Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

9. juuli 2020*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 288 esimese lõigu punkt 4 – Väikeettevõtjate erikord – Väikeettevõtjate erikorra kohaldamise aluseks oleva aastakäibe arvutamise meetod – Mõiste „kinnisasjaga tehtav abitehing“ – Kinnisasja üürileandmine füüsilise isiku poolt, kes tegutseb mitmel alal vabakutselisena

Kohtuasjas C-716/18,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Curtea de Apel Timişoara (Timişoara apellatsioonikohus, Rumeenia) 1. novembri 2018. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 14. novembril 2018, menetluses

CT

versus

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – S**erviciul Inspecție Persoane Fizice**,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – S**erviciul Soluționare Contestații 1**,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja president E. Regan, kohtunikud I. Jarukaitis, E. Juhász (ettekandja), M. Ilešič ja C. Lycourgos,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– CT, esindaja: *avocat* N. Şvidchi,

– Rumeenia valitsus, esindajad: E. Gane, L. Lițu, O.-C. Ichim ja C.-R. Canțăr, hiljem E. Gane, L. Lițu ja O.-C. Ichim,

– Euroopa Komisjon, esindajad: A. Armenia ja J. Jokubauskaitė,

olles 6. veebruari 2020. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

* Kohtumenetluse keel: rumeenia.

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), mida on muudetud nõukogu 22. detsembri 2009. aasta direktiiviga 2009/162/EL (ELT 2010, L 10, lk 14), (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 288 esimese lõigu punkti 4 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses ühelt poolt CT ja teiselt poolt Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice (Caraș-Severini maakonna maksubüroo füüsiliste isikute maksukontrolli talitus, edaspidi „AJFP Caraș-Severin“) ning Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1 (riigi maksuameti Timișoara piirkondliku maksukeskuse vaiete lahendamise talitus nr 1) vahel selle üle, kuidas arvutada CT aastakäivet, et kohaldada tema suhtes väikeettevõtjatele käibemaksudirektiivis ette nähtud erikorda.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artiklis 9 on sätestatud:

„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 põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.

[…]“.

4 Direktiivi artikli 135 lõike 1 punktis l ja lõikes 2 on sätestatud:

„1. Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[…]

l) kinnisasja rendile- ja üürileandmine.

2. Lõike 1 punktis l nimetatud maksuvabastus ei kehti järgmiste tehingute puhul:

a) liikmesriikide õigusaktides määratletud majutamine hotellisektoris või sama ülesandega sektorites, sealhulgas majutamine puhkelaagrites või telkimiseks ettenähtud paikades;

b) ruumide ja maatükkide rendileandmine sõidukite parkimiseks;

c) alaliselt paigaldatud seadmete ja masinate rendileandmine;

d) seifide üürimine.

Liikmesriigid võivad lõike 1 punktis l nimetatud maksuvabastuse kohaldamisalas teha lisaerandeid.“

5 Kõnealuse direktiivi artikli 174 lõikes 2 on sätestatud:

„Erandina lõike 1 sätetest jäetakse mahaarvatava osa arvutamisel kõrvale:

a) maksukohustuslase poolt tema ettevõtluse eesmärgil kasutatavate kapitalikaupade tarne käive;

b) kinnisasjaga tehtavate tehingute ja finantskõrvaltehingute käive;

c) artikli 135 lõike 1 punktides b–g nimetatud tehingute käive, kui need on kõrvaltehingud."

6 Käibemaksudirektiivi XII jaotis „Erikorrad" hõlmab 1. peatükki „Väikeettevõtete erikord". Selle peatüki 2. jaos „Maksuvabastused ja astmelised maksusoodustused" asuvad selle direktiivi artiklid 282–292.

7 Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 282 kohaldatakse selles jaos ettenähtud maksuvabastusi ja maksusoodustusi kaubatarnele ja teenuste osutamisele väikeettevõtjate poolt.

8 Sama direktiivi artikkel 287 on sõnastatud järgmiselt:

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

[…]

18) Rumeenia: 35 000 eurot;

[…]".

9 Käibemaksudirektiivi artiklis 288 on sätestatud:

„Käesolevas jaos sätestatud meetmete kohaldamisel kontrollsummana kasutatav käive moodustub järgmistest summadest ilma käibemaksuta:

1) kaubatarnete ja osutatud teenuste väärtus, niivõrd, kui need on maksustatavad;

2) nende artiklites 110 või 111, artikli 125 lõikes 1, artiklis 127 või artikli 128 lõikes 1 nimetatud maksust vabastatud (koos varasemal etapil tasutud käibemaksu mahaarvamise õigusega) tehingute väärtus;

3) artiklites 146–149, 151, 152 või 153 nimetatud maksust vabastatud tehingute väärtus;

4) kinnisasjaga tehtavate tehingute, artikli 135 lõike 1 punktides b–g nimetatud finantstehingute ja kindlustusteenuste summa, juhul kui need tehingud ei ole oma olemuselt abitehingud.

Käibe arvutamisel ei võeta siiski arvesse ettevõtja materiaalse või immateriaalse põhivara võõrandamise tehinguid."

10 Nõukogu 26. märtsi 2012. aasta rakendusotsuse 2012/181/EL, mille kohaselt lubatakse Rumeenial kehtestada erimeede, millega tehakse erand direktiivi 2006/112 artiklist 287 (ELT 2012, L 92, lk 26), artiklis 1 on sätestatud, et „[e]randina [käibemaksudirektiivi] artikli 287 punktist 18 võib Rumeenia kohaldada käibemaksuvabastust selliste maksukohustuslaste suhtes, kelle aastakäive riigi valuutas Euroopa Liiduga ühinemise kuupäeval kehtinud vahetuskursi kohaselt arvutatult ei ületa 65 000 eurot."

Rumeenia õigus

11 Rumeenia 22. detsembri 2003. aasta seaduse nr 571 maksuseadustiku kohta (lege nr. 571 privind Codul fiscal) (*Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 927, 23.12.2003), mida on muudetud 17. juuli 2006. aasta seadusega nr 343, millega muudetakse ja täiendatakse seadust nr 571 maksuseadustiku kohta (lege nr. 343 pentru modificarea şi completarea Legii nr. 571 privind Codul fiscal) (*Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 662, 1.8.2006) (edaspidi „maksuseadustik“), artiklis 127 „Maksukohustuslased ja majandustegevus“ on ette nähtud:

„1. Maksukohustuslane on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 viidatud majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

2. Käesoleva jaotise tähenduses on majandustegevus tootja, ettevõtja või teenuseid osutava isiku tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning vabakutseline või sellega võrdsustatud tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.“

12 Seadustiku artikli 141 „Riigisiseste tehingute maksuvabastused“ lõikes 2 on sätestatud:

„Käibemaksust on vabastatud ka järgmised tehingud:

[…]

e) kinnisvara rendileandmine, kontsessioonid, üürileandmine ja liisimine […].“

13 Selle seadustiku artikli 152 „Väikeettevõtjatele kohaldatav maksuvabastuse erikord“ lõige 1 on sõnastatud nii:

„1. Rumeenias artikli 125[1] lõike 2 punkti a kohaselt asutatud maksukohustuslane, kelle deklareeritud või tegelik aastakäive jääb alla 65 000 euro või ühinemise kuupäeval Banca Națională a României [Rumeenia keskpank] edastatud vahetuskursi alusel arvutatud ja järgmise tuhandikuni ümardatud vastava summa ehk 220 000 Rumeenia leu (RON) suuruse ülemmäära, võib kohaldada maksuvabastust […] artikli 126 lõikes 1 ette nähtud tehingute puhul, välja arvatud uute transpordivahendite ühendusesisesed tarned, mis on artikli 143 lõike 2 punkti b kohaselt käibemaksust vabastatud.“

14 Sama seadustiku artikli 152 lõikes 2 määratakse kindlaks tehingud, mille kogumaksumus ilma maksudeta võetakse väikeettevõtjate erikorra kohaldamise aluseks, ning kehtestatakse tingimus, et need tehingud ei tohi olla maksukohustuslase põhitegevusala suhtes abitehingud.

15 Maksuseadustiku artiklis 153 „Isikute registreerimine käibemaksukohustuslasena“ on ette nähtud:

„1. Maksukohustuslane, kelle tegevuskoht on Rumeenias ja kes tegeleb või kavatseb tegeleda majandustegevusega, mis hõlmab käibemaksuga maksustatud ja/või käibemaksust vabastatud tehinguid koos käibemaksu mahaarvamise õigusega, on kohustatud esitama pädevale maksuhaldurile avalduse käibemaksukohustuslasena […] registreerimiseks järgmiselt: […]

b) kui ta jõuab kalendriaastal artikli 152 lõikes 1 sätestatud käibemaksust vabastamise künniseni või ületab selle 10 päeva jooksul selle kuu lõpust arvates, mil ta künniseni jõudis või selle ületas;

[…]“.

16 Maksuseadustikku käsitleva seaduse nr 571/2003 rakenduseeskirjade (normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal), mis kiideti heaks valitsuse 22. jaanuari 2004. aasta otsusega nr 44, millega kiidetakse heaks maksuseadustikku käsitleva seaduse nr 571/2003 maksuseadustiku

rakenduseeskirjad (hotărâre nr. 44 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal) (*Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 112, 6.2.2004), mida on muudetud valitsuse 4. juuli 2012. aasta otsusega nr 670, millega muudetakse ja täiendatakse rakenduseeskirju maksuseadustikku käsitlevale seadusele nr 571/2003, mis kiideti heaks valitsuse otsusega nr 44/2004 (hotărâre nr. 670 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004) (*Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 481, 13.7.2012), punkti 47 lõikes 3 oli sätestatud:

„Tehing on maksukohustuslase põhitegevusala suhtes abitehing, kui on täidetud järgmised kumulatiivsed tingimused:

a) tehingu tegemiseks on vaja piiratud tehnilisi ressursse varustuse ja tööjõu osas,

b) tehingul puudub otsene seos maksukohustuslase põhitegevusalaga, ja

c) tehingu sooritamiseks tehtud ostude väärtus ja tehinguga seotud mahaarvatav maksusumma on tähtsusetud.“

17 Rakenduseeskirjade punkti 61 lõikes 1 oli maksuseadustiku artikli 152 kohta sätestatud:

„Tehing on maksukohustuslase põhitegevusala suhtes abitehing maksuseadustiku artikli 152 lõike 2 tähenduses, kui on täidetud punkti 47 lõikes 3 sätestatud kumulatiivsed tingimused.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

18 Põhikohtuasja kaebaja on ülikooli õppejõud, kes tegutseb mitmel alal vabakutselisena, nimelt audiitori, maksunõustaja, pankrotihalduri ja advokaadina ning saab lisaks tulu artiklite ja raamatute avaldamisest. Ta sai 2008. aastal füüsilisest isikust maksukohustuslase registreerimisnumbri tegutsemiseks raamatupidamise valdkonnas, mis hõlmab ka finantsauditit ja maksunõustamist.

19 Valdav osa põhikohtuasja kaebaja tegevusest toimus tema kodusel aadressil, kuid pankrotihalduri tegevuskohaks oli ta märkinud kinnisasja aadressi, mis on tema ja ühe teise isiku kaasomandis ning mis on osaliselt üürile antud äriühingule, mille osanik ja juhataja ta on. Selle käibemaksukohustuslasena registreeritud äriühingu registrijärgne asukoht on nimetatud hoones, kus ta tegeleb eelkõige äri- ja muu juhtimisalase nõustamisega ning raamatupidamis-, auditeerimis- ja maksunõustamisega. Kõnealuse äriühingu põhitegevusalana on deklareeritud „äri- ja muu juhtimisalane nõustamine“.

20 Põhikohtuasja kaebaja juures toimus 2016. aastal maksukontroll, mis puudutas tema kui füüsilise isiku majandustegevust ja mille tulemusel AJFP Caraș-Severin tuvastas, et 2012. aastal oli tema käive suurem kui 220 000 leud (ligikaudu 65 000 eurot), mis oli tol ajal Rumeenias väikeettevõtjate erikorra kohaldamiseks ette nähtud künnis. Seetõttu nõudis maksuhaldur põhikohtuasja kaebajalt maksuotsusega summat, mille viimane oleks pidanud tasuma alates kuupäevast, mil ta oli kohustatud end käibemaksukohustuslasena registreerima, st 1. septembrist 2012.

21 Selleks et teha kindlaks, kas 2012. aastal ületas põhikohtuasja kaebaja aastakäive seda künnist, võttis AJFP Caraș-Severin arvesse tulu, mida see isik sai nii vabakutselisena töötamisest ja autoriõiguste eest kui ka nimetatud hoone üürileandmisest. Maksuhalduri tehtud arvutus ei hõlmanud palgatulu, mida asjaomane isik sai ülikooli õppejõuna, ega töötasu, mida ta sai advokaadina töötamisest, kuna viimati nimetatud tulu oli juba käibemaksuga maksustatud advokaadibüroo raames, mille osanik ta oli.

22 Pärast seda, kui AJFP Caraș-Severin oli tuvastanud, et põhikohtuasja kaebaja 2012. aasta kogutulu, mis on asjakohane väikeettevõtjate erikorra kohaldamiseks, pärineb 69% ulatuses pankrotihaldurina tegutsemisest, 17% ulatuses tema kaasomandis oleva kinnisasja üürileandmisest ning 14% ulatuses audiitori ja maksunõustaja tegevusest, leidis AJFP Caraș-Severin konkreetselt, et viidatud aastal oli asjaomase isiku põhitegevus pankrotihaldurina tegutsemine. Maksuhaldur täpsustas, et kinnisasja üürileandmist ei saa pidada selle põhitegevuse „abitehinguks“ maksuseadustiku artikli 152 lõike 2 tähenduses, mistõttu sellest saadud tulu ei saa väikeettevõtjate erikorra kohaldamise kindlaksmääramisel aluseks võetava käibe arvutamisel välja jätta.

23 Põhikohtuasja kaebaja esitas AJFP Caraș-Severini maksuotsuse ja maksukontrolli aruande peale vaide. Riigi maksuameti Timișoara piirkondliku maksukeskuse vaiete lahendamise talitus nr 1 jättis vaide 22. augusti 2017. aasta otsusega rahuldamata.

24 Selle otsuse peale esitas põhikohtuasja kaebaja halduskohtusse kaebuse. Tribunalul Timiș (Timiși esimese astme kohus, Rumeenia) jättis kaebuse 26. märtsi 2018. aasta kohtuotsusega rahuldamata.

25 Seepeale esitas põhikohtuasja kaebaja eelotsusetaotluse esitanud kohtule apellatsioonkaebuse, milles ta väidab, et tema kaasomandisse kuuluva kinnisasja üürileandmine kujutab endast abitehingut maksuseadustiku artikli 152 lõike 2 tähenduses ja et sellest saadud tulu ei tule väikeettevõtjate erikorra kohaldamisel aluseks võetava käibe arvutamisel arvesse võtta. Kuna Curtea de Apel Timișoara (Timișoara apellatsioonikohus, Rumeenia) leidis, et tema menetluses oleva vaidluse lahendamiseks on vaja tõlgendada käibemaksudirektiivi sätteid, otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas sellistel asjaoludel nagu käesolevas kohtuvaidluses, kus füüsiline isik tegeleb majandustegevusega, mis seisneb vabakutselisena tegutsemises ja kinnisasja üürileandmises, saades sellest kestvat tulu, on [käibemaksudirektiivi] artikli 288 [esimese lõigu] punkti 4 kohaselt nõutav kindla kutsealase tegevuse tuvastamine, mis on põhitegevusala, et kontrollida, kas üürileandmist võib pidada selle abitehinguks, ning kui vastus on jaatav, siis milliste kriteeriumide alusel saab kindlaks teha põhitegevusala, või tuleb eespool viidatud sätet tõlgendada nii, et kogu kutsealane tegevus, mis moodustab sellise füüsilise isiku majandustegevuse, on „põhitegevusala“?

2. Kas juhul kui kinnisasi, mille füüsiline isik on andnud üürile kolmandale isikule, ei ole kasutusel selle isiku ülejäänud majandustegevuse tarbeks ega ole selleks määratud, mistõttu ei saa tuvastada seost üürileantud kinnisasja ja selle isiku mitmesugustel kutsealadel tegutsemise vahel, võimaldab [käibemaksudirektiivi] artikli 288 [esimese lõigu] punkt 4 pidada üüritehingut „abitehinguks“, millest tulenevalt jääb see tehing välja selle käibe arvutamisel, millest lähtuvalt kohaldatakse väikeettevõtjatele maksuvabastuse erikorda?

3. Kas teises küsimuses kirjeldatud juhul on üüritehingu „abitehinguks“ kvalifitseerimisel tähtsust asjaolul, et see tehti juriidilise isiku staatusega kolmanda isiku kasuks, kusjuures füüsiline isik on selle juriidilise isiku osanik ja juhataja, juriidilise isiku asukoht on kõnealusel kinnisasjal ja tema kutsealane tegevus on sama laadi nagu kõnealuse füüsilise isiku kutsetegevus?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

26 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 288 esimese lõigu punkti 4 tuleb tõlgendada nii, et füüsilisest isikust maksukohustuslase puhul, kelle majandustegevus seisneb mitmel alal vabakutselisena tegutsemises ja kinnisasja üürileandmises, on selline üürileandmine väikeettevõtjate erikorra kohaldamisel „abitehing“ selle sätte tähenduses.

27 Sissejuhatuseks tuleb esiteks märkida, et käibemaksudirektiivi artiklitega 281–294 kehtestatud väikeettevõtjate erikorda, mis teeb erandi selle direktiivi üldisest süsteemist, tuleb tõlgendada kitsalt ja kohaldada üksnes niivõrd, kuivõrd see on vajalik selle eesmärkide saavutamiseks (vt selle kohta 2. mai 2019. aasta kohtuotsus Jarmuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 Teiseks olgu viidatud kinnisvara üürileandmist puudutavale Euroopa Kohtu praktikale, mille kohaselt üürileandmine on käibemaksudirektiivi kohaldamisalasse kuuluv majandustegevus, kui see toimub kestva tulu saamise eesmärgil vastavalt selle direktiivi artikli 9 lõike 1 teisele lõigule (vt selle kohta 27. jaanuari 2000. aasta kohtuotsus Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Kolmandaks tuleb nentida, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 30 ja 31 märkis, et kinnisasja üürileandmine saab kujutada endast „kinnisasjaga tehtavat tehingut“ käibemaksudirektiivi artikli 288 esimese lõigu punkti 4 tähenduses vaid siis, kui tegemist on maksust vabastatud tehinguga, mida peab eelotsusetaotluse esitanud kohus selle direktiivi artikli 135 lõike 1 punkti l ja lõike 2 viimase lõigu alusel kontrollima.

30 Neist sissejuhatavatest märkustest lähtudes tuleb esile tuua, et kuna käibemaksudirektiivi artikli 288 esimese lõigu punktis 4 ei ole viidatud liikmesriikide õigusele, on mõiste „abitehing“ selle sätte tähenduses liidu õiguse autonoomne mõiste, mida tuleb liidu territooriumil tõlgendada ühetaoliselt, olenemata liikmesriikides kasutatud kvalifikatsioonist, võttes seejuures arvesse nii selle sätte sõnastust kui ka konteksti, milles see säte asub, ning sellega taotletavaid eesmärke (vt selle kohta 5. veebruari 2020. aasta kohtuotsus Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (meremeeste laevapere liikmeks munsterdamine Rotterdami sadamas), C-341/18, EU:C:2020:76, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Käibemaksudirektiivi artikli 288 esimese lõigu punkti 4 sõnastuse kohta tuleb nentida, et selles ei ole täpsustatud, mida tähendab „abitehing“, mille mõistet ei ole muuseas määratletud üheski teises selle direktiivi sättes.

32 Käibemaksudirektiivi artikli 288 esimese lõigu punkti 4 konteksti kohta tuleb viidata selle direktiivi X jaotise „Mahaarvamine“ 2. peatükis „Osaline mahaarvamine“ asuva artikli 174 lõike 2 punktile b, mille kohaselt jäetakse mahaarvatava osa arvutamisel kõrvale „kinnisasjaga tehtavate tehingute ja finantskõrvaltehingute“ käive.

33 Viimati nimetatud säte vastab sisuliselt nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) artikli 19 lõikele 2, millega liidu seadusandja soovis jätta mahaarvatava osa arvutamisel kõrvale sellistest tehingutest tekkinud käibe, mis on asjaomase maksukohustuslase igapäevategevuse seisukohalt ebaharilikud (vt selle kohta 6. märtsi 2008. aasta kohtuotsus Nordania Finans ja BG Factoring, C-98/07, EU:C:2008:144, punkt 24).

34 Selles sättes kasutatud mõiste „juhuslik tehing“ tõlgendamise kohta on Euroopa Kohus viidanud eelkõige seletuskirjale, mis on lisatud Euroopa Ühenduste Nõukogule 29. juunil 1973 esitatud Euroopa Komisjoni ettepanekule võtta vastu nõukogu kuues direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (KOM(73) 950)(vt *Euroopa Ühenduste Bülletään*, lisa 11/73, lk 20) (edaspidi „kuuenda direktiivi ettepanek“). Seletuskirjas on märgitud, et „[m]ahaarvatava osa arvutamisel tuleb välja jätta [ettepaneku artikli 19 lõikes 2] nimetatud tegurid, et vältida olukorda, kus need võiksid moonutada selle tegelikku tähendust, kuna need elemendid ei kajasta maksukohustuslase kutsetegevust“. Seletuskirja kohaselt puudutab see „kapitalikaupade müüki ning kinnisvara- ja finantstehinguid, mida teostatakse üksnes juhuslikult, st millel on ettevõtja kogukäibe suhtes vaid teisejärguline või juhuslik tähtsus“. Samas

seletuskirjas täpsustatakse, et „[n]eed tehingud jäetakse välja üksnes siis, kui need ei kuulu maksukohustuslase tavapärase kutsetegevuse hulka“ (29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punkt 30).

35 Käibemaksudirektiivi artikli 288 esimese lõigu punkt 4 põhineb samadel kaalutlustel. See säte vastab nimelt kuuenda direktiivi ettepaneku artikli 25 lõikele 2, nüüd kuuenda direktiivi 77/388 artikli 24 lõikele 4. Kuuenda direktiivi ettepanekule lisatud seletuskirjas on öeldud, et „[kõnealune] säte kehtestab käibe kindlaksmääramise viisi, mis on aluseks maksuvabastuse ja maksusoodustuse määramisel“. Seletuskirja kohaselt „välistab [see säte] suuremal või vähemal määral juhuslikud tehingud, mis võivad aastate lõikes mõjutada käibe mahtu“, ning „[see] jätab kõrvale ka tehingud, mis nagu nõuete loovutamine ei väljenda ettevõtja tegelikku suurust“.

36 Tuleb tunnistada, et mõni käibemaksudirektiivi keeleversioon, eelkõige bulgaaria-, saksa-, inglis-, horvaatia-, hollandi- ja sloveenikeelne versioon ei sisalda direktiivi artikli 174 lõikes 2 ja artikli 288 esimese lõigu punktis 4 identset mõistet „abitehing“.

37 Sellegipoolest tuleb käesoleva kohtuotsuse punktides 34 ja 35 toodud kaalutlusi arvestades asuda seisukohale, et nendes sätetes sisalduvatel mõistetel on erinevale kontekstile vaatamata sama sisu.

38 Mõiste „abitehing“ tähistab niisiis teatud tehinguid, mis ei kuulu maksukohustuslase tavapärase kutsetegevuse hulka.

39 Kõnealuse erikorra kontekstis ei nõua tehingu klassifitseerimine maksukohustuslase „abitehinguks“ seda, et maksukohustuslase majandustegevuse oluline osa oleks määratletud tema põhitegevusena, ega ka seda, et see oleks seotud kõnealuse maksukohustuslase mis tahes muu majandustegevusega. See väljend on autonoomne mõiste.

40 Käibemaksudirektiivi artikli 288 esimese lõigu punkti 4 sellist tõlgendust kinnitab väikeettevõtjate erikorraga taotletav eesmärk. Euroopa Kohus on sellega seoses sedastanud, et see kord näeb ette lihtsustatud haldusmenetluse, millega püütakse edendada väikeettevõtjate asutamist, tegevust ja konkurentsivõimet ning alal hoida maksujärelevalvega seotud halduskoormuse ja eeldatava väikese maksutulu vahelist mõistlikku suhet. Seega on selle korra eesmärk säästa halduskoormust nii väikeettevõtjatele kui ka maksuhalduritele (26. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, punktid 63 ja 68, ning 2. mai 2019. aasta kohtuotsus Jarmuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, punkt 37).

41 Sellest tuleneb, et väikeettevõtjate erikorraga taotletava eesmärgi saavutamise tagamiseks ei ole vaja tekitada sellist halduskoormust tehingute tõttu, mis ei ole seotud maksukohustuslase tavapärase kutsetegevusega.

42 Väärib meelde tuletamist, et nüüd käibemaksudirektiivi artikli 174 lõikes 2 sisalduvate sätete kohta on Euroopa Kohus sedastanud, et majandustegevust ei saa käsitada „juhuslikuna“ mingil juhul siis, kui see on asjaomase ettevõtja tavapärase maksustatava kutsetegevuse otsene, püsiv ja vajalik laiendamine (vt selle kohta 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punkt 31).

43 Eelmises punktis välja toodud olukorrast erinevatel juhtudel on otsustav asjaolu see, kas kinnisvaratehing tehti maksukohustuslase tavapärase kutsetegevuse raames või mitte – asjaolu, mida peavad hindama maksuhaldurid ja vajaduse korral liikmesriigi kohtud.

44 Seega peavad maksuhaldurid ja liikmesriigi kohtud võtma arvesse neile esitatud tõendeid, eelkõige asjaomase kinnisasja laadi, selle omandamiseks kasutatud rahaliste vahendite päritolu ja kinnisasja kasutamist.

45 Põhikohtuasjas kõne all oleva olukorra kohta nähtub eelotsusetaotlusest, et nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 51 ja 52 märkis, on esiteks põhikohtuasja kaebaja kui pankrotihalduri tegevuskoht tema kaasomandisse kuuluva ja üürile antud kinnisasja aadressil. Teiseks on põhikohtuasja kaebaja selle kinnisasja, milles asuvad kontoriruumid, välja üürinud juriidilisele isikule, mille osanik ja juhataja ta on. Lisaks on selle juriidilise isiku tegevuskoht kõnealuses hoones ning tema tegevus sarnaneb põhikohtuasja kaebaja tegevusele. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on hinnata, kas need asjaolud tõendavad, et kõnealune üürileandmine kuulub maksukohustuslase tavapärase kutsetegevuse hulka.

46 Kõigist eeltoodud kaalutlustest lähtudes tuleb esitatud küsimustele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 288 esimese lõigu punkti 4 tuleb tõlgendada nii, et füüsilisest isikust maksukohustuslase puhul, kelle majandustegevus seisneb mitmel alal vabakutselisena tegutsemises ja kinnisasja üürileandmises, ei ole selline üürileandmine „abitehing“ selle sätte tähenduses, kui see tehing tehakse maksukohustuslase tavapärase kutsetegevuse raames.

Kohtukulud

47 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (viies koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, mida on muudetud nõukogu 22. detsembri 2009. aasta direktiiviga 2009/162/EL, artikli 288 esimese lõigu punkti 4 tuleb tõlgendada nii, et füüsilisest isikust maksukohustuslase puhul, kelle majandustegevus seisneb mitmel alal vabakutselisena tegutsemises ja kinnisasja üürileandmises, ei ole selline üürileandmine „abitehing“ selle sätte tähenduses, kui see tehing tehakse maksukohustuslase tavapärase kutsetegevuse raames.

Allkirjad