

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

MACIEJ SZPUNAR

esitatud 30. juunil 2016(1)

Kohtuasi C-340/15

Christine Nigl

Gisela Nigl sen.

Gisela Nigl jun.

Josef Nigl

Martin Nigl

versus

Finanzamt Waldviertel

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus, Austria))

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Kuues direktiiv – Artikli 4 lõiked 1 ja 4 ning artikkel 25 – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 9–11 ja artikkel 296 – Maksukohustuslase mõiste – Iseseisvalt teostatav majandustegevus – Seltsingud, kes teevad kaubatarneid ühise kaubanime all ja äriühingu vahendusel – Maksukohustuslasena käsitamata jätmine – Põllumajandustootjate ühine kindla maksumääraga kord – Ühise kindla maksumääraga korra välistamine

Sissejuhatus

1. Käesolevas kohtuasjas saatis Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus, Austria) Euroopa Kohtule rea eelotsuse küsimusi selle kohta, milline staatus on ettevõtjatel kui eraldi maksukohustuslastel nende suhtes põllumajandustootjate ühise kindla maksumääraga korra kohaldamisel, mis on ette nähtud käibemaksuvaldkonda reguleerivate õigusnormidega. Euroopa Kohtul on võimalus tuletada meelde ja täpsustada oma kohtupraktikat, mis puudutab iseseisvalt teostatava majandustegevuse tegeliku mõiste, nn „käibemaksugruppi“ käsitlevate sätete tõlgendamise ning õiguse kuritarvituse problemaatikat.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

2. Põhikohtuasja asjaolud leidsid aset nii ajavahemikul, mil kehtis veel nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas(2), kui ka

ajavahemikul, mil kohaldamisele kuulus nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi(3). Arvestades aga, et käesolevas asjas oluliste sätete sõnastus on mõlemal direktiivil sisuliselt identne, osutan üksnes direktiivi 2006/112 sätetele.

3. Direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 esimene lõik sätestab:

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

4. Direktiivi artikkel 10 sätestab:

„Artikli 9 lõikes 1 nimetatud tingimus, et majandustegevus peab olema iseseisva iseloomuga, vabastab käibemaksust töötajad ja teised isikud, kui nad on tööandjaga seotud töölepingu või muude õiguslike suhete kaudu, mis loovad töötingimusi, töötasu ning tööandja vastutust käsitlevad alluvussuhted.“

5. Direktiivi artikkel 11 sätestab:

„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. Direktiivi 2006/112 artikli 296 lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

„1. Kui tavapäraste käibemaksureeglite või 1. peatükiga ettenähtud erikorra kohaldamine põllumajandustootjate suhtes tooks kaasa raskusi, võivad liikmesriigid põllumajandustootjate suhtes käesoleva peatüki kohaselt kohaldada kindla maksumääraga korda, millega hüvitatakse kindla maksumääraga põllumajandustootjatelt kaupade ja teenuste ostmisel võetud käibemaks.

2. Iga liikmesriik võib kindla maksumääraga korra alt välja jätta teatavad põllumajandustootjate kategooriad ning põllumajandustootjad, kelle puhul tavapäraste käibemaksureeglite või artikliga 281 sätestatud lihtsustatud menetluste kohaldamine ei tooks kaasa haldamiskulusi.

[...]“.

Austria õigus

7. Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch (Austria tsiviilseadustik) § 1175 lõike 1 kohaselt on seltsingu asutamiseks vajalik, et kaks või enam isikut lepivad kokku tööpanuse ja kapitali ühendamises ühise eesmärgi saavutamiseks. Selline leping ei pea vastama kindlatele vorminõuetele.

8. Direktiiv 2006/112 võeti Austria õigusse üle seadusega Umsatzsteuergesetz 1994 (Austria 1994. aasta käibemaksuseadus, edaspidi „UStG“). Selle seaduse § 2 lõike 1 kohaselt on käibemaksukohustuslane iga isik, kes tegutseb iseseisvalt kas tööstuse, kaubanduse või kutsetegevuse valdkonnas. Nimetatud sätte lõige 2 täpsustab, et tegevust ei loeta tehtuks iseseisvalt, kui seda teostab ettevõtja juhiste kohaselt füüsiline isik, või juriidiline isik, mis allub (teise) ettevõtja taatele rahaliste, majanduslike või organisatsiooniliste sidemete kaudu, omamata isikliku tegutsemisvabadust.

9. Põllumajandustootjate ühise kindla maksumääraga kord on ette nähtud direktiiviga 2006/112, mis on üle võetud UStG §-ga 22. Seda kohaldatakse põllumajandustootjate suhtes, kellel ei ole raamatupidamiskohustust. Viimati nimetatud kohustus sõltub aga vastavalt Bundesabgabenordnungi (Austria föderaalne maksuseadustik) § 125 lõikele 1 käibe suurusest ja ettevõtte väärtusest.

Asjaolud, menetluse kulg ja eelotsuse küsimused

10. Perekond Nigl tegeleb pikemat aega viinamarjakasvatusega ja veini tootmisega. Tootmise arenedes ja istanduste laienedes hõlmab tegevus üha rohkem pereliikmeid. Käesoleval hetkel on moodustatud kolm seltsingut, millest igaüks tegeleb viinamarjakasvatusega omaenda maatükil. Samuti on ka toodetud vein pärit igale ühingule kuuluvalt maatükilt ja olgugi et seda turustatakse ühiselt nimetuse „Nigl“ all, kantakse pudelile märke konkreetsele seltsingule kuuluva maatüki kohta. Lisaks, 2001. aastal asutasid pereliikmed piiratud vastutusega äriühingu (edaspidi „osaühing“) Weingut Nigl GmbH. Nimetatud osaühing tegeleb ennekõike veini turustamisega kolme seltsingu nimel ja nende eest. Ta toodab ka ise veini kolmelt seltsingult ostetud marjadest. Viinamarjakasvatuseks ja veinitootmiseks vajalikud vahendid kuuluvad üldjuhul igale seltsingule eraldi, välja arvatud kinnistud ja osa sisseseadest nagu villimismasinad, mis on ühisomand.

11. Kõik neli ühingut (st kolm seltsingut ja osaühing) on alates nende asutamisest registreeritud eraldi käibemaksukohustuslastena, kusjuures kolmele seltsingule kohaldatakse põllumajandustootjate ühist kindla maksumääraga korda. Nimetatud asjaolu kinnitas ka maksuameti läbi viidud kontrollimine. Pärast 2012. aastal läbi viidud uut kontrollimist leidis aga maksuhaldur, et kõiki kolme seltsingut tuleks alates 2005. aastast käsitada ühe ettevõtjana ja seega ka ühe käibemaksukohustuslasena. Üksnes osaühing jäi eraldiseisvaks maksukohustuslaseks. Seetõttu tegi maksuhaldur, kes on põhikohtuasjas vastustaja, põhikohtuasja kaebajate suhtes ajavahemikus 2005–2012 rea parandatud maksuotsuseid, samuti otsused, mis piiravad nende käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri kehtivust.

12. Kõigi kolme äriühingu käsitamine ühe ettevõtjana tähendaks Austria õigusnormide kohaselt ka nende väljaarvamist põllumajandustootjate ühise kindla maksumääraga korra alt.

13. Maksuhaldur põhjendab oma otsust väitega, et kõik kolm seltsingut on omavahel majanduslikult ja organisatsiooniliselt tihedalt lõimunud. Esiteks märgib maksuhaldur, et kõik ühingud esinevad kolmandate isikute suhtes nimetuse „Weingut Nigl“ all, nad kasutavad ühiseid hooneid ja tootmisvahendeid ning et veinitootmisega tegeleb põhiosas üks isik, Martin Nigl, kes on selle valdkonna tunnustatud spetsialist.

14. Põhikohtuasja kaebajad vaidlustasid nimetatud otsused eelotsusetaotluse esitanud kohtus. Nad esitavad muu hulgas järgmised väited: seltsingud asutati igaüks eraldi erineval ajal, mistõttu ei ole võimalik järeldada, et kaudselt asutati vaid üks seltsing selle eeldatavate liikmete tahte vastaselt; hoonete ja tootmisvahendite ühiskasutus on levinud praktika, eriti põllumajandussektoris ja sellest ei saa järeldada, nagu ei oleks iga ettevõtja eraldi sõltumatu; ning lõpptootte ehk veini turustamine ühise kaubanime all ei ole samuti määrav kriteerium, eriti arvestades, et veinipudelile kantakse ka iga seltsingu kohta eraldi märke.

15. Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas kolm isikuteühendust, mis koosnevad ühe perekonna liikmetest, lävivad iseseisvalt tarnijate ja ametiasutustega ning omavad igaüks omi tootmisvahendeid, välja arvatud kaks põhivahendit, kuid kes turustavad omi tooteid ühise kaubamärgi all enamjaolt kapitaliühingu

kaudu, mille osad kuuluvad isikuteühenduste liikmetele ja perekonna teistele liikmetele, on kolm iseseisvat ettevõtjat (maksukohustuslast)?

2. Kui kolme asjaomast isikuteühendust ei saa käsitada kolme iseseisva ettevõtjana (maksukohustuslasena), siis kas iseseisvaks ettevõtjaks tuleb pidada

- a) turustavat kapitaliühingut, või
- b) isikuteühendust, mis koosneb kolme isikuteühenduste liikmetest, mis ei tegutse sellisena turul suhetes tarnijate ega ostjatega, või
- c) isikuteühendust, mis koosneb kolmest isikuteühendusest ja kapitaliühingust, mis ei tegutse sellisena turul suhetes tarnijate ega ostjatega?

3. Kui kolme isikuteühendust ei saa käsitada kolme iseseisva ettevõtjana (maksukohustuslasena), siis kas nende käsitlemisest iseseisvate ettevõtjatena (maksukohustuslasena) võib loobuda.

- a) tagasiulatuvalt;
- b) ainult tulevikus, või
- c) üldse mitte,

kui Finanzamt (maksuhaldur) käsitas asjaomaseid isikuteühendusi pärast maksualaseid kontrollle algselt iseseisvate ettevõtjatena (maksukohustuslastena)?

4. Kui kolme asjaomast isikuteühendust tuleb käsitada kolme iseseisva ettevõtjana (maksukohustuslasena), siis kas nad on viinamarjakasvatajana ja seega põllumajandustootjatena kindla maksumääraga põllumajandustootjad, kui kõnealustest majanduslikult koostööd teinud isikuteühendustest igaühe suhtes kohaldatakse põllumajandustootjate kindla maksumääraga korda, aga kapitaliühingu, kolme isikuteühenduse liikmetest koosneva eraldi isikuteühenduse või kapitaliühingust ja kolme isikuteühenduste liikmetest koosneva eraldi isikuteühenduse puhul on kindla maksumääraga kord Austria õiguse alusel ettevõtte suuruse või õigusliku vormi tõttu välistatud?

5. Kui põllumajandustootjate suhtes kindla maksumääraga korra kohaldamine on kolme asjaomase isikuteühenduse puhul põhimõtteliselt välistatud, siis kas selline välistamine on kehtiv

- a) tagasiulatuvalt;
- b) ainult tulevikus, või
- c) üldse mitte?"

16. Eelotsusetaotlus saabus Euroopa Kohtusse 7. juulil 2015. Põhikohtuasja kaebajad, Austria valitsus ja Euroopa Komisjon esitasid kirjalikke seisukohti. Samad menetlusosalised olid esindatud 13. aprillil 2016 peetud kohtistungil.

Analüüs

17. Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei too oma taotluses välja konkreetseid liidu õiguse sätteid, mille tõlgendamist ta taotleb. Sellegipoolest tuleb küsimuste sõnastuse ning eelotsusetaotluses sisalduva teabe põhjal järeldada, et esimene, teine ja kolmas küsimus käsitlevad direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 esimese lõigu ning artikli 11 tõlgendamist, ning neljas

ja viies küsimus lisaks ka põllumajandustootja ühise kindla maksumääraga korda puudutavate sätete, eelkõige nimetatud direktiivi artikli 296 lõigete 1 ja 2 tõlgendamist. Teen ettepaneku jaotada ka käesoleva asja analüüs samamoodi.

Esimene, teine ja kolmas eelotsuse küsimus, mis käsitlevad direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 esimese lõigu ning artikli 11 tõlgendamist

Esimese küsimuse analüüs

18. Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub esimese küsimusega kindlaks teha sisuliselt seda, kas direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 esimest lõiku ning artiklit 11 tuleb tõlgendada nii, et need sätted lubavad liikmesriigil, või kohustavad teda lõpetama eraldi maksukohustuslastena registreerimast isikuid, kes on maksustatava tegevuse käigus omavahel seotud sellisel määral, et majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete tõttu on neid võimalik käsitada ühe ettevõtjana. Selliselt sõnastatud küsimusele vastamiseks on minu hinnangul tarvis eristada direktiivi artikli 9 lõike 1 esimese lõigu ja artikli 11 tõlgendamist.

– Direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 esimese lõigu tõlgendamine

19. Käesolevas asjas on selge, et kaebajate tegevus on majandustegevus direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 teise lõigu mõttes. Seega jääb üle vastata küsimusele, kas viimased teostavad majandustegevust iseseisvalt selle lõike esimese lõigu mõttes ja täpsemalt, kas iga kaebajate asutatud seltsing teostab majandustegevust iseseisvalt, mis annab alust teda pidada maksukohustuslaseks.

20. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt tuleb asjaolu, kas vastava majandustegevusega tegeldakse iseseisvalt direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 esimese lõigu tähenduses, hinnata selle direktiivi artikli 10 põhjal. Samas näitab see sätte ühemõtteliselt, et mõiste „iseseisvalt“ määratluse mõte on jätta käibemaksu kohaldamisalast välja tegevus, mida teostavad isikud, kes on ettevõtjaga seotud töölepingu või muu samalaadse töösuhtega. See tähendab, et tegevust ei teostata iseseisvalt üksnes juhul, kui sellega seotud isik on alluvussuhtes teise isikuga nii, et ta ei teosta tegevust oma nimel, enda huvides, ta ei juhi seda tegevust isiklikult ega kanna oma tegevuse teostamisega seotud majanduslikku riisikot(4).

21. Asjaolu ise, et teatava tegevuse raames toimub mitme isiku vahel seltsingu vormis koostöö või lähedane koostöö, ei näita siiski minu arvates nende isikute alluvust teisele isikule. Seega, isikud, kes teevad omavahel koostööd, tegutsevad enda nimel ja enda huvides, enda juhtimisel ning kannavad selle tegevusega seoses majanduslikku riski, kuna puudub kõrgemalseisev isik, kelle nimel ja huvides tegevust läbi viia. Pean vajalikuks lisada, et eelotsusetaotluses sisalduva teabe põhjal ei näi kaebajate asutatud osaühing põhikohtuasja vaidluses samuti täitvat sellist ülesannet.

22. Sellises olukorras ei ole võimalik asuda seisukohale, et direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 esimene lõik oli alus lõpetamaks asjaomaste isikute registreerimise maksukohustuslastena põhjusel, et tegevust ei teostatud iseseisvalt.

– Direktiivi 2006/112 artikli 11 tõlgendamine

23. Direktiivi 2006/112 artikkel 11 võimaldab liikmesriikidel isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu üksteisega tihedalt seotud, käsitada ühe maksukohustuslasena (sellist maksukohustuslast nimetatakse „käibemaksugrupiks“). Ühe maksukohustuslasena tunnustamine võib puudutada samal ajal eraldi tegelikke või potentsiaalseid maksukohustuslasi ja isikuid, kes ei ole maksukohustuslased(5).
24. Vaadeldaval sättel on kahekordne eesmärk. Esiteks, see võimaldab lihtsustada haldusmenetlust nii maksuhalduri kui ka huvitatud isikute jaoks(6). Teiseks võib see aidata võidelda kuritarvitustega, milleks võib olla näiteks ühe ettevõtja jagamine mitmeks maksukohustuslaseks nii, et igaüks neist võiks teatavast maksustamise eriskeemist kasu saada(7).
25. Selle sätte kohaldamine siseriiklikus õiguses nõuab aga kahe tingimuse täitmist.
26. Esiteks, see säte peab olema siseriiklikku õigusse sõnasõnalt üle võetud. See ei ole tingimusetu, mistõttu ei saa seda vahetult kohaldada(8). Sama kehtib juhul, kui sellel peaks maksukohustuslaste jaoks olema kasulik mõju ja eriti siis, nagu komisjon oma seisukohtades väljendas, kui selle kohaldamine toob viimastele kahju, nagu see on kõnealusel juhul.
27. Teiseks, liikmesriikide tuginemine direktiivi 2006/112 artiklis 11 ette nähtud võimalusele eeldab konsulteerimist käibemaksukomiteega(9).
28. Eelnevat arvestades tekib antud asjas kahtlus seoses küsimusega, kas Austria õiguses esineb õiguslik alus, mis lubaks põhikohtuasja kaebajate asutatud seltsinguid käsitada käibemaksugrupina direktiivi 2006/112 artikli 11 mõttes. Nagu komisjon kohtuistungil märkis, siis säte, mille üle Austria käibemaksukomiteega konsulteeris, oli UStG § 2 lõike 2 teine lõik. Antud säte võimaldab ühe maksukohustuslasena käsitada vaid juriidilisi isikuid, kes alluvad majanduslikult ja organisatsiooniliselt teisele ettevõtjale nii, et neil puudub omal tegutsemisvabadus.
29. Põhikohtuasja kaebajate asutatud seltsingud, mida Austria maksuhaldur keeldus registreerimast eraldi käibemaksukohustuslastena kõnesolevas kohtumenetluses vaidlustatud otsustes, ei ole juriidilised isikud ega allu ühelegi ettevõtjale. Austria valitsus väidab aga, et nende suhtes on siiski võimalik kohaldada UStG § 2 lõike 2 teist lõiku.
30. Küsimus on siseriikliku õiguse tõlgendamises, milleks on pädevus vaid siseriiklikel kohtutel. Märkisin vaid seda, et minu hinnangul ei mõjuta selle küsimuse hindamist asjaolu, et see Austria õiguse säte võib olla, nagu komisjon oma kirjalikes seisukohtades näib viitavat, direktiivi 2006/112 artikliga 11 vastuolus, arvestades kohtuotsust Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt(10). Nimetatud kohtuotsuses leidis Euroopa Kohus, et Saksa õiguses – sarnaselt käesolevas asjas vaadeldavale Austria õigusele – ette nähtud piirang käibemaksugrupi moodustamiseks on vastuolus kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõiguga, kuna viimase kohaldamise tingimuseks ei ole muu nõue, kui see, et asjaomased isikud oleksid omavahel tihedalt seotud(11). Samas välistas Euroopa Kohus maksukohustuslaste jaoks võimaluse tugineda vahetult kõnealusele direktiivi sättele, isegi juhul, kui seda ülevõttev siseriiklik säte näeb ette direktiivi sättega kokkusobimatu piirangu(12). Järelikult ei või maksuhaldur seda enam tugineda vahetult direktiivi 2006/112 artiklile 11, et kohaldada seda maksukohustuslase kahjuks.
31. Eelnevast lähtudes ma leian, et asjaolu, et UStG § 2 lõike 2 teine lõik võib olla direktiivi 2006/112 artikliga 11 vastuolus, ei saa kuidagi mõjutada seda, kuidas hinnata esimesena nimetatud sätte kohaldamist põhikohtuasja kaebajate asutatud seltsingute suhtes.

– Vastus esimesele eelotsuse küsimusele

32. Eespool esitatud kaalutlusi arvesse võttes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata esimesele eelotsuse küsimusele, et direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et need sätted ei ole aluseks keelduda registreerimast maksukohustuslasena isikut, kes on teise isikuga organisatsiooniliste, majanduslike ja rahaliste sidemete tõttu seotud, kui selline suhe ei ole õigussuhe, mida käsitleb nimetatud direktiivi artikkel 10. Sama direktiivi artiklit 11 tuleb tõlgendada nii, et selle kohaldamine eeldab siseriiklikus õiguskorras otsese õigusliku aluse olemasolu, mis on vastu võetud pärast käibemaksukomiteega konsulteerimist. Siseriiklike kohtute ülesanne on välja selgitada, kas selline alus esineb siseriiklikus õiguses ja kas see on antud asjas kohaldatav.

Teine eelotsuse küsimus

33. Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub teise küsimusega kindlaks teha sisuliselt seda, milliseid isikuid tuleb põhikohtuasjas käsitada ühe maksukohustuslasena, kui selline võimalus on õiguslikust seisukohast olemas.

34. Nagu nähtub vastusest, mille ma pakkusin välja esimesele küsimusele, tuleneb selline võimalus direktiivi 2006/112 artiklist 11, kui eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et UStG § 2 lõike 2 teine lõik, mis selle artikli üle võtab, on põhikohtuasja asjaoludele kohaldatav. Seevastu on selliste isikute, keda võiks teatud juhul liigitada „käibemaksugrupiks“, kindlaksmääramise puhul tegemist faktilise asjaolu tuvastamisega, mis kuulub täielikult siseriiklike maksuhaldurite ja kohtute pädevusse. Ma ei leia, et liidu õigus võiks selles osas anda abistavat nõu.

35. Seetõttu teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata teisele küsimusele, et selliste isikute kindlaksmääramine, keda konkreetsetes faktilises olukorras võib käsitada ühe maksukohustuslasena, kuulub täielikult siseriiklike maksuhaldurite ja kohtute pädevusse.

Kolmas eelotsuse küsimus

36. Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub kolmanda küsimusega kindlaks teha sisuliselt seda, kas maksuhaldur, kui ta kohaldab siseriiklikke sätteid, millega võeti üle direktiivi 2006/112 artikkel 11, võib käsitada käibemaksugrupi liikmetena maksukohustuslasi, keda ta varem käsitas eraldi maksukohustuslastena, ja kui võib, siis kas ta võib seda teha tagasiulatuvalt või üksnes tulevikus.

37. Selliselt sõnastatud küsimuse raames pean kõigepealt märkima, et minu arvates ei näita direktiivi 2006/112 artikkel 11 ega maksuõiguse üldpõhimõtted, et seda sätet tuleks kohaldada üksnes isikute suhtes, kes ei ole kunagi varem maksustatava tegevusega olnud seotud ega ole kunagi olnud seetõttu ka käibemaksukohustuslane. Kõnealuse sätte selline kitsendav tõlgendamine takistaks nimetatud eesmärkide täitmist. Ühest küljest takistaks see maksukohustuslastel, kes eraldi maksukohustuslastena juba teostavad maksustatavat tegevust, moodustada käibemaksugruppi. Teisest küljest takistaks see ka maksuhalduril kohasel viisil reageerimist maksukohustuslaste muutuva olukorrale ning kohaldamast viimaste suhtes käibemaksugruppi reguleerivaid norme, kas siis maksu tasumise lihtsustamise või maksudest kõrvalehoidumisega võitlemise eesmärgil.

38. Samuti ei ole minu hinnangul maksuõiguse põhimõtetega, eelkõige õiguskindluse põhimõttega vastuolus see, kui tunnustada käibemaksugrupi liikmetena isikuid, keda varem käsitati eraldi maksukohustuslastena. Eespool nimetatud põhimõtte tähenduses ei saa maksukohustuslase olukorda seoses tema õiguste ja kohustustega maksuhalduri ees lõputult

vaidlustada(13), seda enam kui selged ja ettenähtavad õigusnormid, mis võimaldavad maksuhalduril kontrollida varasemaid maksuotsuseid, vastavad sellele põhimõttele(14).

39. Mis puudutab järgmisena küsimust, kas maksukohustuslasi, kes olid käesoleva ajani eraldi maksukohustuslased, saab käsitada käibemaksugrupi liikmetena tagasiulatuvalt või üksnes tulevikus, siis tuleb minu arvates eristada kahte olukorda.

40. Nagu ma käesoleva ettepaneku punktis 24 juba märkisin, võib käibemaksugruppi reguleerivate õigusnormide kohaldamise eesmärk olla muu hulgas võitlus kuritarvitustega, mis võivad esineda näiteks viisil, kus ettevõtte jaotatakse mitmeks juriidiliseks isikuks, et igaüks neist saaks maksustamise eriskeemist kasu. Sellisel juhul seab maksukohustuslaste käsitlemine käibemaksugrupi liikmetena ning sellest tulenev mõju nende maksustamisele sihiks varem esinenud anomaalia kõrvaldamise ja sellise olukorra saavutamise, mis oleks esinenud kuritarvituse puudumisel. See võib hõlmata ka varasemate otsuste tagasiulatuvat parandamist(15). Seetõttu tuleks minu hinnangul järeldada, et maksuhalduril on õigus tagasiulatuvalt käsitada käibemaksugrupi liikmetena isikuid, keda varem see maksuhaldur käsitas eraldi maksukohustuslastena, kui selle eesmärk on võitlus kuritarvitustega, mis võib esineda näiteks ettevõtte kunstliku jagamise kujul.

41. Seevastu, kui seda tüüpi kuritarvitus ei ole maksukohustuslaste puhul tuvastatud, on minu arvates õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtetega vastuolus käibemaksugruppi reguleerivate sätete tagasiulatuva kohaldamine isikute suhtes, kes varem olid eraldi maksukohustuslased. Nii on see eelkõige sellisel juhul nagu põhikohtuasjas, kui maksukohustuslased on pärast maksuhalduri teostatud kontrollimist saanud kinnituse, et nad on eraldi maksukohustuslased.

42. Selles osas tuleks veel lisada, et vastavalt Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikale eeldab kuritarvituse tuvastamine maksude valdkonnas kahele tingimusele vastamist. Esiteks, vaatamata direktiivi ja selle üle võtnud siseriiklike õigusnormide asjaomaste sätetega ette nähtud tingimuste formaalsele kohaldamisele saadakse maksukohustuslase tehingute tulemusel maksusoodustus, mille andmine oleks vastuolus nende sätetega taotletava eesmärgiga. Teiseks peab objektiivsetest asjaoludest tulenema, et kõnealuste tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine, st et tehingute tegemine ei ole põhjendatav millegi muuga kui selliste maksusoodustuste saamisega(16). Nende tingimuste hindamine ning konkreetsel juhul õiguse kuritarvituse tuvastamine üldiselt kuulub üksnes siseriiklike kohtute pädevusse.

43. Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes teen ettepaneku vastata kolmandale eelotsuse küsimusele, et direktiivi 2006/112 artiklit 11 tuleb tõlgendada nii, et maksuhaldur võib selle artikli kohaldamisel käsitada ühe maksukohustuslasena isikuid, kes varem tegutsesid maksustatava tegevuse raames eraldi maksukohustuslastena. Selliseid isikuid on võimalik käsitada ühe maksukohustuslasena tagasiulatuvalt, kui need isikud on kuritarvitanud eraldi maksukohustuslase staatusest tulenevaid õigusi.

Neljas ja viies küsimus – põllumajandustootjate ühise kindla maksumääraga kord

44. Nelja ja viies küsimus puudutavad põhikohtuasja kaebajate suhtes põllumajandustootjate ühise kindla maksumääraga korra kohaldamist, mis on ette nähtud direktiivi 2006/112 artiklis 295 ja järgmistes artiklites. Neljas küsimus puudutab konkreetselt selle korra kohaldamist või ka võimalust jätta see kord kohaldamata, olenevalt sellest, kas põhikohtuasja kaebajaid käsitatakse eraldi maksukohustuslastena või käibemaksugrupi liikmetena. Seevastu viies küsimus puudutab küsimust, millisest hetkest alates võib jätta kindla maksumääraga korra kohaldamata.

Neljas küsimus

45. Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma neljanda küsimusega kindlaks teha sisuliselt seda, kas kindla maksumääraga korra võib jätta kohaldamata põhikohtuasja kaebajate suhtes, keda käsitatakse eraldi maksukohustuslastena (täpsemalt kui kolme eraldi maksukohustuslasest seltsingut) nende tihedate majanduslike sidemete tõttu, isegi kui nad formaalselt vastavad siseriiklikus õiguses selle korra kohaldamiseks ette nähtud tingimustele.
46. Esiteks tuleb toonitada, et selliselt sõnastatud küsimus jääb väljapoole põhikohtuasja vaidluse ulatust. Nagu eelotsusetaotlusest üsna ühemõtteliselt nähtub, puudutab vaidlus eelkõige maksuhalduri otsuseid, millega käsitatakse kaebajaid käibemaksugrupi liikmetena, neile määratud maksusummade parandamist ja nende käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri kehtivuse peatamist. Nagu eelotsusetaotlusest nähtub, tõusetub loomulikult sisuline küsimus kindla maksumääraga korra kohaldamisest: kaebajatel käsitatuna eraldi maksukohustuslastena oleks õigus selle korra kohaldamisele, samas kui käibemaksugrupina neil sellist õigust ei oleks, kuna nad ei vastaks enam selle korra kohaldamise kriteeriumidele. Nimetatud korra kohaldamata jätmine tuleneks just kaebajate käsitisest käibemaksugrupina. Põhikohtuasja menetlus ei käsitle kindla maksumääraga korra kohaldamata jätmise küsimust sõltumata kaebajate maksukohustuslase staatusest või muul alusel kui see, et neid käsitatakse käibemaksugrupi liikmetena. Minu hinnangul peaks Euroopa Kohtu vastus neljandale küsimusele puudutama üksnes seda, kas kindla maksumääraga korra kohaldamata jätmine võib sõltuda asjaolust, et kaebajaid käsitati käibemaksugrupina, kuna vastupidisel juhul oleks küsimus pelgalt hüpoteetiline.
47. Seejärel tuleb meenutada, et vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 296 lõikele 1 *võivad* liikmesriigid kohaldada põllumajandustootjate suhtes käesoleva peatüki kohaselt kindla maksumääraga korda, *kui* tavapäraste käibemaksureeglite või mõne lihtsustatud menetluse kohaldamine „tooks kaasa raskusi“. Selle direktiivi artikli 296 lõike 2 kohaselt *võib* aga iga liikmesriik kindla maksumääraga korra alt *välja jätta* teatavad põllumajandustootjate kategooriad ning põllumajandustootjad, kelle puhul tavapäraste käibemaksureeglite või lihtsustatud menetluste kohaldamine ei tooks kaasa raskusi. Direktiivi artikli 296 lõike 3 kohaselt võib kindla maksumääraga põllumajandustootja valida selle korra asemel tavapäraste käibemaksureeglite kohaldamise või lihtsustatud menetluse.
48. Kindla maksumääraga kord direktiivi sätetes sellisel kujul on indikatiivne ja olemuselt erandlik. Seda kinnitab ka Euroopa Kohtu praktika, mille kohaselt võib seda korda rakendada ainult siis, kui see on vajalik selle eesmärgi saavutamiseks⁽¹⁷⁾, nagu ma aru saan, vaid juhul, kui tavapäraste reeglite või lihtsustatud menetluse kohaldamine tooks kaasa raskusi.
49. Samal ajal näitab kindla maksumääraga korra valikuline laad, nagu ka direktiivi 2006/112 artikli 296 lõikes 2 sellest korrast ette nähtud erandid, et liikmesriikidele on selle korra kohaldamisel jäetud ulatuslik kaalutlusruum. Nagu komisjon oma seisukohtades õigesti välja toob, ei näi liikmesriikidel olevat kohustust analüüsida juhtumipõhiselt iga põllumajandustootja puhul eraldi, kas tema maksustamine tavapäraste reeglite või lihtsustatud menetluse järgi toob kaasa raskusi või mitte ja kas sellisel juhul tuleks kohaldada kindla maksumääraga korda. Liikmesriigid võivad üldsõnaliselt määratleda kriteeriumid, millele vastamine lubab kohaldada kindla maksumääraga korda ning kohaldada seda korda automaatselt kriteeriumidele vastavate põllumajandustootjate suhtes.
50. Austria õiguses on kindla maksumääraga korra kohaldamine seotud raamatupidamise kohustusest vabastamisega, mis omakorda sõltub käitise suurusest, arvestades selle käivet ja väärtust. Selline kriteerium näib täiesti mõistlik, kuna raamatupidamise kohustus on just üks haldusraskustest, mis seondub käibemaksuga maksustamisel tavapäraste reeglite ja lihtsustatud

menetluse kohaselt.

51. Samuti tundub igati mõistlik jätta kindla maksumääraga kord kohaldamata, kui – arvestades asjaolu, et mitut põllumajandustootjat käsitatakse ühe käibemaksukohustuslasena – nad kaotavad õiguse vabaneda raamatupidamise kohustusest, kuna nende käitis ühe üksusena ületab kindlaksmääratud suuruse.

52. Seetõttu teen ettepaneku vastata neljandale eelotsuse küsimusele, et direktiivi 2006/112 artikli 296 lõikeid 1 ja 2 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt jäetakse selles sättes ette nähtud kindla maksumääraga kord kohaldamata vaid juhul, kui põllumajandustootja ei vasta enam selle korra kohaldamise kriteeriumidele, mis põhinevad käitise suurusel, näiteks seetõttu, et mitut omavahel majanduslikult seotud tootjat käsitatakse ühe maksukohustuslasena.

Viies küsimus

53. Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma viienda küsimusega kindlaks teha sisuliselt seda, kas põllumajandustootjate kindla maksumääraga korra kohaldamata jätmine võib hõlmata neid tootjaid, kellele seda korda on varem kohaldatud, ja kui võib, siis kas selle võib kohaldamata jätta tagasiulatuvalt või ainult tulevikus.

54. Võttes arvesse, et käesolev kohtuasi puudutab kindla maksumääraga korra kohaldamata jätmist põhjusel, et mitut põllumajandustootjat käsitatakse käibemaksugrupi liikmetena, peab vastus viiendale küsimusele olema analoogne kolmandale küsimusele antud vastusega.

55. Esiteks, ma ei näe takistust jätta põllumajandustootjate kindla maksumääraga kord kohaldamata nende tootjate suhtes, kellele seda varem kohaldati. Selline keeld ei lubaks liikmesriikidel muutunud olukorrale reageerida ning oleks ka vastuolus selle korra erandliku laadiga ning nõudega kohaldada seda üksnes vajalikul määral.

56. Teiseks olen seisukohal, et kui on kindlaks tehtud, et kindla maksumääraga kord on seotud õiguse kuritarvitamisega nagu näiteks siis, kui põllumajandustootja on kunstlikult jaotatud osadeks eesmärgiga vastata kriteeriumidele, mis võimaldavad seda korda kohaldada, võiks selle kohaldamata jätmine olla tagasiulatuvalt. Vastupidisel juhul on minu hinnangul õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtetega vastuolus see, kui jätta kindla maksumääraga kord tagasiulatuvalt kohaldamata. Sellisel juhul maksuhaldur, kui ta tuvastab, et põllumajandustootja olukord ei anna enam alust tema suhtes selle korra kohaldamiseks, võib ta jätta korra kohaldamata, kuid ainult tulevikus.

57. Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata viiendale eelotsuse küsimusele, et direktiivi 2006/112 artikli 296 lõikeid 1 ja 2 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus selles sättes ette nähtud kindla maksumääraga korra kohaldamata jätmine põllumajandustootja suhtes, kellele kohaldati seda korda varem. Korra võib jätta kohaldamata tagasiulatuvalt, kui selle kohaldamine oli seotud õiguse kuritarvitamisega.

Ettepanek

58. Kõiki eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Bundesfinanzgerichti (föderaalne maksukohus, Austria) esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 9 lõike 1 esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et need sätted ei ole aluseks keelduda registreerimast maksukohustuslasena isikut, kes on teise isikuga

organisatsiooniliste, majanduslike ja rahaliste sidemete tõttu seotud, kui selline suhe ei ole õigussuhe, mida käsitleb nimetatud direktiivi artikkel 10. Sama direktiivi artiklit 11 tuleb tõlgendada nii, et selle kohaldamine eeldab siseriiklikus õiguskorras otsese õigusliku aluse olemasolu, mis on vastu võetud pärast käibemaksukomiteega konsulteerimist. Siseriiklike kohtute ülesanne on välja selgitada, kas selline alus esineb siseriiklikus õiguses ja kas see on antud asjas kohaldatav.

2. Selliste isikute kindlaksmääramine, keda konkreetses faktilises olukorras võib käsitada ühe maksukohustuslasena, kuulub täielikult siseriiklike maksuhaldurite ja kohtute pädevusse.

3. Direktiivi 2006/112 artiklit 11 tuleb tõlgendada nii, et maksuhaldur võib selle artikli kohaldamisel käsitada ühe maksukohustuslasena isikuid, kes varem tegutsesid maksustatava tegevuse raames eraldi maksukohustuslastena. Selliseid isikuid on võimalik käsitada ühe maksukohustuslasena tagasiulatuvalt, kui need isikud on kuritarvitanud eraldi maksukohustuslase staatusest tulenevaid õigusi.

4. Direktiivi 2006/112 artikli 296 lõikeid 1 ja 2 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt jäetakse selles sättes ette nähtud kindla maksumääraga kord kohaldamata vaid juhul, kui põllumajandustootja ei vasta enam selle korra kohaldamise kriteeriumidele, mis põhinevad käitise suurusel, näiteks seetõttu, et mitut omavahel majanduslikult seotud tootjat käsitatakse ühe maksukohustuslasena.

5. Direktiivi 2006/112 artikli 296 lõikeid 1 ja 2 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus selles sättes ette nähtud kindla maksumääraga korra kohaldamata jätmine põllumajandustootja suhtes, kellele kohaldati seda korda varem. Korra võib jätta kohaldamata tagasiulatuvalt, kui selle kohaldamine oli seotud õiguse kuritarvitamisega.

1 – Algkeel: poola.

2 – ELT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“.

3 – ELT 2006, L 347, lk 1.

4 – Vt muu hulgas kohtuotsused, 27.1.2000 (Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, punkt 18), ja 29.9.2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, punktid 33 ja 34 ning seal viidatud kohtupraktika).

5 – Vt eelkõige kohtuotsus, 9.4.2013, komisjon vs. Iirimaa (C-85/11, EU:C:2013:217).

6 – Kohtuotsus, 9.4.2013, komisjon vs. Iirimaa (C-85/11, EU:C:2013:217, punkt 48).

7 – Vt eelkõige kohtuotsus, 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 40).

8 – Kohtuotsus, 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punktid 50 ja 51).

9 – Vt kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu kohta kohtuotsus, 22.5.2008, Amplisientifica ja Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punkt 23).

10 – Kohtuotsus, 16.7.2015 (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496).

11 – Kohtuotsus, 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, resolutsiooni punkt 2).

12 – Kohtuotsus, 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, resolutsiooni punkt 3).

13 – Vt kohtuotsus, 6.2.2014, Fatorie, C-424/12 (EU:C:2014:50, punkt 46). Vt selle kohta ka kohtuotsus, 21.2.2006, Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 72).

14 – Kohtuotsus, 6.2.2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punktid 47 ja 48).

15 – Vt selle kohta ka kohtuotsus, 21.2.2006, Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punktid 94 ja 95).

16 – Vt selle kohta ka kohtuotsus, 21.2.2006, Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punktid 74 ja 75); kohtuotsus, 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 36).

17 – Kohtuotsus, 15.7.2004, Harbs (C-321/02, EU:C:2004:447, punkt 27) ja 8.3.2012, komisjon vs. Portugal (C-524/10, EU:C:2012:129, punkt 49).