

Kohtuasi C-796/23**Eelotsusetaotlus****Saabumise kuupäev:**

21. detsember 2023

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Nejvyšší správní soud (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

29. november 2023

Kaebaja:

Česká síť s.r.o.

Vastustaja:

Odvolací finanční ředitelství

KOHTUMÄÄRUS

Nejvyšší správní soud (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus) [...] kohtuasjas kaebaja **Česká síť** s.r.o., [...] Domažlice, [...] kaebus vastustaja **Odvolací finanční ředitelství** (maksuvaidluste komisjon, Tšehhi Vabariik), [...] Brno, 14. detsembril 2021. aasta otsuse peale asjas 47225/21/5300–21441–712772, vaadates läbi kaebaja kassatsioonkaebust Krajský soud v Plzni (maakonnakohus Plzeňis, Tšehhi Vabariik) 31. jaanuaril 2023. aasta otsuse peale kohtuasjas 57 Af 4/2022-62,

määras:**I. Esitada Euroopa Liidu Kohtule järgmine eelotsuse küsimus:**

Kas olukord, kus nn ühingute (juriidilise isiku staatusega isikute ühendused) suhtes kohaldatavate riigisiseste käibemaksu käsitlevate erinormide alusel on kogu ühingu eest kohustatud käibemaksu tasuma nn määratud liige, kuigi teenuste osutamisel tegutses suhtes lõpptarbijaga teine liige, on kooskõlas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist

käibemaksusüsteemi, eelkõige selle direktiivi artikli 9 lõikega 1 ja artikliga 193?

Kas niisuguse olukorra kooskõla direktiiviga 2006/112/EÜ sõltub sellest, kas kõnealune teine liige rikkus ühingu asjades tegutsemise reegleid ja tegutses suhetes lõpptarbijaga enda nimel?

II. [...] [menetlus liikmesriigi kohtus]

Põhjendus:

I. Kohtuasja ese

[1] Kaebaja [Nejvyšší správní soudi (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus) menetluses *kassaator*] on Tšehhi Vabariigi piiratud vastutusega äriühing. 2020. aasta novembris tegi Finanční úřad pro Plzeňský kraj (Plzeňi piirkonna maksukeskus, edaspidi „maksuhaldur“) kokku kaksteist maksuotsust, millega kohustas kaebajat tasuma käibemaksu arveldusperioodi eest jaanuarist kuni detsembrini 2017. Maksuhaldur määras iga arveldusperioodi (2017. aasta iga kuu) eest käibemaksu suuruseks 30 713 Tšehhi krooni (kokku 368 556 Tšehhi krooni) ja määras kaebajale rahatrahvid (kokku 73 704 Tšehhi krooni). Kaebaja kaebas asja tulemusetult edasi Odvolací finanční ředitelstvíle (maksuvaidluste komisjon) ja seejärel kaotas kohtuasja ka maakonnakohtus. Hetkel on tema kassatsioonkaebus Nejvyšší správní soudi (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus) menetluses.

[2] Maksuhalduri ja maakonnakohtu otsused põhinevad järgmistel asjaoludel. Aastal 2017 tegi kaebaja koostööd mitme äriühinguga, mille asukoht oli Ameerika Ühendriikides ja mis tegutsesid Tšehhi Vabariigis filiaalide kaudu (need olid juriidilised isikud CESKA SIT OPTICS LLC, KDYNKY INTERNET LLC ja CESKA SIT LLC). Kõik juriidilised isikud (kaebaja ja kolm Ameerika Ühendriikide äriühingut või nende Tšehhi Vabariigis tegutsevad filiaalid) osutasid teenuseid lõpptarbijatele (peamiselt internetiteenus). Kõik juriidilised isikud tegutsesid enda nimel eri tarbijate rühmadega. Seega sai iga juriidiline isik 2017. aastal tulu teenuste osutamisest (nt Ameerika Ühendriikide äriühingute filiaalide puhul oli aastane sissetulek 645 000 Tšehhi krooni kuni 748 000 Tšehhi krooni).

[3] Kaebaja ja Ameerika Ühendriikide äriühingud olid aga omavahel seotud viisil, millest maksuhaldur ja maakonnakohtus järeldasid, et tegelikult on tegu nn *ühinguga* (juriidilise isiku staatusega isikute ühendusega) seaduse nr 89/2012 tsiviilseadustiku kohta (zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník) § 2716 tähenduses. Kaebaja juhataja ja ainus liige oli samal ajal kõigi kolme Ameerika Ühendriikide juriidilise isikute filiaali juhataja (allkirjastas muu hulgas filiaalide nimel lepinguid, esitades seejuures teatavad kaebaja kontaktandmed, nagu veebileht või e-posti aadress). Seega oli ta ainus isik, kes reaalselt juhtis nii kaebajat kui ka kolme mainitud äriühingu filiaali. Samuti tõi kaebaja juba aastatel 2009 ja 2010 tasuta Ameerika Ühendriikide äriühingute filiaalidele üle rohkem

kui 170 000 oma senist klienti. Kaebaja pakkus filiaalidele vajalikku taristut ja omandas ise internetiühenduse (st kõik tarbijad olid ühendatud internetti ühe ja sama juurdepääsupunkti kaudu). Ameerika Ühendriikide äriühingute filiaalid ei näidanud aga ühtegi materiaalselt ega immateriaalselt vara ning neil ei olnud palgakulusid.

[4] Maksuhaldur tegi kindlaks, et vastavalt Tšehhi Vabariigi käibemaksuseaduses ühingute kohta tsiviilseadustiku § 2716 tähenduses sätestatud erinormidele oli *määratud liige* kohustatud tasuma käibemaksu kogu ühingu eest. Seoses sellega arvestas maksuhaldur kaebajale käibemaksu nii, et maksustatava väärtuse hulka arvati nii kaebaja 2017. aastal tehtud maksustatavad tehingud kui ka äriühingute filiaalide ehk ühingu liikmete tulu.

[5] Kassatsioonkaebuses vaidlustas kaebaja mitmeid osalisi järeldusi, mis tõid kaasa täiendava käibemaksukohustuse määramise otsuste tegemise. Kaebaja väidab muu hulgas, et Tšehhi Vabariigi õiguses nn ühingutele ettenähtud käibemaksu käsitlevad erinormid olid vastuolus nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1). Tšehhi õigusnormid tõid nimelt kaasa olukorra, kus maksuhaldur tegi kaebaja kohta otsuse, milles ta määras täiendava maksukohustuse suuruse mitte ainult kaebaja enda müügi eest, vaid kogu maksuhalduri tuvastatud ühingu müügi eest. Kaebaja ei nõustu just nende otsustega, millega määrati täiendavalt käibemaksu seoses Ameerika Ühendriikide äriühingute müügiga, mis maksuhalduri hinnangul tegutsesid ühingu raames.

[6] Vastustaja ei nõustu aga nende argumentidega. Tema hinnangul ei olnud ühingutele kohaldatavad erinormid liidu õigusega vastuolus. Seadusandja tühistas eelnevad õigusnormid mitte nende vastuolu tõttu liidu õigusega, vaid probleemide tõttu nende kohaldamisel.

II. Kohaldatavad liidu ja liikmesriigi õigusnormid

Liidu õigusnormid

[7] Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 9 lõikes 1 on sätestatud, et maksukohustuslane on *iga isik, kes mistahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest*. Majandustegevus on sama sätte kohaselt *määratletud kui 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*.

[8] Direktiivi 2006/112/EÜ artiklis 11 on sätestatud, et 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*. Liikmesriik, kes kasutab esimeses lõigus sätestatud

võimalust, võib võtta mis tahes meetmed, mis on vajalikud, et takistada selle sätte kasutamist maksudest kõrvalehoidumiseks või maksustamise vältimiseks.

[9] Direktiivi 2006/112 artiklis 28 on sätestatud, et kui enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest tegutsev maksukohustuslane osaleb teenuste osutamises, loetakse, et nimetatud teenused on osutanud ja saanud tema ise.

[10] Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 193 kohaselt *tasub käibemaksu maksukohustuslane, kelle kaubatarned või teenuste osutamine on maksustatav, välja arvatud juhtudel, kui vastavalt artiklitele 194–199 ja artiklile 202 tasub maksu teine isik.* Käibemaksust vabastamise võimalusi reguleerivad direktiivi 2006/112/EÜ artiklid 282–292. Direktiivi 2006/112/EÜ artiklis 287 on sätestatud, et 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. Direktiivi artikli 287 punkti 7 kohaselt on piirmäär Tšehhi Vabariigi jaoks 35 000 eurot.

Liikmesriigi õigus – nn ühingu määratlus

[11] Seaduse nr 89/2012 tsiviilseadustiku kohta (Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník) §-s 2716 ja järgnevas §-des on reguleeritud nn *ühingut* ehk juriidilise isiku staatusega isikute ühendust (mis on Rooma õiguse traditsiooniline institutsioon, ladina keeles *societas*). Tsiviilseadustiku § 2716 lõikes 1 on sätestatud, et kui mitu isikut kohustuvad lepinguga ühinema ühiseks tegevuseks või ühisel eesmärgil, asutatakse ühing. Ühingu asutamiseks ei ole vaja kirjalikku lepingut sõlmida.

[12] Tsiviilseadustiku § 2719 lõike 1 kohaselt *lähevad ühingusse sissemakstud sularaha ja tarbeesemed, samuti liigiti märgitud esemed sissemakse teinud liikmete kaasomandisse; muud asjad saavad nende kaasomandiks ainult siis, kui neid on rahaliselt hinnatud. Liikmete osad määratakse iga liikme poolt ühingusse panustatud varade väärtuse osakaalu alusel.*

[13] Otsuste tegemise kohta ühingu asjades on tsiviilseadustiku § 2729 lõikes 1 sätestatud, et *otsused ühingu küsimustes tehakse häälteenamusega; igal liikmel on üks hääl.* Ühingu juhtimisega seotud asjade kohta on tsiviilseadustiku §-s 2730 muu hulgas sätestatud, et liikmed võivad jagada volitusi ühiste asjade ajamisel viisil, mida nad vajalikuks peavad. Kui nad seda ei tee, on iga liige sellistes küsimustes teiste liikmete esindaja. Tsiviilseadustiku § 2731 lõike 1 kohaselt võivad liikmed ühiste asjade ajamise usaldada enda hulgast valitud isikule või kolmandale isikule.

[14] Mis puudutab ühingu liikmete õigusi üksteise suhtes, siis tsiviilseadustiku § 2727 lõikes 1 on sätestatud, et liige ei tohi ilma teiste liikmete nõusolekuta enda või kellegi teise nimel ette võtta tegevusi, mis konkureerivad ühise eesmärgiga. Kui see juhtub, võivad teised liikmed nõuda sellistest tegudest hoidumist. § 2727 lõikes 2 on sätestatud, et kui liige tegutses enda nimel, võivad

teised liikmed nõuda, et tema tegevus tunnistataks ühiselt tehtuks. Kui liige tegutseb kellegi teise nimel, võivad ülejäänud liikmed nõuda neile ühise tasu saamise õiguse ülekandmist või juba makstud tasu üleandmist neile. Need õigused aeguvad, kui neid ei ole kasutatud kolme kuu jooksul alates päevast, mil ettevõtja sai tehingust teada, kuid mitte hiljem kui ühe aasta jooksul tehingu toimumise päevast.

[15] Kõige olulisemad on käesoleva kohtuasja kontekstis sätted, mis puudutavad liikmete õigusi ja kohustusi kolmandate isikute ees. Tsiviilseadustiku §-s 2736 on muu hulgas sätestatud, et *liikmed vastutavad ühisest tegevusest tekkinud võlgade eest kolmandate isikute ees solidaarselt*. §-s 2737 on sätestatud, et *kui liige teeb ühises asjas toiminguid kolmanda isikuga, loetakse teda kõigi liikmete esindajaks. Kui liikmed lepivad kokku teisiti, ei saa seda ära kasutada heas usus tegutseva kolmanda isiku vastu. Kui liige tegi ühises asjas kolmanda isikuga toiminguid enda nimel, võivad sellest tulenevaid õigusi teostada teised liikmed, kuid kolmandal isikul on kohustused ainult temaga õigustoiminguid teinud isiku ees. See ei kehti juhul, kui kolmas isik oli teadlik, et liige tegutseb ühingu nimel.*

Liikmesriigi õigus – maksuõigusnormid

[16] Ühingut käsitlevatele eraõiguse normidele on viidatud maksuõigusnormides. Seadus nr 235/2004 käibemaksuseaduse kohta (Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) (edaspidi „käibemaksuseadus“) sisaldas kuni 2017. aasta 30. juunini käibemaksu erinorme, mida kohaldati maksukohustuslastele, kes on tsiviilseadustiku § 2716 tähenduses ühingu liikmed. Kuni 30. juunini 2017 oli see niisuguste ühingute jaoks ainus võimalik käibemaksuga maksustamise kord. 1. juulil 2017 muudeti muutmise seadusega nr 170/2017 käibemaksuseadust ja selliste ühingute erikord tühistati. Alates selle muudatuse jõustumisest tegutseb ühingu iga liige käibemaksuküsimustes eraldi, lähtudes käibemaksuseaduse üldistest sätetest. Muutmise seaduse üleminekusätte kohaselt oli siiski võimalik kohaldada senist ühingute käibemaksu erikorda kuni 2018. aasta lõpuni. Muutmise seaduse nr 170/2017 põhjenduses on viidatud senise õigusnormi võimalikule vastuolule direktiiviga 2006/112/EÜ. Põhjenduse kohaselt viiakse muudatuse abil käibemaksuseadus „*koosõlla käibemaksudirektiivi ja käibemaksu üldpõhimõtetega*“. Põhjenduses ei ole aga kõnealust käibemaksuseaduse (väidetavat) vastuolu direktiiviga täpsemalt selgitatud.

[17] Käibemaksuseaduse § 5 lõike 1 kohaselt on maksukohustuslane *iseseisvalt majandustegevusega tegelev isik või rühm. Maksukohustuslane on ka juriidiline isik, kes ei ole asutatud või loodud majandustegevusega tegelemiseks, kui ta tegeleb majandustegevusega*. Maksukohustuslasest saab maksumaksja enamasti siis, kui tema käive ületab käibemaksuseaduse § 6 lõike 1 kohaselt viimase 12 järjestikuse kalendrikuu jooksul määratletud summa (vastustaja otsuse tegemise hetkel oli see summa miljon Tšehhi krooni). Allpool käsitletavat ühingutele kohaldatavad erisätted nägid aga ette nn muid teid käibemaksukohustuslase staatuse saamiseks või kohustusi, mis erinesid tavapäraste käibemaksukohustuslaste omadest.

[18] Ühingute erinormid erinesid ka nn kapitali alusel või muul viisil seotud isikute rühmadele kohaldatavatest käibemaksureeglitest (s.o reeglid, millega võeti direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 11 üle käibemaksuseaduse §-i 5a ja järgnevatesse paragrahvidesse). Käibemaksuseaduse artikli 5a lõikes 1 on selgelt märgitud, et „*rühma liige ei saa samal ajal olla ühingu liige*“ – ehk isik ei saanud korraga olla ühingu liige ja rühma osa. Tuleb rõhutada, et **maksuhaldur ei väida, et kaebaja oli rühma osa.**

[19] Ühingute käibemaksu käsitlevate erinormide endi kohta nägi käibemaksuseadus käesolevas kohtuasjas kehtinud redaktsioonis ette järgmist (nimetatud on vaid kõige olulisemad sätted).

[20] Käibe suuruse arvestamisel käibemaksu jaoks käibemaksuseaduse § 4a lõike 3 kohaselt kehtis põhimõte, et *sellise ühingu liikmeks oleva maksukohustustlase käibe hulka, mille raames toimub sooritus, mis annab õiguse käibemaks maha arvata, arvatakse käive, mille a) isik on tekitanud iseseisvalt väljaspool ühingut ja b) kogu ühingu tekitatud käive.*

[21] Oli olemas ka eraldi reegel maksumaksja isiku määratlemiseks. Käibemaksuseaduse §-s 6a on sätestatud, et *maksukohustustlane, kes a) on liige ühingus, mille raames toimuv sooritus annab õiguse käibemaks maha arvata, on maksumaksja alates päevast, mil maksjaks sai mõni teine liige, välja arvatud juhul, kui temast sai maksumaksja käesoleva seaduse kohaselt varem, b) saab liikmeks äriühingus, mille raames toimuv sooritus annab õiguse käibemaks maha arvata koos maksumaksjaga, on maksumaksja alates liikmeks saamise päevast.* Käibemaksuseaduse § 94 lõike 2 kohaselt pidi maksumaksja esitama registreerimise taotluse 15 päeva jooksul alates maksumaksjaks saamisest. Sama seaduse § 95 kohaselt kehtis põhimõte, et *kui ühingu liikmeks olevast maksukohustustlasest saab maksumaksja, on ta kohustatud teavitama sellest teisi liikmeid 15 päeva jooksul alates maksumaksjaks saamise päevast.*

[22] Käibemaksuseaduse § 100 lõikes 4 on sätestatud, et *maksumaksjad, kes on sama ühingu liikmed, on kohustatud pidama eraldi käibemaksuarvestust tegevusalade kohta, millega seoses nad ühinguga liitusid. Seda arvestust peab ühingu nimel määratud liige, kes täidab ühingu nimel kõiki kohustusi ja kasutab õigusi, mis tulenevad käesolevast seadusest teistele liikmetele.* Lisaks on käibemaksuseaduse § 101b lõikes 2 sätestatud, et *maksumaksja, kes peab ühingu nimel käibemaksuarvestust, on kohustatud näitama oma käibedeklaratsioonis eraldi tema enda tehinguid, mis annavad õiguse käibemaks maha arvata, ja enda tegevusega seotud makse ning ühingu tehinguid, mis annavad õiguse käibemaks maha arvata, ja ühingu tegevusega seotud makse. Ülejäänud liikmed näitavad oma maksudeklaratsioonides ainult omaenda tehingud, mis annavad õiguse käibemaks maha arvata, ja oma tegevusega seotud makse.*

[23] Olgu lisatud, et määratud liikme roll kajastus ka käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise küsimuses. Käibemaksuseaduse § 74 lõikest 7 tuleneva

üldpõhimõtte kohaselt kasutas just määratud liige seda õigust ühingu tegevuses kasutatavate maksustatavate tehingute puhul.

III. Eelotsuse küsimuse analüüs

[24] Enne eelotsuse küsimuse täpsemat analüüsi peab kõrgeim halduskohus vajalikuks esitada kaks tähelepanekut.

[25] Esiteks, loogika kohaselt tekib küsimus, kas kaebaja olukorda saab üldse kvalifitseerida nn ühingu institutsioonina tsiviilseadustiku § 2716 kohaselt. Oma kassatsioonkaebuses vaidles kaebaja vastu väitele, et tema koostöö Ameerika Ühendriikide äriühingutega vastab ühingu kriteeriumitele. Nejvyšší správní soud (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus) jõudis aga esialgsele õiguslikule järeldusele, et ühing oli tegelikult ühing tsiviilseadustiku § 2716 tähenduses. Nejvyšší správní soud (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus) on juba varem hinnanud kaebuse esitaja koostööd ja jõudnud iga kord järeldusele, et tema äritegevuse struktuur vastab ühingu kriteeriumidele tsiviilseadustiku § 2716 tähenduses (tegu oli kaebaja maksukohustusega muudel arvestusperioodidel või teiste liikmete maksukohustusega, vt nt 10. mai 2022. aasta otsus kohtuasjas 10 Afs 137/2020–69, punkt 16 ja järgnevad, 15. veebruari 2023. aasta otsus kohtuasjas 6 Afs 331/2021–61, punktid 18, 19).

[26] Teiseks, enne eelotsuse küsimuse esitamisi kaalutles vastustaja, kas Nejvyšší správní soud (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus) saab üldse arvesse võtta kaebaja väidet vastuolu kohta Tšehhi Vabariigi õiguse ja liidu õiguse vahel. Vastustaja hinnangul esitas kaebaja selle argumendi alles kassatsioonkaebuses ja see väide on vastuvõetamatu. Nejvyšší správní soud (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus) jõudis aga järeldusele, et ta võib seda küsimust analüüsida. Et maakonnakohus kohaldas kaebaja argumendile liikmesriigi õiguse vaidlusaluseid õigusnorme, siis on sisuliselt küsimus selles, kas kohus kohaldas õiget õigusnormi. Nejvyšší správní soud (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus) peab selle küsimusega tegelema iga kassatsioonkaebuse menetlemisel, ka omal algatusel.

[27] Esitatud eelotsuse küsimuse enda analüüsi kohta märgib kohus järgmist.

[28] Käibemaksuseaduse vaidlusalused sätted väljendusid mitmel viisil. Esiteks, maksumaksja staatus ei tulenenud ühingu liikme puhul tsiviilseadustiku § 2716 tähenduses mitte ainult tema individuaalsest majandustegevusest või tema enda käibest. See sõltus ka kogu ühingu käibest (käibemaksuseaduse §4a lõige 3) või sellest, kas mõnel teisel liikmel oli maksumaksja staatus. Teiseks, ühingu puhul oli keskse tähtsusega nn määratud liikme roll. Määratud liige pidi täitma ühingu nimel kõiki kohustusi, sh tasuma käibemaksu kogu ühingu eest.

[29] Käesoleval juhul jõudis maksuhaldur järeldusele, et ühing oli olemas (maksuhaldur sai nii järeldada, sest ühingu eksisteerimiseks ei ole kirjalikku lepingut vaja). Kaebaja aga eitab järjekindlalt ühingu olemasolu. Sel põhjusel oli maksuhaldur see, kes määras kindlaks nn määratud liikme – käesoleval juhul

kaebaja. Seejuures lähtus maksuhaldur kaebaja rollist ühingu (vt punkt [3] eespool). Just kaebaja suhtes tegi maksuhaldur otsused, millega määrati täiendava käibemaksukohustuse suurus kogu ühingu käibemaksu eest.

[30] Kaebaja juhib tähelepanu vastuolule Tšehhi Vabariigi käibemaksuseaduse ja direktiivi 2006/112/EÜ vahel, mis seisneb selles, et maksuhalduri märgitud isikuna (määratud liikmena) peab ta tasuma käibemaksu mitte ainult oma tehingutelt, vaid ka teiste isikute tehingutelt, sest maksuhaldur käsitab neid isikuid ühingu liikmetena (kõnealused tehingud on käesolevas kohtuasjas vaidluse ese). Kaebaja väidab põhimõtteliselt, et teiste isikute tehingute puhul peavad maksukohustuslasteks olema need teised isikud. Ja just need isikud peavad tasuma käibemaksu direktiivi artikli 193 kohaselt. Kaebaja väidab, et ta peab olema maksukohustuslane direktiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses ainult oma tegevuse kontekstis ja olema kohustatud tasuma käibemaksu vaid neilt tehingutelt, mille ta ise on teinud.

[31] Nejvyšší správní soud (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus) jagab kaebaja seisukohta. Kohtu hinnangul ei pidanud kaebaja tasuma käibemaksu teiste isikute ja lõpptarbijate vahel tehtud tehingutelt, kuigi kaebaja ja teised isikud moodustasid tsiviilseadustiku § 2716 tähenduses ühingu. Kohus peab aga vajalikuks sellele seisukohale kinnitust leida.

[32] Üldjuhul on maksukohustuslane direktiivi 2006/112/EÜ artikli 9 lõike 1 tähenduses kohustatud tasuma direktiivi artikli 193 kohaselt käibemaksu oma majandustegevuselt. Käibemaksuseadus kandis aga kogu ühingu käibemaksu tasumise kohustuse ilma eranditeta üle määratud liikmele – käesolevas asjas kaebajale. Kui aga määratud liige ei ole tehingute puhul, millelt ta peab maksma käibemaksu, samal ajal ka maksukohustuslane direktiivi 2006/112/EÜ artikli 9 lõike 1 tähenduses, siis kõrgeima halduskohtu hinnangul on tema kohustus neilt tehingutelt käibemaksu maksta vastuolus direktiivi artikliga 193.

[33] Käesolevas kohtuasjas on seega oluline kindlaks teha, kes on vaidlusalustes tehingutes ühingu ülejäänud liikmete ja lõpptarbijate vahel (ehk tehingutes, millele kaebaja ei kavatse käibemaksu maksta) maksukohustuslane direktiivi 2006/112/EÜ artikli 9 lõike 1 tähenduses. Teise võimalusena peaks kaaluma, kas kohaldamisele võib kuuluda direktiivi artikkel 28, võttes arvesse, et kohtuasi käsitleb teenuste osutamist.

[34] Direktiivi 2006/112/EÜ eesmärk on kehtestada ühtne käibemaksusüsteem. Seetõttu on direktiivis sätestatud selle maksu väga lai kohaldamisala. Direktiivi ühetaolise kohaldamise tagamisel on oluline, et kohaldamisala määratlevaid mõisteid, nagu *maksustatav tehing*, *maksukohustuslane* ja *majandustegevus*, tõlgendataks autonoomselt ja ühetaoliselt (Euroopa Kohtu 29. septembri 2015. aasta otsus *Gmina Wrocław*, C-276/14, EU:C:2015:635, punkt 26).

[35] Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 9 lõikes 1 on sätestatud, et maksukohustuslane on iga isik, kes vastab selles määratletud ülejäänud

tingimustele. Direktiivi artikli 9 lõikes 1 on *maksukohustuslase* mõistet defineeritud laiemalt. Maksukohustuslased võivad olla kõik füüsilised ja juriidilised isikud, avalikud ja eraisikud, samuti juriidilise staatusega üksused. Oluline on, et isikud või üksused *tegeleksid majandustegevusega sõltumatult* (Euroopa Kohtu 16. septembri 2020. aasta otsus *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, EU:C:2020:711, punktid 39, 40).

[36] Majandustegevus on sõltumatu, kui asjaomane isik teostab seda oma nimel, enda arvel ja oma vastutusel. Oluline on ka küsimus, kas kõnealune isik kannab seoses majandustegevusega majanduslikku riski (vt eespool viidatud kohtuotsus *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, punkt 41, või Euroopa Kohtu 12. oktoobri 2016. aasta otsus *Nigl*, C-340/15, EU:C:2016:764, punkt 28).

[37] Need kriteeriumid tagavad selle, et soetaja saab õiguskindlalt kasutada oma mahaarvamisoõigust. Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 226 punkti 5 kohaselt on tal selleks nimelt vaja maksukohustuslase täielikku nime ja aadressi. Neid arvel esitatavaid andmeid saab ta aga kontrollida ainult juhul, kui ta teab, kes on tema tehingupartner (vt kohtujurist Kokotti 23. aprilli 2020. aasta ettepanek kohtuasjas *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, EU:C:2020:310, punkt 41).

[38] Sõltumatuse või ka sõltumatu majandustegevusega tegelemise kinnitamist ei takista asjaolu, et üksused, kes võivad olla maksukohustuslased direktiivi 2006/112/EÜ artikli 9 lõike 1 tähenduses, teevad teatud määral koostööd (vt eespool viidatud kohtuotsus *Nigl*, C-340/15, punkt 31, vt ka kohtujurist Szpunari 30. juuni 2016. aasta ettepanek samas kohtuasjas EU:C:2016:505, punkt 21, milles kohtujurist märkis, et isegi *lähedane* koostöö ei näita tingimata nende isikute alluvust teisele isikule).

[39] Euroopa Kohtu praktikast tuleneb samuti, et juhtudel, kus seltsingu liige tegutseb suhetes tarbijatega (sõlmib lepinguid) enda nimel, mainimata seltsingut või teisi seltsingulasi, jääb seltsingulepingu sisu tagaplaanile (seltsing on ühingu vaste Tšehhi Vabariigi tsiviilseadustiku § 2716 kohaselt, mõlemad on tuletatud Rooma õiguse mõistest *societas*). Euroopa Kohus luges näiteks maksukohustuslaseks direktiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses selle seltsinglase, kes sõlmis oma nimel kinnisvara müügilepingu, kuid tegutses suhetes kolmandate isikutega ilma seltsingut või teise seltsinglase identiteeti mainimata. Siin ei mänginud rolli asjaolu, et teine seltsinglane rahastas suurel määral kinnisvara ostu, ega ka see, et olulisi majandustegevust puudutavaid otsuseid tegid seltsinglased koos (vt kohtuotsus *Valstybinė daň inspekcija*, C-312/19, punktid 43–48). Euroopa Kohus luges maksukohustuslaseks ka ühingulepingu poole, kes oli märgitud müügilepingusse, hoolimata sellest, et kinnisvara müük kuulus kõnealusel juhul ühingulepingu poolte ühiste kohustuste hulka (vt 13. veebruari 2023. aasta kohtuotsus *DGRFP Cluj*, C-519/21, EU:C:2023:106, punktid 74–77).

[40] Teenuste osutamise korral võib maksukohustuse määratleda ka direktiivi 2006/112/EL artikli 28 kohaselt. Artikkel 28 loob fiktsiooni kahest identsest järjestikku osutatavast teenusest. Eeldatakse, et ettevõtja, kes osaleb teenuste

osutamises ja kelle puhul on tegemist agendiga, on kõigepealt saanud kõnealuseid teenuseid ettevõtjalt, kelle arvel ta tegutseb, ehk käsundiandjalt, enne kui ta seejärel isiklikult osutab neid teenuseid tarbijatele (4. mai 2017. aasta kohtuotsus *Komisjon vs. Luksemburg*, C-274/15, EU:C:2017:333, punkt 86). Artikli 28 kohaldamiseks peab olema antud käsund, mille täitmisel osutab agent käsundiandja arvel teenust, teiseks peavad soetatud ja osutatud teenused olema identsed (12. novembri 2020. aasta otsus *ITH Comercial Timișoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, punkt 51).

[41] Nejvyšší správní soudi (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus) hinnangul ei saa aga käesolevas kohtuasjas järeldada, et tegu oleks käsundiga direktiivi 2006/112/EÜ artikli 28 tähenduses. Ühingu ennast tsiviilseadustiku § 2716 tähenduses ei saa võrrelda lihtsalt agendi ja käsundiandja suhetega.

[42] Vaidlusaluste tehingute puhul ei tegutsenud suhetes lõpptarbijaga mitte kaebaja, vaid teised liikmed. Tšehhi Vabariigi õiguses ei ole sätestatud võimalust, et maksukohustuslane saaks olla ühing tsiviilseadustiku § 2716 tähenduses. Võttes arvesse järeldust, et ühing oli olemas, ei olnud võimalik kohaldada ka konsolideerimisgruppi käsitlevaid õigusnorme ja maksuhaldur ei väidagi, et neid oleks pidanud kohaldama (vt punkt [18] eespool).

[43] Nejvyšší správní soudi (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus) hinnangul tuleb seega nende tehingute puhul maksukohustuslasteks lugeda teised liikmed, kes tegutsesid suhetes tarbijatega, mitte aga kaebaja. Nejvyšší správní soud (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus) väljendas siiski kahtlust, kas sellise järelduse saaks teha juba selle põhjal, kes liikmetest tegutses kõnealuse tehingu puhul suhetes tarbijatega, või tuleb täpsemalt uurida asjaolusid, mille alusel see toimus (eelkõige asjaolu, et ülejäänud liikmed tegutsesid üldjuhul enda nimel).

[44] Nagu kohus eespool juba märkis, on käesolev kohtuasi erandlik, sest maksuhaldur tuvastas ühingu olemasolu alles tagantjärele. See tähendab ka seda, et käesolevas kohtuasjas puudub kirjalik ühinguleping, mis võimaldaks kindlaks taha, kuidas on liikmed määratlenud oma õigused ja kohustused ühingu. Seetõttu peab kohus asuma seisukohale, et ühing pidi toimima täpselt nii, nagu on ette nähtud tsiviilseadustiku eespool viidatud §-s 2716 ja järgnevatel paragrahvides.

[45] Vaidlusaluste tehingute puhul tegutses suhetes tarbijaga alati üks liige, mitte kaebaja ise. Sellistes olukordades, kus üks liige tegutseb väljaspool ühingu ühises asjas, kohaldatakse üldjuhul toimimisviisi, mida on kirjeldatud tsiviilseadustiku § 2737 lõikes 1 (millest võib teataval määral kõrvale kalduda, aga seda ühingulepingu alusel, mis käesolevas kohtuasjas puudub). Kui liige tegutseb nende reeglite kohaselt, tegutseb ta ühises asjas kõigi liikmete esindajana nende antud volituse alusel (mille liikmed peavad talle andma, käsundi institutsiooni ise ei hõlma esindamist). Sellest tulenevalt tegutseb liige *kõigi liikmete nimel ja eest* ning tema tegevus toob kaasa kõigi liikmete solidaarse vastutuse tsiviilseadustiku § 2736 kohaselt.

[46] Tsiviilseadustiku § 2737 lõikes 1 sätestatud kord ei ole aga ainus viis, kuidas liikmed võivad ühingu asjades tegutseda. Näiteks kui *kõik* liikmed tegutsesid ühiselt, siis toob nende tegevus kaasa sama tulemuse – kõigi liikmete solidaarse vastutuse tekkimise. Juhtumid, kus *ühe* liikme tegevus võib *tulemusena* tekitada kohustusi kõigi liikmete jaoks, erinevad aga üksteisest. Peale § 2737 lõike 1 kohase tavapärase tegevuse võib üks liige tegutseda ka esmajärjekorras oma nimel ja enda arvel (sh sõltumatult ühingust). Ülejäänud liikmed saavad seejärel tema tegevuse heaks kiita, saavad selle üle võtta. § 2737 lõike 1 kohaselt tegutsemine ja äsja mainitud tegutsemisviis erinevad selle poolest, mil määral tegutseb liige *sõltumatult*. Esimesel juhul on liige teatud viisil seotud teiste liikmetega, teisel juhul tegutseb ta põhimõtteliselt sõltumatult. See võib olla oluline ka maksumaksja tuvastamisel *sõltumatuse* kriteeriumi alusel, mis on sätestatud direktiivi artikli 9 lõikes 1. Tsiviilseadustiku § 2737 lõikes 1 sätestatud kord on seega *kõige vähem iseseisev* viis, kuidas üks liige saab ühises asjas tegutseda.

[47] Nejvyšší správní soud (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus) kahtleb, kas saab lähtuda ainuüksi sellest, et vaidlusalustes tehingutes tegutses suhetes lõpptarbijatega alati ainult üks liige. Seetõttu leiab kohus, et tuleks hinnata **viisi, kuidas ühinguks liitunud juriidilised isikud tegutsesid suhetes lõpptarbijaga**. Haldustoimikust ilmneb, et ülejäänud liikmed tegutsesid suhetes tarbijatega enda nimel (oma filiaalide kaudu). Kaebaja ei sõlminud teenuste osutamise lepinguid. Kohtu hinnangul ei muuda seda asjaolu, et teatavad kaebaja kontaktandmed esitati lepingudokumentides (vt punkt [3] eespool). Haldustoimikust aga ei ilmne, et tarbijatega sõlmitud lepingutes või muul ajal tarbijatega suheldes oleks ülejäänud liikmed maininud kaebajat viisil, mida võiks võrrelda tema nimetamisega liikmeks.

[48] Käesoleva kohtuasja asjaoludest ilmneb ka, et vajaliku taristu ja läbilaskevõime tagamisel mängis põhirolli kaebaja, mitte teised liikmed. Isiklike sidemete tõttu oli liikmete tegevus suure tõenäosusega kooskõlastatud. Ent kohtu hinnangul on need sisuliselt ühingu nn siseasjad, mis, arvestades asjaolu, et liikmed tegutsesid enda nimel, peavad käesolevas kohtuasjas jääma tagaplaanile (vt eespool punktis [38] viidatud kohtupraktika).

[49] Selles tulenevalt on Nejvyšší správní soud (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus) seisukohal, et ühistes tehingutes, mille puhul suhetes kliendiga tegutsesid teised liikmed, ei saanud kaebaja olla maksukohustuslane direktiivi 2006/112/EÜ artikli 9 lõike 1 tähenduses. Sellisel juhul on aga niisuguste Tšehhi Vabariigi õiguse erinormide kohaldamine, mille tulemusena on kaebaja kohustatud tasuma käibemaksu kõigilt vaidlustatud tehingutelt, nimetatud direktiivi artikliga 193 vastuolus.

IV. Järeldused

[50] Võttes arvesse eeltoodut, esitab Nejvyšší správní soud (Tšehhi Vabariigi kõrgeim halduskohus) Euroopa Liidu Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

Kas käesolevas kohtuasjas analüüsitav olukord, kus nn ühingu (juriidilise isiku staatusega isikute ühendused) suhtes kohaldatavate riigisiseste käibemaksu käsitlevate erinormide alusel on kogu ühingu eest kohustatud käibemaksu tasuma nn määratud liige, kuigi teenuste osutamisel tegutses suhtes lõpptarbijaga teine liige, on kooskõlas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, eelkõige selle direktiivi artikli 9 lõikega 1 ja artikliga 193?

Kas niisuguse olukorra kooskõla direktiiviga 2006/112/EÜ sõltub sellest, kas kõnealune teine liige rikkus ühingu asjades tegutsemise reegleid ja tegutses suhtes lõpptarbijaga enda nimel?

[51] [...] [menetlus liikmesriigi kohtus]

[...]

[selgitused, kuupäev, allkiri]