

62016CJ0308

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

16. november 2017 (*1)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 12 lõiked 1 ja 2 – Artikli 135 lõike 1 punkt j – Maksustatavad tehingud – Ehitiste vöörandamise maksust vabastamine – Mõiste „esmane kasutuselevõtt“ – Mõiste „ümberkujundamine“

Kohtuasjas C-308/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) 23. veebruari 2016. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 30. mail 2016, menetluses

Kozuba Premium Selection sp. z o. o.

versus

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

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

kohtujurist: M. Campos Sánchez-Bordona,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

—

Poola valitsus, esindaja: B. Majczyna,

—

Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja M. Owsiany-Hornung,

olles 4. juuli 2017. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1

Eelotsusetaotlus puudutab küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi

„käibemaksudirektiiv“), artikli 12 lõikeid 1 ja 2 ning artikli 135 lõike 1 punkti j.

2

Taotlus on esitatud äriühingu Kozuba Premium Selection sp. z o.o. (edaspidi „Kozuba“) ja Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (Varssavi (Poola) maksukoja direktor, edaspidi „direktor“) vahelises kohtuvaidluses, mis käsitleb sellise hoone müügitehingu maksustamist käibemaksuga, mida omanik kasutas isiklikul otstarbel ja millel oli enne müüki tehtud uuendustöid.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3

Käibemaksudirektiivi põhjendused 7 ja 35 on sõnastatud järgmiselt:

„(7)

Ühine käibemaksusüsteem peaks isegi sellisel juhul, kui maksumäärad ja vabastused ei ole täielikult ühtlustatud, tagama konkurentsi neutraalsuse selliselt, et iga liikmesriigi territooriumil oleks ühesugustel kaupadel ja teenustel ühesugune maksukoormus tootmis- ja turustusketi pikkusest olenemata.

(35)

Tuleks koostada ühine maksuvabastuste loetelu, et ühenduste omavahendeid saaks kõikides liikmesriikides koguda ühtlustatud viisil.“

4

Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõikes 1 on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

a)

kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]“

5

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

6

Nimetatud direktiivi artikli 12 lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

„1. Liikmesriigid võivad maksukohustuslasena käsitada isikut, kes juhuti teeb artikli 9 lõike 1 teises lõigus nimetatud tegevusega seotud tehingu, eelkõige mõne järgmistest tehingutest:

a)

ehitise, ehitise osade või ehitise aluse maa võõrandamine enne esmast kasutuselevõttu;

b)

ehitusmaa võõrandamine.

2. Lõike 1 punktis a käsitatakse „ehitisena“ igasugust maaga püsivalt ühendatud rajatist.

Liikmesriigid võivad kehtestada lõike 1 punktis a sätestatud kriteeriumi ehitiste ümberkujundamisele kohaldamise üksikasjalikud eeskirjad ning määrata ehitise aluse maa mõiste.

Liikmesriigid võivad kohaldada muid kriteeriume peale esmase kasutuselevõtu, näiteks ajavahemik ehitise valmimisest esmase võõrandamiseni või ajavahemik esmasest kasutuselevõtust järgmise võõrandamiseni, tingimusel et nimetatud ajavahemikud ei ületa vastavalt viit ning kaht aastat.“

7

Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 14 lõikele 1 on „kaubatarne“ materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.

8

Direktiivi 3. peatükis „Muude tegevuste maksuvabastused“ asuva artikli 135 lõikes 1 on sätestatud:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

j)

ehitise või ehitise osade ja maa, millel ehitise asub, võõrandamine, välja arvatud artikli 12 lõike 1 punktis a nimetatud juhtudel;

[...]“

Poola õigus

9

11. märtsi 2004. aasta seaduse kaupadelt ja teenustelt võetava maksu kohta (Ustawa o podatku od towarów i usług, Dziennik Ustaw nr 54, jrk nr 535, muudetud redaktsioonis; edaspidi „käibemaksuseadus“) artikli 2 punktis 14 on sätestatud:

„Käesolevas seaduses kasutatakse järgmisi mõisteid:

[...]

„esmane kasutuselevõtt“ – ehitiste või nende osade – maksustatavate tehingute raames toimuv – kasutamiseks üleandmine esmaomandajale või esmakasutajale pärast ehitiste või nende osade:

a)

ehitamist või

b)

parendamist, kui parendustega tulumaksuseaduse sätete tähenduses seotud kulutused moodustasid vähemalt 30% soetusmaksumusest;

[...]“

10

Selle seaduse artikli 43 lõike 1 punktid 10 ja 10a ning lõige 7a näevad ette:

„1. Käibemaksust on vabastatud:

[...]

10)

ehitiste või nende osade võõrandamine, välja arvatud juhul, kui:

a)

võõrandamine toimub esmase kasutuselevõtu raames või enne esmast kasutuselevõttu,

b)

ehitise või nende osade esmase kasutuselevõtu ja võõrandamise vahel on möödunud vähem kui kaks aastat,

10a)

hoonete, ehitiste või nende osade võõrandamine, mille suhtes ei ole kohaldatav punktis 10 sätestatud maksuvabastus, tingimusel et:

a)

võõrandajal ei olnud kõnealuste hoonete või ehitistega seoses sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust,

b)

võõrandaja ei teinud kõnealuste hoonete või ehitiste parendamiseks kulutusi, millega seoses tal oli sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, või moodustasid parendamisega seotud kulutused vähem kui 30% nimetatud hoonete või ehitiste soetusmaksumusest;

[...] 7a. Lõike 1 punkti 10a alapunktis b nimetatud tingimus ei ole kohaldatav, kui maksukohustuslane on parendatud hooneid, ehitisi või nende osi kasutanud maksustatavate tehingute tegemiseks vähemalt 5 aasta pikkuse perioodi vältel.“

11

Poolas asuv äriühing Poltrex sp. z o.o, mille ärinimeks sai hiljem Kozuba, otsustas 17. septembril 2005 suurendada oma osakapitali. Samal päeval tegi üks osanikest äriühingusse sissemaksu eluhoone kujul, mis asub Jab?onka (Poola) linnas (edaspidi „asjaomane hoone“) ja mis on ehitatud 1992. aastal.

12

2006. aastal kohandati asjaomane hoone Kozuba majandustegevuse vajadustele ja viimane nõustus selleks tegema investeeringu, mis moodustas ligikaudu 55% ehitise algsest väärtusest. Pärast ehitustööde lõppu kanti asjaomane hoone kui „näidiselamu“ 31. juulil 2007 eraldiseisva põhivarana äriühingu põhivara nimekirja, kuhu see jäi kuni 15. jaanuarini 2009, mil see võõrandati kolmandale isikule.

13

Kuna tegemist oli olemasoleva ehitisega, järeldas Kozuba, et võõrandamine on käibemaksust vabastatud, ega deklareerinud sellest müügist tekkinud tulu 2009. aasta esimese kvartali käibedeklaratsioonis.

14

Dyrektor Urz?du Kontroli Skarbowej (maksukontrolliasutuse direktor, Poola) leidis 12. aprilli 2013. aasta otsuses, et Kozuba oli asjaomase hoone müügist tekkinud tulu 2009. aasta esimese kvartali käibedeklaratsioonis alusetult kajastamata jätnud, ning määras Kozubale kindlaks käibemaksusumma kõnealusel ajal, lisades sellele asjaomase hoone müügisumma.

15

Kozuba esitas kõnealuse otsuse peale 17. mail 2013 kaebuse direktorile.

16

Direktor jättis 30. juuli 2013. aasta otsusega maksukontrolliasutuse direktori otsuse muutmata. Direktor leidis nagu viimati mainitugi, et kuigi tehtud parendused muutsid asjaomase hoone sihtotstarvet alates 31. juulist 2007 raamatupidamislikus tähenduses nii, et äriühing kasutas hoonet enda tegevuseks, ei tekitanud see siiski maksustatavaid tehinguid alates sellest kuupäevast. Järelikult esiteks tuli asjaomase hoone „esmaseks kasutuselevõtuks“ parendustööde järgselt lugeda mitte 31. juuli 2007, vaid 15. jaanuar 2009, kuna see kuupäev vastab esimese maksustatava tehingu päevale, mis asjaomase hoonega alates selle parendamisest tehti, see tähendab selle müümisele, ja teiseks ei saanud Kozuba nõuda käibemaksuseaduse artikli 43 lõike 1 punktis 10 sätestatud erandi kohaldamist, kuna kõnealune müük toimus asjaomase hoone esmase kasutuselevõtu raames.

17

Kozuba esitas direktori selle otsuse peale kaebuse Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie'le (vojevoodkonna halduskohus Varssavis, Poola), kes tühistas selle otsuse 22. mail 2014 menetluslikel põhjendustel. Samas kinnitas kohus selle otsuse sisulist põhjendatust maksuhalduri seisukohast.

18

Kozuba esitas selle kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtusse.

19

Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab oma taotluses, et käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti j ülevõtmine Poola õigusesse tekitab kahtlusi, kas käibemaksuseaduse artikli 2 punktis 14 määratletud ja sama seaduse artikli 43 lõike 1 punktis 10 kasutatud mõiste „esmane kasutuselevõtt“ on käibemaksudirektiiviga kooskõlas.

20

Sellega seoses rõhutab kohus, et on vaja selgitada, kas mõistet ehitise „esmane kasutuselevõtt“ käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 1 tähenduses tuleb mõista nii, et esmane kasutuselevõtt peab toimuma maksustatava tehingu alusel.

21

Nimetatud kohtul on kahtlusi ka seoses käibemaksuseaduse artikli 2 punktis 14 sisalduva tingimusega, mille kohaselt on ehitise parendamise korral käibemaksuvabastus lubatud vaid juhul, kui asjaomaste parendustööde maksumus on väiksem kui 30% kõnealuse ehitise algsest väärtusest. Seega samastab Poola seadus ehitise mis tahes parenduse, mis tekitab selle lävendiga võrdse või sellest suurema lisandväärtuse, ümberkujundamisega käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 2 tähenduses, mis võib anda aluse „uueks esmaseks kasutuselevõtuks“, mis õigustab uue käibemaksusumma määramist.

22

Neil asjaoludel otsustas Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [direktiivi 2006/112] artikli 135 lõike 1 punkti j tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklik õigusnorm ([käibemaksuseaduse] artikli 43 lõike 1 punkt 10), mille kohaselt on ehitiste ja nende osade võõrandamine käibemaksust vabastatud, välja arvatud juhul, kui:

a)

võõrandamine toimub esmase kasutuselevõtu raames või enne esmast kasutuselevõttu,

b)

ehitise või nende osade esmase kasutuselevõtu ja võõrandamise vahel on möödunud vähem kui kaks aastat,

arvestades, et käibemaksuseaduse artikli 2 punktis 14 on esmane kasutuselevõtt määratletud kui ehitiste või nende osade – maksustatavate tehingute raames toimuv – kasutamiseks üleandmine esmaomandajale või esmakasutajale pärast ehitiste või nende osade:

a)

ehitamist või

b)

parendamist, kui parendustega tulumaksuseaduse sätete tähenduses seotud kulutused moodustasid vähemalt 30% protsenti soetusmaksumusest?”

Eelotsuse küsimuse analüüs

23

Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimusega sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikli 12 lõikeid 1 ja 2 ning artikli 135 lõike 1 punkti j tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu on käsitusel põhikohtuasjas, mis kehtestavad ehitiste võõrandamisel kohaldatavale käibemaksuvabastusele kaks tingimust, millest esimene on, et tehing ei puudutaks võõrandamist esmase kasutuselevõtu raames, mis toimub maksustatava tehingu alusel, ja teine, et olemasoleva ehitise parendamise korral oleksid sel eesmärgil tehtud kulutused väiksemad kui 30% ehitise algsest väärtusest.

24

Sissejuhatuseks tuleb meenutada, et käibemaksudirektiiv kehtestab ühise käibemaksusüsteemi, mis põhineb maksustatavate tehingute ühetaolisel määratlusel (kohtuotsus, 11.5.2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

25

Vastavalt nimetatud direktiivi artikli 2 lõike 1 punktile a maksustatakse käibemaksuga kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

26

Direktiivi artikli 9 lõike 1 kohaselt on „maksukohustuslane“ iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest. „Majandustegevusena“ käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.

27

Nagu kohtujurist on oma ettepaneku punktis 43 välja toonud, lähtub käibemaksudirektiiv niisuguste isikute käsitlemisel käibemaksukohustuslastena, kes tegelevad majandustegevusega, sellest, kas nad vastavad üldkriteeriumidele, mille kohaselt on nende tegevus kutseline ja tavapärane. Neid kriteeriume kohandatakse aga seoses kinnisasjatehingutega, sest käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 1 punkt a lubab liikmesriikidel käsitada maksukohustuslastena ka isikuid, kes teevad ehitise, ehitise osade või ehitise aluse maa võõrandamisega enne esmast kasutuselevõttu seotud tehinguid juhuti.

28

Käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 kohaselt on „kaubatarne“ materiaalse vara omanikuna kasutamise õiguse üleminek.

Käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkt j näeb omakorda ette käibemaksuvabastuse ehitise võõrandamisele, välja arvatud direktiivi artikli 12 lõike 1 punktis a nimetatud juhtudel.

Selle direktiivi artikli 12 lõike 1 punkt a viitab ehitise, ehitise osade või ehitise aluse maa võõrandamisele enne selle esmast kasutuselevõttu. Seega eristatakse nende sätete koostmõjus olemasolevat ja uut ehitist, kuna olemasoleva kinnisasja võõrandamine ei ole põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (vt selle kohta kohtuotsus, 12.7.2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, punkt 21).

Nende sätete ratio legis on olemasoleva ehitise müügiga lisanduva väärtuse suhteline puudumine. Nimelt, olgugi et see kuulub mõiste „majandustegevus“ alla käibemaksudirektiivi artikli 9 tähenduses, ei tekita ehitise müük pärast selle esmast võõrandamist lõpptarbijale, mis tähistab tootmisprotsessi lõppu, märkimisväärt lisandväärtust ja tuleb seega põhimõtteliselt maksust vabastada (vt selle kohta kohtuotsus, 4.10.2001, Goed Wonen, C-326/99, EU:C:2001:506, punkt 52).

Käibemaksudirektiivi artikli 12 lõige 2 kinnitab samuti, et lisandväärtus on põhitunnus, millest ehitise võõrandamistehingu käibemaksuga maksustamisel juhindutakse, sest see lõige volitab liikmesriike kindlaks määrama üksikasjalikud eeskirjad sama artikli lõike 1 punktis a sätestatud kriteeriumi, see tähendab „esmase kasutuselevõtu“ kriteeriumi kohaldamiseks ehitiste ümberkujundamisele. Sel viisil annab käibemaksudirektiiv võimaluse maksustada ümberkujundatud ehitiste võõrandamise tehinguid, kuna nimetatud ümberkujundamise toiming annab ehitisele lisandväärtuse, nii nagu juhtub ka selle algsel ehitamisel.

Käesolevas asjas ehitati asjaomane hoone 1992. aastal ja selle müügitehing 2009. aastal, mis on põhikohtuasja ese, võis põhimõtteliselt olla maksust vabastatud. Samas tehti selles hoones pärast Kozuba vara hulka arvamist uuendustöid, andes seega aluse selle maksustamiseks käibemaksuga, kuna uuendustööd tekitasid lisandväärtuse.

Põhikohtuasjas käsitletavates õigusnormides, see tähendab käibemaksuseaduse artikli 2 punktis 14 on „esmane kasutuselevõtt“ määratletud kui ehitiste või nende osade – maksustatavate tehingute raames toimuv – kasutamiseks üleandmine esmaomandajale või esmakasutajale pärast ehitiste või nende osade ehitamist või parendamist, kui parendustega seotud kulutused moodustasid vähemalt 30% algsest väärtusest.

Seega on Poola seadusandja esiteks mõiste „esmane kasutuselevõtt“ maksustatava tehingu tegemisega sidudes jätnud kõnealusest maksuvabastusest välja kasutuselevõtu, mis ei ole aluseks maksustatavatele tehingutele või mis neid kaasa ei too, millest tulenevalt ei ole käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis j ette nähtud maksuvabastus kohaldatav

olemasoleva ehitise võõrandamisele, kui omanik on nagu põhikohtuasjas seda kasutanud iseenda äriatel eesmärgidel, kuna seda kasutamist ei käsitata sellise maksustatava tehingu puudumisel „esmane kasutuselevõtu“. Teiseks, laiendades „esmane kasutuselevõtu“ kriteeriumi ehitiste ümberkujundamisele, kehtestas kõnealune seadusandja koguselise kriteeriumi, mille kohaselt peavad sellise ümberkujundamise kulud moodustama teatud protsendi asjaomase ehitise algsest väärtusest, see tähendab käesoleval juhul vähemalt 30%, et ehitise müügile saaks kohaldada käibemaksu.

36

Neil asjaoludel tuleb analüüsida, kas sellised liikmesriigi õigusnormid on vastuolus käibemaksudirektiivi artikli 12 lõigetega 1 ja 2 ning artikli 135 lõike 1 punktiga j.

37

Esiteks, mis puudutab mõistet „esmane kasutuselevõtt“, siis tuleb märkida, et see mõiste sisaldub käibemaksudirektiivi artiklis 12, kuid seda ei ole seal määratletud.

38

Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast tuleneb, et sellise liidu õigusnormi sõnastust, mis ei viita sõnaselgelt liikmesriikide õigusele, tuleb tavaliselt tõlgendada autonoomselt ja ühetaoliselt ning sellise tõlgenduse andmisel tuleb arvesse võtta sätte konteksti ja asjaomase õigusakti eesmärgi (vt selle kohta kohtuotsus, 13.10.2016, Miko?ajczyk, C?294/15, EU:C:2016:772, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).

39

Samuti tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt tuleb käibemaksudirektiivi artikli 135 lõikes 1 ette nähtud maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud mõisteid tõlgendada kitsalt, arvestades seda, et need maksuvabastused on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga kaubatarne ja iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud (kohtuotsus, 19.11.2009, Don Bosco Onroerend Goed, C?461/08, EU:C:2009:722, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

40

Siiski peab kõnealuste mõistete tõlgendamine olema kooskõlas nimetatud maksuvabastuste eesmärkidega ning järgima neutraalse maksustamise põhimõtte nõudeid, mis on ühise käibemaksusüsteemi lahutamatu osa. Kitsa tõlgendamise nõue ei tähenda seega, et nimetatud artiklis loetletud maksuvabastusi määratlevaid mõisteid peaks tõlgendama nii, et kaob nende maksuvabastuste toime (kohtuotsus, 19.11.2009, Don Bosco Onroerend Goed, C?461/08, EU:C:2009:722, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

41

Kõigepealt, nagu nähtub nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) ettevalmistavatest dokumentidest, mis on olulised käibemaksudirektiivi tõlgendamisel, tuleb käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis j sätestatud maksuvabastuste kontekstis ehitise „esmane kasutuselevõtu“ kriteeriumi mõista nii, et see vastab asja esmasele kasutamisele selle omaniku või üürniku poolt. Kõnealustes ettevalmistavates dokumentides on täpsustatud, et see kriteerium valiti selleks, et määrata kindlaks hetk, mil kaupa saab pidada tootmisprotsessist

väljunuks, et siseneda tarbimissektorisse. Samas ei tulene sellest ajaloolisest analüüsist, et omanik peab olema asja kasutanud maksustatava tehingu raames.

42

Järgmiseks, mis puudutab selle sätte konteksti, siis tuleb tõdeda, et nagu on märgitud käibemaksudirektiivi põhjenduses 7, peaks ühine käibemaksusüsteem isegi sellisel juhul, kui maksumäärad ja -vabastused ei ole täielikult ühtlustatud, tagama konkurentsi neutraalsuse selliselt, et iga liikmesriigi territooriumil oleks ühesugustel kaupadel ja teenustel ühesugune maksukoormus tootmis- ja turustusketi pikkusest olenemata. Lisaks sellele nähtub direktiivi põhjendusest 35, et koostada tuleks ühine maksuvabastuse liikide loetelu, et ühenduste omavahendeid saaks kõikides liikmesriikides koguda ühtlustatud viisil.

43

Sellest järeldeb, et neutraalse maksustamise põhimõttega, mille abil liidu seadusandja kajastab käibemaksu valdkonnas võrdse kohtlemise põhimõtet (kohtuotsused, 10.4.2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, punkt 49, ja 14.6.2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punkt 21), on vastuolus, kui maksuvabastuste süsteemi kohaldatakse siseriiklikesse õiguskordadesse ülevõetuna liikmesriigiti erinevalt.

44

Lõpuks on käibemaksuvabastuste eesmärk tagada liidu omavahendite kogumine kõikides liikmesriikides ühtlustatud viisil. Sellest järeldeb, et kuigi käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkt j koostoimes selle direktiivi artikliga 12, millele ta viitab, lubab maksuvabastuse tingimused kindlaks määrata liikmesriikidel, peavad selles sättes ette nähtud maksuvabastused olema kooskõlas liidu õiguse autonoomsete mõistetega, et oleks võimalik käibemaksubaas kindlaks määrata ühtselt ja ühiste eeskirjade kohaselt (vt selle kohta kohtuotsus, 4.10.2001, Goed Wonen, C-326/99, EU:C:2001:506, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).

45

Sellest järeldeb eelkõige, et kuigi käibemaksudirektiivi artikli 12 lõige 2 annab liikmesriikidele õiguse määratleda eeskirjad selle artikli lõike 1 punktis a sätestatud kriteeriumi kohaldamiseks ehitiste ümberkujundamisele, eelkõige seoses sellega, mis puudutab ehitise võõrandamist enne selle esmast kasutuselevõttu, ei saa seda sätet siiski tõlgendada nii, et liikmesriikidel on võimalus oma siseriiklikes õigusnormides muuta esmase kasutuselevõtu mõistet ennast, kuna see kahjustab kõnealuse maksuvabastuse kasulikku mõju.

46

Käibemaksudirektiivi artikli 12 ja artikli 135 lõike 1 punkti j grammatilisest analüüsist koostoimes konteksti ja selle direktiiviga kavandatud eesmärkide analüüsiga tuleneb seega, et direktiiv ei anna liikmesriikidele õigust kehtestada selles ette nähtud maksuvabastustele tingimusi või neid piirata.

47

Sellest järeldeb, et liikmesriigid ei tohi eelkõige käibemaksuvabastusele, mis puudutab ehitiste võõrandamist pärast nende esmast kasutuselevõttu, seada käibemaksudirektiivis mitte ette nähtud tingimust, et kõnealune esmane kasutuselevõtt toimuks maksustatava tehingu raames.

48

Teiseks, mis puudutab liikmesriikide võimalust määratleda käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 2 kohaselt eeskirjad sama artikli lõike 1 punktis a sätestatud „esmase kasutuselevõtu“ kriteeriumi kohaldamiseks ehitiste ümberkujundamisele, siis tuleb märkida, et koguselise kriteeriumi kehtestamine, mille kohaselt peavad sellise ümberkujundamise kulud moodustama teatud protsendi asjaomase ehitise algsest väärtusest, mis käesoleval juhul on vähemalt 30%, et anda alus käibemaksu kohaldamiseks, kujutab endast selle võimaluse rakendamist.

49

Käesolevas asjas nähtub eelotsusetaotlusest, et asjaomane hoone oli ehitis, milles oli tehtud kohandamistöid, mille kulu ületas 30% ehitise algsest väärtusest.

50

Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 69 on märkinud, tuleb seega täpsustada käibemaksudirektiivi artikli 12 lõikes 2 sisalduva mõiste „ümberkujundamine“ sisu koguselisest aspektist.

51

Sellela seoses olgu märgitud, et käibemaksudirektiiv mõistet „ümberkujundamine“ ei määratle.

52

Kuigi see mõiste ei ole ühtne, nagu kinnitavad selle eri keeleversioonid, kus inglise keeles on conversions, saksa keeles Umbauten, rumeenia keeles transform?ri ja poola keeles przebudowa, eeldab see vähemalt, et asjaomast hoonet peab olema oluliselt muudetud eesmärgiga muuta selle otstarvet või muuta märkimisväärselt selle kasutustingimusi.

53

Mõiste „ümberkujundamine“ sellist tõlgendust toetab Euroopa Kohtu praktika, mille kohaselt kohaldatakse käibemaksuvabastust sellise kinnisasja võõrandamise tehingule, mis koosneb maatükist ja uueks hooneks ümberehitatavast olemasolevast ehitisest, kui võõrandamise hetkel on olemasolevas ehitises tehtud üksnes osalisi lammutustöid ja ehitis oli sellisena vähemalt osaliselt veel kasutuses (kohtuotsus, 12.7.2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, punkt 39).

54

Seega hõlmab mõiste „ümberkujundamine“ eelkõige olukorda, kus ehitustööd on lõpetatud või piisavalt kaugele jõudnud ning nende lõpetamisel on asjaomane hoone mõeldud kasutamiseks muul otstarbel.

55

Käesoleva kohtuotsuse punktis 52 toodud mõiste „ümberkujundamine“ tõlgendus kuulub ka käibemaksudirektiivi eesmärgi alla, mis on sellise tehingu maksustamine, millega soovitakse suurendada tehingu esemeks oleva asja väärtust. Nagu kohtujuristki oma ettepaneku punktides 71 ja 72 on sisuliselt märkinud, lisandub uute ehitiste puhul see väärtus ehitustöödega, mis muudavad olemasolevat olukorda oluliselt, kuna kinnisasjast, millel puudub ehitised ehk elamiseks kõlbmatust maatükist saab eluhoone. Olemasolevate ehitiste puhul lisandub kõnealune väärtus siis, kui ehitised kujundatakse ümber nii, et olemasolevat ehitist võib pidada uueks ehitiseks.

56

Käesolevas asjas tuleb täheldada, et käibemaksudirektiivi artikli 12 lõikes 2 sisalduv mõiste „ümberkujundamine“ võeti Poola õigusesse üle käibemaksuseaduse artikli 2 punktiga 14, kasutades selleks mõistet „parendamine“.

57

Tingimusel aga, et liikmesriigi kohtud tõlgendavad viimati nimetatud mõistet mõiste „ümberkujundamine“ sünonüümina käesoleva kohtuotsuse punktis 52 täpsustatud tähenduses, ei too ilmnenu terminoloogiline erinevus iseenesest kaasa käibemaksuseaduse vastuolu käibemaksudirektiiviga.

58

Käesolevas asjas moodustasid asjaomase hoone „parendamisel“ tehtud kulutused 55% selle algsest väärtusest. Kuigi selline protsent eeldab a priori, et hoone muutmise ulatus võis aidata kaasa selle kasutamistingimuste märkimisväärsele muutumisele, peab liikmesriigi kohus siiski tema käsutuses olevate tõendite põhjal hindama, mil määral tõi põhikohtuasjas käsitletav „parendamine“ kaasa selle ehitise olulise muutmise käesoleva kohtuotsuse punktis 52 täpsustatud tähenduses.

59

Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 12 lõikeid 1 ja 2 ning artikli 135 lõike 1 punkti j tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas käsitletavat, mis kehtestavad ehitiste võõrandamisel kohaldatavale käibemaksuvabastusele tingimuse, et nende esmane kasutuselevõtt toimuks maksustatava tehingu raames. Samu sätteid tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus, kui sellised siseriiklikud õigusnormid kehtestavad samasugusele maksuvabastusele tingimuse, et olemasoleva ehitise „parendamisel“ tehtud kulutused ei ületaks 30% ehitise algsest väärtusest, eeldusel et mõistet „parendamine“ tõlgendatakse sama moodi nagu käibemaksudirektiivi artikli 12 lõikes 2 sisalduvat mõistet „ümberkujundamine“, see tähendab nii, et asjaomast hoonet peab olema oluliselt muudetud eesmärgiga muuta selle otstarvet või muuta märkimisväärselt selle kasutamistingimusi.

Kohtukulud

60

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 (teine koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 12 lõikeid 1 ja 2 ning artikli 135 lõike 1 punkti j tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas käsitletavat, mis kehtestavad ehitiste võõrandamisel kohaldatavale käibemaksuvabastusele tingimuse, et nende esmane kasutuselevõtt toimuks maksustatava tehingu raames. Samu sätteid tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus, kui sellised siseriiklikud õigusnormid kehtestavad samasugusele maksuvabastusele tingimuse, et olemasoleva ehitise „parendamisel“ tehtud kulutused ei ületaks 30% ehitise algsest väärtusest, eeldusel et mõistet „parendamine“ tõlgendatakse sama moodi nagu direktiivi 2006/112 artikli 12 lõikes 2 sisalduvat mõistet „ümberkujundamine“, see tähendab nii, et asjaomast hoonet peab olema oluliselt muudetud eesmärgiga muuta selle otstarvet või muuta märkimisväärselt selle kasutamistingimusi.

Allkirjad

(*1) Kohtumenetluse keel: poola.