



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 16. veebruaril 2017¹

Kohtuasi C-36/16

Minister Finansów
versus
Posnania Investment SA

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Naczelny Sąd Administracyjny (kõrgeim halduskohus, Poola))

Eelotsusetaotlus — Maksuõigus — Ühine käibemaksusüsteem — Maksustatavad tehingud — Tasu eest tehtav tarne — Maksukohustuslane, kes sellena tegutseb — Maksukohustus seoses vara üleandmisega maksuvõla tasaarveldamise eesmärgil

I. Sissejuhatus

1. Kas maksuvõla tasaarveldamise eesmärgil vara üleandmine on käibemaksuga maksustatav tehing, kui maksu tasumise eest vastutav isik on ühtlasi maksukohustuslane käibemaksuõiguse tähenduses? See seni selgitamata küsimus on käesoleva eelotsusetaotluse alus.
2. Põhikohtuasjas kasutas äriühing Poola maksuõigusnormides ette nähtud võimalust tasaarveldada maksuvõlgnevus kinnisasja omandiõiguse üleandmisega riigile. Äriühingu tegevusala oli aga muu hulgas ka kinnisvara ost ja müük.
3. Küsimus, kas maksu tasaarveldamise toimingut saab uuesti maksustada, kõlab kummaliselt. Käibemaksukohustuse eeldamine näib iseäralikuna ka siis, kui pidada silmas, et käibemaks, mille puhul jääb maksukoormus kauba või teenuse saaja – käesoleval juhul riigi – kanda, on olemuselt kaudne.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4. Käesolevas asjas liidu õiguse raamistiku moodustab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi,² (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 2 lõike 1 punkt a. Viidatud sätte kohaselt maksustatakse käibemaksuga järgmisi tehinguid:

„kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb [...]“.

¹ — Algkeel: saksa.

² — ELT 2006, L 347, lk 1.

5. Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõige 1 määratleb maksukohustuslase järgmiselt:

“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. Käibemaksudirektiivi artikli 16 lõige 1 sätestab lisaks:

„Maksukohustuslase poolt tema ettevõtte vara hulka kuuluvate kaupade kasutamist tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või selle tasuta äraandmine või üldiselt kasutamine muul kui ettevõtluse eesmärgil käsitatakse kaubatarnena tasu eest, kui nendelt kaupadelt või nende osadelt võis käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata.“

B. Liikmesriigi õigus

7. Poola seadusandja on käibemaksudirektiivi viidatud sätted üle võtnud. Lisaks sellele märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et 29. augusti 1997. aasta maksuseadustiku (Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa; edaspidi „maksuseadustik“) artikli 66 § 1 annab maksukohustuslasele võimaluse tasaarveldada maksuvõlgnevus kinnisasja omandi üleandmisega riigile või kohalikule omavalitsusele, kui asjaomane maksutulu laekub viimase eelarvesse. Poola maksuseadustiku artikli 66 § 2 kohaselt toimub kõnealune üleandmine ja sellega kaasnev maksuvõla kustutamine kohaliku omavalitsusega (või maksuhalduriga jt) sõlmitud lepingu alusel, mille tingimusi reguleerivad täpsemalt Poola maksuseadustiku artikli 66 §-d 2, 3. Poola maksuseadustiku artikli 66 § 4 kohaselt kustutatakse maksuvõlg asjaomase kauba omandiõiguse üleandmise hetkel.

III. Põhikohtuasi

8. Põhikohtuasja kaebaja Posnania Investment S.A. (edaspidi „äriühing“ või „kaebaja“) on Poola õiguse alusel tegutsev äriühing, kelle tegevusala on muu hulgas ka kinnisvara ost ja müük. Maksuvõlgnevuse tasaarveldamiseks kasutas äriühing Poola maksuseadustiku artikli 66 §-s 1 ette nähtud võimalust ja sõlmis asjaomase kohaliku omavalitsusega 5. veebruaril 2013 lepingu hoonestamata kinnistu omandi üleandmiseks. Selle tulemusel maksuvõlg osaliselt kustutati.

9. Seejärel esitas äriühing Minister Finansów'ile (rahandusminister) küsimuse, kas omandi üleandmine kohalikule omavalitsusele on maksustatav käibemaksuga. Äriühingu hinnangul ei saanud see nii olla. Põhjenduseks viitas äriühing eelkõige Naczelný Sąd Administracyjny (kõrgeim halduskohus) praktikale, milles on märgitud, et omandi üleminekut riigile, mille eesmärk on tasaarveldada maksuvõlgnevus riigieelarvesse laekuvate maksude osas, ei maksustata käibemaksuga.

10. Seevastu rahandusminister leidis 10. mai 2013. aasta üksikjuhtumi tõlgenduses, et kinnisasja omandi üleminek äriühingult omavalitsusele on üldjuhul käibemaksuga maksustatav tehing. Äriühing esitas selle tõlgenduse peale kaebuse.

11. Esimese astme kohus tühistas 13. veebruari 2014. aasta otsusega rahandusministri tõlgenduse, viidates Naczelný Sąd Administracyjny kõnealusele praktikale. Esimese astme kohus leidis, et eelkõige rikkus maksuhalduri tegevus „õiguspärase ootuse põhimõtet“. Rahandusminister esitas viidatud otsuse peale kassatsioonkaebuse.

IV. Eelotsusetaotlus ja menetlus Euroopa Kohtus

12. Asja menetlev Naczelny Sąd Administracyjny esitas 21. septembri 2015. aasta määrusega ELTL artikli 267 alusel Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas kinnisasja (materiaalse vara) omandiõiguse üleminek maksukohustuslaselt:

- a) riigile – et tasaarveldada maksuvõlgnevust riigieelarvesse laekuvate maksude osas, või
- b) vallale, maakonnale või vojevoodkonnale – et tasaarveldada maksuvõlgnevust nimetatud omavalitsusüksuste eelarvesse laekuvate maksude osas,

mis toob kaasa maksuvõla kustutamise, on maksustatav tehing (kaubarne) nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi ([...], edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 2 lõike 1 punkti a ja artikli 14 lõike 1 tähenduses?“

13. Selle küsimuse kohta esitasid Euroopa Kohtu menetluses kirjalikud seisukohad Poola Vabariik ja Euroopa Komisjon.

V. Õiguslik hinnang

14. Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkt a näeb käibemaksukohustuse tekkeks ette viis tingimust. Tegemist peab olema kaubarne või teenusega (1), mida teeb maksukohustuslane, (2) kes sellena tegutseb, (3) tasu eest (4) liikmesriigi territooriumil (5). Kolm nendest tingimustest on vaieldamatult täidetud. Kinnisasja üleandmine on kauba tarne. Tarne tegi maksukohustuslane liikmesriigi territooriumil.

15. Seega on eelotsuse küsimusele vastamiseks vaja käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti a alusel kontrollida, kas käesoleval juhul saab lähtuda „tasu eest“ tehtud tarnest (selle kohta jaotis A), mida tegi maksukohustuslane, kes „sellena tegutseb“. (selle kohta jaotis B).

A. Maksukohustuslase poolt liikmesriigi territooriumil tasu eest tehtud tarne

16. Komisjon ja Poola Vabariik on üksmeelel selles, et kinnisasja üleandmine maksuvõla kustutamise raames toimus tasu eest käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti a tähenduses. Tarne käigus toimunud rahalise kohustuse täitmist tuleb käsitada nii, et see on põhinenud tarnest tulenenud rahalisel nõudel.

17. Küsitav võiks olla vaid see, kas tarne ja maksuvõla kustutamise aluseks on vastastikune õigussuhe. Sellist õigussuhet pidas Euroopa Kohus oma otsustes tegelikult vajalikuks. Euroopa Kohtu praktika kohaselt on teenus osutatud „tasu eest“ käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti a tähenduses vaid juhul, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused, ja tarnija saadud tasu vastab majanduslikult väärtuselt kauba saajale tarnitud kauba tegelikule väärtusele.³

3 — Kohtuotsused, 21.11.2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, punkt 32); 20.6.2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 40); 23.3.2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, punkt 34); 17. 9.2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, punkt 18) ja 3.3.1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punkt 14).

18. Kinnisasja üleandmise ja maksuvõla kustutamise aluseks olev õigussuhe nähtub käesolevas asjas juba Poola maksuseadustiku artikli 66 §-st 1. Viidatud norm sätestab seadusliku õigussuhte. Seda kinnitab ka Poola maksuseadustiku artikli 66 §-s 2 ette nähtud avalik-õiguslik leping. Küsitav on vaid see, kas olukorras, kus maksuvõlg kauba üleandmise tulemusel seaduslikult kustutatakse (Poola maksuseadustiku artikli 66 § 4), on tõepoolest tegemist vastastikuse või üksnes ühepoolse õigussuhtega. Lõppude lõpuks võib see aga lahtiseks jääda.

19. Käibemaks on *üldine* tarbimismaks,⁴ mida peab tarnitud kauba või osutatud teenuse saaja maksma tarbitava hüve (kaup või teenus) saamise eest. Seetõttu tuleb selleks vajalikuks peetava õigussuhte mõistet tõlgendada väga laialt. Oluline ei saa olla tsiviilõiguslik kehtivus ega tsiviilõiguslik või avalik-õiguslik alus ega selle aluse vastastikkus. Otsustav on üksnes see, kas saajal tekib talle maksukohustuslase poolt üle antud tarbitava hüve (kaup või teenus) saamisel kulu.⁵ Seega on määrav kulu ja tarbitava hüve vaheline vastastikkus ja mitte tsiviil- või avalik-õiguslike aluste vastastikkus.

20. Kui lähtuda tasu eest tehtud tarne laia tõlgendusest, mis on nõutav tarbimismaksu reguleerivate õigusnormide alusel, tuleb komisjoni ja Poola Vabariigiga nõustudes asuda käesoleval juhul seisukohale, et tegemist on tasu eest tehtud tarnega. See kehtib ka juhul, kui maksuvõlgnevus kinnisasja omandi üleminekuga seaduse alusel (Poola maksuseadustiku artikli 66 § 4) kustutatakse.

B. Maksukohustuslane, kes sellena tegutseb

1. Maksuvõla tasumine kui majandustegevus?

21. Lisaks tuleb selgitada, kas käibemaksukohustuslane, kes maksu tasumise eest vastutava isikuna ei maksa makse mitte rahalise sooritusega, vaid tasaarveldab need kaubaga, on ka selles osas maksukohustuslane, kes „sellena tegutseb“, käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti a tähenduses.

22. Maksukohustuslasel on kõnealune staatus („kes sellena tegutseb“) vaid siis, kui ta teeb tehinguid oma maksustatava tegevuse raames.⁶ Nagu tuleneb käibemaksudirektiivi artiklist 9, ei piisa vaid sellest, et tegevus toimub tasu eest. Direktiiv nõuab teatavat omadust, nimelt peab tegutsemise ajal tegemist olema majandustegevusega.

23. Seega on käesolevas asjas otsustav küsimus, kas maksuvõla tasumine on maksu tasumise eest vastutava isiku majandustegevus käibemaksudirektiivi artikli 9 tähenduses. Kui vastus on eitav, siis tuleks veel küsida, kas asi on teisiti, kui maksuvõlga ei tasuta mitte rahaga, vaid tasaarveldatakse kaubaga.

24. Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teises lauses on mõiste „majandustegevus“ määratletud sellise tegevusena, mis hõlmab tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevust, ning vastavalt kohtupraktikale hõlmab see tootmise, turustamise ja teenuste osutamise kõiki etappe.⁷

25. Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teises lauses on majandustegevust kirjeldatud kutsealase tegevuse näidetega. Täpsema vaatluse korral on seejuures tegemist tüpoloogilise kirjeldusega, kus on loetletud ettevõtjate tüübid (kutsealad). Erinevalt abstraktsest mõistest on tüpoloogiline kirjeldus avatum. Kuuluvust tüübi alla ei tule hinnata loogilis-abstraktse subsumeerimise alusel, vaid selle

4 — Kohtuotsused, 24.10.1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 19); 7.11.2013, Tulică ja Plavoşin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 34) ja kohtumäärus, 9.12.2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, ei avaldata, EU:C:2011:825, punkt 21).

5 — Ka restoranis pärast toidustuslepingu täitmist ühepoolset ja vabatahtlikult makstud jootraha on seega tasu teenuse eest.

6 — Vt selle kohta kohtuotsused, 4.10.1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, punkt 17 jj); 29.4.2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, punkt 66) ja 12.1.2006, Optigen jt (C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, EU:C:2006:16, punkt 42).

7 — Vt nt kohtuotsused, 4.12.1990, van Tiem (C-186/89, EU:C:1990:429, punkt 17); 26.6.2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, punkt 41) ja 12.1.2006, Optigen jt (C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, EU:C:2006:16, punkt 41).

määramisel saab aluseks võtta sarnasuse esialgse tüübikirjeldusega (näidis). Tüübile iseloomulikud tunnused ei pea esinema kumulatiivselt, üks või teine tunnus võib konkreetsel juhul puududa. Käsitletav juhtum liigitatakse sarnasuse võrdlemise alusel konkreetse tüübi alla üksnes hinnanguliselt. Selline liigitamine nõuab konkreetsel juhul terviklikku vaatlust, mis võtab arvesse asjaomase avalikkuse arusaama ja lähtub tüübikirjeldusega (näidis) sarnasuse astmest.

26. Olgugi et majandustegevuse mõistet tuleb tõlgendada laialt,⁸ ei saa tasuda tuleva maksu tasumist pidada selliseks majandustegevuseks. Maksu tasumine on pelgalt avalik-õigusliku isikliku kohustuse täitmine, mis kehtib kõikide maksu tasumise eest vastutavate isikute suhtes isegi juhul, kui nad ei ole maksukohustuslased. See on nii ka siis, kui tegemist on majandustegevuse alusel tasuda tulevate maksudega, nt käibemaksu tasumisega.

27. See järeldus ei muutu ka juhul, kui maksuvõlg tasaarveldatakse kaubaga. Kauba üleandmine kujutab endast lõpuks vaid ühte eripärast makseviisi maksude kogumise raames. Nii nagu harilikus maksumenetluses, tasutakse seaduse alusel tasumisele kuuluv maks raha asemel kaubaga, lähtudes selle objektiivselt väärtusest, ja mitte ostuhinnast. Sellist avalik-õigusliku maksukogumise raames toimuvat tegevust ei saa pidada majandustegevuseks. Tüüpilise käibemaksukohustuslase tegevusega käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses (nt ettevõtja, kes ostab kaupa edasimüügi eesmärgil) ei saa kauba üleandmist, mille eesmärk on tasaarveldada omaenda maksuvõlg, kuidagi võrrelda.

28. Asja ei muuda ka Poola maksuseadustikus ette nähtud avalik-õiguslik leping. See tagab vaid poolte nõusoleku kõnealuse eripärase makseviisi kasutamiseks. Võlausaldaja annab sellega vaid oma nõusoleku maksuvõla tasaarveldamiseks kaubaga, mille tagajärjel maksuvõlg kustutatakse.

29. Peale selle ei ole eelotsusetaotlusest võimalik välja lugeda, et liikmesriigi õigus lubaks maksuhalduril pöörduda maksu tasumise eest vastutava isiku poole ettepanekuga loobuda maksu tasumisest rahalise sooritusega ja anda selle asemel maksuhaldurile üle teatav kinnistu, mida vastasel juhul peaks soetama ostmise teel. Üksnes maksu tasumise eest isik saab otsustada, kas ja – kui jah, siis – millise kaubaga soovib ta makse tasuda. Maksuhaldur võib anda selleks vaid oma nõusoleku, kuid ta ei saa sellist tasaarveldamist nõuda.

30. Maksuvõlg kustutatakse seaduse alusel eelkõige üleminekuga kauba väärtuse ulatuses. See ei sõltu avalik-õigusliku lepingu poolte tahtest või läbirääkimistest. Kauba väärtus määratakse õigusriiklikus maksustamisriigis ilmselt abstraktsete hindamiskriteeriumide alusel, mis kehtivad kõikide maksu tasumise eest vastutavate isikute suhtes. Kirjeldatud tingimustel – mida eelotsusetaotluse esitanud kohus peab siiski veel kontrollima – ei saa maksuvõla tasaarveldamise eesmärgil toimunud kauba üleandmist põhimõtteliselt pidada (tüüpiliseks) majandustegevuseks.

2. Sarnasusest maksustatava põhitegevusega tulenev erand?

31. Käesoleval juhul ei andnud aga kinnisvara üle näiteks advokaat või arst, vaid kinnisvara ostu ja müügiga tegelev ettevõtja. Seega ei saa eitada kõnealuse toiminguga (kinnistu üleandmine rahalise soorituse asemel) teatavat sarnasust majandustegevusega (kinnisvara ost ja müük).

8 — Kohtuotsused, 12.9.2000, komisjon vs. Ühendkuningriik (C-359/97, EU:C:2000:426, punkt 39), 26.6.2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, punkt 42); 26.6.2007, T-Mobile Austria jt (C-284/04, EU:C:2007:381, punkt 35) ja 20.6.2013, Fuchs (C-219/12, EU:C:2013:413, punkt 17).

32. Samasugust olukorda käsitles Euroopa Kohus kohtuasjas Kostov⁹. Viidatud kohtuasjas oli maksukohustuslane (iseseisvalt tegutsev kohtutäitur) sõlminud kolmandate isikutega käsunduslepingud kinnistute enampakkumisel osalemiseks ja see tegevus oli sisu poolest tema põhitegevusega (enampakkumiste korraldamine) teataval määral sarnane. Euroopa Kohus asus seisukohale, et kõnealune tegevus on maksustatav.

33. Euroopa Kohus märkis, „et käibemaksudirektiivi artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et füüsilist isikut, kes on juba käibemaksukohustuslane kohtutäituri iseseisva tegevuse osas, tuleb pidada „maksukohustuslaseks“ mis tahes muu majandustegevuse osas, millega ta tegeleb juhuti, tingimusel et see tegevus on tegevus käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses“.¹⁰

34. Seda ei saa aga mõista nii, et maksukohustuslane teeb nüüd järsku kõik tasu eest tehtavad tehingud maksukohustuslasena, kes sellena tegutseb. Viidatud kohtuasjas esines nimelt tihe seos kohtutäituri „kõrvaltegevuse“ ja tema maksustatava põhitegevuse vahel. Seetõttu oli viidatud kohtuasjas vaidlusalune kolmandate isikute ülesandel käsunduslepingu alusel juhuti tehtav tegevus nõutava tüpiseeriva vaatluse korral tõepoolest ka majandustegevus.

35. Seevastu kinnistu üleandmist kinnisvara ostu ja müügiga tegeleva ettevõtja maksuvõla tasaarveldamise eesmärgil ei saa tüpiseeriva vaatluse korral pidada majandustegevuseks käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses.

36. Nagu komisjon analoogia alusel märgib, nõuab neutraalse konkurentsi põhimõte, et kõiki konkureerivaid isikuid, kes varustavad tarbijaid kaupade ja teenustega, maksustatakse käibemaksuga ühetaoliselt. Maksuvõla tasaarveldamisel kaubaga ei esine aga maksu tasumise eest vastutavate isikute konkurentsi üldse. Maksuvõlga tasuv maksu tasumise eest vastutav isik ei konkureeri sellel hetkel ka mitte ühegi teise maksukohustuslasega (nt teiste kinnisvara ostu ja müügiga tegelevate ettevõtjatega). Tal ei ole nimelt voli rääkida läbi üleantava kauba „müügihinna üle“. Üleantavat kinnisasja hinnatakse maksukogumise raames ilmselt objektiivsete kriteeriumide alusel. Seega ei saa hinnakonkurentsi toimuda.

37. Kauba üleandmine maksuvõla tasaarveldamiseks leiab seega aset väljaspool turgu. See käib nii maksu tasumise eest vastutava „tavalise“ isiku kohta kui ka maksu tasumise eest vastutava isiku kohta, kes on ühtlasi ka käibemaksukohustuslane. Ka riigil kui kauba või teenuse saajal ei ole võimalust valida, kas ta „soetab“ kõnealuse kinnisasja või mõne muu. Ta saab vaid valida, kas ta nõustub maksuvõla kustutamiseks võtma rahalise soorituse asemel vastu kaupa selle objektiivses väärtuses.

38. Sellele vastavalt leiab Euroopa Kohus koguni, et toiming, mis on vaieldamatult majandustegevus ja tehtud tasu eest (narkootikumide müük), ei ole maksustatav, kui mis tahes (seaduslik) konkurents majandussektoris on välistatud.¹¹ Seda põhimõtet võib kasutada käesolevas asjas. Kauba üleandmisest võlausaldajale (see tähendab maksuhaldurile) tuleneval isikliku maksuvõla kustutamisel on mis tahes konkurents maksukohustuslaste vahel samuti välistatud.

39. Otsustav on see, kas avalik-õigusliku maksukogumise raames annab liikmesriigi õigus (käesoleval juhul ette nähtud avalik-õigusliku lepingu kaudu) pooltele loa määrata üleantavat kaupa ja selle hinda – nagu ostu korral – üksmeelselt. Seni, kuni asi nii ei ole, ei tegutse maksukohustuslane oma maksuvõlga tasaarveldades oma majandustegevuse raames. Sellisel juhul ei ole ta maksukohustuslane, kes „sellena tegutseb“, käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti a tähenduses. See kehtib ka juhul, kui käibemaksukohustuslane on kinnisvara ostu ja müügiga tegelev ettevõtja ning tasaarveldab maksuvõla rahalise soorituse asemel kinnisasjaga.

9 — Kohtuotsus, 13.6.2013, Kostov (C-62/12, EU:C:2013:391).

10 — Kohtuotsus, 13.6.2013, Kostov (C-62/12, EU:C:2013:391, punkt 31).

11 — Vt nt kohtuotsused, 29.6.1999, Coffeeshop „Siberië“ (C-158/98, EU:C:1999:334, punktid 14 ja 21); 29.6.2000, Salumets jt (C-455/98, EU:C:2000:352, punkt 19) ja 12.1.2006, Optigen jt (C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, EU:C:2006:16, punkt 49).

3. Käibemaksu olemus

40. Seda järeldust kinnitab käibemaksu kui kaudse tarbimismaksu olemus. Käibemaks jääb lõpptarbija kanda,¹² kusjuures maksukohustuslane tegutseb „üksnes“ maksukogujana riigile¹³. Ka see ei toeta käesoleval juhul eeldust, et tegemist on majandustegevusega. Majandustegevus käibemaksudirektiivi artikli 9 tähenduses lähtub ilmselgelt sellest, et maksukohustuslane saab oma vastusooritusega – mille suhtes räägib ta lepingupartneriga läbi – jätta käibemaksu kauba või teenuse saaja kanda ja selle viimaselt sisse nõuda. See ei ole kooskõlas arusaamaga, et maksu sissenõudmine lõpeb seaduse alusel, ja tösiasiaga, et kauba või teenuse saajaks olev riik soovib saada maksutulu ega soovi kanda teisi makse (käesoleval juhul tema kanda jäetav käibemaks).

4. Riigi kui „tarbija“ eelistamise oht?

41. Komisjoni esitatud kahtlustega maksu tasumise eest vastutava isiku või riigi eelistamise ohu suhtes ei saa ma seejuures nõustuda. Maksu tasumise eest vastutav isik ei omanda eeliseid, kuna käibemaksukohustus ei mõjuta maksude tasaarveldamise eesmärgil toimuvat kauba üleandmist. Sellise kohustuse mõju oleks nimelt järgmine: kui maksu tasumise eest vastutav isik peab tasuma maksu summas X, kinnisasja väärtus on X ja tehing on maksustatav, siis oleks maks summas X tasutud ja riik peaks maksu tasumise eest vastutavale isikule maksma lisaks veel käibemaksu, et maksukohustuslane saaks selle (uuesti riigile) üle kanda. Riik peaks käibemaksu ikkagi tasuma, kuna ta omandab kinnisasja olenemata enda tarbimisvajadusest, seega ei pääse ta muudest käibemaksuga koormatud kuludest.

42. Vastupidi komisjoni seisukohale esineb pigem oht, et maksustatava tehingu eeldamine annab võimaluse arvata sisendkäibemaks maha isegi isiklikuks tarbimiseks soetatud kauba puhul, kuna seda võidakse millalgi kasutada maksuvõla tasaarveldamiseks.¹⁴

43. Arusaadav ei ole ka maksu tasumise viisist tulenev erinev kohtlemine – olenevalt sellest, kas maksu tasutakse rahalise sooritusega (maksukohustus puudub) või tasaarveldatakse kaubaga (sellisel juhul esineb täielik maksukohustus). Sama puudutab erinevat kohtlemist maksu tasaarveldamisel kaubaga, olenevalt sellest, kas seda teeb isik, kes on käibemaksukohustuslane, või isik, kes ei ole käibemaksukohustuslane. (Teistest maksuliikidest tuleneva) maksutulu suuruse osas ei ole kirjeldatud käibemaksuõiguslik liigitus oluline.

44. Seega jääb lõpuks alles ainult lõpptarbimise maksustamata jäämise oht, kui maksu tasaarveldamise eesmärgil toimuvat kauba üleandmist ei peeta majandustegevuseks. See oht esineb aga vaid siis, kui soorituse tegija (käesoleval juhul äriühing) on käibemaksukohustulase staatusele tuginedes üleantud kaubaga seoses sisendkäibemaksu juba maha arvanud.

45. Selle ohu hoiavad aga süsteemiga kooskõlas ära käibemaksudirektiivi artikli 16 (ja ka artikli 26) sätted. Kui maksude tasaarveldamine kaubaga ei ole majandustegevus, siis loetakse üleantavat kaupa kasutatuks muul kui ettevõtluse eesmärgil. Käibemaksudirektiivi artikkel 16 näeb sellisel juhul ette mahaarvamise korrigeerimise ja hoiab niimoodi ära lõpptarbimise maksustamata jäämise. Käibemaksukohustuslast koheldakse sellisel juhul nii nagu eraõiguslikku isikut, kes loovutab kauba maksuvõla tasaarveldamise eesmärgil riigile. Sellega tagatakse lõppkokkuvõttes kõikide maksu tasumise viiside võrdne kohtlemine kõikide maksu tasumise eest vastutavate isikute puhul, olenemata sellest, kas nad on (rohkem või vähem juhuslikult) ühtlasi ka käibemaksukohustulased.

12 — Kohtuotsused, 24.10.1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 19); 7.11.2013, Tulică ja Plavoşin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 34) ja kohtumäärus, 9.12.2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, ei avaldata, EU:C:2011:825, punkt 21).

13 — Kohtuotsused, 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punkt 25) ja 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 21).

14 — Eelkõige maksukohustuslaste harrastustegevusi (tulumaksuõiguses peetakse siin silmas ettevõtjatest advokaate või arste, kelle omandis on viinamarjaistandused, hobusekasvandused, purjekad jm), mis ei ole püsiva iseloomuga, saaks sellisel juhul sisendkäibemaksu mahaarvamise väga tõhusalt teha üldsuse arvel.

5. Järeldus

46. Kokkuvõttes ei ole toiming, millega maksukohustuslane annab oma vara hulka kuuluva eseme maksuvõlgade tasaarveldamise eesmärgil üle maksuhaldurile, majandustegevus, mida teeb maksukohustuslane, kes „sellena tegutseb“, käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti a tähenduses. See kehtib ka juhul, kui ta annab üle eseme, mis oleks tema ettevõttes harilikult ostu- ja müügitehingute ese. Seega ei ole tegemist käibemaksuga maksustatava tehinguga käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti a tähenduses.

VI. Ettepanek

47. Seega teen ettepaneku vastata Naczelny Sąd Administracyjny eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Kinnisasja (materiaalse vara) omandiõiguse üleminek maksukohustuslaselt riigile või omavalitsusele, mille tulemusel maksuvõlg seaduse alusel kustutatakse, ei ole maksustatav tehing käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti a tähenduses. Maksukohustuslane ei ole seejuures maksukohustuslane, kes sellena tegutseb. Üleantud kaubaga seoses tehtud sisendkäibemaksu mahaarvamist tuleb käibemaksudirektiivi artikli 16 alusel siiski korrigeerida.

Eeltingimus on, et võimalus tasaarveldada makse kaubaga on antud vaid maksu tasumise eest vastutavale isikule ning ette nähtud avalik-õigusliku lepinguga viiakse see vaid ellu. Pooled ei või seejuures mõjutada „müügihinda“. See tuleb kindlaks määrata objektiivsete hindamiskriteeriumide alusel, mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.