

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (kümnes koda)

29. juuli 2019(*)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Maksualaste õigusaktide ühtlustamine – Direktiiv 2006/112/EÜ – Ühine käibemaksusüsteem – Artikli 288 esimese lõigu punkt 1 ja artikkel 315 – Väikeettevõtete erikord – Maksukohustuslike edasimüüjate erikord – Maksukohustuslikud edasimüüjad, kellele kohaldatakse kasuminormi maksustamise korda – Aastakäive, mille alusel tehakse kindlaks väikeettevõtete erikorra kohaldatavus – Kasuminorm või laekunud summad

Kohtuasjas C-388/18,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa kõrgeim maksukohus) 7. veebruari 2018. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 13. juunil 2018, menetluses

Finanzamt A

versus

B,

EUROOPA KOHUS (kümnes koda),

koosseisus: koja president C. Lycourgos, kohtunikud E. Juhász (ettekandja) ja I. Jarukaitis,

kohtujurist: G. Pitruzzella,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja S. Eisenberg, hiljem S. Eisenberg,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Mantl ja L. Lozano Palacios,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 288 esimese lõigu punkti 1 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses, mille pooled on Finanzamt A (maksuamet A, Saksamaa)

ja kasutatud sõidukite edasimüügiga tegelev B ning milles vaieldakse selle üle, millise meetodiga arvutada B aastakäivet, et otsustada, kas kohaldada saab käibemaksudirektiivis ette nähtud väikeettevõtete erikorda.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artiklis 73 on ette nähtud:

„Artiklites 74–77 nimetatata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused.“

4 Käibemaksudirektiivi XII jaotis „Erikorrad“ sisaldab 1. peatükki „Väikeettevõtete erikord“. Selle 1. peatüki 2. jaos „Maksuvabastused ja astmelised maksusoodustused“ asuvad selle direktiivi artiklid 282–292.

5 Käibemaksudirektiivi artikli 282 järgi kohaldatakse 2. jaos ettenähtud maksuvabastusi ja astmelisi maksusoodustusi kaupade tarnele ja teenuste osutamisele väikeettevõtete poolt.

6 Käibemaksudirektiivi artiklis 288 on sätestatud:

„Käesolevas jaos sätestatud meetmete kohaldamisel kontrollsummana kasutatav käive moodustub järgmistest summadest ilma käibemaksuta:

- 1) kaubatarnete ja osutatud teenuste väärtus, niivõrd, kui need on maksustatavad;
- 2) nende artiklites 110 või 111, artikli 125 lõikes 1, artiklis 127 või artikli 128 lõikes 1 nimetatud maksust vabastatud (koos varasemal etapil tasutud käibemaksu mahaarvamise õigusega) tehingute väärtus;
- 3) artiklites 146–149, 151, 152 või 153 nimetatud maksust vabastatud tehingute väärtus;
- 4) kinnisasjaga tehtavate tehingute, artikli 135 lõike 1 punktides b–g nimetatud finantstehingute ja kindlustusteenuste summa, juhul kui need tehingud ei ole oma olemuselt abitehingud.

Käibe arvutamisel ei võeta siiski arvesse ettevõtja materiaalse või immateriaalse põhivara vöörandamise tehinguid.“

7 Selle direktiivi artiklis 289 on ette nähtud, et „[m]aksust vabastatud maksukohustuslastel ei ole õigust artiklite 167–171 ja 173–177 kohaselt käibemaksu maha arvata ega oma arvetele käibemaksu märkida“.

8 Direktiivi artikkel 290 on sõnastatud järgmiselt:

„Maksuvabastuse saamise õigusega maksukohustuslased võivad valida tavapäraste käibemaksureeglite või artiklis 281 nimetatud lihtsustatud menetlused. Viimasel juhul on neil õigus saada võimalikke siseriiklike õigusaktidega ettenähtud astmelisi maksusoodustusi.“

9 Käibemaksudirektiivi XII jaotise 4. peatükis on sätestatud „Kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete suhtes kohaldatav erikord“. Selle 4. peatüki 2. jao „Maksukohustuslike edasimüüjate erikord“ 1. alajaos „Kasuminormi maksustamise kord“ on toodud selle direktiivi artiklid 312–325.

10 Nimetatud direktiivi artikli 313 lõikes 1 on sätestatud:

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

11 Sama direktiivi artiklis 314 on ette nähtud:

„Kasuminormi maksustamise korda kohaldatakse kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete tarnetele maksukohustusliku edasimüüja poolt, kui need kaubad on talle [liidu] 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.“

12 Käibemaksudirektiivi artikkel 315 on sõnastatud järgmiselt:

„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.“

Saksa õigus

13 Umsatzsteuergesetzi (käibemaksuseadus) §-s 1 „Maksustatavad tehingud“ on põhikohtuasjale kohaldatavas redaktsioonis (*BGBI.* 2005 I, lk 386, edaspidi „UStG“) ette nähtud:

„(1) Käibemaksuga maksustatakse järgmised tehingud:

- 1. kauba tarnimine ja muud sooritused ettevõtja poolt oma majandustegevuse raames tasu eest Saksamaa territooriumil [...]“.

14 UStG §-s 10 „Maksustatav väärtus tarnete, muude soorituste ja ühendusesisese soetamise korral“ on sätestatud:

„Tarnete ja muude soorituste korral (§ 1 lõike 1 punkti 1 esimene lause) [...] arvestatakse käive tasu põhjal. Tasu on kõik see, mida soorituse saaja kulutab selle saamiseks [...], millest on maha arvatud käibemaks.“

15 UStG § 19 „Väikeettevõtjate maksustamine“ on sõnastatud järgmiselt:

„(1) Ettevõtjatelt [...] ei nõuta tehingute eest § 1 lõike 1 punkti 1 tähenduses sisse tasumisele kuuluvat käibemaksu, kui teises lauses nimetatud käive koos sellelt tasutava maksuga ei ületanud eelmisel kalendriaastal 17 500 eurot ega ületa jooksva kalendriaastal eeldatavalt 50 000 eurot. Käive esimese lause tähenduses on laekunud tasude alusel arvutatud kogukäive, millest on maha arvatud selles sisalduva põhivara käive. [...]

[...]

(3) Kogukäive on ettevõtja teostatud maksustatavate tehingute summa § 1 lõike 1 punkti 1 tähenduses, millest arvatakse maha järgmine käive:

[...]“.

16 UStG §-s 25a „Kasuminormi maksustamine“ on ette nähtud:

„Vallasvara tarne puhul § 1 lõike 1 punkti 1 tähenduses toimub maksustamine järgnevate sätete kohaselt (kasuminormi maksustamise kord), kui on täidetud järgmised tingimused:

[...]

(3) Käibe suurus määratakse kindlaks summa alusel, mille võrra kauba müügihind ületab ostuhinda; [...]

[...]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

17 B tegi kasutatud sõidukite edasimüüjana maksustatavaid tehinguid, millele kohaldati kasuminormi maksustamise korda UStG § 25a järgi. Talle laekunud maksete alusel arvutatud käive oli aastatel 2009 ja 2010 vastavalt 27 358 eurot ja 25 115 eurot.

18 10. veebruari 2010. aasta käibedeklaratsioonis (2009. aasta eest) ja 23. märtsi 2011. aasta käibedeklaratsioonis (2010. aasta eest) leidis B, et teda võib pidada „väikeettevõtjaks“ UStG § 19 tähenduses, kuna tema käive oli 2009. aastal ja 2010. aastal vastavalt 17 328 eurot ja 17 470 eurot. B arvutas need käibed mitte laekunud maksete, vaid oma kasuminormi järgi vastavalt UStG § 25a lõikele 3.

19 Esimese käibedeklaratsiooni kohta leidis maksuhaldur, et väikeettevõtjate maksustamise korra kohaldamisel arvesse võetava aastakäibe võis kindlaks määrata kasuminormi summa alusel ja nõustus seega, et B-le saab kohaldada väikeettevõtjate erikorda.

20 Teise käibedeklaratsiooni puhul keeldus aga maksuamet A 4. oktoobri 2012. aasta maksuteates B suhtes 2010. aastal väikeettevõtjate korra kohaldamisest. Nimelt oli 1. oktoobri 2010. aasta käibemaksu kohaldamise määrusega (Umsatzsteuer-Anwendungs-Erlass) (BStBl. 2010 I, lk 846) muudetud haldustava ja väikeettevõtjate maksustamise korra kohaldamisel, eelkõige aga kasuminormi maksustamise korra kohaldamisel edasimüüjate suhtes, tuleb aastakäive arvutada laekunud maksete ja mitte kasuminormi alusel.

21 Selle maksuteate peale esitatud vaie jäeti rahuldamata ja B esitas kaebuse pädevale Finanzgerichtile (maksukohus, Saksamaa), mis tühistas maksuteate põhjendusel, et kasuminormi ületanud laekunud makseid ei võeta arvesse käibe arvutamisel väikeettevõtjate korra

kohaldamiseks.

22 Maksukohus leidis, et käibemaksudirektiivi artikli 288 esimese lõigu punktil 1 on vahetu õigusmõju ja maksuameti A kasutatud arvutamise meetod ei ole sellega kooskõlas. Nimelt on selles sättes ette nähtud, et väikeettevõtete korra kohaldamisel kasutatav käive moodustub kaubatarnete ja osutatud teenuste väärtusest „niivõrd, kui need on maksustatavad“. Kasuminormi maksustamise korra puhul, mida kohaldatakse B tarnetele, on aga käibemaksudirektiivi artiklis 315 ette nähtud, et maksustatakse üksnes kasuminormi.

23 Bundesfinanzhof (Saksamaa kõrgeim maksukohus) esitatud kassatsioonkaebuses leiab maksuamet A, et käibemaksudirektiivi artikli 288 esimese lõigu punkti 1 on valesti tõlgendatud.

24 Eelotsusetaotluse esitanud kohus näib jagavat Finanzgerichti (maksukohus) seisukohta, et käive, mis tuleb aluseks võtta käibemaksudirektiivi artiklis 282 ja sellele järgnevatel artiklites ette nähtud väikeettevõtete korra kohaldamisel ettevõtjatele, kelle suhtes kohaldatakse selle direktiivi artikli 314 järgi kasuminormi maksustamise korda, tuleb kindlaks määrata selle kasuminormi alusel, sest nimetatud direktiivi artikli 313 lõikes 1 on ette nähtud nende ettevõtjate suhtes kohaldatav erikord. Ta märgib, et käibemaksudirektiivi artikli 288 esimese lõigu punkti 1 järgi moodustub arvesse võetav käive kaubatarnete väärtusest „niivõrd, kui need on maksustatavad“. See täpsustus viitavat maksustatava väärtuse ulatusele, mis on selle direktiivi artiklis 315 ette nähtud raamistikus piiratud kasuminormiga.

25 See kohus märgib aga, et käibemaksudirektiivi artikli 288 esimese lõigu punktis 1 toodud väljendit „niivõrd, kui need on maksustatavad“ võib mõista ka nii, et väikeettevõtete korra kohaldamisel aluseks võetavast käibest tuleb maha arvata üksnes maksuvabad sooritusel. Sellise lähenemise korral tuleb tarneid, millele kohaldatakse kasuminormi maksustamise korda ja mis ei ole maksust vabastatud, vaid mida sellisena maksustatakse, arvesse võtta täies ulatuses ja mitte ainult sellise käibe maksubaasina, mis tehakse kindlaks selle direktiivi artiklis 315 sisalduva erikorra alusel.

26 Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei välista samuti, et käibemaksudirektiivi artikli 288 esimese lõigu punkti 1 järgi võib kaubatarnete „väärtus“ vastata laekunud maksete „summale“ ja et selles sättes on seega silmas peetud maksustatavat väärtust selle direktiivi artikli 73 tähenduses.

27 Kuna Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) leidis, et kohtuvaidluse lahendamiseks on vaja tõlgendada käibemaksudirektiivi sätteid, otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas kasuminormi maksustamise juhtudel vastavalt [käibemaksu] direktiivi artiklile 311 ja järgnevatele artiklitele tuleb selle direktiivi artikli 288 esimese lõigu punkti 1 tõlgendada nii, et vastavalt sellele tuleb [käibemaksu] direktiivi artikli 314 kohaste kaubatarnete korral asjaomase käibe arvutamiseks tugineda vastavalt selle direktiivi artiklile 315 nõutud müügihinna ja ostuhinna vahele (kasuminormile)?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

28 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 288 esimese lõigu punkti 1 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnorm või haldustava, mille kohaselt arvutatakse käive, mis võetakse aluseks maksukohustuslastest edasimüüjate suhtes ette nähtud kasuminormi maksustamise erikorra alla kuuluvatele maksukohustuslastele väikeettevõtete erikorra kohaldatavuse tuvastamiseks, selle direktiivi artikli 315 järgi nii, et arvesse võetakse üksnes saadud kasuminormi.

29 Käibemaksudirektiivi artikli 288 esimese lõigu punkti 1 järgi moodustub väikeettevõtete erikorra kohaldamisel kontrollsummana kasutatav käive kaubatarnete ja osutatud teenuste väärtusest ilma käibemaksuta, niivõrd, kui need on maksustatavad.

30 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleneb nii liidu õiguse ühetaolise kohaldamise nõudest kui ka võrdsuse põhimõtte nõuetest, et sellise liidu õigusnormi sõnastust, mis ei viita sõnaselgelt liikmesriikide õigusele õigusnormi tähenduse ja ulatuse kindlaksmääramiseks, tuleb tavaliselt kogu liidus tõlgendada autonoomselt ja ühetaoliselt ning sellise tõlgenduse andmisel tuleb arvesse võtta mitte ainult selle sätte sõnastust, vaid ka sätte konteksti ja asjaomase õigusakti eesmärki (23. mai 2019. aasta kohtuotsus WB, C?658/17, EU:C:2019:444, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Mis puudutab kõigepealt käibemaksudirektiivi artikli 288 esimese lõigu punkti 1 grammatilist tõlgendust, siis tuleb esiteks märkida, et vastavalt selle sätte sõnastusele moodustub maksukohustuslase käive maksustatavate kaubatarnete ja osutatud teenuste koguväärtusest ilma käibemaksuta, kuid teiseks ei seondu sõna „maksustatavad“ mitte mõistega „väärtus“, vaid „kaubatarnete“ või „teenustega“.

32 Eeltoodust nähtub, et sätte sõnastuse järgi on selles nõutud, et väärtuse arvamiseks maksukohustuslase käibe hulka peavad kaubatarned või teenused olema iseenesest maksustatavad, täpsustatud ei ole samas, kuidas see peab toimuma, st nimetatud ei ole nende maksustamise korda.

33 Sätte sõnastusest ei nähtu samuti, et kaubatarned ja teenused peaksid igal juhul olema täies ulatuses maksustatud.

34 Vaidlus puudub selles, et maksukohustuslasest edasimüüja tehtud kaubatarned on maksustatavad, kuigi seda tehakse erikorra alusel.

35 Järelikult näitab käibemaksudirektiivi artikli 288 esimese lõigu punkti 1 grammatiline tõlgendus, et väikeettevõtete erikorra kohaldamisel kontrollsummana kasutatav käive moodustub maksukohustuslasest edasimüüja tehtud kaubatarnete koguväärtusest ja mitte tema kasuminormist.

36 Seda tõlgendust kinnitavad käibemaksudirektiivi üldine ülesehitus, ettevalmistavad materjalid ja selle eesmärk.

37 Mis puudutab direktiivi üldist ülesehitust, siis tuleb viidata sellele, et käesolevas asjas on vaidluse all selles direktiivis ette nähtud kahe erikorra, nimelt väikeettevõtete erikorra ja maksukohustuslastest edasimüüjate erikorra omavaheline suhe.

38 Kuid nagu õigesti märkis ka Saksamaa valitsus, on väikeettevõtete erikord ja maksukohustuslastest edasimüüjate erikord kaks iseseisvat erikorda, mis üksteisest ei sõltu. Kui ühes nendest erikordadest ei viidata teise erikorra elementidele ja mõistetele, tuleb selle sisu põhimõtteliselt hinnata ilma teise erikorra sisu arvestamata.

39 Mis puudutab käibemaksu reguleerivate õigusnormide kujunemist, siis tuleb märkida, et ka see kinnitab, et mõiste „maksukohustuslike edasimüüjate saadud kasuminorm“ ei mõjuta tõlgendust, mida tuleb väikeettevõtete erikorra raames anda mõistele „käive“.

40 Nimelt tuleb meeldes pidada, et väikeettevõtete erikord kehtestati nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiiviga 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145,

lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) ja alles hiljem võeti maksukohustuslastest edasimüüjatele erikorra sätestamiseks vastu nõukogu 14. veebruari 1994. aasta direktiiv 94/5/EÜ, millega täiendatakse ühist käibemaksusüsteemi ja muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ – kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektiooni- ja antiikesemete suhtes kohaldatav erikord (EÜT 1994, L 60, lk 16; ELT eriväljaanne 09/01, lk 255).

41 Väikeettevõtete erikorra kohaldamisel aluseks võetava käibe kindlaksmääramise norme, mis kehtestati kuuenda direktiiviga 77/388, ei saa järelikult sõnaselge viiteta pidada vastavuses olevaks maksukohustuslastest edasimüüjatele direktiiviga 94/5 kehtestatud korra vastavate normidega.

42 Mis puudutab väikeettevõtete erikorra eesmärki, siis Euroopa Kohus on otsustanud, et liidu seadusandja soovis erikorraga lihtsustada harilikus käibemaksusüsteemis toimivaid raamatupidamismõudeid (6. oktoobri 2005. aasta kohtuotsus *My Travel*, C?291/03, EU:C:2005:591, punkt 39), selle lihtsustatud haldusmenetlusega püütakse eelkõige edendada väikeettevõtete asutamist, tegevust ja konkurentsivõimet (26. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus *Schmelz*, C?97/09, EU:C:2010:632, punkt 63, ja 2. mai 2019. aasta kohtuotsus *Jarmuškien?*, C?265/18, EU:C:2019:348, punkt 37).

43 Selle kohta tuleb märkida, nagu arvab ka Saksamaa valitsus, et väikeettevõtete erikorraga taotletav eesmärk ei ole kasutatud asjade edasimüügiga tegelevate suurte ettevõtjate konkurentsivõime tugevdamine. Kui kasuminormi ületavaid laekumisi ei võetaks arvesse käibe arvutamisel selle erikorra kohaldamiseks, siis võiksid ettevõtjad, kelle käive on kõrge ja kasuminorm madal, selle korra alla kuuluda ja saada seega põhjendamatu konkurentsieelise.

44 Kõikidest eeltoodud kaalutlustest nähtuvalt tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 288 esimese lõigu punkti 1 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnorm või haldustava, mille kohaselt arvutatakse käive, mis võetakse aluseks maksukohustuslastest edasimüüjate suhtes ette nähtud kasuminormi maksustamise erikorra alla kuuluvatele maksukohustuslastele väikeettevõtete erikorra kohaldatavuse tuvastamiseks, selle direktiivi artikli 315 järgi nii, et arvesse võetakse üksnes saadud kasuminormi. See käive tuleb kindlaks teha kõikide maksukohustuslasest edasimüüjale laekunud või laekuvate summade alusel ilma käibemaksuta, sõltumata sellest, kuidas neid summasid tegelikult maksustatakse.

Kohtukulud

45 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kümnes koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 288 esimese lõigu punkti 1 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnorm või haldustava, mille kohaselt arvutatakse käive, mis võetakse aluseks maksukohustuslastest edasimüüjate suhtes ette nähtud kasuminormi maksustamise erikorra alla kuuluvatele maksukohustuslastele väikeettevõtete erikorra kohaldatavuse tuvastamiseks, selle direktiivi artikli 315 järgi nii, et arvesse võetakse üksnes saadud kasuminormi. See käive tuleb kindlaks teha kõikide maksukohustuslasest edasimüüjale laekunud või laekuvate summade alusel ilma käibemaksuta, sõltumata sellest, kuidas neid summasid tegelikult maksustatakse.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.