

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

13. juuni 2013(*)

Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 9 lõige 1 – Mõiste „maksukohustuslane” – Füüsiline isik – Maksustatava teenuse osutamine – Juhuti osutatav teenus – Seose puudumine registreeritud kutsetegevusega ja maksustamine käibemaksuga – Iseseisev kohtutäitur

Kohtuasjas C-62/12,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Administrativen sad – Varna (Bulgaaria) 1. veebruari 2012. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 7. veebruaril 2012, menetluses

Galin Kostov

versus

Direktor na Direktsia „Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president A. Tizzano, kohtunikud M. Berger, A. Borg Barthet (ettekandja), E. Levits ja J.-J. Kasel,

kohtujurist: M. Wathelet,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

- Direktor na Direktsia „Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, esindaja: S. Zlateva,
- Bulgaaria valitsus, esindajad: E. Petranova ja T. Ivanov,
- Rumeenia valitsus, esindaja: R.-H. Radu, keda abistasid nõunikud R.-I. Munteanu ja I. Bara,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja V. Savov,

olles 28. veebruari 2013. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab mõiste „käibemaksukohustuslane” tõlgendamist nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv”) tähenduses.

2 Taotlus on esitatud G. Kostovi ja Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (riigi maksuameti keskasutuse „vaiete ja täitmise korraldamise” Varna osakonna direktor, edaspidi „Direktor”) vahelises kohtuvaidluses käsunduslepinguga seotud tehinguid puudutava maksuotsuse üle.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikkel 2 sätestab:

„1. Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

a) kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]

c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]”.

4 Käibemaksudirektiivi artiklis 9 on sätestatud järgmist:

„1. „Maksukohustuslane” on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

„Majandustegevus” on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.

2. Lisaks lõikes 1 nimetatud isikutele käsitatakse maksukohustuslasena igat isikut, kes juhuti tarnib uue veovahendi, mille soetajale on lähetanud või vedanud müüja, soetaja või nende esindaja väljapoole liikmesriigi territooriumi, kuid ühenduse territooriumi siseselt.”

5 Käibemaksudirektiivi artikli 12 lõige 1 sätestab:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslasena käsitada isikut, kes juhuti teeb artikli 9 lõike 1 teises lõigus nimetatud tegevusega seotud tehingu, eelkõige mõne järgmistest tehingutest:

a) ehitise, ehitise osade või ehitise aluse maa võõrandamine enne esmast kasutuselevõttu;

b) ehitusmaa võõrandamine.”

6 Direktiivi artikkel 14 näeb ette:

„1. „Kaubatarne” on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.

2. Lisaks lõikes 1 nimetatud tehingule käsitatakse kaubatarnena järgmisi tehinguid:

[...]

c) kaupade üleandmist ostu või müügi korral komisjonitasu ette nägeva lepingu alusel.

[...]”.

Bulgaaria õigus

7 Administrativen sad – Varna (Varna halduskohus, Bulgaaria) tugineb käibemaksuseaduse (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, edaspidi „ZDDS”) järgmistele sätetele.

8 ZDDS artikkel 2 sätestab:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1) iga kauba tarnimine ja teenuse osutamine tasu eest;

[...]”.

9 ZDDS artikkel 3 sätestab:

„(1) Maksukohustuslane on iga isik, kes tegeleb iseseisvalt majandustegevusega, olenemata nimetatud tegevuse eesmärkidest ja tulemustest.

(2) Iseseisev majandustegevus on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning vabade elukutsete esindajate, sealhulgas eraõigusliku kohtutäituri ja notari tegevus. Iseseisva majandustegevusena käsitatakse ka mis tahes süstemaatiliselt või kaubanduslikel eesmärkidel tasu eest teostatavat tegevust, sealhulgas materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil. [...]”

10 ZDDS artikli 6 lõike 2 punkt 4 määratleb kaubatarnet „kauba tegeliku üleandmisena isiku käsutusse, kes tegutseb enda nimel ja teise isiku arvel”.

11 ZDDS artikli 8 kohaselt hõlmab teenus kõnealuse seaduse tähenduses kõike, millel on väärtus ja mis erineb kaubast ning ringluses olevast rahast ja maksevahendina kasutatavast välisvaluutast.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

12 G. Kostov tegutseb Bulgaarias iseseisvalt eraõigusliku kohtutäituri kutsealal. Ta on ZDDS artikli 96 lõike 1 alusel käibemaksukohustuslasena registreeritud.

13 G. Kostov sõlmis 13. novembril 2008 äriühinguga Bon Marin AD (edaspidi „Bon Marin”) käsunduslepingu (edaspidi „leping”). Selle lepingu kohaselt kohustus G. Kostov Bon Marini käsundisaajana esitada pakkumused osalemiseks kolmel enampakkumisel, mille ese oli riigi omandis oleva kolme osaliselt hoonestatud kinnisasja – mida haldab kaitseministeerium ja mille pindala on kokku umbes 40 000 m² – müük. Juhul kui tema pakkumus peaks tunnistatama edukaks, kohustus ta samuti andma Bon Marinile üle omandiõiguse kõnealustele kinnisasjadele.

14 Käsundiandja Bon Marin võttis endale kohustuse anda lepingus ette nähtud ostudeks vajalikud rahalised vahendid, omandada omandiõigus G. Kostovi käsundi tulemusel omandatud kinnisasjadele ning maksta talle kokkulepitud tasu, mille suurus oli 50 000 Bulgaaria leevi (BGN) (umbes 25 500 eurot).

15 See tasu maksti samal päeval, mil kirjutati alla leping, milles on lisaks ette nähtud, et juhul, kui pakkumused ei ole edukad, jääb see tasu G. Kostovile.

16 G. Kostov omandas 2009. aasta mais riigilt lepingus nimetatud kinnisasjad.

17 Käsundisaaja nõusolekul loovutas Bon Marin 30. juunil 2009 äriühingule Bleyk Siy Kapital EOOD kõik oma õigused ja kohustused, mis tulenevad lepingust.

18 Vaidlus käibemaksu üle tekkis revisjoni tulemusel tehtud maksuotsusest, mille koostas Varna linna pädev maksuhaldur. Selle otsuse kohaselt sai G. Kostov 50 000 Bulgaaria leevi suuruse tasu ZDDS artikli 12 tähenduses maksustatavate teenuste eest, ta oli neid osutanud käibemaksukohustuslasena ja pidi sellelt summalt seega tasuma kõnealust maksu.

19 Halduskorras esitatud vaide lahendamisel jättis Direktor revisjoni tulemusel tehtud maksuotsuse muutmata.

20 G. Kostov esitas selle maksuotsuse peale kaebuse, väites, et ta osutas teenust juhuti ja sellel puudub seos tema kui eraõigusliku kohtutäituri iseseisva majandustegevusega, mis oli ainus tegevus, mille osas ta oli käibemaksukohustuslasena registreeritud.

21 Neil asjaoludel otsustas Administrativen sad – Varna menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas füüsilist isikut, kes on osas, mis puudutab tema tegevust eraõigusliku kohtutäiturina, registreeritud käibemaksukohustuslasena, tuleb seoses juhuti osutatud teenusega, mis ei ole seotud tema kui eraõigusliku kohtutäituri tegevusega, käsitada [käibemaksudirektiivi] artikli 9 lõike 1 tähenduses maksukohustuslasena, kes on [käibemaksudirektiivi] artikli 193 tähenduses kohustatud tasuma käibemaksu?”

Eelotsuse küsimuse analüüs

22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt selgitust, kas käibemaksudirektiivi artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et isikut, kes on käibemaksukohustuslane kohtutäituri iseseisva tegevuse osas, tuleb pidada „maksukohustuslaseks” mis tahes muu majandustegevuse osas, millega ta tegeleb juhuti.

Sissejuhatavad märkused

23 Sellele küsimusele vastamiseks olgu kõigepealt märgitud, et nii eelotsusetaotluse esitanud kohtu kui ka Direktori ning Bulgaaria ja Rumeenia valitsuse arutluskäik põhineb käsunduslepingul ja käsundisaaja teenuste osutamisel, ent Euroopa Komisjon leiab, et põhikohtuasjas on tegemist käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti c tähenduses komisjonitasu ette nägeva lepinguga ja seega käsitleb käesolev kohtuasi kaubatarnet.

24 Seoses sellega on oluline meelde tuletada, et Euroopa Kohtu ülesanne ei ole otsustada siseriiklike õigusnormide tõlgendamise ja kohaldatavuse üle ega teha kindlaks põhikohtuasjas vaidluse lahendamiseks tähtsust omavaid asjaolusid.

25 Tegelikult peab Euroopa Kohus ühenduse ja liikmesriigi kohtute pädevuse jaotuse raames võtma arvesse eelotsusetaotluses kirjeldatud faktilist ja õiguslikku konteksti, mille põhjal eelotsuseküsimused on esitatud (vt 13. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-153/02: Neri, EKL 2003, lk I-13555, punktid 34 ja 35, ning 29. aprilli 2004. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-482/01 ja C-493/01: Orfanopoulos ja Olivieri, EKL 2004, lk I-5257, punkt 42).

26 Neil asjaoludel tuleb nentida, et eelotsusetaotluse esitanud kohus liigitas G. Kostovi ja Bon Marini sõlmitud lepingu „käsunduslepinguks”. Sellest tulenevalt lähtuvad alljärgnevad kaalutlused eeldusest, et tegemist on käsunduslepinguga ja seega teenuste osutamisega.

Sisulised küsimused

27 Alustuseks olgu meenutatud, et käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 esimese lõigu kohaselt „[on] „maksukohustuslane” [...] iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.” Ka on majandustegevus selle sätte teise lõigu alusel sisuliselt tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku „mis tahes” tegevus.

28 Edasi, kuigi on tõsi, et käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 1 vastupidise tõlgenduse korral võib selguda, et isikut, kes üksnes juhuti teeb tehingu, mille üldjuhul sooritab tootja, ettevõtja või teenuseid osutav isik, ei peeta põhimõtteliselt „maksukohustuslaseks” selle direktiivi tähenduses, ei tulene nimetatud sättest siiski üheselt, et maksukohustuslane, kes tegutseb teatud tegevusalal ja teeb juhuti teise tegevusvaldkonda kuuluva tehingu, ei ole kohustatud sellelt tehingult käibemaksu tasuma.

29 Vastupidi, tuleb meenutada, nagu ilmneb käibemaksudirektiivi põhjendusest 5, et „käibemaksusüsteem on lihtsaim ja neutraalseim siis, kui maksustamine toimub võimalikult üldiselt”. Sama direktiivi põhjendus 13 rõhutab veel, et „[m]aksu mittediskrimineeriva iseloomu tugevdamiseks tuleks määratleda mõiste „maksukohustuslane” selliselt, et liikmesriigid saaksid seda laiendada ka isikutele, kes juhuti teevad teatavaid tehinguid”.

30 Neil asjaoludel tuleb käibemaksudirektiivi artikli 12 lõiget 1 tõlgendada nii, et see viitab üksnes neile isikutele, kes ei ole juba käibemaksukohustuslased seoses oma peamise majandustegevusega. Seevastu sellise käibemaksukohustuslase puhul nagu G. Kostov ei oleks käibemaksu lihtsa ja võimalikult üldise kogumise eesmärgiga kooskõlas käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teise lõigu tõlgendamine nii, et selles sättes sisalduv mõiste „majandustegevus” ei hõlma tegevust, mis on küll juhutine, kuid kuulub selle sätte esimeses lauses sisalduva mõiste üldmääratluse alla, ning mida teostas maksukohustuslane, kes tegeleb kestvalt ka muu majandustegevusega käibemaksudirektiivi mõttes.

31 Eeltoodut arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et füüsilist isikut, kes on juba käibemaksukohustuslane kohtutäituri iseseisva tegevuse osas, tuleb pidada „maksukohustuslaseks” mis tahes muu majandustegevuse osas, millega ta tegeleb juhuti, tingimusel et see tegevus on tegevus käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et füüsilist isikut, kes on juba käibemaksukohustuslane kohtutäituri iseseisva tegevuse osas, tuleb pidada „maksukohustuslaseks” mis tahes muu majandustegevuse osas, millega ta tegeleb juhuti, tingimusel et see tegevus on tegevus käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.