

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

16. veebruar 2023(*)

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Hoonekompleksi ehitamine juriidilise isiku staatusega ühenduse poolt – Ühinguleping – Hoonekompleksi korterite müük teatavate osanike poolt – Maksu tasumise eest vastutava isiku kindlaksmääramine – Neutraalse maksustamise põhimõte – Käibemaksu mahaarvamise õigus

Kohtuasjas C-519/21,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Curtea de Apel Cluji (Cluji apellatsioonikohus, Rumeenia) 28. juuni 2021. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 24. augustil 2021, menetluses

ASA

versus

DGRFP Cluj,

menetluses osalesid:

BP,

MB,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja president M. L. Arastey Sahún (ettekandja) ning kohtunikud F. Biltgen ja J. Passer,

kohtujurist: N. Emiliou,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- ASA, esindaja: *avocat* S. I. Pu?
- Rumeenia valitsus, esindajad: E. Gane, A. Rot?reanu ja A. Wellman,
- Euroopa Komisjon, esindajad: A. Armenia ja J. Jokubauskait?,

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“), ning proportsionaalsuse, neutraalse maksustamise ja õiguskindluse põhimõtte tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud füüsilise isiku ASA ja Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Cluj-Napoca (Cluj-Napoca linna maksukeskus, Rumeenia) (edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses korterite müügitehingute käibemaksuga maksustamise üle.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikli 1 lõike 2 teises lõigus on sätestatud:

„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 kulukomponentide pealt.“

4 Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõikes 1 on sätestatud:

„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.“

5 Käibemaksudirektiivi artiklis 11 on sätestatud:

„Pärast käibemaksukomiteega konsulteerimist võib iga liikmesriik oma territooriumil asuvaid isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu üksteisega tihedalt seotud, käsitada ühe maksukohustuslasena.

Liikmesriik, kes kasutab esimeses lõigus sätestatud võimalust, võib võtta mis tahes meetmed, mis on vajalikud, et takistada selle sätte kasutamist maksudest kõrvalehoidumiseks või maksustamise vältimiseks.“

6 Käibemaksudirektiivi artiklis 12 on ette nähtud:

„1. 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.

2. Lõike 1 punktis a käsitatakse „ehitisena“ igasugust maaga püsivalt ühendatud rajatist.

Liikmesriigid võivad kehtestada lõike 1 punktis a sätestatud kriteeriumi ehitiste

ümberkujundamisele kohaldamise üksikasjalikud eeskirjad ning määrata ehitise aluse maa mõiste.

Liikmesriigid võivad kohaldada muid kriteeriume peale esmase kasutuselevõtu, näiteks ajavahemik ehitise valmimisest esmase võõrandamiseni või ajavahemik esmasest kasutuselevõtust järgmise võõrandamiseni, tingimusel et nimetatud ajavahemikud ei ületa vastavalt viit ning kaht aastat.

3. Lõike 1 punktis b käsitatakse „ehitusmaana“ hoonestamata või hoonestatud maad, mis vastab liikmesriikide vastavatele määratlustele.“

7 Käibemaksudirektiivi artikli 14 lõikes 1 on sätestatud:

„Kaubatarne“ on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.“

8 Käibemaksudirektiivi artiklis 62 on ette nähtud:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

1) „maksustatav teokoosseis“ – olukord, mille puhul on täidetud maksu sissenõudmiseks vajalikud õiguslikud tingimused;

2) „käibemaksu sissenõutavus“ – maksuhalduril teatud hetkel tekkiv seadusjärgne õigus nõuda isikult, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, maksu tasumist, olenemata tasumise tähtaja edasilükkamise võimalusest.“

9 Käibemaksudirektiivi artikkel 63 on sõnastatud järgmiselt:

„Maksustatav teokoosseis tekib ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest.“

10 Käibemaksudirektiivi artiklis 65 on ette nähtud:

„Kui enne kaubatarnet või teenuse osutamist tuleb tasuda ettemaks, muutub käibemaks sissenõutavaks ettemakse kättesaamisel ning saadud summalt.“

11 Käibemaksudirektiivi artiklis 73 on sätestatud:

„Artiklites 74–77 nimetatata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitav, 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.“

12 Käibemaksudirektiivi artikkel 78 on sõnastatud järgmiselt:

„Maksustatava väärtuse hulka arvatakse:

a) maksud, tollimaksud, lõivud ja tasud, välja arvatud käibemaks;

b) kõrvalkulud, nagu vahendus?, pakkimis?, veo? ja kindlustuskulud, mida tarnija soetajalt või teenuse saajalt nõuab.

Esimese lõigu punkti b tähenduses võivad liikmesriigid kõrvalkuludena käsitada ka eraldi lepinguga hõlmatud kulusid.“

13 Käibemaksudirektiivi artikkel 167 on sõnastatud järgmiselt:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

14 Käibemaksudirektiivi artiklis 168 on sätestatud:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;

[...]“.

15 Käibemaksudirektiivi artiklis 178 on sätestatud:

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused:

a) artikli 168 punktis a nimetatud mahaarvamise korral seoses kaubatarnete ja teenuste osutamisega peab tal olema artiklite 220–236 ning artiklite 238, 239 ja 240 kohaselt koostatud arve;

[...]“.

16 Käibemaksudirektiivi artiklis 179 on ette nähtud:

„Maksukohustuslane teeb mahaarvamise, lahutades vastava maksustamisperioodi tasumisele kuuluvast käibemaksu kogusummast käibemaksu kogusumma, mille suhtes on samal perioodil tekkinud artikli 178 kohaselt teostatav mahaarvamisõigus.

Liikmesriigid võivad siiski nõuda, et artiklis 12 nimetatud juhutehinguid tegevad maksukohustuslased kasutaksid mahaarvamisõigust üksnes tarne ajal.“

17 Käibemaksudirektiivi artikkel 226 on sõnastatud järgmiselt:

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

1) arve väljastamise kuupäev;

2) järjekorranumber, mis põhineb ühel või mitmel sarjal ja annab arvele kordumatu tunnuse;

3) artiklis 214 nimetatud käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mille alusel maksukohustuslane kaupu tarnis või teenuseid osutas;

4) kaupade soetaja või teenuse saaja artiklis 214 nimetatud käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mille alusel talle kaupu tarniti või teenuseid osutati, juhul kui ta on kohustatud tasuma käibemaksu talle tarnitud kaupade või osutatud teenuste eest või kui talle on tarnitud kaupu artikli 138 kohaselt;

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

- 6) tarnitud kaupade kogus ja laad või osutatud teenuste ulatus ja laad;
- 7) kuupäev, mil kaupade tarne või teenuste osutamine toimus või lõppes, või kuupäev, mil tehti artikli 220 punktides 4 ja 5 nimetatud ettemakse, kui seda kuupäeva on võimalik kindlaks teha ja kui see erineb arve väljastamise kuupäevast;
- 8) iga maksumäära või vabastuse puhul maksustatav väärtus, ühikuhind ilma käibemaksuta ning hinnaalandused ja maksevähendid, kui need ei sisaldu ühikuhinnas;
- 9) kohaldatav käibemaksumäär;
- 10) tasumisele kuuluva käibemaksu summa, välja arvatud juhul, kui kohaldatakse erikorda, mille puhul käesoleva direktiivi kohaselt seda teavet ei esitata;

[...]“.

Rumeenia õigus

18 Seaduse nr 571/2003 maksuseadustiku kohta (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal; *Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 927, 23.12.2003) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „maksuseadustik“) artikli 86 lõigetes 2–5 oli sätestatud:

„(2) Igas juriidilise isiku staatusega ühingus, kes on asutatud seaduse alusel, on osanikud kohustatud sõlmima tegevuse alguses kirjaliku ühingulepingu, mis sisaldab muu hulgas järgmisi andmeid:

- a) lepinguosalised;
- b) ühingu tegevusala ja asukoht;
- c) osanike sissemaksed vara ja õiguste vormis;
- d) iga osaniku osaluse protsent ühingu kasumis või kahjumis vastavalt igaühe sissemaksele;
- e) osaniku määramine, kes vastutab ühingu kohustuste täitmise eest suhetes riigiasutustega;
- f) ühingu tegevuse lõpetamise tingimused. Ühingu tuluks ei loeta osanike sissemakseid vastavalt ühingulepingule. Ühinguleping registreeritakse pädevas maksuasutuses 15 päeva jooksul alates selle sõlmimise kuupäevast. Maksuasutusel on õigus keelduda lepingute registreerimisest, kui need ei sisalda käesoleva lõike kohaselt nõutavaid andmeid.

(3) Kuni osanike vahel on sugulussidemed kuni neljanda astmeni, on pooled kohustatud tõendama, et nad osalevad kasumi teenimises neile kuuluva vara või õigustega. Osanikuks võivad olla ka füüsilised isikud, kellel on piiratud teovõime.

(4) Ühingud on kohustatud esitama pädevale maksuhaldurile hiljemalt järgmise aasta 15. märtsiks rahandusministeeriumi kehtestatud vormile vastavad iga-aastased tuludeklaratsioonid, mis hõlmavad ka netokasumi või kahjumi jaotamist osanike vahel.

(5) Ühingu raames saadud iga-aastane kasum või kahjum jaotatakse osanike vahel proportsionaalselt sissemaksele vastava osalusprotsendiga vastavalt ühingulepingule.“

19 Maksuseadustiku artikli 1251 lõikes 1 on sätestatud:

„Käesolevas jaotises kasutatakse alljärgnevat mõistet ja väljendeid järgmises tähenduses:

[...]

18) „maksukohustuslane“ on määratletud artikli 127 lõikes 1 ja tähendab füüsilist isikut, isikute rühma, avalik-õiguslikku asutust, juriidilist isikut ja mis tahes muud üksust, kes võib tegeleda majandustegevusega;

[...]“.

20 Maksuseadustiku artikli 127 lõigetes 8 ja 9 on sätestatud:

„(8) Rakendusaktides ette nähtud tingimustel ja piires käsitatakse ühe maksukohustuslasena Rumeenias asuvate maksukohustuslaste rühma, mille liikmed on õiguslikult iseseisvad, kuid on organisatsiooniliste, rahaliste ja majanduslike sidemete kaudu üksteisega tihedalt seotud.

(9) Juriidilise isiku staatusega ühingu või organisatsiooni liiget või partnerit käsitatakse eraldiseisva maksukohustuslasena majandustegevuse puhul, mida ei teostata selle ühingu või organisatsiooni nimel.“

21 Maksuseadustiku artikli 152 lõige 1 sätestab:

„Rumeenias asutatud maksukohustuslane, kelle deklareeritud või tegelik aastakäive jääb alla 35 000 euro, millele vastav summa Rumeenia leudes [(RON)] määratakse kindlaks ühinemise kuupäeval Banca Națională a României [(Rumeenia keskpank)] edastatud vahetuskursi alusel ja ümardatakse järgmise tuhandikuni, võib taotleda maksuvabastust (edaspidi „maksuvabastuse eriskeem“) artikli 126 lõikes 1 ette nähtud tehingute puhul, välja arvatud uute transpordivahendite ühendusesisesed tarded, mis on maksust vabastatud artikli 143 lõike 2 punkti b alusel.“

22 Valitsuse otsuse nr 44/2004, millega kiidetakse heaks maksuseadustikku käsitleva seaduse nr 571/2003 kohaldamise eeskirjad (Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal; *Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 112, 6.2.2004), põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „valitsuse otsus nr 44/2004“) oli punkt 4, millega rakendatakse maksuseadustiku artikli 127 sätteid, sõnastatud järgmiselt:

„(1) Vastavalt maksuseadustiku artikli 127 lõikele 8 võib rühm Rumeenias asuvaid maksukohustuslasi, kes on õiguslikult iseseisvad ning rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu üksteisega tihedalt seotud, otsustada, et neid käsitatakse ühe maksukohustuslasena ehk maksugrupina, kui on täidetud järgmised tingimused:

- a) maksukohustuslane võib kuuluda vaid ühte maksugruppi;
- b) otsus hõlmab vähemalt kaheaastast ajavahemikku;
- c) kõik gruppi kuuluvad maksukohustuslased kohaldavad sama maksustamisperioodi.

(2) Maksugrupp võib koosneda kahest kuni viiest maksukohustuslasest.

(3) Kuni 1. jaanuarini 2009 võivad maksugrupi moodustada üksnes maksukohustuslased, keda peetakse suurteks maksumaksjateks.

(4) Lõike 1 tähenduses rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu üksteisega tihedalt seotuks peetakse maksukohustuslasi, kelle kapital kuulub otseselt või kaudselt

rohkem kui 50% ulatuses samadele osanikele või aktsionäridele.

(5) Maksugrupi moodustamiseks esitatakse pädevale maksuhaldurile taotlus, millele on alla kirjutanud kõik grupi liikmed ja mis sisaldab järgmisi andmeid:

- a) iga liikme nimi, aadress, tegevusala ja käibemaksukohustuslasena registreerimise number;
- b) tõendid selle kohta, et liikmed on omavahel lõike 2 tähenduses tihedalt seotud;
- c) esindajaks määratud liikme nimi.

(6) Pädev maksuhaldur võtab vastu ametliku otsuse, millega kiidetakse maksugrupi moodustamine heaks või keeldutakse seda tegemast, ning edastab otsuse grupi esindajale ja igale maksuasutusele, mille tööpiirkonnas maksugrupi liikmed asuvad, 60 päeva jooksul alates lõikes 5 nimetatud taotluse saamisest.

(7) Maksugrupi moodustamine jõustub lõikes 6 nimetatud otsuse kuupäevale järgneva teise kuu esimesel päeval.

[...]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

23 Õed ASA ja PP olid ühe maatüki kaasomanikud Rumeenias.

24 Nad sõlmisid 2006. aasta lõpus juriidilise isiku staatusega ühenduse ühingulepingu BP ja MBga, kes mõlemad on füüsilised isikud, eesmärgiga ehitada hoonekompleks, mis koosneb kaheksast elamust kokku 56 korteriga, mis olid mõeldud müügiks kolmandatele isikutele.

25 Ühinguleping nägi eelkõige ette, et BP ja MB võtavad ühiselt enda kanda hoonekompleksi ehitamisega seotud kulud ning et kasumist saavad ASA ja PP kumbki 16,67% ning BP ja MB kumbki 33%.

26 Ühingulepingu kohaselt hõlmasid ühised kohustused ka projekteerimist, ehituslubade ja kõigi vajalike haldusdokumentide hankimist, kõigi hoonete ja korterite kinnistusraamatusse kandmiseks nõutavate dokumentide vormistamist ja toimingute tegemist, samuti ehitatavate korterite müüki.

27 Lõpuks anti nii MB?le kui ka BP?le volitus anda ASA ja PP nimel ja arvel üle omandiõigus, mis neil oli kõikide ehitatavate korterite suhtes.

28 Pärast ehitiste valmimist kanti 56 korterit kinnistusraamatusse, kuhu olid nende korterite omanikuna kantud kas ASA või PP või kaasomanikena ASA ja PP, kelle mõlema osa oli pool.

29 Ajavahemikul 13. maist 2008 kuni 28. novembrini 2008 müüdi 53 korterit, nendest 13 korterit müüs ASA üks, 14 korterit PP üks ning 26 korterit müüdi ASA ja PP kaasomandist (neist 3 korterit müüdi BP?le ja MB?le).

30 Sõlmitud ostu-müügilepingutes olid vara omanikena näidatud ainult ASA ja PP ning BPd ja MBd ei olnud üldse mainitud. Ka ei sisaldanud need lepingud ühtki viidet käibemaksule ega sõlmitud ühingulepingule.

- 31 Maksukontrolli tulemusel tegi maksuhaldur 26. oktoobril 2011 ASA suhtes maksuotsuse, millega ta määras, et ASA on kohustatud tasuma 537 287 Rumeenia leud (ligikaudu 109 000 eurot) käibemaksu ning 482 269 Rumeenia leud (ligikaudu 98 000 eurot) intressi ja viivist.
- 32 Maksuhaldur leidis, et ASA tegeles 2008. aastal üksi või koos PPga majandustegevusega tulu saamise eesmärgil, et eelkõige selle tegevuse raames sõlmitud müügitehingud on käibemaksuga maksustatavad ja et järelikult kuulub ASA vastavalt riigisisesele õigusele maksukohustuslaste kategooriasse. Lisaks, kuna summa, mille ASA ja PP vaidlusaluse müügi käigus said, ületas maksuseadustiku artikli 152 lõikes 1 sätestatud käibemaksuvabastuse ülempiiri, oleksid ASA ja PP pidanud end käibemaksukohustuslasena registreerima 1. juulil 2008. Maksuhaldur järeldas seega, et pärast seda kuupäeva oli ASA kohustatud tasuma nimetatud müügitehingutelt käibemaksu.
- 33 Selle järelduse tegemisel tugines maksuhaldur ühingulepingule, mis ei olnud ametlikult registreeritud ja esitati talle alles maksukontrolli alguses.
- 34 Vaide, mille ASA selle maksuotsuse peale esitas, jättis maksuhaldur 2012. aastal rahuldamata.
- 35 ASA esitas esimeses kohtuastmes Curtea de Apel Clujile (Cluji apellatsioonikohus, Rumeenia), kes on eelotsusetaotluse esitanud kohus, kaebuse, milles ta esimese võimalusena palus vaide rahuldamata jätmise otsus ja maksuotsus tühistada. Selle kohtuvaidluse raames esitas ta 2014. aastal BP ja MB vastu tagatise realiseerimise nõude, paludes, et juhul kui ta kohtuvaidluse kaotab, mõistetak viimastelt välja summa, mis vastab kahele kolmandikule maksuotsusega talle esitatud maksunõudest.
- 36 Nimetatud kohus rahuldas 28. jaanuari 2016. aasta otsusega ASA kaebuse osaliselt, tühistas osaliselt vaide rahuldamata jätmise otsuse ja maksuotsuse ning sellega seotud maksukontrolli aruande põhjustel, mis on seotud käibemaksu ja kõrvalkulude arvutamise meetodiga.
- 37 Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (Rumeenia kassatsioonikohus) rahuldas 2016. aastal tehtud kohtuotsusega ASA ja maksuhalduri apellatsioonkaebused 28. jaanuari 2016. aasta kohtuotsuse peale ning saatis asja tagasi uueks läbivaatamiseks eelotsusetaotluse esitanud kohtule.
- 38 Eelotsusetaotluse esitanud kohus rahuldas 14. märtsi 2019. aasta otsusega osaliselt ASA kaebuse maksuhalduri peale ning tühistas osaliselt vaide rahuldamata jätmise otsuse ja maksuotsuse ning sellega seotud maksukontrolli aruande, leides, et ASAGA sõlmitud tehingutes kokkulepitud hind sisaldas juba käibemaksu.
- 39 ASA ja maksuhaldur esitasid selle kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse.
- 40 Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (kassatsioonikohus) tühistas 23. juuli 2020. aasta otsusega nimetatud kohtuotsuse ja saatis kohtuasja veel kord uuesti läbivaatamiseks tagasi eelotsusetaotluse esitanud kohtule.
- 41 Sellega seoses märgib viimati nimetatud kohus kõigepealt, et põhikohtuasjas on kohtulahendi seadusjõu omandanud hinnang, mille kohaselt esiteks kuulub ASA maksukohustuslaste kategooriasse ja teiseks seisneb tema majandustegevus eraldi või koos PPga käibemaksuga maksustatavates tehingutes.
- 42 Selles kontekstis soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus esiteks selgitust, kas BP ja MB

on põhikohtuasjas käsitletavate korterite müügitehingute seisukohast samuti maksukohustuslased.

43 Nimetatud kohus toob esile, et maksustatavas teokoosseisus osalesid üksnes ASA ja PP, kes tegid müügi teel kaubatarned ja nõudsid sisse hinna. Lisaks sedastab ta, et BP ja MB osalus oli kaheksa hoone võõrandamiseks ja seega majandustegevuse kui sellise elluviimiseks esmatähtis.

44 Selles osas leiab nimetatud kohus, et kuna maksuhaldur võttis ASA maksukohustuse põhjendusena arvesse ühingulepingut, ei saa ta väita, et ta ei olnud selle lepingu sätetest teadlik ettekäändel, et see ei olnud maksuametis registreeritud enne majandustegevuse algust ja et leping ei vastanud maksuseadustiku artikli 86 lõikes 2 ette nähtud vorminõuetele. Lisaks võib 9. aprilli 2013. aasta kohtuotsust komisjon vs. Iirimaa (C-85/11, EU:C:2013:217) arvestades asuda seisukohale, et käibemaksudirektiivi artiklis 11 nimetatud isikud ei pea isiklikult vastama selle direktiivi artikli 9 lõikes 1 esitatud maksukohustuslase määratlusele, kuna nende kahe sätte vaheline suhe näib võimaldavat isikutel, kes on omavahel rahaliselt, majanduslikult ja organisatsiooniliselt tihedalt seotud, vastata sellele määratlusele üheskoos. Teisisõnu võib ühingulepingu arvesse võtmata jätmine viia tegelikkusele mittevastava maksualase olukorra tuvastamiseni. Võttes arvesse 15. juuli 2010. aasta kohtuotsust Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punkt 43) ning 8. mai 2013. aasta kohtuotsust Petroma Transports jt (C-271/12, EU:C:2013:297, punkt 34), on seega määrava tähtsusega vastata küsimusele, kas maksuhaldur oli enne maksuotsuse tegemist ühingulepingust teadlik.

45 Teiseks on eelotsusetaotluse esitanud kohtul küsimus, millises ulatuses on ASA olukorras oleval isikul õigus mahaarvamisele. Esimesel juhul leiab see kohus Euroopa Kohtu praktikale tuginedes, et ASA-le ei saa keelduda käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest seoses ühenduse tegevuse eesmärgil tehtud investeerimistehingutelt tasumisele kuuluva käibemaksuga, sealhulgas käibemaks, mis vastab BP, MB ja PP nimel koostatud arvetele, üksnes põhjusel, et ASA ei olnud maksu tasumise eest vastutav ega tasunud isiklikult sisendkäibemaksu põhikohtuasjas vaidlusaluste tehingutega seotud kaupadelt ja teenustelt. Samas leiab nimetatud kohus PP poolt tasutud sisendkäibemaksu puhul, et ASA-le võidakse keelduda käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest põhjusel, et PP-l oli endal maksukohustus, mistõttu tuleb tunnustada tema õigust arvata maha tema poolt tasutud sisendkäibemaks.

46 Teisel juhul tugineb eelotsusetaotluse esitanud kohus 21. novembri 2018. aasta kohtuotsusele V-dan (C-664/16, EU:C:2018:933, punkt 44), milles Euroopa Kohus leidis, et maksukohustuslane on kohustatud esitama objektiivsed tõendid selle kohta, et kaubad ja teenused on talle teiste maksukohustuslaste poolt tegelikult tarnitud ja osutatud tema enda käibemaksuga maksustatavate tehingute tarbeks ning et ta on tegelikult tasunud neilt käibemaksu. Sellest tuleneb, et ASA ei saa maha arvata PP nimele koostatud arvetele märgitud sisendkäibemaksu, kuna PP ise tugines kohtus mahaarvamiseõigusele ja seda õigust ei saa kasutada kaks korda. BP ja MB nimel koostatud arvetele vastava käibemaksu puhul lähtub see kohus põhimõttest, et ASA ei saa käibemaksu maha arvata, kuna ta ei tasunud sisendkäibemaksu ning kuna BP ja MB ei olnud maksukohustuslased.

47 Kolmandaks kahtleb eelotsusetaotluse esitanud kohus selles, kas ASA saab esitada tagatise realiseerimise nõude BP-le ja MB-le, et viimased oleksid kohustatud võtma enda kanda tasutud käibemaksu proportsionaalselt oma õigusega saada kasumit, nagu on ette nähtud ühingulepingus. Ta täheldab, et kui selline tagatise realiseerimise nõue on tunnistatud põhjendatuks, võib see kaasa tuua maksuotsuse muutmise, mis jätaks BP ja MB ilma õigustest, mis on neile maksumenetluse seadustikuga (Codul de procedur? fiscal?) antud juhul, kui maksuhaldur viib läbi otse nende suhtes alustatud menetlust.

48 Neil asjaoludel otsustas Curtea de Apel Cluj (Cluji apellatsioonikohus) menetluse peatada ja

esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] üldiselt ning täpsemalt artikleid 9, 12, 14, 62, 63, 65, 73 ja 78 võib sellises konkreetsetes kontekstis nagu põhikohtuasi tõlgendada nii, et seoses maksustatava teokoosseisu tekkimise kontrollimisega kinnisasja võõrandamises seisnevate maksustatavate tehingute korral ja arvestades maksustatava väärtuse kindlaksmääramise meetodit on maksukohustuslased ka füüsilised isikud, kes on juriidilise isiku staatusega ühenduse sellise ühingulepingu pooled, mis on sõlmitud maksukohustuslasega, kes on kohustatud maksu tasuma järgnevatelt tehingutelt, millelt ta oleks pidanud selle sisse nõudma, arvestades et ühinguleping ei olnud maksuasutuses registreeritud enne tegevuse alustamist, vaid esitati maksuasutusele enne maksualaste haldusaktide väljastamist?

2. Kas [käibemaksudirektiivi] üldiselt ja täpsemalt selle artiklit 167, artikli 168 punkti a, artikli 178 punkti a, artiklit 179 ning proportsionaalsuse põhimõtet ja neutraalsuse põhimõtet võib sellises konkreetsetes kontekstis nagu põhikohtuasi tõlgendada nii, et:

a) maksukohustuslasele tuleb anda mahaarvamisõigus siis, kui ta ei olnud kohustatud tasuma ega ole isiklikult tasunud sisendkäibemaksu maksustatavate tehingute raames kasutatavatelt kaupadelt ja teenustelt, kusjuures käibemaksu pidid tasuma või on tasunud füüsilised isikud, kelle suhtes ei ole maksukohustuslase staatust kindlaks tehtud, aga kes on juriidilise isiku staatusega ühenduse sellise ühingulepingu pooled, mis on [sõlmitud] maksukohustuslasega, kes on kohustatud maksu tasuma järgnevatelt tehingutelt, millelt ta oleks pidanud selle sisse nõudma, arvestades et ühinguleping ei olnud maksuasutuses registreeritud enne tegevuse alustamist[;]

b) maksukohustuslasele tuleb anda mahaarvamisõigus sellises konkreetsetes olukorras nagu põhikohtuasi, kui maksukohustustlane ei ole kohustatud maksu tasuma ega ole ise tasunud sisendkäibemaksu maksustatavate tehingute raames kasutatavatelt kaupadelt ja teenustelt, ning kui käibemaksu pidi tasuma või on tasunud füüsiline isik, kelle suhtes on maksukohustuslase staatust kindlaks tehtud, kes on juriidilise isiku staatusega ühenduse ühingulepingu pool, ja kes koos maksukohustuslasega kavatseb samuti kasutada või oleks saanud kasutada oma mahaarvamisõigust, ning viimati nimetatud on kohustatud tasuma järgnevatelt tehingutelt tasumisele kuuluva käibemaksu, mida nad oleksid pidanud sisse nõudma, arvestades et ühingulepingut ei registreeritud maksuasutuses enne tegevuse alustamist[?]

3. Kui vastus on eitav ja/või võttes arvesse ka õiguskindluse põhimõtet, siis: kas sellise maksukohustuslase taotlus, kes peab tasuma käibemaksu ja sellega seotud kulusid, on vastuvõetav nõude esitamiseks füüsiliste isikute suhtes, kelle puhul ei ole tuvastatud, et nad on maksukohustuslased, ja kes on juriidilise isiku staatusega ühenduse sellise ühingulepingu pooled, mis on sõlmitud maksukohustuslasega, kes on kohustatud maksu tasuma järgnevatelt tehingutelt, millelt ta oleks pidanud selle sisse nõudma, arvestades et ühinguleping ei olnud maksuasutuses registreeritud enne tegevuse alustamist, selleks et saada osa maksust, mis on ette nähtud kasumi jaotamiseks, millele neil isikutel on ühingulepingu alusel õigus seoses käibemaksukohustuse ja maksukohustuslase kantavate seonduvate kohustustega?“

Kiirendatud menetluse taotlus

49 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palus Euroopa Kohtul kohaldada käesoleva eelotsusetaotluse suhtes Euroopa Kohtu kodukorra artikli 105 lõikes 1 ette nähtud kiirendatud menetlust. Nimetatud kohus põhjendas oma taotlust sellega, et põhikohtuasi on siseriiklikes kohtutes pooleli alates 2. juulist 2012.

50 Kodukorra artikli 105 lõikes 1 on sätestatud, et kui kohtuasja laad nõuab asja lahendamist lühikese aja jooksul, võib Euroopa Kohtu president eelotsusetaotluse esitanud kohtu taotlusel või

erandkorras omal algatusel otsustada, olles ettekandja-kohtuniku ja kohtujuristi ära kuulanud, lahendada eelotsusetaotluse kiirendatud menetluses.

51 Oluline on märkida, et selline kiirendatud menetlus on menetluslik vahend, mille eesmärk on reageerida erakordselt kiireloomulisele olukorrale (16. juuni 2022. aasta kohtuotsus Port de Bruxelles ja Région de Bruxelles-Capitale, C?229/21, EU:C:2022:471, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

52 Niisiis ei piisa esiteks asjaolust, et eelotsusetaotluse esitanud kohus on kohustatud tegema kõik, et tagada põhikohtuasja kiire lahendamine, iseenesest selleks, et põhjendada kodukorra artikli 105 lõike 1 alusel kiirendatud menetluse kasutamist (14. juuli 2022. aasta kohtuotsus CC (lapse hariliku viibimiskoha üleviimine kolmandasse riiki), C?572/21, EU:C:2022:562, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

53 Teiseks, kuna kiirendatud menetlus on erandlik, siis ei saa ebakindlus, milles kohtuvaidluse pooled on juba aastaid, ja nende vaieldamatult õigustatud huvi saada võimalikult kiiresti teada neile liidu õigusega antud õiguste ulatus iseenesest olla erakorraline asjaolu, mis põhjendaks kiirendatud menetluse kohaldamist (vt selle kohta Euroopa Kohtu presidendi 19. septembri 2017. aasta kohtumäärus Magamadov, C?438/17, ei avaldata, EU:C:2017:723, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).

54 Käesoleval juhul jättis Euroopa Kohtu president pärast ettekandja-kohtuniku ja kohtujuristi ärakuulamist taotluse lahendada käesolev kohtuasi kiirendatud menetluses 4. novembri 2021. aasta otsusega rahuldamata.

55 Kui oluline ja õigustatud ka ei oleks õigussubjektide huvi, et neile liidu õigusega antud õiguste ulatus määrataks kindlaks võimalikult kiiresti, ei tähenda see, et põhikohtuasi tuleb läbi vaadata lühikese aja jooksul kodukorra artikli 105 lõike 1 tähenduses.

Eelotsuse küsimuste analüüs

Sissejuhatavad märkused

56 Kõigepealt tuleb kindlaks teha, kas käibemaksuga maksustamisel tuleb hoonekompleksi ehitamise ja ehitatud korterite müügiga seotud erinevaid tehinguid, mis on tehtud ühingulepingu alusel, käsitada eraldiseisvate tehingutena, mida maksustatakse eraldi, või ühe tehinguna, mis koosneb mitmest osast.

57 Selle kohta nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et kui tehing koosneb mitmest erinevast osast ja toimingust, tuleb arvesse võtta kõiki tehingu toimumisel esinevaid asjaolusid, selleks et teha kindlaks, kas käibemaksuga maksustamise seisukohast on tegemist kahe või enama eraldiseisva sooritusega või ühe sooritusega (4. septembri 2019. aasta kohtuotsus KPC Herning, C?71/18, EU:C:2019:660, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

58 Euroopa Kohus on samuti leidnud, et ühelt poolt tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 1 lõike 2 teisest lõigust, et üldjuhul tuleb iga tehingut pidada eraldiseisvaks ja sõltumatuks, ning teiselt poolt – vältimaks käibemaksusüsteemi toimimise moonutamist – ei tohi majanduslikus mõttes ühest sooritusest koosnevat tehingut kunstlikult osadeks lahutada (4. septembri 2019. aasta kohtuotsus KPC Herning, C?71/18, EU:C:2019:660, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

59 Järelikult tuleb teatud asjaoludel paljusid formaalselt eraldiseisvaid teenuseid, mida võib osutada eraldi ja mis selliselt kuuluvad eraldi maksustamisele või maksust vabastamisele, käsitada üheainsa tehinguna, kui need ei ole sõltumatud (4. septembri 2019. aasta kohtuotsus

KPC Herning, C?71/18, EU:C:2019:660, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

60 Tehingu puhul on tegemist ühe sooritusega, kui kaks või mitu maksukohustuslase poolt kliendile pakutud tehingu osa või sellega seotud toimingut on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik. Nii on see ka juhul, kui üks või mitu tehingut moodustavad ühe põhitehingu ja kui muu(d) tehingu(d) moodustavad ühe või mitu kõrvaltehingut, mida maksustatakse samamoodi nagu põhitehingut. Teenust tuleb käsitada põhiteenuse kõrvalteenusena eelkõige siis, kui see ei ole kliendi jaoks omaette eesmärk, vaid osutatava põhiteenuse parematel tingimustel kasutamise vahend (4. septembri 2019. aasta kohtuotsus KPC Herning, C?71/18, EU:C:2019:660, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

61 Teenuse ulatuse kindlakstegemisel käibemaksu mõttes puudub siiski absoluutne reegel, mistõttu tuleb teenuse ulatuse kindlakstegemisel võtta arvesse kõnealuse tehingu kõiki asjaolusid kogumis (4. septembri 2019. aasta kohtuotsus KPC Herning, C?71/18, EU:C:2019:660, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

62 Selleks et teha kindlaks, kas äritehing koosneb mitmest eraldiseisvast teenusest või on tegemist ühe teenusega käibemaksuga maksustamise mõttes, on liikmesriigi kohus ELTL artiklis 267 ette nähtud koostöö raames kohustatud tegema kindlaks tehingu iseloomulikud tunnused, võttes arvesse tehingu majanduslikku eesmärki ja selle adressaatide huve ning andes selles osas lõpliku hinnangu kõigile faktilistele asjaoludele (vt selle kohta 18. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen Financial Services (UK), C?153/17, EU:C:2018:845, punktid 32 ja 33 ning seal viidatud kohtupraktika).

63 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas arutusel olev tehing seisnes elamukompleksi ehitamises eesmärgiga müüa ehitatud korterid kolmandatele isikutele.

64 Esiteks nähtub Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust, et ASA ja PP osalesid selles tehingus, andes maatüki, millest oli neist kummagi omandis pool, samas kui BP ja MB tarnisid ehitusmaterjali ja tasusid hoonekompleksi ehituskulud kumbki samuti pooles ulatuses, sealhulgas vajalike haldusdokumentide saamiseks tehtud kulutused. Järelikult olid BP?l ja MB?l põhikohtuasjas vaidlusaluse hoonekompleksi ehitamiseks ostetud kaupade ja teenuste eest nende nimele väljastatud arved.

65 Teiseks tuleb rõhutada, et vastavalt ühingulepingule kuulus ehitatud kinnisasjade müük lepingupoolte ühiste kohustuste hulka. Nagu nähtub ka Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust, olid ühelt poolt notariaalselt sõlmitud müügilepingute kohaselt põhikohtuasjas vaidlusaluste kinnisasjade omanikud ASA ja PP, ilma et lepingutes oleks kordagi mainitud BPd, MBd ja ühingulepingut. Teiselt poolt tegutsesid BP ja MB volituse alusel, mis võimaldas neil ASA ja PP nimel ja arvel anda ostjaga kokkulepitud hinnaga nende valitud isikutele üle omandiõiguse korteritele, mis olid ASA ja PP omandis.

66 Kuna ühelt poolt põhikohtuasjas arutusel oleva hoonekompleksi ehitamisega ning teiselt poolt kinnisasjade müügiga seotud tehingud näivad olevat eraldiseisvad, sest neist igaühel on oma majanduslik iseloom ja neid ei saa pidada teise tehingu suhtes peamiseks – või kõrvalsoorituseks –, tuleb neid käsitleda eraldiseisvate tehingutena, mida maksustatakse eraldi, ent seda tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul siiski kontrollida, arvestades põhikohtuasja asjaolusid.

Esimene küsimus

67 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas käibemaksudirektiivi artikleid 9 ja 11 tuleb tõlgendada nii, et juriidilise isiku staatusega ühenduse

sellise ühingulepingu pooli, mida ei ole pädevas maksuametis registreeritud enne asjaomase majandustegevuse algust, tuleb käsitada „maksukohustuslastena“ selle maksukohustuslase kõrval, kes on kohustatud tasuma maksu maksustatavalt tehingult.

68 Esiteks on seoses käibemaksudirektiivi artikli 9 lõikega 1 oluline märkida, et selles sättes on mõiste „maksukohustuslane“ määratletud kui „iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest“.

69 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt annab käibemaksudirektiivi artiklis 9 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 (16. septembri 2020. aasta kohtuotsus Valstybin? mokes?i? inspekcija (ühise tegutsemise leping), C?312/19, EU:C:2020:711, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

70 Selleks et teha kindlaks, keda põhikohtuasjas käsitletavatel asjaoludel tuleb kõnealuste tarnete puhul pidada „käibemaksukohustuslaseks“, tuleb kontrollida, kes teostas asjaomast majandustegevust iseseisvalt. Sõltumatuse kriteerium puudutab nimelt küsimust, kas asjaomane tehing on seotud konkreetse isiku või üksusega, tagades samas selle, et soetajal on võimalik kasutada oma võimalikku mahaarvamisõigust õiguslikult kindlalt (16. septembri 2020. aasta kohtuotsus Valstybin? mokes?i? inspekcija (ühise tegutsemise leping), C?312/19, EU:C:2020:711, punkt 40).

71 Selle tuvastamiseks tuleb kontrollida, kas asjaomane isik teostab tegevust oma nimel, enda arvel ja oma vastutusel ning kas ta kannab oma tegevuse teostamisega seotud majanduslikku riski (16. septembri 2020. aasta kohtuotsus Valstybin? mokes?i? inspekcija (ühise tegutsemise leping), C?312/19, EU:C:2020:711, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

72 Käesoleval juhul tuleb liikmesriigi kohtul, kes on ainsana pädev faktilisi asjaolusid hindama, käesoleva kohtuotsuse punktides 56–60 esitatud kaalutlusi arvestades kindlaks teha, kas BPd ja MBd tuleb käsitada isikutena, kes teostavad „iseseisvalt“ majandustegevust, arvestades põhikohtuasjas käsitletavat ühingulepingut.

73 Euroopa Kohus, kellelt oodatakse eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarvilikku vastust, on pädev andma põhikohtuasja toimikust ning talle esitatud kirjalikest ja suulistest seisukohtadest tuletatud juhiseid, mis võimaldavad liikmesriigi kohtul tema menetluses oleva konkreetse vaidluse lahendada (vt analoogia alusel 17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus WEG Tevesstraße, C?449/19, EU:C:2020:1038, punkt 31).

74 Mis puudutab põhikohtuasjas arutusel olevat maksustatavat tehingut, st kinnisasjade võõrandamist, siis on tõsi, nagu on osutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 65, et ehitatud korterite müük kuulus ühingulepingu tingimuste kohaselt lepingupoolte ühiste kohustuste hulka.

75 Samas nähtub eelotsusetaotlusest ühelt poolt, et notariaalselt sõlmitud müügilepingutes oli ette nähtud, et müügitulu läheb ASA ja PP kui põhikohtuasjas kõne all olevate kinnisasjade omanike vara hulka, ilma et neis lepingutes oleks mainitud BPd, MBd ja ühingulepingut.

76 Teiselt poolt, kuigi BP ja MB tegutsesid – nagu nähtub eelotsusetaotlusest – volituse alusel, mis võimaldas neil ASA ja PP nimel ja arvel anda ostjaga kokkulepitud hinnaga enda valitud isikutele üle ainult ASA?le ja PP?le kuuluv omandiõigus korteritele, on ikkagi tõsi, et müügilepingud, mille volitatud isik oli sõlminud kolmanda isikuga, tekitasid õiguslikke tagajärgi ainult ASA?le ja PP?le, kuna kinnisasjade tarne toimus üksnes nende müügilepingute alusel, mitte

aga müügilubaduste alusel, mille oli andnud MB oma nimel kui ASA ja PP volitatud isik.

77 Sellest järeldub, et BPd ja MBd ei saa kinnisasjade võõrandamisel pidada käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses iseseisvalt majandustegevust teostanuks, mistõttu ei ole nad „maksukohustuslased“ selle sätte tähenduses.

78 Teiseks tuleb kontrollida, kas sellise ühingulepingu pooli, nagu on arutusel põhikohtuasjas, tuleb pidada üheks maksukohustuslaseks käibemaksudirektiivi artikli 11 tähenduses.

79 Selle kohta on käibemaksudirektiivi artikli 11 esimeses lõigus ette nähtud, et iga liikmesriik võib oma territooriumil asuvaid isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu üksteisega tihedalt seotud, käsitada ühe maksukohustuslasena, ning teises lõigus täpsustatud, et seda võimalust kasutanud liikmesriik võib võtta mis tahes meetmed, mis on vajalikud, et takistada selle sätte kasutamist maksudest kõrvalehoidumiseks või maksustamise vältimiseks.

80 Selle sättega soovis liidu seadusandja halduse lihtsustamise ja teatavate kuritarvituste – nt ühe ettevõtja jagamine mitmeks maksukohustuslaseks nii, et igaüks neist võiks teatavast eriskeemist kasu saada – ärahoidmise huvides seda, et liikmesriigid ei oleks kohustatud käsitama maksukohustuslastena neid, kelle „iseseisvus“ on puhtalt õiguslik formaalsus (15. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-7868/19, ei avaldata, EU:C:2021:285, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

81 Käibemaksudirektiivi artikli 11 esimese lõigu alusel ühe maksukohustuslasega samastamine välistab selle, et omavahel tihedalt seotud isikud esitaksid edaspidi eraldi käibedeklaratsioone ja oleksid edaspidi identifitseeritavad nii grupi sees kui ka väljaspool seda maksukohustuslastena, kuna nimetatud deklaratsioonide esitamine on lubatud vaid ühel maksukohustuslasel (15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-7868/19, ei avaldata, EU:C:2021:285, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

82 Käesoleval juhul väidab Rumeenia valitsus, et liikmesriigi seadusandja ei ole kasutanud liikmesriikidele käibemaksudirektiivi artikliga 11 antud võimalust, mistõttu see säte ei ole põhikohtuasjas kohaldatav. Komisjon väidab omalt poolt, et Rumeenia õiguse kohaselt oli kuni 1. jaanuarini 2009 selles sättes viidatud grupi moodustamise võimalus antud ainult suurtele maksukohustuslastele, jättes seega välja sellised füüsilised isikud nagu põhikohtuasjas arutusel oleva ühingulepingu pooled.

83 Sellega seoses tuleb märkida, et kuna Euroopa Kohus ei ole pädev tõlgendama riigisisest õigust, on üksnes eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kindlaks teha, kas maksuseadustiku artikli 1251 lõike 18 ja artikli 127 lõike 8 ning valitsuse otsuse nr 44/2004 sõnastusest tuleneb, et Rumeenia seadusandja on seda õigust kasutanud ja et see võis põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal olla asjaomase ühingulepingu pooltele kohaldatav.

84 Eeldusel, et see oli nii, tuleb Euroopa Kohtul eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarviliku vastuse andmiseks anda talle teavet, mis võimaldab tal hinnata põhikohtuasjas vaidlusaluste riigisiseste õigusnormide vastavust proportsionaalsuse põhimõttele ja neutraalse maksustamise põhimõttele.

85 Nimelt tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et liikmesriigid võivad oma kaalutlusruumi piires seada käibemaksudirektiivi artiklis 11 ette nähtud korra kohaldamisele teatud piiranguid, tingimusel et need on kooskõlas selle direktiivi eesmärkidega, milleks on ennetada kuritarvitavat praktikat või käitumist või võidelda maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimisega, ning et on järgitud liidu õigust ja selle üldpõhimõtteid, eelkõige proportsionaalsuse põhimõtet ja

neutraalse maksustamise põhimõtet (15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, ei avaldata, EU:C:2021:285, punkt 57 ja seal viidatud kohtupraktika).

86 Seega tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul kontrollida, kas valitsuse otsuse nr 44/2004 punkti 4 alapunktis 5 sätestatud nõue, mille kohaselt peavad maksugrupi liikmed esitama pädevale maksuhaldurile registreerimiseks eelneva deklaratsiooni, on vajalik ja sobiv meede selliste eesmärkide saavutamiseks nagu kuritarvitava praktika või käitumise ennetamine või võitlus maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimisega (vt analoogia alusel 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, ei avaldata, EU:C:2021:285, punkt 58 ja seal viidatud kohtupraktika).

87 Seoses proportsionaalsuse põhimõttega tuleb tõdeda, et riigisisised õigusnormid, mis nõuavad maksugrupi liikmete registreerimist pädevas maksuametis enne maksustatavate tehingute tegemist, ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik, et saavutada käibemaksudirektiivi artikli 11 eesmärk, milleks on kuritarvitava praktika või käitumise ennetamine või võitlus maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise vastu, kuna need võimaldavad maksuhalduril tuvastada maksukohustuslase enne nende tehingute tegemist, hõlbustades seega maksukontrolli.

88 Mis puutub neutraalse maksustamise põhimõttesse, mis on liidu seadusandja poolt käibemaksu valdkonnas rakendatud võrdse kohtlemise üldpõhimõtte väljendus, siis sellega on eelkõige vastuolus see, kui käibemaksuga maksustamisel koheldakse samalaadseid tehinguid tegevaid ettevõtjaid erinevalt (vt selle kohta 17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 15. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, ei avaldata, EU:C:2021:285, punkt 65 ja seal viidatud kohtupraktika).

89 Käesoleval juhul näib, et asjaomase maksugrupi eelnev deklaratsioon pädevale maksuametile, mida nõuavad põhikohtuasjas asutusel olevad riigisisised õigusnormid, peab võimaldama maksuametil pidada tulumaksu või äriühingu tulumaksu tasuma kohustatud isikute registrit, mistõttu ei saa seda nõuet tõlgendada nii, nagu oleks see neutraalse maksustamise põhimõttega vastuolus.

90 Siit tuleneb, et isegi kui käesoleva kohtuotsuse punktis 83 mainitud riigisiseste õigusnormidega on üle võetud käibemaksudirektiivi artikkel 11 ja kui need sätted oleksid olnud põhikohtuasjas vaidlusaluse ühingulepingu poolte suhtes kohaldatavad, ei ole artikliga 11 vastuolus see, kui neid sätteid ei saa kohaldada sellise juriidilise isiku staatusega ühenduse suhtes, kes ei olnud enne asjaomaseid tehinguid maksuhalduri juures registreeritud.

91 Eeltoodut arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikleid 9 ja 11 tuleb tõlgendada nii, et juriidilise isiku staatusega ühenduse sellise ühingulepingu pooli, mida ei ole pädevas maksuametis registreeritud enne asjaomase majandustegevuse algust, ei saa käsitada „maksukohustuslastena“ selle maksukohustuslase kõrval, kes on kohustatud tasuma maksu maksustatavalt tehingult.

Teine küsimus

92 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas käibemaksudirektiivi ning proportsionaalsuse põhimõtet ja neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et need kohustavad andma maksukohustuslasele juhul, kui tal ei ole tema nimele esitatud arvet, õiguse arvata maha sisendkäibemaks, mille on tasunud juriidilise isiku staatusega ühingu teine osanik selle ühingu majandustegevuse eesmärgil.

93 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on käibemaksu mahaarvamise õigus ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtte, mida põhimõtteliselt ei tohi kitsendada ja mida rakendatakse kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (10. veebruari 2022. aasta kohtuotsus Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, C?9/20, EU:C:2022:88, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).

94 Selle süsteemi mõte on vabastada ettevõtja täielikult kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühtne käibemaksusüsteem kindlustab seega, et igasugune majandustegevus, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest, maksustatakse täiesti neutraalselt, kui see tegevus ise on käibemaksuga maksustatav (10. veebruari 2022. aasta kohtuotsus Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, C?9/20, EU:C:2022:88, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika).

95 Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 167 tekib mahaarvamiseõigus mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal. Selle õiguse tekkimiseks nõutavad sisulised tingimused on loetletud selle direktiivi artikli 168 punktis a. Seega on selle õiguse kasutamiseks vaja esiteks, et asjaomane isik oleks maksukohustuslane kõnealuse direktiivi tähenduses, ja teiseks, et kaupu või teenuseid, millele selle õiguse põhjendamiseks tuginetakse, kasutataks edaspidi oma maksustatavate tehingute tarbeks ning et eelnevalt oleks neid kaupu tarninud või teenuseid osutanud mõni teine maksukohustuslane (21. novembri 2018. aasta kohtuotsus V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

96 Mis puudutab mahaarvamiseõiguse kasutamise vorminõudeid, siis sätestab käibemaksudirektiivi artikli 178 punkt a, et selleks peab maksukohustuslane omama direktiivi artikli 226 kohaselt koostatud arvet (21. novembri 2018. aasta kohtuotsus V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

97 Euroopa Kohus on leidnud, et käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõtte nõuab, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud mõned vorminõuded täitmata. Seega ei tohi maksuhaldur käibemaksu mahaarvamise õiguse tunnustamisest keelduda üksnes põhjendusel, et arve ei vasta käibemaksudirektiivi artikli 226 punktides 6 ja 7 kehtestatud nõuetele, kui tal on olemas kõik vajalikud andmed, et kontrollida, kas seda õigust puudutavad sisulised tingimused on täidetud (21. novembri 2018. aasta kohtuotsus V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

98 Arvete esitamise vorminõude range kohaldamine läheks vastuollu neutraalsuse põhimõttega ja proportsionaalsuse põhimõttega, kuna selle tagajärjel oleks maksukohustuslase tehingute neutraalne maksustamine ebaproportsionaalselt takistatud (21. novembri 2018. aasta kohtuotsus V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

99 Maksukohustuslasel, kes soovib käibemaksu maha arvata, tuleb aga siiski tõendada, et ta vastab selle õiguse kasutamiseks kehtestatud tingimustele (21. novembri 2018. aasta kohtuotsus V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).

100 Nii on maksukohustuslane kohustatud esitama objektiivsed tõendid selle kohta, et kaubad ja teenused on talle teiste maksukohustuslaste poolt tegelikult tarnitud ja osutatud tema enda käibemaksuga maksustatavate tehingute tarbeks ning et ta on tegelikult tasunud neilt käibemaksu (21. novembri 2018. aasta kohtuotsus V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).

101 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et BP?l ja MB?l, kes tegelesid põhikohtuasjas

käsitletava hoonekompleksi ehitamisega, on käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a ja artikli 178 punkti a tähenduses arved, mis on väljastatud nende nimele kaupade ja teenuste eest, mida nad isiklikult selle ehitustöö tarbeks ostsid, samas kui ASA?I, kes koos PPga osales ühingu selle maatüki andmisega, millele hoonekompleks ehitati, on ainult tema nimele väljastatud arved elektriteenuste eest ja maksulaekumise kviitungid, mille kohta ta teatas, et need on tasunud BP.

102 Arvestades käesoleva kohtuotsuse punktides 98–100 viidatud Euroopa Kohtu praktikat, on ASA kohustatud esitama objektiivsed tõendid selle kohta, et põhikohtuasjas arutusel oleva hoonekompleksi ehitamisega seotud kaupu ja teenuseid on talle tegelikult tarninud või osutanud maksukohustuslased tema enda käibemaksuga maksustatavate tehingute tarbeks, nimelt kinnisasjade tarneks, ja et ta on nendelt tegelikult käibemaksu tasunud, vältides seega ohtu, et nii ASA kui ka BP ja MB arvavad sama käibemaksusumma topelt maha, mis on vastuolus neutraalsuse põhimõttega.

103 Eeltoodut arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi ning proportsionaalsuse põhimõtet ja neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et need ei kohusta andma maksukohustuslasele juhul, kui tal ei ole tema nimele esitatud arvet, õigust arvata maha sisendkäibemaks, mille on tasunud juriidilise isiku staatusega ühingu teine osanik selle ühingu majandustegevuse eesmärgil, isegi kui maksukohustuslane on selle tegevuse eest vastutav, kui puuduvad objektiivsed tõendid selle kohta, et põhikohtuasjas vaidlusalused kaubad ja teenused on maksukohustuslased talle tegelikult varem tarninud tema enda tehingute tarbeks, mis on käibemaksuga maksustatavad.

Kolmas küsimus

104 Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas juhul, kui vastus teisele küsimusele on eitav, on õiguskindluse põhimõttega vastuolus see, kui käibemaksu tasuma kohustatud maksukohustuslane võib teistelt ühingulepinguga seotud osanikelt nõuda tagatise realiseerimist, et kohustada neid tasuma käibemaksu proportsionaalselt nende õigusega saada kasumit vastavalt ühingulepingule.

105 Sellega seoses tuleb märkida, et õiguskindluse põhimõtte, mis kuulub liidu õiguse üldpõhimõtete hulka, nõuab, et õigusnormid oleksid selged, täpsed ja ettenähtavate tagajärgedega, eriti kui need võivad üksikisikutele ja ettevõtjatele kaasa tuua ebasoodsaid tagajärgi, et õigussubjektid saaksid üheselt teada oma õigused ja kohustused ning tegutseda vastavalt (25. jaanuari 2022. aasta kohtuotsus VYSO?INA WIND, C?181/20, EU:C:2022:51, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).

106 Õiguskindluse põhimõtet peab järgima riigisiseste õigusnormidega, mis kuuluvad liidu õiguse kohaldamisalasse või millega seda õigust rakendatakse (vt selle kohta 17. juuli 2014. aasta kohtumäärus Ymer, C?505/13, ei avaldata, EU:C:2014:2129, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

107 Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole aga tõendanud, et maksukohustuslase nõue kolmanda isiku vastu, et saada tagatise realiseerimise nõude alusel tagasi sisendkäibemaks, kuulub liidu õiguse kohaldamisalasse või rakendab seda, arvestades et selline tagatise realiseerimise nõue on reguleeritud üksnes riigisisese õigusega.

108 Neil asjaoludel, kuna puuduvad tõendid, mis võimaldaksid järeldada, et käibemaksudirektiiv on kohaldatav kolmandas küsimuses viidatud olukorrale, on see küsimus vastuvõetamatu.

Kohtukulud

109 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 (seitsmes koda) otsustab:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikleid 9 ja 11

tuleb tõlgendada nii, et

juriidilise isiku staatusega ühenduse sellise ühingulepingu pooli, mida ei ole pädevas maksuametis registreeritud enne asjaomase majandustegevuse algust, ei saa käsitada „maksukohustuslastena“ selle maksukohustuslase kõrval, kes on kohustatud tasuma maksu maksustatavalt tehingult.

2. Direktiivi 2006/112 ning proportsionaalsuse põhimõtet ja neutraalse maksustamise põhimõtet

tuleb tõlgendada nii, et

need ei kohusta andma maksukohustuslasele juhul, kui tal ei ole tema nimele esitatud arvet, õigust arvata maha sisendkäibemaks, mille on tasunud juriidilise isiku staatusega ühingu teine osanik selle ühingu majandustegevuse eesmärgil, isegi kui maksukohustuslane on selle tegevuse eest vastutav, kui puuduvad objektiivsed tõendid selle kohta, et põhikohtuasjas vaidlusalused kaubad ja teenused on maksukohustuslased talle tegelikult varem tarninud tema enda tehingute tarbeks, mis on käibemaksuga maksustatavad.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: rumeenia.