

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

MELCHIOR WATHELET

esitatud 28. veebruaril 2013(1)

Kohtuasi C-62/12

Galin Kostov

versus

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

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Administrativen sad – Varna (Bulgaaria))

Ühine käibemaksusüsteem – Maksukohustuslase mõiste – Käibemaksu sissenõudmine füüsiliselt isikult juhuti osutatud teenuste eest, mis ei ole seotud tema tegevusega vaba elukutse esindajana, st kohtutäiturina

I. Sissejuhatus

1. Käesolev eelotsusemenetlus puudutab käibemaksukohustuslase mõistet nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv”)(2), kohaldamisalas. Menetluse taustaks on asjaolu, et eraõiguslik kohtutäitur sõlmis käsunduslepingu, mille kohaselt ta omandas käsundiandja jaoks kinnisvara Bulgaarias, ning eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et see tegevus ei ole mingil viisil seotud tema kutsetegevusega.

2. Küsimus on selles, kas seda kohtutäiturit tuleb käsitada käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses „maksukohustuslasena” ja tal tuleb seetõttu käsunduslepinguga seotud tehingutelt käibemaksu tasuda.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

3. Käibemaksudirektiivi artiklis 2 on sätestatud:

„1. Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

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

[...]

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

[...]"

4. Käibemaksudirektiivi artiklis 9 on ette nähtud:

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

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

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

5. Käibemaksudirektiivi artikli 12 lõikes 1 on sätestatud:

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

- a) ehitise, ehitise osade või ehitise aluse maa võõrandamine enne esmast kasutuselevõttu;
- b) ehitusmaa võõrandamine.”

6. Sama direktiivi artiklis 14 on sätestatud:

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

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

[...]

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

[...]"

B. *Bulgaaria õigus*

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

8. ZDDS artikkel 2 sätestab:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1. Iga kauba tarnimine ja teenuse osutamine tasu eest;

[...]"

9. ZDDS artikkel 3 sätestab:

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

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

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

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

III. Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

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

13. G. Kostov sõlmis 13. novembril 2008 äriühinguga Bon Marin AD käsunduslepingu (edaspidi „põhikohtuasjas käsitletav leping”). Selle lepingu kohaselt kohustus G. Kostov äriühingu Bon Marin AD käsundisaajana esitama pakkumused osalemiseks kolmel enampakkumisel, mille ese oli riigi omandis oleva kolme osaliselt hoonestatud kinnisasja – mida haldab kaitseministeerium ja mille pindala on kokku umbes 40 000 ruutmeetrit(3) – müük. Juhul kui tema pakkumus peaks tunnustatama edukaks, kohustus ta samuti andma äriühingule Bon Marin AD üle omandiõiguse kõnealustele kinnisasjadele.

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

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

16. G. Kostov omandas 2009. aasta mais riigilt [...] käsunduslepingus nimetatud kinnisasjad.

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

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

19. Halduskorras esitatud vaide tulemusena jättis Direktor na Direktsia „Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (riigi maksuameti keskvalitsuse Varna osakonna „Vaided ja täitmise korraldamine” direktor, edaspidi „põhikohtuasja vastustaja”) revisjoni tulemusel tehtud maksuotsuse muutmata.

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

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

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

IV. Menetlus Euroopa Kohtus

22. Eelotsusetaotlus saabus Euroopa Kohtusse 7. veebruaril 2012. Kirjalikud seisukohad esitasid põhikohtuasja vastustaja, Bulgaaria ja Rumeenia valitsus ning Euroopa Komisjon.

V. Analüüs

A. Sissejuhatavad märkused

23. Kui nii eelotsusetaotluse esitanud kohtu kui ka põhikohtuasja vastustaja ning Bulgaaria ja Rumeenia valitsuste arutluskäik põhineb käsunduslepingul ja käsundisaja teenuste osutamisel, siis komisjon leiab, et käesolevas asjas on tegemist käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti c tähenduses komisjonitasu ette nägeva lepinguga, sest kuigi G. Kostov tegutses Bon Marin AD arvel, ei tegutsenud see isik mitte selle äriühingu nimel, vaid iseenda nimel. Seega käsitleb käesolev kohtuasi komisjoni arvates kaubatarnet.

24. Seega leiab komisjon, et toimus kaks tehingut: esiteks komisjonitasu eest ostmine (kinnisasjade omandamine G. Kostovi poolt) ja teiseks komisjonitasu eest müümine (kinnisasjade võõrandamine G. Kostovi ja tema abikaasa poolt(4) äriühingule Bleyk Siy Kepital EOOD), ning seega sõltub nende tehingute käibemaksuga maksustamine sellest, kas kohaldatakse või mitte ehitise või ehitiseta maa võõrandamise tehingute maksuvabastust, mis on ette nähtud käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktides j ja k.

25. Selle kohta on oluline meelde tuletada, et Euroopa Kohtu ülesanne ei ole otsustada siseriiklike õigusnormide tõlgendamise ja kohaldatavuse üle ega teha kindlaks põhikohtuasja lahendamisel tähtsust omavad asjaolud. Tegelikult peab Euroopa Kohus Euroopa Liidu ja siseriiklike kohtute pädevuste jaotuse raames võtma arvesse eelotsusetaotluses kirjeldatud faktilist ja õiguslikku konteksti, millega seoses eelotsuse küsimus on esitatud.(5)

26. Seega on põhikohtuasjas käsitletava lepingu kvalifitseerimine eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne ning see kohus räägib selgesõnaliselt käsunduslepingust. Kui G. Kostov osales Bulgaaria õiguse alusel ja vastavalt kõnealusele lepingule enampakkumisel, tegutsedes omaenda nimel ja Bon Marin AD arvel, ning sellest tulenevalt tuleks järeldada, et tegemist on komisjonitasu ette nägeva lepinguga, siis oleks kohaldatavaks käibemaksuga maksustamise korraks kaubatarnete maksustamise kord, arvestades eelkõige käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti

c ja artikli 135 lõike 1 punkte j ja k. Käesolevas ettepanekus lähtun mina oma arutluskäigus eelotsusetaotluse esitanud kohtu eeldusest, et tegemist on käsunduslepinguga ja seega teenuste osutamisega.

B. Sisulised küsimused

1. Esimese võimalusena

27. Oma eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas isik, kes on käibemaksukohustuslane vaba elukutse esindajana, on käibemaksukohustuslane üksnes tema tavapärasest majandustegevust puudutavate tehingute osas või samuti kõikide teiste majandustehingute osas, mille eest ta saab tasu, isegi juhul, kui seda viimati mainitud tegevust teostatakse üksnes täiesti juhuti.

a) Kas G. Kostovi osutatud teenused kuuluvad käibemaksudirektiivi artikli 2 ja artikli 9 lõike 1 tähenduses „majandustegevuse” teostamise alla või ainuüksi eraviisilise tegevuse alla?

28. Euroopa Kohtu praktika kohaselt eeldab käibemaksukohustuslaseks olemine ettevõtluse eesmärkidel või ärihuvides teostatud tegevust, mida iseloomustab eelkõige investeeritud kapitali kasumlikkuse taotlus.(6)

29. Selle kohtupraktika kohaselt tuleb „majandustegevusena seega mõista tegevust, mida võib teostada turul tegutsev eraettevõtja, mida korraldatakse kutsetegevuse raames ja mis on üldiselt kannustatud kasumi teenimise huvist”.(7)

30. Eelotsusetaotlusest nähtub, et põhikohtuasjas osutas G. Kostov oma teenuseid äriühingule Bon Marin AD ja selle järglasele Bleyk Siy Kepital EOOD-le 50 000 Bulgaaria leevi suuruse tasu eest. Toimikus ei viita mitte miski sellele, et G. Kostov võttis endale selle tegevuse tegemise kohustuse muul põhjusel kui kasumi teenimiseks, ega ka sellele, et tasu on pelgalt käsundisaajale tekkinud kulude hüvitamine.

b) Kas G. Kostov teostas seda tegevust kui „maksukohustuslane, kes sellena tegutseb” (käibemaksudirektiivi artikkel 2), kuigi see tegevus ei kuulu tema kohtutäituri elukutse tavapärase tegevuse hulka?

31. Eelotsusetaotlusest nähtub, et vastavalt Zakon za chastnite sadebni izpalniteli (eraõigusliku kohtutäituri seadus) artiklile 2 teeb riik eraõiguslikule kohtutäiturile ülesandeks täitedokumentis tuvastatud eraõiguslike nõuete sundtäitmise. Põhikohtuasjas käsitletavat lepingut sõlmides ja täites ei tegutsenud G. Kostov seega eraõigusliku kohtutäiturina ja ei täitnud talle kui eraõiguslikule kohtutäiturile seadusega antud ülesandeid.

32. Nagu komisjon märkis oma kirjalikes seisukohtades, ei võimalda käibemaksudirektiivi artikli 9 sõnastus kitsast tõlgendust, mis välistaks maksukohustuslase tegevuse maksustamise pelga asjaolu tõttu, et see tegevus ei vasta tema tavapärasele tegevusele.

33. Käibemaksukohustuslane ei ole seega kohustatud tasuma käibemaksu mitte üksnes selle tegevuse puhul, mis tema andmetel on tavapärane tegevus, vaid ka mis tahes tasustatud tegevuse puhul, mis on käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses „tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku [...] tegevus”, sealhulgas tegevus, mis ei vasta tema tavapärasele tegevusele.

34. Peale selle, nagu märgib põhikohtuasja vastustaja, tooks teistsugune tõlgendamine lubamatu tagajärjena kaasa selle, et isikud, kes teostavad iseseisvalt majandustegevust, võiksid käibemaksudirektiivi kohaldamist silmas pidades oma staatust meelevaldselt muuta, olles kord

maksukohustuslased, kord mitte, sõltuvalt rohkem või vähem tihedast seosest põhitegevusega.

c) Milline mõju on käibemaksu seisukohalt asjaolul, et kõnealuseid teenuseid osutati üksnes juhuti?

35. Mitu elementi õigusaktides või Euroopa Kohtu praktikas viitavad „juhuti” tehtud tehingute käibemaksuga maksustamise erikorraile, ilma neid tehinguid samas määratlemata.

36. Käibemaksudirektiivi enda sätete puhul väärivad selles osas tähelepanu artiklid 9 ja 12.

37. Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teine lõik määratleb kõigepealt, et majandustegevus on „tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus”, ning toob seejärel selle kohta näite, mille kohaselt „majandustegevusena [tuleb käsitada] eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil”.

38. Nimetatud artiklis 9 kasutatud mõistet „kestev” ei saa siiski käsitada nii, et see välistab juhuti teostatava tegevuse käibemaksuga maksustamise.

39. Seda mõistet „kestev” on käibemaksudirektiivis muide kasutatud üksnes ühe konkreetse majandustegevuse näite kohta, st materiaalse või immateriaalse vara kasutamise kohta, ning see puudutab mitte tegevust ennast, vaid sellest konkreetsest tegevusest saadud tulu.

40. Käibemaksudirektiivi artikkel 12(8) omakorda lubab liikmesriikidel (ja seega ei sea neile kohustust) käsitada maksukohustuslasena „isikut, kes juhuti teeb artikli 9 lõike 1 teises lõigus nimetatud tegevusega seotud tehingu”, nimetades pelgalt näitena („eelkõige”) ehitise, ehitise osade või ehitise aluse maa võõrandamist enne esmast kasutuselevõttu ja ehitusmaa võõrandamist.

41. Kuivõrd Bulgaaria Vabariik ei kasutanud seda käibemaksudirektiivi artikliga 12 antud võimalust, võib seda sätet tõlgendada kahte moodi:

– kui liikmesriigid ei kasuta artikliga 12 antud võimalust, ei maksustata käibemaksuga käibemaksudirektiivi artiklis 9 nimetatud tegevustega seotud tehinguid, mida tehakse juhuti. Tingimusel, et määratletakse majandustegevuse juhuti teostamine, võib sellise juhtumiga olla tegemist G. Kostovi poolt osutatud teenuste puhul;

– kuna kõnealune artikkel 12 võimaldab liikmesriikidel „maksukohustuslasena käsitada” isikut, kes juhuti teeb käibemaksudirektiivi artiklis 9 nimetatud tegevusega seotud tehingu, saab see määratluse kohaselt puudutada üksnes isikuid, kes ei ole juba käibemaksukohustuslased. See võimalus oli juba olemas kuuendas direktiivis 77/388/EMÜ(9), mille artikli 4 lõikes 3 on täpsustatud, et liikmesriigid võivad „maksukohustuslasena käsitada ka”(10) isikut, kes aeg-ajalt teeb tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute tegevusega seotud tehingu, sealhulgas isikut, kes tegeleb kaevandamis- ja põllumajandusalase tegevuse ning kutsealase tegevusega. Need õigusnormid ei saa puudutada G. Kostovi. Kuna ta on maksukohustuslane, ei ole mingit vajadust rakendada artiklit 12 selleks, et teda sellena „käsitada”. See tõlgendus, mida ma eelistan ja mida toetab komisjon oma kirjalikes seisukohtades(11), samas kui teised menetlusosalised artiklit 12 ei maini, on kooskõlas väga laia kohaldamisalaga, mille liidu seadusandja tahtis anda käibemaksule, ja komisjoni ühe teise seisukohavõtuga, mille kohaselt lähtutakse eeldusest, et käibemaksukohustuslane on kohustatud tasuma käibemaksu kogu oma majandustegevuse osas, välja arvatud juhul, kui tegevus kuulub tema eraviisilise tegevuse alla, mida tal tuleks tõendada.

42. Samuti väärrib tähelepanu Euroopa Kohtu praktika. Viitan kohtuotsustele Enkler, S?aby jt

ning R?dlihs(12).

43. Eespool viidatud kohtuasjas, milles tehti kohtuotsus Enkler, oli R. Enkler taotlenud käibemaksukohustust, et arvata maha autosuvila ostult tasutud maks, kuigi ta oli seda autosuvilat peaaegu täielikult kasutanud isiklikuks tarbeks, kuna kolmandatele isikutele üürileandmine hõlmas üksnes 18 päeva kolmest maksuaastast ja vähem kui 15% läbisõidetud kilomeetritest.

44. Esmapilgul tundub, et eespool viidatud kohtuotsuse Enkler (mis tehti kuuenda direktiivi kehtivusajal, kuid sätete põhjal, mille teksti käibemaksudirektiiv praktiliselt ei muutnud, igatahes mitte sisu poolest(13)) punkti 20 lugemisest saan selge vastuse, kuna selles on märgitud, et „kõigepealt tuleb tõdeda, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 2 [nüüd käibemaksudirektiivi artikli 9 lõige 1] vastandamisest artikli 4 lõikega 3 [nüüd käibemaksudirektiivi artikkel 12] tuleneb, et nii artikli 4 lõike 2 esimeses kui ka teises lauses sisalduv majandustegevuse mõiste ei puuduta juhuti teostatud tegevust.”

45. Siiski ei kasutanud Euroopa Kohus samas kohtuotsuses edaspidi enam juhuti teostatud tegevuse mõistet, et vastata eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusele, kusjuures kohtuvaidluses käsitleti pigem erinevust ettevõtjana teostatud tegevuse ja puhtalt eraviisilise tegevuse vahel (kõnealuse kohtuotsuse punktid 16, 17 ja 18).

46. Neil asjaoludel on oluline rõhutada, et Euroopa Kohus ei esitanud ise seisukohta selle kohta, kas R. Enklери tehtud tehingud olid oma olemuselt „majandustegevus” käibemaksudirektiivi tähenduses, märkides selle küsimuse lahendamist silmas pidades, et arvesse tuleb võtta erinevaid asjaolusid ja nende hulgas asjaomase vara laadi, seost tavapärase majandustegevusega, tegevuse kestust, klientide hulka või tulu suurust (nimetatud kohtuotsuse punktid 24–29).

47. Eespool viidatud kohtuotsuses S?aby jt käsitleti põllumajandusliku sihtotstarbega maa müügi võimalikku käibemaksuga maksustamist pärast seda, kui see maa, mille põllumajandusettevõtja omandas käibemaksuvabalt, oli maakasutuse planeeringu muutmise tagajärjel muutunud ehitusmaaks.

48. Analüüsides võimalust, et asjaomane liikmesriik (kõnealusel juhul Poola Vabariik) ei olnud kasutanud käibemaksudirektiivi artiklis 12 sätestatud võimalust maksustada isikuid, kes teevad tehingu juhuti, analüüsis Euroopa Kohus uuesti kohtuasja „kõiki asjaolusid”(14), et määratlada, kas kõnealuse maa müük oli pelgalt omandiõiguse teostamine omaniku poolt, kes tegutseb seega isiklikes huvides, või siis maksukohustuslase poolt teostatav majandustegevus, kasutamata sealjuures enam „juhuti” teostatava tegevuse mõistet.

49. Täpsemalt märgib Euroopa Kohus (kõnealuse kohtuotsuse punktid 37 ja 38), et müügitehingute arv ja ulatus ei ole iseenesest määrava tähtsusega. Selle kohta võib täheldada, et kohtuasjas, milles tehti eespool viidatud kohtuotsus S?aby jt, oli tegemist üheainsa maatüki müügiga, kuid olenevalt asjaoludest võib selle käibemaksuga seotud määratlus erineda.

50. Seega täpsustab Euroopa Kohus kõnealuse kohtuotsuse punktis 50, et „[f]üüsilist isikut, kes tegeleb põllumajandusega krundil, mis selle isiku tahtest olenemata nimetati maakasutuse planeeringu muutmise tagajärjel ümber ehitusmaaks, ei tule talle kuuluva maatüki müümisel pidada käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 ja artikli 12 lõike 1 tähenduses käibemaksukohustuslaseks, kui müügitehing kuulub selle isiku isikliku vara haldamise hulka.”(15)

51. Seevastu leiab Euroopa Kohus(16), et kõnealused tehingud muutuvad käibemaksuga maksustavateks juhul, kui tuvastatakse, et nende tehingute tegemisel tegutseb asjaomane isik „aktiivselt [...] turustamise alal”, kasutades „samu meetodeid nagu need, mida kasutab turustamisel tootja, ettevõtja või teenuste osutaja käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teise lõigu

tähenduses”.

52. Eespool viidatud kohtuotsuses R?dlihs tegi Euroopa Kohus seoses käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teise lõiguga vahet juhtumil, kus isik kasutab vara nii, et tema tegevus tuleb kvalifitseerida „majandustegevuseks”, st üldiselt juhul, kui asjaomane vara sobib vaid majanduslikult kasutamiseks; ja juhtumil, kus vara olemus võimaldab seda kasutada nii majanduslikul eesmärgil kui ka isiklikuks tarbeks.(17) Segamata sellesse eristusse „juhuti” teostatava tegevuse mõistet, otsustas Euroopa Kohus, et kui teisena nimetatud juhul tegutseb asjaomane isik aktiivselt majandamise alal, kasutades samu meetodeid nagu need, mida kasutab tootja, ettevõtja või teenuste osutaja, siis tuleb vaidluse all olev tegevus kvalifitseerida „majandustegevuseks” käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses.(18)

53. Eelnevast ilmneb, et – nagu märgib komisjon – ei näe käibemaksudirektiiv maksukohustuse osas ette mingit erandit maksukohustuslaste poolt juhuti teostatava tegevuse kohta, kui see ei kuulu maksukohustuslaste eraviisilise tegevuse alla või kui seda ei teostata nende isikliku vara haldamise raames.

54. Maksukohustuslaste poolt juhuti teostatud tegevuste põhimõtteline käibemaksuga maksustamisest vabastamine võib pealegi ohustada majandustehingute neutraalse ja võrdse kohtlemise põhimõtteid, mis nõuavad, et kõikide maksukohustuslaste puhul maksustataks sama tegevust käibemaksuga samamoodi.(19) Lisaks tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et – nagu ma rõhutasin käesoleva ettepaneku punktis 41 – näeb käibemaksudirektiiv ette käibemaksu väga laia kohaldamisala, mis hõlmab tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes majandustegevust.(20)

55. Seetõttu tuleb niisuguseid tehinguid nagu G. Kostovi teostatud tehingud maksustada käibemaksuga.

2. Teise võimalusena

56. Teise võimalusena – juhul kui Euroopa Kohus otsustab, et nii mittemaksukohustuslaste kui ka maksukohustuslaste juhuti teostatud tehingud ei ole põhimõtteliselt käibemaksuga maksustavad, välja arvatud artikli 12 rakendamise korral – tuleb määrata kindlaks kriteeriumid, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus peab arvesse võtma selleks, et asjaomaseid tehinguid nõnda liigitada.

57. Eespool viidatud kohtuotsustes Enkler, S?aby jt ning R?dlihs paika pandud kriteeriumide põhjal leian, et käesolevas kohtuasjas tuleb seega arvesse võtta järgmisi asjaolusid:

- kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et põhikohtuasjas käsitletavate tehingute „tegemisel puudus seos” G. Kostovi tegevusega eraõigusliku kohtutäiturina, tuleb siiski märkida, nagu rõhutasid põhikohtuasja vastustaja ja Bulgaaria valitsus, et see tegevus ei ole täiesti lahus asjaomase isiku kutsealasest väljaõppest ja kutsekvalifikatsioonist ning usaldussuhetest, mis peavad valitsema majandustegevuses osaleja ja käsundisaaja vahel, kellele on antud ülesandeks kinnisvara soetamine;

- nagu eespool viidatud kohtuasjas S?aby jt, ei ole asjaolu, et käsitletakse vaid üht lepingut, otsustava tähtsusega;

- tuleb märkida, et G. Kostovi lepingupartnerid on äriühingud, ostetud hoonetel on eeldatavalt tööstuslik või kaubanduslik sihtotstarve ning need ei ole majanduslikust seisukohast väheolulised, niisamuti nagu G. Kostovi tasu, mida tuleks võrrelda tema kutsetegevusest saadud ülejäänud tuluga (selles osas märgib komisjon oma seisukohtades, et G. Kostovile makstud 50 000

Bulgaaria leevi suurune tasu vastab Bulgaarias mitme aasta keskmisele palgale(21)), ja

– põhikohtuasjas käsitletav leping lubas G. Kostovil jätta oma tasu endale olenemata sellest, milline on enampakkumise tulemus.

58. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on tuua välja kõik põhikohtuasja toimikus sisalduvad olulised asjaolud ning hinnata neid kogumis, et määrata kindlaks, kas asjaomane tegevus oli oma olemuselt juhuti teostatud tegevus või mitte.

VI. Ettepanek

59. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Administrativen sad – Varna esitatud eelotsuse küsimusele järgmiselt:

- Esimese võimalusena

Füüsilist isikut, kes on osas, mis puudutab tema tegevust eraõigusliku kohtutäiturina, registreeritud käibemaksukohustuslasena, tuleb käsitada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 9 lõike 1 tähenduses maksukohustuslasena, kes on seega kohustatud tasuma käibemaksu juhuti osutatud teenuselt, mis ei ole seotud tema kui eraõigusliku kohtutäituri tegevusega.

- Teise võimalusena

Selleks, et otsustada, kas füüsiline isik, kes on osas, mis puudutab tema tegevust eraõigusliku kohtutäiturina, registreeritud käibemaksukohustuslasena, võib vabaneda teenuse osutamiselt käibemaksu tasumise kohustusest selle tõttu, et teenust osutati juhuti ja see ei ole seotud tema tavapärase tegevusega; peab eelotsusetaotluse esitanud kohus hindama kogumis käesoleva juhtumi kõiki andmeid ja eelkõige järgmisi asjaolusid, ilma, et mõni nendest asjaoludest üksi oleks otsustava tähtsusega:

– tehingute esemeks olevate kinnisasjade laad ja otstarve;

– tehingute seos asjaomase isiku kutsealaga ja juhul, kui need ei vasta selle isiku konkreetsele tegevusele, nende võimalik seos asjaomase isiku kutsealase väljaõppe ja kutsekvalifikatsiooniga, mis võivad olla määrava tähtsusega kõnealuste tehingute teostamiseks vajalike usaldussuhete loomiseks;

– klientide hulk ja laad;

– tehingute ulatus ja

– tasu suhtes seatud tingimused ja selle suurus.

1 – Algkeel: prantsuse.

2 – ELT L 347, lk 1.

3 – Esimese maatüki pindala on 12 387 m² ja sellel asub seitse hoonet, mille pind on kokku 2314 m². Teise maatüki pindala on 12 471 m² ja sellel asub kuus hoonet (viis laohoonet ja üks remonditöökoda), mille pind on kokku 3843 m². Kolmanda maatüki pindala on 15 186 m² ja sellel asub neli laohoonet, mille pind on kokku 6147 m².

4 – Sest, nagu märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kuulusid kinnisasjad perekonnaseadustiku artikli 19 lõike 1 alusel G. Kostovi ja tema abikaasa ühisvara hulka.

5 – Vt 13. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-153/02: Neri (EKL 2003, lk I-13555, punktid 34 ja 35) ning 29. aprilli 2004. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-482/01 ja C-493/01: Orfanopoulos ja Oliveri (EKL 2004, lk I-5257, punkt 42).

6 – 14. novembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-142/99: Floridienne ja Berginvest (EKL 2000, lk I-9567, punkt 28).

7 – Vt selle kohta kohtujurist Maduro ettepanek kohtuasjas C-8/03: BBL, milles otsus tehti 21. oktoobril 2004 (EKL 2004, lk I-10157, ettepaneku punkt 10). Vt ka kohtujurist Lenz'i ettepanek kohtuasjas C-155/94: Wellcome Trust, milles otsus tehti 20. juunil 1996 (EKL 1996, lk I-3013, ettepaneku punkt 19).

8 – Vastupidi käibemaksudirektiivi artikli 9 lõikele 2, mis *kohustab* käsitama maksukohustuslasena „igat isikut, kes juhuti tarnib uue veovahendi, mille soetajale on lähetanud või vedanud müüja, soetaja või nende esindaja väljapoole liikmesriigi territooriumi, kuid ühenduse territooriumi siseselt.”

9 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv”).

10 – Kohtujuristi kursiiv.

11 – Vt Terra, B. ja Kajus, J, *A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT* (IBFD 2011), 1. kd, lk 373.

12 – 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-230/94: Enkler (EKL 1996, lk I-4517); 15. septembri 2011. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-180/10 ja C-181/10: S?aby jt (EKL 2011, lk I-8461) ja 19. juuli 2012. aasta otsus kohtuasjas C-263/11: R?dlihs.

13 – Eespool viidatud kohtuotsus R?dlihs, punkt 23.

14 – Eespool viidatud kohtuotsus S?aby jt, punkt 38.

15 – *Ibidem*, punkt 50.

16 – *Ibidem*, punkt 51.

17 – Vt eespool viidatud kohtuotsus R?dlihs, punktid 34 ja 35.

18 – *Ibidem*, punkt 36.

19 – Tingimusel, et teatakse käsundiandjatest äriühingute majandustegevust, kuid kelle kohta tuvastatakse, et nad omandasid kinnisasju põhiliselt tööstuslikul või kaubanduslikul eesmärgil, ei peaks nende tegevusele saama käibemaksudirektiivi seisukohast osaks erinev kohtlemine olenevalt sellest, kas selle tegevuse teostamisel ollakse seotud sektoris tegutsevate kutseliste või mittekutseliste isikutega.

20 – 28. jaanuari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-473/08: Eulitz (EKL 2010, lk I-907, punkt 24).

21 – Bulgaaria Riikliku Statistikainstituudi andmetel oli 2012. aasta kolmanda kvartali keskmine

palk Bulgaarias 754 Bulgaaria leevi (umbes 385 eurot).