

Esialgne tõlge

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JULIANE KOKOTT

esitatud 23. aprillil 2020(1)

Kohtuasi C-312/19

XT

Menetluses osalesid:

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

Vilniaus apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Leedu kõrgeim halduskohus))

Eelotsusetaotlus – Maksuõigusnormid – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 9 lõige 1 – Mõiste „maksukohustuslane“ – Võime olla maksukohustuslane – Õigusvõime – Tehingu omistamine maksukohustuslasele – Mitme isiku ühine tegutsemine – Sisemise seltsingu (Innengesellschaft) tegevus

I. Sissejuhatus

1. Käesoleval juhul kavandasid ja realiseerisid kaks isikut mitme hoonega ehitusprojekti, kusjuures väliselt oli aktiivne ainult üks neist – põhikohtuasja kaebaja. Seevastu tema äripartneri panus oli vaid rahaline, moodustades 70% soetamiskuludest, äripartner osales siiski projektitsuste tegemises ning sai oma panusele vastava osa pärast seda, kui ühisprojekt oli lõppenud ja kaebaja oli hooned müünud.

2. Kes on teenust osutav maksukohustuslane, kes peab tasuma tasuda tuleva käibemaksu, kui ühiselt tegutsevad kaks isikut, kuid väliselt tegutseb enda nimel ainult üks isik? Vastus ei ole oluline mitte üksnes teenuseosutaja tasumisele kuuluva maksusumma, vaid ka teenuse saaja mahaarvamisõiguse seisukohast. Nimelt on viimasel selleks vaja arvet, millele on märgitud müüjaks oleva maksukohustuslase nimi ja aadress.

3. Euroopa Kohtu senised otsused ei ole puudutanud juhtumit, mil isik osaleb tahaplaanile jäädes (st vaikides) tegevuses, mida sooritab üksinda enda nimel teine isik. Euroopa Kohus on juba käsitletud üksnes kaasomanike ühenduse ühe kaasomaniku (proportsionaalset)

mahaarvamisõigust mõlemale kaasomanikule väljastatud arve alusel.(2) Sellega seoses annab käesolev kohtuasi võimaluse arendada väga põhimõttelist maksukohustuslase kindlaksmääramise teemat edasi juhuks, kui maksukohustuslase tegevuses osalevad veel kolmandad isikud.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4. Liidu õigusest tuleneva raamistiku moodustavad nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi,(3) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“) artikli 9 lõige 1, artikkel 193 ja artikkel 287.

5. Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 esimene lause sätestab:

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

6. Käibemaksudirektiivi artikkel 193 käsitleb isikut, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, ja sätestab asjakohastel aastatel kehtinud redaktsioonis:

„Käibemaksu tasub maksukohustuslane, kelle kaubatarned või teenuste osutamine on maksustatav [...]“.

7. Käibemaksudirektiivi artikli 287 punkt 11 sisaldab nn väikeettevõtja maksuvabastust, sätestades:

„Liikmesriigid, kes ühinesid pärast 1. jaanuari 1978, võivad kohaldada maksuvabastust maksukohustuslaste suhtes, kelle aastakäive riigi valuutas nende ühinemiskuupäeval kehtinud vahetuskursi kohaselt ei ületa järgmisi summasid: [...]“

11. Leedu: 29 000 eurot; [...]“.

B. Leedu õigus

8. Leedu Vabariigi käibemaksuseaduse (Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas; edaspidi „käibemaksuseadus“) artikli 2 lõige 15 sätestab:

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

9. Käibemaksuseaduse artikli 71 lõige 1 näeb ette:

„Maksukohustuslased, kes tarnivad kaupa või osutavad teenuseid Leedu territooriumil, on kohustatud registreeruma käibemaksukohustuslaseks, arvestama käibemaksu ja maksma seda riigieelarvesse [...]. Käibemaksukohustuslasena registreeruma kohustatud isik peab esitama käibemaksukohustuslaseks registreerimise taotluse.“

10. Käibemaksuseaduse artikli 71 lõige 2 sätestab erandina sellest:

„Olenemata [käibemaksuseaduse artikli 71] lõikest 1 ei ole Leedu Vabariigi maksukohustuslane kohustatud esitama käibemaksukohustuslasena registreerimise taotlust ega arvestama käibemaksu ega maksma seda riigieelarvesse, nagu on ette nähtud [...], kui kogu summa, mille ta on saanud eelnenud 12 kuu jooksul oma majandustegevuse käigus tasuks Leedu territooriumil tarnitud kaupade ja/või osutatud teenuste eest, ei ületa 155 000 Leedu litti. Käibemaksu hakatakse

arvestama sellest kuust, mil nimetatud piirmäär on ületatud. Käibemaksu ei arvestata niisuguste kaupade tarnimiselt ja teenuste osutamiselt, mille eest saadud tasu ei ületanud nimetatud 155 000 Leedu liti suurust summat. [...]“.

III. Põhikohtuasi

11. Põhikohtuasja kaebaja (edaspidi „kaebaja“) ja veel üks füüsiline isik (edaspidi „äripartner“) sõlmisid 19. veebruaril 2010 seltsingulepingu eesmärgiga teha koostööd eluasemekinnisvara ehitamisel Vilniuses või selle ümbruses.

12. Kaebaja ja tema äripartner otsustasid 25. aprillil 2010 osta Vilniuse rajoonis 0,5 ha suuruse põllumajandusmaatüki. Kaebaja ja selle maatüki omanikud kirjutasid 27. aprillil 2010 alla selle maatüki müügilepingule. Äripartner panustas 70% ja kaebaja 30% ostuhinnast. Nad otsustasid kanda omanikuna kinnistusraamatusse kaebaja.

13. Kaebaja ja tema äripartner otsustasid 5. mail 2010 ehitada viiest hoonest koosneva kompleksi, kohustada kaebajat tegelema kõikide ehituseks nõutavate dokumentidega ning määrata ehitust juhtima osaühingu Konsela („Konsela UAB“), mille juhatuse liige kaebaja oli.

14. Kaebaja sai 2. novembril 2010 ehitusloa, mille oli tema nimele välja andnud Vilniuse rajooni valitsus ja milles lubati ehitada sellele maatükile viis hoonet. Kaebaja kui tellija ja Konsela UAB esindaja sõlmisid 22. aprillil 2010 ehituslepingu. Töövõtja esitas 15. veebruaril 2011 hoonete nr 1–4 ehitamise eest ja 11. veebruaril 2013 hoone nr 5 ehitamise eest käibemaksuarve.

15. Kaebaja ja tema äripartner otsustasid 2. detsembril 2010 müüa hoone nr 1 koos osaga kinnistust ning kasutada saadud summat ehituseks. See kinnisasi müüdi 14. detsembril 2010. aastal kaebaja ja ostjate (füüsilised isikud) vahel sõlmitud müügilepinguga.

16. Kaebaja ja tema äripartner sõlmisid 10. jaanuaril 2011 lepingu, mis käsitles 19. veebruari 2010. aasta seltsingulepingu lõpetamist ning vara ja kohustuste jaotamist. Selle lepinguga otsustati seltsinguleping lõpetada ning anda õigus toodetud varadele (hooned nr 4 ja 5) äripartnerile, kaebaja aga kohustus hüvitama äripartnerile 2017. aastaks tema panuste ja saadud ühise vara osa vahe summas 300 000 Leedu litti (86 886 eurot).

17. Hooned nr 2 ja 3 jäid selle lepingu kohaselt kaebajale ja müüdi koos vastavate kinnistu osadega 30. mail 2011 ja 13. novembril 2012.

18. Kaebaja ja tema äripartner sõlmisid 1. veebruaril 2013 omandi ülemineku (omandi üleandmine) akti, kus oli märgitud, et 10. jaanuari 2011. aasta kokkuleppe kohaselt annab kaebaja äripartnerile üle hooned nr 4 ja 5 koos vastavate kinnistu osadega.

19. 19. veebruari 2010. aasta seltsingulepingule tuginedes otsustasid kaebaja ja tema äripartner 6. veebruaril 2013, et kaebaja müüb hoone nr 5 ja vastava kinnistu osa, mille omanikuna ta on kinnistusraamatusse kantud, ja kannab saadud summa kohe üle äripartnerile. 13. veebruaril 2013 sõlmitud müügilepinguga müüdi see kinnisasi Leedus asuvale juriidilisele isikule.

20. Kaebaja ja tema äripartner ei lugenud 14. detsembril 2010, 30. mail 2011, 13. novembril 2012 ja 13. veebruaril 2013 sõlmitud kinnisvara müügitehinguid käibemaksuga maksustatavaks (majandus)tegevuseks ning seetõttu ei arvutanud ega märkinud nad ostjatele esitatud arvetele käibemaksu, ei deklareerinud ega tasunud käibemaksu ega arvanud maha sisendkäibemaksu.

21. Pärast kaebaja suhtes maksukontrolli läbiviimist seoses füüsilise isiku tulumaksuga ning käibemaksuga aastatel 2010–2013 liigitas kohalik maksuhaldur vaidlusalused tehingud üheks käibemaksuga maksustatavaks tegevuseks ning luges kaebaja maksukohustuslaseks, kes peab

tasuma kõikide nende tehingutega seoses käibemaksu.

22. Tasuda tuleva käibemaksu arvutamisel tunnistas kohalik maksuhaldur omal algatusel kaebaja õigust arvata Konsela UAB esitatud käibemaksuarvete alusel maha sisendkäibemaks ning arvutas välja vaidlusalused käibemaksu summad, mis kuuluvad tasumisele pärast seda, kui on maha arvatud sisendkäibemaks hoonete soetamiselt (ehitamiselt).

23. Kaebajat kohustati maksma arvestatud käibemaksu summas 39 586,71 eurot ja viivist summas 11 695 eurot. Vilniaus apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija (Vilniuse riiklik maksuinspeksioon) jättis maksuotsuse 3. novembri 2015. aasta otsusega muutmata. Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (Leedu Vabariigi rahandusministeeriumi juures tegutsev riiklik maksuinspeksioon) jättis selle otsuse peale esitatud vaide 3. märtsi 2016. aasta otsusega rahuldamata.

24. Kaebaja vaie ja kaebus jäeti rahuldamata ka Mokestini? gin?? komisija (maksuvaidluste komisjon) 18. juuli 2016. aasta otsusega ning Vilniaus apygardos administracinis teismase (Vilniuse halduskohus) otsusega. Kaebaja esitas viimati nimetatud kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasele (Leedu kõrgeim halduskohus).

IV. Eelotsusetaotlus ja menetlus Euroopa Kohtus

25. 10. aprilli 2019. aasta määrusega esitas Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (kõrgeim halduskohus) Euroopa Kohtule ELTL artikli 267 alusel järgmised eelotsuse küsimused:

1. Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 9 lõiget 1 ja artiklit 193 tuleb tõlgendada nii, et sellistel asjaoludel nagu käesoleval juhul ei saa asuda seisukohale, et kaebaja sugune füüsiline isik on „iseseisvalt“ sooritanud kõnealuse (majandus)tegevuse ja peab ise maksma vaidlustatud tehingutelt käibemaksu, st kas direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 ja artikli 193 kohaldamisel tuleb vaidlusaluste kohustuste täitmise eest vastutavaks maksukohustuslaseks pidada seltsingut (seltsingus osalejaid kollektiivselt; käesoleval juhul kaebajat ja tema äripartnerit kollektiivselt) – mida liikmesriigi õigusnormide kohaselt ei loeta maksukohustuslaseks ega juriidiliseks isikuks – ja mitte üksnes füüsilist isikut nagu kaebaja?

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

26. Euroopa Kohtu menetluses esitasid kirjalikud seisukohad üksnes Leedu Vabariik ja komisjon.

V. Õiguslik analüüs

A. Esimene küsimus ja teise küsimuse esimene allküsimus: kes on konkreetsel juhul õige maksukohustuslane?

27. Esimese küsimusega ja teise küsimuse esimese allküsimusega – mida saab analüüsida

koos – soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus kokkuvõttes teada, kes on konkreetsel juhul käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 kohane maksukohustuslane, kes peab tasuma kinnistute müügilt käibemaksu.

28. Kõne alla tulevad üksnes kaebaja (nii leiab Leedu maksuhaldur), kaebaja ja äripartneri seltsing (nii leiab osaliselt komisjon), kaebaja ja tema äripartner koos (seda seisukohta eelistab eelotsusetaotluse esitanud kohus) või – vähemalt osaliselt – äripartner üksi (ka seda seisukohta toetab osaliselt komisjon).

29. Sellele küsimusele vastamise eelduseks on, et vähemalt üks esitatud neljast võimalusest (kaebaja, äripartner, kaebaja ja äripartneri seltsing, kaebaja ja äripartner koos) saab üldse olla maksukohustuslane käibemaksudirektiivi tähenduses (selle kohta allpool 1. jagu). Seega hõlmab küsimus seda, milliste kriteeriumide alusel tuleb konkreetsel juhul otsustada, kes kõne alla tulevatest maksukohustuslastest peab tasuma käibemaksu kinnistute müügilt. Kokkuvõttes puudutab see küsimus konkreetsete tehingute omistamist ühele kõne alla tulevatest maksukohustuslastest (selle kohta allpool 2. jagu).

1. **Võime olla maksukohustuslane**

30. Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 esimese lause kohaselt on „maksukohustuslane“ iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.(4)

31. Euroopa Kohtu praktika kohaselt annab käibemaksudirektiivi artikli 9 lõikes 1 kasutatud sõnastus, eelkõige sõnad „iga isik“ mõistele „maksukohustuslane“ laia tõlgenduse.(5) Tõlgendus on seejuures keskendunud majandustegevusega tegelemisel sõltumatusle selles tähenduses, et käibemaksukohustuslasena käsitatakse iga isikut: füüsilisi ning nii avalik- kui ka eraõiguslikke juriidilisi isikuid, samuti üksusi, mis ei ole juriidilised isikud, kuid kes objektiivselt vastavad selles sättes toodud kriteeriumidele.(6)

32. Seega leiab Euroopa Kohus, et selleks, et tuvastada majandustegevuse sõltumatus, tuleb kontrollida, kas asjaomane isik teostab tegevust oma nimel, enda arvel ja oma vastutusel ning kas ta kannab oma tegevuse teostamisega seotud majanduslikku riski.(7)

33. Viimane on küll rohkem seotud tehingute konkreetsele isikule omistamise küsimuse kui maksukohustuslase staatusega, kuid on Euroopa Kohtu praktika kohaselt siiski käibemaksudirektiivi artiklis 9 osutatud majandustegevuse põhitingimus. Seevastu ei ole määrav, millises õiguslikus vormis (füüsiline isik, juriidiline isik või seltsing) see tegevus toimub ja kas see õiguslik vorm on riigisisese õiguse järgi eraldi õigussubjekt.(8)

34. Majandustegevuse eelduseks on siiski, et asjaomane riigisisene õiguskord annab võime teha (majanduslikke) tehinguid.(9) Tehinguid saavad aga teha ainult üksused, kes saavad olla õiguste ja kohustuste kandjaks ning kellel on seega õigusvõime.

35. Füüsilistel ja juriidilistel isikutel on määratluse kohaselt õigusvõime. Muudel üksustel (st muud tegevusvormid) võib see asjaomase riigisisese korra kohaselt samuti olla, ilma et – nagu Euroopa Kohus õigesti rõhutab – nad peaksid olema eraldi õigussubjektid. Ilma eraldi õigusvõimeta ei saa siiski olla maksukohustuslane käibemaksudirektiivi tähenduses.

36. Seda kinnitab esiteks Euroopa Kohtu praktika, mis käsitleb maksustatava soorituse olemasolu. Euroopa Kohus rõhutab selles, et maksustatava tehingu olemasoluks on vaja asjaosaliste õigussuhet, mille raames tehakse tasu eest sooritusi.(10) Õigussuhte saab aga luua üksnes isik, kes on ka õigusvõimeline.
37. Teiseks kinnitab seda Euroopa Kohtu praktika, mis käsitleb maksukohustuslase funktsiooni käibemaksusüsteemis.(11) Selle kohta on Euroopa Kohus otsustanud, et maksukohustuslase funktsioon on olla riigi maksukoguja.(12) Ent makse saab arvestada, hinna kaudu koguda või ka sisse nõuda ainult õigusvõimeline üksus.
38. Seevastu komisjoni väitele, et Euroopa Kohus on juba maksukohustuslasena tunnustanud (õigusvõimetut) registreeritud kooselu/abielust tulenevat kaasomanike ühendust,(13) tuleb vastu vaielda.
39. Seda seetõttu, et komisjoni viidatud Euroopa Kohtu otsus(14) ei puudutanud küsimust, kes on konkreetset juhul maksukohustuslane, kes peab tasuma käibemaksu. Pigem puudutas see Saksa kaasomanike ühendust, mille korral kuulus mitmele isikule asja mõtteline osa. See ühisus kujutas endast üksnes asjaõiguslikku osalust asjas, mistõttu see ei saanud sellisena teha tehinguid.(15) Üks kaasomanikest oli siiski juba maksukohustuslane ja tahtis omandi ettevõtluses kasutatava osa ehitamise kulusid sisendkäibemaksuna maha arvata.
40. Kohtuasjas HE otsustas Euroopa Kohus küsimuse kohta, kes oli tehingutest kasu saav isik, et kahest abikaasast koosnev kaasomanike ühendus ei olnud õigusvõimet omav äriühing ega üksus, millel hoolimata õigusvõime puudumisest on võime tegutseda iseseisvalt, ja seega ei teostanud see ühendus majandustegevust.(16) Pigem tuli kaasomanikke mõista tehingust kasu saavate isikutena.(17) Seega on Euroopa Kohus vastupidi – ja õigustatult – eitanud õigusvõimeta koostöövormi (st tegutsemisõiguseta ühenduse) võimet olla maksukohustuslane.
41. Järelikult on teatav õigusvõime tingimus, mis peab olema täidetud, et olla maksukohustuslane käibemaksudirektiivi tähenduses. Käesoleval juhul on selline võime kahtlemata kaebajal üksi, äripartneril üksi ning kaebajal ja tema äripartneril koos kui füüsilistel ja seega õigusvõimelistel isikutel.
42. Ebaselge on see võime käesoleval juhul aga kaebaja ja äripartneri koostöövormi puhul. Seda, kas see koostöövorm saab tegelikult tehinguid teha või on pigem üksnes sisemine seltsing, mis ei saa väliselt tegutseda, peab otsustama eelotsusetaotluse esitanud kohus riigisisese õiguskorra alusel. Tegemist võib olla nn vaikiva seltsinguga, mille raames osales äripartner kaebaja tegevuses ainult rahaliselt ja seltsingu sisesuhetes, samal ajal kui väliselt tegutses kaebaja (ja mitte seltsing).
43. Kui riigisisene õiguskord annab käesolevas asjas kõne all olevale kaebaja ja tema äripartneri koostöövormile võime luua õigussuhteid, saab see olla ka maksukohustuslane. Kui aga riigisisene õiguskord ei ole sellisele koostöövormile seda võimalust andnud (näiteks Saksamaal äriseadustiku (Handelsgesetzbuch, HGB) § 230 kohane vaikiv seltsing), ei saa see olla ka maksukohustuslane.

2. Konkreetsete tehingute omistamine ühele maksukohustuslastest

44. Sellest tuleb eristada küsimust, kellele kolmest või neljast kõne alla tulevast maksukohustuslasest tuleb konkreetset juhul omistada maksustatavad tehingud, millest tulenevalt peab see isik tasuma käibemaksu.

45. Lähtepunktiks võib võtta juba viidatud kohtupraktika (selle kohta eespool punktid 31 ja 32). Selle kohaselt tuleb majandustegevuse sõltumatu teostamise tuvastamiseks kontrollida, kas asjaomane isik teostab tegevust oma nimel, enda arvel ja oma vastutusel ning kas ta kannab oma tegevuse teostamisega seotud majanduslikku riski.⁽¹⁸⁾ Seda seetõttu, et mitme kõne alla tuleva maksukohustuslase korral saab lõpuks neid kriteeriume täita alati vaid üks maksukohustuslane. Minu teada ei ole võimalik tegutseda samal ajal täielikult nii enda kui ka teise isiku nimel.

46. Need Euroopa Kohtu välja töötatud kriteeriumid tagavad lisaks selle, et soetaja saab õiguskindlalt kasutada oma võimalikku mahaarvamisoigust. Käibemaksudirektiivi artikli 226 punkti 5 kohaselt on tal selleks nimelt vaja maksukohustuslase täielikku nime ja aadressi. Neid arvel esitatavaid andmeid saab ta aga kontrollida ainult juhul, kui ta teab, kes on tema tehingupartner (st väliselt tegutsev isik).

47. Sellega seoses tuleb käesolevas asjas kontrollida, kes püstitatud hooned nende kriteeriumide kohaselt asjaomastele ostjatele müüs.

48. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel ostis kaebaja maatükid ainult enda nimel, kaebaja kanti ainuomanikuna kinnistusraamatusse, kaebaja taotles ja sai üksinda ehitusloa, müüs püstitatud hooned samuti üksinda enda nimel ja väljastas vastavad arved. Isegi kui kaebaja ja äripartneri seltsing oli riigisisese õiguse kohaselt õigusvõimeline, ei teinud see enda nimel tehinguid. Kuna kaebaja ja äripartneri seltsing lõpetati juba 10. jaanuaril 2011, ei ole ka mõeldav, et 2011. aasta mai, 2012. aasta novembri ja 2013. aasta veebruari käive tekkis ikka selle kaudu. Samuti ei tegutsenud kaebaja ja tema äripartner ühiselt ei enne ega pärast seltsingu lõpetamist. Seega järeldub juba neist asjaoludest, et konkreetsel juhul tegutses maksukohustuslasena üksnes kaebaja.

49. Äripartneri sisemine kasumi ja kahjumi jaotus seda järeldust ei muuda. Erinevalt sellest, mida arvavad eelotsusetaotluse esitanud kohus ja komisjon, ei tähenda kolmanda isiku seltsingusisene rahaline osalemine, et väline tegutseja (käesoleval juhul kaebaja) ei tegutsenud enam iseseisvalt. Pigem tegutses ta vähemasti alguses üksinda enda arvel ja oma riisikol ning on seetõttu maksukohustuslane, kes peab tasuma sellest tuleneva käibemaksu.

50. Kaebajal on alles tagantjärele võimalus kanda osa riskist üle teisele isikule või kohustus jagada kasumit teise isikuga. Kui eelotsusetaotluse esitanud kohtul on kõhklusi kogu käibemaksukohustuse kaebajale panemise suhtes, jätab ta tähelepanuta, et olenevalt seltsingusisese kokkuleppe ülesehitusest osaleb äripartner ka nende täiendavate projektikulude kandmises. Kui sisekokkuleppes unustati nende kulude jagamine reguleerida, siis on see üksnes selle kokkuleppe tõlgendamise küsimus. See ei mõjuta aga konkreetse maksukohustuslase kindlaksmääramist käibemaksustamise seisukohast.

51. Sellega seoses ei oma tähtsust ka see eelotsusetaotluse esitanud kohtu osutatud asjaolu, et maksuhaldur omistas tulumaksuga maksustamisel teatava tulu äripartnerile. Riigisisestel tulumaksunormidel ja liidu käibemaksunormidel on eri eesmärgid. Nii maksustatakse tulumaksuõigusnormide kohaselt üldjuhul ka nende isikute tulu, kes ei tegutse iseseisvalt, näitena võib siin nimetada töötajaid, kes on käibemaksudirektiivi (artikli 10) kohaselt käibemaksust sõnaselgelt vabastatud.

52. Lisaks ei muuda üksnes hilisem (sisemine) võimalus risk kolmandale isikule üle kanda esialgu enda nimel toimunud tegevust. Selgituseks võib tuua kindlustuse näite. Isegi kui kindlustus katab kõik ettevõtja tehingutega seotud majanduslikud riskid, ei muuda see seda, et ettevõtja on maksukohustuslane. Tõsiasi, et ettevõtja saab tekkiva kahjumi riski kindlustusjuhtumi korral edasi kanda, ei muuda kindlustusseltsi nende tehingutega seoses käibemaksukohustuslaseks. Sama

kehtib kasumi kindlustusseltsisise jaotamise suhtes.

53. Samuti nähtub käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktist f, et sisemised koostöövormid peavad ise tegema tehinguid, et neid saaks käsitada maksukohustuslasena. Käesoleval juhul ei ole see aga sugugi nii. Teatavaks tehtud asjaolude kohaselt tegi müügitehinguid, st müüs püstitatud hooneid üksnes kaebaja, mitte kaebaja ja äripartneri seltsing.

54. Seda ei muuda ka äripartneri osalemine seltsingusiseste äriotsuste tegemises, mida on rõhutanud liikmesriigi kohus. Sellel ei olnud väliseid tagajärgi ja seega ei saa see mõjutada väliselt tegutsenud isiku staatust maksukohustuslasena. Esiteks ei ole võimalik õiguskindlalt kindlaks määrata selleks vajalikku kolmanda isiku otsustavat mõju. Teiseks ei suuda soorituse saaja seda sisemist mõju mingilgi määral tuvastada, mistõttu tema mahaarvamisõigus oleks nõuetekohase arve puudumise korral alati ohus. See oleks vastuolus lihtsa ja tõhusa käibemaksusüsteemi põhimõttega.(19)

55. Nagu Euroopa Kohus on pealegi juba otsustanud, ei ole „teatav koostöö“ piisav selleks, et kahelda tegutsevate isikute iseseisvuses.(20) Ka isiku kandev roll tootmisel ei näi „mõjutavat tõsiasja“, et isikud tegutsevad iseseisvalt, kuivõrd igaüks neist tegutseb enda nimel, enda eest ja omal vastutusel.(21) Euroopa Kohus pidas sellega seoses sellisteks iseseisvateks käibemaksukohustuslastest ettevõtjateks ka isikuid, kes tegutsesid iseseisvalt suhetes tarnijate ja ametiasutustega ning teataval määral oma klientidega, olgugi et nende tegevus toimus enamjaolt ühise kaubamärgi all neile kuulunud kapitaliühingu kaudu.(22) See peab seda enam paika käesoleval juhul, mil kaebaja tegutses iseseisvalt suhetes maatüki müüja, hiljem ehitusameti ja lõpuks oma ostjatega.

56. Välise tegutsemise asjakohasus ilmneb ka käibemaksudirektiivi sätetest, mis käsitlevad komisjonitasu ostu või müügi korral (artikli 14 lõike 2 punkt c ja artikkel 28). Eelkõige käibemaksudirektiivi artiklist 28(23) nähtub selgelt, et määrav on enda nimel tegutsemine, mitte niivõrd enda arvel tegutsemine. Seda seetõttu, et isegi kui tegutsetakse enda nimel, aga teise isiku arvel, tarnib tegutsev isik kaupu või osutab teenuseid ja jääb seejuures iseseisvaks maksukohustuslaseks.

57. See võib olla oluline eelkõige seoses 10. jaanuari 2011. aasta kokkuleppega seltsingulepingu lõpetamise kohta ja 1. veebruari 2013. aasta omandiõiguse ülemineku aktiga hoonete nr 4 ja 5 kohta. Hoone nr 5 hilisemal müügil kaebajalt kolmandale isikule võis kõne alla tulla ka käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti c kohane komisjonitasu.

58. Isegi kui käesoleval juhul oleks tegemist sellise komisjonimüügiga, ei muudaks see kaebaja staatust iseseisvalt tegutseva maksukohustuslasena. Kaebaja tegutses hoonet müües enda nimel ja enda arvel (enda tehing) või enda nimel ja teise isiku arvel (komisjonimüük).

3. ***Vahekokkuvõte***

59. Seega tuleb käesoleval juhul pidada kaebajat maksukohustuslaseks, kes on konkreetsetl kohustatud tasuma käibemaksu. Ainult tema tegutses enda nimel ja enda arvel (võib-olla ka teise isiku arvel) ja seega oma riisikol suhetes klientidega (st väliselt).

B. Teise küsimuse teine allküsimus: aastakäibe arvutamine väikeettevõtja maksuvabastuse kohaldamiseks

60. Kuna käesolevas ettepanekus esitatud seisukoha järgi saab maksukohustuslaseks pidada ainult kaebajat, ei ole teise küsimuse teisele allküsimusele vaja vastata.

61. Ainult juhuks, kui Euroopa Kohus leiab, et kaebaja ja äripartneri (vaikivat) seltsingut või mõlemat isikut eraldi saab pidada maksukohustuslaseks, tuleb sellele küsimusele teise võimalusena vastata. Selle eesmärk on täpsustada aastakäibe arvutamist väikeettevõtja maksuvabastuse jaoks, kui käibe tekkimises osaleb mitu isikut.
62. Nagu komisjon sellega seoses õigesti märgib, puudutab nn väikeettevõtja maksuvabastus ühte maksukohustuslast ja tema käivet. See tuleneb käibemaksudirektiivi artiklis 287 sätestatud maksuvabastuse sõnastusest ning mõttest ja eesmärgist.
63. Kuna maksuvabastus ei ole objektiivselt seotud tegevuse liigiga, vaid üksnes asjaoluga, et maksukohustuslane isiklikult ei ületa käibe piirmäära, näeb käibemaksudirektiivi artikkel 287 ette subjektiivse maksuvabastuse. Nagu Euroopa Kohus on juba sedastanud⁽²⁴⁾ ja mina ühes teises kohas märkinud olen,⁽²⁵⁾ seisneb kõnealuse subjektiivse maksuvabastuse mõte eelkõige haldusmenetluse lihtsustamises.
64. Ilma sellise maksuvaba käibe piirmäärata peaks maksuhaldur iga isikut olenemata sellest, kui tahes tühises mahus tegeleb isik majandustegevusega käibemaksudirektiivi artikli 9 tähenduses, kohtlema maksukohustuslasena alates esimesest eurost. See tekitaks halduskulusid mitte üksnes maksukohustuslasele, vaid ka maksuhaldurile, mis ei oleks tasakaalus saadava maksutuluga.⁽²⁶⁾ Just seda peab vältima käibemaksudirektiivi artiklis 287 sätestatud alampiir.⁽²⁷⁾
65. See kehtib ka juhul, kui kaks maksukohustuslast tegutsevad koos – aga kumbki enda arvel –, ilma et neid käsitataks koos iseseisva maksukohustuslasena. Samamoodi on asi siis, kui seltsinguga tekkis uus maksukohustuslane, keda tuleb tema enda õigusvõime tõttu eristada tema „asutajatest“ ja kes ei ületa alampiiri.
66. Seega, kui tegutsevaks maksukohustuslaseks oleks kaebaja ja äripartneri seltsing, oleks käibemaksudirektiivi artikli 287 tähenduses aastakäibe kindlakstegemisel otsustav seltsingu käive. Juhul kui selleks on kaebaja ja äripartner proportsionaalselt oma osalusega ühistes tehingutes, tuleb ka kummagi aastakäivet eraldi arvesse võtta. Kui valitud skeemi ei saa pidada kuritarvituseks⁽²⁸⁾ – ja käesoleval juhul ei ole selleks alust –, siis jääb see järeldus kehtima.
67. Teise võimalusena tuleb teise küsimuse teisele allküsimusele seega vastata, et käibemaksudirektiivi artikkel 287 näeb ette subjektiivse maksuvabastuse. Seetõttu on aastakäive seotud tegutseva maksukohustuslasega.

VI. Ettepanek

68. Kokkuvõttes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Lietuvos vyriausiasis administracinis teismase (Leedu kõrgeim halduskohus) küsimustele järgmiselt:

1. Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 9 lõiget 1 ja artiklit 193 tuleb tõlgendada nii, et seal nimetatud maksukohustuslane peab olema võimeline looma õigussuhteid, märkima arvele käibemaksu ja seda kokkulepitud hinna alusel koguma. Selle eelduseks on, et riigisisese õiguskorra kohaselt saab ta sellisena teha tehinguid, seega peab tal olema õigusvõime.
2. Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 9 lõiget 1 ja artiklit 193 tuleb tõlgendada nii, et isik, kellel on võime olla maksukohustuslane, sooritab kõnealust majandustegevust „iseseisvalt“, kui ta – nagu käesoleval juhul kaebaja – tegutseb enda nimel ja enda arvel (või komisjonimüügi raames ka teise isiku arvel).

- 2 21. aprilli 2005. aasta kohtuotsus HE (C?25/03, EU:C:2005:241).
- 3 ELT 2006, L 347, lk 1.
- 4 Vt nt 12. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, punkt 26); 29. septembri 2015. aasta kohtuotsus Gmina Wroc?aw (C?276/14, EU:C:2015:635, punkt 27) ja 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus komisjon vs. Soome (C?246/08, EU:C:2009:671, punkt 35).
- 5 12. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, punkt 27) ja 29. septembri 2015. aasta kohtuotsus Gmina Wroc?aw (C?276/14, EU:C:2015:635, punkt 28).
- 6 12. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, punkt 27) ja 29. septembri 2015. aasta kohtuotsus Gmina Wroc?aw (C?276/14, EU:C:2015:635, punkt 34).
- 7 12. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, punkt 28) ja 29. septembri 2015. aasta kohtuotsus Gmina Wroc?aw (C?276/14, EU:C:2015:635, punkt 34). Selle kohta ka 18. oktoobri 2007. aasta kohtuotsus van der Steen (C?355/06, EU:C:2007:615, punkt 23).
- 8 Nii sõnaselgelt 12. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, punkt 27); 29. septembri 2015. aasta kohtuotsus Gmina Wroc?aw (C?276/14, EU:C:2015:635, punkt 28) ja 21. aprilli 2005. aasta kohtuotsus HE (C?25/03, EU:C:2005:241, punkt 54).
- 9 Euroopa Kohus räägib üksusest, millel hoolimata õigusvõime puudumisest on võime tegutseda iseseisvalt – vt 21. aprilli 2005. aasta kohtuotsus HE (C?25/03, EU:C:2005:241, punkt 54).
- 10 27. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Le Rayon d'Or (C?151/13, EU:C:2014:185, punkt 29); 3. mai 2012. aasta kohtuotsus Lebara (C?520/10, EU:C:2012:264, punkt 27) ja 3. märtsi 1994. aasta kohtuotsus Tolsma (C?16/93, EU:C:1994:80, punkt 14). 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsuses komisjon vs. Soome (C?246/08, EU:C:2009:671, punkt 43) on nimetatud isegi poolte kokkulepet hinna kohta. Sellise kokkuleppe saab aga sõlmida üksnes õigusvõimeline isik.
- 11 Vt nt 8. mai 2019. aasta kohtuotsus A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, punkt 22); 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, punkt 23); 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, punkt 21) ja 20. oktoobri 1993. aasta kohtuotsus Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, punkt 25) ning minu ettepanek kohtuasjas Dong Yang Electronics (C?547/18, EU:C:2019:976, punkt 41).
- 12 Vt nt 8. mai 2019. aasta kohtuotsus A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, punkt 22); 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, punkt 23); 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, punkt 21) ja 20. oktoobri 1993. aasta kohtuotsus Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, punkt 25).

Vt selle kohta ka minu ettepanek kohtuasjas Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:440, punkt 21).

13 Komisjon osundab selle väite tõendamiseks 21. aprilli 2005. aasta kohtuotsust HE (C?25/03, EU:C:2005:241, punkt 58). Seal on sõnaselgelt märgitud: „Seega tuleb teisele küsimusele vastata, et juhul kui abielust tulenev kaasomanike ühendus, millel puudub õigusvõime ja mis ei teosta ise majandustegevust kuuenda direktiivi tähenduses, esitab tellimuse kapitalikaubale, tuleb nimetatud ühendust moodustavaid kaasomanikke mainitud direktiivi kohaldamiseks mõista tehingust kasu saavate isikutena.“ Ma ei mõista, kuidas saab selle põhjal järeldada, et sellega tunnustas Euroopa Kohus abielust tulenevat kaasomanike ühendust maksukohustuslasena.

14 21. aprilli 2005. aasta kohtuotsus HE (C?25/03, EU:C:2005:241).

15 Vt selle kohta ka Euroopa Kohtu asjakohased järeldused 21. aprilli 2005. aasta kohtuotsuses HE (C?25/03, EU:C:2005:241, punkt 32). Asi oleks teisiti, kui mõttelise osa omanik asutaks seltsingu, mis saab teha väliseid tehinguid ja ise käivet omada. Sel juhul on seltsing oma õigusvõime tõttu tegutsev maksukohustuslane.

16 21. aprilli 2005. aasta kohtuotsus (C?25/03, EU:C:2005:241, punkt 54).

17 21. aprilli 2005. aasta kohtuotsus HE (C?25/03, EU:C:2005:241, punkt 58).

18 12. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, punkt 28) ja 29. septembri 2015. aasta kohtuotsus Gmina Wroc?aw (C?276/14, EU:C:2015:635, punkt 34). Vt ka 18. oktoobri 2007. aasta kohtuotsus van der Steen (C?355/06, EU:C:2007:615, punkt 23).

19 Vt selle kohta nt käibemaksudirektiivi põhjendus 5.

20 12. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, punkt 31); selles suunas juba kohtujurist Szpunari ettepanek kohtuasjas Nigl (C?340/15, EU:C:2016:505, punkt 21), mille kohaselt „koostöö või lähedane koostöö“ ei näita, et enam ei ole tegemist iseseisva maksukohustuslasega.

21 12. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, punkt 33).

22 12. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, punkt 34).

23 Käibemaksudirektiivi artikkel 28 näeb ette: „Kui enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest tegutsev maksukohustuslane osaleb teenuste osutamises, loetakse, et nimetatud teenused on saanud ja osutanud tema ise.“

24 2. mai 2019. aasta kohtuotsus Jarmuškien? (C?265/18, EU:C:2019:348, punkti 37 lõpp) ja 26. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Schmelz (C?97/09, EU:C:2010:632, punkt 63).

25 Kohtujuristi ettepanek kohtuasjas Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Cara?-Severin – Serviciul Inspec?ie Persoane Fizice ja Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Timi?oara – Serviciul Solu?ionare Contesta?ii 1 (C?716/18, EU:C:2020:82, punkt 22 jj) ja kohtuasjas Schmelz (C?97/09, EU:C:2010:354, punkti 33 lõpp).

26 Nii sõnaselgelt ka 2. mai 2019. aasta kohtuotsus Jarmuškien? (C?265/18, EU:C:2019:348, punkt 38).

27 Vt artikli 25 põhjendus (väikeettevõtjad) komisjoni 20. juuni 1973. aasta ettepanekus KOM(73) 950 (lõplik), lk 27.

28 Vt selle kohta eelkõige 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus Cussens jt (C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 31 jj).