



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

13. juuni 2018*

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 2 lõike 1 punkt a – Kaubatarne tasu eest – Artikli 14 lõige 1 – Materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek – Artikli 14 lõike 2 punkt a – Kohalikule omavalitsusüksusele kuuluva vara omandiõiguse hüvitise eest üleandmine riigikassale, selleks et ehitada riigimaantee – Mõiste „hüvitis“ – Käibemaksuga maksustatav tehing

Kohtuasjas C-665/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Naczelný Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) 14. septembri 2016. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 22. detsembril 2016, menetluses

Minister Finansów

versus

Gmina Wrocław,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja president A. Rosas, kohtunikud C. Toader (ettekandja) ja A. Prechal,

kohtujurist: M. Bobek,

kohtusekretär: ametnik K. Malacek,

arvestades kirjalikku menetlust ja 13. detsembri 2017. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Minister Finansów, esindajad: J. Kaute ja M. Kowalewska,
- Gmina Wrocław, esindajad: *radca prawny* A. Januszkiewicz ja *doradca podatkowy* J. Martini,
- Poola valitsus, esindajad: B. Majczyna ja A. Kramarczyk – Szafadzińska,
- Euroopa Komisjon, esindajad: N. Gossement ja L. Baumgart,

olles 22. veebruari 2018. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: poola.

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 14 lõike 2 punkti a tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud Minister Finansów'i (Poola rahandusminister, edaspidi „minister“) ja Gmina Wrocław'i (Wrocław'i kohalik omavalitsusüksus, Poola; edaspidi „kohalik omavalitsusüksus“) vahelises vaidluses sellise tehingu käibemaksuga maksustamise üle, mille käigus kohalikule omavalitsusüksusele kuuluva kinnisvara omandiõigus anti kooskõlas riigisiseste õigusnormidega ja hüvitise eest riigikassale, selleks et ehitada riigimaantee.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõikes 1 on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

- a) kaubatarne tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]“

- 4 Selle direktiivi artikli 9 lõikes 1 on ette nähtud:

„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.“

- 5 Selle direktiivi artikli 13 lõikes 1 on sätestatud:

„Riike, regionaalsete ja kohalike omavalitsuste ametiasutusi ning teisi avalik-õiguslikke organisatsioone ei käsitata maksukohustuslasena tegevuse või tehingutega seoses, mida nad teevad ametivõimudena, isegi kui nad koguvad seoses nimetatud tegevuse või tehingutega makse, lõive, liikmemakse või tasusid.

Kui nad sellist tegevust või selliseid tehinguid teostavad, käsitatakse neid siiski maksukohustuslasena seoses tegevuse või tehingutega, mille puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine põhjustaks olulist konkurentsimoontamist.

Igal juhul käsitatakse avalik-õiguslikke organisatsioone maksukohustuslasena seoses I lisa nimetatud tegevusaladega, välja arvatud juhul, kui nende tegevuste maht on tühine.“

- 6 Käibemaksudirektiivi IV jaotise „Maksustatavad tehingud“ 1. peatükis „Kaubatarne“ asuva artikli 14 lõikes 1 ja lõike 2 punktis a on sätestatud:

„1. „Kaubatarne“ on materiaalse vara omanikuna kasutamise õiguse üleminek.

2. Lisaks lõikes 1 nimetatud tehingule käsitatakse kaubatarnena järgmisi tehinguid:

- a) ametivõimude poolt või nimel tehtud korralduse alusel või vastavalt õigusaktidele vara omandiõiguse üleminekut hüvitise eest“.

Poola õigus

Käibemaksuseadus

- 7 11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseaduse (ustawa o podatku od towarów) (*Dz. U.*, nr 54, jrk nr 535), mida on muudetud (*Dz. U.* 2011, nr 177, jrk nr 1054), (edaspidi „käibemaksuseadus“), artikli 7 lõike 1 punktis 1 on ette nähtud:

„„kaubatarne“ artikli 5 lõike 1 punkti 1 tähenduses on materiaalse vara omanikuna kasutamise õiguse üleminek, sealhulgas ka ametivõimude poolt või viimase nimel tegutseva üksuse tehtud korralduse alusel või vastavalt õigusaktidele vara omandiõiguse üleminek hüvitise eest“.

Seadus avalikult kasutatavaid teid puudutavate investeeringute ettevalmistamise ja tegemise spetsiifilise regulatsiooni kohta

- 8 10. aprilli 2003. aasta seaduse avalikult kasutatavaid teid puudutavate investeeringute ettevalmistamise ja tegemise spetsiifilise regulatsiooni kohta (ustawa o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych) (*Dz. U.*, nr 80, jrk nr 721) (muudetud redaktsioonis) artikli 12 lõigetes 4 ja 4a on sätestatud:

„4. Kinnisvara või osa sellest [...] läheb seaduse alusel:

- 1) riigikassa omandisse, niivõrd kui see puudutab riigimaanteid,
 - 2) vastavate kohalike omavalitsusüksuste omandisse, niivõrd kui see puudutab vojevoodkonna teid, maakonna teid ja valla teid,
- kuupäeval, mil jõustub otsus investeeringute tegemise kohta.

4a. Otsuse, milles määratakse lõikes 4 viidatud kinnisvara eest võlgnetava hüvitise suurus, teeb asutus, kes langetas otsuse teid puudutavate investeeringute kohta.“

Seadus avalikult kasutatavate teede kohta

- 9 21. märtsi 1985. aasta avalikult kasutatavate teede seaduse (ustawa o drogach publicznych) (muudetud redaktsioonis) (*Dz. U.* 2016, jrk nr 1440) artiklis 1 on ette nähtud:

„Avalikult kasutatav tee on tee, mis käesoleva seaduse alusel kuulub ühte teedekategooriasse ja mida võib kasutada igäüks lähtuvalt selle tee sihtotstarbest ning arvestades selles seaduses või muudes erinormides ette nähtud piiranguid ja erandeid.“

10 Selle seaduse artikli 2 lõikes 1 on sätestatud:

„Avalikult kasutatavad teed jagatakse lähtuvalt nende ülesannetest teedevõrgus järgmistesse kategooriatesse:

- 1) riigimaanteed;
- 2) vojevoodkonna maanteed;
- 3) maakonna maanteed;
- 4) valla maanteed.“

11 Selle seaduse artikli 19 lõigete 1 ja 5 kohaselt:

„1. Maanteid haldab teede planeerimise, ehitamise, ümberehitamise, renoveerimise, hooldamise ja kaitsmisega tegelev valitsuse allasutus või kohaliku omavalitsusüksuse organ.

5. Maakonna staatusega linna territooriumil haldab linnapea kõiki avalikult kasutatavaid teid, välja arvatud kiirteed ja kiirliiklusega teed.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

- 12 Poolas jagunevad kohalikud omavalitsusüksused hierarhiliselt järgmiselt: esimesel tasandil asub *gmina* (vald), teisel tasandil *powiat* (maakond) ja kolmandal tasandil *województwo* (vojevoodkond). *Miasto na prawach powiatu* (maakonna staatusega linn) on omakorda vald, mis täidab maakonna ülesandeid. Sellises maakonna staatusega linnas on linnapeal, kes esmajoones on linna täitevorgan, täielik pädevus, mis on seadusega antud maakonna täitevorganile, sealhulgas kinnisvara haldamise pädevus.
- 13 Województwo Dolnośląskie (Alam-Sileesia vojevood, Poola) koosneb 26 maakonnast, sealhulgas 169 vallast ja neljast maakonna staatusega linnast.
- 14 Kohalik omavalitsusüksus kui hulga kinnisvara omanik on maakonna staatusega linn ning registreeritud käibemaksukohustuslasena. Linnapea kui kohaliku omavalitsusüksuse täitevorgan on samal ajal ka riigikassa esindaja, kelle ülesanne on hallata kohaliku omavalitsusüksuse territooriumil asuvat viimasele kuuluvat kinnisvara.
- 15 Wojewoda Dolnośląski (Alam-Sileesia vojevoodkond, Poola) otsuse alusel anti varem kohalikule omavalitsusüksusele kuulunud kinnisvara omandiõigus riigimaantee ehituse eesmärgil üle riigikassale. Eraldi otsusega määras Alam-Sileesia vojevoodkond kindlaks kohalikule omavalitsusüksusele võlgnetava hüvitise ning kohustas selle linnapead vastava summa tasuma.
- 16 Kohalik omavalitsusüksus esitas ministrile üksikjuhtumi tõlgendamise taotluse, paludes selgitada, kas seaduse alusel kinnisvara omandiõiguse üleandmine hüvitise eest kujutab endast tasu eest kaubaratet, mida maksustatakse käibemaksuga, ning kui vastus sellele küsimusele on jaatav, siis milline üksus peab käibemaksuarvel olema märgitud kauba ostjana.
- 17 Üksikjuhtumi tõlgenduses leidis minister, et käesoleval juhul toimus tasu eest kaubaratne, mis kuulub käibemaksuga maksustamisele, kuna kinnisvara omandiõigus anti kohalikult omavalitsusüksuselt hüvitise eest üle riigikassale. Minister märkis, et kõnealuse tehingu puhul oli käibemaksukohustuslaseks kohalik omavalitsusüksus, kuna linnapea ei ole iseseisvalt majandustegevusega tegelev üksus ega tegutse omal vastutusel.

- 18 Minister jõudis järeldusele, et kohalik omavalitsusüksus oli kohustatud võõrandatud kinnisvara tarnimise kajastama arve abil, millel linnapea peab olema samal ajal märgitud nii müüja kui ka ostjana vastavalt kohaliku omavalitsusüksuse täitevorganina ning riigikassa esindajana, kelle ülesanne on kohalikule omavalitsusüksusele kuuluva ja viimase territooriumil asuva kinnisvara haldamine.
- 19 Kohalik omavalitsusüksus esitas Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Wrocławis vojevoodkonna halduskohus, Poola) kaebuse üksikjuhtumi tõlgenduse tühistamiseks.
- 20 Oma kohtuotsusega rahuldab kõnealune kohus kaebuse ja tühistas üksikjuhtumi tõlgenduse põhjusel, et maksuõiguslikult on tarnija ja omandaja sama üksus, nimelt kohalik omavalitsusüksus, mistõttu selle tehingu tulemusel ei saanud majanduslikus mõttes toimuda asjaomase vara käsutamise õiguse üleminekut.
- 21 Minister esitas kõnealuse kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus).
- 22 Kuna kaebust läbi vaatav kolmeliikmeline kohtukolleegium leidis, et ei ole selge, kas ametivõimude korralduse alusel kinnisvara omandiõiguse üleminekut kohalikult omavalitsusüksuselt hüvitise eest saab käsitada „kaubatarne“ käibemaksuseaduse artikli 7 lõike 1 punkti 1 tähenduses, siis 12. veebruaril 2015 esitas see kolleegium laiendatud kohtukolleegiumile seaduse tõlgendamise taotluse.
- 23 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu seitsmeliikmeline kohtukolleegium vastas 12. oktoobri 2015. aasta otsusega, et selline üleminek on „kaubatarne“ käibemaksuseaduse artikli 7 lõike 1 punkti 1 tähenduses ning et asjakohane ei ole küsimus, kas tehing hõlmab ka vara üle majandusliku kontrolli üleminekut.
- 24 Oma eelotsusetaotluses väljendab eelotsusetaotluse esitanud kohus siiski kahtlusi selle tehingu erilise laadi suhtes, mis on selles kohtus pooleli oleva kohtuasja ese, arvestades eelkõige kõnealuse tehingu poolte spetsiifilist rolli.
- 25 Neil asjaoludel otsustas Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas kohaliku omavalitsusüksuse omandis oleva kinnisvara üleminek riigikassale vastavalt õigusaktidele hüvitise eest, juhul kui liikmesriigi õigusnormidest tuleneb, et nimetatud kinnisvara haldab edasi kohaliku omavalitsusüksuse juht, kes on riigikassa esindaja ning samal ajal kohaliku omavalitsusüksuse täitevorgan, kujutab endast maksustatavat tehingut [käibemaksudirektiivi] artikli 14 lõike 2 punkti a tähenduses?

Kas eespool olevale küsimusele vastamise seisukohalt on oluline, kas hüvitise tasumine kohalikule omavalitsusüksusele toimub realselt või kujutab endast vaid kohaliku omavalitsusüksuse eelarve raames toimuvat kirje ülekandmist ühelt kontolt teisele?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

- 26 Kõigepealt tuleb märkida, et eelotsuse küsimus puudutab sõnaselgelt käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti a, samas kui üldised eeldused peavad olema täidetud, selleks et kaubatarne kvalifitseerida „käibemaksuga maksustatavaks tehinguks“ selle direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti a tähenduses.
- 27 Selles osas selgub Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et asjaolu, et liikmesriigi kohus on eelotsuse küsimuses vormiliselt viidanud liidu õiguse teatud sätetele, ei takista Euroopa Kohut esitamast sellele kohtule kogu tõlgenduslikku teavet, mis võib viimasel aidata menetletavat kohtuasja

lahendada, olenemata sellest, kas liikmesriigi kohus on neile aspektidele oma küsimustes viidanud või mitte (20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Incyte, C-492/16, EU:C:2017:995, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 28 Seega tuleb esitatud küsimust analüüsida ka käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti a seisukohalt.
- 29 Oma küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti a ja artikli 14 lõike 2 punkti a tuleb tõlgendada nii, et käibemaksuga maksustatavaks tehinguks on käibemaksukohustuslasele kuuluva kinnisvara omandiõiguse üleminek liikmesriigi riigikassale, mis toimub seaduse alusel hüvitise eest sellises olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas ja kus sama isik esindab ühel ajal sundvõõrandavat ametivõimu ning sellist kohalikku omavalitsusüksust, kellelt vara sundvõõrandatakse, ning kus viimane jääb tegelikkuses asjaomast vara haldama, isegi kui hüvitise tasumine toimub vaid kohaliku omavalitsusüksuse eelarves raamatupidamisliku kande teel.
- 30 Kõigepealt väärrib märkimist, et käibemaksudirektiiviga kehtestatakse ühine käibemaksusüsteem, mis muu hulgas põhineb maksustatavate tehingute ühetaolisel määratlusel (11. mai 2017. aasta kohtuotsus Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 31 Nii tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktist a, et käibemaksuga kuulub maksustamisele kaubarne, mille liikmesriigi territooriumil on tasu eest sooritanud maksukohustuslane, kes sellena tegutsseb.
- 32 Esiteks ei ole mõistet „kaubarne“ kõnealuses sättes määratletud.
- 33 Seevastu on käibemaksudirektiivi artikli 14 lõikes 1 see mõiste määratletud kui materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek. Samuti on selle direktiivi artikli 14 lõike 2 punktis a sätestatud, et lisaks selle artikli lõikes 1 nimetatud tehingule käsitatakse „kaubarne“ ametivõimude poolt või nimel tehtud korralduse alusel või vastavalt õigusaktidele vara omandiõiguse üleminekut hüvitise eest.
- 34 Mis puudutab põhikohtuasjas kõne all olevat tehingut, siis kohalik omavalitsusüksus märkis oma kirjalikes seisukohtades ja Euroopa Kohtu istungil, et selleks, et tehing kuuluks käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti a reguleerimisalasse, peab see vastama ka käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 kriteeriumidele.
- 35 Kuigi käibemaksudirektiivi artikli 14 lõikes 1 määratletakse mõiste „kaubarne“ üldiselt, saab selles osas sama artikli lõike 2, nimelt väljendi „[l]isaks lõikes 1 nimetatud tehingule“ grammatilisest tõlgendamisest tuletada, et kõnealune lõige 2 hõlmab muid tehinguid, mida tuleb samuti lugeda „kaubarneteks“. Sellest järeldub, et grupeerides tehingud küll sama mõiste „kaubarne“ alla, kavatses liidu seadusandja eristada käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punktis a viidatud tehingut direktiivi artikli 14 lõikes 1 toodud tehingust, kuna need kaks tehingut ei olnud määratletud samade sõnadega. Kõnealuse direktiivi artikli 14 lõike 2 punktis a nimetatud tehingu määratluses ei viidata „materiaalse vara omanikuna käsutamise õigusele“, mis on kõne all sama direktiivi artikli 14 lõikes 1.
- 36 Käibemaksudirektiivi artikli 14 sõnastusest ja ülesehitusest – nagu märkis ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 47 – ilmneb seega, et kõnealuse artikli lõige 2 kujutab endast lõikes 1 sätestatud üldise määratluse suhtes *lex specialis*'t, mille kohaldamistingimused on lõikes 1 toodust autonoomsed.
- 37 Seega nõuab käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti a tähenduses „kaubarneks“ kvalifitseerimine kolme kumulatiivse tingimuse täitmist. Kõigepealt peab omandiõigus üle minema. Seejärel peab see üleminek toimuma ametivõimude poolt või nimel tehtud korralduse alusel või vastavalt õigusaktidele. Lõpuks tuleb tasuda hüvitist.

- 38 Selles osas tuleb märkida, et esimest neist kolmest tingimusest, nimelt omandiõiguse üleminekut, ei saa mõista nii, et see peab tingimata kaasa tooma ülemineku majanduslikus tähenduses.
- 39 Tõlgendades küll nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) artikli 5 lõiget 1, mille sõnastus on identne käibemaksudirektiivi artikli 14 lõikega 1, otsustas Euroopa Kohus, et nimetatud artikli 5 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et „kaubarneks“ tuleb lugeda materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminekut isegi siis, kui õiguslikult ei lähe üle vara omand (8. veebruar 1990. aasta kohtuotsus Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, punkt 9). Käesolevas eelotsusetaotluses küsis eelotsusetaotluse esitanud kohus siiski, kas „kaubarneka“ käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti a tähenduses võib olla tegemist juhul, kui vara omandiõigus anti õiguslikult üle hüvitise eest, samas kui asjaomase vara majandusliku käsutusõiguse omanik on jäänud samaks. Poola haldusõigusest tulenev eripära, mille kohaselt jääb juhul, kui riigikassa sundvõõrandab maakonna staatusega linnale kuuluva kinnisvara, seda vara haldama sama üksus, mida esindab linnapea, võib viia selleni, et kõnealune omandiõiguse üleminek kaotab vähemalt osaliselt oma majandusliku mõtte, kuna sundvõõrandav ametivõim ei saa õigust käsutada kõnealust vara kui omanik.
- 40 Selles osas ei viidata käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punktis a mitte – nagu seda tehakse sama artikli lõikes 1 – vara omanikuna käsutamise õiguse üleandmisele, vaid täpsemalt selle vara omandiõiguse üleandmisele (vt artikli 14 lõike 2 lõike 1 punkti b kohta 4. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Mercedes-Benz Financial Services UK, C-164/16, EU:C:2017:734, punkt 31).
- 41 Järelikult, nagu märkis ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 53, on käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti a kohaldamisel vara omandiõiguse üleandmine formaalse omandiõiguse tähenduses piisav, selleks et tehing lugeda maksustatavaks „kaubarneks“, eeldusel et selles sättes ette nähtud muud tingimused on täidetud.
- 42 Teiseks, mis puudutab üldist eeldust, mis on käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti a kohaselt seotud tehingu tegemisega tasu eest, siis küsis eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt, milline on selles artiklis asuval mõistel „tasu eest“ suhe kõnealuse direktiivi artikli 14 lõike 2 punktis a viidatud mõistega „hüvitis“ olukorras, kus sellisele kohalikule omavalitsusüksusele, kellelt vara sundvõõrandatakse, tasutakse hüvitis üksnes raamatupidamisliku kande teel.
- 43 Mis puudutab asjaomase tehingu toimumist tasu eest, siis selgub Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et asjaolu, et kauba tarnimine „tasu eest“ käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti a tähenduses eeldab, et tarnitud kauba ja selle eest saadud tasu vahel on otsene seos (vt selle kohta 7. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Loyalty Management UK ja Baxi Group, C-53/09 ja C-55/09, EU:C:2010:590, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika). Selline otsene seos on olemas vaid juhul, kui tarnija ja soetaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused, ja tarnija saadud tasu vastab tarnitud kauba tegelikule väärtusele (vt selle kohta 11. mai 2017. aasta kohtuotsus Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika). Lisaks peab see tasu kujutama endast subjektiivset, tegelikult saadavat ja rahas väljendatavat väärtust (vt selle kohta 19. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, punktid 44 ja 45 ning seal viidatud kohtupraktika, samuti 7. novembri 2013. aasta kohtuotsus Tulică ja Plavoşin, C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 33 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 44 Nagu kohtujurist sisuliselt tõdes oma ettepaneku punktis 61, on arutelu selle üle, kas selleks, et omandiõigus läheks üle „hüvitise eest“ käibe maksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti a tähenduses, on siiski vaja, et selline makse vastaks kõigile selle direktiivi artikli 2 lõike 1 punktis a viidatud mõiste „tasu eest“ koosseisutunnustele, samuti asjakohatu, arvestades nendest sätetest esimese *lex specialis*'e laadi,

nagu selgub käesoleva kohtuotsuse punktist 36. Euroopa Kohus ei ole neid koosseisutunnuseid välja töötanud mitte käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti a, vaid artikli 2 lõike 1 tõlgendamise käigus.

- 45 Eelotsusetaotlusest selgub aga, et põhikohtuasjas kõne all olev hüvitis on otseselt seotud kohaliku omavalitsusüksuse kinnisvara omandiõiguse üleandmisega riigikassale. Selles osas on eeldusel, et kõnealune hüvitis on tegelikult tasutud – ja seda peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus –, asjakohatu, et kõnealune makse tehti raamatupidamisliku kande teel sama eelarve piires.
- 46 Kolmandaks, mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktis a ette nähtud muid üldisi tingimusi, nimelt vara tarne asukohta nõuet, tingimust, et niisugune üksus nagu kohalik omavalitsusüksus peab olema maksukohustuslane ning tingimust, et maksukohustuslane tegutses „sellena“, siis on kõigepealt selge, et käesoleval juhul on tarne asukohta tingimus täidetud, kuna tehing tehti liikmesriigi, nimelt Poola territooriumil.
- 47 Edasi ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtluse alla seadnud seda, et kohalik omavalitsusüksus on käibemaksukohustuslane. Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 kohaselt on „maksukohustuslane“ iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest. „Majandustegevusena“ käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.
- 48 Lõpuks, mis puudutab tingimust riigikassale kinnisvara omandiõiguse üleandmise hetkel tegutseda „maksukohustuslasena“, millele vaidles vastu kohalik omavalitsusüksus, tuginedes käibemaksudirektiivi artikli 13 lõike 1 esimesele lõigule, siis väärib märkimist, et Euroopa Kohus on juba otsustanud, et ametivõimu tegevus selle sätte tähenduses on avalik-õiguslike organisatsioonide tegevus neile omase õiguskorra raames, välja arvatud tegevus, mida nad teostavad võrdsetel õiguslikel tingimustel eraõiguslike ettevõtjatega (16. septembri 2008. aasta kohtuotsus Isle of Wight Council jt, C-288/07, EU:C:2008:505, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika). Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas see tingimus on tema menetletavas kohtuasjas täidetud.
- 49 Põhikohtuasjas – nagu selgub käesoleva kohtuotsuse punktist 15 – kanti kohalikule omavalitsusüksusele kuuluva kinnisvara omandiõigus realselt üle riigikassale, selleks et ehitada riigimaantee. Omandi üleandmine toimus ametivõimu, nimelt Alam-Sileesia vojevoodkonna korralduse alusel, kes eraldi otsuses määras kindlaks ka kohalikule omavalitsusüksusele makstava hüvitise suuruse.
- 50 Seega – tingimusel, et eelotsusetaotluse esitanud kohus seda kontrollib – on käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punktis a sätestatud kolm tingimust käesolevas asjas täidetud.
- 51 Eespool toodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti a ja artikli 14 lõike 2 punkti a tuleb tõlgendada nii, et käibemaksuga maksustatavaks tehinguks on käibemaksukohustuslasele kuuluva kinnisvara omandiõiguse üleminek liikmesriigi riigikassale, mis toimub seaduse alusel hüvitise eest sellises olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas ja kus sama isik esindab ühel ajal sundvõõrandavat ametivõimu ning sellist kohalikku omavalitsusüksust, kellelt vara sundvõõrandatakse, ning kus viimane jääb tegelikkuses asjaomast vara haldama, isegi kui hüvitise tasumine toimub vaid kohaliku omavalitsusüksuse eelarves raamatupidamisliku kande teel.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (seitsmes koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 lõike 1 punkti a ja artikli 14 lõike 2 punkti a tuleb tõlgendada nii, et käibemaksuga maksustatavaks tehinguks on käibemaksukohustuslasele kuuluva kinnisvara omandiõiguse üleminek liikmesriigi riigikassale, mis toimub seaduse alusel hüvitise eest sellises olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas ja kus sama isik esindab ühel ajal sundvõõrandavat ametivõimu ning sellist kohalikku omavalitsusüksust, kellelt vara sundvõõrandatakse, ning kus viimane jääb tegelikkuses asjaomast vara haldama, isegi kui hüvitise tasumine toimub vaid kohaliku omavalitsusüksuse eelarves raamatupidamisliku kande teel.

Allkirjad