

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JÁN MAZÁK

esitatud 24. mail 2012(1)

Kohtuasi C-160/11

Bawaria Motors Sp. z o. o.

versus

Minister Finansów

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Naczelny Sąd Administracyjny (Poola))

Direktiiv 2006/112/EÜ – Käibemaks – Maksukohustuslike edasimüüjate erikord – Kasutatud sõidukite müük lõpptarbijale – Kasuminormi maksustamise korra kohaldamine juhul, kui edasimüüja ostab maksust vabastatud sõiduki isikult, kes ise on kasutanud sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise õigust

1. Käesolevas asjas esitatud eelotsusetaotluses palutakse Euroopa Kohtul selgitada, kas „kasuminormi maksustamise erikord” – mille kohaselt võetakse käibemaksu üksnes edasimüüja maksustatavalt kasumilt,(2) eriti kasutatud sõidukite edasimüümise korral, mida reguleerivad nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ(3) artikkel 311 ja järgnevad – on kohaldatav juhul, kui maksukohustuslik edasimüüja ostab sellised sõidukid maksukohustuslastelt, kes pärast sõidukite omandamist kasutasid nende ostmisel sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise õigust.

I. Õiguslik raamistik

2. Alljärgnevalt toon oma hinnangu raames välja EL õiguse vastavad sätted. Mis puudutab siseriiklikku õigust, siis Poola käibemaksuseadus(4) sätestas põhikohtuasja asjaolude ajal kohaldatava versiooni § 43 lõike 1 punktis 2, et „kasutatud kaupade tarnimine on maksust vabastatud juhul, kui nende tarnet teostaval isikul ei olnud õigust vähendada tasumisele kuuluvat maksusummat sisendkäibemaksu võrra.”

3. Kuni 31. detsembrini 2010 sätestas käibemaksuseaduse § 86 lõige 3 järgmist: „Kuni 3,5 tonnise lubatud kogukaaluga sõiduautode või muude mootorsõidukite ostmisel moodustab sisendkäibemaks 60% (kuni 22.8.2005: 50%, *natuke teistsugustel, vastavalt valemiga kohaldatavatel tingimustel*) arves määratud maksusummast või ühendusesiseselt soetamiselt tasumisele kuuluvast maksust või kaubatarnelt tasumisele kuuluvast maksust, juhul kui ostja on maksukohustuslane – kõige rohkem siiski 6000 Poola zlotti (kuni 22.8.2005: 5000 Poola zlotti, *natuke teistsugustel, vastavalt valemiga kohaldatavatel tingimustel*).”

4. Käibemaksuseaduse § 120 sätestab:

„1. [...]

4) käesoleva jao tähenduses on kasutatud kaubad muud vallasasjad peale punktides 1–3 (need punktid puudutavad kunstiteoseid, kollektsiooni- ja antiikesemeid ning ei kuulu käesoleval juhul kohaldamisele) nimetatud kaupade, mis sobivad edasiseks kasutamiseks samal kujul või parandatuna, ja mis ei ole väärismetallid ega 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 § 15 nimetatud maksukohustuslased või käibemaksukohustuslased;

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

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

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

5) käibemaksukohustuslastelt, kui nende kaupade tarne on maksustatud käibemaksuga lõigete 4 ja 5 põhimõtete kohaselt, ja kui ostjal on dokumendid, mis tõendavad üheselt kaupade ostmist nimetatud põhimõtete alusel.”

5. Käibemaksu rakendusmääruse(5) § 13 lõike 1 punkt 5 sätestas tollal kehtinud redaktsioonis: „Maksust on vabastatud sõiduautode ja muude mootorsõidukite tarne maksukohustuslaste poolt, kellel oli nende ostmisel sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus vastavalt käibemaksuseaduse § 86 lõikele 3, kui nende sõiduautode ja mootorsõidukite puhul on tegemist kasutatud kaupadega käibemaksuseaduse § 43 lõike 2 tähenduses.”

II. Asjaolud ja eelotsuse küsimus

6. Bawaria Motors Spó?ka z o. o. (Bawaria) on käibemaksuseaduse § 15 alusel tegutsev maksukohustuslane ja tema majandustegevus hõlmab autosalongi pidamist, mille raames ostab ta nii uusi kui ka kasutatud sõiduautosid ja seejärel müüb need edasi. Oma tegevuse käigus ostab ta kasutatud sõiduautosid ka ettevõtjatelt, kes väljastavad Bawariale käibemaksuarveid märkega „käibemaksuvaba” ja tuginevad seejuures käibemaksuseaduse § 43 lõike 1 punktile 2 (kasutatud kaupade müük). Bawaria müüb need kasutatud sõiduautod edasi ja kasutab sedasi ära käibemaksuseaduse §-s 120 sätestatud kasuminormi maksustamise korda.

7. Tema tegevuse käigus tuleb aga ka ette seda, et Bawaria ostab kasutatud sõiduautod

ettevõtjalt, kes on nende autode ostmisel sisendkäibemaksu seadusega sätestatud piires maha arvanud.(6) Sellisel juhul väljastavad asjaomased ettevõtjad Bawariale käibemaksuarve märkega „käibemaksuvaba” ja tuginevad seejuures asjaomase tarne käibemaksust vabastamise alusena „käibemaksuseaduse rakendusmääruse” § 13 lõike 1 punktile 5. Bawaria palus 9. veebruaril 2009 Poola rahandusministril anda asjaomaste sätete kohta kirjalik tõlgendus.

8. 20. veebruari 2009. aasta konkreetse juhtumi tõlgenduses sedastas rahandusminister, et Bawaria arusaam ei vasta kehtivale õigusele. Oma otsuse põhjendustes tõi ta välja sisuliselt selle, et kasuminormi maksustamise kord on kohaldatav üksnes juhtudel, kui maksukohustuslik edasimüüja omandab kasutatud kaupu maksukohustuslaselt, kellel ei ole õigust sellise kauba omandamisel tasutud sisendkäibemaksu maha arvata ja kes seetõttu arvestas maksusumma müügihinna sisse.

9. Bawaria esitas selle tõlgenduse peale kaebuse Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie'le (Varssavi piirkondlik halduskohus) ja väitis, et eelnimetatud tõlgendus on vastuolus käibemaksuseaduse § 120 lõigetega 4 ja 10, kuna on ekslik seetõttu, et välistab võimaluse maksustada käibemaksu rakendusmääruse § 13 lõike 1 punkti 5 kohaselt maksuvabalt soetatud kasutatud kaupade tarnet kasuminormi maksustamise korra alusel.

10. Wojewódzki Sąd Administracyjny tühistas 10. novembri 2009. aasta otsusega vaidlustatud tõlgenduse. Ta leidis, et antud juhul on peamine probleem käibemaksu rakendusmääruse § 13 lõike 1 punkt 5, mis sätestas EL õigusele tundmatu maksuvabastuse ja rikkus kergesti mõistetava ja loogilise „kasuminormi maksustamise” korda ning seda mitte ainult liidu õigusest lähtuvalt, vaid ka üksnes kasuminormi maksustamist käsitlevate siseriiklike õigusnormide alusel. Käibemaksusüsteemi ühtsuse säilitamise nõude ja ühenduse õiguse ülimuslikkuse põhimõtte osas oli Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie arvamusel, et maksukohustuslane ei ole käibemaksu rakendusmääruse § 13 lõike 1 punkti 5 alusel sel juhul kasutatud sõiduki tarne maksustamisest vabastatud, kui tal ei olnud selle ostmisel sisendkäibemaksu täieliku mahaarvamise õigust. Vastav maksuvabastus kehtib üksnes tasumisele kuuluva maksu selle osa kohta, mis on käibemaksuseaduse § 86 lõikes 3 sätestatud ülempiire silmas pidades asjaomase maksukohustuslase poolt *de facto* juba tasutud. Maksuvabastus ei hõlma seega summat 6000 Poola zlotti (ehk 60% arves märgitud maksusummast), kuna tegelikult loovutas maksukohustuslane selle summa sõiduki ostmisel. See viib järelduseni, et Bawaria saab kohaldada „kasuminormi maksustamise korda”, kuid seda üksnes tingimusel, et see piirdub osaga, mida tarnet teostav isik ei võinud varem maha arvata.

11. Bawaria esitas selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule ehk Naczelny Sąd Administracyjny (kõrgeim halduskohus) ja väidab eelkõige, et rikutud on materiaalsoigusnorme nende vale tõlgendamise ja ebaõige kohaldamise tõttu ehk käibemaksuseaduse § 120 lõikeid 4 ja 10 koostoimes käibemaksu rakendusmääruse § 13 lõike 1 punktiga 5 ja käibemaksuseaduse § 91 lõikeid 4–6, kuna kasuminormi maksustamise korra raames on välistatud võimalus täies ulatuses maksustada kasutatud kaupu, mis on käibemaksu rakendusmääruse § 13 lõike 1 punkti 5 kohaselt soetatud maksuvabalt.

12. Tegelikult esitas ka rahandusminister kassatsioonkaebuse, väites et apellatsioonikohus rikkus otsuse tegemisel õigusnormi, st käibemaksuseaduse § 43 lõikeid 1 ja 2 ja käibemaksuseaduse rakendusmääruse § 13 lõike 1 punkti 5. Ta väidab, et apellatsioonikohtu otsus põhineb eeldusel, et sellise sõiduauto tarnimisel, mis on soetatud ettevõtjalt, kes on selle omandamisel sisendkäibemaksu maha arvanud, puudub igasugune õiguslik alus maksustada selle sõiduki tarnet üldise korra alusel. Rahandusminister jäi oma 20. veebruari 2009. aasta konkreetse juhtumi tõlgenduses väljendatud arvamusele: kui sõiduauto omandatakse ettevõtjalt, kes ise arvas sõiduki ostmisel tasutud sisendkäibemaksu osaliselt maha ning kasutas selle müümisel

käibemaksuseaduse rakendusmääruse § 13 lõike 1 punktis 5 ette nähtud maksuvabastust, ei ole ettevõtjal õigust selle sõiduki müümisel määrata maksustatav summa kindlaks kasuminormi meetodi alusel, kuna käibemaksuseaduse § 120 lõikes 10 sätestatud tingimused ei ole täidetud ja sellises olukorras on vaja maksustada tehing üldise korra alusel.

13. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul ei ole mingit kahtlust, et Poola seadusandja sätestas käibemaksuseaduse rakendusmääruse § 13 lõike 1 punkti 5 kehtestamisel maksuvabastuse, mida EL õiguses ei ole ette nähtud. See kohus leiab, et asjaomased sätted tekitavad põhjendatud ebakindluse seoses küsimusega, kas juhul, kui tarnija on käibemaksu osaliselt maha arvanud, võib teine tehingupool, kes on maksukohustuslik edasimüüja, kasutada „kasuminormi maksustamise erikorda”, olgugi et selle korra kohaldamise üks tingimusi on, et nendelt kaupadelt ei tohi lubada tasumisele kuuluva käibemaksu summa vähendamist nimetatud kauba ostmisel tasutud sisendkäibemaksu võrra.

14. Eelotsusetaotluse esitanud kohus – rõhutades, et kasutatud kaupade maksustamise korra eesmärk on topeltnmaksustamise ja maksukohustuslaste vahelise konkurentsi moonutamise vältimine – leiab, et maksukohustusliku edasimüüja seisukohalt ei ole esiteks vahet, kas müüja oli käibemaksukohustuslane või mitte, kui tal ei olnud mingit võimalust sisendkäibemaksu maha arvata, ning teiseks, kas tarne teostas käibemaksukohustuslane, kellel oli osaliselt selline võimalus – kuna siseriikliku õiguse kohaselt on nad kõik kasutatud sõidukite müümisel maksust vabastatud.

15. Eelotsusetaotluse esitanud kohus lisab, et käibemaksuseaduse rakendamise määruse § 13 lõike 1 punkti 5 sissekirjutamisega lõpetas Poola seadusandja tegelikult käibemaksu mitmetasandilise kohaldamise. Muudatuse abil kaotas maksukohustuslik edasimüüja nii õiguse tasumisele kuuluva maksusumma vähendamisele sisendkäibemaksu mahaarvamise teel, kuna kauba tarnija on sellest maksust vabastatud, kui ka õiguse kohaldada kasuminormi maksustamise erikorda, kuna kauba tarnija kasutab sõiduauto ostmisel osalist mahaarvamise õigust. Lisaks viib see topeltnmaksustamiseni juhul, kui tarnija ei ole sisendkäibemaksu maha arvanud (50% ja 5000 Poola zlotti või 60% ja 6000 Poola zlotti ületava künnise korral).

16. Neil asjaoludel on eelotsusetaotluse esitanud kohus otsustanud menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise küsimuse:

„Kas [käibemaksudirektiivi] 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] § 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] § 86 lõikele 3, kui nende sõiduautode ja muude mootorsõidukite puhul oli tegemist kasutatud kaupadega käibemaksuseaduse § 43 lõike 2 ja [käibemaksudirektiivi] artikli 311 lõike 1 punkti 1 tähenduses?”

III. Hinnang

17. Bawaria, Poola valitsus ja komisjon esitasid kirjalikke ja suulisi märkusi.

18. Bawaria väidab, et maksukohustuslik edasimüüja võib kohaldada kasuminormi erikorda seoses kaupade müügiga, mida teostavad maksukohustuslased, kellel oli õigus nende kaupade ostmisel tasutud sisendkäibemaksu maha arvata üksnes osaliselt, kui tegu on selliste kasutatud sõidukite edasi müümisega, mis nende ostmise ajal olid Poola käibemaksuseaduse alusel käibemaksust vabastatud.
19. Bawaria leiab, et käibemaksudirektiivi artikli 314 kohaldamise tingimused on antud juhul täidetud: tema tarned puudutavad kasutatud kaupu; nende kaupade ostmine teiselt maksukohustuslaselt oli käibemaksust vabastatud; ning teisel maksukohustuslasel ei olnud käibemaksuseaduse § 86 lõike 3 mõttes õigust nimetatud kaupade ostmisel tasutud sisendkäibemaksu täielikult maha arvata.
20. Bawaria sõnul tuleb käibemaksudirektiivi artiklite 311–315 puhul arvesse võtta selle direktiivi eesmärged, milleks on topeltmaksustamise ja konkurentsi moonutamise vältimine ning käibemaksu universaalsus ja maksustamise neutraalsus.
21. Kuid esiteks, topeltmaksustamise toob kaasa see, kui käibemaksuseaduse rakendusmääruse § 13 lõike 1 punkti 5 alusel sätestatud maksuvabastus koostoimes kohustusega rakendada tavapäraseid käibemaksureegleid tähendab Bawariale maksu selle osa mahaarvamise õiguse kaotamist, mida tema oma tarnija ei saanud maha arvata ja mille see tarnija pealegi lisas oma müügihinnale.
22. Teiseks, Bawaria sõnul toob asjaolu, et samale tehingule ehk kasutatud sõidukite edasimüümisele kohaldatakse teistsugust maksustamiskorda tulenevalt sellest, kas tarnija kaotas täielikult mahaarvamisõiguse või kas tal oli osaline mahaarvamisõigus, endaga kaasa maksustamise neutraalsuse põhimõtte rikkumise, kuna nii esimesel kui teisel juhul kaotas Bawaria maksukohustusliku edasimüüjana täielikult selle mahaarvamisõiguse, mis oli tarnijal.
23. Kolmandaks, sellistel asjaoludel nagu antud juhul tähendaks Bawariale kasuminormi korra kohaldamisest keeldumine märkimisväärset konkurentsi moonutamist võrreldes nendega, kellele seda korda kohaldatakse, arvestades asjaolu, et kasutatud kaupadele nende ostmise ja edasimüümise vahelisel ajal lisatud väärtus on kõikidel juhtudel sama. Vabaturumajanduses ei oleks Bawaria võimeline lõpptarbija müügihinnale edasi kandma suurenenud käibemaksu, mille põhjustas tavapäraste käibemaksureeglite kohaldamine, ja oleks seetõttu kohustatud kohandama oma hinda turuhinnale (st maksukohustuslike edasimüüjate kasutatav hind, kellele kasuminormi korda kohaldatakse) ja lisaks müüma kahjumiga siis, kui konkurendid teenivad kasumit, olles samal ajal kohustatud maksma riigile käibemaksu, mis on tunduvalt kõrgem kui see, mida maksavad tema konkurendid.
24. Poola valitsus ja komisjon on aga sisuliselt arvamusel, et kasuminormi maksustamise kord ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetletavas asjas kohaldatav.

Hinnang

25. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib sisuliselt seda, kas maksukohustusliku edasimüüja (Bawaria) suhtes – kes ostab kasutatud sõiduaautosid teistelt maksukohustuslastelt, kes omakorda on pärast nende omandamist kasutanud sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise õigust – võib kohaldada kasuminormi maksustamise erikorda, kui ta müüb need sõidukid edasi lõpptarbijale.
26. Mõistlik on alustada asjakohaste sätete uurimisest.
27. Kasuminormi maksustamise korda reguleerib käibemaksudirektiivi XII jaotis („Erikorrad”) ja

konkreetselt selle jaotise 4. peatüki („Kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete suhtes kohaldatav erikord”) 2. jao („Maksukohustuslike edasimüüjate erikord”) 1. alajagu („Kasuminormi maksustamise kord”), st direktiivi artiklid 312–325.

28. Käibemaksudirektiivi artikli 314 kohaselt kohaldatakse kasuminormi maksustamise korda üksnes selliste kasutatud kaupade tarnetele, mille maksukohustuslikud edasimüüjad (nagu Bawaria) omandavad ühelt 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.

29. Tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikkel 314 loetleb – minu arvates ammendavalt – maksukohustuslased, kes tarnivad kaupu, mille suhtes võib maksukohustuslik edasimüüja järgmises turundusstaadiumis kohaldada kasuminormi maksustamise korda.

30. On selge, et artiklis 314 loetletud juhtude ühine tunnus on see, et isikule, kes tarnib kasutatud sõidukeid maksukohustuslikule edasimüüjale, on langenud kogu käibemaksu tasumise koorem. Teisisõnu ei ole sellel isikul olnud mingit õigust sõiduki ostmisel tasutud sisendkäibemaksu maha arvata.

31. Nagu nähtub eeltoodust ja erinevalt Bawaria seisukohast ei ole kõnealune juhtum seega ilmselgelt käibemaksudirektiivi artiklis 314 käsitletav juhtum, samuti ei saa seda pidada nimetatud sätte kohaldamisalasse kuuluvaks.

32. Esiteks, eelotsusetaotlusest nähtub tõepoolest, et kõnealune juhtum ei kuulu käibemaksudirektiivi artikli 314 punkti a kohaldamisalasse. Bawariale kasutatud kaupu tarniv isik on ise maksukohustuslane.

33. Teiseks, eelotsusetaotluse põhjal on selge ka see, et kõnealune juhtum ei kuulu artikli 314 punkti c kohaldamisalasse, kuna kasutatud kaupade tarne Bawariale ei kuulu artiklites 282–292 sätestatud väikeettevõtete maksuvabastuse kohaldamisalasse ja hõlmab kapitalikaupu. Selle asemel oli see maksust vabastatud Poola õiguse erisätte alusel, milleks on käibemaksuseaduse rakendamise määruse § 13 lõike 1 punkt 5.

34. Kolmandaks, niisamuti ei kuulu kõnealune juhtum käibemaksudirektiivi artikli 314 punkti d kohaldamisalasse. Maksukohustuslased, kes tarnivad Bawariale kasutatud kaupu, koostasid käibemaksuarve märkega „käibemaksuvaba” ega tarninud neid kaupu kasuminormi maksustamise korra alusel.

35. Lõpuks selgub, et ainus artikli 314 allesjäänud punkt, mida kaaluda, on punkt b. See puudutab maksukohustuslaste kaubatarneid, mis on käibemaksudirektiivi artikli 136 kohaselt maksuvabad.

36. Artikli 136 lugemisel on näha, et see sätte näeb omakorda ette maksuvabastuse kahte liiki tehingutele.

37. Artikli 136 punkt a sätestab, et liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud: selliste kaupade tarne, mida kasutatakse üksnes artikli 132 (tegevus avalikes huvides), artikli 135 (muude tegevuste nagu finantsteenuste maksuvabastused), artikli 371 (spordiürituste piletid või riiklike postiteenistuste osutatavad telekommunikatsiooniteenused ja nendega seotud kaubatarneid), artiklite 375, 376 ja 377, artikli 378 lõike 2, artikli 379 lõike 2 ning artiklite 380–390

(teatud liikmesriikidele ette nähtud maksuvabastused) alusel maksust vabastatud tegevuseks, kui nimetatud kaupade puhul ei ole saanud maha arvata eelmises etapis makstud maksu. Samas piisab sellest, kui öelda, et ükski nimetatud kategooria maksuvabastustest ei ole kõnealuse juhtumi puhul kohaldatav.

38. Artikli 136 punkt b sätestab, et liikmesriigid vabastavad käibemaksust selliste kaupade tarne, mille soetamisel või valmistamisel ei võinud artikli 176 kohaselt käibemaksu maha arvata. Käibemaksudirektiivi artikkel 176 näeb ette *standstill*-tingimuse. Selle kohaselt võivad liikmesriigid säilitada kõik erandid, mis sisalduvad nende 1. jaanuaril 1979 kehtinud siseriiklikes õigusaktides või Euroopa Liiduga pärast seda kuupäeva ühinenud liikmesriikide puhul nende ühinemiskuupäeval kehtinud õigusaktides, kui nõukogu ei ole veel võtnud ühte nimetatud sättes ette nähtud meetet. Poola puhul oli ühinemiskuupäev 1. mai 2004. Sellega seoses tuleb lisada, et Euroopa Kohus on juba käibemaksudirektiivi artikli 176 sellist tõlgendamist kinnitanud.(7)

39. On selge, et Poola seadusandja käibemaksuseaduse § 86 lõikes 3 sätestatud käibemaksu mahaarvamise õiguse seadusjärgne piirang kujutab endast samal ajal mahaarvamiseõiguse osalist välistamist: see on piiratud 60%-ga arvel märgitud maksusummast ja on maksimaalselt 6000 Poola zlotti.

40. Tegelikult ei laienenud 1993. aasta käibemaksu ja aktsiisimaksude seaduse(8) § 25 lõike 1 punkti 2 kohaselt kuni 1. maini 2004 maksukohustuslase poolt kasutatud sõiduki, mille suurim kandevõime on 500 kg, ostmise korral käibemaksu mahaarvamise õigus: st kehtis täielik erand. Küll aga nägi käibemaksuseaduse § 86 lõige 3 alates 1. maist 2004 ette osalise mahaarvamise, st alguses 50% ja seejärel 22. augustil 2005 kehtinud versioonis 60%, kuid mitte rohkem kui 6000 Poola zloti ulatuses. Juhiks siinkohal tähelepanu, et sellel on iseenesest mõte senikaua, kuni kõnealused kaubad on „topeltkasutatavad” kaubad: kui sõiduaudod on mõeldud mitte üksnes tööalasteks, vaid ka erasõitudeks.(9)

41. Nagu komisjon õigesti märkis, ei laiendanud käibemaksuseaduse § 86 lõige 3 Euroopa Kohtu praktika(10) tähenduses sõiduaudode puhul meetmeid, mis piiravad mahaarvamiseõigust sellisena nagu see oli Poola seadustes sätestatud enne 1. maid 2004. Seetõttu olid *standstill*-tingimuse kohaldamise tingimused täidetud ja Poola õigusnorme võis kohaldada pärast 1. maid 2004.

42. Tasub märkida, et käibemaksudirektiivi artikkel 136 ei hõlma olukordi, milles maksukohustuslane kasutas sisendkäibemaksu „osalist” mahaarvamise õigust.(11) Nagu näha eespool punktis 38, lubab käibemaksudirektiivi artikkel 136 liikmesriikidel vabastada maksust selliste kaupade tarne, mille omandamisel ei olnud käibemaks käibemaksudirektiivi artikli 176 alusel mahaarvatav.

43. Kuna artikkel 136 on osa üldisest käibemaksukorrast erandi moodustavatest reeglitest, on minu meelest selge, et seda – ning eriti sõnastust „selliste kaupade tarne, mille soetamisel [...] ei võinud käibemaksu maha arvata” (12) – tuleb tõlgendada täht-tähele.

44. Sellist lähenemisviisi toetab ka kohtupraktika. Euroopa Kohus on rõhutanud kohtuotsuses *Jyske Finans*(13), mis käsitleb kasutatud sõidukite müügi maksustamist järelturul, et „kuuenda direktiivi[(14)] artiklis 13 [eriti artikli 13 B osa punktis c – nüüd käibemaksudirektiivi artikkel 136] maksuvabastusi määratlevate sätete sõnastust tuleb tõlgendada kitsalt, arvestades seda, et need maksuvabastused on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse selle direktiivi artikli 2 kohaselt käibemaksuga iga kaubatarne ja iga teenus, mille maksukohustuslane, kes sellena tegutseb, on tasu eest osutanud.”(15)

45. Lisaks leidis Euroopa Kohus kohtuotsuses *Jyske Finans*(16): „[o]n tõsi, et

maksukohustuslike vahendajate teostatavate kasutatud kaupade [...] tarnimisel saadud kasumi maksustamise korda – mis, nagu teisedki kuuenda direktiivi artiklites 24, 25 ja 26 ettenähtud erikorrad, moodustab erandi kuuendas direktiivis sätestatud üldkorrast – tuleb kohaldada vaid niivõrd, kui see on vajalik vastava korra eesmärgi saavutamiseks”. Tõepoolest, ma leian, et niivõrd kui ülalmainitud kasuminormi maksustamise kord kujutab endast erandit, on vaieldav, et seda tuleks kohaldada vaid juhtudel, mil see on käibemaksudirektiivi (vt artikkel 131 jj) kehtestatud käibemaksusüsteemis otseselt ette nähtud.

46. Järgnevalt leidis Euroopa Kohus samas otsuses(17), et „[k]uuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti c sätetega ette nähtud maksuvabastused kehtivad [...] ainult selliste kaupade tarnimisel, mille omandamisel ei võinud liikmesriigi õiguse kohaselt käibemaksu maha arvata”.

47. Vastuseks Bawaria väidetele käesolevas asjas piisab sellest, kui märkida, et eespool viidatud kohtuotsuse Jyske Finans(18) samas punktis rõhutas Euroopa Kohus, et „[k]uuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti c] sätteid ei saa sellega seoses tõlgendada ühelgi viisil, mis teeb võimalikuks vältida sellise maksukohustuslase topeltmaksustamise olukorda sattumist, kes ei saa ühtegi sellist maksuvabastust kasutada”.

48. Sellest tuleneb, et käibemaksudirektiivi artiklit 136, millele viitab selle direktiivi artikli 314 punkt b, ei või tõlgendada nii, et see laieneb eelotsusetaotluse esitanud kohtus menetletava asja asjaoludele, kus kõnealusel maksukohustuslasel oli üksnes sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise õigus, kuid tal siiski oli mahaarvamiseõigus siiski. Artikkel 136 puudutab üksnes nende kaupade tarneid, mille ostmise korral oli mahaarvamiseõigus vastavalt siseriiklikule õigusele *täielikult* välistatud.

49. Seega leian, et kõnealusel juhul ei moodusta käibemaksuseaduse § 86 lõikega 3 kehtestatud mahaarvamiseõiguse piirang – mis samas kuulub teatavasti käibemaksudirektiivi(19) artikli 176 kohase *standstill*-tingimuse kohaldamisalasse, millele viitab selle direktiivi artikli 136 punkt b – siiski rangelt võttes mahaarvamiseõiguse nõutavat erandit, kuna see näeb hoopis ette *osalise* mahaarvamiseõiguse.

50. Kasuminormi maksustamise kord, mis hõlmab käibemaksu kohaldamist üksnes kasutatud kauba müügihinna, nagu selle on määranud maksukohustuslik edasimüüja, ja ostuhinna vahelisele erinevusele, on erikord, mis võimaldab kasutatud kaupade taastoomisel turustuskanalitesse vältida nende teistkordset maksustamist – st see aitab vältida topeltmaksustamist –, ilma et võetaks arvesse nende hinnas sisalduvat maksu.(20)

51. Juhul, kui kasutatud kaubad tuuakse taas turustuskanalitesse, mis on käibemaksuga maksustatavad, on kasuminormi erikord kohaldatav üksnes juhtudel, mil need tõi sinna mittemaksukohustuslane (lõpptarbija), või kui need tõi maksukohustuslane ajal, mil see oli käibemaksust täielikult vabastatud.

52. Siit nähtub, et millal tahes maksukohustuslik edasimüüja kasutab sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, isegi kui ta teeb seda osaliselt, ei peaks kasuminormi maksustamise korda kohaldama.

53. Sellega seoses võib märkida, et järelikult on kasuminormi maksustamise korra eesmärk vältida olukordi, kus kasutatud kaupu maksustatakse topelt juhul, kui need tuuakse taas kaubandusringlusse, kuna jäetakse arvestamata, et maksusumma sisaldub endiselt kauba hinnas. Siiski piisab sellest, kui öelda, et kõnealusel juhul on Poola Vabariigi ülesanne võtta vajalikke meetmeid, et vältida selliste maksukohustuslike edasimüüjate nagu Bawaria topeltmaksustamist, mis tekib siis, kui esiteks kohaldatakse tavapäraseid käibemaksureegleid ja teiseks on Bawarial samal ajal keelatud maha arvata maksu, mis sisaldub kasutatud sõidukite hinnas, mille ta on

ostnud tarnijalt, kellele kohaldatai maksuvabastust, mis on ette nähtud käibemaksuseaduse rakendamise määruse(21) § 13 lõike 1 punktis 5 ja mis ei ole väidetavalt käibemaksudirektiiviga täielikult kooskõlas.

54. Käibemaksudirektiivi sätteid, mille hulgas artikkel 131 jj näeb ette ammendava loetelu käibemaksust vabastatud tegevustest, ei toeta seega nimetatud maksuvabastust.

55. Üldise märkusena leian (nii nagu komisjon), et oluline on luua süsteem, mis on sobilik nende äriühingute tegevuseks, mis kasutavad sõidukeid, kuid mitte ainult maksustatava tegevuse vajadusteks. Samas ütlesin, et liikmesriikidel ei ole pädevust pakkuda lahendusi, mida käibemaksudirektiiv ei reguleeri, selleks et leevendada äriühingute igapäevategevuses ette tulevaid probleeme.

56. Lisaks leian, et kõnealuse kasuminormi maksustamise korra kohaldamine oleks käibemaksudirektiivi aluseks olevate põhimõtetega igal juhul vastuolus ja seega põhjendamatu.

57. Topeltmaksustamise vältimise olulisus on põhjus, miks asjaomaste sätete ühiseks tunnuseks on see, et need nõuavad käibemaksukoorma kandmist täies ulatuses. Ilmselgelt sõltub see tarnijast, kellel puudub sellises olukorras nagu käesolevas asjas igasugune mahaarvamisõigus – mis tähendab, et käibemaksu tuleb endiselt arvestada täies summas.

58. Kui kasuminormi maksustamise korda kohaldataks sellises olukorras nagu oli Bawaria, oleks tulemuseks maksustamise puudumine osas, kus mahaarvamist kohaldatakse. See oleks vastuolus käibemaksu universaalsuse põhimõttega, kuna maksukohustusliku edasimüüja käive jäetakse osaliselt maksustamata, samas kui tarnija, kes talle kasutatud kaupu tarnis, saaks kasutada nimetatud maksu osalist mahaarvamisõigust. Võib lisada, et samal ajal oleks see vastuolus ka konkurentsi kaitsmise põhimõttega.

59. Käibemaksu universaalsuse põhimõte on väljendatud käibemaksudirektiivi artiklis 1. See säte näeb muu hulgas ette, et „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 kulutegurite pealt.” Käibemaksuga maksustamise universaalsus on ilmselge nii isiklikul tasandil (iga tehing, mille isik teeb, maksustatakse eraldi – seni, kuni tehing tehakse majandustegevuse raames käibemaksudirektiivi mõttes) kui ka materiaalsel tasandil (iga kaubatarne on põhimõtteliselt maksustatav).

60. Kõnealune juhtum näitab seega selgelt, miks on vaja, et käibemaksu universaalsuse erandit tuleb käsitada tervikuna ja erandlikuna ning et iga seesugune erand peab põhinema käibemaksudirektiivi sätetel.

61. Bawaria soovib aga tugineda „korrigeerimise” korrale, mis on sätestatud käibemaksudirektiivi artiklites 187 ja 189, millest tema väidete kohaselt ei peaks kõrvale hiilima tarnija – kes, olles õigustatud maha arvama osa sisendkäibemaksust, mille ta on tasunud ostutehingult, müüb kasutatud kauba maksukohustuslikule edasimüüjale käibemaksuvabalt – ja mille eesmärk on aidata ära hoida sellisel juhul maksutulu vähenemise riski.

62. Selle argumendiga ei saa nõustuda.

63. Nagu komisjon kohtuistungil märkis, viiks selline lähenemisviis autoostjate korduva maksustamiseni juhul, kui käibemaksu ei ole maha arvatud, muu hulgas sellise tegevuse puhul, mis ei ole maksustatav. Nagu Poola valitsus õigesti märkis, tooks Bawaria kaitstav lähenemisviis üksnes kaasa sisendkäibemaksu vähenemise, kuid paraku ei kõrvaldaks see siiski

topeltnmaksustamist tervenisti. Minu arvates ei ole kasuminormi maksustamise kord ilmselgelt sobiv vahend hüvitamiseks seda, et teatud Poola seaduse (käibemaksuseaduse rakendamise määruse § 13 lõike 1 punkt 5) sätted ei ole täielikult käibemaksudirektiiviga(22) kooskõlas. Minu meelest on selge, et Bawaria juhtumi puhul oleks pidanud kohaldama tavapäraseid sätteid.

64. Samuti on selge, et kui käibemaksuseaduse rakendamise määruse § 13 lõike 1 punkti 5 kohane maksuvabastus kõrvaldada, näitaks kõnealune arve sisendkäibemaksu ja muudaks sellise maksukohustusliku edasimüüja nagu Bawaria jaoks käibemaksu mahaarvamise võimalikuks. Sellisel juhul paistab nagu oleks põhikohtuasjas kerkinud probleem lahendatud.

65. Kuigi tundub, et Bawaria juhtumi puhul on tegu topeltnmaksustamisega, mis üldjuhul oleks käibemaksu aluseks olevate põhimõtetega kokkusobimatu, puudutab kõnealune juhtum siiski konkreetset kaupa ehk kasutatud sõidukeid, mida kasutati mitte üksnes ettevõtluse, vaid ka isiklikuks tarbeks. On ilmselge, et seni, kuni sõidukit kasutatakse isiklikuks tarbeks, ei saa käibemaksu maha arvata.

66. Kõikide eeltoodud kaalutluste põhjal leian, et käibemaksudirektiivi kohasel tõlgendamisel on selgesti näha, et kui maksukohustuslikule edasimüüjale tarnib kasutatud sõidukeid maksukohustuslane, kes nende sõidukite omandamisel kasutas vastavalt käibemaksuseaduse § 83 lõikele 6 osalist mahaarvamisõigust, ei ole käibemaksudirektiivi artikli 314 punktis b sätestatud tingimused täidetud. Järelikult ei või maksukohustuslik edasimüüja kasuminormi maksustamise erikorda kohaldada.

IV. Ettepanek

67. Eeltoodud kaalutlustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Naczelnny S?d Administracyjny eelotsuse küsimusele järgmiselt:

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 kui maksukohustuslikud edasimüüjad müüvad edasi kasutatud sõiduautosid ja muid mootorsõidukeid, mille nad on ostnud maksukohustuslastelt, kes nende sõidukite soetamisel kasutasid vastavalt Poola käibemaksuseaduse § 86 lõikele 3 tasutud sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise õigust, on nende puhul kasuminormi maksustamise erikorra kohaldamine välistatud.

1 – Algkeel: inglise.

2 – See on müügihinna ja ostuhinna vaheline erinevus.

3 – Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (EÜT L 347, lk 1).

4 – Ustawa o podatku od towarów i usług (kaupade ja teenuste maksustamise seadus, *Dziennik Ustaw* nr 54, lk 535, muudetud; edaspidi „käibemaksuseadus”).

5 – Rahandusministri 28. novembri 2008. aasta määrus käibemaksuseaduse teatavate sätete rakendamise kohta (*Dziennik Ustaw* nr 212, lk 1336).

6 – Sätestatud käibemaksuseaduse § 86 lõikes 3 (50% või 60%, kuid mitte rohkem kui 6000 Poola zlotti).

7 – Vt nt 8. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-280/04: Jyske Finans (EKL 2005, lk I-10683, punkt 23); 11. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-371/07: Danfoss A/S ja

AstraZeneca A/S (EKL 2008, lk I-9549, punktid 28 ja 29; 15. aprilli 2010. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-538/08 ja C-33/09: X Holding (EKL 2010, lk I-3129, punkt 38; 30. septembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-395/09: Oasis East (EKL 2010, lk I-8811, punktid 19 ja 20. Euroopa Kohus leidis 22. detsembri 2008. aasta otsuses kohtuasjas C-414/07: Magoora (EKL 2008, lk I-10921), mis samuti puudutas Poolat, sisuliselt seda, et *standstill*-tingimuse mõte ei ole see, et uus liikmesriik võib muuta siseriiklikke õigusnorme nii, et selle tulemusel muutuvad need käibemaksudirektiivi eesmärgiga kokkusobimatuks. Igal juhul on käibemaksudirektiiviga vastuolus see, kui liikmesriik muudab nimetatud kuupäeval jõustunud õigusnorme hiljem nii, et enne seda kuupäeva esinenud olukorraga võrreldes laieneb nende piirangute kohaldamisala.

8 – 8. jaanuari 1993. aasta seadus kaupade ja teenuste maksustamise ning aktsiisimaksude kohta (Dz. U. nr 11, lk 50).

9 – Kohtuistungil märkis komisjon, et Bawaria kõnealune olukord on „Poolas kasutatud autode müügiga tegelevate edasimüüjate puhul tüüpiline”.

10 – Vt eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Magoora ning Naczelný Sąd Administracyjny 9. juuni 2010. aasta otsus (I FSK 960/09).

11 – Eelotsusetaotluse esitanud kohus nõustus sellega eelotsusetaotluses, kui juhtis õigesti tähelepanu asjaolule, et EL õigus põhimõtteliselt ei võimalda kaupade ja teenuste soetajal käibemaksu osaliselt maha arvata, isegi mitte põhivara (kapitalikaupade) puhul. See tähendab ka seda, et EL õiguses puudub selliste kaupade ja teenuste käibemaksust vabastamise võimalust või võimatust või maksukohustuslaste kohaldatavat kasuminormi maksustamiste korda puudutav regulatsioon.

12 – Kohtujuristi kursiiv.

13 – Eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus, punkt 21.

14 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), mida on muudetud nõukogu 14. veebruari 1994. aasta direktiiviga 94/5/EÜ (EÜT L 60, lk 16; ELT eriväljaanne 09/01, lk 255) („edaspidi kuues direktiiv”).

15 – Vt 20. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-8/01: Taksatorringen (EKL 2003, lk I-13711, punkt 36). 3. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-428/02: Fonden Marselisborg Lystbådehavn (EKL 2005, lk I-1527, punkt 29) ning 16. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-270/09: Macdonald Resorts Limited (EKL 2010, lk I-13179, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika). Vt ka 28. oktoobri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-175/09: Axa UK (EKL 2010, lk I-10701, punkt 25 ja viidatud kohtupraktika).

16 – Viidatud eespool 7. joonealuses märkuses; vt punkt 35, mis puudutab kuuenda direktiivi artiklites 26 ja 25 sätestatud eriskeemide kohaldamist; vt ka 22. oktoobri 1998. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-308/96 ja C-94/97: Madgett ja Baldwin (EKL 1998, lk I-6229, punkt 34), ja 15. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-321/02: Harbs (EKL 2004, lk I-7101, punkt 27).

17 – Eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Jyske Finans, punkt 24.

18 – *Idem*.

19 – Vt sellega seoses 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsused Magoora; X Holding, punktid 59–61, ning Oasis East, punktid 19 ja 20.

20 – Vt 9. juuli 1992. aasta otsus kohtuasjas C-131/91: 'K'Line Air Service Europe (EKL 1992, lk I-4513, punkt 19.

21 – Isegi eelotsusetaotluse esitanud kohus möönab oma taotluse analüüsimisel juba alguses, et „ei ole kahtlust, et käibemaksuseaduse rakendamise määruse § 13 lõike 1 punktiga 5 kehtestas Poola seadusandja maksuvabastuse, mida [EL] õigus ei reguleeri.”

22 – Vt samuti eespool punkt 54.