Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 6. veebruaril 2020[1]

Kohtuasi C-716/18

CT
versus
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Curtea de Apel Timișoara (Timișoara apellatsioonikohus, Rumeenia))

Eelotsusetaotlus – Direktiiv 2006/112/EÜ – Käibemaksudirektiivi artiklid 287 ja 288 – Väikeettevõtjatele kohaldatav erikord – Maksuvabastus juhul, kui käive ei ületa teatavat piirmäära – Maksuvaba käibe piirmäära arvutamine mitmel tegevusalal tegutsemise korral – Mõiste „kinnisasjaga tehtavad tehingud“, mis „ei ole oma olemuselt abitehingud“ ja mida tuleb arvesse võtta

I. Sissejuhatus

1. Käesolev menetlus käsitleb väikeettevõtjatele kohaldatava maksuvabastuse erikorda. Selle korra kohaselt võib liikmesriik käibemaksust vabastada maksukohustuslased, kelle aastakäive ei ületa teatavat piirmäära. Rumeenias on selleks piirmääraks 65 000 eurot. Küsimus on aga selles, kuidas tuleb kõnealust summat arvutada juhul, kui maksukohustuslane tegutseb mitmel tegevusalal. Käesolevas asjas sai maksukohustuslane 2012. aastal tulu nõustamistegevusest audiitori, maksunõustaja ja advokaadina, tegutsemisest pankrotihalduri ja kirjanikuna ning kinnisasja üürile andmisest.

2. Kuna kõnealuse käibe arvutamisel jätab Rumeenia kõrvale advokaaditegevusest saadud tulu/tekkinud käibe, oleks piirmäär 65 000 eurot ületatud vaid juhul, kui võetaks arvesse üürile andmisest saadud tulu. Käibemaksudirektiivi artikli 288 esimese lause punkti 4 kohaselt kaasatakse „kinnisasjaga tehtavad tehingud“ arvestusse vaid siis, kui need ei ole oma olemuselt „abitehingud“. Euroopa Kohus saab nüüd esimest korda võimaluse selgitada, kas kinnisasja üürile andmist tuleb pidada „kinnisasjaga tehtavaks tehinguks“ ja millal tuleb eeldada märkimisväärset „abitehingut“.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

3. Õigusliku raamistiku moodustavad nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklid 287 ja 288.[2]

1 Algkeel: saksa.

2 ELT 2006, L 347, lk 1, 2012. aastal kohaldatud redaktsioon.

4. Käibemaksudirektiivi artikli 287 punkt 18 sätestab:

„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; […]".

5. Nõukogu 26. märtsi 2012. aasta rakendusotsuse [3] artikkel 1 sätestab, et erandina direktiivi 2006/112 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.

6. Käibemaksudirektiivi artikkel 288 sätestab:

„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."

7. Peale selle on seoses sisendkäibemaksuna mahaarvatava osa jaotusega artikli 174 lõikes 2 sätestatud:

„Erandina lõike 1 sätetest jäetakse mahaarvatava osa arvutamisel kõrvale: […]

b) kinnisasjaga tehtavate tehingute ja finantskõrvaltehingute käive;

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

B. Rumeenia õigus

8. Rumeenia õiguses sisalduvad asjaomased õigusnormid 22. detsembri 2003. aasta seaduses nr 571 maksuseadustiku kohta (Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal) (hilisemate muudatuste ja täiendustega; edaspidi „maksuseadustik"). Maksuseadustiku artikkel 152 sätestab:

„(1) Rumeenias artikli 125^1 lõike 2 punkti a kohaselt asutatud maksukohustuslane, kelle deklareeritud või tegelik aastakäive jääb alla 65 000 euro […] või 220 000 Rumeenia leu (RON) suuruse piirmäära, võib kohaldada maksuvabastust […] artikli 126 lõikes 1 ette nähtud tehingute puhul […].

3 Nõukogu rakendusotsus, mille kohaselt lubatakse Rumeenial kehtestada erimeede, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklist 287 (ELT 2012, L 92, lk 26).

(2) Lõike 1 kohaldamisel aluseks võetava käibe hulka arvatakse – maksukohustuslaste puhul, kes taotlevad enda kustutamist käibemaksukohustuslaste registrist – järgmiste tehingute kogumaksumus ilma maksudeta: maksukohustuslase poolt kalendriaasta jooksul tarnitud või osutatud kaubad ja teenused, kui need olid maksustatavad või oleksid olnud maksustatavad, kui neid ei oleks tarninud või osutanud väikeettevõtja; sellisest majandustegevusest tulenevad tehingud, mille puhul tarnimise või osutamise koht loetakse asuvaks välisriigis, kui maksu oleks saanud maha arvata juhul, kui tehingud oleksid olnud tehtud Rumeenias kooskõlas artikli 145 lõike 2 punktiga b; maksust vabastatud tehingud, mis annavad mahaarvamisõiguse, ja maksust vabastatud tehingud, mis ei anna mahaarvamisõigust, ning mis on ette nähtud artikli 141 lõike 2 punktides a, b, e ja f, kui need ei ole põhitegevusala suhtes abitehingud […]".

9. Rumeenia valitsuse 22. jaanuari 2004. aasta määruse nr 44, millega kiidetakse heaks seaduse nr 571/2003 rakenduseeskirjad, mida on muudetud ja täiendatud valitsuse 4. juuli 2012. aasta määrusega nr 670 (Hotărârea Guvernului României nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal; edaspidi „rakenduseeskirjad"), punkti 47 lõige 3 sätestab:

„Tehing on 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."

III. Asjaolud ja eelotsusemenetlus

10. Nagu juba mainitud, tegutseb põhikohtuasjas kaebajaks olev isik (edaspidi „kaebaja") lisaks ülikooli õppejõu ametile mitmel alal vabakutselisena, ta on audiitor, maksunõustaja, pankrotihaldur ja advokaat. Peale selle saab ta aeg-ajalt tulu autoriõiguste kasutamisest.

11. Rumeenia seaduste kohaselt sai kaebaja üheainsa maksukohustuslase registreerimisnumbri tegutsemiseks „raamatupidamise, finantsauditi ja maksunõustamise alal", mis vastab maksunõustaja ja audiitori kutsealadele. Neil kutsealadel tegutsemisega seoses deklareeris apellant mitu tegevuskohta. Põhikohtuasjas arutusel oleva kinnisasja aadressil on registreeritud ainult tema isikliku pankrotihalduri büroo asukoht.

12. Alates 2007. aastast sai kaebaja ka tulu eespool nimetatud kinnisasja üürileandmisest. Kinnisasi on antud üürile äriühingule, mille osanik ja juhataja on kaebaja. Äriühing deklareeris üürilevõetud hoone oma registrijärgse asukohana ja selles hoones toimub nõustamistegevus, sealhulgas raamatupidamis-, auditeerimis- ja maksunõustamisalane tegevus. Põhitegevusena on deklareeritud „äri- ja muu juhtimisalane nõustamine".

13. Aastal 2016 korraldati kaebaja juures maksukontroll, mille ese oli ajavahemikul 1. jaanuarist 2011 kuni 30. juunini 2016 tasuda tulnud käibemaks. Kontrolli tulemusena tuvastas maksuhaldur (Administrația Județeană a Finanțelor Publice, edaspidi „AJFP"), et 2012. aastal ületas kaebaja käive väikeettevõtjatele maksuvabastuse erikorra kohaldamiseks kehtestatud 220 000 Rumeenia leu (65 000 euro) suuruse piirmäära (edaspidi „maksuvaba käibe piirmäär"), mistõttu oleks kaebaja pidanud ennast käibemaksukohustuslasena registreerima. Sellest tulenevalt määras AJFP kaebajale tasuda tuleva käibemaksu summas 95 184 leud.

14. Kõnealuse käibe kindlakstegemisel võttis AJFP arvesse kaebaja tulu vabakutselise maksunõustaja, audiitori ja pankrotihaldurina tegutsemisest, autoriõiguse teostamisest saadud tasusid ning kaasomandis olevalt kinnisasjalt teenitud üüritulu. Käibe arvutamisel ei võetud arvesse õppejõuna töötamisest ega advokaadina tegutsemisest saadud tulu, mille kohta kehtivad eraldi maksustamise alused.

15. AJFP tegi kindlaks, et 2012. aastal on 69% kaebaja kogutulust saadud tegutsemisest pankrotihaldurina, 17% kinnisasja üürileandmisest ning 14% tegutsemisest audiitori ja maksunõustajana. Selle põhjal leidis AJFP, et asjaomasel aastal oli kaebaja põhitegevusalaks tegutsemine pankrotihaldurina, arvestades sellega teenitud tulu osatähtsust kogu majandustegevusest saadud tulus; ühtlasi leidis AJFP, et kinnisasja üürileandmist ei saa pidada kõnealuse tegevuse suhtes „abitehinguks", mis lubaks üüritulu kõnealuse aasta käibe arvutamisel kõrvale jätta.

16. Maksuotsuse peale esitatud vaie jäeti 22. augusti 2017. aasta otsusega rahuldamata. Vaideotsuse peale esitatud kaebuse jättis Tribunalul Timiș (Timiși esimese astme kohus, Rumeenia) 26. märtsi 2018. aasta kohtuotsusega rahuldamata. Kaebaja esitas nimetatud kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse. Curtea de Apel Timișoara (Timișoara apellatsioonikohus, Rumeenia) peatas menetluse ja esitas ELTL artikli 267 alusel Euroopa Kohtule järgmised kolm eelotsuse küsimust:

„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 [lõike 1] 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 [lõike 1] punkt 4 pidada üüritehingut „abitehinguks", millest tulenevalt jääb see tehing välja selle käibe arvutamisel, millest lähtuvalt kohaldatakse väikeettevõtjatele maksuvabastuse eriskeemi?

3. Kas teises küsimuses kirjeldatud juhul omab üüritehingu „abitehinguks" kvalifitseerimisel tähtsust asjaolu, 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?"

17. Euroopa Kohtu menetluses esitasid kirjalikud seisukohad kaebaja, Rumeenia ja Euroopa Komisjon.

IV. Õiguslik hinnang

18. Kolme küsimusega, millele – nagu Rumeenia põhjendatult soovitab – saab vastata koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kuidas tuleb tõlgendada käibemaksudirektiivi artikli 288 esimese lause punkti 4. Täpsemalt soovib ta teada, kuidas tuleb kindaks teha, kas tegemist on „kinnisasjaga tehtavate tehingutega", mis „ei ole oma olemuselt abitehingud".

19. See sõltub otsustaval määral käibemaksudirektiivi artiklis 287 sätestatud maksuvabastuse mõttest ja eesmärgist (selle kohta allpool jaotis A). Seejuures tuleb välja selgitada, kas hoone üürile andmine on „kinnisasjaga tehtav tehing" (selle kohta allpool jaotis B) ja milliste kriteeriumide alusel tuleb seda pidada „abitehinguks" käibemaksudirektiivi artikli 288 esimese lause punkti 4 tähenduses (selle kohta allpool jaotis C). Kui kõnealuste kriteeriumide alusel tuleb üürile andmist pidada käesoleval juhul selliseks abitehinguks (selle kohta allpool jaotis D), siis leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kaebaja ei ole ületanud käibemaksudirektiivi artiklis 287 kehtestatud maksuvaba käibe piirmäära.

20. Kuna Euroopa Kohus peab andma eelotsusetaotluse esitanud kohtule ka aluseks oleva põhikohtuasja lahendamiseks tarviliku vastuse, tuleb komisjoniga nõustudes märkida järgmist. Eelotsusetaotluse kohaselt ei võetud väikeettevõtja suhtes kehtiva maksuvaba käibe piirmäära arvutamisel arvesse professorina töötamisest saadud tulu ega advokaadina tegutsemisest saadud tulu. Põhjuseks oli ilmselt tõsiasi, et selle suhtes kehtib maksustamise erikord.

21. Töölepingu alusel (käesoleval juhul professori ametikohal) töötamisest saadud tulu väljajätmine on käibemaksuga maksustamise seisukohast mõistetav, sest maksustatavad tehingud sellega seoses puuduvad. Kuna aga ettevõtjast advokaadi tegevus on vaieldamatult iseseisev majandustegevus käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses, siis on tegemist maksustatavate tehingutega, mida võetakse käibe arvutamisel põhimõtteliselt arvesse. Kas kõnealuste tehingute suhtes kehtib muu maksustamiskord või mitte, ei ole seejuures oluline. Teisiti oleks asi juhul, kui kaebaja oleks saanud tulu töölepingu alusel töötava advokaadina (see tähendab advokaadina, kes ei ole ettevõtja) või kui kõnealuseid tehinguid ei oleks teinud mitte tema, vaid äriühing. Kuna eelotsusetaotlus ei ole selles aspektist üheti mõistetav, on liikmesriigi kohtu ülesanne seda kontrollida.

A. Käibemaksudirektiivi artiklis 287 sätestatud maksuvabastuse mõte ja eesmärk

22. Selleks et hinnata, kas hoolimata üürile andmise tehingutest saab kaebaja ikkagi kuuluda käibemaksudirektiivi artikli 287 kohase niinimetatud väikeettevõtjate[4] suhtes kohaldatava maksuvabastuse alla, tuleb esmalt kindlaks teha kõnealuse maksuvabastuse mõte ja eesmärk. Kuna see ei ole objektiivselt seotud tegevuse laadiga, vaid lähtub üksnes sellest, et maksukohustuslane isiklikult ei ületa teatavat käibe piirmäära, näeb käibemaksudirektiivi artikli 287 ette subjektiivse maksuvabastuse.

23. Nagu Euroopa Kohus on juba sedastanud[5] ja mina ühes teises kohas märkinud olen,[6] seisneb kõnealuse subjektiivse maksuvabastuse mõte eelkõige haldusmenetluse lihtsustamises.

24. 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.[7] Kontrollitegevust ja sellest maksuhaldurile tekkivat kulu, mida asjaomane maksutulu ei tasakaalusta, soovitakse vältida maksuvaba käibe piirmääraga. See nähtub ka komisjoni 1973. aasta ettepanekust: nõukogu kuues direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta. Juba seal viidati sõnaselgelt liikmesriikide raskustele käibemaksu reguleerivate üldnormide kohaldamisel väikeettevõtjatele.[8]

4 Vt XII jaotise 1. peatüki pealkiri („Väikeettevõtete erikord").

5 2. mai 2019. aasta kohtuotsus Jarmuškienė (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).

6 Kohtujuristi ettepanek kohtuasjas Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, punkti 33 lõpp).

7 Nii sõnaselgelt ka 2. mai 2019. aasta kohtuotsus Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, punkt 38).

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

25. Sellega kaasnev väikeettevõtjate sooduskohtlemine, näiteks alustavate ettevõtjate toetamine [9] on seejuures pigem selle korra peegeldus kui mõte ja eesmärk. See nähtub ka käesoleval juhul asjakohasest käibemaksudirektiivi artiklist 288. Selles sättes on nimelt märgitud, et käibemaksudirektiivi artiklis 287 viidatud maksuvaba käibe piirmäär (mille saavad kindlaks määrata liikmesriigid) ei puuduta ettevõtja suurust ega turul senise tegutsemise aega, vaid üksnes oodatava maksutulu suurust.

26. Selleks et kindlaks teha, kas ettevõtja liigitub niinimetatud väikeettevõtjaks, võetakse käibe arvutamisel nimelt arvesse üksnes maksustatavaid tehinguid (käibemaksudirektiivi artikli 288 esimese lause punkt 1) ja teatavaid maksuvabasid tehinguid (punktid 2–4). Ülejäänud maksuvabad tehingud võivad olla kui tahes suuremahulised, ilma et need takistaksid muude maksustatavate tehingute vabastamist käibemaksust. Nii on näiteks hõlmatud ka suured haiglad, juhul kui need teevad maksustatavaid tehinguid vaid tühises mahus. Sellised maksukohustuslased võivad siis pidada ka neid tehinguid maksuvabadeks, isegi kui kõnealuseid ettevõtjaid ei saa nende suuruse poolest selle sõna tavatähenduses kuidagi pidada väikeettevõtjateks või nende pikaajalise turul tegutsemise tõttu ei saa neid mingil juhul nimetada alustavateks ettevõtjateks.

27. Seda, et kõnealuse maksuvabastuse eesmärk ei ole alustavate ettevõtjate toetamine, näitab ka sätte seotus liikmesriigiga. Säte vabastab käibemaksust ainult liikmesriigis maksustatavad tehingud. Seega kuuluvad suured residentidest ettevõtjad, kes teevad maksustatavaid tehinguid suures mahus välismaal ja vaid tühises mahus liikmesriigis, ikkagi maksuvabastuse kohaldamisalasse. Peale selle ei näe käibemaksudirektiivi artikkel 287 ette mitte maksuvaba summat, vaid maksuvaba käibe piirmäära. Piirmäära ületamise korral maksustatakse kõik tehingud alates esimesest eurost käibemaksuga, kuid kui tegemist oleks maksuvaba summaga, siis see summa säiliks. Selline „kõik või mitte midagi" põhimõte on alustavate ettevõtjate toetamiseks pigem ebasobiv, kuna see asetab väga edukad alustavad ettevõtjad võrreldes vähem edukate alustavate ettevõtjatega ebasoodsamasse olukorda.

28. Lõppjäreldusena aitab käibemaksudirektiivi artikkel 287 eelkõige lihtsustada liikmesriikide haldusmenetlust.

B. Koosseisutunnuse „kinnisasjaga tehtavad tehingud" tõlgendamine

29. Kui käibemaksudirektiivi artikkel 287 on maksuvaba käibe piirmäära reguleeriv säte, mis haldusmenetluse lihtsustamise eesmärgil vabastab väiksemad maksustatavad tehingud käibemaksust, siis tuleb seda tõlgendada kitsalt. Lai tõlgendus ei ole kooskõlas maksuvaba käibe piirmäära reguleeriva sätte olemusega. [10]

30. Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 288 esimese lause punktile 1 võetakse selle käibe arvutamisel, mis ei ületa maksuvaba käibe piirmäära, lisaks arvesse kaubatarnete ja osutatud teenuste väärtust, niivõrd kui need on maksustatavad. Viidatud sättest nähtub seega üheti mõistetavalt, et käibe arvutamisel tuleb arvesse võtta *kõiki* maksustatavaid tehinguid.

31. Järelikult saavad muud punktides 2–4 nimetatud summad, mida tuleb arvesse võtta, puudutada vaid maksuvabasid tehinguid. Vastasel korral ei oleks nende eraldi nimetamisel mingit mõtet. Käibemaksudirektiivi artikli 288 esimese lause punktid 2 ja 3 viitavad samuti sõnaselgelt tehingutele, mis on maksust vabastatud.

9 Vt selle kohta 29. juuli 2019. aasta kohtuotsus B (kasutatud sõidukite edasimüügiga tegeleva isiku käive) (C-388/18, EU:C:2019:642, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika); 26. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, punktid 63 ja 70) ning minu ettepanek kohtuasjas Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, punktid 33 ja 54).

10 2. mai 2019. aasta kohtuotsus Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, punkt 27), samal seisukohal on Euroopa Kohus, märkides, et üldnormist kõrvalekaldumist või üldnormist tehtavat erandit tuleb tõlgendada kitsalt – vt nt 28. septembri 2006. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Austria (C-128/05, EU:C:2006:612, punkt 22).

32. Ka punktis 4 viidatud „kinnisasjaga tehtavad tehingud" saavad hõlmata vaid käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktide j, k ja l kohaselt maksust vabastatud tehinguid kinnisasjadega. Tõsiasi, et liidu seadusandja – erinevalt samuti punktis 4 nimetatud finantstehingutest – neid sätteid sõnaselgelt ei nimeta, ei ole järelikult oluline.

33. Siiski ei ole täiesti selge, kas mõiste „kinnisasjaga tehtavad tehingud" hõlmab vaid kinnisasjade maksuvaba võõrandamist (käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktid j ja k) või ka kinnisasjade rendile- ja üürileandmist (käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkt l). Sõnastus viitab pigem esimesena nimetatud võimalusele, kuna teised keeleversioonid lähtuvad pigem tehingutest (prantsuse keeles „opérations immobilières"; inglise keeles „real estate transactions"). Ometigi ei välista ka need keeleversioonid, et hõlmatud võib olla ka kinnisasja rendile- ja üürileandmine nende sõnade tavatähenduses.

34. Sellist avatud sõnastust arvestades on määrav käibemaksudirektiivi artikli 287 mõte ja eesmärk, seega väikeettevõtjatele kohaldatava erikorra olemus maksuvaba käibe piirmäära sätestava korrana. Seepärast leian, et mõistet „kinnisasjaga tehtavad tehingud", mida tuleb arvesse võtta, on asjakohane tõlgendada laialt ja käibemaksudirektiivi artikli 287 kohaldamisala piiritlemiseks tuleb – komisjoni seisukohaga nõustudes – kaasata ka maksuvabad rendile- ja üürileandmise tehingud.

35. Selleks et küsimus abitehingu olemasolu kohta üldse tekiks, pidi kaebaja tegevus järelikult olema *maksuvaba* rendile- või üürileandmine. Eelotsusetaotlusest ei selgu, kas sellega oli tegemist, ning seega peab seda hindama liikmesriigi kohus.

C. „Abitehingu" tingimused

36. Peale selle tuleb selgitada käibemaksudirektiivi artikli 288 esimese lause punktis 4 viidatud „abitehingu" tingimusi. Selles sättes nimetatud maksuvabasid tehinguid võetakse maksuvaba käibe piirmäära arvutamisel arvesse vaid siis, kui need ei ole abitehingud.

37. Sellega tagab direktiiviandja, et viidatud sättega hõlmatud põhimõtteliselt maksuvabad sektorid (pangandus-, kindlustus- ja kinnisvarasektor) ei saa oma maksustatavate tehingute puhul, mis ei ületa maksuvaba käibe piirmäära, kasutada nn väikeettevõtjate erikorda. Nende puhul ei ole maksuvabad tehingud nimelt mitte abitehingud, vaid põhitegevus.

38. Abitehingu olemasolu tingimusi ei ole Euroopa Kohus oma otsustes seni veel käsitlenud.

39. Sisendkäibemaksuna mahaarvatava osa arvutamisega seoses on käibemaksudirektiivi artikli 174 lõike 2 punktides b ja c aga kasutatud sarnast mõistet „kõrvaltehing".[11] Seejuures on tegemist sisendkäibemaksuna mahaarvatava käibemaksu osaga, kui maksustatavaid ostutehinguid kasutatakse nii maksustatavate kui ka maksuvabade müügitehingute tegemiseks.

40. Selle kohta tegi Euroopa Kohus juba otsuse,[12] et majandustegevust ei saa liigitada „kõrvaltehinguks", kui see on ettevõtja maksustatava tegevuse otsene, püsiv ja vajalik laiendamine või kui selleks on vaja ulatuslikult kasutada käibemaksuga maksustatavaid kaupu või teenuseid.

11 Prantsuskeelses versioonis on mõisted koguni identsed (*charactère d'opérations accessoires*). Identsed on need ka rumeeniakeelses versioonis (*operațiuni accesorii*). Teistmoodi on asi aga saksakeelses versioonis (*Nebenumsatz* vs. *Hilfsumsatz*) ja ingliskeelses versioonis (*ancillary transactions* vs. *incidental transactions*).

12 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punkt 31) ja seal viidatud 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, punkt 76) ning 11. juuli 1996. aasta kohtuotsus Régie dauphinoise (C-306/94, EU:C:1996:290, punkt 22).

41. Seda välistavat piiritlemist saab üle kanda ka käibemaksudirektiivi artikli 287 kohase maksuvabastusega hõlmatud valdkonnale. Nimelt, kui tegemist on maksustatava tegevuse otsese, püsiva ja vajaliku laiendamisega, siis on see tegevus oma olemuselt „põhitegevus" ja seda ei saa enam pidada kõrvaltehinguks ega ka abitehinguks. Lihtsalt puudub objektiivne alus, et käsitleda neid tehinguid eraldi.

42. Käibemaksudirektiivi artikli 174 lõiget 2 käsitlevas otsuses sedastas Euroopa Kohus lisaks, et tehtud tehingute maht võib olla kaudne tõend selle kohta, et tehinguid ei saa pidada kõrvaltehinguteks. Asjaolu, et kõnealustest tehingutest saadud tulu on suurem kui asjaomase ettevõtja väidetavast põhitegevusest saadud tulu, ei ole siiski veel piisav, et välistada nende tehingute liigitamist kõrvaltehinguteks viidatud sätte tähenduses.[13]

43. See järeldus võib paika pidada käibemaksudirektiivi artikli 174 lõike 2 osas ja mahaarvatava osa arvutamisel, kuid mitte haldusmenetluse lihtsustamiseks ette nähtud maksuvabastuse puhul (maksuvaba käibe piirmäära reguleeriv kord). Esimene puudutab nimelt ostutehingutelt tasutud sisendkäibemaksu jaotust vastavalt müügitehingutele (selleks on vajalik mahaarvatav osa). Viimase puhul on aga küsimus selles, millal langeb maksuvabastus ära, kuna on ületatud käibe piirmäär, mis kujutab endast vaid maksuvaba käibe piirmäära (mõtte ja eesmärgi kohta vt eespool punkt 22 jj).

44. Sellise maksuvabastuse puhul on määrav tähtsus väidetavate abitehingute mahul. Kinnisasjaga tehtavad maksuvabad tehingud, mis näiteks oma mahu poolest artikli 287 kohase maksuvaba käibe piirmäära juba ületavad, ei saa minu hinnangul kunagi olla niinimetatud väikeettevõtja abitehinguteks, kuna need ei ole oma mahult tühised.

45. Käibemaksudirektiivi artikli 288 esimese lause punkt 4 rajaneb minu arvates järgmisele põhimõttele. Ettevõtjale haldusmenetluse lihtsustamise kaalutlustel antud maksuvabastus ei saa ära langeda rohkem või vähem juhuslike, eelkõige ühekordsete kinnisasju puudutavate maksuvabade tehingute tagajärjel, mis jäävad väljapoole ettevõtja tegelikku tegevusala ega mõjuta maksutulu suurust.

46. Komisjoni 1973. aasta ettepanekus on märgitud, et „rohkem või vähem juhuslikud tehingud, millega järgmise aasta käibemahtu eelmise aastaga võrreldes kunstlikult suurendatakse", ja sellised tehingud, mis „ei anna ettevõtja suurusest tõetruud pilti", tuleb kõrvale jätta.[14] Seda kinnitab käibemaksudirektiivi artikli 288 teine lause. See näeb sõnaselgelt ette, et käibe arvutamisel jäävad ettevõtja põhivara võõrandamise tehingud arvesse võtmata.

47. Arvatavasti soovitakse sellega ära hoida, et selliste „erakorraliste" tehingute tõttu koheldakse käibemaksu tasumisest vabastatud maksukohustuslasi (st niinimetatud väikeettevõtjaid) käibemaksuga maksustamisel erinevalt (ühed jääksid maksust vabastatud väikeettevõtjateks, teised kaotaksid selle staatuse).

48. Üks näide on isikliku vara püsivalt rendile või üürile andmine. Kui käibemaksudirektiivi artikli 288 esimese lause punkt 4 ei jätaks kõnealust käivet käibe arvutamisel uuesti kõrvale, peaks üks ettevõtja maksustama käibemaksuga kogu oma muust aktiivsest tegevusest tekkinud aastakäibe. Teine ettevõtja, kes sellist isiklikku vara rendile ega üürile ei anna, saaks seevastu jätkuvalt kasutada maksuvabastust. Muu vara rohkem või vähem juhuslik kasutamine ei mõjuta aga omavahel konkureerivate ettevõtjate põhimõttelist staatust „väikeettevõtjatena". Puudub piisav seos niinimetatud väikeettevõtja tegeliku majandustegevusega. Lõppkokkuvõttes on abitehingute eeldamine siiski hindava liigitamise küsimus.[15]

13 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, punkt 77).

14 Komisjoni 20. juuni 1973. aasta ettepanek, põhjendus artikli 25 kohta (väikeettevõtjad), KOM(1973) 950 (lõplik), lk 29.

15 Nii juba Stadie, H. in Rau/Dürrwächter, *UStG*, § 19 Anm. 112 (Stand: 183. Lfg. – Juli 2019).

49. Minu hinnangul kuuluvad abitehingu mõiste alla seega ainult sellised tehingud, millel ei ole tihedamat seost maksukohustuslase (tegeliku) maksustatava tegevusega. Kõnealune seos puudub, kui need tehingud on 1) ühekordsed, erakorralised tehingud, mis jäävad väljapoole ettevõtja põhitegevust, või 2) ei nõua ettevõtja kaupade ja teenuste ulatuslikku kasutamist, vaid neid tuleb vaadelda eraldiseisvatena ja need on oma mahult seega tühised (mõeldav oleks näiteks isikliku vara rendile või üürile andmine tühises mahus, vt punkt 44).

D. Kohaldamine käesoleval juhul

50. Käesoleval juhul tuleb seega selgitada, kas sellise kinnisasja üürile andmisel, kus oli kaebaja kui pankrotihalduri tegevuskoht, ei ole tihedamat seost kaebaja tegeliku maksustatava tegevusega.

51. See on minu arvates kaheldav. Käesoleval juhul ei ole kinnisasja üürile andmine juhuslik ega kaebaja tegelikust maksustatavast (nõustamis)tegevusest eraldiseisev. Esiteks kasutab kaebaja kinnisasja pankrotihalduri maksustatava tegevuse asukohana ise. Seega ei ole tegemist ettevõtja tegevusest sõltumatu üürileandmisega.

52. Teiseks annab kaebaja eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel kinnisasja üürile äriühingule, kus ta on ise osanik ja juhataja ning kus ta ise ka nõustajana tegutseb. See ei ole ühekordne tehing, mis ei või aastakäibe arvutamist moonutada (selle kohta eespool punkt 45). Pigem on olemas tihe seos (selle kohta eespool punkt 48) kaebaja tegeliku maksustatava (nõustamis)tegevusega.

53. Tiheda esemelise ja isikulise seose tõttu ei ole seega enam tegemist tühises mahus tegevusega, mis jääb väljapoole kaebaja tegelikku majandustegevust (nõustamine), nagu leiavad ka komisjon ja Rumeenia.

54. Liidu õigust on siiski pädev tõlgendama eelkõige Euroopa Kohus. Eespool nimetatud tõlgendamispõhimõtete kohaldamine ja sellega seotud hindav liigitamine on ülesanne, mida peab täitma eelotsusetaotluse esitanud kohus.

V. Ettepanek

55. Eelnevale tuginedes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Curtea de Apel Timișoara (Timișoara apellatsioonikohus, Rumeenia) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

Mõiste „kinnisasjaga tehtavad tehingud“, mis olemuselt on abitehingud, hõlmab kõiki maksuvabasid tehinguid direktiivi 2006/112/EÜ artikli 135 lõike 1 punktide j, k ja l tähenduses, millel puudub tihedam seos ettevõtja (tegeliku) maksustatava tegevusega ja mis on mahult tühised, st mis maksuvaba käibe piirmäära ise ei ületa. Tihedam seos puudub, kui need tehingud on ühekordsed tehingud, mis jäävad väljapoole ettevõtja põhitegevust või ei nõua ettevõtja kaupade ja teenuste ulatuslikku kasutamist.