

Kohtuasi C-697/20**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

21. detsember 2020

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

22. juuli 2020

Kaebaja:

W.G.

Vastustaja kassatsioonimenetluses:

Dyrektor Izby Skarbowej w L.

Põhikohtuasja ese

Välistada võimalus, et abikaasasid, kes tegelevad põllumajandusliku tegevusega põllumajandusettevõtte raames, kasutades vara, mis on nende ühisvara, käsitatakse eraldi käibemaksukohustuslastena; kindla maksumääraga põllumajandustootja ja tavapäraste käibemaksureeglite alusel maksustatava põllumajandustootja staatus.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Liidu õiguse tõlgendamine; ELTL artikkel 267

Eelotsuse küsimused

1. Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), eelkõige selle artiklit 9, artiklit 295 ja artiklit 296, tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigisisene praktika, mis on kujunenud 11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseaduse

(Dz. U. 2011, nr 177, jrk nr 1054, muudetud) artikli 15 lõigete 4 ja 5 alusel ning mis välistab võimaluse lugeda eraldi maksukohustuslasteks abikaasad, kes tegelevad põllumajandusliku tegevusega põllumajandusettevõtte raames, kasutades vara, mis on nende ühisvara?

2. Kas esimesele küsimusele vastamisel on tähtis asjaolu, et riigisisese praktika kohaselt juhul, kui üks abikaasa otsustab oma tegevuse puhul valida tavapäraste käibemaksureeglite kohaldamise, kaotab teine abikaasa kindla maksumääraga põllumajandustootja staatuse?

3. Kas esimesele küsimusele vastamisel on oluline asjaolu, et vara, mida kumbki abikaasa kasutab oma majandustegevuse tarbeks iseseisvalt ja sõltumatult, on võimalik selgelt eristada?

Liidu õigusnormid

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „direktiiv 2006/112“): artiklid 9, 295, 296

Riigisisised õigusnormid

11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseadus (Ustawa o podatku od towarów i usług) (Dz. U. 2011, nr 177, jrk nr 1054, muudetud; edaspidi „käibemaksuseadus“):

„Artikkel 2

Järgmiste sätete kohaldamisel kasutatakse järgmisi mõisteid:

[...]

15) põllumajandustegevus – taime- ja loomakasvatus, sealhulgas [...] tööstuslik või põllumajanduslik loomakasvatus [...], liha- ja munalindude põllumajanduslik kasvatus, kodulindude haudejaamade teenused ja põllumajandusteenused;

16) põllumajandusettevõtte – põllumajandusettevõtte põllumajandusmaksu käsitlevate sätete tähenduses;

[...]

21) põllumajandusteenuste osutamine:

a) põllumajanduse ning loomakasvatuse ja -aretusega [...] seotud teenused,“

„Artikkel 15

1. Maksukohustuslane on iga juriidiline isik, iseseisva õigusvõimeta organisatsiooniüksus ja füüsiline isik, kes tegeleb iseseisvalt lõikes 2 nimetatud majandustegevusega, olenemata selle tegevuse eesmärgist või tulemustest.

[...]

4. Füüsiliste isikute puhul, kes käitavad üksnes põllumajandus-, metsandus- või kalandusettevõtet, käsitatakse maksukohustuslasena iga isikut, kes esitab artikli 96 lõikes 1 nimetatud registreerimistaotluse.

5. Lõiget 4 kohaldatakse analoogia alusel füüsiliste isikute suhtes, kes tegelevad üksnes põllumajandusliku tegevusega muudel kui lõikes 4 nimetatud juhtudel.“

„Artikkel 43

1. Käibemaksust on vabastatud:

[...]

3) kindla maksumääraga põllumajandustootja põllumajandustegevuse käigus toodetud kaupade tarned ja kindla maksumääraga põllumajandustootja osutatud põllumajandusteenused;“

„Artikkel 96

1. Artiklis 15 nimetatud üksused on kohustatud enne artiklis 5 nimetatud esimese tehingu tegemist esitama maksuameti direktorile registreerimisavalduse, kui lõikes 3 ei ole sätestatud teisiti.

2. Artikli 15 lõigetes 4 ja 5 nimetatud füüsiliste isikute puhul saab registreerimisavalduse esitada ainult üks isik, kellele esitatakse arved kaupade ja teenuste ostmisel ning kes esitab arved põllumajandustoodete müügi eest.“

Kohtuasja asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 Kaebaja käitis 2011. aastal lihakanade kasvatamiseks spetsiaalseid põllumajanduslikke üksusi, kasutades kahte kuuest kanalast, mis osteti ühiselt koos abikaasaga, kes käitis ülejäänud nelja kanalast. Kaebaja esitas 31. detsembril 2010 käibemaksukohustuslasena registreerimise avalduse, loobudes maksuvabastusest alates 1. jaanuarist 2011, ja valis igakuise maksustamisperioodi, tema abikaasa aga kasutas jätkuvalt maksuvabastust kindla maksumääraga põllumajandustootjana.
- 2 Kaebaja parandas käibemaksudeklaratsiooni VAT-7 perioodi eest jaanuarist kuni detsembrini 2011, mille esimese astme maksuhaldur luges õigeaks, sest selles oli arvesse võetud kogu põllumajandusettevõttega seotud tulused ja kulused.

- 3 Kaebaja esitas 29. augustil 2016 käibedeklaratsioonis veel muid parandusi perioodi eest jaanuarist kuni detsembrini 2011 koos taotlusega tagastada enammakstud käibemaksu 2011. aasta veebruari, aprilli, juunit, augustit, oktoobrit ja novembrit hõlmavate maksustamisperioodide eest.
- 4 Esimese astme maksuhaldur leidis 26. oktoobri 2016. aasta otsuses, et varem perioodi eest jaanuarist kuni detsembrini 2011 tehtud käibedeklaratsioonide parandused olid õiged, kuid ei olnud nõus tagastama enammakstud käibemaksu, mida kaebaja nõudis 2011. aasta konkreetsete kuude eest.
- 5 Vaide läbivaatamise tulemusel leidis vaidlustusi menetlev organ, et maksustamisperioodidega 2011. aasta jaanuarist kuni novembrini seotud kohustused olid aegunud, kuid leidis ülejäänud osas, et organi pädevus kontrollida enammakstud maksu ei ole aegunud. Seetõttu tühistas vaidlustusi menetlev organ 28. veebruari 2017. aasta otsusega esimese astme maksuhalduri 26. oktoobri 2016. aasta otsuse osas, mis puudutab enammakstud sisendkäibemaksu kindlaksmääramist teatavate maksustamisperioodide eest (jaanuar, märts, mai, september ja detsember 2011) ja tasumisele kuuluva käibemaksusumma määramist teatavate maksustamisperioodide eest (veebruar, aprill, juuni, august, oktoober ja novembris 2011) ning peatas menetluse, ülejäänud osas, mis puudutas enammakstud käibemaksu tagastamisest keeldumist teatavate 2011. aasta kuude eest, jättis vaidlustusi menetlev organ esimese astme maksuhalduri otsuse muutmata.
- 6 Vaidlustusi menetleva organi hinnangul on selge, et abikaasade seadusliku kaasomandi krundil asub kuus hoonet (kanalat), kus mõlemad abikaasad käitsid kanade kasvatamiseks spetsiaalseid põllumajandustootmise üksusi (kahes hoones tegeles põllumajandustegevusega kaebaja eraldi ja neljas hoones tema abikaasa).
- 7 Vaidlustusi menetlev organ märkis, et kaebaja on esitanud registreerimisavalduse ja ta on seoses oma põllumajandustegevusega tegutsev käibemaksukohustuslane tavapäraste käibemaksureeglite alusel. Seega on tema puhul tegemist käibemaksukohustuslasega seoses põllumajandusliku tegevusega põllumajandusettevõttes, mis on abikaasade ühisomandis. Seetõttu leidis eelotsusetaotluse esitanud kohus, et registreerimisavaldus, mille kaebaja esitas käibemaksuseaduse artikli 96 lõike 1 alusel, mõjutab ka kaebaja abikaasat, kes on seega kaotanud kindla maksumääraga põllumajandustootja staatuse.
- 8 Esimese astme kohtule esitatud kaebuse alusel jättis nimetatud kohus kaebuse rahuldamata, leides, et kui põllumajandusettevõtte kuulub ühiselt mitmele isikule, võib käibemaksukohustuslane olla vaid üks isik. Sama kehtib juhul, kui ühises põllumajandusettevõttes tegelevad abikaasad seadusjärgses ühisuses üksnes samaliigilise põllumajandusliku tegevusega, nagu käesoleval juhul, kus kuus kanalad moodustavad abikaasade ühisvara. Kohus märkis, et kuna kaebaja esitas avalduse enda registreerimiseks alates 1. jaanuarist 2011, siis on ta tegutsev käibemaksukohustuslane seoses oma põllumajandusliku tegevusega ja kuulub maksustamisele tavapäraste käibemaksureeglite alusel.

- 9 Kaebaja ei nõustunud kohtu otsusega ja esitas kassatsioonkaebuse.

Eelotsusetaotluse põhjenduse lühikokkuvõte

- 10 Keskne küsimus on see, kas olukorras, kus abikaasade ühisomandis olevas põllumajandusettevõttes teatab kumbki abikaasa, et ta tegeleb eraldiseisva põllumajandusliku tegevusega põllumajandusliku tootmise valdkonnas (lihakanade tootmine), mõjutab asjaolu, et ainult üks abikaasadest deklareerib end aktiivse käibemaksukohustuslasena, ka teist abikaasat, kes on deklareerinud, et on kindla maksumääraga maksukohustuslane.
- 11 Kaebaja leiab, et registreerimine puudutab üksnes tema isikut ning seda ei saa pidada käibemaksuseaduse artikli 15 lõikes 4 nimetatud maksukohustuslase registreerimiseks. Järelikult ei saanud tema abikaasa kaotada oma staatust kindla maksumääraga põllumajandustootjana ja eraldiseisva põllumajandusettevõtte käitajana peaks ta saama kasutada käibemaksuseaduse artikli 43 lõike 1 punktis 3 sätestatud maksuvabastust.
- 12 Käibemaksuseaduse artikli 15 lõigete 1 ja 2 ning direktiivi 2006/112 artikli 9 kohaselt on selleks, et üksust saaks käsitada käibemaksukohustuslasena, vaja tuvastada, et see üksus viib oma majandustegevust ellu iseseisvalt. Nende sätete sisuga, analüüsitud eraldi käibemaksuseaduse artikli 15 lõigetest 4 ja 5, ei ole vastuolus kahe erineva maksukohustuslase tegutsemine ühes põllumajandusettevõttes, kui nad hoolimata tegutsemisest ühe põllumajandusettevõtte raames tegutsevad sõltumatult.
- 13 Riigisisises kohtupraktikas on aga levinud seisukoht, et käibemaksuseaduse artikli 15 lõigetes 4 ja 5 nimetatud füüsiliste isikute puhul saab registreerimisavalduse esitada ainult üks isik, kellele esitatakse arved kaupade ja teenuste ostmisel ning kes esitab arve põllumajandustoodete müügi või teenuste osutamise eest. On teada, et need õigusnormid kehtestavad erinormi, mis puudutab perekondliku või täpsemalt mitmeliikmelise põllumajandusettevõtte formaalset staatust maksukohustuslasena. Selleks, et lihtsustada selle isikute rühma suhtes kohaldatavat maksukorraldust, on seadusandja kehtestanud põhimõtte, mille kohaselt maksukohustuslane on üksnes füüsiline isik, kes on esitanud nõutud registreerimistaotluse.
- 14 Järelikult viib käibemaksuseaduse artikli 15 lõigete 4 ja 5 kohaldamine praktikas põllumajandusettevõtete spetsiifilise kohtlemiseni varakogumina, mis on omistatav ühele käibemaksukohustuslasele.
- 15 Teine küsimus on seotud eelotsusetaotluse esitanud kohtu riigisisese praktikaga, mille kohaselt ei saa ühe põllumajandusettevõtte raames kombineerida kahte staatust, st maksukohustuslast, kes on kindla maksumääraga põllumajandustootjana maksust vabastatud (kes ei pea käibemaksu deklareerima, pidama käibemaksuarvestust ega ka esitama arveid), ning ülejäänud tegevusvaldkonnas, milleks on põllumajandusteenuste osutamine, tavapäraste

reeglite alusel maksustatavat käibemaksudohustuslast. Käibemaksuseaduse artikli 43 lõike 1 punkti 3 alusel antud erandist loobumist saab kohaldada ainult tervikuna, kuna kindla maksumääraga põllumajandustootja põllumajanduslik tegevus on kas tervikuna käibemaksust vabastatud või ei ole seda ükski osa. Kindla maksumääraga põllumajandustootja võib olla seoses oma ülejäänud tegevusega aktiivne käibemaksudohustuslane, aga ainult siis, kui teine osa sellest tegevusest on muu tegevus kui oma põllumajanduslikust tegevusest pärinevate toodete tarnimine ja põllumajandusteenuste osutamine.

- 16 Kolmas küsimus on aga seotud asjaoluga, et kaebaja viitas menetluse käigus iseseisvuse ja sõltumatuse kriteeriumidele. Ta tõi eelkõige välja, et tema ja tema abikaasa kasutavad oma linnukasvatuse raames eraldi pangakontosid. Linnukasvatuses kasutatavaid vahendeid hallatakse eraldi. Abikaasad maksustatakse tulumaksuga eraldi põllumajandusliku tootmise konkreetses valdkonnas kehtiva korra alusel. Neil asjaoludel on selge, et kumbki linnukasvatus on rahaliselt, majanduslikult ja organisatsiooniliselt iseseisev.
- 17 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul tekib kahtlus, kas abikaasade puhul, kes tegelevad ühise põllumajandusettevõtte raames eraldi põllumajandusliku tegevusega, mõjutab kindla maksumääraga skeemist loobumine teist abikaasat.
- 18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et direktiivis 2006/112 ei ole sätet, mis võimaldaks kehtestada selliseid õigusnorme nagu liikmesriigi käibemaksuseaduse artikli 15 lõiked 4 ja 5, mille alusel käsitatakse põllumajandusettevõtet erilisel viisil.
- 19 Direktiivi 2006/112 artikkel 9 ei ole iseseisev alus selleks, et liikmesriik saaks kehtestada sätteid, mis välistavad põllumajandusliku tegevusega seotud käibemaksudohustuslase staatuse andmise põllumajandusettevõtte eri liikmetele.
- 20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et käibemaksuseaduse artikli 15 lõikeid 4 ja 5 ei saa pidada direktiivi 2006/112 artiklit 11 üle võtvateks säteteks. See säte näeb liikmesriigile ette võimaluse käsitada ühe maksukohustuslasena isikuid, kes on formaalselt iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu tihedalt seotud. Sellise õigusnormi kehtestamine eeldab siiski konsulteerimist käibemaksukomiteega. Poola ei ole aga kunagi selliseid konsultatsioone pidanud.
- 21 Näib, et direktiivis 2006/112 sisalduvad õigusnormid ei võimalda eelnevalt välistada isiku majandustegevuse autonoomsust ainuüksi seetõttu, et tegemist on põllumajandusliku tegevusega. Kui on tuvastatud, et põllumajandusettevõtte liige ei tegele majandustegevusega iseseisvalt, vaid on üksnes selle tegevusega tegeleva isiku kaastöötaja, tuleb tema poolt väärtalt deklareeritud müük kanda üle tegelikule maksukohustuslasele. Siiski on see küsimus juba õiguslikult seotud ja seda ei saa materiaalsoigusnormidega reguleerida ning lisaks tuleb seda hinnata juhtumi asjaolusid arvestades.

- 22 Teisest küljest seisukohal, et perekondliku, täpsemalt mitme isikuga põllumajandusettevõtte puhul on maksukohustuslane eranditult see füüsiline isik, kes on esitanud nõutud registreerimisavalduse, on praktiline põhjendus. Sellest tulenevate tagajärgede eesmärk on korrigeerida olemasolevat eeskirjade eiramist ja taastada olukord, mis oleks valitsenud siis, kui kuritarvitust ei oleks toimunud.
- 23 Kuritarvitused võivad olla muu hulgas seotud põllumajandusettevõtte jaotumisega mitmeks üksuseks kavatsusega kohaldada maksustamise erikorda, milles üks abikaasa kasutab põllumajandustootjate kindla maksumääraga korda, võimaldades samal ajal teisel abikaasal sisendkäibemaksu maha arvata.
- 24 Tundub, et just selliste kuritarvitustega võitlemiseks on mõeldud käibemaksuseaduses sisalduv õigusnorm. Selle seaduse kohaselt on käibemaksukohustuslasest põllumajandustootja üksus, mis tegeleb spetsiifilise majandustegevusega, nn põllumajandusliku tegevusega põllumajandusettevõttes, ning on selle raames tootja ja teenuseosutaja kolmandate isikute huvides. Seega on tal kavatsus tegeleda sellise majandustegevusega, soovides toota, müüa põllumajandustootmeid või osutada põllumajandusteenuseid teistele ettevõtjatele. Põllumajandustootja tegevus on seega erinev käibemaksuseaduse artikli 15 lõike 2 tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku tegevusest ning materiaalse või immateriaalse vara kasutamisest kestva tulu saamise eesmärgil.
- 25 Maksukohustuslane, kes tegeleb põllumajandusliku tegevusega (käibemaksuseaduse artikli 2 punkt 15) või osutab põllumajandusteenuseid (käibemaksuseaduse artikli 2 punkt 21), ei saa ühendada kahte staatust ehk kindla maksumääraga põllumajandustootja staatust seoses oma tegevusest pärinevate põllumajandustoodete müügiga ja aktiivse käibemaksukohustuslase staatust. Kindla maksumääraga põllumajandustootjal on õigus käibemaksuseaduse artiklis 115 ja järgnevatel artiklites sätestatud tingimustel teatavate põllumajanduslike tootmisvahendite soetamiselt tasutud käibemaks tagasi saada. See säte tähendab, et kindla maksumääraga põllumajandustootjal, kes on käibemaksuseaduse artikli 43 lõike 1 punkti 3 alusel maksust vabastatud, ei ole õigust vähendada tasumisele kuuluvat käibemaksusummat sisendkäibemaksu võrra käibemaksuseaduse artikli 86 lõikes 1 ette nähtud tavapäraste käibemaksureeglite alusel. Seda põhimõtet on väljendatud direktiivi 2006/112 artiklis 302. Tuleb lisada, et maksuvabastusest loobumise ja tavapärastele reeglitele ülemineku korral võib kindla maksumääraga põllumajandustootja n-ö taastada põllumajandusliku tootmisvahendite omandamisel tasutud sisendkäibemaksu, tehes paranduse käibemaksuseaduse artikli 91 lõigete 7 ja 7a alusel koostoimes lõikega 2.
- 26 Ülaltoodud keeld ühendada põllumajandusettevõttes kindla maksumääraga põllumajandustootja ja tavapäraste käibemaksureeglite alusel maksustatava põllumajandustootja staatused on piiratud ulatusega. Maksust vabastatud ja seega kindla maksumäära alusel maksustamise süsteemiga on hõlmatud oma põllumajandustegevusest pärinevate kaupade tärned ja kindla maksumääraga põllumajandustootja osutatavad teenused, samas kui muude teenuste osutamise

kohta kehtib üldine käibemaksusüsteem. Asjaolu, et isik on kindla maksumääraga põllumajandustootja, ei võimalda iseenesest tema suhtes kohaldada ainult kindla maksumääraga põllumajanduse maksustamise korda, olenemata tema tegevusalast. Nimelt hõlmab see kord üksnes tehinguid, mis seisnevad „oma põllumajanduslikust tegevusest pärit põllumajandustoodete tarnimises või põllumajandusteenuste osutamises“. Selles osas on tegemist teenustega, mida kindla maksumääraga põllumajandustootja võib osutada tööjõu ja seadmete abil, mida ta tavaliselt oma põllumajandusettevõtte majandamiseks kasutab.

- 27 Näib, et eespool mainitud maksustamiskord on ühtne ja mitte ainult ei takista maksuõiguse kuritarvitamist, vaid järgib ka direktiiviga 2006/112 ette nähtud põllumajandustootjate kindla maksumääraga korra rakendamise eesmärke, milleks on lihtsustada asjaomaste põllumajandustootjate haldusmenetlusi, mis tuleb ühitada nende põllumajandustootjate poolt nende tegevuseks kasutatavate kaupade soetamisel tasutud sisendkäibemaksu hüvitamise eesmärgiga (vt selle kohta Euroopa Kohtu 8. märtsi 2012. aasta otsus Euroopa Komisjon *versus* Portugali Vabariik, C-524/10, EU:C:2012:129, punkt 50, ja 12. oktoobri 2016. aasta otsus Nigl jt, C-340/15, EU:C:2016:764, punkt 38).
- 28 Euroopa Kohtu praktikas on juba korduvalt rõhutatud, et kindla maksumääraga süsteem kujutab endast erandit direktiivi 2006/112 üldisest süsteemist ja seoses sellega tuleb seda kohaldada ainult ulatuses, mis on vajalik direktiivi eesmärgi saavutamiseks (15. juuli 2004. aasta otsus Finanzamt Rendsburg, C-321/02, EU:C:2004:447, punkt 27; 8. märtsi 2012. aasta otsus Euroopa Komisjon *versus* Portugali Vabariik, C-524/10, EU:C:2012:129, punkt 49, ja 12. oktoobri 2016. aasta otsus Nigl jt, C-340/15, EU:C:2016:764, punkt 37).
- 29 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul näib olevat võimalik asuda seisukohale, et sellise riigisisese praktika kehtestamine, mis ei võimalda käsitada eraldi käibemaksukohustuslastena abikaasasid, kes tegelevad põllumajandusliku tegevusega, kasutades põllumajandusettevõttes vara, mis kujutab endast nende ühisvara, on mõeldud käibemaksu kuritarvitamise vältimiseks. Selles kontekstis kujutavad vaidlustatud riigisiseseid õigusnormid käibemaksu võimalikku kuritarvitamise ennetamise vahendit, mis seisneb selles, et konkreetsele põllumajandusettevõttele kehtestatakse ühtne maksustaatus, olenemata sellest, mitu käibemaksukohustuslast tegeleb selles ettevõttes põllumajandusliku tegevusega.