



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

11. juuli 2024*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 2 lõike 1 punkt a – Artikli 9 lõige 1 – Artikli 14 lõike 2 punkt a – Maksustatav kaubarne – Põllumajandusmaa omandiõiguse üleminek hüvitise eest vastavalt ametiasutuse otsusele – Sundvõõrandamine

Kohtuasjas C-182/23 [Makowit]ⁱ,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) 18. jaanuari 2023. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 22. märtsil 2023, menetluses

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

versus

J. S.,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: koja president N. Piçarra, kohtunikud N. Jääskinen (ettekandja) ja M. Gavalec,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, esindajad: B. Kołodziej ja T. Wojciechowski,
- Poola valitsus, esindaja: B. Majczyna,
- Euroopa Komisjon, esindajad: M. Herold ja M. Owsiany-Hornung,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

* Kohtumenetluse keel: poola.

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

on teinud järgmise

kohtuotsuse

- 1 Eelotsusetaotluses palutakse tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 9 lõiget 1 ja artikli 14 lõike 2 punkti a.
- 2 Taotlus on esitatud J. S-i ja Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (riikliku maksuteabe büroo direktor, Poola) (edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses, mille ese on nõue tühistada 31. oktoobri 2017. aasta maksualane eelotsus (edaspidi „maksualane eelotsus“).

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti a kohaselt maksustatakse käibemaksuga kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

- 4 Direktiivi artikli 9 lõikes 1 on sätestatud:

„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 põllumajandusala tegevus ning kutseala tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.“

- 5 Käibemaksudirektiivi artiklis 14 on ette nähtud:

„1. „Kaubatarne“ on materiaalse vara omanikuna käsutamise 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;

[...]“.

- 6 Sama direktiivi artikli 167 sõnastus on järgmine:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

Poola õigus

- 7 11. märtsi 2004. aasta seaduse kaupade ja teenuste maksustamise kohta (ustawa o podatku od towarów i usług; *Dz. U.* 2022, jrk nr 931) põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „käibemaksuseadus“) on artikli 7 lõikes 1 sätestatud:

„Kaubatarne artikli 5 lõike 1 punkti 1 tähenduses on vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek, sealhulgas:

- 1) ametivõimude või ametivõimude nimel tegutseva üksuse antud korralduse alusel või kooskõlas õigusaktidega vara omandiõiguse üleminek hüvitise eest;

[...]“.

- 8 Seaduse artikli 15 lõigete 1 ja 2 kohaselt:

„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.

2. Majandustegevus on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas loodusvarasid kasutavate isikute, põllumajandustootjate ja vabakutseliste tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige tehinguid, mis seisnevad materiaalse või immateriaalse vara kasutamises kestvalt tulu saamise eesmärgil.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

- 9 J. S. peab põllumajandusettevõtet, kus ta tegeleb alates 2001. aastast lüpsilehmade kasvatamise ja piimatootmisega. Ta on alates 2013. aasta jaanuarist registreeritud käibemaksukohustuslasena. Selle ettevõtte laiendamiseks ostis ta 2003. aastal ja seejärel 2015. aastal maatükke. Kõnealust soetamist käibemaksuga ei maksustatud ja käibemaksu ei maha arvatud.
- 10 Vojevoodkonna kui avaliku halduse asutuse 6. märtsi 2017. aasta otsusega läks osa nende maatükkide omandiõigus, millel asub J. S-i ettevõtte, üle Skarb Państwale (Poola riigikassa) teeinvesteeringute tegemiseks. Samal ajal algatas vojevoodkond menetluse, et määrata kindlaks hüvitis, mis tuleb J. S-ile tasuda riigikassa omandatud maatükkide omandiõiguse ülemineku eest.
- 11 Selles kontekstis esitas J. S. maksuhaldurile taotluse maksualase eelotsuse saamiseks, et tuvastada esiteks, kas teda tuleb pidada käibemaksukohustuslaseks seetõttu, et ta müüs maatükke, mille riigikassa soetas teeinvesteeringute tegemiseks, ja teiseks, kas selle eest saadud hüvitis kuulub käibemaksuga maksustamisele. Tema arvates tuli nendele küsimustele vastata eitavalt.
- 12 Maksuhaldur leidis maksualases eelotsuses, et maatükkide omandiõiguse sundvõõrandamise teel üleminekut riigikassale, selleks et teha teeinvesteeringuid, tuleb pidada kauba tasu eest tarnimiseks J. S-i poolt, kes tegutseb käibemaksuseaduse artikli 15 lõike 2 tähenduses majandustegevusega tegeleva üksusena, st käibemaksukohustuslasena.

- 13 J. S. vaidlustas selle tõlgenduse Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawies (vojevoodkonna halduskohus Varssavis, Poola), kes 15. oktoobri 2018. aasta kohtuotsusega tühistas maksualase eelotsuse. Põhjendavas osas rõhutas kohus, et J. S. ei olnud maatükkide müümiseks teinud ühtegi toimingut ja nende sundvõõrandamine otsustati tema tahtest sõltumata. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul ei olnud sellisel sundvõõrandamisel seost J. S-i põllumajandustegevusega ja järelikult ei tegutsenud viimane käibemaksukohustuslasena, kui maatükid riigikassale üle anti.
- 14 Maksuhaldur esitas selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus), ja väitis eelkõige, et maatükkide soetamine sundvõõrandamise teel oli seotud J. S-i kutsealase majandustegevusega, mis seisnes maatükkide kasutamises oma põllumajandustegevuse käigus. Seega tuleb tema arvates see soetamine lugeda kauba tasu eest tarnimiseks, mida tuleb käibemaksuga maksustada.
- 15 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et tema menetluses oleva vaidluse lahendus sõltub sellest, kas kinnisasja omandiõiguse sundvõõrandamise teel üleminekut riigikassale avalike teede ehitamiseks tuleb pidada kauba tarnimiseks, mida teeb majandustegevusega tegelev maksukohustuslane, kuna see maksukohustuslane kasutas nimetatud kinnisasja oma põllumajandustegevuses.
- 16 Esiteks märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et käesoleval juhul ei nähtu vaidluse aluseks olevate asjaolude kirjeldusest, nagu maksuhaldur on kindlaks teinud, et kõnealused maatükid oleksid üle läinud J. S-i selle vara hulka, mida põllumajandusettevõttes ei kasutata, kuna need maatükid on alati olnud tema ettevõtte vara.
- 17 Teiseks meenutab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et eelkõige 15. septembri 2011. aasta kohtuotsusest Słaby jt (C-180/10 ja C-181/10, EU:C:2011:589) selgub, et kui ettevõtja tegeleb aktiivselt kinnisvara turustamisega, mis võimaldab teda käsitada ettevõtjana, tuleb müüdüd kaup seega maksustada käibemaksuga. Kohus märgib siiski, et käesoleval juhul ei teinud J. S. nende maatükkide müümiseks ühtegi toimingut. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et Poola kohtupraktika kohaselt ei ole pelk asjaolu, et isik on käibemaksukohustuslane, vältimatu tingimus selleks, et tehing oleks käibemaksuga maksustatav, vaid selleks peab ta olema tegutsenud käibemaksukohustuslasena konkreetse tehingu raames, mis kuulub asjaomase ettevõtja majandustegevuse hulka. Ta märgib aga, et käesoleval juhul ei tegelenud J. S. kinnisvara turustamisega, eelkõige selleks, et müüa kõnealuseid maatükke, ning et ta ei tegelenud muu majandustegevusega peale põllumajandustegevuse, mille osas ta oli käibemaksukohustuslane.
- 18 Kolmandaks rõhutab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et J. S-i poolt nende maatükkide ostmisel käibemaksu ei kohaldatud, mistõttu ei ole sellega seoses käibemaksu maha arvatud.
- 19 Neil asjaoludel otsustas Naczelny Sąd Administracyjny (kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 9 lõiget 1 koosmõjus artikli 14 lõike 2 punktiga a tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus see, kui põllumajandustootja, kes on käibemaksukohustuslane üldistel alustel ja annab maatüki omandiõiguse sundvõõrandamise teel üle riigikassale vastutasuks hüvitise eest, mis puudutab sihtotstarbe muutmist mittepõllumajanduslikuks, loetakse maksukohustuslaseks, kes on kohustatud sellelt tarnelt käibemaksu tasuma, ainult seetõttu, et kõnealust maatükki kasutati käibemaksuga maksustatud põllumajandustegevuseks?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

- 20 Kõigepealt tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on ELTL artiklis 267 sätestatud liikmesriikide kohtute ja Euroopa Kohtu vahelises koostöömenetluses Euroopa Kohtu ülesanne anda liikmesriigi kohtule tarvilik vastus, mis võimaldaks viimasel tema menetluses oleva kohtuasja lahendada. Seda arvestades tuleb Euroopa Kohtul talle esitatud küsimused vajaduse korral ümber sõnastada. Ka võib Euroopa Kohus arvesse võtta neid liidu õigusnorme, millele liikmesriigi kohus ei ole oma küsimuses viidanud (7. septembri 2023. aasta kohtuotsus Groenland Poultry, C-169/22, EU:C:2023:638, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 21 Käesoleval juhul, võttes arvesse eelotsusetaotluse esitanud kohtu välja toodud asjaolusid, sõltub põhikohtuasja lahendus küsimusest, kas käibemaksuga tuleb maksustada selline põllumajanduslike maatükkide sundvõõrandamine, nagu on kõne all põhikohtuasjas ja mille eest makstakse selle maa algele omanikule hüvitist.
- 22 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkt a näeb nimelt ette tingimused, millele kaubatarne peab vastama, et seda saaks pidada käibemaksuga maksustatavaks tehinguks.
- 23 Lisaks viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus oma küsimuses ka käibemaksudirektiivi artikli 9 lõikele 1, milles on määratletud mõisted „maksukohustuslane“ ja „majandustegevus“. Eelotsusetaotlusest nähtub siiski, et asjaolu, kas J. S. on käibemaksukohustuslane ja kas ta tegeleb majandustegevusega, ei ole vaidlustatud.
- 24 Seega tuleb asuda seisukohale, et eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti a koostoimes artikli 14 lõike 2 punktiga a tuleb tõlgendada nii, et põllumajanduslike maatükkide omandiõiguse sundvõõrandamise teel üleminek hüvitise eest, mida makstakse selle maa omanikule, on käibemaksuga maksustatav, kui omanik on käibemaksukohustuslasest põllumajandustootja, isegi kui ta ei tegele kinnisvara turustamisega ega ole teinud ühtegi toimingut, mille eesmärk on selline üleminek.
- 25 Sellega seoses tuleb meelde tuletada, et käibemaksudirektiiviga kehtestatakse ühine käibemaksusüsteem, mis muu hulgas põhineb maksustatavate tehingute ühetaolisel määratlusel (13. juuni 2018. aasta kohtuotsus Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 26 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti a kohaselt maksustatakse käibemaksuga kaubatarne tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb. Seega tuleb analüüsida, kas käesoleva kohtuotsuse punktis 24 kirjeldatud asjaolud vastavad esiteks mõistele „kaubatarne tasu eest“ ja teiseks mõistele „maksukohustuslane, kes sellena tegutseb“.
- 27 Esimesena, mis puudutab mõistet „kaubatarne“, siis käibemaksudirektiivi artikli 14 lõikes 1 on see määratletud kui materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek. Käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punktis a on täiendavalt märgitud, et lisaks selle artikli lõikes 1 nimetatud tehingule käsitatakse „kaubatarne“ ametivõimude poolt või nimel tehtud korralduse alusel või vastavalt õigusaktidele vara omandiõiguse üleminekut hüvitise eest.

- 28 Kõnealuse artikli lõige 2 kujutab endast lõikes 1 sätestatud üldise määratluse suhtes *lex specialis*'t, mille kohaldamise tingimused on lõikes 1 toodust sõltumatud (vt selle kohta 13. juuni 2018. aasta kohtuotsus Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, punkt 36, ja 25. veebruari 2021. aasta kohtuotsus Gmina Wrocław (päruskasutusvalduse muutmine), C-604/19, EU:C:2021:132, punkt 55).
- 29 Seega nõuab käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti a tähenduses „kaubatarneks“ 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 (13. juuni 2018. aasta kohtuotsus Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, punkt 37, ja 25. veebruari 2021. aasta kohtuotsus Gmina Wrocław (päruskasutusvalduse muutmine), C-604/19, EU:C:2021:132, punkt 56).
- 30 Mis puudutab käesoleval juhul kahte esimest eespool nimetatud tingimust, siis nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud andmetest, et vaidlust ei ole esiteks selles, et põhikohtuasjas kõne all olevad põllumajanduslikud maatükid on muutunud riigikassa omandiks, ja teiseks selles, et omandiõiguse üleminek tuleneb vojevoodkonna – mis on avaliku halduse asutus – 6. märtsi 2017. aasta ühepoolsest otsusest.
- 31 Mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punktis a sätestatud kolmandat tingimust, nimelt seda, mis puudutab hüvitise maksmist, siis on Euroopa Kohus tõdenud, et selleks, et teha kindlaks, kas see tingimus on täidetud, tuleb üksnes tuvastada, kas kõnealune hüvitis on otseselt seotud omandiõiguse üleminekul ja kas hüvitis on tegelikult tasutud (25. veebruari 2021. aasta kohtuotsus Gmina Wrocław (päruskasutusvalduse muutmine), C-604/19, EU:C:2021:132, punkt 61 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 32 Eelotsusetaotlusest selgub aga, et põhikohtuasjas kõne all olev hüvitis on otseselt seotud põhikohtuasjas kõne all olevate põllumajanduslike maatükkide omandiõiguse üleminekul riigikassale. Kui see hüvitis tasuti tegelikult – mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus –, kujutab kõnealune tehing endast „kaubatarne“ käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti a tähenduses.
- 33 Mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktis a sätestatud tingimust, et tarne peab olema tehtud „tasu eest“, siis on pelgalt asjaolu, et maksukohustuslane sai hüvitist direktiivi artikli 14 lõike 2 punkti a tähenduses, piisav selleks, et viimati nimetatud sätte kohaldamiseks on täidetud tingimus, et tehing on tehtud tasu eest (vt selle kohta 13. juuni 2018. aasta kohtuotsus Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, punkt 44).
- 34 Teisena, mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktis a sisalduvat mõistet „maksukohustuslane, kes sellena tegutseb“, siis kuigi J. S. on registreeritud käibemaksukohustuslasena, on eelotsusetaotluse esitanud kohtul kahtlusi, kas kõnealuse põllumajanduslike maatükkide omandiõiguse üleminekul ta sellena tegutses. Ta toonitab selles kontekstis, et ta ei tegele kinnisvara turustamisega ega ole teinud nende maatükkide müümiseks ühtegi toimingut.
- 35 Sellega seoses tuleb märkida, et maksukohustuslane käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 esimese lõigu tähenduses tegutseb sellena üldjuhul vaid siis, kui ta teeb seda oma majandustegevuse käigus (13. juuni 2018. aasta kohtuotsus Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, punkt 37 ja seal viidatud

kohtupraktika). Viimati nimetatud kriteerium on täidetud, kui maksukohustuslane annab üle laias tähenduses selle majandustegevusega seotud kinnisasja omandi (vt selle kohta 13. juuni 2018. aasta kohtuotsus Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, punkt 42).

- 36 Seevastu maksukohustuslane, kes teeb tehingu eraisikuna, ei tegutse maksukohustuslasena. Järelikult ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse tehing, mille maksukohustuslane teeb eraisikuna (4. oktoobri 1995. aasta kohtuotsus Armbrrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, punktid 17 ja 18, ning 8. märtsi 2001. aasta kohtuotsus Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, punkt 24).
- 37 Käesoleval juhul nähtub Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust, et maksuhalduri hinnangul kuulusid kõnealused põllumajanduslikud maatükid J. S-i ettevõtte vara hulka ajal, mil nende omandiõigus läks üle riigikassale.
- 38 Sellest järeldub, et J. S., kes oma põllumajandustegevuse tõttu on käibemaksukohustuslane, tegutses maksukohustuslasena, kui ta andis üle oma majandustegevuses kasutatavate põllumajanduslike maatükkide omandiõiguse, isegi kui ta ei tegelenud kinnisvara turustamisega ega teinud selleks ühtegi toimingut.
- 39 Viimasega seoses tuleb lisada, et tingimus, mille eesmärk on nõuda maksukohustuslaselt aktiivset toimingut, ei oleks kooskõlas ka käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti a – mis määratluse kohaselt viitab ametivõimude poolt või nimel tehtud korralduse alusel või vastavalt õigusaktidele vara omandiõiguse üleminekule – kasuliku mõjuga (vt selle kohta 25. veebruari 2021. aasta kohtuotsus Gmina Wrocław (päruskasutusvalduse muutmine), C-604/19, EU:C:2021:132, punkt 75).
- 40 Juhul kui eelotsusetaotluse esitanud kohus tuvastab, et J. S. tegi põhikohtuasjas kõne all oleva tehingu oma vara selle osa haldamisel, mida ei kasutata põllumajandustegevuseks, tuleb asuda seisukohale, et ta ei tegutsenud maksukohustuslasena ja et nimetatud tehing ei ole käibemaksuga maksustatav.
- 41 Eespool toodud kaalutlusi arvestades tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti a koostoimes artikli 14 lõike 2 punktiga a tuleb tõlgendada nii, et põllumajanduslike maatükkide omandiõiguse sundvõõrandamise teel üleminekul hüvitise eest, mida makstakse selle maa omanikule, tuleb tasuda käibemaksu, kui omanik on käibemaksukohustuslasest põllumajandustootja, kes sellena tegutseb, isegi kui ta ei tegele kinnisvara turustamisega ega ole teinud ühtegi toimingut, mille eesmärk on selline üleminek.

Kohtukulud

- 42 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 kulud, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kaheksas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 lõike 1 punkti a koostoimes artikli 14 lõike 2 punktiga a

tuleb tõlgendada nii, et

põllumajanduslike maatükkide omandiõiguse sundvõõrandamise teel üleminekul hüvitise eest, mida makstakse selle maa omanikule, tuleb tasuda käibemaksu, kui omanik on käibemaksukohustuslasest põllumajandustootja, kes sellena tegutseb, isegi kui ta ei tegele kinnisvara turustamisega ega ole teinud ühtegi toimingut, mille eesmärk on selline üleminek.

Allkirjad