

62016CC0308

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA

esitatud 4. juulil 2017 (1)

Kohtuasi C-308/16

Kozuba Premium Selection sp. z o.o.

versus

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus))

Eelotsusemenetlus – Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Ehitise või ehitise osade ja ehitise aluse maa võõrandamise maksuvabastus – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 135 lõike 1 punkt j – Artikli 12 lõike 1 punkt a ja lõige 2 – Mõiste „esmane kasutuselevõtt“ – Mõiste „ümberkujundamine“

1.

Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) esitab eelotsusetaotluse direktiivi 2006/112/EÜ (2) tõlgendamise kohta käibemaksu osas, millega maksustatakse ehitiste või ehitiste osade ja nende aluse maa võõrandamist. (3)

2.

Direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktiga j on nende kinnisasjade võõrandamine käibemaksust vabastatud, tingimusel et need on erinevad „artikli 12 lõike 1 punktis a nimetatud juhtudel[est]“. Põhimõtteliselt on seega ehitise „võõrandamine enne esmast kasutuselevõttu“ käibemaksuga maksustatav, mitte käibemaksuvaba, sest just seda juhtu käsitleb viimane kahest viidatud õigusnormist. Käibemaksu ei maksta aga sama ehitise järgnevate võõrandamiste puhul.

3.

Sellisel kirjeldatud maksustamise/maksuvabastuse vaheldumist võib aga muuta, sest liikmesriikidel on vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 12 lõikele 2 kaks võimalust: i) „kehtestada lõike 1 punktis a sätestatud kriteeriumi ehitiste ümberkujundamisele kohaldamise üksikasjalikud eeskirjad“; ja teatud juhtudel ii) „kohaldada muid kriteeriume peale esmase kasutuselevõtu“.

4.

Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib kokkuvõttes teada, kas Poola õigusakt, millega on direktiivi 2006/112 see osa tema õiguskorda üle võetud (nii mõiste „esmane kasutuselevõtt“ kui ka „ehitiste ümberkujundamine“ osas), on selle direktiiviga kooskõlas.

I. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

Direktiiv 2006/112

5.

Artikli 2 lõikes 1 on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

a)

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

[...]“.

6.

Vastavalt artikli 9 lõikele 1:

„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.“

7.

Artiklis 12 on ette nähtud:

„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.

[...]“.

8.

Artiklis 14 on sätestatud:

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

[...]“

9.

Artikli 135 lõikes 1 on märgitud:

„1. 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;

[...]“.

B. Poola õigus

Kaupade ja teenuste maksustamise seadus (Ustawa o podatku od towarów i usług) (4)

10.

Artikli 2 punktis 14 on määratletud:

„Esmase 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% protsenti soetusmaksumusest“.

11.

Artikli 43 lõikes 1 on sätestatud:

„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 võõrandamise kuupäevaks on esmasest kasutuselevõtust möödunud vähem kui kaks aastat;

[...]“.

II. Kohtuvaidluse faktilised asjaolud ja eelotsuse küsimus

12.

Kozuba Premium Selection sp. z o.o. (edaspidi „Kozuba“) (5) on äriühing, kes otsustas 17. septembril 2005 oma aktsiakapitali suurendada. Samal päeval tegi üks aktsionäridest äriühingusse sissemakse eluhoone (suvila) kujul, mis on ehitatud 1992. aastal.

13.

2006. aastal hoonet renoveeriti ja see kohandati Kozuba majandustegevuse vajadustele „näidiselamuks“. Ümberkujundamiskulud ulatusid 55% tasemeni elamu soetusmaksumusest. (6)

14.

31. juulil 2007 kanti hoone („näidiselamu“) Kozuba põhivara nimekirja, kuhu see jäi kuni 15. jaanuarini 2009. Sel kuupäeval arvati hoone põhivarast maha, sest see müüdi kolmandale isikule.

15.

Kozuba sõnul tähendas kinnisasja müümine pärast selle renoveerimist käibemaksuga maksustatavat tehingut. Kuna aga tegu oli kasutatud ehitisega, oli see müük käibemaksust vabastatud, mistõttu ta seda käibedeklaratsioonil ei deklareerinud.

16.

Dyrektor Urz?du Kontroli Skarbowej (maksukontrolliasutuse direktor, Poola) esitas 12. aprilli 2013. aasta otsusega Kozubale 2009. aasta esimese kvartali eest käibemaksunõude, milles oli maksustatavat summat suurendatud ehitise müügisumma võrra.

17.

Maksuhaldur oli kokkuvõttes seisukohal, et: a) käibemaksuseaduse artikli 43 lõike 1 punkt 10 lubab ehitiste võõrandamise käibemaksust vabastada ainult siis, kui võõrandamine toimub pärast ehitiste „esmast kasutuselevõttu“; ja b) käibemaksuseaduse artikli 2 lõike 14 järgi toimub „esmane kasutuselevõtt“ ainult pärast maksustatavat tehingut. Seega, kuigi ehitist kasutati 31. juulil 2007 äriühingu oma tegevuse tarbeks, ei olnud sel kuupäeval veel „esmast kasutuselevõttu“ toimunud, sest ehitise kasutusele võtmisel ei olnud tehtud maksustatavaid tehinguid. Selle kriteeriumi kohaselt toimus „esmane kasutuselevõtt“ ehitise müümise ajal, s.o 15. jaanuaril 2009.

18.

Kozuba vaidlustas 17. mail 2013 selle otsuse, mida Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

(Varssavi maksukoja direktor, Poola) 30. juulil 2013 kinnitas.

19.

Kozuba esitas selle otsuse peale kaebuse Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie'le (Varssavi vojevoodkonna halduskohus, Poola), kes jättis selle oma 22. mai 2014. aasta kohtuotsusega sisulises küsimuses rahuldamata. (7)

20.

Nüüd kaebas äriühing kohtuotsuse peale edasi Naczelny Sąd Administracyjny'le (Poola kõrgeim halduskohus), kes kahtleb selles, kas „esmase kasutuselevõtu“ nõudega, nagu see on ette nähtud käibemaksuseaduse artikli 2 lõikes 14, peab kaasnema maksustatava tehingu nõue või kas – vastupidi – see mõiste on seotud ehitise tegelikult kasutamisega, olenemata sellest, kas sellele on eelnenud maksustatav tehing. Esimesel juhul täheldab ta Poola õigusnormi võimalikku vastuolu direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktiga j, sest sellega piiratakse alusetult õigust maksuvabastusele.

21.

Ta lähtub sellest, et viidatud direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkt j, milles on viidatud selle direktiivi artikli 12 lõike 1 punktile a, seab maksuvabastuse sõltuvusse mõistest „esmane kasutuselevõtt“, kuid ei määratle seda.

22.

Käibemaksuseaduse artikli 2 lõike 14 kohaselt ei toimu „esmast kasutuselevõttu“, kui ehitised ehitatakse või kujundatakse ümber oma tarbeks ja arendaja kasutab neid ise. Kuna ei toimu ehitise võõrandamist maksustatava tehingu alusel, muutub maksuvabastus mittekohaldatavaks vastavalt käibemaksuseaduse artikli 43 lõike 1 punktile 10. Nii võib see olla näiteks siis, kui kinnisasi müüakse kümne aasta pärast alates selle tegelikult kasutusele võtmisest. Tulemus on see, et maksu (s.o maksuvabastuse puudumine) kohaldatakse mitte ainult „uutele“ ehitistele, vaid ka „vanadele“, kui need on ehitatud või renoveerinud maksukohustuslane ise oma tarbeks.

23.

Lisaks kahtleb eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas direktiiviga 2006/112 on kooskõlas käibemaksuseaduse artikli 2 punkti 14 alapunkt b, mis seab ehitiste ümberkujundamise juhtudel esmase kasutuselevõtu sellega, et ümberkujundamise kulud moodustavad vähemalt 30% ehitise soetusmaksumusest.

24.

Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et see õigusnorm võimaldab käibemaksu nõuda (ilma käibemaksuvabastuseta) iga kord, kui tehakse niisuguste tunnustega remonditöid, ja renoveeritud ehtis antakse üle. Tema arvates ei ole Poola õiguses täpsustatud, mis hetkest alates ja millise ajapiirini tuleb kulude suurust (mis on vähemalt 30% soetusmaksumusest) arvutada, et tuvastada „esmast kasutuselevõttu“.

25.

Seepärast esitab Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikli 135 lõike 1 punkti j tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklik õigusnorm (11. märtsi 2004. aasta kaupade ja teenuste maksustamise seaduse (Ustawa o podatku od towarów i usług, Dziennik Ustaw nr 54, punkt 535, muudatustega, edaspidi „käibemaksuseadus“) 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?“

III. Menetlus Euroopa Kohtus

26.

Eelotsusetaotlus registreeriti Euroopa Kohtu kantseleis 30. mail 2016.

27.

Kirjalikud seisukohad esitasid Poola valitsus ja Euroopa Komisjon. Kohtuistung pidamist ei peetud vajalikuks.

IV. Poolte seisukohtade kokkuvõte

28.

Poola valitsus leiab, et direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktis j ei ole kindlaks määratud mõistet „esmane kasutuselevõtt“ ega viidatud määratlustele, mis võivad olla antud liikmesriikide õigusaktides. Seega on tegu liidu õiguse autonoomse mõistega, mida tuleb tõlgendada ühetaoliselt, et vältida erinevusi käibemaksukorra kohaldamisel riigiti. (8)

29.

Selle õigusnormi tõlgendamisel tuleb lähtuda direktiivi 2006/12 kontekstist, süsteemist ja eesmärgist, võttes eriliselt arvesse maksuvabastuse ratio legis't. Kuigi Euroopa Kohtu hinnangul tuleb maksuvabastusi kui erandit maksustamise üldreeglist tõlgendada kitsalt, (9) ei ole selle

tõlgendamiskriteeriumiga lubatud maksuvabastuse mõjudele vastu töötada.

30.

Poola valitsus on seisukohal, et hoone ehitamine või olulisel määral renoveerimine tähendab väärtuse lisamist, mida tuleb maksustada täpselt käibemaksuga maksustatava tehingu tegemise ajal. (10) Tema arvates tuleb olenemata sellest, kui kaua on isik, kes hoone ehitas või ümber kujundas, seda oma tarbeks kasutanud, seda lisandväärtust maksustada hoone ostjale müümise ajal.

31.

Poola valitsus kinnitab, et kui ehitise võõrandamist (maksustatav tehing) uue valminud ehitise või renoveeritud kujul ei ole toimunud, loetakse seda direktiivi 2006/112 järgi ikka „uueks ehitiseks“. Seostada „esmast kasutuselevõttu“ lihtsalt tegeliku kasutamisega töötaks vastu selle direktiivi aluspõhimõtete olemusele ja võimaldaks pettust maksuvabastuse kuritarvitamisega.

32.

Seoses võimalusega, et liikmesriigid kasutavad muid kui „esmase kasutuselevõtu“ kriteeriume, juhib Poola valitsus tähelepanu kahele direktiivi 2006/112 artikli 12 lõike 2 juhule. Kui riik võtab aluseks „ajavahemik[u] esmasest kasutuselevõtust järgmise võõrandamiseni“, tuleb maksustada mitte ainult algset võõrandamist „esmase kasutuselevõtu“ raames, vaid ka hilisemat kahe aasta jooksul toimunud võõrandamist. Vastupidine tähendaks, et algne võõrandamine „esmase kasutuselevõtu“ raames oleks maksust vabastatud ja et järgnev võõrandamine, mis toimub kahe järgneva aasta jooksul pärast seda „esmast kasutuselevõttu“, enam ei oleks maksustatav.

33.

Võimaluse kohta, et „esmane kasutuselevõtt“ toimub pärast hoone renoveerimist, rõhutab Poola valitsus, et Euroopa Kohus tunnustab seda võimalust. (11) Tema arvates ei ületa siseriiklikud õigusnormid direktiivi 2006/112 artikli 12 lõikes 2 antud hindamisõiguse piire, sest Poola seadusandja poolt kindlaks määratud kulutase kujutab märkimisväärset väärtuse lisamist ümberkujundamisel.

34.

Komisjon on seisukohal, et kuigi maksuvabastust tuleb tõlgendada kitsalt, ei saa see maksuvabastust iseenesest ilma tagajärgedeta jätta. Algatatud asjas võib liikmesriigi seadus välja viia selleni, et „vanu“ ehitisi maksustatakse käibemaksuga, mis on vastuolus direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkti j eesmärgi ja loogikaga.

35.

Kuna direktiivis 2006/112 ei ole „esmane kasutuselevõtt“ määratletud, on komisjon seisukohal, et seda tuleb mõista selle tavapärase tähenduses, et see on lihtsalt ehitise kasutamine. Seega ei ole nõutav, et kasutusele eelneks maksustatav tehing. Selle Poola õiguses tingimuste seadmisega kaasneb piirang, mis on vastuolus direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkti j koostoimes artikliga 12 tõlgendusega.

36.

Ehitiste ümberkujundamise suhtes rõhutab komisjon, et direktiivi 2006/112 artikli 12 lõikega 2 (teine lõik) on liikmesriikidel lubatud määratleda mõiste „esmane kasutuselevõtt“ tähendus seoses

nende tehingutega, nagu kinnitas Euroopa Kohus kohtuotsuses Gemeente 's Hertogenbosch. (12)

37.

Komisjoni hinnangul on see, et „ümberkujundamise“ olemasolu hindamise kriteerium seotakse kuludega, mis ulatuvad üle 30% ehitise soetusmaksumusest, just nimelt selle kriteeriumi tõlgendamine. Ümberehitamisprotsess peab olema nii intensiivne, et selle tulemus on samaväärne uue ehitisega, ja seega tuleb mõistet „esmane kasutuselevõtt“ kohaldada mitte ainult hoone algselle ehitamisele, vaid ka igale selle „ümberkujundamisele“.

38.

Komisjon ei ole siiski veendunud, et mõiste „ümberkujundamine“ määratlus Poola õiguses on direktiiviga 2006/12 kooskõlas. Tema arvates kätkeb ümberkujundamine oluliste muudatuste, mitte lihtsalt remondi- või hooldustööde tegemist, mis – nagu näib – on õigusaktis selle mõiste sees lubatud.

V. Õiguslik hinnang

39.

Direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkt j vabastab käibemaksust ehitiste või ehitiste osade ja maa, millel nad asuvad, võõrandamise, (13), „välja arvatud artikli 12 lõike 1 punktis a nimetatud juhtudel“. Kuna viimati nimetatud õigusnormis on viidatud „võõrandamisele enne esmast kasutuselevõttu“, peavad järgnevad sama ehitise võõrandamised olema käibemaksuvabad.

40.

Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekivad kahtlused kahes mõttes. Ühelt poolt seoses mõistega „esmane kasutuselevõtt“ Poola õiguses, milles on maksuvabastuse toimet alusetult piiratud. Kuna käibemaksuseadus seob selle mõiste „maksustatud tehingute tegemisega“, ei saa olla, et omanik või arendaja kasutab uut (kasutusse võetud) ehitist, ilma et sellega kaasneks maksustatud tehingut. Tagajärjeks on see, et kui arendaja võõrandab selle ehitise aastaid hiljem, siis maksuvabastus enam ei toimi ja müük maksustatakse käibemaksuga, vaatamata sellele et ehitist ei ole enam uus.

41.

Teiselt poolt küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas arvestades seda, kuidas on käibemaksuseaduses ehitiste ümberkujundamine (mis takistab maksuvabastuse saamist mõne nendest hilisemal võõrandamisel) piiritletud, on see seadus direktiivi 2006/112 artikliga 12 kooskõlas.

A. Mõiste „esmane kasutuselevõtt“

42.

„Kaubatarne“ on vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 14 lõikele 1 „materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek“. Euroopa Kohtu praktikas on märgitud: „Kuuenda direktiivi (14) artikli 5 lõikes 1 sätestatud mõiste „kaubatarne“ ei viita nimelt omandi üleminekule kehtiva siseriikliku õigusega ette nähtud vormis, vaid hõlmab kõiki materiaalse vara üleminekuga seotud tehinguid, millega üks pool annab teisele poolele õiguse käsutada vara nii, nagu ta oleks selle omanik“. (15)

43.

Direktiiv 2006/112 lähtub sellest, et isikuid, kes tegelevad majandustegevusega, käsitletakse käibemaksukohustuslastena (artikli 9 lõige 1) juhul, kui nad vastavad üldkriteeriumidele, mille kohaselt on nende tegevus kutseline ja tavapärane. Neid kriteeriumeid laiendatakse seoses kinnisasjatehingutega, sest direktiiv lubab liikmesriikidel käsitada maksukohustuslastena ka isikuid, kes teevad neid tehinguid juhuti, vastavalt artikli 12 lõike 1 punktile a.

44.

Seega on ehitusarendaja oma tavapärases tegevuses direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 kohaselt maksukohustuslane. Juhuaarendaja on sedasama direktiivi artikli 12 lõike 1 punkti a kohaselt, tingimusel et liikmesriik on kasutanud luba isikulist kohaldamisala laiendada. Kui see nii ei ole, siis juhuaarendaja poolt võõrandamine ei oleks maksustatav.

45.

Direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktis j ette nähtud maksuvabastuses on viidatud direktiivi artikli 12 lõike 1 punkti a faktilisele juhule. Tulemus on, et vastavalt sellele viitele on ehitiste võõrandamine maksuvaba, välja arvatud direktiivi juba nimetatud artikli 12 lõike 1 punktis a nimetatud juhtudel. See erand toimib, olenemata sellest, kas liikmesriik on või ei ole kasutanud õigust arvata juhuaarendajad maksukohustuslaste hulka.

46.

Artikli 135 lõike 1 punkti j ja artikli 12 lõike 1 punkti a omavahel koordineerimisel tuleb arvesse võtta tehingu eset. See tähendab, et tuleb silmas pidada, kas ehitise võõrandamine toimub enne või pärast selle esmast kasutuselevõttu. Seega, isegi kui riik ei ole maksukohustuslase staatust juhuaarendajale laiendanud, on järgnevad võõrandamised pärast seda, kui on toimunud võõrandamine direktiivi artikli 9 lõike 1 kohaselt maksukohustuslase poolt pärast esmast kasutuselevõttu, üldjuhul maksuvabad.

47.

Maksuvabastuse raskuskese on võõrandatavate ehitiste uudsuse puudumisel (16). Ehitiste teisel ja kolmandal võõrandamisel (kus ehitised ei ole enam „uued“, vaid „kasutatud“) neid ei maksustata, mis on käibemaksusüsteemiga kooskõlas. Nii kinnitas Euroopa Kohus 4. oktoobri 2001. aasta kohtuotsuses Goed Wonen, al aseverar, et „uue ehitise müüki pärast ehitise esimest võõrastamist lõpptarbijale“ ei maksustata ja et see võõrandamine „tähistab tootmisprotsessi lõppu“. (17)

48.

Selle maksu loogika on nimelt maksustada majandustegevus, millega kaasneb väärtuse lisamine. Hoonete puhul seisneb lisandväärtus uue ehitise ehitamises, mille esmasel võõrandamisel tekib just nimelt seetõttu, et see tähistab „tootmisprotsessi lõppu“, käibemaksu maksmise kohustus.

49.

Ei oleks õigustatud, et seda sama ehitist maksustatakse sama maksuga uuesti iga kord, kui seda hiljem müüakse. (18) Kuuenda direktiivi ettepanekus on komisjoni ettevalmistavates materjalides märgitud, et „selleks et lahendada raskused uute ja vanade ehitiste eristamisel, on mõistet „esmane kasutuselevõtt“ kasutatud selleks, et määrata kindlaks ajahetk, millal ehitist väljub tootmisprotsessist ja muutub tarbimise esemeks, st millal hakkab omanik või rentnik ehitist kasutama“ [mitteametlik tõlge]. (19)

50.

Direktiivi 2006/112 artikli 12 lõige 2 kinnitab, et ehitise uudsus on põhitunnus, millest käibemaksuga maksustamisel juhendatakse, sest see lõige volitab liikmesriike kindlaks määrama lõike 1 punkti a kriteeriumi ehitiste ümberkujundamisele kohaldamise üksikasjalikud eeskirjad (võõrandamine enne esmast kasutuselevõttu). Sel viisil annab direktiiv võimaluse maksustada mitte ainult „uute“, vaid ka „kasutatud või vanade“ ehitiste võõrandamist, aga ainult siis, kui neis on tehtud ümberkujundusi, mis tegelikult muudab need samaväärseks esimestega. Hoone ümberkujundamine täidab sellest seisukohast sama majanduslikku funktsiooni (väärtuse lisamine), mida täitis omal ajal algne ehitamine.

51.

Mis tekitab käibemaksuseaduses raskusi ja teeb muret asja arutavale kohtule, on see, et selles seostatakse mõistet esmane kasutuselevõtt maksustatava tehingu tegemisega. Seega välistatakse kasutuselevõttud, kus ei toimu mõnda tüüpilist käibemaksutehingut.

52.

See liikmesriigi õigusnorm näeb ette, et kui omanik või arendaja kasutab ehitist teatud aja jooksul oma tarbeks — nii on see käesoleval juhul —, ei ole ehitise hilisem müük maksuvaba, sest see kasutus ei vasta „esmaseks kasutuselevõtuks“ kvalifitseerimise nõuetele. Kas selle kriteeriumiga piiratakse maksuvabastuse – nagu see on ühises käibemaksusüsteemis ette nähtud – ulatust?

53.

Direktiivis 2006/112 ei ole täpsustatud, mida tähendab „esmane kasutuselevõtt“. Nõustun Poola valitsuse ja komisjoniga, et tegu on liidu õiguse autonoomse mõistega, mis nõuab ühetaolist tõlgendamist. Seda ei tule aga võtta abstraktselt, vaid lähtudes eelotsusetaotluse esemeks oleva vaidluse konkreetsetest tingimustest.

54.

Vähemalt kaks selle mõiste tõlgendamise liini võib siiski kõrvale jätta. Esimene lähtuks pelgalt füüsilisest hoonete kasutamisest ilma õigusliku aluseta (õigusvastane hõivamine). Teine arvaks selle mõiste sisse üksnes fiktiivsed või pettuse teel kasutamised, ainsa eesmärgiga kasutada ära maksuvabastuse eelist, kuid ilma et need vastaksid tegelikule põhjuslikule tehingule. Üks ega teine ei saa minu arvates olla õiguslikult maksev selleks, et selle toimel oleks nendest (õigusvastastest või oletatavatest) kasutustest hilisem võõrandamine käibemaksust vabastatud.

55.

Jättes seega kõrvale need äärmuslikud juhud, kui käibemaksuseaduse artikleid 2 ja 43 tõlgendatakse nii, nagu kirjeldab eelotsusetaotluse esitanud kohus (st seostades „esmast kasutuselevõttu“ sellega, et on tingimata olemas tehing, mille pealt tuleb tasuda käibemaksu), arvan ma, et see piirab ülemäära direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktis j ette nähtud maksuvabastuse ulatust.

56.

Tegelikult võib esineda esmase kasutuselevõtu juhtusid, kus ei ole olnud (eelnevalt või kui see kasutamine toimus) maksustatavaid tehinguid. Nende hulgas on näiteks kasutamine tulenevalt hoone üürimisest eluasemeks, (20) mis on põhimõtteliselt käibemaksust vabastatud tehing. (21)

57.

Juhul, mille kohta esitati eelotsusetaotlus, kasutas seda hoone arendaja (s.o kasutas hoonet) oma äritegevuse tarbeks üle kahe aasta ja seejärel võõrandas selle kolmandale isikule. Poola maksuamet ei kvalifitseeri sellist oma tarbeks kasutamist esmaseks kasutuselevõtuks lihtsalt seepärast, et ei ole toimunud maksustatavat tehingut.

58.

See eeldus (et oma tarbeks kasutamine ei ole käibemaksuga maksustatav tehing) on vähemasti vaieldav, kui lähtuda Euroopa Kohtu täpsustustest 10. septembri 2014. aasta kohtuotsuses Gemeente 's-Hertogenbosch (22) kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a kohaldamisala kohta seoses kinnisvaratehingutega. See säte (ja sellega analoogne säte direktiivis 2006/112) (23) võimaldab liikmesriikidel teatud varade maksukohustuslase poolt oma ettevõtte tarbeks kasutamist teatud tingimustel samastada käibemaksuga maksustatava tasulise võõrandamisega.

59.

Selles kohtuotsuses leidis Euroopa Kohus, et „kui omavalitsusüksus võtab esimest korda kasutusele hoone, mille ta on lasknud ehitada oma maatükile ning mida ta kasutab [...] oma tegevuseks [...], tuleb asuda seisukohale, et see olukord kuulub kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a kohaldamisalasse, kui asjaomane liikmesriik kasutab selles sättes ette nähtud valikuõigust.“. (24)

60.

Olenemata asjaolust, mille ma just välja tõin, on kindel, et mitte igale esmasele kasutuselevõtule ei pea eelnema hoone võõrandamine direktiivi 2006/112 tähenduses (st käsutamise õiguse üleandmine kolmandale isikule), ega ei ole põhjust, miks see peaks olema maksustatud tehingu tulemus, kui sama mõiste all nimetatakse tehinguid, mis ei ole maksust vabastatud.

61.

Konkreetselt on ehitise tegelik kasutamine arendaja poolt oma tarbeks rohkem kui kaks aastat (mis on käesoleva asja juhtum) nii siis, kui seda loetakse maksustatavaks tehinguks, (25) kui ka siis, kui ei loeta, samaväärne esmase võõrandamisega, nii et, kui hoone hiljem müüakse, on selle võõrandamine käibemaksust vabastatud.

62.

On kindel, et maksuvabastusi kui erandit käibemaksuga maksustatavate tehingute maksustamise üldreeglist tuleb tõlgendada kitsalt, aga tingimusel, et see tõlgendamine ei kaota nende õiguslikku mõju. (26)

63.

Kuna käesoleval juhul on Poola seadusandja valinud maksuvabastuse ette näha direktiivi 2006/112 artikli 12 lõikes 2 välja pakutud mudelite järgi, pidi ta lähtuma selles artiklis sätestatud piiridest. Ta kas otsustas lihtsalt esmase kasutuselevõtu kriteeriumi kasuks juba nimetatud tähenduses või siis otsustas võtta alternatiivseks kriteeriumiks „ajavahemik esmasest kasutuselevõttust järgmise võõrandamiseni, tingimusel et [...] ei ületa [...] kaht aastat“ (selle artikli kolmas lõik). Käibemaksuseaduse artikli 43 lõikes 10 on ette nähtud mõlemad juhud.

64.

Kummalgi juhul – kordan – ei ole väljendil „esmane kasutuselevõtt“ omaette tähendust, mis oleks sõltumatu sellest, et eelnevalt on toimunud maksustatav tehing. Ehitise kasutamine (uue ehitatud või ümberkujundatud niisugusel kujul, nagu järgnevalt analüüsitakse) omaniku poolt vähemalt kaks aastat järjest samastatakse esmase võõrandamisega ja selle hilisem müümine on käibemaksust vabastatud.

B. Ehitiste ümberkujundamine

65.

Direktiivi 2006/112 artikli 12 lõike 2 kolmandas lõigus on lubatud, et liikmesriigid määratlevad lõike 1 punktis a sätestatud kriteeriumi „ehitiste ümberkujundamisele“ kohaldamise üksikasjalikud eeskirjad.

66.

Võimalus, et arendaja (kutseline või juhuslik) on käibemaksukohustuslane, ei piirdu seega ainult uute valminud ehitistega, vaid hõlmab ka vanu, mis kujundatakse ümber. Direktiivi 2006/112 artikli 12 lõikes 2 on sätestatud mõlemad juhud. Esimeses lõigus viidatakse mõistele „ehitis“ kui „igasugusele maaga püsivalt ühendatud rajatisele“ ja järgmises lõigus „ehitiste ümberkujundamisele [...] ning [...] ehitise aluse[le] maa[le]“.

67.

Võib mõelda, peaaegu intuiitiivselt, et ehitiste [kinnisasjade] ümberkujundamise nimetamisega selles kontekstis ehitiste ümberkujundamise asemel taheti nende sisse arvata nii ehitised kui ka maa, millel need asuvad. Selle artikli sõnastus sunnib aga selle mõtte kohe kõrvale jätma, sest koos ehitistega on seal nimetatud „ehitise alust maad“, nii et, kui maa välja arvata, jääb ainult see, mis on maale rajatud. Ehk siis just ehitised.

68.

Mõiste „ehitis“ hõlmab vastavalt 16. jaanuari 2003. aasta kohtuotsusele Maierhofer (27) maapinna sisse ehitatud konstruktsioone (ka juhul, kui need on moodulelemendid, mida ei saa kergesti lahti võtta ja teisaldada). Euroopa Kohus kinnitab, et ei ole mingit põhjust, miks see mõiste peaks varieeruma olenevalt sellest, kas tegu on võõrandamisega vastavalt kuuenda

direktiivi artikli 4 lõike 3 punktile a (nüüd direktiivi 2006/112 artikli 12 lõike 1 punkt a), milles on viidatud ehitistele ja maksuvabale tehingule, mis on ette nähtud artikli 13 B osa punktis b (nüüd artikli 135 lõike 1 punkt l), milles on nimetatud kinnisasju. (28)

69.

Kuna ei ole seega kahtlust, et käesoleval juhul müüdud ehitis oli kinnisasi ja et sellel oli tehtud ümberkujundamise töid maksumuses, mis ulatus 55% tasemeni soetusmaksumusest, on ainus küsimus, mis tuleb välja selgitada, kas käibemaksuseaduse mõiste „ümberkujundamine“ on direktiiviga 2006/112 kooskõlas.

70.

Raskused tekivad seepärast, et direktiivis 2006/112 ei ole selgitatud, mida tuleb „ümberkujundamine“ all mõista. Mõnel määral võib sellele valgust heita Euroopa Kohtu 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard. (29) Kuigi selle kohtuvaidluse asjaolud erinevad käesoleva omadest, on mõiste „ümberkujundamine“ seotud vanade ehitiste enam-vähem täielike või ulatuslike renoveerimistöödega. (30)

71.

Nagu ma enne märkisin, eeldab kinnisasjade võõrandamise käibemaksuga maksustamise loogika majandustegevust, mis annab ehitustöö kaudu lisandväärtust.

72.

Uute ehitiste puhul lähtutakse maatükist, mis tuleb ehitamiseks ette valmistada, et (tulevane) ehitis vastaks elamis- ja funktsionaalsetele kasutustingimustele. Seejärel tuleb ehitamiseks ette valmistatud maatükile rajada ehitis. Üleminek ehitamiseks ette valmistamata maapinnast elamiskõlbliku ehitise rajamisele tähendab ilmselt füüsilise tegelikkuse olulist muutmist ja samavõrra lisandväärtuse andmist.

73.

Direktiivis 2006/112 on siiski see perspektiiv lahtiseks jäetud ja lubatud, et sama ehitusprotsess, millega väärtust lisati, toimib jätkuvalt ka juba kasutatud ehitiste puhul. Konkreetselt direktiivi 2006/112 artikli 12 lõige 2 volitab liikmesriike kehtestama „lõike 1 punktis a sätestatud kriteeriumi“ (uute ehitiste võõrandamine) ehitiste ümberkujundamisele kohaldamise üksikasjalikud eeskirjad.

74.

Liikmesriikidel on seega lubatud samastada ümberkujundamist ehitiste esmase võõrandamisega. Kuna direktiivis 2006/112 ei ole mõistet „ümberkujundamine“ määratletud, tuleb liikmesriikidel täpsustada, millal ja millistel tingimustel on tegu ümberkujundamisega. Arvan, et ainus vaikumisi seatud piir direktiivi 2006/112 artikli 12 lõike 2 teises lõigus on, et ümberkujundamine ei hõlma toiminguid, mis on hoone ehitamise mõistele kauged.

75.

Käibemaksuseaduse järgi loetakse Poolas ehitise ümberkujundamiseks seda, kui ehitise parendamiseks tehtud kulutused moodustavad vähemalt 30% soetusmaksumusest. Põhimõtteliselt arvan, et see reegel, mida on riik pädev vastu võtma, ei välju vaikumisi seatud piiridest, mida ma nimetasin. Selle protsendimäärani (peaaegu kolmandik soetusmaksumusest) ulatuva renoveerimistööd võib pidada olulisteks, sest nendega ehitisse tehtav investeering on

samuti oluline. Need annavad selliselt ümberkujundatud kinnisasjale lisandväärtust, mis on (tulevase) käibemaksu tasumise loogiline eeldus, kui kinnisasi hiljem müüakse.

76.

Riigi maksuametil (või tema otsust läbi vaataval kohtul) tuleb igal konkreetsel juhul hinnata, kas tööde maksumuse moodustavad tööd, mis tähendavad tõelist ümberehitamist, taastamist, parendamist või analoogseid toiminguid (s.o tõelist ümberkujundamist), mitte lihtsalt hooldus- ja säilitustöid või puhtalt ilu pärast tehtavaid töid. (31)

77.

Eelotsusetaotluse esitanud kohus rõhutab selle aspekti kohta, et käibemaksuseaduses ei ole sätestatud, mis hetkest alates ja millise ajapiirini toimib õigusnorm, mis lubab maksustada selle maksuga sama ehitise järgnevaid võõrandamisi pärast iga ümberkujundamist, mille maksumus ületab 30% soetusmaksumusest.

78.

Minu arvates sellekohaste sätete puudumine ei tähenda siiski, et liikmesriigi õigusnorm ei ole direktiivi 2006/112 artikli 12 lõike 2 teise lõiguga kooskõlas. Miski ei takista ehitise kasutusea jooksul teha sellele olulisi ümberkujundusi, mis suurendavad selle algset väärtust ja on vähemalt osaliselt samaväärsed ehitise (ümber)ehitamisega. Võõrandamisi pärast niisuguseid parendusi võib maksustada juba nimetatud tingimustel, alati kui need ümberkujundamised vastavad nõuetele selleks, et neid saaks olulise protsendimäära ulatuses pidada samaväärseks ehitise uuesti ehitamisega.

79.

Käesoleval juhul on igatahes kvantitatiivsed kaalutlused peaaegu ülearused, kuna on märgitud, et Kozuba omandis oleva eluhoone kohandamise tööde maksumus moodustas 55% selle soetusmaksumusest, mis näitab nende tööde suurusjärku. (32) Kui need võib lisaks esemelisest poolest (33) kvalitatiivselt liigitada eespool üldjoontes kirjeldatud ümberkujundustööde kategooriasse, oleks raske eitada, et nende töödega toimus tegelikult eluhoone (ümber)ehitamine, mis annab aluse nõuda selle hilisemal võõrandamisel käibemaksu.

VI. Ettepanek

80.

Eespool öeldu põhjal teen ettepaneku vastata Naczelnny Sąd Administracyjnyle (Poola kõrgeim halduskohus) järgmiselt:

Direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 135 lõike 1 punkti j koostoimes artikli 12 lõike 1 punktiga a ja lõikega 2 tuleb tõlgendada nii, et:

1.

Nendega on vastuolus see, et ehitiste või nende osade „esmane kasutuselevõtt“ peab olema tingimata seotud käibemaksuga maksustatavate tehingute tegemisega.

2.

Need ei takista, tingimusel et tegu on oluliste parendustöödega, mis mõjutavad

konstruktsioonelemente, liikmesriigil käibemaksuvabastuse kohaldamisel asuda seisukohale, et kui nendeks parendustöödeks kulutatud summad ulatuvad vähemalt 30% tasemele soetusmaksumusest, on tegu ehitise ümberkujundamisega.

(1) Algkeel: hispaania.

(2) Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

(3) Kuna algne kohtuasi puudutab ainult ühte ehitist, mitte selle osi ega maatükki, millele see on rajatud, viitan ma edaspidi ainult ehitistele kohaldatavale käibemaksukorrale.

(4) 11. märtsi 2004. aasta kaupade ja teenuste maksustamise seadus (Ustawa o podatku od towarów i usług) (Dz. U. nr 54, punkt 535, muudetud redaktsioonis) (edaspidi „käibemaksuseadus“).

(5) Kozuba on ettevõtja Poltrex nimi alates 2009. aastast. Kuigi osa faktilisi asjaolusid leidis aset enne nime muutmist, kasutan ma tema kohta nime Kozuba.

(6) Eelotsusetaotluse (punkt 3) kohaselt seisnes ümberkujundamine katuse vahetamises, seinte värvimises, uste ja akende vahetamises, uute põrandate panemises, teisele korrusele viiva trepi ja elutuppa kamina ehitamises.

(7) Kohus siiski tühistas selle otsuse puhtalt formaalsetel põhjustel.

(8) Ta osundab kohtuotsust, 17.1.2013, BG? Leasing (C?224/11, EU:C:2013:15, punkt 56).

(9) Kohtuotsus, 18.11.2004, Temco Europe (C?284/03, EU:C:2004:730, punkt 18).

(10) Ta viitab kohtujuristi ettepanekule, Jacobs, kohtuasi Blasi (C?346/95, EU:C:1997:432, punkt 15), et rõhutada, et uue valminud kinnisasja üleandmisega kaasneb erinevalt juba kasutatud kinnisasja üleandmisest tootmisprotsessi lõpetamine, mis õigustab käibemaksuga maksustamist.

(11) Kohtuotsus, 12.7.2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C?326/11, EU:C:2012:461, punkt 36).

(12) Kohtuotsus, 10.9.2014, Gemeente 's-Hertogenbosch (C?92/13, EU:C:2014:2188, punkt 36).

(13) Siit peale pean ma lihtsuse huvides silmas ainult ehitiste võõrandamist, sest kohtuvaidlus käsitleb ainult seda.

(14) Nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23). Selle redaktsioon on identne direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 1 redaktsiooniga.

(15) Kohtuotsus, 22.10.2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, punkt 44), milles on viidatud kohtuotsustele, 8.2.1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C?320/88, EU:C:1990:61, punkt 7), ja 21.11.2013, Dixons Retail (C?494/12, EU:C:2013:758, punkt 20).

(16) Kohtuotsus, 12.7.2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C?326/11, EU:C:2012:461, punkt 21), on tähendusrikas, kui selles on kinnitatud, et „käibemaksuvabastust kohaldatakse olemasolevate ehitiste [...] võõrandamisele“.

(17) Kohtuasi C?326/99, EU:C:2001:506, punkt 52.

(18) Vt kohtujuristi ettepanek, Jacobs, kohtuasi Blasi (C?346/95, EU:C:1997:432, punkt 15), millele viitab ka eelotsusetaotluse esitanud kohus.

(19) Ettepanek: nõukogu 20. juuni 1973. aasta kuues direktiiv (KOM(73) 950 (lõplik)) (Euroopa Ühenduste Teataja, kaasaanne 11/73, lk 9).

(20) Vt muu hulgas kohtuotsus, 4.10.2001, Goed Wonen (C?326/99, EU:C:2001:506, punkt 52). Euroopa Kohtu praktikas on lubatud, et mõiste „kinnisasja üürimine“ hõlmab mitte ainult maatükkide, vaid ka hoonete või nende osa üürimist (kohtuotsused, 12.2.1998, Blasi, C?346/95, EU:C:1998:51; 9.10.2001, Cantor Fitzgerald International, C?108/99, EU:C:2001:526; 9.10.2001, Mirror Group, C?409/98, EU:C:2001:524, ja 15.12.1993, Lubbock Fine, C?63/92, EU:C:1993:929).

(21) Kuigi mõnes riigis ei pruugi see seda olla. Kohtuotsuses, 3.2.2000, Amengual Far (C?12/98, EU:C:2000:62, punkt 10), Euroopa Kohus kinnitas, et „nagu [...] kuuenda direktiivi artikli 13, B osa punktist b ja selle artikli kontekstist järeldub, lubab nimetatud sätte teine lõik liikmesriikidel veel muid juhtusid kinnisasjade üürimise jaoks kehtestatud maksuvabastuse kohaldamisalast välja jätta [mitteametlik tõlge] (vt selle kohta kohtuotsus, 15.12.1993, Lubbock Fine, C?63/92, [EU:C:1993:929], punkt 13)“.

(22) Kohtuasi C?92/13, EU:C:2014:2188.

(23) Direktiivi 2006/112 artikli 18 punkt a.

(24) Kohtuotsus, 10.9.2014, Gemeente 's-Hertogenbosch (C?92/13, EU:C:2014:2188, punkt 33).

(25) Vastavalt kohtuotsusele, 10.9.2014, Gemeente 's-Hertogenbosch (C?92/13, EU:C:2014:2188).

(26) Kohtuotsused, 17.1.2013, BG? Leasing (C?224/11, EU:C:2013:15, punkt 56), ja 21.2.2013, Žamberk (C?18/12, EU:C:2013:95, punkt 19).

(27) Kohtuasi C?315/00, EU:C:2003:23, punktid 25 ja 26.

(28) Ibidem, punkt 34.

(29) Kohtuasi C?326/11, EU:C:2012:461.

(30) See kohtuasi puudutas remondis olevat ärihoonet, mida oli koguni hakatud osaliselt lammutama, aga mis oli võõrandamise hetkel osaliselt kasutuses, sest kaubanduskeskus oli üldsusele ligipääsetav ja vähemalt üks kauplus oli lahti. Teine lähedane juhtum on 19. novembri 2009. aasta kohtuotsuse Don Bosco Onroerend Goed (C?461/08, EU:C:2009:722) juhtum seoses ehitistega, mis võõrandati lammutamiseks ja uuesti ehitamiseks (tegelikult oli võõrandamise päeval lammutamine alanud). Euroopa Kohus oli selles kohtuotsuses seisukohal, et ehitise ei olnud ehitise nime väärt ja et tegelikult oli tegu hoonestamata maatüki võõrandamisega.

(31) Olulise muutmise all võib mõista näiteks muutmist ehitustööde käigus seoses ehitise betoonitööde, struktuuri, kattematerjalide ja stabiilsus- või vastupidavuselementidega, muude analoogsete hulgas, nagu ka eelmistega seotud muutmist.

(32) Eelotsusetaotluse punkt 15.

(33) Vt 31. joonealune märkus.