

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

19. juuli 2012(\*)

Direktiiv 2006/112/EÜ – Käibemaks – Artikkel 136 – Maksuvabastused – Artiklid 313–315 – Kasuminormi maksustamise erikord – Maksukohustusliku edasimüüja poolt kasutatud sõidukite tarnimine – Sõidukid, mis tarniti maksukohustuslikule edasimüüjale varem käibemaksuvabalt teise maksukohustustase poolt, kes arvas sisendkäibemaksu osaliselt maha

Kohtuasjas C-160/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Naczelny Sąd Administracyjny (Poola) 25. veebruari 2011. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 1. aprillil 2011, menetluses

**Bawaria Motors sp. z o.o.**

*versus*

**Minister Finansów,**

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts (ettekandja), kohtunikud R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, T. von Danwitz ja D. Šváby,

kohtujurist: J. Mazák,

kohtusekretär: ametnik A. Impellizzeri,

arvestades kirjalikus menetluses ja 16. veebruari 2012. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Bawaria Motors sp. z o.o., esindajad: *adwokat* D. Baczevska-Golińska ja maksunõustaja M. Zajac,
- Minister Finansów, esindajad: T. Tratkiewicz ja J. Kaute,
- Poola valitsus, esindajad: M. Szpunar, A. Gawłowska ja A. Krawiecka,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja K. Herrmann,

olles 24. mai 2012. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

**otsuse**

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1) artikli 313 lõiget 1 ja artiklit 314 koosmõjus selle direktiivi artiklitega 136 ja 315.

2 Taotlus on esitatud Bawaria Motors sp. z o.o. (edaspidi „Bawaria Motors”) ja Minister Finansówi (rahandusminister) vahelises kohtuvaidluses selle üle, kas nimetatud äriühingu teatud tegevusele, mis koosneb kasutatud sõidukite edasimüümisest, on kohaldatav kasuminormi maksustamise kord.

## **Õiguslik raamistik**

### *Liidu õigus*

3 Direktiivi 2006/112 artikli 1 lõige 2 sätestab:

„Ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks on kohaldada kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi.

Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulukomponentide pealt.

[...]”.

4 Direktiivi 2006/112 IX jaotis „Maksuvabastused” sisaldab 3. peatükki „Muude tegevuste maksuvabastused”. Selles peatükis paiknev artikkel 136 sätestab:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

a) selliste kaupade tarne, mida kasutatakse üksnes artiklite 132, 135, 371, 375, 376 ja 377, artikli 378 lõike 2, artikli 379 lõike 2 ning artiklite 380–390 alusel maksust vabastatud tegevuseks, kui nimetatud kaupade puhul ei saanud maha arvata eelmises etapis makstud maksu;

b) sellise selliste kaupade tarne, mille soetamisel või valmistamisel ei võinud artikli 176 kohaselt käibemaksu maha arvata.”

5 Direktiivi 2006/112 X jaotis „Mahaarvamine” sisaldab 3. peatükki „Mahaarvamisõiguse piirangud”. Selles peatükis paiknev artikkel 176 sätestab:

„Nõukogu otsustab komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt, milliste kulude puhul ei ole õigust käibemaksu maha arvata. Mingil juhul ei tohi lubada käibemaksu maha arvata kulude puhul, mis ei ole rangelt ettevõtluskulud, näiteks kulutused luksuskaupadele, lõbustustele või meelelahutusele.

Kuni esimeses lõigus nimetatud sätete jõustumiseni võivad liikmesriigid säilitada kõik erandid, mis sisalduvad nende 1. jaanuaril 1979 kehtinud siseriiklikes õigusaktides või ühendusega pärast seda kuupäeva ühinenud liikmesriikide puhul nende ühinemiskuupäeval kehtinud õigusaktides.”

6 Direktiivi 2006/112 XII jaotis „Erikorrad” sisaldab 4. peatükki „Kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete suhtes kohaldatav erikord”, mis koosneb artiklitest 311–343.

7 Direktiivi 2006/112 artikli 311 lõike 1 punktid 1 ja 5 sätestavad:

„Käesolevas peatükis kasutatakse järgmisi mõisteid, ilma et see piiraks muude ühenduse sätete kohaldamist:

1) „kasutatud kaubad” – materiaalne vallasasi, mis kõlbab edasiseks kasutamiseks samal kujul või parandatuna, välja arvatud kunstiteosed, kollektsiooni- ja antiikesemed ning liikmesriikide määratletud väärismetallid ja -kivid;

[...]

5) „maksukohustuslik edasimüüja” – maksukohustuslane, kes oma majandustegevuse käigus ja edasimüügi eesmärgil ostab või kasutab oma ettevõtluse eesmärgil või impordib kasutatud kaupu, kunstiteoseid, kollektsiooni- või antiikesemeid, olenemata sellest, kas kõnealune maksukohustuslane tegutseb oma huvides või mõne teise isiku huvides lepingu alusel, mille kohaselt makstakse ostu või müügi pealt komisjonitasu.”

8 Direktiivi 2006/112 artikli 313 lõige 1 sätestab:

„Maksukohustuslike edasimüüjate teostatavate kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete tarnete suhtes kohaldavad liikmesriigid erikorda maksukohustuslike edasimüüjate saadud kasuminormi maksustamiseks käesoleva alajao sätete kohaselt.”

9 Direktiivi 2006/112 artikkel 314 sätestab:

„Kasuminormi maksustamise korda kohaldatakse kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete tarnetele maksukohustusliku edasimüüja poolt, kui need kaubad on talle ühenduse piires tarninud üks järgmistest isikutest:

a) mittemaksukohustuslane;

b) teine maksukohustuslane, kui selle maksukohustuslase kaubatarne on artikli 136 kohaselt maksuvaba;

c) teine maksukohustuslane, kui selle maksukohustuslase kaubatarne suhtes kehtib artiklites 282–292 sätestatud vabastus ja tegu on kapitalikaupadega;

d) teine maksukohustuslik edasimüüja, kui selle maksukohustusliku edasimüüja kaubatarne maksustati käibemaksuga käesoleva kasuminormi maksustamise korra kohaselt.”

10 Direktiivi 2006/112 artikkel 315 sätestab:

„Artiklis 314 nimetatud kaubatarnete maksustatav väärtus on maksukohustusliku edasimüüja kasuminormi ja kasuminormiga seotud käibemaksu summa vahe.

Maksukohustusliku edasimüüja kasuminorm võrdub kaupade eest maksukohustusliku edasimüüja võetava müügihinna ja ostuhinna vahega.”

### *Poola õigus*

11 11. märtsi 2004. aasta kaupade ja teenuste maksustamise seadus (Ustawa o podatku od towarów i usług; edaspidi „käibemaksuseadus”) (*Dziennik Ustaw* nr 54, lk 535) sätestas põhikohtuasja asjaoludele kohaldatava redaktsiooni artikli 15 lõikes 1:

„Maksukohustuslased on juriidilised isikud, iseseisva õigusvõimeta üksused ja füüsilised isikud, kes teostavad iseseisvalt lõikes 2 nimetatud majandustegevust, olenemata sellise tegevuse

eesmärgist või tulemusest.”

12 Käibemaksuseaduse artikli 43 lõike 1 punkti 2 kohaselt on kasutatud kaupade tarnimine maksust vabastatud juhul, kui nende tarnet teostaval isikul ei olnud nendelt kaupadelt maksu mahaarvamise õigust.

13 Kasutatud kaup selle sätte tähenduses on määratletud artikli 43 lõikes 2 kui „materiaalne vallasasi, mida selle tarninud ettevõtja on kasutanud vähemalt kuuekuulise ajavahemiku jooksul pärast seda, kui talle läks üle õigus seda kaupa omanikuna kasutada.”

14 Käibemaksuseaduse artikli 86 lõige 3 sätestab:

„Kuni 3,5 tonnise lubatud kogukaaluga sõiduautode või muude mootorsõidukite ostmisel moodustab sisendkäibemaks 60% arves määratud maksusummast või ühendusesiseselt soetamiselt tasumisele kuuluvast maksust või kaubatarnelt tasumisele kuuluvast maksust, juhul kui ostja on maksukohustuslane, kuid mitte rohkem kui 6000 Poola zlotti.”

15 Käibemaksuseaduse artikli 113 lõige 1 sätestab:

„Maksukohustuslased, kelle maksustatava müügi kogumaht eelmisel majandusaastal ei ületa 50 000 Poola zlotti, on maksust vabastatud. See summa ei sisalda maksu.”

16 Käibemaksuseaduse artiklis 120, mis käsitleb kasuminormi maksustamist, on järgmised sätted:

„1. [...]

4) käesoleva jao tähenduses on „kasutatud kaubad” materiaalsed vallasasjad, mis sobivad edasiseks kasutamiseks samal kujul või parandatuna, välja arvatud (kunstiteosed, kollektsiooni- ja antiikesemed) ning välja arvatud väärismetallid ja vääriskivid [...]

[...]

4. Maksukohustuslaste puhul, kes teostavad tehinguid, mis on seotud kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete tarnimisega, mis maksukohustuslane on enne seda soetanud tema poolt teostatava tegevuse jaoks või mille ta on edasimüümiseks importinud, on maksustatav väärtus kauba ostjal makstava kogusumma ja omandamisel tasutud maksu võrra vähendatud summa vaheline kasuminorm.

[...]

10. Lõiked 4 ja 5 kehtivad kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete tarnimise kohta, mille maksukohustuslane on soetanud:

1) füüsilistelt isikutelt, juriidilistelt isikutelt või iseseisva õigusvõimeta üksustelt, kes ei ole artiklis 15 nimetatud maksukohustuslased või käibemaksukohustuslased;

2) artiklis 15 nimetatud maksukohustuslastelt, kui nende kaupade tarne oli artikli 43 lõike 1 punkti 2 või artikli 113 kohaselt maksuvaba;

3) maksukohustuslastelt, kui nende kaupade tarne on maksustatud käibemaksuga lõigete 4 ja 5 kohaselt;

4) käibemaksukohustuslastelt, kui nende kaupade tarne oli artikli 43 lõike 1 punkti 2 või artikli 113 kohaselt maksust vabastatud;

5) käibemaksukohustuslastelt, kui nende kaupade tarne on maksustatud käibemaksuga lõigetes 4 ja 5 sätestatud eeskirjade kohaselt, ja kui ostjal on dokumendid, mis tõendavad üheselt kaupade ostmist nimetatud eeskirjade kohaselt.”

17 Rahandusministri 28. novembri 2008. aasta määruse käibemaksuseaduse teatavate sätete rakendamise kohta (rozporz?dzenie Ministra Finansów r.w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, *Dziennik Ustaw* nr 212, lk 1336, edaspidi „käibemaksumäärus”) sätestab artikli 13 lõike 1 punktis 5:

„Maksust on vabastatud sõiduautode ja muude mootorsõidukite tarne maksukohustuslaste poolt, kellel oli nende ostmisel sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus vastavalt käibemaksuseaduse artikli 86 lõikele 3, kui nende sõiduautode ja mootorsõidukite puhul on tegemist kasutatud kaupadega käibemaksuseaduse artikli 43 lõike 2 tähenduses.”

### **Põhikohtuasja asjaolud ja eelotsuse küsimus**

18 Bawaria Motors on maksukohustuslane käibemaksuseaduse artikli 15 tähenduses. Tema majandustegevus on seotud autosalongide pidamisega, mille raames ostab ta nii uusi kui ka kasutatud sõiduautosid ja seejärel müüb need edasi. Oma tegevuse käigus ostab ta kasutatud sõiduautosid ettevõtjalt, kes, kuna neil ei ole võimalik nende kaupade ostmisel käibemaksu maha arvata, väljastavad talle tarne käigus arved, millele märgivad kohaldatava käibemaksumäära kohta „maksuvaba” viitega käibemaksuseaduse artikli 43 lõike 1 punktile 2. Kasutatud sõidukite edasimüümisel kohaldab ta selle seaduse artiklis 120 sätestatud kasuminormi maksustamise korda.

19 Bawaria Motorsil tuleb ette ka seda, et ta ostab kasutatud sõidukeid ettevõtjalt, kes on nende ostmisel sisendkäibemaksu käibemaksuseaduse artikli 86 lõikes 3 sätestatud piires maha arvanud. Sellisel juhul väljastavad ettevõtjad talle arved, millel on tarne eest tasumisele kuuluva käibemaksumäära kohta tehtud märged „maksuvaba” viitega käibemaksuseaduse rakendusmääruse artikli 13 lõike 1 punktile 5.

20 Kuna Bawaria Motors arvas, et tal on õigus kohaldada eelmises punktis viidatud juhtudel käibemaksuseaduse artiklis 120 ette nähtud kasuminormi maksustamise korda, esitas ta 9. veebruaril 2009 Minister Finansówile taotluse seda sätet tõlgendada.

21 Minister Finansów vastas sellele taotlusele 20. veebruaril 2009. Ta leidis, et käibemaksuseaduse artikli 120 lõike 10 sõnastusest lähtudes ei ole Bawaria Motorsi seisukoht põhjendatud. Minister Finansów väitis, et käibemaksuseaduse rakendusmääruse artikkel 13 ei täienda käibemaksuseaduse artiklis 43 esitatud hüpoteesi, milles viidatakse artikli 120 lõikele 10. Minister Finansówi arvates on see seadus ülejäänud osas kooskõlas direktiivi 2006/112 artiklitega 312–325, mille kohaselt võib kasuminormi maksustamise korda kohaldada üksnes juhul, kui maksukohustuslik edasimüüja omandab kasutatud kaupu ettevõtjalt, kellel ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata ja kes seetõttu arvas maksusumma maksukohustuslikule edasimüüjale tehtava tarne hinna sisse.

22 Bawaria Motors esitas selle tõlgenduse peale kaebuse Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie’le (Varssavi piirkondlik halduskohus), väites et Minister Finansówi seisukoht lähtub käibemaksuseaduse artikli 120 grammatilisest tõlgendamisest, mis on vastuolus käibemaksu aluspõhimõtetega, milleks on neutraalne maksustamine, ainult teatava etapi tõhus maksustamine

ja konkurentsitingimuste säilitamine.

23 Wojewódzki Sąd Administracyjny tühistas 10. novembri 2009. aasta otsusega vaidlustatud tõlgenduse. Ta leidis, et käibemaksu rakendusmääruse artikli 13 lõike 1 punkt 5, mis sätestab liidu õiguses tundmatu maksuvabastuse, ei vabasta ettevõtjat, kes müüb kasutatud sõiduki edasi maksukohustuslikule edasimüüjale, selle tarne maksustamisest juhul, kui sõiduki omandamise ajal ei olnud tal võimalik sisendkäibemaksu täielikult maha arvata. Selle kohtu arvates kehtib käibemaksuseaduse rakendusmääruse sättes ette nähtud maksuvabastus üksnes ettevõtja poolt tasumisele kuuluva maksu osa kohta, võttes arvesse käibemaksuseaduse artikli 86 lõikes 3 sätestatud piirmäära, välja arvatud summa, mis olukorrast olenevalt vastab 60%-le arves märgitud maksusummast või summale 6000 Poola zlotti, mille ettevõtja sõiduki ostmisel maha arvas. Selle kohtu arvates on Bawaria Motorsil seega õigus kohaldada kasuminormi maksustamise korda, kuid seda üksnes ulatuses, mis piirdub sisendkäibemaksu selle osaga, mida sõiduki tarninud ettevõtja ei saanud varem maha arvata, mis vastab, olukorrast olenevalt, 40%-le arves märgitud maksusummast või sellele osale maksusummast, mis ületab 6000 Poola zlotti.

24 Bawaria Motors esitas selle otsuse peale kassatsioonkaebuse Naczelny Sąd Administracyjny'le, väites sisuliselt seda, et asjaolu, et tal ei ole võimalik täielikult kohaldada kasuminormi maksustamise korda kasutatud kaupade edasimüügile seoses käibemaksu rakendusmääruse artikli 13 lõike 1 punkti 5 alusel maksust vabastatud tarnega, rikub eeskätt käibemaksuseaduse artikli 120 lõikeid 4 ja 10 ning eespool viidatud käibemaksu rakendusmääruse sätet.

25 Minister Finansów esitas samuti kassatsioonkaebuse, milles kordas oma varasemat seisukohta, et antud olukorras ei ole maksukohustuslikul edasimüüjal õigust, ka mitte osaliselt, tugineda kasuminormi maksustamise korrale.

26 Neil asjaoludel otsustas Naczelny Sąd Administracyjny menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas direktiivi 2006/112 [...] artikli 313 lõike 1 ja artikli 314 sätteid koostoimes artikliga 136 ja artikliga 315 tuleb tõlgendada nii, et nende kohaselt võib maksukohustuslike edasimüüjate teostatud kasutatud kaupade tarnetele kohaldatavat „kasuminormi maksustamise” erikorda kohaldada ka siis, kui nad müüvad edasi ostetud sõiduautosid ja muid mootorsõidukeid, mille suhtes kohaldati Poola siseriiklike sätete kohaselt [käibemaksuseaduse] rakendusmääruse artikli 13 lõike 1 punkti 5 alusel sõiduautode ja muude mootorsõidukite tarnete maksuvabastust, kui tarne on teostatud maksukohustuslaste poolt, kellel oli nende soetamisel ainult osaline sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus vastavalt [käibemaksuseaduse] artikli 86 lõikele 3, kui nende sõiduautode ja muude mootorsõidukite puhul oli tegemist kasutatud kaupadega käibemaksuseaduse artikli 43 lõike 2 ja direktiivi 2006/112 artikli 311 lõike 1 punkti 1 tähenduses?”

### **Eelotsuse küsimus**

27 Oma küsimusega soovib eelotsusestaoitluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 artikli 313 lõiget 1 ja artiklit 314 koostoimes selle direktiivi artiklitega 136 ja 315 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslikul edasimüüjal on õigus kohaldada kasuminormi maksustamise korda, kui ta tarnib sõidukeid, mis on selle direktiivi artikli 311 lõike 1 punkti 1 tähenduses kasutatud kaup, mille ta on eelnevalt käibemaksuvabalt omandanud teiselt maksukohustuslaselt, kellel oli nende sõidukite ostmisel üksnes osaline sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.

28 Selles küsimuses tuleb meenutada, et maksukohustusliku edasimüüja poolt selliste kasutatud kaupade tarnimisel, nagu on kõne all põhikohtuasjas, saadud kasumi maksustamise

kord on erand direktiivis 2006/112 ette nähtud üldisest korrast (vt 8. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-280/04: Jyske Finans, EKL 2005, lk I-10683, punkt 35, ja 3. märtsi 2011. aasta otsus kohtuasjas C-203/10: Auto Nikolovi, EKL 2011, lk I-1083, punkt 46).

29 Seega tuleb direktiivi 2006/112 artiklit 314, mis loetleb selle erikorra kohaldamise juhud, tõlgendada täht-tähelt. Järelikult on need olukorrad loetletud ammendavalt, mida rõhutab ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 29.

30 Euroopa Kohtule esitatud materjalidest nähtub, et põhikohtuasja asjaolude puhul ei ole tegemist ühegi artikli 314 punktides a, c ja d nimetatud olukorraga. Nimelt, nende materjalide kohaselt tarnisid Bawaria Motorsile kasutatud sõidukeid isikud, kes ise olid käibemaksukohustuslased, kellel ei olnud õigust väikeettevõtjatele direktiivi 2006/112 artiklites 282–292 sätestatud maksuvabastusele ja kelle suhtes ei kohaldata kasuminormi maksustamise korda.

31 Kuna need tarned on käibemaksust vabastatud käibemaksuseaduse rakendusmääruse artikli 13 lõike 1 punkti 5 alusel, siis tuleb seetõttu analüüsida, kas nende tarnete puhul võib olla tegemist direktiivi 2006/112 artikli 314 punktis b sõnaselgelt loetletud olukorraga ehk juhtumiga, kus maksukohustusliku edasimüüja poolt teisele maksukohustuslasele kauba tarnimine on maksuvaba selle direktiivi artikli 136 tähenduses.

32 Mis puudutab esiteks selle direktiivi artikli 136 punkti a kohaldamist, siis selline võimalus tuleb põhikohtuasjas kõrvale jätta. Nimelt, nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktis 37, nähtub kohtumaterjalidest, et Bawaria Motorsile põhikohtuasjas arutusel olevatel asjaoludel tehtud sõidukite tarnetel ei ole mingit seost ühegi selle artikli punktis a nimetatud maksust vabastatud tehinguga.

33 Teiseks, mis puudutab direktiivi 2006/112 artikli 136 punkti b kohaldamist, siis tuleb meenutada, et see säte näeb ette selliste kaupade tarne vabastamise maksust, mille soetamisel või valmistamisel ei võinud direktiivi artikli 176 kohaselt käibemaksu maha arvata. Artikli 176 teises lõigus on *standstill*-tingimus, mis lubab liikmesriikidel kuni nõukogu poolt vastuvõetud sätete jõustumiseni säilitada kõik erandid, mis sisalduvad nende 1. jaanuaril 1979 kehtinud siseriiklikes õigusaktides või ühendusega pärast seda kuupäeva ühinenud liikmesriikidel nagu Poola Vabariik, nende ühinemiskuupäeval kehtinud õigusaktides.

34 Artikli 136 punkti b tuleb tõlgendada täht-tähelt. Nimelt kujutab sellega kehtestatud maksuvabastus endast erandit üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga kõik kaubad, mida maksukohustuslane, kes sellena tegutseb, on tasu eest tarninud (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Jyske Finans, punkt 21). Lisaks kuulub see maksuvabastus artikli 314 punktis b artiklile 136 tehtud viitest lähtudes kasuminormi maksustamise erikorra kohaldamisalasse.

35 Direktiivi 2006/112 artikli 136 punktis b ette nähtud maksuvabastused kehtivad seega ainult selliste kaupade tarnimisel, mille omandamisel ei võinud liikmesriigi õiguse kohaselt käibemaksu maha arvata (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Jyske Finans, punkt 24).

36 Sellist tõlgendust toetab ka direktiivi 2006/112 artikli 176 sõnastus, mille esimeses lõigus on nimetatud „kulud[...] [mille] puhul ei ole õigust käibemaksu maha arvata” ja teises lõigus varasemates siseriiklikes õigusaktides sisaldunud „erandid”, kusjuures sellele artiklile viitab direktiivi artikli 136 punkt b.

37 See tõlgendus on ülejäänud osas kooskõlas direktiivi 2006/112 artikli 314 üldise ülesehitusega. Nimelt, nagu rõhutavad Poola valitsus ja komisjon ning ka kohtujurist oma

ettepaneku punktis 30, on kasuminormi maksustamise kohaldamise juhtude, mille hulka kuulub selle direktiivi artikli 136 punktis b ette nähtud maksuvabastus, ühine tunnus see, et isikul, kes tarnib asjaomast kaupa maksukohustuslikule edasimüüjale, ei ole olnud võimalik selle ostmisel sisendkäibemaksu maha arvata ja seega on kogu käibemaksu tasumise koorem tema kanda.

38 Ent põhikohtuasjas sätestab käibemaksuseaduse artikli 86 lõige 3 mitte „[selliste kaupade tarne, mille soetamisel või valmistamisel] ei võinud [...] käibemaksu maha arvata” direktiivi 2006/112 artikli 136 punkti b tähenduses, vaid mahaarvatava maksu summa piirmäära. Lisaks sellele, et maksukohustuslaselt, kes omandas kauba, mille ta hiljem tarnib maksukohustuslikule edasimüüjale, ei ole täielikult võetud võimalust arvata maha sisendkäibemaks, on tal õigus arvata see maks maha selles siseriiklikus sättes ette nähtud piirmäära ulatuses ehk 60% ulatuses sisendkäibemaksust või summas 6000 Poola zlotti.

39 Seega, ja ilma et oleks tarvis oleks analüüsida, kas direktiivi 2006/112 artikli 176 teises lõigus sisalduv *standstill*-tingimus hõlmab käibemaksuseaduse artikli 86 lõike 3 sätteid, ei vasta käibemaksuseaduse rakendusmääruse artikli 13 lõike 1 punktis 5 sätestatud käibemaksuvabastus, mis on ette nähtud maksukohustuslikule edasimüüjale sellise maksukohustuslase poolt tehtud sõidukite tarnele, kellel oli võimalik käibemaksuseaduse artikli 86 lõike 3 alusel sisendkäibemaks osaliselt maha arvata, mingil juhul direktiivi artikli 136 punktis b sõnaselgelt sätestatud olukorrale. Järelikult ei või maksukohustusliku edasimüüja poolt tehtavale sõidukite järgnevale tarnele kohaldada kasuminormi maksustamise korda.

40 Bawaria Motors väidab, et sellise tõlgenduse, mida toetas ka Minister Finansów, tagajärg on osaline topeltmaksustamine. Ta selgitab, et selle tõlgenduse kohaselt oleks ta kohustatud üldise käibemaksukorra alusel kohaldama seda maksu asjaomase kasutatud sõiduki edasimüügi hinnale tervikuna, kuigi – kuna selle sõiduki tarnis talle eelnevalt teine maksukohustuslane käibemaksuvabalt käibemaksuseaduse rakendusmääruse artikli 13 lõike 1 punkti 5 alusel – tal ei ole võimalik maha arvata seda osa käibemaksust, mida see teine maksukohustuslane ei saanud käibemaksuseaduse artikli 86 lõikes 3 sätestatud piirangu tõttu maha arvata ja mis seetõttu oli nimetatud müügihinna osa.

41 Siiski ei ole direktiivi 2006/112 artikli 136 punkti b käesoleva kohtuotsuse punktides 34 ja 35 esitatud kaalutlustel võimalik tõlgendada teisiti kui selle otsuse punktis 39 antud tõlgendusviisi kohaselt, mis võimaldab vältida seda, et maksukohustuslik edasimüüja nagu Bawaria Motors, kes ei saa tugineda sellele, et talle kasutatud kaubana tarnitud kauba omandas algselt teine maksukohustuslane nii, et tal ei olnud võimalik sellelt tehingult selle sätte tähenduses käibemaksu maha arvata, satub topeltmaksustamise olukorda (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Jyske Finans, punkt 24). Nimelt ei mõjuta kõnealune olukord direktiivi artiklis 314 ette nähtud kasuminormi maksustamise korra kohaldamise tingimuste kindlaksmääramist.

42 Nagu väitis komisjon nii kirjalikes märkustes kui ka kohtuistungil, kuulub sellise olukorra lõpetamine Poola seadusandja pädevusse. Nimetatud olukorda ei või lõpetada siiski nii, et direktiivi 2006/112 tõlgendatakse vastuolus direktiivi enda sõnastuse ja üldise ülesehitusega.

43 Tuleb veel toonitada, et erinevalt Bawaria Motorsi seisukohast ei riiva neutraalse maksustamise põhimõtet see, kui maksukohustuslikul edasimüüjal ei lubata kohaldada kasuminormi maksustamise korda sellises olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, samas kui see kord kuulub direktiivi 2006/112 artikli 136 punkti b ja artikli 314 punkti b koosmõjus kohaldamisele juhul, kui maksukohustuslik edasimüüja on eelnevalt omandanud kõne all oleva kauba käibemaksuvabalt teiselt maksukohustuslaselt, kellel ei olnud võimalik sisendkäibemaksu maha arvata.

44 Nimelt, nagu rõhutas Minister Finansów kohtuistungil, sisaldab teisel juhul

maksukohustuslikule edasimüüjale tarnitud kauba hind kogu teise maksukohustuslase poolt tasutud sisendkäibemaksu, kuna viimasel ei ole olnud võimalik, ka mitte osaliselt, seda maksu kauba omandamisel maha arvata. Seevastu põhikohtuasjas käsitletavas olukorras sisaldab see hind üksnes osa tasutud sisendkäibemaksust ehk osa, mida maksukohustuslikule edasimüüjale asjaomase kauba tarnitud maksukohustuslane ei saanud käibemaksuseaduse artikli 86 lõikes 3 kehtestatud piirangute tõttu kauba omandamisel maha arvata.

45 Nagu väidab Poola valitsus, tooks kasuminormi maksustamise korra kohaldamise lubamine sellises olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kaasa selle, et käibemaks ei oleks proportsionaalne maksukohustusliku edasimüüja poolt müüdava kasutatud kauba hinnaga, olgugi et suure osa tasutud sisendkäibemaksust sai teine maksukohustuslane maha arvata varasemas turustusetapis. Selline lahendus riivaks direktiivi 2006/112 artikli 1 lõikes 2 sätestatud käibemaksu üldise kohaldamise põhimõtet.

46 Eeltoodud kaalutlustest lähtudes tuleb esitatud küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 313 lõiget 1 ja artiklit 314 koostoimes selle direktiivi artiklitega 136 ja 315 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslikul edasimüüjal ei ole õigust kohaldada kasuminormi maksustamise korda, kui ta tarnib sõidukeid, mis on selle direktiivi artikli 311 lõike 1 punkti 1 tähenduses kasutatud kaup, mille ta on eelnevalt käibemaksuvabalt omandanud teiselt maksukohustuslaselt, kellel on nende sõidukite ostmisel osaline sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.

### **Kohtukulud**

47 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

**Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 313 lõiget 1 ja artiklit 314 koostoimes selle direktiivi artiklitega 136 ja 315, tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslikul edasimüüjal ei ole õigust kohaldada kasuminormi maksustamise korda, kui ta tarnib sõidukeid, mis on selle direktiivi artikli 311 lõike 1 punkti 1 tähenduses kasutatud kaup, mille ta on eelnevalt käibemaksuvabalt omandanud teiselt maksukohustuslaselt, kellel on nende sõidukite ostmisel osaline sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: poola.