



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

25. veebruar 2021 *

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 2 lõike 1 punkt a – Artikli 9 lõige 1 – Artikli 13 lõige 1 – Artikli 14 lõige 1 ja lõike 2 punkt a – Mõiste „kaubatarne“ – Kinnisasjale seatud päruskasutusvalduse muutmine omandiõiguseks – Omavalitsusüksus, mis võtab tasu sellise muutmise eest – Mõiste „hüvitis“ – Mõiste „maksukohustuslane, kes sellena tegutseb“ – Erand – Avalik-õiguslikud organisatsioonid, kes tegutsevad või teevad tehinguid ametivõimudena

Kohtuasjas C-604/19,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (vojevoodkonna halduskohus Wrocławis, Poola) 19. juuni 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 9. augustil 2019, menetluses

Gmina Wrocław

versus

Dyrektor Krajowej informacji Skarbowej,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president J.-C. Bonichot, kohtunikud L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan ja N. Jääskinen (ettekandja),

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Gmina Wrocław, esindajad: *radcowie prawni* E. Mroczko ja T. Straszkievicz,
- Poola valitsus, esindaja: B. Majczyna,
- Euroopa Komisjon, esindajad: J. Jokubauskaitė ja M. Siekierzyńska,

olles 3. septembri 2020. 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 2 lõike 1 punkti a, artikli 9 lõike 1, artikli 13 lõike 1 ning artikli 14 lõike 1 ja lõike 2 punkti a tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud Gmina Wrocław (Wrocław omavalitsusüksus, Poola, edaspidi „Wrocław omavalitsusüksus“) ja Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Poola maksuinfo büroo direktor, edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab omavalitsusüksusele saadetud sellise maksuotsuse tühistamist, mis puudutas kinnisasjadele seatud päruskasutusvalduse muutmisel omandiõiguseks omavalitsusüksusele makstava tasu käibemaksuga maksustamist.

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 põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.“

- 5 Direktiivi artikli 13 lõike 1 on sõnastatud järgmiselt:

„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 konkurentsimoonutamist.

[...]“.

- 6 Käibemaksudirektiivi artiklis 14 on sätestatud:

„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;

[...]“.

Poola õigus

Poola tsiviilseadustik

- 7 23. aprilli 1964. aasta seaduse tsiviilseadustiku kohta (Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny) (Dz. U. 1964, nr 16, jrk nr 93) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „tsiviilseadustik“) artikli 232 lõikes 1 on sätestatud:

„Riigile kuuluvaid kinnistuid, mis asuvad linnade halduspiirides, riigile kuuluvaid kinnistuid, mis asuvad väljaspool neid piire, kuid mis on hõlmatud linna planeeringuga ja mida kasutatakse selle majanduslike eesmärkide elluviimiseks, ning omavalitsusüksustele või nende liitudele kuuluvaid kinnistuid võib füüsiliste või juriidiliste isikute kasuks koormata päruskasutusvaldusega.“

- 8 Tsiviilseadustiku artikkel 233 on sõnastatud nii:

„Seaduses ja ühiselu eeskirjades ning riigi, omavalitsusüksuste või nende liitude kinnisasjale päruskasutusvalduse seadmise lepingus sätestatud piirides on päruskasutusvaldaja õigustatud kasutama kinnistut ja välistama kõikide teiste isikute samasugune õigus. Samadel tingimustel võib päruskasutusvaldaja seda õigust käsutada.“

- 9 Seadustiku artiklis 234 on sätestatud:

„Kinnisvara omandiõiguse üleminekut käsitlevaid sätteid kohaldatakse *mutatis mutandis* riigile, omavalitsusüksusele või viimaste liidule kuuluvale kinnistule seatud päruskasutusvalduse muutmise suhtes.“

- 10 Tsiviilseadustiku artikli 236 lõike 1 kohaselt:

„Riigile, omavalitsusüksusele või viimaste liidule kuuluva kinnistu päruskasutusvaldus seatakse 99 aastaks. Erandjuhtudel, kui päruskasutusvalduse majanduslik eesmärk ei eelda, et kinnistu päruskasutusvaldus seatakse 99 aastaks, võib ajavahemik olla lühem, kuid see peab olema vähemalt 40 aastat.“

- 11 Tsiviilseadustiku artiklis 238 on sätestatud:

„Päruskasutusvaldaja maksab selle õiguse kehtivuse ajal aastatasu.“

Seadus kinnisasjade haldamise kohta

- 12 21. augusti 1997. aasta seaduse kinnisasjade haldamise kohta (ustawa o gospodarce nieruchomościami) (Dz. U. 2018, jrk nr 2204) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „kinnisasjade haldamise seadus“) artikli 12a lõikes 1 on sätestatud:

„Eraõiguse kohaldamisalasse jäävate kinnisasjade haldamise eest saadava tasu, mida kogub riik, mida esindab omavalitsusüksuse juht avaliku võimu ülesandeid täites või ehituse, planeerimise, linnaplaneerimise ja eluasemete eest vastutav minister, maksmise kohustusest võib täies ulatuses või osaliselt vabastada, selle maksmise võib ajatada või lubada maksta osade kaupa.“

- 13 Kinnisasjade haldamise seaduse artikkel 27 on sõnastatud järgmiselt:

„Kinnisasja müügi või sellele päruskasutusvalduse seadmise leping peab olema notariaalselt tõestatud. Kinnistule seatud päruskasutusvaldus ja selle üleandmine tuleb kanda kinnistusraamatusse.“

14 Seaduse artikli 32 lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

„1. Päruskasutusvaldusega koormatud kinnistut võib müüa ainult päruskasutusvaldajale [...].

2. Kinnisasja müügilepingu sõlmimise päeval lõpeb varem seatud päruskasutusvaldus automaatselt. [...]“.

15 Selle seaduse artiklis 69 on sätestatud:

„Päruskasutusvaldajale müüdava kinnisasja hind sisaldab summat, mis on võrdne selle kinnisasja päruskasutusvalduse väärtusega müügi päeval.“

16 Sama seaduse artikli 71 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Kinnistule päruskasutusvalduse seadmise eest tuleb maksta esimene tasu ja aastatasu.“

17 Kinnisasjade haldamise seaduse artikli 72 lõikes 1 on sätestatud, et päruskasutusvalduse tasu arvutatakse protsendina kinnistu hinnast, mis omakorda määratakse kindlaks selle seaduse artikli 67 lõike 1 kohaselt kinnistu väärtuse alusel. Seaduse artikli 72 lõike 3 punktis 4 on täpsustatud, et kinnisasja puhul, millele on seatud päruskasutusvaldus eluruumina kasutamiseks, on päruskasutusvalduse aastatasu määr 1% kinnistu hinnast.

Käibemaksuseadus

18 11. märtsi 2004. aasta seadus kaupade ja teenuste maksustamise kohta (ustawa o podatku od towarów i usług) (*Dz. U.* 2004, nr 54, jrk nr 535, edaspidi „Poola käibemaksuseadus“) artikli 5 lõike 1 punktis 1 on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil.“

19 Käibemaksuseaduse artikli 7 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

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

1) avalik-õigusliku organisatsiooni või selle nimel tegutseva õigussubjekti poolt tehtud korralduse alusel või kooskõlas õigusaktidega vara omandiõiguse üleminek hüvitise eest;

[...]

6) kinnistule seatud päruskasutusvalduse muutmise.“

Muutmisseadus

20 20. juuli 2018. aasta seadus elamutega hoonestatud kinnistute päruskasutusvalduse muutmise kohta nende kinnistute omandiõiguseks (ustawa o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów) (*Dz. U.* 2018, jrk nr 1716, edaspidi „muutmisseadus“) artikli 1 lõikes 1 on sätestatud:

„1. jaanuaril 2019 muutub elamutega hoonestatud kinnistutele seatud päruskasutusvaldus nende kinnistute omandiõiguseks.“

21 Muutmiseseaduse artikli 4 lõike 1 punkt 3 on sõnastatud järgmiselt:

„Kinnitus muutmise kohta (edaspidi „kinnitus“), mille väljastab omavalitsusüksuse juht (vallavanem, linna president), piirkonnanõukogu või vojevoodkonna nõukogu – kui kinnistu kuulub omavalitsusüksusele – on kinnistusraamatusse omandiõiguse kohta kande tegemise aluseks.“

22 Selle artikli lõike 2 punktis 1 on täpsustatud, artikli lõikes 1 nimetatud organid peavad esitama kinnituse omal algatusel muutmise päevast hiljemalt 12 kuu jooksul. Sama artikli lõike 4 kohaselt tõendab see kinnitus muutmist ja selles on kirjas kohustus maksta muutmise aastatasu, samuti selle tasu summa ja maksmise tähtaeg.

23 Selle seaduse artikli 5 lõikes 1 on sätestatud:

„Kohus kannab kinnistu omandi ja tasu saamise õiguse omal algatusel kinnistusraamatusse.“

24 Sama seaduse artikli 6 lõikes 1 on ette nähtud, et uus omanik võib vaidlustada selle seaduse artiklis 4 nimetatud kinnitusel oleva teabe. Selle menetluse järgi esitatud taotluse tulemusel määratakse haldusotsusega muutmistasu summa ja maksmise tähtaeg.

25 Muutmiseseaduse artiklis 7 on sätestatud:

„1. Muutmisel maksab kinnistu uus omanik tasu kinnisasja praegusele omanikule.

2. Tasu suurus on võrdne aastatasu summaga, mida tuleks maksta päruskasutusvalduse alusel muutmise päeval.

[...]

6. Tasu makstakse 20 aasta pikkuse ajavahemiku jooksul alates muutmise päevast.

7. Kinnistu omanik ajavahemiku jooksul, mil ta on kohustatud tasu maksuma, teavitama pädevat organit enda kavatsusest maksta seni tasumata osa ühe korraga ära (ühekordne makse). Ühekordse makse suurus vastab selle aasta tasule, mille jooksul on teatatud ühekordse tasu maksmise kavatsusest, korrutatuna nende aastate arvuga, mille eest on veel [20aastase] ajavahemiku jooksul tasumata.“

26 Seaduse artikli 12 lõike 2 kohaselt:

„Kinnisasjade haldamise seaduse artikli 12a sätteid kohaldatakse mutatis mutandis tasude ja ühekordsete tasude kohta.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

27 Wrocławski vald on kohaliku omavalitsuse üksus, mis on registreeritud käibemaksukohustuslasena ja millele kuulusid kinnisasjad, mida on koormatud päruskasutusvaldusega (*prawo użytkowania wieczystego*) Poola õiguse tähenduses.

28 Poola tsiviilseadustiku sätete kohaselt seisneb päruskasutusvaldus kinnisasja, mille omanik on riik, omavalitsusüksus või viimaste liit, kasutamiseks andmises kasutajale, kelleks on päruskasutusvaldaja, kellel on õigus kinnistut kasutada ja välistada kõikide teiste isikute samasugune õigus. Päruskasutusvaldaja võib olla füüsiline või juriidiline isik. Päruskasutusvalduse raames antakse kinnistu päruskasutusvaldajale tavaliselt 99 aastaks, see ajavahemik võib erandjuhtumil olla ka lühem, kuid mitte vähem kui 40 aastat. Päruskasutusvaldaja maksab selle õiguse kehtivuse ajal kinnistu omanikule aastatasu.

- 29 Kinnisasjade haldamise seaduse artikli 72 lõike 1 kohaselt arvutatakse päruskasutusvalduse tasu protsendina asjaomase kinnistu hinnast, mis määratakse selle seaduse artikli 67 lõike 1 järgi kindlaks selle kinnisasja väärtuse alusel. Sama seaduse artikli 72 lõike 3 punktis 4 on sätestatud, et kinnisasja puhul, millele on seatud päruskasutusvaldus eluruumina kasutamiseks, on päruskasutusvalduse aastatasu määr 1% asjaomase kinnistu hinnast.
- 30 Käibemaksuseaduse artikli 5 lõike 1 punkti 1 ja artikli 7 lõike 1 punkti 6 kohaselt kujutab päruskasutusvalduse seadmine kinnistule endast kaubatarnet ja seega tuleb päruskasutusvaldaja aastatasu maksustada käibemaksuga.
- 31 Vastavalt muutmisseadusele muutub 1. jaanuaril 2019 elamutega hoonestatud kinnisasjale seatud päruskasutusvaldus nende kinnistute omandiõiguseks.
- 32 Muutmisseaduse artikli 7 kohaselt peavad omanikuks saanud päruskasutusvaldajad maksuma asjaomase kinnistu omanikuks olnud omavalitsusüksusele muutmistasu. Tasu tuleb maksta 20 aasta jooksul alates kinnisasjale seatud päruskasutusvalduse omandiõiguseks muutmise kuupäevast iga aasta 31. märtsiks. Samas artiklis on täpsustatud, et tasu summa on sama suur kui aastatasu, mida tuleb päruskasutusvalduse eest maksta muutmise päeva seisuga. Lisaks võib uus omanik ajavahemiku jooksul, mil ta on kohustatud muutmistasu maksuma, teavitada pädevat organit kirjalikult enda kavatsusest maksta seni tasumata osa ühe korraga ära.
- 33 Veel on muutmisseaduse artikli 6 lõikes 1 sätestatud, et kinnistu uus omanik võib vaidlustada muutmistasu suuruse ja selle maksmise ajavahemiku pikkuse, esitades selleks kaebuse pädevale organile. Selle menetluse järgi esitatud taotluse tulemusel määratakse haldusotsusega muutmistasu summa ja maksmise tähtaeg.
- 34 Wrocław'i omavalitsusüksus palus 5. jaanuaril 2019 maksuhalduril teha eelotsuse muutmisseaduse alusel talle makstavate tasude käibemaksuga maksustamise kohta.
- 35 See omavalitsusüksus väidab, et tasu, mida kinnistute uued omanikud maksid muutmisseaduse alusel, ei tule käibemaksuga maksustada.
- 36 Maksuhaldur leiab aga oma 15. jaanuari 2019. aasta eelotsuses, et Wrocław'i omavalitsusüksusele muutmisseaduse alusel makstud tasu kuulub käibemaksuga maksustamisele, sest tegemist on asjaomastele kinnistutele päruskasutusvalduse seadmise eest tasumisele kuuluva summa jäägiga ning tasu kogudes tegutseb see omavalitsusüksus käibemaksukohustuslasena ja mitte ametivõimuna.
- 37 Wrocław'i omavalitsusüksus esitas selle eelotsuse peale kaebuse Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (vojevoodkonna halduskohus Wrocławis, Poola).
- 38 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on esiteks tekkinud küsimus, kas kinnisasjale seatud päruskasutusvalduse muutmist omandiõiguseks, mis toimus muutmisseaduse alusel, ilma et pooled oleksid väljendanud tahet seda muutmist teha, tuleb pidada käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punktis a nimetatud tehinguks, see tähendab õigusaktide alusel vara omandiõiguse üleminekuks hüvitise eest. Kohus soovib täpsemalt teada, kas selle tunnuseid arvestades võib muutmistasu pidada „hüvitiseks“ eespool viidatud artikli tähenduses. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et tema menetluses olevas kohtuasjas on see nii ja seega on kinnisasjale seatud päruskasutusvalduse muutmine omandiõiguseks kaubatarne käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti a tähenduses.
- 39 Teiseks märgib see kohus, et kui siiski ei ole võimalik asuda seisukohale, et tegemist on kaubatarnega selle sätte tähenduses, tuleks analüüsida, kas põhikohtuasjas käsitletav õigustehing tuleb kvalifitseerida kaubarneks käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 tähenduses.

- 40 Kolmandaks soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas käesoleval juhul on Wrocław'i omavalitsusüksus käibemaksukohustuslane, kes sellena tegutseb – nagu leiab maksuhaldur –, ja kas sellisel juhul kuulub selle omavalitsusüksuse suhtes kohaldamisele käibemaksudirektiivi artikli 13 lõike 1 esimeses lõigus ette nähtud erand. Nimetatud kohus leiab, et käesolevas kohtuasjas kirjeldatud asjaoludel tegutseb omavalitsusüksus ametiasutusena ja vastavalt muutmisseaduse sätetele täidab sisuliselt üksnes haldusülesandeid. Eelotsusetaotluse esitanud kohus rõhutab, et kinnisasjale seatud päruskasutusvalduse muutmine omandiõiguseks ise toimub seevastu üksnes seaduse alusel, ilma et oleks võimalik pidada läbirääkimisi selle muutmise läbiviimise tingimuste või muutmistasu maksmise tingimuste üle, ning et Wrocław'i omavalitsusüksus ei saa teha midagi, mis võiks mõjutada muutmise isikulist, sisulist või majanduslikku kohaldamisala.
- 41 Neil asjaoludel otsustas Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Wrocław'i vojevoodkonna halduskohus, Poola) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas kinnisasjale seatud päruskasutusvalduse muutmine seaduse alusel omandiõiguseks [...], on kaubarne [käibemaksudirektiivi] artikli 14 lõike 2 punkti a tähenduses koostoimes artikli 2 lõike 1 punktiga a?
2. Kui vastus esimesele küsimusele on eitav, siis kas kinnisasjale seatud päruskasutusvalduse muutmine seaduse alusel omandiõiguseks on kaubarne [käibemaksudirektiivi] artikli 14 lõike 1 tähenduses koostoimes artikli 2 lõike 1 punktiga a?
3. Kas omavalitsusüksus, võttes tasu päruskasutusvalduse muutmise eest omandiõiguseks [...], tegutseb maksukohustuslasena [käibemaksudirektiivi] artikli 9 lõike 1 tähenduses koostoimes artikli 2 lõike 1 punktiga a või ametivõimuna sama direktiivi artikli 13 tähenduses?“

Kiirendatud menetlus

- 42 Eelotsusetaotluse esitanud kohus taotles eelotsusetaotluses käesolevas asjas Euroopa Kohtu kodukorra artikli 105 lõikes 1 ette nähtud kiirendatud menetluse kohaldamist. Kohus põhjendas oma taotlust sellega, et kinnisasjale seatud kasutusvalduse omandiõiguseks muutmise tasude maksustamise korra osas õiguskindluse puudumine kujutab endast ohtu eelarvekindlusele ja võib tekitada kahju paljudele Poola kodanikele, keda see vaidlus puudutab.
- 43 Kodukorra artikli 105 lõikest 1 tuleneb, et kui kohtuasja laad nõuab asja lahendamist lühikese aja jooksul, võib Euroopa Kohtu president eelotsusetaotluse esitanud kohtu taotlusel või erandkorras omal algatusel otsustada, olles ettekandja-kohtuniku ja kohtujuristi ära kuulanud, lahendada eelotsusetaotluse kiirendatud menetluses, kaldudes kõrvale kodukorra sätetest.
- 44 Käesoleval juhul otsustas Euroopa Kohtu president 10. oktoobril 2019, pärast ettekandja-kohtuniku ja kohtujuristi ärakuulamist, jätta käesoleva kohtuotsuse punktis 42 nimetatud taotluse rahuldamata.
- 45 Seda otsust põhjendati asjaoluga, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu toodud põhjused ei tõenda, et kodukorra artikli 105 lõikes 1 sätestatud tingimused on käesolevas kohtuasjas täidetud (vt analoogia alusel 16. juuli 2020. aasta kohtuotsus Addis, C-517/17, EU:C:2020:579, punkt 42).
- 46 Väljakujunenud kohtupraktika järgi ei piisa kiireloomulisuse tõendamiseks kodukorra artikli 105 lõike 1 tähenduses pelgalt majanduslikest huvidest, mis on küll olulised ja õiguspärased (Euroopa Kohtu presidendi 2. septembri 2015. aasta määrus Leonmobili ja Leone, C-353/15, ei avaldata, EU:C:2015:552, punkt 8), majandusliku kahju ohust või põhikohtuasja majanduslikult tundlikust olemusest (Euroopa Kohtu presidendi 29. jaanuari 2014. aasta määrus E., C-436/13, ei avaldata, EU:C:2014:95, punkt 27).

- 47 Ka suur arv kohtuasju, mille menetlemine on peatatud Euroopa Kohtu otsuse tegemiseni konkreetse eelotsusetaotluse kohta, ei kujuta endast sellisena erandlikku asjaolu, mis õigustaks kiirendatud menetluse korraldamist (vt selle kohta Euroopa Kohtu presidendi 8. märtsi 2012. aasta määrus P, C-6/12, ei avaldata, EU:C:2012:135, punkt 8; 31. märtsi 2014. aasta määrus Indéliu ir investicijų draudimas ja Nemaniūnas, C-671/13, ei avaldata, EU:C:2014:225, punkt 10, ja 28. novembri 2017. aasta määrus Di Girolamo, C-472/17, ei avaldata, EU:C:2017:932, punkt 15).

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene ja teine eelotsuse küsimus

- 48 Esimese ja teise eelotsuse küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 14 tuleb tõlgendada nii, et kinnisasjale seatud päruskasutusvalduse riigisisestes õigusnormides ette nähtud muutmine omandiõiguseks tasu maksmise eest, kujutab endast kaubatarne direktiivi selle artikli lõike 2 punkti a tähenduses või teise võimalusena selle artikli lõike 1 tähenduses.
- 49 Kõigepealt tuleb meelde tuletada, et käibemaksudirektiiv kehtestab ühise käibemaksusüsteemi, 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).
- 50 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti a kohaselt maksustatakse käibemaksuga kaubatarne tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.
- 51 Käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 järgi on „kaubatarne“ materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.
- 52 Selle kohta nähtub väljakujunenud kohtupraktikast, et käibemaksudirektiivi artikli 14 lõikes 1 kasutatud mõiste „kaubatarne“ ei viita omandi üleminekule kehtiva riigisisese õigusega ette nähtud vormis, vaid hõlmab kõiki materiaalse vara üleminekul seotud tehinguid, millega üks pool annab teisele poolele õiguse kasutada vara nii, nagu ta oleks selle omanik (15. mai 2019. aasta kohtuotsus Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 53 Samuti on nimetatud direktiivi artikli 14 lõike 2 punktis a sätestatud, 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.
- 54 Kuigi käibemaksudirektiivi artikli 14 lõikes 1 määratletakse mõiste „kaubatarne“ üldiselt, saab sama artikli lõike 2, nimelt väljendi „[l]isaks lõikes 1 nimetatud tehingule“ grammatilisest tõlgendamisest tuletada, et kõnealune lõike 2 hõlmab muid tehinguid, mida tuleb samuti lugeda „kaubatarne“ks, kuid millel on võrreldes direktiivi artikli 14 lõikes 1 sätestatud tehinguga teistsugused omadused. Kõnealuse direktiivi artikli 14 lõike 2 punktis a toodud tehingu määratluses ei viidata „materiaalse vara omanikuna käsutamise õigusele“, mis on kõne all sama direktiivi artikli 14 lõikes 1 (vt selle kohta 13. juuni 2018. aasta kohtuotsus Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, punkt 35). Seevastu on käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punktis a täpsemalt juttu vara omandiõiguse üleminekust (vt selle kohta 13. juuni 2018. aasta kohtuotsus Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, punkt 40).
- 55 Käibemaksudirektiivi artikli 14 sõnastusest ja ülesehitusest ilmneb seega, et kõnealuse artikli lõike 2 kujutab endast lõikes 1 sätestatud üldise määratluse suhtes *lex specialis*’t, mille kohaldamistingimused on lõikes 1 toodust autonoomsed (vt selle kohta 13. juuni 2018. aasta kohtuotsus Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, punkt 36).

- 56 Seega nõuab käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti a tähenduses „kaubatarneks“ kvalifitseerimine kolme kumulatiivse tingimuse täidetust. 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).
- 57 Käesoleval juhul, mis puudutab kahte esimest käesoleva kohtuotsuse eelmises punktis mainitud tingimust, siis nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud andmetest, et vaidlust ei ole selles, et kinnisasjale seatud päruskasutusvalduse muutmine omandiõiguseks, mis tõi kaasa Wrocławis omavalitsusüksuse omandiõiguse ülemineku varasematele päruskasutusvaldajatele ja praegustele omanikele, tuleb kvalifitseerida omandiõiguse üleminekuks käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti a tähenduses. Lisaks on selge, et nimetatud muutmine toimus seaduse alusel.
- 58 Mis puudutab küsimust, kas kinnisasjale seatud päruskasutusvalduse muutmine omandiõiguseks toimus „hüvitise eest“ käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti a tähenduses, siis tuleb esiteks tõdeda, et väljend „hüvitise eest“ selle sätte tähenduses peab viite puudumisel liikmesriikide riigisisesele õigusele saama liidu õigusest lähtuva autonoomse ja ühetaolise tõlgenduse, milles võetakse arvesse selle sätte kui *lex specialis*’e laadi, nagu selgub käesoleva kohtuotsuse punktist 55. Seega ei saa selle väljendi sisu sõltuda selle tähendusest ja ulatusest liikmesriikide riigisisestes õiguses.
- 59 Sellega seoses nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et „hüvitise eest“ käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti a tähenduses ei nõua selle sätte *lex specialis*’e laadi arvestades, et selline hüvitis vastaks kõigile selle direktiivi artikli 2 lõike 1 punktis a viidatud mõiste „tasu eest“ tehtud kaubatarne koosseisutunnustele (vt selle kohta 13. juuni 2018. aasta kohtuotsus Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, punkt 44).
- 60 Teiseks tuleb rõhutada, et käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti a sõnastus viitab hüvitise maksmisele, määramata siiski kindlaks hüvitise laadi või suuruse tingimusi.
- 61 Kolmandaks nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et selleks, et teha kindlaks, kas hüvitise maksmise tingimus on täidetud, tuleb üksnes kindlaks teha, kas põhikohtuasjas kõne all olev hüvitis on otseselt seotud omandiõiguse üleminekul, ja seejärel, kas kõnealune hüvitis on tegelikult tasutud, seda peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus (vt selle kohta 13. juuni 2018. aasta kohtuotsus Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, punkt 45).
- 62 Käesoleval juhul nähtub Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust, et kinnisasjale seatud päruskasutusvalduse omandiõiguseks muutmise tasu maksmise kohustus on seadusest tulenevalt muutmise toimumise päeval ja et selle suurus on võrdne aastatasuga, mida tuleb maksta päruskasutusvalduse eest muutmise päeval 20 aasta jooksul. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud andmete kohaselt arvutatakse päruskasutusvalduse aastatasu omakorda protsendina kinnistu hinnast. Põhikohtuasjas kõne all olevad muutmistasud on seega otseselt seotud omandiõiguse üleminekul ning seda, kas need on tegelikult tasutud, peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.
- 63 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele ja teisele eelotsuse küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti a tuleb tõlgendada nii, et kinnisasjale seatud päruskasutusvalduse riigisisestes õigusnormides ette nähtud muutmine omandiõiguseks tasu maksmise eest, kujutab endast kaubatarne selle sätte tähenduses.

Kolmas eelotsuse küsimus

- 64 Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi tuleb tõlgendada nii, et kinnisasjale seatud päruskasutusvalduse riigisisestes õigusnormides ette nähtud muutmisel omandiõiguseks tasu maksmise eest, tegutseb omavalitsusüksus maksukohustuslasena selle direktiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses või ametivõimuna sama direktiivi artikli 13 lõike 1 tähenduses.
- 65 Sellele küsimusele vastamiseks tuleb kõigepealt hinnata, kas kinnisasjale seatud päruskasutusvalduse muutmise omandiõiguseks tasu maksmise eest kujutab endast „majandustegevust“ käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses.
- 66 Nimelt on käibemaksudirektiivi artikli 13 lõike 1 kohaldamise eelduseks asjaomase tegevuse majandusliku laadi tuvastamine. Kui tuvastatud on majandustegevuse olemasolu käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses, tuleb seejärel kontrollida, kas kohaldada saab avalik-õiguslikke organisatsioone puudutavat erandit, mis on ette nähtud selle direktiivi artikli 13 lõike 1 esimeses lõigus (vt analoogia alusel 29. septembri 2015. aasta kohtuotsus Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, punkt 30, 29. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sadaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punkt 31, ja 13. juuni 2018. aasta kohtuotsus Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, punkt 47).

Tegevus kui „majandustegevus“

- 67 Mõistet „majandustegevus“ on käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teises lõigus määratletud nii, et see on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus ja eelkõige tehingud, mis hõlmavad „materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil“.
- 68 Mis puudutab mõistet „kasutamine“ käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses, siis Euroopa Kohtu praktikast nähtub, et see mõiste viitab vastavalt ühise käibemaksusüsteemi neutraalsuse põhimõtte nõuetele kõikidele nendele tehingutele, sõltumata nende õiguslikust vormist, mille eesmärk on kõnealusest varast kestva tulu saamine (6. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus SPÖ Landesorganisation Kärnten, C-267/08, EU:C:2009:619, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 69 Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 sõnastuse analüüs, millest nähtub mõiste „majandustegevus“ kohaldamisala ulatus, täpsustab samuti viidatud mõiste objektiivset olemust selles mõttes, et tegevust käsitatakse niisugusena, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest (vt selle kohta 13. juuni 2019. aasta kohtuotsus IO (käibemaks – järelevalvenõukogu liikme tegevus), C-420/18, EU:C:2019:490, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 70 Käesoleval juhul tuleb arvesse võtta eelkõige asjaolu, et Wrocław'i omavalitsusüksus kogub kinnisasjale seatud päruskasutusvalduse omandiõiguseks muutmise eest vastutasuna endistelt päruskasutusvaldajatelt tasu, mida tuleb põhimõtteliselt maksta 20 aastase ajavahemiku eest alates muutmise päevast. Samuti juhul, kui nimetatud tasu makstakse ühekordse tasuna, vastab see tasu selle aasta eest maksmisele kuuluvale tasule, mille jooksul väljendati kavatsust maksta ühekordset tasu, mida korrutatakse nende aastate arvuga, mille eest on 20aastase ajavahemiku jooksul muutmise päeva seisuga veel tasumata.
- 71 Need asjaolud, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus peab kontrollima, võimaldavad järeldada, et kinnisasjale seatud päruskasutusvalduse muutmise omandiõiguseks võimaldab Wrocław'i omavalitsusüksusel saada sellest kestvat tulu ja järelikult on see tehing „majandustegevus“ käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses.

- 72 Selles osas ei ole oluline, et selline muutmine toimub seaduse alusel ja selle muutmistasu summa on ette nähtud samas seaduses, arvestades vajadust tagada käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti a soovitatav toime.
- 73 Samuti ei saa asjaolu, et Wrocław'i omavalitsusüksus kinnisasjale seatud päruskasutusvalduse omandiõiguseks muutmisel aktiivselt ei tegutsenud, sest see toiming leidis aset seaduse alusel, iseenesest olla aluseks järeldusele, et sellise muutmise puhul ei ole tegemist materiaalse vara kasutamisega kestva tulu saamise eesmärgil käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses.
- 74 Nimelt ei saa Euroopa Kohtu praktikast järeldada, et kinnisvara aktiivne turustamine on tingimus, et tegevust saaks pidada toimumuks kestva tulu saamise eesmärgil ja seega kvalifitseerida „majandustegevuseks“ (vt selle kohta 13. juuni 2019. aasta kohtuotsus IO (käibemaks – järelevalvenõukogu liikme tegevus), C-420/18, EU:C:2019:490, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 75 Tuleb lisada, et selline tingimus 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, soovitava toime tagamise vajadusega.

Tegutsemine ametivõimuna

- 76 Mis puudutab küsimust, kas niisugusel juhul nagu põhikohtuasjas tuleb Wrocław'i omavalitsusüksust pidada maksukohustuslaseks, kes sellena tegutseb käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses, või maksukohustuslaseks, kes tegutseb ametivõimuna direktiivi artikli 13 lõike 1 esimese lõigu tähenduses, siis tuleb kõigepealt meelde tuletada, et erandina käibemaksudirektiivi artikli 9 lõikes 1 ette nähtud üldnormist maksukohustuslasena käsitamise kohta, on nimetatud direktiivi artikli 13 lõikes 1 välistatud maksukohustuslaste hulgast omavalitsusüksused tegevuse või tehingutega seoses, mida nad teevad ametivõimudena, välja arvatud juhul, kui maksukohustuse kohaldamata jätmine põhjustab olulisi konkurentsimoonutusi (29. septembri 2015. aasta kohtuotsus Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 77 Kuna see säte on erand üldreeglist, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga igasugune majanduslikku laadi tegevus, tuleb seda tõlgendada kitsalt (20. märtsi 2014. aasta kohtumäärus Gmina Wrocław, C-72/13, ei avaldata, EU:C:2014:197, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 78 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleneb selle sätte sõnastusest, et maksukohustuse kohaldamata jätmiseks peavad olema täidetud kaks kumulatiivset tingimust: esiteks peab kõnealuse tegevusega tegelema avalik-õiguslik asutus ja teiseks peab ta tegutsema ametivõimuna. Seoses viimati nimetatud tingimusega võib avalik-õiguslike asutuste maksuvabastuse ulatuse kindlaks määrata asjaomaste tegevuste teostamise viisi alusel. Seega on ametivõimuna tehtu käibemaksudirektiivi artikli 13 lõike 1 esimese lõigu tähenduses avalik-õiguslike organisatsioonide tegevus neile kohalduva erilise õiguskorra raames, välja arvatud tegevus, millega nad tegelevad samadel õiguslikel tingimustel kui eraettevõtjad (20. märtsi 2014. aasta kohtumäärus Gmina Wrocław, C-72/13, ei avaldata, EU:C:2014:197, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 79 Ühtlasi on Euroopa Kohus täpsustanud, et vaidlusaluse tegevuse eesmärgil ei ole selles suhtes tähtsust ning asjaolu, et selles tegevuses kasutatakse õigust teostada avalikku võimu, võimaldab tuvastada, et tegevuse suhtes kehtib avalik-õiguslik regulatsioon (29. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sadaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punkt 70 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 80 Mis puudutab konkreetselt käibemaksudirektiivi artikli 13 lõikes 1 sätestatud maksukohustuse kohaldamata jätmise kahest tingimusest esimest, siis ei ole mingit kahtlust, et Wrocław'i omavalitsusüksus on avalik-õiguslik organisatsioon.
- 81 Siiski on veel vaja, et täidetud oleks nimetatud artiklis ette nähtud teine tingimus, nimelt et käibemaksust on vabastatud üksnes tegevus, mida teostab selline avalik-õiguslik organisatsioon, kes tegutseb ametivõimuna.
- 82 Käesoleval juhul näib aga – mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus – mitu asjaolu viitavat sellele, et kinnisasjale seatud päruskasutusvalduse muutmisel omandiõiguseks ei kasuta Wrocław'i omavalitsusüksus avaliku võimu eesõigusi.
- 83 Ka näib, et Wrocław'i omavalitsusüksusel, kes viib ellu riigisisese seadusandja ette nähtud meetmeid, puudub õigus ise otsustada sellise muutmise isikulise kohaldamisala ja kohaldamise viiside üle.
- 84 Ilmneb, et vastavalt muutmisseaduse sätetele seisneb Wrocław'i omavalitsusüksuse roll peamiselt faktiliste asjaolude kontrollimises, kinnisasjale seatud päruskasutusvalduse omandiõiguseks muutmist kinnitava tõendi väljastamises ja uue omaniku teavitamises muutmistasu maksmise kohustusest. Nagu rõhutas kohtujurist oma ettepaneku punktis 61, siis tasu, mida peavad maksuma senised päruskasutusvaldajad, ei määra kindlaks Wrocław'i omavalitsusüksus ametivõimuna haldusmenetluses ja avalik-õiguslikule eriregulatsioonile tuginedes.
- 85 Eeltoodust nähtub, et kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu teostatava kontrolli tulemusel ei selgu teisiti, ei saa majanduslikku laadi tegevust, mida Wrocław'i omavalitsusüksus teostab kinnisasjale seatud päruskasutusvalduse muutmisel omandiõiguseks, pidada tegevuseks, milles kasutatakse avaliku võimu eesõigusi.
- 86 Eeltoodut arvestades tuleb kolmandale eelotsuse küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi tuleb tõlgendada nii, et kinnisasjale seatud päruskasutusvalduse riigisisestest õigusnormides ette nähtud muutmisel omandiõiguseks tasu maksmise eest kinnistu omanikust omavalitsusüksusele, tegutseb omavalitsusüksus maksukohustuslasena selle direktiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses ja mitte ametivõimuna sama direktiivi artikli 13 lõike 1 tähenduses, kui eelotsusetaotluse esitanud kohus ei anna oma kontrolli tulemusena asjaoludele teistsugust hinnangut.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 14 lõike 2 punkti a tuleb tõlgendada nii, et kinnisasjale seatud päruskasutusvalduse riigisisestest õigusnormides ette nähtud muutmine omandiõiguseks tasu maksmise eest kujutab endast kaubatarnet selle sätte tähenduses.
2. Direktiivi 2006/112 tuleb tõlgendada nii, et kinnisasjale seatud päruskasutusvalduse riigisisestest õigusnormides ette nähtud muutmisel omandiõiguseks tasu maksmise eest kinnistu omanikust omavalitsusüksusele, tegutseb omavalitsusüksus maksukohustuslasena selle direktiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses ja mitte ametivõimuna sama direktiivi artikli 13 lõike 1 tähenduses, kui eelotsusetaotluse esitanud kohus ei anna oma kontrolli tulemusena asjaoludele teistsugust hinnangut.

Allkirjad