Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

12. oktoober 2016*

Eelotsusetaotlus — Maksustamine — Käibemaks — Kuues direktiiv 77/388/EMÜ — Artikli 4 lõiked 1 ja 4 — Direktiiv 2006/112/EÜ — Artiklid 9 ja 11 — Mõiste „maksukohustuslane“ — Seltsingud, mis turustavad oma tooteid ühise kaubamärgi all ja kapitaliühingu vahendusel — Mõiste „iseseisvad ettevõtjad“ — Maksukohustuslasena käsitamisest keeldumine — Tagasiulatuvus — Kuues direktiiv 77/388 — Artikkel 25 — Direktiiv 2006/112 — Artiklid 272 ja 296 — Põllumajandustootjate kindla maksumääraga kord — Kindla maksumääraga korra välistamine — Tagasiulatuvus

Kohtuasjas C-340/15,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzgerichti (föderaalne maksukohus, Austria) 29. juuni 2015. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 7. juulil 2015, menetluses

Christine Nigl jt

versus

Finanzamt Waldviertel,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja president L. Bay Larsen, kohtunikud M. Vilaras (ettekandja), J. Malenovský, M. Safjan ja D. Šváby,

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: ametnik K. Malacek,

arvestades kirjalikus menetluses ja 13. aprilli 2016. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— C. Nigl jt, esindaja: *Rechtsanwalt* H. Nigl ja J. Auer,

— Austria valitsus, esindajad: C. Pesendorfer, S. Pfeiffer ja F. Koppensteiner,

— Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja M. Wasmeier,

olles 30. juuni 2016. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: saksa.

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuendat 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; muudetud nõukogu 26. aprilli 2004. aasta direktiiviga 2004/66/EÜ (ELT 2004, L 168, lk 35; edaspidi „kuues direktiiv“)) ja nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“).

2 Taotlus on esitatud perekond Nigli liikmete, kes on kolme viinamarjakasvatusega tegeleva seltsingu liikmed, ja Finanzamt Waldvierteli (Waldwierteli maksuamet, Austria, edaspidi „maksuamet“) vahelises kohtuvaidluses esiteks selle üle, kas tegemist on käibemaksukohustuslastega ja teiseks selle üle, et maksuamet keeldus nimetatud seltsingute suhtes kohaldamast põllumajandustootjate ühise kindla maksumääraga korda.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Kuues direktiiv

3 Kuuenda direktiivi artiklis 4 „Maksukohustuslased“ on sätestatud:

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

2. Lõikes 1 nimetatud majandustegevus on tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamine ja põllumajandus ning vabakutseline tegevus. Majandustegevuseks loetakse ka materiaalse või immateriaalse vara kasutamine kestva tulu saamise eesmärgil.

[…]

4. Lõikes 1 kasutatud sõna „iseseisvalt“ vabastab maksust töötajad ja teised isikud, kui nad on tööandjaga seotud töölepingu või muude õiguslike suhete kaudu, mis loovad töötingimusi, töötasu ning tööandja vastutust käsitleva suhte tööandja ja töötaja vahel.

Arvestades artiklis 29 sätestatud konsulteerimist, võib iga liikmesriik riigi territooriumil asuvaid isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu tihedalt üksteisega seotud, käsitada ühe maksukohustuslasena.

[…]“

4 Kuuenda direktiivi artikkel 25 „Ühine kindla maksumääraga skeem põllumajandustootjatele“ sätestab:

„1. Kui tavapärase käibemaksuskeemi või artikliga 24 ette nähtud lihtsustatud skeemi kohaldamine põllumajandustootjate suhtes tooks kaasa raskusi, võivad liikmesriigid põllumajandustootjate suhtes kohaldada kindla maksumääraga skeemi, millega hüvitatakse käesoleva direktiivi kohastelt kindla maksumääraga põllumajandustootjatelt kauba ja teenuste ostmisel võetud käibemaks.

[…]

9. Liikmesriik võib kindla maksumääraga skeemi alt välja jätta teatavad põllumajandustootjate kategooriad ning põllumajandustootjad, kelle puhul tavapärase käibemaksuskeemi või artikli 24 lõikes 1 sätestatud lihtsustatud menetluste kohaldamine ei tooks kaasa halduslikke probleeme.

[…]“

Käibemaksudirektiiv

5 Käibemaksudirektiivi III jaotise „Maksukohustuslased“ artikli 9 lõige 1 sätestab:

„„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.“

6 Selle direktiivi artiklis 10 on sätestatud:

„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.“

7 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.“

8 Sama direktiivi artikli 296 lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

„1. Kui tavapäraste käibemaksureeglite või 1. peatükiga ette nähtud 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 haldamisraskusi.“

Austria õigus

9 Umsatzsteuergesetz 1994 (1994. aasta käibemaksuseadus, edaspidi UStG) § 2 „Ettevõtja, ettevõte“ sätestab:

„1. Ettevõtja on isik, kes tegutseb iseseisvalt kaubanduse või kutsetegevuse valdkonnas. Ettevõte hõlmab ettevõtja kogu kaubandus- või kutsetegevust. Kaubandus- või kutsetegevus on igasugune tulu saamisele suunatud alaline tegevus, isegi kui kasumi saamise kavatsus puudub või kui isikuteühendus tegutseb vaid suhetes oma liikmetega.

2. Kaubandus- või kutsetegevust ei teostata iseseisvalt:

1) kui füüsilised isikud on eraldi või koos võetuna seotud ettevõttega viisil, mis kohustab neid järgima ettevõtja juhiseid;

2) kui juriidiline isik allub ettevõtja tahtele, omamata isiklikku tegutsemisvabadust. Juriidiline isik allub ettevõtja tahtele, omamata isiklikku tegutsemisvabadust (seotud üksus) siis, kui kõiki faktilisi asjaolusid arvestades on ta ettevõttega rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu seotud.

[…]“

10 UStG § 22 sätestab, et põllumajandustootjate puhul, kellel ei ole raamatupidamiskohustust ja kes teevad põllumajandus- või metsandusettevõtte raames tehinguid, on tasumisele kuuluva maksu määr 10% tehingute maksubaasist; selline maksukohustus sõltub vastavalt Bundesabgabenordnungi (föderaalne maksuseadustik) § 124 ja 125 põllumajandusettevõtte käibe suurusest.

11 Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuchi (Austria tsiviilseadustik) § 1175 näeb ette, et seltsingu asutamiseks on vajalik, et kaks või enam isikut lepivad kokku tegutsemises ühise eesmärgi saavutamiseks. Selline leping ei pea vastama kindlatele vorminõuetele.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

12 Põhikohtuasja kaebajad tegelevad alates 1998. aastast viinamarjakasvatusega kolme seltsingu kaudu, millest igaüks majandab viinamarjaistandusi erineval maatükil ning on käibemaksukohustuslane. Esimese neist seltsingutest asutasid Martin Nigl ja Christine Nigl, teise Gisela Nigl (seenior) ja Josef Nigl ning kolmanda Martin Nigl ja Gisela Nigl (juunior). Kolme seltsingu asutamise kohta ühtki kirjalikku lepingut ei koostatud.

13 Kvaliteetveinide, mis on Martin Nigli arendatav valdkond, turul suurenenud nõudluse rahuldamiseks asutasid põhikohtuasja kaebajad 2001. aastal Wein-Gut Nigl GmbH (edaspidi „äriühing“). Äriühing ostab peamiselt seltsingutele kuuluvatest istandustest pärit veini, et müüa see edasimüüjatele või turustab veini iga asjaomase seltsingu nimel ja nende eest lõpptarbijatele. Lisaks toodab ta veini oma lepingulistelt viinamarjakasvatajatelt ostetud marjadest ning peab restoraniga hotelli.

14 Seltsinguid on mainitud deklaratsioonides, mis on esitatud ametiasutustele, nende hulgas maksuametile, kes liigitas need käibemaksu osas iseseisvateks maksukohustuslasest ettevõteteks ning tulumaksu osas ühisettevõteteks.

15 Kolm seltsingut arvestasid oma tulud ja kulud raamatupidamises eraldi iga seltsingu oma pangakonto kaudu, kasumi jaotas iga seltsing oma liikmete vahel ja seltsingutel ei ole ühist vara ega pangakontot. Iga seltsing majandab talle kuuluvaid või rendile võetud viinamarjaistandusi eraldi, palkab omale töötajad ning omab tootmisvahendeid nagu traktorid või masinad. Tootmisvahenditest 15%–20% ostis kõigile kasutamiseks äriühing, mis seejärel jagas need seltsingute vahel vastavalt veinitootmise mahtudele. Hoonete kasutamiskulude ning gaasi- ja elektrikulude kohta esitas äriühing arve aasta lõpus.

16 Veinitootmine toimub igas seltsingus eraldi, kuid villimine toimub ühises tootmisüksuses. Äriühing turustab seltsingute toodetud veini ühise kaubamärgi Weingut Nigl all ning müüb seda ühiselt kokkulepitud hindadega, äriühing määrab sisseostuhinna vastavalt oma müügihindade vähendusele. Reklaamis, veebisaidil ega hindades ei ole viidatud erinevatele tootmisüksustele või tootvatele seltsingutele. Lisaks täidab äriühing kolme seltsingu eest kõiki haldusülesandeid.

17 Maksuamet leidis kuni 2012. aastani, et tootmisega olid hõlmatud neli maksusubjekti, nimelt kolm seltsingut ja üks äriühing.

18 2012. aastal läbi viidud maksukontrolli tulemusel leidis maksuamet aga, et arvestades kolme seltsingu omavahelist tihedat majanduslikku ja organisatsioonilist läbipõimumist, moodustasid seltsingute liikmed alates 2005. aastast ühe isikute ühenduse. Tema sõnul esineb vaid üks tuluallikas, millest saadud tulu tuleb pidada seotuks kolme seltsingu erinevate liikmetega.

19 Käibemaksuga seoses leidis maksuamet, et alates 2005. aastast oli tagasiulatuvalt tegemist kahe maksukohustuslasest ettevõttega, ehk isikuteühendus, mis koosnes kolme seltsingu liikmetest, ja äriühing. Maksuamet saatis kõigi kolme seltsingu liikmetele ja äriühingule maksuotsused ning 18. juuli 2012. aasta otsusega piiras iga seltsingu käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri kehtivust.

20 Selle tulemusel tekkis maksuametil kahtlus, kas seltsingute suhtes on põhjendatud põllumajandustootjate ühise kindla maksumääraga korra kohaldamine.

21 Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus, Austria), kellele esitati kaebus, mille eesmärk oli välja selgitada, kas põhikohtuasja kaebajad majandasid iseseisvate ettevõtjatena nelja või üksnes kahte viinamarjakasvatusettevõtet, tuletab meelde, et Austria õiguse kohaselt võib ettevõtjana tegutseda iga ühendus, kes tegutseb sellisena suhetes kolmandate isikutega ja osutab iseseisvalt teenuseid käibemaksualaste õigusnormide tähenduses, isegi kui tegemist on õigusvõimetu isikuteühendusega.

22 Lisaks märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et on oma varasemas otsuses juba leidnud, et kuna Austria Vabariik ei taotlenud kuuenda direktiivi artiklis 29 märgitud käibemaksukomiteega konsulteerimist, ei kujuta tulumaksu osas üksteisest sõltumatud ühisettevõtjad endast ühte ettevõtjat käibemaksu osas, hoolimata sellest, millised on nende omavahelised suhted.

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

„1. Kas kolm isikuteühendust, mis koosnevad ühe perekonna liikmetest, tegutsevad iseseisvalt suhetes tarnijate ja ametiasutustega ning omavad igaüks omi tootmisvahendeid, välja arvatud kaks põhivahendit, kuid kes turustavad enamjaolt omi tooteid ühise kaubamärgi all 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 isikuteühenduse liikmetest, mis ei tegutse sellisena turul suhetes tarnijate ega ostjatega, või
   c) isikuteühendust, mis koosneb kolme isikuteühenduse liikmetest, mis ei tegutse sellisena turul suhetes tarnijate ega ostjatega?

3. Kui kolme isikuteühendust ei saa käsitada kolme iseseisva ettevõtjana (maksukohustuslasena), siis kas nende käsitamisest iseseisvate ettevõtjatena (maksukohustuslasena)
   a) võib loobuda tagasiulatuvalt,
   b) võib loobuda ainult tulevikus või
   c) ei või üldse loobuda,

kui [maksuamet] käsitas asjaomaseid isikuteühendusi pärast maksukontrolle esialgu iseseisvate ettevõtjatena (maksukohustuslastena)?

4. Kui kolme asjaomast isikuteühendust tuleb käsitada kolme iseseisva ettevõtjana (maksukohustuslasena), siis kas nad on viinamarjakasvatajatena ja seega põllumajandustootjatena kindla maksumääraga põllumajandustootjad, kui kõnealustest majanduslikult koopereerunud 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
   a) kehtib tagasiulatuvalt;
   b) kehtib ainult tulevikus, või
   c) ei kehti üldse?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

24 Kõigepealt tuleb märkida, et arvestades ajavahemikku, mille puhul maksuamet leidis, et kolme seltsingu liikmed olid asutanud ühe isikuteühenduse, s.o. aastad 2005–2012, kuuluvad kohaldamisele kuuenda direktiivi ja käibemaksudirektiivi asjaomased sätted.

Esimene küsimus

25 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub esimese küsimusega selgitada sisuliselt seda, kas esiteks kuuenda direktiivi artikli 4 lõiget 1 ja lõike 4 esimest lõiku ning teiseks käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 esimest lõiku ja artiklit 10 tuleb tõlgendada nii, et selliseid seltsinguid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kes tegutsevad iseseisvalt suhetes tarnijate ja ametiasutustega ning teataval määral oma klientidega ja kellest igaühel on oma tootmisüksus, mis kasutab peamiselt omi tootmisvahendeid, kuid kes turustavad enamjaolt tooteid ühise kaubamärgi all kapitaliühingu kaudu, mille osad kuuluvad seltsingu ja asjaomase perekonna teistele liikmetele, tuleb pidada iseseisvateks käibemaksukohustuslasest ettevõteteks.

26 Tasub meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 ja käibemaksudirektiivi artikli 9 kohaselt on „maksukohustuslane“ iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest (vt eelkõige kohtuotsused, 26.3.1987, komisjon *vs*. Madalmaad, 235/85, EU:C:1987:161, punkt 6; 16.9.2008, Isle of Wight Council jt, C-288/07, EU:C:2008:505, punkt 27, ning 29.10.2009, komisjon *vs*. Soome, C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 35).

27 Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 esimeses lõigus ja käibemaksudirektiivi artikli 9 lõikes 1 kasutatud sõnastus, eelkõige sõnad „iga isik“ annavad mõistele „maksukohustuslane“ laia tõlgenduse, mis on keskendunud majandustegevusega tegelemisel sõltumatusele selles tähenduses, et käibemaksukohustuslasena käsitatakse iga isikut: füüsilisi ning nii avalik- kui ka eraõiguslikke juriidilisi isikuid, samuti üksusi, mis ei ole juriidilised isikud, kes objektiivselt vastavad selles sättes toodud kriteeriumidele (vt selle kohta kohtuotsus, 29.9.2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, punkt 28).

28 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 (kohtuotsused, 27.1.2000, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, punkt 18; 18.10.2007, van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, punkt 23, ning 29.9.2015, Gmina Wrocław C-276/14, EU:C:2015:635, punkt 34).

29 Need on asjaolud, millest lähtuvalt tuleb vastata esimesele küsimusele.

30 Asjaolu, et sellised seltsingud nagu põhikohtuasjas kasutavad eraldi neile kuuluvaid või samuti eraldi renditud viinamarjaistandusi, et igaüks neist kasutab pea ainuüksi oma tootmisvahendeid ning palkab ise omale töötajad, et nad tegutsevad iseseisvalt suhetes tarnijatega, ametivõimudega ja teatud määral oma klientidega, annab tunnistust sellest, et iga seltsing tegutseb enda nimel ja omal vastutusel.

31 Nii ei ole asjaolu, et sellised seltsingud ja kapitaliühing teevad teatavat koostööd, eriti mis puudutab toodete turustamist ühise kaubamärgi all, piisav selleks, et kahelda nimetatud seltsingute iseseisvuses suhetes kapitaliühinguga.

32 Asjaolu, et seltsingud teostavad osa oma tegevusest ühiselt ja usaldavad selle kolmandale isikule, on sellise tegevuse korraldusliku valiku küsimus ega anna alust järeldada, et seltsingud ei tegutse iseseisvalt või et nad ei kanna oma majandustegevusega seotud riski.

33 Lisaks ei näi põhikohtuasjas kõnealustest seltsingutest ühe liikme kandev roll seltsingute veinitootmisel ja esitlemisel mõjutavat tõsiasja, et viimased tegutsevad iseseisvalt, kuivõrd igaüks neist tegutseb enda nimel, enda eest ja omal vastutusel.

34 Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb esimesele küsimusele vastata, et esiteks kuuenda direktiivi artikli 4 lõiget 1 ja lõike 4 esimest lõiku ning teiseks käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 esimest lõiku ja artiklit 10 tuleb tõlgendada nii, et selliseid seltsinguid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kes tegutsevad iseseisvalt suhetes tarnijate ja ametiasutustega ning teataval määral oma klientidega ja kellest igaühel on oma tootmisüksus, mis kasutab peamiselt omi tootmisvahendeid, kuid kes turustavad enamjaolt tooteid ühise kaubamärgi all kapitaliühingu kaudu, mille osad kuuluvad seltsingu ja asjaomase perekonna teistele liikmetele, tuleb pidada iseseisvateks käibemaksukohustuslasest ettevõteteks.

35 Arvestades esimesele küsimusele antud vastust, ei ole teisele ja kolmandale küsimusele vaja vastata.

Neljas küsimus

36 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub neljanda küsimusega selgitada sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artiklit 25 ja käibemaksudirektiivi artiklit 296 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus võimalus keelduda nimetatud artiklites sätestatud põllumajandustootjate ühise kindla maksumääraga korra kohaldamisest põhikohtuasjas kõnealustele seltsingutele, keda käsitatakse omavahel koostööd tegevate iseseisvate käibemaksukohustuslasest ettevõtetena, põhjusel, et kapitaliühingule, seltsingu liikmetest koosnevale isikuteühendusele või kapitaliühingust ja seltsingu liikmetest koosnevale isikuteühendusele ei saa nende tegevuse mahu või õigusliku vormi tõttu seda korda kohaldada.

37 Olgu meenutatud, et põllumajandustootjate ühine kindla maksumääraga kord on esiteks erandkord, mis kaldub kõrvale kuuenda direktiivi ja käibemaksudirektiivi üldisest korrast ja mida tuleb seetõttu kohaldada vaid niivõrd, kuivõrd see on eesmärgi saavutamiseks vajalik (kohtuotsused, 15.7.2004, Harbs, C-321/02, EU:C:2004:447, punkt 27; 26.5.2005, Stadt Sundern, C-43/04, EU:C:2005:324, punkt 27, ja 8.3.2012, komisjon *vs.* Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, punkt 49).

38 Kahe selle korraga taotletava eesmärgi hulgas esineb lihtsustamisvajaduse eesmärk, mis peab sobituma põllumajandustootjate poolt tasutud sisendkäibemaksu hüvitamise eesmärgiga (vt selle kohta kohtuotsused, 26.5.2005, Stadt Sundern, C-43/04, EU:C:2005:324, punkt 28, ja 8.3.2012, komisjon *vs.* Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, punkt 50).

39 Lisaks tasub meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 25 lõige 1 ja käibemaksudirektiivi artikli 296 lõige 1 näevad ette, et kui tavapäraste käibemaksureeglite või lihtsustatud korra kohaldamine põllumajandustootjate suhtes tooks kaasa eelkõige haldamisraskusi, „võivad“ liikmesriigid põllumajandustootjate suhtes kohaldada kindla maksumääraga korda.

40 Kuuenda direktiivi artikli 25 lõike 9 ja käibemaksudirektiivi artikli 296 lõike 2 sõnastusest tuleneb, et esiteks „võib“ iga liikmesriik kindla maksumääraga korra alt „välja jätta“ teatavad põllumajandustootjate kategooriad.

41 Antud juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et siseriiklikud õigusnormid ei näe üldkorras ette põllumajandustootjate teatava kategooria väljajätmist põhjusel, et tootjad on ühinenud tihedaks majanduslikuks koostööks kapitaliühingu või isikuteühenduse kaudu, mida on kirjeldatud käesoleva kohtuotsuse punktis 36.

42 Teiseks, antud sätted näevad ette, et põllumajandustootjate kindla maksumääraga korra alt jäetakse välja need, kelle puhul tavapärase maksustamiskorra või lihtsustatud korra kohaldamine ei tooks kaasa haldamisraskusi.

43 Ent asjaolu, millele viitas eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kapitaliühingule, mitme seltsingu liikmetest koosnevale isikuteühendusele või nimetatud kapitaliühingust ja seltsingu liikmetest koosnevale isikuteühendusele ei saa seda korda kohaldada nende tegevuse mahu või õigusliku vormi tõttu, ei mõjuta antud korra kohaldamist seltsingute suhtes, kuna selline asjaolu ei võimalda iseenesest tuvastada, kas tavapärase maksustamiskorra või lihtsustatud korra kohaldamine toob viimaste jaoks kaasa haldamisraskusi või mitte.

44 Samas oleks see teisiti siis, kui põhikohtuasjas kõnealused seltsingud oma sidemete tõttu kapitaliühinguga või isikuteühendusega, nagu neid on kirjeldatud eespool punktis 36, suudaksid reaalselt kanda halduskoormust, mis kaasneb tavapärase või lihtsustatud maksustamiskorra kohaldamisest tulenevate ülesannetega, viimati nimetatud asjaolu tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

45 Sellisel juhul ei saa aga arvesse võtta asjaolu, et kindla maksumääraga korra kohaldamine vähendaks samamoodi käibemaksukorra kohaldamisega seotud halduskulusid, kuna liidu seadusandja on kehtestanud kindlasummalise maksumääraga korra üksnes nende põllumajandustootjate jaoks, kelle maksustamine tavapärase või lihtsustatud korra järgi tooks kaasa raskusi eelkõige haldusalaselt.

46 Eelnevat arvesse võttes tuleb neljandale küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artiklit 25 ja käibemaksudirektiivi artiklit 296 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus võimalus keelduda nimetatud artiklites sätestatud põllumajandustootjate ühise kindla maksumääraga korra kohaldamisest põhikohtuasjas kõnealustele seltsingutele, keda käsitatakse omavahel koostööd tegevate iseseisvate käibemaksukohustuslasest ettevõtetena, põhjusel, et kapitaliühingule, seltsingu liikmetest koosnevale isikuteühendusele või kapitaliühingust ja seltsingu liikmetest koosnevale isikuteühendusele ei saa nende tegevuse mahu või õigusliku vormi tõttu seda korda kohaldada, isegi kui seltsingud ei kuulu nende tootjate kategooriasse, kes on selle korra alt välja jäetud, kui nad oma sidemete tõttu selle äriühinguga või mõne isikuühinguga suudavad reaalselt kanda halduskoormust, mis kaasneb tavapärase või lihtsustatud maksustamiskorra kohaldamisest tulenevate ülesannetega, viimati nimetatud asjaolu tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

Viies küsimus

47 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub viienda küsimusega selgitada sisuliselt seda, kas juhul, kui põllumajandustootjate ühise kindla maksumääraga korra kohaldamine peaks olema selliste seltsingute puhul nagu põhikohtuasjas üldjuhul välistatud, kehtib selline välistamine tagasiulatuvalt, üksnes tulevikus või ei kehti üldse.

48 Tasub meenutada, et õiguskindluse põhimõttega ei ole vastuolus see, kui maksuhaldur arvutab aegumistähtaja jooksul käibemaksu uuesti mahaarvatud maksu või juba osutatud teenuste osas, mis oleks pidanud olema selle maksuga maksustatavad (vt selle kohta kohtuotsused, 6.2.2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punktid 47 ja 48, ja 9.7.2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punkt 42).

49 See reegel kehtib ka siis, kui maksuametil on kahtlusi käibemaksukohustuslasele kohaldatava korra osas, sealhulgas perioodi puhul, mis eelneb sellise hinnangu andmise kuupäevale, kuid tingimusel, et maksuamet annab hinnangu nõude aegumistähtaja jooksul ning selle mõju ei ulatu tagasi kuupäevani, mis eelnes kuupäevale, mil ilmnesid õiguslikud ja faktilised asjaolud, millele maksuamet tugines.

50 Nii ei mõjuta esitatud küsimusele antavat vastust asjaolu, et maksuamet esialgu nõustus mitmele seltsingule kindlasummalise maksumääraga korra kohaldamisega, kuna õiguslikud ja faktilised asjaolud, millel põhineb maksuameti uus hinnang, ilmnesid pärast seda nõusoleku andmist ning nõude aegumistähtaja jooksul.

51 Eelnevat arvesse võttes tuleb viiendale küsimusele vastata, et juhul, kui põllumajandustootjate ühise kindla maksumääraga korra kohaldamine peaks olema selliste seltsingute puhul nagu põhikohtuasjas põhimõtteliselt välistatud, kehtib välistamine perioodi puhul, mis eelneb sellise hinnangu andmise kuupäevale, kuid tingimusel, et maksuamet annab hinnangu nõude aegumistähtaja jooksul ning selle mõju ei ulatu tagasi kuupäevani, mis eelnes kuupäevale, mil ilmnesid õiguslikud ja faktilised asjaolud, millele ta tugines.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. **Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (muudetud nõukogu 26. aprilli 2004. aasta direktiiviga 2004/66/EÜ) esiteks artikli 4 lõiget 1 ja lõike 4 esimest lõiku ning teiseks nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 9 lõike 1 esimest lõiku ja artiklit 10 tuleb tõlgendada nii, et selliseid seltsinguid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kes tegutsevad iseseisvalt suhetes tarnijate ja ametiasutustega ning teataval määral oma klientidega ja kellest igaühel on oma tootmisüksus, mis kasutab peamiselt omi tootmisvahendeid, kuid kes turustavad enamjaolt tooteid ühise kaubamärgi all kapitaliühingu kaudu, mille osad kuuluvad seltsingu ja asjaomase perekonna teistele liikmetele, tuleb pidada iseseisvateks käibemaksukohustuslasest ettevõteteks.**

2. **Kuuenda direktiivi 77/388 (muudetud direktiiviga 2004/66) artiklit 25 ja direktiivi 2006/112 artiklit 296 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus võimalus keelduda nimetatud artiklites sätestatud põllumajandustootjate ühise kindla maksumääraga korra kohaldamisest**

põhikohtuasjas kõnealustele seltsingutele, keda käsitatakse omavahel koostööd tegevate iseseisvate käibemaksukohustuslasest ettevõtetena, põhjusel, et kapitaliühingule, seltsingu liikmetest koosnevale isikuteühendusele või kapitaliühingust ja seltsingu liikmetest koosnevale isikuteühendusele ei saa nende tegevuse mahu või õigusliku vormi tõttu seda korda kohaldada, isegi kui seltsingud ei kuulu nende tootjate kategooriasse, kes on selle korra alt välja jäetud, kui nad oma sidemete tõttu selle äriühinguga või mõne isikuühinguga suudavad reaalselt kanda halduskoormust, mis kaasneb tavapärase või lihtsustatud maksustamiskorra kohaldamisest tulenevate ülesannetega, viimati nimetatud asjaolu tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

3. **Juhul, kui põllumajandustootjate ühise kindla maksumääraga korra kohaldamine peaks olema selliste seltsingute puhul nagu põhikohtuasjas põhimõtteliselt välistatud, kehtib välistamine perioodi puhul, mis eelneb sellise hinnangu andmise kuupäevale, kuid tingimusel, et maksuamet annab hinnangu nõude aegumistähtaja jooksul ning selle mõju ei ulatu tagasi kuupäevani, mis eelnes kuupäevale, mil ilmnesid õiguslikud ja faktilised asjaolud, millele ta tugines.**

Allkirjad