

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

16. september 2020(*)

Eelotsusetaotlus – Direktiiv 2006/112/EÜ – Ühine käibemaksusüsteem – Artikli 9 lõige 1 – Artikkel 193 – Mõiste „maksukohustuslane“ – Seltsinguleping – Seltsing – Majandustehingu seostamine ühega seltsinglastest – Maksu tasumise eest vastutava isiku kindlaksmääramine

Kohtuasjas C-312/19,

mille ese on Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Leedu kõrgeim halduskohus) 10. aprilli 2019. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 16. aprillil 2019, menetluses

XT

versus

Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: koja president L. S. Rossi, kolmanda koja president A. Prechal (ettekandja) ja kohtunik F. Biltgen,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Leedu valitsus, esindajad: K. Dieninis ja V. Vasiliauskien?,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja J. Jokubauskait?,

olles 23. aprilli 2020. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

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), mida on muudetud nõukogu 22. juuli 2013. aasta direktiiviga 2013/43/EL (ELT 2013, L 201, lk 4) (edaspidi „direktiiv 2006/112“), artikli 9 lõike 1, artikli 193 ning artikli 287 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud XT ja Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijose (Leedu Vabariigi rahandusministeeriumi haldusalasse kuuluv riiklik maksuamet)

vahelises kohtuvaidluses, mille ese on Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Vilniuse ringkonna maksuinspeksioon, Leedu; edaspidi „Vilniuse maksuamet“) poolt XT-le tehtud korraldus tasuda käibemaks koos viivisega ja haldustrahvi deklareerimata kinnisvaratehingute tõttu.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi 2006/112 artikli 9 lõige 1 sätestab:

„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 põllumajandusala tegevus ning kutseala tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.“

4 Selle direktiivi artiklis 14 on sätestatud:

„1. „Kaubatarne“ on materiaalse vara omanikuna kasutamise õiguse üleminek.

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

[...]

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

3. Liikmesriigid võivad käsitada kaubatarnena teatavate ehitustööde üleandmist.“

5 Selle direktiivi artiklis 28 on sätestatud:

„Kui enda nimel, kuid teise maksukohustulase eest tegutsev maksukohustuslane osaleb teenuste osutamises, loetakse, et nimetatud teenused on saanud ja osutanud tema ise.“

6 Direktiivi 2006/112 artiklis 193 on sätestatud:

„Käibemaksu tasub maksukohustuslane, kelle kaubatarne või teenuste osutamine on maksustatav, välja arvatud juhtudel, kui vastavalt artiklitele 194–199b ja artiklile 202 tasub maksu teine isik.“

7 Selle direktiivi artikkel 226 näeb ette:

„Ilma et see piiraks käesoleva direktiivi erisätete kohaldamist, tuleb artiklite 220 ja 221 kohaselt koostatud arvetel esitada seoses käibemaksuga üksnes järgmised andmed:

[...]

5) maksukohustulase ja kaupade soetaja või teenuse saaja täielik nimi ja aadress;

[...]“.

8 Direktiivi artikkel 287 on sõnastatud järgmiselt:

„Liikmesriigid, kes ühinesid pärast 1. jaanuari 1978, võivad kohaldada maksuvabastust

maksukohustuslaste suhtes, kelle aastakäive riigi valuutas nende ühinemiskuupäeval kehtinud vahetuskursi kohaselt ei ületa järgmisi summasid:

[...]

11) Leedu: 29 000 [eurot]:

[...]“.

9 Nõukogu 30. mai 2011. aasta rakendusotsuse 2011/335/EL, mille kohaselt lubatakse Leedu Vabariigil kohaldada meetet, millega antakse erand direktiivi 2006/112/EÜ artiklist 287 (ELT 2011, L 150, lk 6), artikkel 1 sätestab:

„Erandina direktiivi [2006/112] artikli 287 lõikest 11 võib Leedu Vabariik kohaldada käibemaksuvabastust selliste maksukohustuslaste suhtes, kelle aastakäive riigi valuutas Euroopa Liiduga ühinemise kuupäeval kehtinud vahetuskursi kohaselt arvutatuna ei ületa 45 000 eurot.“

Leedu õigus

Käibemaksuseadus

10 Leedu Vabariigi käibemaksuseaduse (Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas, *Žin.*, 2002, nr 35–1271) maksustamisaastatel 2010–2013 kehtinud redaktsiooni (edaspidi „käibemaksuseadus“) artikkel 2 sätestab:

„[...]

2. „Maksukohustuslane“ on Leedu Vabariigi või välisriigi maksukohustuslane.

[...]

15. „Leedu Vabariigi maksukohustuslane“ on Leedu Vabariigi juriidiline või füüsiline isik, kes viib läbi mis tahes liiki majandustegevust, või juriidilise isiku staatusega ühisinvesteeringuettevõtja, kelle asukoht on Leedu Vabariigis ja kes tegutseb investeerimisfondina.

[...]“.

11 Käibemaksuseaduse artikkel 71 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Maksukohustuslased, kes tarnivad kaupa või osutavad teenuseid riigi territooriumil, on kohustatud registreerima end käibemaksukohustuslasena ning arvestama ja tasuma seda maksu riigikassasse [...]. Isik, kes on kohustatud ennast käibemaksukohustuslasena registreerima, peab esitama käibemaksukohustuslasena registreerimise taotluse.

2. Olenemata [artikli 71] lõikest 1 ei ole Leedu Vabariigi maksukohustuslane kohustatud esitama käibemaksukohustuslasena registreerimise taotlust ega arvestama käibemaksu ega maksma seda riigikassasse [...], kui kogu summa, mille ta on saanud aastas (eelnenud 12 kuu jooksul) oma majandustegevuse käigus tasuks Leedu territooriumil tarnitud kaupade või osutatud teenuste eest, ei ületa 155 000 Leedu litti (ligikaudu 45 000 eurot). Käibemaksu hakatakse arvestama sellest kuust, mil nimetatud piirmäär on ületatud. Käibemaksu ei arvestata niisuguste kaupade tarnimiselt ja teenuste osutamiselt, mille eest saadud tasu ei ületanud nimetatud 155 000 Leedu liti suurust summat. [...]

[...]

4. Käibemaksukohustuslasena registreerimise taotluse esitamata jätmine [...] ei vabasta maksukohustuslast kohustusest arvestada tema tarnitud kaupadelt ja/või osutatud teenustelt käibemaksu [...] ja maksta seda riigikassasse [...]“.

12 Käibemaksuseaduse artikli 79 lõiked 1 ja 5 sätestavad:

„1. [...] maksukohustuslane, kes tarnib kaupu või osutab teenuseid, peab koostama arve, mis sisaldab käibemaksu [...]

[...]

5. Mitme käibemaksukohustuslase poolt ühiselt tarnitud kaubad või osutatud teenused võib dokumenteerida ühel arvel viisil ja juhtudel, mille näeb ette Leedu Vabariigi valitsus või tema volitatud asutus.“

Tsiviilseadustik

13 Leedu Vabariigi tsiviilseadustiku (Lietuvos Respublikos Civilinis kodeksas, 18. juuli 2000. aasta seadusest nr VIII?1864 tulenev redaktsioon; edaspidi „tsiviilseadustik“) artikli 6.969 lõikes 1 on sätestatud:

„Seltsingulepinguga kohustuvad kaks või enam isikut (seltsinglased), kes teevad koostööd oma vara, tööpanuse ja teadmiste abil, tegutsema ühiselt teatava eesmärgi või teatava tegevuse huvides, mis ei ole seadusega vastuolus.“

14 Selle seadustiku artikli 6.971 kohaselt:

„1. Seltsinglaste panustatud vara, samuti ühise tegutsemise käigus tootmine ning selle tulu ja viljad on kõikide seltsinglaste ühises omandis, kui seaduses või seltsingulepingus ei ole ette nähtud teisiti.

[...]

3. Üks seltsinglastest, kes on nimetatud kõigi seltsinglaste vastastikusel kokkuleppel, vastutab ühise vara raamatupidamise eest.

4. Ühise vara kasutamine, haldamine ja käsutamine toimub kõikide seltsinglaste ühisel kokkuleppel. Kui kokkulepet ei saavutata, kehtestab selle korra ühe seltsinglase taotlusel kohus. [...]“

15 Selle seadustiku artikli 6.972 lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

„1. Ühise tegevuse juhtimises on igal seltsinglasel õigus tegutseda kõikide seltsinglaste nimel, kui seltsingulepingus ei ole ette nähtud, et ühist tegevust juhib üks seltsinglane või juhivad kõik seltsinglased koos. Kui äritegevuse juhtimine peab toimuma ühiselt, on iga tehingu jaoks vajalik kõigi nõusolek.

2. Suhetes kolmandate isikutega kinnitab seltsinglase õigust sooritada kõikide seltsinglaste nimel tehinguid ülejäänud seltsinglaste poolt välja antud volikiri või seltsinguleping.“

16 Sama seadustiku artikkel 6.974 „Ühiskulud ja -kahjum“ on sõnastatud järgmiselt:

„1. Seltsinguga seotud ühiste kulude ja ühise kahju jaotamine nähakse ette seltsingulepingus. Vastava sätte puudumisel vastutab iga seltsinglane ühiste kulude ja ühise kahju eest

proportsionaalselt enda panuse suurusega.

2. Tingimus, mis vabastab ühe seltsinglase täielikult kohustusest osaleda ühiste kulude ja kahjumi jaotamisel, on kehtetu.“

17 Tsiviilseadustiku artikli 6.975 lõikes 3 on sätestatud:

„Kui seltsinguleping on seotud seltsinglaste kaubandustegevusega, vastutavad ühiste kohustuste täitmise eest kõik seltsinglased solidaarselt, olenemata sellest, millisel alusel need kohustused tekivad.“

18 Selle seadustiku artikli 6.976 lõikes 1 on sätestatud, et „[k]ui seltsingulepingus ei ole sätestatud teisiti, jaotatakse ühisest tegevusest saadud kasum seltsinglaste vahel vastavalt ühisesse tegevusse tehtud panuse suurusele“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

19 19. veebruaril 2010 sõlmisid XT ja üks teine füüsiline isik (edaspidi „seltsinglane“) tsiviilseadustiku artikli 6.969 lõikes 1 sätestatud seltsingulepingu (edaspidi „kõnealune leping“) eesmärgiga teha koostööd eluasemekinnisvara ehitamisel (edaspidi „kõnealune seltsing“).

20 XT ja teine seltsinglane otsustasid 25. aprillil 2010 omandada maatüki Vilniuse piirkonnas (Leedu). 27. aprillil 2010 allkirjastas XT selle maatüki omanikega müügilepingu üksi. XT panustas müügitehingusse 30% ja teine seltsinglane 70%, andes oma panuse üle XT-le. Nad otsustasid, et kinnistusraamatusse kantakse selle kinnisasja omanikuna vaid XT.

21 XT ja teine seltsinglane otsustasid 5. mail 2010 ehitada viiest hoonest koosneva kompleksi, kohustada XTd tegelema kõikide ehituseks nõutavate dokumentidega ning määrata ehitust juhtima kinnisvara arendusega tegeleva äriühingu, mille juhataja oli XT. Nimetatud äriühinguga sõlmiti 22. mail 2010 ehitusleping, mille kohaselt oli XT ühtaegu nii ehitaja kui ka selle äriühingu esindaja.

22 XT sai 2. novembril 2010 ehitusloa nimetatud maatükile viie hoone ehitamiseks.

23 XT ja teine seltsinglane otsustasid 2. detsembril 2010 müüa esimese hoone koos ühe osaga maatükist ja kasutada sellest saadud vahendeid tulevaste ehitiste jaoks. Esimese hoone müügileping allkirjastati 14. detsembril 2010 XT ja füüsilisest isikust ostjate vahel.

24 XT ja teine seltsinglane sõlmisid 10. jaanuaril 2011 kokkuleppe, mis käsitles asjaomase seltsingu lõpetamist ning vara ja kohustuste jaotamist. Selle kokkuleppega otsustati anda teisele seltsinglasele üle õigus osale toodetud varadele, nimelt neljandale ja viiendale hoonele. XT kohustus tasuma teisele seltsinglasele kuni 2017. aastani 300 000 Leedu litti (LTL) (ligikaudu 86 886 eurot), et kompenseerida vahe vastavate panuste ja neile ühise vara osadest tuleneva erinevuse vahel. Nimetatud lepingu kohaselt anti esimene, teine ja kolmas hoone XT-le.

25 Kinnisvara arendaja koostas 15. veebruaril 2011 arve, milles oli märgitud esimese kuni neljanda hoone ehitamise eest tasumisele kuuluv käibemaksusumma. Viienda hoone ehitamise eest koostas ta tasumisele kuuluva käibemaksusumma arve 11. veebruaril 2013.

26 XT ja füüsiliste isikute vahel sõlmitud lepingutega müüdi teine ja kolmas hoone 30. mail 2011 ja 13. novembril 2012.

27 XT ja teine seltsinglane sõlmisid 1. veebruaril 2013 omandi ülemineku (omandi üleandmine) akti, kus oli märgitud, et arvestades 10. jaanuari 2011. aasta kokkulepet annab XT teisele seltsinglasele üle neljanda ja viienda hoone.

28 XT ja teine seltsinglane otsustasid 6. veebruaril 2013, et vastavalt kõnealusele kokkuleppele müüb XT viienda hoone, mille omanikuna oli XT kantud kinnistusraamatusse, ning kannab saadud summa üle teisele seltsinglasele. Müügitehing toimus 13. veebruaril 2013.

29 Kuna XT ja teine seltsinglane ei pidanud kinnisasjade müüki kolmandatele isikutele (edaspidi „kõnealune müük“) käibemaksuga maksustatavaks majandustegevuseks, siis ostjate poolt tasumisele kuuluvatele arvetele käibemaksu ei lisatud. Samuti ei deklareerinud ega tasunud nad käibemaksu ega arvanud maha sisendkäibemaksu.

30 Pärast seda, kui XTs viidi läbi maksukontroll, mis puudutas tulumaksu ja käibemaksu aastatel 2010–2013, leidis Vilniuse maksuamet, et tegevust, mille raames kõnealune müük toimus, ning seda müüki ennast tuleb käibemaksuga maksustamisel käsitada ühe majandustegevusena. Kuna Vilniuse maksuamet leidis, et XT on „maksukohustuslane“, kes vastutab käibemaksukohustuste täitmise eest, kohustas maksuamet teda tasuma nendelt tehingutelt käibemaksu, millele lisandub viivis, ja haldustrahvi, lubades tal siiski maha arvata kinnisvaraarendaja esitatud arvete alusel tasutud sisendkäibemaksu.

31 Nii Leedu Vabariigi rahandusministeeriumi haldusalasse kuuluv riiklik maksuamet, Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?s (Leedu Vabariigi valitsuse haldusalas tegutsev maksuvaidluste komisjon) kui ka Vilniaus apygardos administracinis teismas (Vilniuse piirkondlik halduskohus, Leedu) jätsid selle otsuse muutmata. XT palus Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasel (Leedu kõrgeim halduskohus) viimati nimetatud kohtu otsuse tühistada.

32 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on selle kaebuse läbivaatamisel tekkinud kahtlused selle suhtes, kas käibemaksukohustuslane on XT või asjaomane seltsing, st kõnealuse lepinguga moodustatud üksuse kaks seltsinglast, arvestades asjaolu, et Leedu õiguse kohaselt ei ole seltsing juriidiline isik.

33 Need kahtlused tulenevad eelotsusetaotluse esitanud kohtu kaalutlustest, mille kohaselt ühelt poolt ei ole Vilniuse maksuamet esiteks seltsingu olemasolu kahtluse alla seadnud, teiseks on kõnealuses lepingus märgitud, et suhetes kolmandate isikutega tegutseb XT mõlema seltsinglase nimel, ja kolmandaks on XT ja teise seltsinglase poolt selle lepingu täitmisel tehtud erinevate otsuste aluseks XT tehtud toimingud, mistõttu ei saa tuvastatud faktilisi asjaolusid arvestades järeldada, et XT ei teostanud majandustegevust iseseisvalt. Küll aga vastab asjaomane seltsing direktiivi 2006/112 artikli 9 lõikes 1 sätestatud kriteeriumidele.

34 Teiselt poolt märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et suhetes kolmandate isikutega, sealhulgas seoses asjaomase müügiga, osales vaid XT, kuna teine seltsinglane piirdus sisuliselt maatüki omandamise osalise rahastamisega, ning et neis müügitehingutes osalevad ostjad ei olnud teisest seltsinglasest teadlikud.

35 Juhul kui Euroopa Kohus peaks leidma, et kõnealust seltsingut tuleb pidada käibemaksuga maksustatavaks, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus oma teise küsimusega teada, kuidas maksukohustused jagunevad. Ta küsib selles kontekstis, kas tuleb asuda seisukohale, et iga seltsinglane on isiklikult kohustatud tasuma käibemaksu proportsionaalselt tema osale tasus mis on saadud majandustegevuse raames tarnitud kaupadelt, ja millist alust tuleb direktiivi 2006/112 artiklis 287 ette nähtud käibemaksuvabastuse arvutamisel arvesse võtta.

36 Neil asjaoludel otsustas Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Leedu kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [direktiivi 2006/112] artikli 9 lõiget 1 ja artiklit 193 tuleb tõlgendada nii, et sellistel asjaoludel nagu on arutusel käesolevas kohtuasjas ei saa asuda seisukohale, et kaebajasugune füüsiline isik on „iseseisvalt“ sooritanud kõnealuse (majandus)tegevuse ja peab ise maksuma vaidlustatud tehingutelt käibemaksu, st kas direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 ja artikli 193 kohaldamisel tuleb vaidlusaluste kohustuste täitmise eest vastutavaks maksukohustuslaseks pidada seltsingut (seltsingus osalejaid kollektiivselt; käesoleval juhul kaebaja ja teine seltsinglane kollektiivselt) – mida liikmesriigi õigusnormide kohaselt ei loeta maksukohustuslaseks ega juriidiliseks isikuks – ja mitte üksnes füüsilist isikut nagu kaebaja?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas direktiivi 2006/112 artiklit 193 tuleb tõlgendada nii, et sellistel asjaoludel nagu on arutusel käesolevas kohtuasjas maksab iga seltsingus – mida liikmesriigi õigusnormide kohaselt ei loeta maksukohustuslaseks ega juriidiliseks isikuks – osaleja (käesoleval juhul kaebaja ja teine seltsinglane) maksustatavatelt kinnisvara müügitehingutelt individuaalselt käibemaksu iga makse osas tasult, mille ta on saanud (või mis tal on saada või mis talle võlgnetakse)? Kas direktiivi 2006/112 artiklit 287 tuleb tõlgendada nii, et sellistel asjaoludel nagu käesoleval juhul võetakse nimetatud sättes viidatud aastakäibe kindlakstegemisel arvesse seltsingu kogu tulu (mille on saanud seltsingus osalejad kollektiivselt)?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

37 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 artikli 9 lõiget 1 ja artiklit 193 tuleb tõlgendada nii, et füüsiline isik, kes on sõlminud teise füüsilise isikuga seltsingulepingu, millega asutatakse seltsing, mis ei ole juriidiline isik ja mida iseloomustab asjaolu, et esimesena nimetatud isikul on õigus tegutseda kõikide seltsinglaste nimel, kuid kes selle seltsingu majandustegevuse moodustavate tehingute tegemisel tegutseb suhetes kolmandate isikutega üksinda ja enda nimel, teostab majandustegevust iseseisvalt ja teda tuleb seetõttu käsitada direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 tähenduses „maksukohustuslasena“, kellel tuleb ainsana tasuda nimetatud direktiivi artikli 193 kohaselt tasumisele kuuluvat käibemaksu.

38 Direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 kohaselt on maksukohustuslane „iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest“. Selle direktiivi artikli 193 kohaselt tasub käibemaksu maksukohustuslane, kelle kaubatarned on maksustatavad, välja arvatud juhtudel, kui vastavalt artiklitele 194–199b ja artiklile 202 tasub maksu teine isik. Eelotsusetaotlusest nähtub, et direktiivi 2006/112 viimati nimetatud sätetes nimetatud erandid ei ole põhikohtuasjas kohaldatavad.

39 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt annab direktiivi 2006/112 artikli 9 lõikes 1 kasutatud sõnastus, eelkõige sõnad „iga isik“ mõistele „maksukohustuslane“ laia tõlgenduse, mis on keskendunud sõltumatusele majandustegevusega tegelemisel selles tähenduses, et käibemaksukohustuslasena käsitatakse iga isikut: selles sättes toodud kriteeriumidele objektiivselt

vastavaid füüsilisi ning nii avalik- kui ka eraõiguslikke juriidilisi isikuid, samuti üksusi, mis ei ole juriidilised isikud (12. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Nigl jt, C?340/15, EU:C:2016:764, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

40 Selleks et teha kindlaks, keda põhikohtuasjas käsitletataval asjaoludel tuleb kõnealuste tarnete puhul pidada „käibemaksukohustuslaseks“, tuleb kontrollida, kes teostas asjaomast majandustegevust iseseisvalt. Nimelt, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 33, 45 ja 46 täpsustas, puudutab sõltumatuse kriteerium küsimust, kas asjaomane tehing on seotud konkreetse isiku või üksusega, tagades muu hulgas, et soetajal on võimalik kasutada oma võimalikku mahaarvamisoigust õiguslikult kindlalt, kuna tal on vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 226 punktile 5 täielik nimi ja aadress.

41 Selleks et tuvastada majandustegevuse sõltumatus, tuleb kontrollida, kas asjaomane isik teostab tegevust oma nimel, enda eest ja oma vastutusel ning kas ta kannab oma tegevuse teostamisega seotud majanduslikku riski (12. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Nigl jt, C?340/15, EU:C:2016:764, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

42 Eelotsusetaotlusest nähtub, et pärast asjaomase seltsingu asutamist kinnisvaraprojekti ehitamiseks ja pärast seda, kui XT seltsinglane oli talle üle andnud oma panuse, omandas maatüki XT üksi ja enda nimel. XT taotles ja sai enda nimel pädevatelt asutustelt ehitusloa. Samuti sõlmis tema ise ja enda nimel ehituslepingu. Seltsinglased otsustasid, et kinnistusraamatusse kantakse ainuomanikuna XT. XT sõlmis nii enne kui ka pärast asjaomase seltsingu lõpetamise otsust enda nimel müügilepingud kõigi hoonete ja nendega seotud maatükkide kohta.

43 Hoolimata sellest, et kõnealuses lepingus oli sätestatud, et XT on isik, kes suhetes kolmandate isikutega tegutseb selle lepingu kahe seltsinglane nimel, tõdeb eelotsusetaotluse esitanud kohus eelkõige kõnealuste võõrandamiste osas, et XT tegutses nendes suhetes üksi, mainimata asjaomase seltsinglane isikut või asjaomast seltsingut, mistõttu on eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates väga tõenäoline, et asjaomaste võõrandamiste puhul ei olnud ostjad teise seltsinglane olemasolust teadlikud.

44 Sellest tuleneb, et XT tegutses enda nimel ja enda eest, võttes üksi enda kanda kõnealuste maksustatavate tehingutega seotud majandusriski.

45 Eeltoodud asjaoludest nähtub, et sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas ei saa majandustegevust seostada seltsingulepinguga moodustatud üksusega, kuna seltsinglased ei tegutsenud suhetes kolmandate isikutega ühiselt ja isik, kellel on õigus tegutseda kõigi seltsinglaste nimel, ei esinenud neis suhetes vastavalt selle lepinguga kehtestatud esindamise reeglitele, mistõttu ei saa seda üksust pidada põhikohtuasjas arutusel olevate maksustatavate tehingute tegijaks. Kuna teine seltsinglane ise ei teinud ühtegi tehingut, nähtub kõigist neist asjaoludest, et käesoleval juhul tuleb ainult sellist isikut nagu XT pidada isikuks, kes tegutses iseseisvalt ja seega maksukohustuslasena.

46 Seda järeldust ei lükka ümber asjaolu, et teine seltsinglane rahastas olulisel määral maatüki omandamist ning et seltsingu lõpetamisel otsustati tekkinud võlad ja vara jagada, ega ka asjaolu, et seltsinglased koos tegid põhikohtuasjas kõne all oleva majandustegevusega seotud otsused, mille raames tehti kõnealused tehingud, nagu maatüki ostmise ja otsus arendada kinnisvaraprojekti, kasutades esimese kinnisasja müügist saadud summasid. Nimelt, võttes arvesse asjaolu, et suhetes kolmandate isikutega osales ainult XT, ilma et ta oleks maininud kõnealust seltsingut või teise seltsinglane nime, siis ei teinud nimetatud otsustest tulenevaid tehinguid – nagu ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 54 märkis – see seltsing ega tehtud neid seltsingu eest, vaid XT tegi neid enda eest.

47 Järelikult ei saa XT seltsinglase osalemine otsuste tegemisel, mis eelnevad sellise isiku nagu XT tehtud tehingutele, seega mõjutada selle isiku maksukohustuslase staatust.

48 Niisuguse lepingu formaalne olemasolu nagu see, millega asutati kõnealune seltsing, ei välista seega sellise isiku nagu XT sõltumatust majandustegevusega tegelemisel.

49 Lisaks, mis puudutab käesoleva kohtuotsuse punktis 41 mainitud Euroopa Kohtu praktikast tulenevat nõuet, et tegutsemine peab olema toimunud enda eest, siis tuleneb direktiivi 2006/112 sätetest, eelkõige selle direktiivi artikli 14 lõike 2 punktist c ja artiklist 28, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 56 täpsustas, et teise isiku eest komisjonärina tegutsemine ei välista „maksukohustuslasena“ kvalifitseerimist. Nimelt, isegi kui üks isik tegutseb enda nimel, kuid teise isiku eest, käsitatakse teda maksukohustuslasena tänu nimetatud direktiiviga kehtestatud hüpoteesile, mille kohaselt on ta kõigepealt saanud kõnealuse asja, enne kui ta seejärel ise selle asja võõrandab (vt analoogia alusel 14. juuli 2011. aasta kohtuotsus Henfling jt, C-464/10, EU:C:2011:489, punkt 35).

50 Käesoleval juhul võib seda reeglit kohaldada viienda hoone müügi suhtes, mille XT teostas enda nimel müügilepingu alusel, mis sõlmiti 13. veebruaril 2013, olgugi et see hoone oli eraldatud ja seejärel üle antud teisele seltsinglasele 1. veebruaril 2013 sõlmitud jagamisakti alusel, mis sõlmiti selleks, et rakendada 10. jaanuaril 2011 tehtud otsust lõpetada asjaomane seltsing. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on siiski kontrollida, kas liikmesriigi õiguse kohaselt võib tegu olla niisuguse olukorraga, arvestades, et eelotsusetaotlusest nähtuvalt oli selle hoone müügi kuupäeval XT veel selle omanikuna kantud kinnistusraamatusse.

51 Kõigest eeltoodust tuleneb, et isikut, kes on sellises olukorras nagu XT, tuleb pidada „maksukohustuslaseks“ direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 tähenduses, kui ta tegutses enda või teiste isikute eest.

52 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 9 lõiget 1 ja artiklit 193 tuleb tõlgendada nii, et füüsiline isik, kes on sõlminud teise füüsilise isikuga seltsingulepingu, millega asutatakse seltsing, mis ei ole juriidiline isik ja mida iseloomustab asjaolu, et esimesena nimetatud isikul on õigus tegutseda kõikide seltsinglaste nimel, kuid kes selle seltsingu majandustegevuse moodustavate tehingute tegemisel tegutseb suhetes kolmandate isikutega üksinda ja enda nimel, teostab majandustegevust iseseisvalt ja teda tuleb seetõttu käsitada direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 tähenduses „maksukohustuslasena“, kellel tuleb ainsana tasuda nimetatud direktiivi artikli 193 kohaselt tasumisele kuuluvat käibemaksu, kui ta tegutseb enda eest või teiste eest komisjonärina selle direktiivi artikli 14 lõike 2 punkti c ja artikli 28 tähenduses.

Teine küsimus

53 Arvestades esimesele küsimusele antud vastust, ei ole teisele küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

54 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 (kaheksas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 9 lõiget 1 ja artiklit 193 tuleb tõlgendada nii, et füüsiline isik, kes on sõlminud teise füüsilise isikuga seltsingulepingu, millega asutatakse seltsing, mis ei ole juriidiline isik ja mida iseloomustab asjaolu, et esimesena nimetatud isikul on õigus

tegutseda kõikide seltsinglaste nimel, kuid kes selle seltsingu majandustegevuse moodustavate tehingute tegemisel tegutseb suhetes kolmandate isikutega üksinda ja enda nimel, teostab majandustegevust iseseisvalt ja teda tuleb seetõttu käsitada direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 tähenduses „maksukohustuslasena“, kellel tuleb ainsana tasuda nimetatud direktiivi artikli 193 kohaselt tasumisele kuuluvat käibemaksu, kui ta tegutseb enda eest või teiste eest komisjonärina selle direktiivi artikli 14 lõike 2 punkti c ja artikli 28 tähenduses.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: leedu.