

Kohtuasi C-213/24 [Grzera]ⁱ

Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1

Saabumise kuupäev:

19. märts 2024

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Wrocławis vojevoodkonna halduskohus, Poola)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

28. detsember 2023

Kaebaja:

E. T.

Vastustaja:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Põhikohtuasja ese

Kaebus Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (Wrocławis maksuameti juhataja) 19. detsembril 2022. aasta käibemaksu puudutava otsuse peale.

Eelotsuse küsimuste ese ja õiguslik alus

Liidu õiguse, eelkõige nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, (edaspidi „direktiiv 2006/112“) artikli 2 lõike 1 ja artikli 9 lõike 1 tõlgendamine ELTL artikli 267 alusel.

ⁱ Käesoleval kohtuasjal on väljamõeldud nimi. See ei vasta ühegi menetlusosalise tegelikule nimele.

Eelotsuse küsimused

1. Kas direktiivi [2006/112], eelkõige selle artikli 2 lõiget 1 ja artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et isik, kes müüb kinnisvara, mida ei ole eelnevalt kasutatud majandustegevuseks, tellides müügitehingu ettevalmistamise kutseliselt ettevõtjalt, kes seejärel teeb selle isiku esindajana mitmeid korraldatud toiminguid kinnisvara jagamiseks ja müümiseks kõrgema hinnaga, tegeleb iseseisva majandustegevusega?

2. Kas direktiivi [2006/112], eelkõige selle artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et iseseisva majandustegevusega tegelevaks isikuks tuleb lugeda kumbki koos tegutsevatest abikaasadest eraldi?

Liidu õigusnormid

Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõige 1, artikli 9 lõige 1; nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, artikli 2 lõige 1, artikli 4 lõiked 1 ja 2, lõike 3 punkt b.

Liikmesriigi õigusnormid

11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseadus (Ustawa o podatku od towarów i usług) (*Dz. U.* 2017, jrk nr 1221; edaspidi „käibemaksuseadus“) redaktsioonis, mis kehtis 1. jaanuarist 2017 kuni 31. juulini 2021:

Artikli 15 lõige 1. „Maksukohustuslane on iga juriidiline isik, iseseisva õigusvõimeta üksus ja füüsiline isik, kes tegeleb iseseisvalt lõikes 2 nimetatud majandustegevusega, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.“

Artikli 15 lõige 2. „Majandustegevus on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning vabakutseline tegevus. Majandustegevusena käsitatakse ka materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.“

25. veebruari 1964. aasta perekonna- ja eeskosteseadustik (Ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy, *Dz. U.* 2017, jrk nr 682) redaktsioonis, mis kehtis 1. jaanuarist 2017 kuni 31. juulini 2021:

Artikli 31 § 1. „Abielu sõlmimise hetkest tekib abikaasade vahel seaduse alusel varaühisus (seadusjärgne ühisus), mis hõlmab vara, mille mõlemad abikaasad või üks neist on abielu kestel omandanud (ühisvara). Vara, mida seadusjärgne ühisus ei hõlma, kuulub kummagi abikaasa isikliku vara hulka.“

Artikkel 35. „Seadusjärgse ühisuse kestuse ajal ei saa kumbki abikaasa nõuda ühisvara jagamist. Samuti ei tohi ta võõrandada ega kohustuda võõrandama osa,

mis ühisuse lõppemise korral jääb talle ühisvara või selle vara hulka kuuluvate üksikute elementide puhul.“

Asjaolude ja menetluse lühikirjeldus

- 1 E. T. (edaspidi „kaebaja“) koos abikaasaga W. T. omandas põhikohtuasja esemeks olevad maatükid 21. aprillil 1989 põllumajandusliku majapidamise üleandmise lepingu alusel. Analüüsitaval perioodil müüsid kaebaja ja tema abikaasa 19 külas L asuvat hoonestamata maatükki. Ühtki neist tehingutest ei maksustatud käibemaksuga.
- 2 11. jaanuaril 2011 sõlmisid kaebaja ja tema abikaasa (tellija) ettevõttega B. A. Z. (töövõtja) käsunduslepingu, et teha koostööd omavalitsusüksuse Z külas L asuva elamute ning elu- ja teenindushoonete ehitamiseks mõeldud kinnistu arendamisel ja müümisel. Lepinguga hõlmati määratletud maatükid. Müük oli määratud 2017. aasta lõpuks. Lepingu täitmisel anti töövõtjale volitus kõigi vajalike toimingute tegemiseks. Oma kavatsuste elluviimiseks volitas tellija töövõtja ettevõtet tegema mitut toimingut, sealhulgas:
 - nimetatud kinnistute jagamine väiksemateks maatükkideks ning selleks vajalike toimingute tegemine, mille tulemuseks on ametlikud kanded maakatastris ja kinnistusraamatus;
 - kinnisvara varustamine kommunaalteenustega, kinnistu korrastamine, puude ja põõsaste mahavõtmine;
 - ametiasutuste ja institutsioonide asjakohaste lubade ja otsuste saamine eespool nimetatud tööde tegemiseks;
 - asjakohase reklaami tegemine kruntide potentsiaalsete ostjate hulgas;
 - kinnisvaraga seotud vajalike dokumentide ettevalmistamine selleks, et tellija saaks sõlmida notariaalsed lepingud kõnealustest maatükkidest huvitatud isikutega.
- 3 Lepingust tulenes ka, et tellimuse täitmisega seotud kulud kannab töövõtja. Lisaks pidi töövõtjale antama notariaalne volitus esindada tellijat lepingu eset puudutavas ulatuses institutsioonides ja haldusasutustes. Töövõtja tasuks määrati summa, mis kujutab endast lepingus kokkulepitud müügihinna ülejääki – kas ülejääki tervikuna või määratletud osadena eri maatükkide kohta kokku lepitud reeglite alusel – ja mis tuli tasuda brutosummas esitatud käibemaksuarve alusel, mille väljastab töövõtja.
- 4 25. mail 2015 sõlmiti kõnealuse lepingu lisa nr 1, millega pikendati maatükkide müügi tähtaega 2021. aasta lõpuni.

- 5 Maksuhaldurite hinnangul oli kaebaja kinnisvara müük majandustegevus, mitte aga isikliku vara haldamine, ja pidi seega olema maksustatav käibemaksuga. Seda arvesse võttes määras esimese astme maksuhaldur määratletud kuude eest ajavahemikus detsember 2017 kuni juuli 2021 kaebajale käibemaksukohustuse kaebaja osa suhtes maatükkide müügis. Analoogne otsus tehti kaebaja abikaasa kohta. Maksuameti juhataja teise astme maksuhaldurina jättis oma 19. detsembri 2022. aasta otsusega esimese astme maksuhalduri otsuse kehtima.

Põhikohtuasja poolte peamised argumendid

- 6 Oma eelotsusetaotluse esitanud kohtule esitatud kaebuses väidab kaebaja, et valesti tõlgendatud ja rikutud on eelkõige käibemaksuseaduse artikli 15 lõikeid 1 ja 2, kuuenda direktiivi artikli 4 lõikeid 1 ja 2 ning direktiivi 2006/112 artikli 9 lõiget 1. Kaebaja väidab, et kohtuasja asjaolude kogumist ei ilmne, et ta oleks tegelenud käibemaksuga maksustatava majandustegevusega. Käesolevas kohtuasjas oli tegemist eraomandi müügiga. Selle vara omandas kaebaja oma isiklikuks tarbeks, mitte kaubandusliku tegevusega tegelemiseks, ja seetõttu ei saa selle vara müüki lugeda kaubanduslikuks tegevuseks, mille tulemus on isiku tunnistamine käibemaksukohustuslaseks. Kaebaja hinnangul ei saa lugeda teda maksukohustuslaseks, sest tema tegevus on seotud omandiõiguse tavapärase kasutamisega ja tal ei olnud kavatsust tegeleda majandustegevusega või kasutada tema omandis olevat kinnisvara sellise tegevuse jaoks, müügist saadud vahendid olid aga mõeldud tema isiklike vajaduste rahuldamiseks. Lisaks ei omandanud kaebaja kõnealuse kinnisvara omandiõigust mitte edasimüügi eesmärgil, vaid põllumajandusliku majapidamise ülevõtmise tulemusena.
- 7 Vastusena kaebusele taotles maksuameti juhataja selle rahuldamata jätmist, jäädes asjas tervikuna oma senisele seisukohale. Maksuhaldurid märgivad, et müük toimus vähemalt 2017. aastast kuni 2021. aastani, mis näitab tegevuse tsüklilisust ja korduvust, samuti võttis kaebaja hulga meetmeid kinnisvara müügist saadava tulu maksimeerimiseks. Alates maatükkide omandamisest (kinkimise teel) muudeti maatükkide otstarve põllumajandusmaast ehitusmaaks (muudatused kohalikus planeeringus), mida taotles kaebaja ja tema abikaasa nimel töövõtja. Samuti osteti täiendav maatükk eraldatud maatükkide siseteede ja sissesõiduteede rajamiseks. Asjaoludeks, mis näitavad kõnealuse kinnisvara müügi professionaalset, kestvat, planeeritud ja korraldatud olemust ning on omased majandustegevusele, lugesid maksuhaldurid eelkõige järgmise:
- ehitusettevõtjaga sõlmitud käsundusleping, mille alusel töövõtja kohustus tegema mitut toimingut, mille eesmärk oli kõnealuste maatükkide atraktiivsemaks muutmine ja nende müügiks ettevalmistamine, mille eest ta sai lepingus kokkulepitud tasu;
 - töövõtjale tasu maksmine kõnealuse lepingu täitmisel tehtud toimingute eest tema poolt W. T-le esitatud käibemaksuarvete alusel;

– töövõtjale volituse andmine nimetatud toimingute tegemiseks ning kaebaja esindamiseks institutsioonides ja asutustes seoses kõnealuste maatükkidega.

Eelotsusetaotluse põhjenduste kokkuvõte

- 8 Direktiivis 2006/112 on ette nähtud käibemaksu väga lai kohaldamisala, viidates maksustatavaid tehinguid käsitlevas artiklis 2 lisaks kauba impordile ka kaubatarnetele ja teenuste osutamisele tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb (vt 10. juuni 2010. aasta kohtuotsus Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 9 Põhikohtuasjas tehti kõnealused tarded kaebaja nimel ja arvel.
- 10 Mis puudutab mõistet „majandustegevus“ direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 tähenduses, siis väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et see on objektiivset laadi selles mõttes, et tegevust käsitletakse sellisena sõltumata selle eesmärkidest või tulemustest (vt ka 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus University of Huddersfield, C-223/03, EU:C:2006:124, punktid 47 ja 48 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 11 Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.
- 12 Kaebaja väidab, et müüb oma isiklikku vara. Seoses sellega väljendab eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtlust, kas seda liiki tehingu puhul asjaomase kvalifikatsiooniga isiku abi kasutamist kinnisvara ettevalmistamiseks nii, et maksimeerida saadavat hinda, saab ühetähenduslikult lugeda püsiva tegevusega tegelemiseks, samuti kas oluline on asjaolu, et töövõtja tegutseb oma ettevõtte raames, tema tasuks aga on hinnaülejäak, mis ületab müüja oodatavat hinda.
- 13 Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei saa maksukohustuslast sellise kauba müümisel, millest osa ta kasutas isiklikuks tarbeks, käsitada selle osaga seoses maksukohustuslasena kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses (vt kohtuotsus Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304).
- 14 Direktiivis 2006/112 on ette nähtud võimalus käsitada maksukohustuslasena ka isikut, kes teeb juhuti artikli 9 lõike 1 teises lõigus nimetatud tegevusega seotud tehingu, eelkõige võõrandab ehitusmaa (artikli 12 lõike 1 punkt b).
- 15 Poola seaduses ei ole ette nähtud erikorda ehitusmaa võõrandamise maksustamiseks. Käibemaksuseaduse artikli 43 lõike 1 punktis 9 on maksuvabastusest välja jäetud ehitusmaa ja hoonestuseks mõeldud maa. See tähendab, et Poola seaduse kohaselt maksustatakse hoonestuseks ette nähtud kinnistu iga võõrandamine käibemaksuga. See tegevus peab aga olema tehtud käibemaksukohustuslase poolt ehk ärilist laadi majandustegevuse raames.

- 16 Tekib aga kahtlus, kas direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 kohaselt on lubatud maksustada sellise hoonestuseks ette nähtud maatüki võõrandamist, mida ei ole enne kasutatud majandustegevuseks.
- 17 Euroopa Kohtu praktika kohaselt peetakse käibemaksudokumentatsiooniks isikut, kellel on objektiivselt tõendatud kavatsus alustada majandustegevust, isegi kui maksuhaldurile on teada, et kavandatud majandustegevusega, mis peaks kaasa tooma maksustatavad tehingud, ei tegeleta (8. juuni 2000. aasta kohtuotsus Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304). Sellise kavatsuse puudumine välistab võimaluse käsitada asjaomast isikut käibemaksudokumentatsioonilaseks.
- 18 Samas asjaolu, et põhikohtuasjas kaebuse esitaja omandas materiaalse vara isiklikuks tarbeks, ei ole takistus sellele, et seda vara kasutatakse pärast „majandustegevuses“. Küsimus, kas eraisik on konkreetsel juhul omandanud vara oma majandustegevuseks või isiklikuks tarbeks, tekib siis, kui isik taotleb õigust selle vara omandamisel tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamiseks (19. märtsi 2012. aasta otsus kohtuasjas C-263/11, EU:C:2012:497, punkt [3]9).
- 19 Kuna kaebaja ei omandanud maatükke põllumajandustegevusega tegelemiseks, ei saa asuda seisukohale, et ta kavatses tegeleda majandustegevusega. Kaebaja ei kasutanud neid põllumajandusmaana käibemaksuvabalt omandatud maatükke mitte mingil viisil. Vastuseta jääb aga küsimus, kas kavatsus, mis tekkis n-ö oma varast maatükkide korduva müümise hetkel pärast seda, kui maatükkide otstarve oli muudetud ehitusmaaks ja need olid jäetud välja põllumajanduslikust tootmisest, võimaldab kvalifitseerida selle tegevuse majandustegevuseks (kaubanduslikuks tegevuseks). Kas sellel juhul on oluline asjaolu, et maatükkide otstarvet muudeti kaebaja initsiatiivil, keda esindas professionaalne töövõtja.
- 20 Kui sellist müüki tuleks käsitada kaubandusliku tegevusena, tekib küsimus, kui suur on tehingute arv, mis oleks kaubandusliku tegevuse üle otsustamisel määrav, kuna kinnistut on võimalik – sõltuvalt hinnast ja nõudlusest – võõrandada ühe tehingu raames või kümnekonna või mitmekümne tehingu raames olenevalt sellest, mitmeks maatükiks kinnistu jagatakse.
- 21 Kinnisvara müügi kvalifitseerimist majandustegevusena on oma lahendites käsitlenud mitmed liikmesriigi kohtud. Oma 31. jaanuari 2013. aasta otsuses väljendas Naczelný Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) seisukohta, et professionaalse kauplemise esemeks võivad olla ka varakomponendid, mis on esialgu omandatud isiklikuks tarbeks ja mida on sellisel eesmärgil kasutatud. Määrava tähendusega on see, et maatükkide müügi hetkel võtaks maksukohustuslane kinnisvaraga kauplemisega seotud aktiivseid ja kavandatud meetmeid, kasutades vahendeid, mis on sarnased kauplejate kasutatavate vahenditega (vt Naczelný Sąd Administracyjny 15. jaanuari 2019. aasta otsus). Analoogsele seisukohale asus Naczelný Sąd Administracyjny, sedastades, et vara esialgse omandamisega kaasnenud kavatsus ei välista selle hilisemat erinevat käsitamist. Samuti ei ole oluline, kas kinnisvara omandamise hetkel oli omaniku kavatsus see kasumiga edasi müüa, vaid see, et

maksukohustuslane võttis kestvaid ja korraldatud meetmeid kinnisvara müügist kasumi saamiseks.

- 22 Samuti tuleb märkida, et direktiivi 2006/112 artiklit 9 puudutavast Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et selleks, et kindlaks teha, kas isik tegeleb majandustegevusega iseseisvalt, tuleb kontrollida, kas selle tegevuse puhul esineb alluvussuhe (13. juuni 2019. aasta kohtuotsus IO, C-420/18, EU:C:2019:490, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika). Alluvussuhte olemasolu hindamiseks tuleb kontrollida, kas asjaomane isik tegeleb tegevusega enda nimel, enda arvel ja omal vastutusel ning kas ta kannab oma tegevusega seotud majanduslikku riski. Iseseisva tegevuse tuvastamisel võttis Euroopa Kohus seega arvesse mis tahes hierarhilise alluvussuhte puudumist ning asjaolu, et isik tegutseb enda arvel ja omal vastutusel, et ta korraldab vabalt oma tööülesannete täitmise viisi ja kogub ise rahalisi tasusid, mis moodustavad tema sissetuleku. Euroopa Kohus on sedastanud, et majanduslik risk on alati seotud majandusliku riskiga, mida otseselt kannab isik, kelle iseseisvat majandustegevust tuleb hinnata (21. detsembri 2023. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines [et] de la TVA, C-288/22, EU:C:2023:1024) Käesolevas kohtuasjas oli kaebaja kantavat majanduslikku riski minimeeritud käsunduslepinguga ja kogu riski seoses võimalusega, et ei saavutata lepingus märgitud miinimumhinnast kõrgemat hinda, kandis töövõtja.
- 23 Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, tekib küsimus, kes on sellise tegevusega tegelev isik olukorras, kus müüakse ühisvara.
- 24 Seni on liikmesriigi maksuhaldurid käsitanud kumbagi abikaasat eraldi maksukohustuslasena, omistades talle poole müügiväärtusest. Seda praktikat on tunnustanud liikmesriigi kohtud. Käesolevas kohtuasjas aga jõudis kohus järeldusele, et see praktika rikub eespool viidatud Poola perekonna- ja eestkosteseadustiku sätteid. Nimelt nähtub nendest sätetest kahtlemata, et abielu kestel võib abikaasade varaühisust kaotada ainult nende sõlmitud kokkuleppe alusel. Kuna seda varaühisust ei saa sundkorras tühistada kohus, siis seda enam ei saa seda teha maksuhaldur. Seetõttu tuleb asuda seisukohale, et ühisvara komponentidega kauplemise puhul tegutsevad abikaasad alati koos.
- 25 Kuivõrd direktiivi 2006/112 artikli 9 lõikes 1 on sätestatud, et maksukohustuslane on „isik“, tekib küsimus, kas füüsiliste isikute puhul maksustatakse iga tehingus osalevat isikut alati eraldi. Või saab abieluvara korda käsitlevate liikmesriigi õigusnormide kontekstis tõlgendada mõistet „isik“ ka „koos tegutsevate füüsiliste isikute rühmana“.
- 26 Euroopa Kohtu praktikast ilmneb, et „direktiivi 2006/112 artikli 9 lõiget 1 ja artiklit 193 tuleb tõlgendada nii, et füüsiline isik, kes on sõlminud teise füüsilise isikuga seltsingulepingu, millega asutatakse seltsing, mis ei ole juriidiline isik ja mida iseloomustab asjaolu, et esimesena nimetatud isikul on õigus tegutseda kõikide seltsinglaste nimel, kuid kes selle seltsingu majandustegevuse moodustavate tehingute tegemisel tegutseb suhetes kolmandate isikutega üksinda

ja enda nimel, teostab majandustegevust iseseisvalt ja teda tuleb seetõttu käsitada direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 tähenduses „maksukohustuslasena“, kellele tuleb ainsana tasuda nimetatud direktiivi artikli 193 kohaselt tasumisele kuuluvat käibemaksu, kui ta tegutseb enda eest või teiste eest komisjonärina selle direktiivi artikli 14 lõike 2 punkti c ja artikli 28 tähenduses“ (16. septembri 2020. aasta kohtuotsus Valstybinė mokesčių inspekcija, C-312/19, EU:C:2020:711). Vastupidisel juhul tuleks asuda seisukohale, et kui kaks isikut viivad projekti ellu koos ja tegutsevad ühiselt suhtes lepingupartneritega, on mõlemad kohustatud käibemaksu tasuma. Kuna nende osad müügiesemes ei ole eristatavad, peaks ka nende osa käibemaksukohustuses olema ühine.

- 27 Eeltoodud kahtlused annavad aluse esitada sissejuhatuses nimetatud eelotsuse küsimused Euroopa Kohtule.