

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

9. juuli 2015(*)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Kuues direktiiv 77/388/EMÜ – Artikli 2 punkt 1 ja artikli 4 lõige 1 – Maksukohustus – Kinnisvaratehingud – Füüsilisest isikust ettevõtjana tegutseva isiku isikliku vara hulka arvatud maatükkide müük – Maksukohustuslane, kes sellena tegutseb

Kohtuasjas C-331/14,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Vrhovno sodišče (Sloveenia) 12. juuni 2014. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 8. juulil 2014, menetluses

Petar Kezi?, s.p., Trgovina Prizma

versus

Republika Slovenija,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja president R. Silva de Lapuerta, kohtunikud J.-C. Bonichot (ettekandja), A. Arabadjev, J. L. da Cruz Vilaça ja C. Lycourgos,

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Petar Kezi?, s.p., Trgovina Prizma, esindaja: *odvetnica* B. Ozimek,
- Sloveenia valitsus, esindaja: A. Grum,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja B. Rous Demiri,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 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) artikli 2 punkti 1 ja artikli 4 lõiget 1.

2 Taotlus on esitatud Petar Kezi?, s.p., Trgovina Prizma (füüsiline isik Petar Kezi?, kes tegutseb füüsilisest isikust ettevõtjana ärinime „Trgovina Prizma” all) ja Republika Slovenija, mida

esindab Ministrstvo za finance (rahandusministeerium), vahelises kohtuvaidluses selle üle, kas maatükkide müük on käibemaksuga maksustatav.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Kuuenda direktiivi artikkel 2 sätestab:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]”

4 Selle direktiivi artikli 4 lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

„1. „Maksukohustuslane” on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

2. Lõikes 1 nimetatud majandustegevus on tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamine ja põllumajandus ning vabakutseline tegevus. Majandustegevuseks loetakse ka materiaalse või immateriaalse vara kasutamine kestva tulu saamise eesmärgil.”

Sloveenia õigus

5 Kuues direktiiv võeti Sloveenia õigusesse üle käibemaksuseadusega (Zakon o davku na dodano vrednost, Uradni list RS, št. nr 89/98, lk 8433, edaspidi „ZDDV”), mis näeb artikli 3 lõikes 1 ette, et käibemaksuga maksustatakse maksukohustuslase poolt oma majandustegevuse käigus Sloveenia Vabariigi territooriumil tehtud kaubatarned ja teenuste osutamine.

6 Sama seaduse artikli 27 kohaselt on kinnisvaratehingud käibemaksust vabastatud, välja arvatud uusehitise omandiõiguse või kasutusõiguse esmaüleminekul.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

7 Petar Kezi? on eraisik, kes on alates 1995. aastast registreeritud füüsilisest isikust ettevõtjana ärinime „Trgovina Prizma” all.

8 Eelotsusetaotlusest nähtub, et ajavahemikus 1998–2002 omandas Petar Kezi? mitte eraisikuna vaid füüsilisest isikust ettevõtjana seitse maatükki. Kaks maatükki ostis ta ajavahemikus 1998–2000 teiselt füüsiliselt isikult ning ülejäänud viis maatükki aastatel 2001 ja 2002 äriühingult. Petar Kezi? ei tasunud nimetatud ostutehingutelt käibemaksu.

9 Ajavahemikus 2001–2003 sai Petar Kezi? ametiasutustelt vajalikud load, et ehitada seitsmele eespool nimetatud maatükile kaubanduskeskus. Seejärel alustas ta 2003. aasta mais füüsilisest isikust ettevõtjana ehitustöid.

10 2003. aasta juunis registreeris Petar Kezi? viis viimasena ostetud maatükki oma ettevõtte vara hulka, võttes arvesse kohtueksperdi hinnangus antud väärtust. Samas jättis ta kaks ülejäänud maatükki oma isikliku vara hulka (edaspidi „kõnealused maatükid”).

11 Petar Kezi? müüs 2004. aastal kaubanduskeskuse ja selle all olevad seitse maatükki kahele äriühingule. Kõigepealt müüs ta ühe osa kaubanduskeskusest ja viis selle all olevat maatükki füüsilisest isikust ettevõtjana, märkides arvele käibemaksusumma, ning seejärel kõnealused maatükid ning nende peale püstitatud kaubanduskeskuse ülejäänud osa eraisikuna, jättes arvele käibemaksu märkimata.

12 Pädev maksuhaldur, leides 26. oktoobri 2004. aasta otsuses, et kõnealuste maatükkide müük kuulus Petar Kezi?i majandustegevuse alla füüsilisest isikust ettevõtjana, nõudis viimaselt käibemaksu tasumist nimetatud müügitehingult.

13 Rahandusministeerium jättis maksuhalduri otsuse peale esitatud Petar Kezi?i vaide 18. juuli 2007. aasta otsusega põhjendamata tõttu rahuldamata.

14 Upravno sodiš?e (halduskohus) jättis selle viimati nimetatud otsuse muutmata ning Vrhovno sodiš?e (kõrgeim kohus) jättis 25. mail 2011 rahuldamata Petar Kezi?i kassatsioonkaebuse. Ustavno sodiš?e (põhiseaduslikkuse järelevalve kohus) aga tühistas viimati nimetatud otsuse 21. novembril 2013 ja saatis asja uue otsuse tegemiseks tagasi Vrhovno sodiš?ele.

15 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et tema menetletavas vaidluses tuleb välja selgitada, millistel tingimustel lubab kuues direktiiv maksukohustuslasel jätta majandustegevuse käigus kasutatavad kaubad käibemaksusüsteemist väljapoole.

16 Neil asjaoludel otsustas Vrhovno sodiš?e menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 ja artikli 4 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et sellistel asjaoludel, nagu käesolevas kohtuasjas – kus isik soetab maatükid füüsilise isikuna, ilma et tal tuleks tasuda sisendkäibemaksu, ja ehitab hiljem neile maatükkidele füüsilisest isikust ettevõtjana kaubanduskeskuse, kannab seejärel liikmesriigi raamatupidamisnormide kohaselt oma ettevõtte vara hulka ainult osad maatükid, millele kaubanduskeskus ehitati, et kaubanduskeskus seejärel koos kõigi maatükkidega ehitise tellijale müüa –, tuleb asuda seisukohale, et juba seetõttu, et ta neid maatükke oma ettevõtte vara hulka ei arvanud, on see isik jätnud need maatükid käibemaksusüsteemist väljapoole ja seega ei ole ta neid müües maksukohustuslane, kes on kohustatud käibemaksu arvestama ja seejärel tasuma?”

Eelotsuse küsimuse analüüs

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib oma küsimuses sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 ja artikli 4 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et sellistel asjaoludel nagu on arutusel põhikohtuasjas – milles maksukohustuslane ostis maatükid, millest osad on ta arvanud oma isikliku vara ja osad ettevõtte vara hulka, ja millele kõikidele lasi ta maksukohustuslasena ehitada kaubanduskeskuse, mille seejärel müüs koos maatükkidega, millele see ehitis püstitati – tuleb maksukohustuslase isikliku vara hulka kuuluvate maatükkide müük maksustada käibemaksuga.

18 Kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 sõnastusest nähtub, et käibemaksuga maksustamiseks peab maksukohustuslane „sellena” tegutsema. Seevastu maksukohustuslane, kes teeb tehingu eraisikuna, ei tegutse maksukohustuslasena ja selline tehing ei ole käibemaksuga maksustatav (vt selle kohta kohtuotsused *Armbrecht*, C-291/92, EU:C:1995:304, punktid 16–18, ja *Bakcsi*, C-415/98, EU:C:2001:136, punkt 24).

19 Tasub ka meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on selles sättes

maksukohustuslase mõiste määratletud seoses majandustegevusega, mis kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 2 kohaselt hõlmab tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevust, eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil (vt selle kohta kohtuotsus S?aby jt, C?180/10 ja C?181/10, EU:C:2011:589, punktid 43 ja 44).

20 Huvitatud isikul on kapitalikauba kasutamise puhul nii kutsetegevuseks kui ka isiklikul eesmärgil võimalus käibemaksuga seoses valida, kas lugeda see kaup tervenisti oma ettevõtte vara hulka, jätta see tervikuna oma isikliku vara koosseisu, jättes selle seega täielikult ühisest käibemaksusüsteemist välja, või lugeda see oma ettevõttesse kuuluvaks üksnes vastavalt tegelikule kutsealasele kasutamisele (vt kohtuotsus Charles ja Charles-Tijmens, C?434/03, EU:C:2005:463, punkt 23). Seega võib sellise kauba käibemaksusüsteemist välja jätta isegi siis, kui seda osaliselt kasutatakse maksukohustuslase majandustegevuse huvides, kellel sellisel juhul aga puudub igasugune mahaarvamisõigus (vt kohtuotsus Bakcsi, C?415/98, EU:C:2001:136, punkt 27).

21 Lisaks, maksukohustuslane, kes müüb sellise kauba, millest ühe osa on ta otsustanud jätta isiklikuks kasutamiseks, ei tegutse maksukohustuslasena selle osa müügi puhul (vt kohtuotsus Armbricht, C?291/92, EU:C:1995:304, punkt 24). Samas peab ta väljendama soovi jätta kogu kõnealuse kauba valdamise perioodil see osa oma isikliku vara hulka (kohtuotsus Armbricht, C?291/92, EU:C:1995:304, punkt 21).

22 Eespool viidatud kohtupraktikast ei ole siiski alust teha järeldust nagu tuleks maksukohustuslase poolt tema isikliku vara hulka kuuluva maatüki müük jätta ainuüksi selle asjaolu tõttu käibemaksuga maksustamata. Nimelt, kuna tehingud, mida maksukohustuslane tasu eest teeb, on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad, kui maksukohustuslane sellena tegutseb, siis on lisaks isikliku vara hulka kuulumisele vaja, et asjaomane maksukohustuslane teeb sellise müügitehingu mitte oma majandustegevuse raames, vaid oma isikliku vara haldamise ja majandamise raames.

23 Selle kohta tuleneb kohtupraktikast, et kui omanik teostab oma omandiõigust, ei saa seda iseenesest käsitada majandustegevusena (vt selle kohta kohtuotsus S?aby jt, C?180/10 ja C?181/10, EU:C:2011:589, punkt 36). Sellest vaatenurgast lähtudes ei ole asjaolul, et maksukohustuslane omandas müügitehingu eseme isiklike vahendite eest, otsustavat mõju.

24 Seevastu ehitusmaa müümise osas on Euroopa Kohus täpsustanud, et asjassepuutuv hindamiskriteerium on asjaolu, et asjaomane isik tegutseb aktiivselt kinnisvara turustamise alal, kasutades samu meetodeid nagu need, mida kasutab turustamisel tootja, ettevõtja või teenuste osutaja kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 2 lõigu tähenduses, milleks on eelkõige kinnistul tehtavad arendustööd ja tunnustatud turundusmeetodite kasutamine (vt selle kohta kohtuotsus S?aby jt, C?180/10 ja C?181/10, EU:C:2011:589, punktid 39 ja 40). Selline tegevus ei kuulu tavapäraselt isikliku vara haldamise hulka, kuna ehitusmaa võõrandamist ei saa sellisel juhul pidada pelgaks omaniku poolt omandiõiguse teostamiseks (vt selle kohta kohtuotsus S?aby jt, C?180/10 ja C?181/10, EU:C:2011:589, punkt 41).

25 Mis puudutab eelotsusetaotluse esitanud kohtu mainitud asjaolusid ja eelkõige asjaolu, et esiteks ostis Petar Kezi? seitse maatükki suhteliselt lühikese aja vältel aastatel 1998–2002, teiseks, et need maatükid olid kogumis vajalik eeltingimus 2003. aasta mais alanud kaubanduskeskuse ehitustöödele ja kolmandaks, et Petar Kezi? teostas kõnealustel maatükkidel taastamistöid maksumusega üle 48 000 euro, siis tuleb märkida, et need asjaolud näitavad selgelt, et kõnealuste maatükkide müügi puhul ei ole tegemist Petar Kezi?i omandiõiguse pelga teostamisega, vaid see moodustab tegelikult osa tema kui ettevõtja majandustegevusest.

26 Tuleb lisada, et ühestki Euroopa Kohtule esitatud dokumendist ei ole võimalik tuvastada

põhjuseid, miks tuleks kõnealuste maatükkide müüki käsitada isikliku vara haldamistoiminguna ja seetõttu eristada teiste maatükkide müügist, millele Petar Kezi? lasi oma majandustegevuse käigus ehitada kaubanduskeskuse.

27 Kui eesotsusetaotluse esitanud kohtu läbiviidava kontrolli käigus ei ilmne vastupidist, tuleb Petar Kezi?it kõnealuste maatükkide müümisel käsitada käibemaksukohustuslasena, kes sellena tegutseb, mistõttu oleks tulnud nimetatud tehing käibemaksuga maksustada.

28 Eelnevat arvesse võttes tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 ja artikli 4 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et sellistel asjaoludel nagu on arutusel põhikohtuasjas – milles maksukohustuslane ostis maatükid, millest osad on ta arvanud oma isikliku vara ja osad ettevõtte vara hulka, ja millele kõikidele lasi ta maksukohustuslasena ehitada kaubanduskeskuse, mille seejärel müüs koos maatükkidega, millele see ehitis püstitati – tuleb maksukohustuslase isikliku vara hulka kuuluvate maatükkide müük maksustada käibemaksuga, kuna nimetatud maksukohustuslane tegutses antud tehingu tegemisel sellena.

Kohtukulud

29 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 (teine koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 2 punkti 1 ja artikli 4 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et sellistel asjaoludel nagu on arutusel põhikohtuasjas – milles maksukohustuslane ostis maatükid, millest osad on ta arvanud oma isikliku vara ja osad ettevõtte vara hulka, ja millele kõikidele lasi ta maksukohustuslasena ehitada kaubanduskeskuse, mille seejärel müüs koos maatükkidega, millele see ehitis püstitati – tuleb maksukohustuslase isikliku vara hulka kuuluvate maatükkide müük maksustada käibemaksuga, kuna nimetatud maksukohustuslane tegutses antud tehingu tegemisel sellena.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: sloveeni.