

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

11. mai 2017(\*)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 2 lõike 1 punkt a – Artikli 14 lõige 1 – Maksustatavad tehingud – Mõiste „kaubatarne tasu eest“ – Kinnisasja võõrandamine riigile või kohalikule omavalitsusüksusele maksuvõla tasumise eesmärgil – Välistamine

Kohtuasjas C-36/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Naczelny Sąd Administracyjny (kõrgeim halduskohus, Poola) 21. septembri 2015. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 22. jaanuaril 2016, menetluses

**Minister Finansów**

*versus*

**Posnania Investment SA**

EUROOPA KOHUS (teine koda),

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

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Poola valitsus, esindaja: B. Majczyna,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja M. Owsiany-Hornung,

olles 16. veebruari 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 2 lõike 1 punkti a ja artikli 14 lõiget 1.

2 Taotlus on esitatud Minister Finansówi (Poola rahandusminister; edaspidi „minister“) ja Posnania Investment SA (edaspidi „Posnania“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab küsimust,

kas tehing, mille käigus andis nimetatud äriühing maksuvõla tasaarveldamiseks kohalikule omavalitsusüksusele üle kinnisasja omandiõiguse, on käibemaksuga maksustatav.

## **Õiguslik raamistik**

### **Liidu õigus**

3 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõikes 1 on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

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

[...]“

4 Direktiivi artikli 9 lõige 1 näeb ette:

„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 14 lõike 1 kohaselt on „kaubatarne“ materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.

6 Käibemaksudirektiivi artikkel 16 sätestab:

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

Kaubatarnena tasu eest ei käsitata siiski näidiste jagamist või väikese väärtusega kinkide tegemist maksukohustuslase majandustegevuse eesmärgil.“

### **Poola õigus**

7 11. märtsi 2004. aasta kaupade ja teenuste maksustamise seaduse (ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U. 2011, nr 177, rubriik 1054; edaspidi „käibemaksuseadus“) sätestab muudetud redaktsiooni artikli 2 punktis 6:

„Järgnevates sätetes tähistab mõiste „kaubad“ esemeid ja nende osi, samuti energiat mis tahes vormis.“

8 Seaduse artikli 5 lõike 1 punkt 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Kaupadelt ja teenustelt võetava maksuga (edaspidi „maks“) maksustatakse: kaubatarned ja teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil.“

9 Selle seaduse artikli 7 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Artikli 5 lõike 1 punkti 1 tähenduses on kaubatarne materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek [...]“

10 Sama seaduse artikli 15 lõige 1 sätestab:

„Maksukohustuslane on iga juriidiline isik, õigusvõimeta üksus ja füüsiline isik, kes teostab iseseisvalt lõikes 2 nimetatud majandustegevust, olenemata selle tegevuse eesmärgist või tulemustest.“

11 Käibemaksuseaduse artikli 15 lõige 2 sätestab:

„Majandustegevus“ on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus, ja seda ka siis, kui tegevus toimus vaid korra, kuid tegevuse asjaolud viitavad isiku kavatsusele seda läbi viia korduvalt. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.“

12 29. augusti 1997. aasta maksuseadustiku (ordynacja podatkowa, Dz. U. 2015, rubriik 613) artikkel 66 on sõnastatud järgmiselt:

„Lõige 1 Üks maksuvõla kustutamise erijuhtudest on omandiõiguse või muude varaliste õiguste üleminek:

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

Lõige 2 Üleminek toimub maksukohustustase taotlusel:

- 1) lõike 1 punktis 1 viidatud juhtudel pädeva maksu- või tolliasutuse juhi nõusolekul keskvalitsuse volitatud vallajuhi ja maksukohustustase vahel sõlmitud lepingu alusel;
- 2) lõike 1 punktis 2 viidatud juhtudel linnapea, linnavolikogu esimehe, maakonna juhi või vojevoodkonna juhi ja maksukohustustase vahel sõlmitud lepingu alusel;

[...]

Artikkel 4 Lõikes 1 viidatud juhtudel loetakse maksuvõla kustutamise kuupäevaks kuupäev, mil toimub omandiõiguse või muude varaliste õiguste üleminek.

[...]“

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus**

13 Posnania on Poola äriühing, mille majandustegevus hõlmab kinnisvaratehinguid. Selle tegevusega seoses on ta käibemaksukohustuslane. Maksuvõlgnevuste tasaarveldamise eesmärgil tegi ta Czerwonaki (Poola) vallale (edaspidi „vald“) ettepaneku sõlmida maksuseadustiku artikli 66 kohaselt leping talle kuuluva hoonestamata kinnisasja omandiõiguse ülemineku kohta vallale.

14 5. veebruaril 2013 sõlmitud lepingu tulemusel kustutati osaliselt Posnania maksuvõlg ning samal ajal läks nimetatud kinnisasja omandiõigus üle vallale.

15 Posnania esitas ministrile taotluse üksikjuhtumi tõlgenduse saamiseks, et selgitada välja,

kas sellises olukorras on vallaga sõlmitud tehing käibemaksuga maksustatav ja kas seetõttu oli tal kohustus väljastada sellekohane arve.

16 Posnania leidis oma taotluses, et tema hinnangul ei oleks pidanud kõnealune tehing olema käibemaksuga maksustatav, tuginedes eelotsusetaotluse esitanud kohtu, s.o. Naczelný Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) praktikale, mille kohaselt ei ole omandiõiguse üleminek riigile, kui selle eesmärk on tasaarveldada maksuvõlgnevus riigieelarvesse laekuvate maksude osas, käibemaksuga maksustatav.

17 Minister leidis 10. mail 2013 antud üksikjuhtumi tõlgenduses, et Posnania'le kuuluva kinnisasja omandiõiguse üleminekuga vallale sai viimane kõik omaniku õigused sellele asjale ning seega kujutas omandi üleminek maksuvõlgnevuste tasaarveldamiseks endast Poola õigusnormide tähenduses kaubatarnet tasu eest, mis üldjuhul on käibemaksuga maksustatav.

18 Posnania esitas Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie'le (Varssavi vojevoodkonna halduskohus, Poola) kaebuse nimetatud üksikjuhtumi tõlgenduse tühistamiseks.

19 Nimetatud kohus otsustas 13. veebruaril 2014 kaebuse rahuldada ja tühistas tõlgenduse, leides, et käibemaksukohustus võib tekkida juhul, kui kinnisasja omandiõiguse üleminek toimub ametiasutuse ettekirjutuse või seaduse alusel, tingimusel, et ülemineku eest makstakse tasu. Võttes arvesse, et Poola õiguse kohaselt ei olnud tegemist kirjeldatud olukorraga, otsustas nimetatud kohus, et omandiõiguse üleminek riigile maksuvõlgnevuste tasaarveldamise eesmärgil riigieelarvesse laekuvate maksude osas, ei ole käibemaksuga maksustatav tehing.

20 Minister esitas selle otsuse peale kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

21 Viimane täpsustas oma eelotsusetaotluses, et kuigi vaidlustatud ei ole seda, et Posnania on käibemaksukohustuslane, kerkib siiski küsimus, kas kinnisasja omanikuna käsutamise õiguse üleminekut, mille eesmärk on maksuvõla tasaarveldamine, saab käsitada „kaubatarnena tasu eest“ käibemaksudirektiivi tähenduses.

22 Sellega seoses tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohus meelde oma kohtupraktikat, mille kohaselt asja omandiõiguse üleminek riigile maksuvõlgnevuste tasaarveldamiseks riigieelarvesse laekuvate maksude osas, ei ole käibemaksuga maksustatav tehing, kuna maks ei ole rahaline sooritus, mida on võimalik saada muu soorituse tasaarveldamiseks, kuna maksu põhitunnus on ühepoolsus.

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

„Kas kinnisasja (materiaalse vara) omandiõiguse üleminek käibemaksukohustuslaselt:

- a) riigile – et tasaarveldada maksuvõlgnevust riigieelarvesse laekuvate maksude osas, või
- b) vallale, maakonnale või vojevoodkonnale – et tasaarveldada maksuvõlgnevust nimetatud omavalitsusüksuste eelarvesse laekuvate maksude osas, mis toob kaasa maksuvõla kustutamise, on maksustatav tehing (kaubatarne tasu eest) [käibemaksu]direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti a ja artikli 14 lõike 1 tähenduses?“

### **Eelotsuse küsimuse analüüs**

24 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimusega selgitada sisuliselt seda, kas käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti a ja artikli 14 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kinnisasja omandiõiguse üleminek käibemaksukohustuslaselt liikmesriigile või liikmesriigi kohalikule

omavalitsusüksusele, mis toimub sarnaselt põhikohtuasjas käsitletavale juhtumile maksuvõlgnevuse tasumiseks, kujutab endast kaubatarne tasu eest, mis on käibemaksuga maksustatav.

25 Sissejuhatuseks tuleb meenutada, et käibemaksudirektiiv kehtestab ühise käibemaksusüsteemi, mis põhineb maksustatavate tehingute ühetaolisel määratlusel (kohtuotsus, 20.6.2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 39).

26 Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktile a maksustatakse käibemaksuga kaubatarne tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

27 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.

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

29 Põhikohtuasjas kõnealuse tehingu puhul on esiteks selge, et Posnania ja valla vahel sõlmitud lepingu tulemusel läks kinnisasja omandiõigus üle, ning teiseks, et Posnania on maksukohustuslane.

30 Kolmandaks, kaubatarne toimumise kohta puudutav tingimus on igal juhul täidetud, kuna tehing toimus liikmesriigi territooriumil, st Poolas.

31 Neljandaks, mis puudutab asjaolu, kas maksuvõlgnevuste tasaarveldamiseks avalik-õiguslikule üksusele kinnisasja omandiõiguse üleminekuga – antud juhul maatüki üleminek vallale – seotud tehing võis olla tasuline, siis tuleb märkida, et kaubatarne on tehtud „tasu eest“ käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti a tähenduses vaid juhul, kui tarnija ja soetaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused, ja tarnija saadud tasu vastab majanduslikult väärtuselt kauba saajale tarnitud kauba tegelikule väärtusele (kohtuotsused, 27.4.1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, punkt 26, ja 21.11.2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, punkt 32).

32 Mõistagi on antud juhul kinnisasja tarnija ja selle saaja vahel selline õigussuhe nagu see, mis seob võlausaldajat võlgnikuga.

33 Samas, maksumaksja kui maksuvõla tasumise eest vastutava isiku kohustus tasuda maksuametile kui võlausaldajale oma võlga, on ühepoolne, kuna maksu tasumine maksumaksja poolt toob üksnes kaasa seaduse alusel maksuvõla kustutamise, isegi kui see toimub – nagu antud juhul – kinnisasja omandiõiguse üleminekuga täitmise asendamise teel.

34 Maks kujutab endast nimelt kohustuslikku makset, mille kogumisega tegeleb avalik-õiguslik ametiasutus tema maksustamispädevusse kuuluvatelt isikutelt. Seda kasutatakse riigi eelarvehahendite kaudu avalike teenuste rahastamiseks. Sellise maksega – olenemata sellest, kas see hõlmab rahasummat või materiaalselt vara nagu käesolevas asjas – ei kaasne ühtki sooritust ametivõimude poolt ega ühtki vastusooritust maksumaksja poolt.

35 Järelikult ei ole tegemist õigussuhtega, millega seotud toimingud on vastastikused käesoleva kohtuotsuse punktis 31 viidatud Euroopa Kohtu praktika tähenduses.

36 Sellisel juhul ei saa täitmise asendamist kinnisasja omandiõiguse üleandmisega, mille eesmärk on maksuvõla kustutamine, käsitada tehinguna tasu eest käibemaksudirektiivi artikli 2

lõike 1 punkti a tähenduses ja see ei ole käibemaksuga maksustatav.

37 Tuleb siiski lisada, et kuigi liikmesriigi kohus on ainsana pädev hindama põhikohtuasja faktilisi asjaolusid ning tõlgendama liikmesriigi õigust, on Euroopa Kohus, kellel tuleb anda eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustele tarvilikud vastused, pädev andma põhikohtuasja materjale ning talle esitatud seisukohti arvestades juhiseid, mis võivad aidata siseriiklikul kohtul asja lahendada (vt kohtuotsus, 24.2.2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punkt 32).

38 Mis puudutab põhikohtuasjas kõnealust tehingut, siis tuleb märkida, et välistada ei saa seda, et Poshania on põhikohtuasjas kõnealuse kinnisasjaga seoses käibemaksukohustuslasena juba sisendkäibemaksu maha arvanud.

39 Selle kohta märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 44, et kuigi esineb lõpptarbimise maksustamata jäämise oht, on see oht siiski käibemaksudirektiivi artikli 16 sätetega kaetud.

40 Euroopa Kohtu praktika kohaselt on viimati nimetatud sätte eesmärk tagada niisuguse maksukohustuslase, kes kasutab kaupa või osutab teenuseid tema enda või oma töötajate isiklikuks tarbeks, ning lõpptarbija, kes omandab sama liiki kaupa või kasutab sama liiki teenust, võrdne kohtlemine (vt selle kohta kohtuotsus, 17.7.2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

41 Selle eesmärgi saavutamiseks näeb käibemaksudirektiivi artikkel 16 ette, et maksukohustuslase poolt tema ettevõtte vara hulka kuuluvate kaupade kasutamist tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või selle tasuta äraandmist või üldiselt kasutamist muul kui ettevõtluse eesmärgil käsitatakse kaubatarnena tasu eest, kui nendelt kaupadelt või nende osadelt võis käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata (kohtuotsus, 17.7.2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, punkt 24).

42 Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti a ja artikli 14 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kinnisasja omandiõiguse üleminek käibemaksukohustuslaselt liikmesriigile või liikmesriigi kohalikule omavalitsusüksusele, mis toimub sarnaselt põhikohtuasjas käsitletavale juhtumile maksuvõlgnevuse tasumiseks, ei kujuta endast kaubatarnet tasu eest, mis on käibemaksuga maksustatav.

## Kohtukulud

43 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 2 lõike 1 punkti a ja artikli 14 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kinnisasja omandiõiguse üleminek käibemaksukohustuslaselt liikmesriigile või liikmesriigi kohalikule omavalitsusüksusele, mis toimub sarnaselt põhikohtuasjas käsitletavale juhtumile maksuvõlgnevuse tasumiseks, ei kujuta endast kaubatarnet tasu eest, mis on käibemaksuga maksustatav.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: poola.