

Esialgne tõlge

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

MICHAL BOBEK

esitatud 22. veebruaril 2018(1)

Kohtuasi C-665/16

Minister Finansów

versus

Gmina Wrocław

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

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Maksustatavad tehingud – Artikli 2 lõike 1 punkt a – Kaubatarned tasu eest – Artikli 14 lõike 2 punkt b – Ametivõimude korralduse alusel vara omandiõiguse üleminek hüvitise eest – Kohaliku omavalitsusüksuse kinnisvara sundvõõrandamine

I. Sissejuhatus

1. Janus oli rooma mütoloogias alguse ja lõpu, uste, sissekäikude, väravate, aga eelklassikalisel ajajärgul nähtavasti ka kogu loodu, sõja-, veeallikate ja päikesejumal.(2) Peale (ELi juristile üsna tuttavate) pädevuse omistamisega seotud raskuste, millega oli alati probleeme ka Rooma jumalatel, kelle võim sajandite jooksul pidevalt muutus, oli Janusel üks tunnus, mida inimesed tänapäevani mäletavad – teda kujutati tavaliselt kahe vastassuunas vaatava näoga.

2. Erinevalt ühe pea ja kahe näoga jumalast puudutab käesolev juhtum ühte nägu, aga kahes eri peas. Käesolevas asjas käsitletakse lühidalt öeldes käibemaksuvastuolu allikat: Poola õiguse kohaselt on Wrocław linnapeal kaks eri funktsiooni. Ühest küljest on ta Gmina Wrocław (Wrocław kohalik omavalitsusüksus, Poola) täidesaatev organ. Teisest küljest on ta (ülalt alla) riigijuhtimisküsimustes ka riigikassa esindaja.

3. Mõne, olenevalt oma konkreetsetest ülesannetest kas omavalitsusüksuse või riigiasutusena tegutseva piirkondliku valitsusüksuse kahefunktsioonilisus ei ole midagi uut, kindlasti mitte Kesk-Euroopas. Kuid käesoleva kohtuasja kontekstis on siiski uudne see, kuidas hinnata seda käibemaksu seisukohast juhul, kui sama organ, *in casu* Wrocław linnapea, on kinnisvara sundvõõrandamise stsenaariumi korral tehingu mõlemal poolel, kuid täidab kaht eri funktsiooni. Lisaks jätkab pärast omandiõiguse formaalset üleminekut Wrocław kohalikult omavalitsusüksuselt riigikassale kõnealuse vara haldamist tegelikult sama organ: Wrocław

linnapea.

4. Sellega seoses soovib Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) kindlaks teha, kas kõnealuse kinnisvara omandiõiguse üleminek Wrocławis kohalikul omavalitsusüksuselt riigikassale on maksustatav tehing käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti a tähenduses. (3) See küsimus tõstatab omakorda kaks konkreetset küsimust. Esiteks, kas selleks, et tegemist oleks maksustatava tehinguga, peab käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti a kohane *vara omandiõiguse üleminek* võrduma ka *vara omanikuna käsutamise õiguse* üleminekul selle direktiivi artikli 14 lõike 1 tähenduses? Teiseks, kuidas on omavahel seotud artikli 14 lõike 2 punktis a osutatud *hüvitise* mõiste ja direktiivi artikli 2 lõike 1 punktis a osutatud *tasu* mõiste?

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

5. Käibemaksudirektiivis loetletud käibemaksuga maksustatavate tehingute hulka kuuluvad selle artikli 2 lõike 1 punkti a kohaselt:

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

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;

b) kaupade tegelikku üleandmist vastavalt lepingule kaupade tähtajalise rendi kohta või järeelmaksuga müügi kohta, millega nähakse ette, et tavaliselt läheb omandiõigus üle hiljemalt viimase osamakse tasumisega;

c) kaupade üleandmist ostu või müügi korral komisjonitasu ette nägeva lepingu alusel.“

B. Poola õigus

7. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług'i (11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseadus; edaspidi „käibemaksuseadus“)(4) artikli 7 lõike 1 punktis 1 on sätestatud: „„kaubatarne“ artikli 5 lõike 1 punkti 1 tähenduses on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek, sealhulgas ka ametivõimude poolt või nimel tehtud korralduse alusel või vastavalt õigusaktidele vara omandiõiguse üleminek hüvitise eest“.

III. Faktilised asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimus

8. Wojewoda Dolnośląski (Alam-Sileesia vojevood, Poola) otsuse alusel anti varem Wrocławis kohalikule omavalitsusüksusele kuulunud kinnisvara omandiõigus tee-ehituse eesmärgil üle riigikassale. Eraldi otsusega määras Alam-Sileesia vojevood kindlaks kinnisvara sundvõõrandamise eest Wrocławis kohalikule omavalitsusüksusele tasumisele kuuluva hüvitise suuruse ja kohustas Wrocławis linnapead (edaspidi „linnapea“) seda summat kohalikule omavalitsusüksusele välja maksma.

9. Kuna Wrocławis kohalikul omavalitsusüksusel oli kahtlusi selle tehinguga seotud

maksukohustuste suhtes, esitas ta Minister Finansówile (rahandusminister) taotluse, paludes tõlgendada maksuõigust konkreetsetest asjaoludest lähtuvalt. Ta küsis, kas õigusaktide kohaselt toimuv kinnisvara omandiõiguse üleminek hüvitise eest on käibemaksuga maksustatav kaubatarne tasu eest. Kui jah, siis keda tuleb käibemaksuarvel näidata kauba soetajana (vara omandajana).

10. Rahandusminister vastas, et käesolevas asjas kõne all olev tehing kuulub käibemaksuga maksustamisele, lisades järgmised selgitused.

11. Esiteks ei saa käibemaksukohustuslaseks olla linnapea, sest ta ei tegele iseseisvalt majandustegevusega ega tegutse omal kulul. Seega on maksukohustuslane kohalik omavalitsusüksus.

12. Teiseks, kuigi hüvitise tasumise kohustus pandi linnapeale, ei muuda see seda asjaolu, et kinnisvara omandiõigus oli üle läinud kohalikult omavalitsusüksuselt riigikassale, keda esindas linnapea. Seega on käibemaksuga maksustamisel tarnija ja saaja üks ja sama maksukohustuslane.

13. Kolmandaks, kuna kinnisvara omandiõigus oli kohalikult omavalitsusüksuselt riigikassale üle antud hüvitise eest, oli toimunud käibemaksuga maksustamisele kuuluv kaubatarne tasu eest.

14. Rahandusminister leidis seetõttu, et kohalik omavalitsusüksus oli kohustatud kinnisvara sundvõõrandamise vormistama käibemaksuarvega, millele on märgitud nii enda nimel tegutseva tarnijana ja kui ka enda nimel tegutseva riigikassat esindava saajana kohalik omavalitsusüksus.

15. Wroc?awi kohalik omavalitsusüksus ei olnud selle tõlgendusega nõus. Ta esitas seetõttu Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu'le (Wroc?awis asuv vojevoodkonna halduskohus, Poola) rahandusministri tõlgenduse peale kaebuse.

16. See kohus leidis, et käesoleval juhul ei ole täidetud maksuõiguses kaubatarnele esitatav tingimus – kinnisvara üle majandusliku kontrolli üleminek tarnijalt saajale. Seda seetõttu, et tarnija ja saaja oli üks ja sama isik: Wroc?awi kohalik omavalitsusüksus. Sellest tulenevalt järeldas see kohus, et ei olnud toimunud kinnisvara üle majandusliku ja tegeliku kontrolli üleminekut, mis on tehingu ELi ja siseriikliku õiguse kohaselt käibemaksuga maksustatava sündmusena käsitamise eeltingimus.

17. Rahandusminister esitas selle peale eelotsusetaotluse esitanud kohtule Naczelný S?d Administracyjny'le (Poola kõrgeim halduskohus,) kassatsioonkaebuse.

18. See kohus leidis, et kõnealune olukord tekitab tõsiseid kahtlusi selles, kas ametivõimude korralduse alusel kinnisvara omandiõiguse üleminekut kohalikult omavalitsusüksuselt hüvitise eest saab käsitada maksustatava tehinguna siseriikliku käibemaksuseaduse artikli 7 lõike 1 punkti 1 tähenduses. Kolmeliikmeline kohtukolleegium esitas kohtuasjas 12. veebruari 2015. aasta määrusega(5) Naczelný S?d Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) seitsmeliikmelisele laiendatud kohtukolleegiumile järgmise küsimuse:

„Kas ametivõimude korralduse alusel ja hüvitise eest niisuguse kinnisvara omandiõiguse üleminekut, mille majanduslikke kohustusi (kaasa arvatud maksud) peab täitma isik, kelle vara sundvõõrandati, saab käsitada maksustatava tehinguna [käibemaksuseaduse] artikli 7 lõike 1 punkti 1 tähenduses?“

19. Naczelný S?d Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) seitsmeliikmeline kohtukolleegium vastas sellele küsimusele oma 12. oktoobri 2015. aasta määruses jaatavalt:(6) ametivõimude korralduse alusel ja hüvitise eest kinnisvara omandiõiguse üleminek kohalikult

omavalitsusüksuselt on kaubatarne käibemaksuseaduse artikli 7 lõike 1 punkti 1 tähenduses. Ta selgitas, et tsiviilõiguses on selline vara omandiõiguse üleminek kaupade ja teenuste maksustamise seisukohast kaubatarne. Ta pidas seetõttu asjakohatuks käsitleda küsimust, kas see tehing hõlmas ka vara üle majandusliku kontrolli üleminekut või mitte. Lisaks ei jaganud kohtukolleegium seisukohta, et hüvitise tasumist kohalikule omavalitsusüksusele riigikassa sundvõõrandatud kinnisvara eest reaalselt ei toimunud. Ta leidis, et kohalik omavalitsusüksus saab riigieelarvest vahendid osana rahalistest vahenditest, mis eraldatakse riigihalduse valdkonda kuuluvate avalike ülesannete täitmiseks.

20. Põhikohtuasja pooled ei olnud Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) selle käsitlesega nõus. Nad tegid ettepaneku taotleda eelotsust Euroopa Kohtult. Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) kolmeliikmeline kohtukolleegium nõustus seda tegema, peatas menetluse ja esitas järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas kohaliku omavalitsusüksuse omandis oleva kinnisvara üleminek riigikassale vastavalt õigusaktidele hüvitise eest, juhul kui siseriiklikest õigusnormidest tuleneb, et nimetatud kinnisvara haldab edasi kohaliku omavalitsusüksuse juht, kes on riigikassa esindaja ning samal ajal kohaliku omavalitsusüksuse täidesaatev organ, kujutab endast maksustatavat tehingut [käibemaksudirektiivi] artikli 14 lõike 2 punkti a tähenduses?

Kas eespool olevale küsimusele vastamise seisukohalt on oluline, kas hüvitise tasumine kohalikule omavalitsusüksusele toimub reaalselt või kujutab endast vaid kohaliku omavalitsusüksuse eelarve raames toimuvat kirje ülekandmist ühelt kontolt teisele?“

21. Kirjalikud seisukohad esitasid Wrocławi kohalik omavalitsusüksus, Poola valitsus ja Euroopa Komisjon. Need huvitatud isikud ja lisaks rahandusminister esitasid suulised seisukohad 13. detsembril 2017 toimunud kohtuistungil.

IV. Hinnang

22. Käesolev ettepanek on üles ehitatud järgmiselt. Kõigepealt esitan mõned sissejuhatavad märkused kohtuasja konkreetse konteksti ja eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimuste täpse ulatuse kohta (A). Teiseks käsitlen üldiselt käibemaksudirektiivi artikli 14 lõikes 1 ja lõike 2 punktis a kasutatud mõiste „kaubatarne“ tõlgendamist ning mõistete „hüvitis“ (käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkt a) ja „tasu“ (käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkt a) vahelist seost (B). Kolmandaks uurin käesolevas kohtuasjas esitatud konkreetset küsimust eelnimetatud sätetele antud tõlgenduse põhjal (C).

A. Sissejuhatavad märkused

1. Poola kohalike omavalitsusüksuste kahetine olemus

23. Käesolev kohtuasi puudutab üsna erilist konteksti. Kohalike omavalitsusüksuste kahetine olemus ja kahetised ülesanded muudavad kõnealuse tehingu maksustatavuse hindamise keeruliseks. Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus on abistavalt selgitanud ja huvitatud isikud täpsustanud, on asjaomased siseriiklikud eeskirjad minu arusaamist mööda järgmised.

24. Esiteks, juhtimistasandil on Wroc?aw maakonna staatusega linn. Maakonna staatusega linn täidab nii enda ülesandeid, mille eest ta vastutab (omavalitsus või autonoomne valitsus), kui ka talle riigi poolt delegeeritud ülesandeid (riigihaldus). Käesolevas asjas kõne all oleva kinnisvara haldamisega seotud ülesanded kuuluvad maakonna staatusega linna enda ülesannete hulka. See tähendab, et pärast sundvõõrandamist haldab eelnevalt Wroc?awi kohaliku omavalitsusüksuse omandis olnud kinnisvara endiselt sama organ, keda esindab Wroc?awi linnapea.

25. Teiseks, mis puudutab kohaliku omavalitsusüksuse eelarvet, siis eelotsusetaotluse esitanud kohtu selgitusel rahastab maakonna staatusega linn oma ülesandeid enda vahenditest. Seevastu delegeeritud riigihaldusülesandeid rahastatakse riigieelarvest tehtavatest eraldistest või muude valitsustasandite eelarvest. Eelotsusetaotluse kohaselt vastutab kohalik omavalitsusüksus (maakonna staatusega linn) kõnealuse kinnisvara haldamisega seotud ülesannete täitmise eest. Kuna need on tema enda ülesanded, ei pruugi riigieelarve eraldised nendega seotud kulud tingimata täielikult katta.

26. Kolmandaks, mis puudutab tehingus osalenud poolte ametlikku esindamist, siis kuigi toimus kinnisvara omandiõiguse üleminek Wroc?awi kohalikult omavalitsusüksuselt riigikassale, oli mõlemal avaliku sektori üksusel selles tehingus sama esindaja, kes tegutses eri rollides: Wroc?awi linnapea.

2. Esitatud küsimuse ulatus

27. Liikmesriigi kohus on sõnastanud käesoleva eelotsusetaotluse üsna konkreetset. Esitatud küsimus tugineb mitmele faktilisele ja õiguslikule eeldusele.

28. Täpsemalt on käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 kohaselt „maksukohustuslane“ iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest. „Majandustegevusena“ käsitatakse materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.(7) Erand käibemaksudirektiivi artikli 9 lõikes 1 esitatud „maksukohustuslase“ mõiste üldisest määratlusest on sätestatud kõnealuse direktiivi artikli 13 lõikes 1. Selle kohaselt on määratlusest välja jäetud riigid, regionaalsete ja kohalike omavalitsuste ametiasutused ning teised avalik-õiguslikud organisatsioonid seoses tegevuse või tehingutega, mida nad teevad ametivõimudena – välja arvatud juhul, kui maksukohustuse kohaldamata jätmine tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist.(8)

29. Kuigi Wroc?awi kohalik omavalitsusüksus on sellele korduvalt vastu vaieldnud, on eelotsusetaotluse esitanud kohus sõnaselgelt märkinud, et selles, et kõnealune kohalik omavalitsusüksus on *maksukohustuslane*, ei ole mingit kahtlust. Seetõttu puudutab eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimus ainult kõnealuse kinnisvara omandiõiguse ülemineku *maksustatavust*.

30. Liikmesriigi kohtu ülesanne on vaidlusalune tegevus Euroopa Kohtu esitatud kriteeriumidest lähtuvalt kvalifitseerida.(9) Sellega seoses tuleb meenutada, et liikmesriigi kohtu ülesanne on piiritleda tema menetluses oleva kohtuasja faktilised ja õiguslikud asjaolud.(10) Täpsemalt, Euroopa Kohtule esitatavate küsimuste kindlaksmääramine on üksnes liikmesriigi kohtu, mitte põhikohtuasja poolte pädevuses. See tuleneb nii Euroopa Kohtule ELTL artikliga 267 pandud ülesandest kui ka Euroopa Kohtu kohustusest anda kõikidele huvitatud isikutele võimalus esitada Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 23 alusel oma seisukohad.(11)

31. Seega ei ole Euroopa Kohtu ülesanne hinnata uuesti eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt juba analüüsitud faktilisi asjaolusid või tõlgendada uuesti eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt juba tõlgendatud siseriiklikku õigust, mis ei ole eelotsuse küsimuste ese. See on nii ka (või

eriti) juhul, kui nõuetekohaseks hindamiseks on vaja kohaldada ELi õigust üsna keeruliste siseriiklike õigusaktide suhtes.

32. Käesolevas ettepanekus lähtutakse seetõttu liikmesriigi kohtu antud hinnangust, mille kohaselt on kõnealuse tehingu puhul „maksukohustuslane“ Wroc?awi kohalik omavalitsusüksus, võtmata siiski selle konkreetse küsimuse suhtes seisukohta.

B. Käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti a kohane „kaubatarne“

33. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega kindlaks teha, kas põhikohtuasjas kõne all olev tehing on maksustatav „kaubatarne“ käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti a tähenduses. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib lisaks, kas hindamisel omab tähtsust see, et hüvitise tasumine kujutab endast vaid kohaliku omavalitsusüksuse eelarve raames toimuvat kirje ülekandmist ühelt kontolt teisele.

34. Esitatud küsimusele tarviliku vastuse andmiseks uurin ma kõigepealt käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti a saamislugu ja eesmärki (1). Teiseks analüüsin käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti a ja artikli 14 lõike 1 vahelist seost (2). Kolmandaks käsitlen seda, kas artikli 14 lõike 2 punktis a sätestatud „hüvitis“ vastab kõnealuse direktiivi artikli 2 lõike 1 punktis a sätestatud „tasu“ nõudele (3).

1. Käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti a saamislugu ja eesmärk

35. Käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkt a hõlmab konkreetset tehingut, mis vastab kolmele kriteeriumile. Esiteks peab toimuma „vara omandiõiguse üleminek“. Teiseks peab omandiõiguse üleminek toimuma „ametivõimude poolt või nimel tehtud korralduse alusel või vastavalt õigusaktidele“. Kolmandaks peab omandiõiguse üleminek toimuma „hüvitise eest“.

36. Käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkt a hõlmab konkreetset tehingurühma. Erinevalt käibemaksudirektiivi artikli 14 lõikes 1 käsitletud tehingutest, mis on seotud poolte vaba tahteavaldusega, mis kaasneb tasu eest tehtava vastastikuse tehinguga, on artikli 14 lõike 2 punktis a ette nähtud teistsugune stsenaarium: vara üleminek ametivõimude ühepoolse otsuse alusel ja hüvitise eest.

37. Kuigi käibemaksudirektiivi ettevalmistavad materjalid ei anna käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti a(12) eesmärgi kohta palju teavet, võimaldavad selle sätte sõnastus ja loogika siiski teha mõned järeldused.

38. Nagu mitu autorit on märkinud, võib eeldada, et selle normiga, mis muudab hüvitise eest sundvõõrandamise sõnaselgelt maksustatavaks kaubatarneks ja seega allutab omandiõiguse sunniviisilise ülemineku hüvitise eest samadele eeskirjadele nagu muud kaubatarned, võidi soovida vältida seda, et ametivõimud valiksid kaubatarne üldistele kriteeriumidele vastava tehingu asemel sundvõõrandamise.(13)

39. Olen sellega nõus. Näib mõistlik mitte julgustada ametivõime sundvõõrandama, tehes neile selleks maksusoodustusi, selle asemel, et püüda asjaomase isikuga kokkuleppele jõuda. Seega peaks kaubatarne kinnisvara üleandmise kujul jääma maksuneutraalseks olenemata sellest, kas see toimub lepingu alusel või sundvõõrandamise teel. Tuleb siiski rõhutada, et käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punktis a on siiski erinev loogika ja seega erinev sõnastus, mida võib kirjeldada järgmise vastanduse abil: ühelt poolt *eraõigus – vastastikkus – tasu* ja teiselt poolt *avalik õigus – ühepoolne otsus – hüvitis*.

2. Käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti a ja artikli 14 lõike 1 vaheline seos

40. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimus ja huvitatud isikute väited käivad selle kohta, kas käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punktiga a hõlmatud tehingud peavad vastama kõnealuse direktiivi artikli 14 lõike 1 nõuetele, eelkõige tingimusele, et peab toimuma „materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek“.

41. Eelotsusetaotluse esitanud kohus ja huvitatud isikud on viidanud põhjalikult Euroopa Kohtu käibemaksudirektiivi artikli 14 lõiget 1 käsitlevale praktikale, mis rõhutab kinnisvara tegeliku ülemineku tähtsust, olenemata selle ülemineku õiguslikust vormist.(14) Euroopa Kohus on kinnitanud, et tehingu liigitamiseks kaubatarneks artikli 14 lõike 1 tähenduses peab sel isikul tehingu tulemusena tekkima õigus kaupa tegelikult käsutada nii, nagu ta oleks selle omanik.(15) Kauba omanikuna käsutamise õigust on kirjeldatud kui õigust otsustada, kuidas või milleks kaupa kasutatakse.(16)

42. Wroc?awi kohaliku omavalitsusüksuse väitel peaks tehing artikli 14 lõike 2 punkti a kohaldamisalasse kuulumiseks vastama ka artikli 14 lõike 1 kriteeriumidele, nimelt tooma kaasa õiguse kaupa omanikuna käsutada.

43. Poola valitsus ja komisjon seevastu väidavad, et käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkt a on kõnealuse direktiivi artikli 14 lõikest 1 sõltumatu. Seetõttu ei ole artikli 14 lõike 2 punkti a kohaldamisel oluline, kas toimub kauba käsutamise õiguse üleminek majanduslikus mõttes või mitte.

44. Mina ühinen viimase seisukohaga.

45. Käibemaksudirektiivi artikkel 14 jaotises „Maksustatavad tehingud“ on pühendatud „kaubatarne“ määratlemisele.

46. Selle lõikes 1 on sätestatud *üldreegel*, mille kohaselt mõistetakse „kaubatarne“ all järgmist: „materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek“. Asjaomase sätte lõikes 2 on osutatud *muudele tehingutele*, mida „käsitatakse kaubatarnena“ „lisaks lõikes 1 nimetatud tehingule“.

47. Seega ilmneb käibemaksudirektiivi artikli 14 sõnastusest ja ülesehitusest, et selle sätte lõige 2 on tegelikult selle lõikes 1 esitatud kaubatarne mõiste üldise määratluse *lex specialis*.

48. Käibemaksudirektiivi artikli 14 lõikes 1 ja artikli 14 lõikes 2 on sätestatud „kaubatarne“ kaks eraldi juhtu, mida tuleb tõlgendada teineteisest sõltumatult. Artikli 14 lõige 1 sisaldab kaubatarne kindlaksmääramise üldkriteeriume. Artikli 14 lõikes 2 on loetletud tehingud, mida käsitatakse „kaubatarnena“ „lisaks“ artikli 14 lõikes 1 esitatud üldise määratluse alla kuuluvatele tehingutele. Seega on otsustav artikli 14 ülesehitus. Artikli 14 lõikes 1 on kehtestatud kaubatarne olemasolu üldnõuded. Artikli 14 lõikes 2 on seevastu osutatud konkreetsetele tehingutele, mida kaubatarne hõlmab.

49. Käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punktis a kasutatakse teistsuguseid mõisteid kui artikli 14 lõikes 1. Artikli 14 lõike 2 punktis a ei ole viidatud „vara omanikuna käsutamise õigusele“, vaid valitud selgelt erinev sõnastus: „korralduse alusel [...] vara omandiõiguse üleminek [...]“.

50. Seetõttu asendab artikli 14 lõike 2 punkt a omandiõiguse kohustusliku ülemineku konkreetses kontekstis vastandina vabatahtlikult sõlmitud lepingulistele suhetele kõik artikli 14 lõike 1 olulised kriteeriumid. Eespool kirjeldatud erineva loogika ja eesmärgiga(17) kaasnevad seega erinevad käsitlused.

51. Keskendumine vara omandiõiguse ülemineku formaalsusele vastandina reaalsele vara omanikuna käsutamise õigusele majanduslikus mõttes on vara sundvõõrandamise kontekstis arusaadav. Sellistel juhtudel on tõenäoline, et ametivõimud korraldasid sundvõõrandamise konkreetse eesmärgiga. Selle konkreetse eesmärgi saavutamine (nt sundvõõrandatud maale tee ehitamine) seob need ametivõimud vara käsutamise viisiga. Seega võib tegelikult juhtuda, et kuigi ametivõimud on soetanud maa formaalse omandiõiguse, on viis, kuidas nad saavad vara käsutada, märkimisväärselt piiratud. Kui sellistel konkreetsetel asjaoludel kohaldataks vara reaalse omanikuna käsutamise loogikat, võiks see avalikes huvides sundvõõrandamise korral kaasa tuua üsna kummalisi olukordi, sest käibemaksu seisukohalt omanik puuduks.

52. Peale selle võib sisemise analoogia alusel lisada, et artikli 14 lõike 2 punkt b, milles on samuti sätestatud täiendavad kaubatarnena käsitatavad tehingud, hõlmab „kaupade tegelikku üleandmist vastavalt lepingule kaupade tähtajalise rendi kohta või järelmaksuga müügi kohta, millega nähakse ette, et tavaliselt läheb omandiõigus üle hiljemalt viimase osamakse tasumisega“. Euroopa Kohus on leidnud, et selle sätte sõnastusest nähtub selgelt, et *erinevalt* artikli 14 lõikega 1 hõlmatud tehingutest ei viidata artikli 14 lõike 2 punktiga b hõlmatud tehingute puhul vara omanikuna käsutamise õiguse üleminekule.⁽¹⁸⁾

53. Kokkuvõttes ei eelda käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkt a vara omanikuna käsutamise õiguse üleminekut, samal ajal kui kõnealuse artikli lõike 1 seda eeldab. Direktiivi artikli 14 lõike 2 punkti a kohaldamisel, ja kui selle sätte muud nõuded on täidetud, piisab tehingu käsitamiseks „kaubatarnena“ vara omandiõiguse üleminekust asjaomase vara formaalse omandiõiguse ülemineku tähenduses.

3. Käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti a ja artikli 2 lõike 1 punkti a vaheline seos

54. Käibemaksudirektiivi artikkel 2 on raamsäte, mis määrab kindlaks käibemaksuga maksustatavad tehingud. Kõnealuse direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti a kohaselt on üheks neist tehingutest „kaubatarne tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.

55. Selleks et tehing oleks selle sätte kohaselt maksustatav, peavad olema täidetud seega neli kriteeriumi. Esiteks peab olema tegemist „kaubatarnega“. Teiseks peab kaubatarne toimuma „tasu eest“. Kolmandaks peab kaubatarne aset leidma liikmesriigi territooriumil. Neljandaks peab selle tegema „maksukohustuslane, kes sellena tegutseb“.

56. Käibemaksudirektiivi artikkel 14 hõlmab üksnes esimest neist käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktis a sätestatud kriteeriumidest. Selles on määratletud ainult mõiste „kaubatarne“. See säte ei käsitle aga muid direktiivi artikli 2 lõike 1 punktis a sätestatud kriteeriume (tasu, territoorium ja maksukohustuslasena tegutsemine). Erinevalt käibemaksudirektiivi artiklitest 16–18, milles on osutatud tehingutele, mida käsitatakse või võidakse käsitada „kaubatarnetena tasu eest“, on artiklis 14 sätestatud üksnes tehingud, mida käsitatakse „kaubatarnetena“.

57. Selle põhjal saab loogiliselt järeldada, et käibemaksudirektiivi artikkel 14 ei puuduta kõnealuse direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti a ülejäänud kolme kriteeriumi. Seetõttu ei saa igas olukorras, kus on tegemist „kaubatarnega“ käibemaksudirektiivi artikli 14 tähenduses, eeldada *tasulisuse* kriteeriumi olemasolu.

58. See järeldus tõstatab liikmesriigi kohtu esitatud küsimuse teise aspekti: kuidas on omavahel seotud käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punktis a kasutatud mõiste „hüvitis“ ja kõnealuse direktiivi artikli 2 lõike 1 punktis a kasutatud mõiste „tasu“? Kas tegemist on kahe eraldi mõistega? Või tuleb „hüvitist“ käsitada mõiste „tasu“ alaliigina (st loogilise alamhulgana)?

59. Mõistet „tasu“ on kohtupraktikas tõlgendatud nii, et kaubatarne toimub „tasu eest“, kui kaupade või teenuste ja saadud tasu vahel on *otsene seos*.(19) Selline otsene seos on olemas „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“.(20) Euroopa Kohus on leidnud, et „tasu on subjektiivne väärtus, st tegelikult saadud summa, mitte objektiivsete kriteeriumide alusel kindlaks määratud väärtus“.(21)

60. Euroopa Kohus on ühtlasi leidnud, et „tasu [peab olema] võimalik rahas väljendada“ ja et „kui nimetatud väärtuse näol ei ole tegemist poolte vahel kokku lepitud rahasummaga, siis peab see väärtus, selleks et ta oleks subjektiivne, olema väärtus, mida isik, kes saab teenused, mis vastavad kaubatarnele, omistab teenustele, mida talle eelduse kohaselt osutatakse ja mis vastab summale, mida see isik on valmis sellel eesmärgil maksma“.(22) Euroopa Kohus on pidanud asjaolu, et tehing tehti turuväärtusest kõrgema või madalama hinnaga, tehingu liigitamisel tasuliste tehingute hulka ebaoluliseks.(23)

61. Arutelu selle üle, kas mõiste „tasu“ artikli 14 lõike 2 punktis a vastab kõikidele eespool nimetatud kohtupraktikas määratletud „tasu“ kriteeriumidele, on minu arvates väheoluline. Nagu komisjon on õigesti märkinud, on Euroopa Kohtu praktikas mõiste „tasu“ suhtes välja kujunenud kriteeriumid, mida huvitatud isikud on käesolevas kohtuasjas põhjalikult arutanud, välja töötatud konkreetselt seoses artikli 2 lõike 1 punkti a tõlgendamisega käibemaksudirektiivi artikli 14 lõikega 1 üldiselt hõlmatud tehingute suhtes või seoses teenuste osutamisega tasu eest kõnealuse direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses.

62. Minu arvates on artikli 14 lõike 2 punktis a osutatud „hüvitis“ konkreetset liiki tasu kõnealuse direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti a tähenduses. Hüvitist saab käsitada standardse tasuliigina, mida makstakse sundvõõrandamise erijuhul.

63. Seetõttu on väheoluline, kas selline objektiivselt erinev hüvitise mõiste vastab täpselt kõikidele üksikkriteeriumidele, mille Euroopa Kohus on oma praktikas aastate jooksul tasu mõiste suhtes välja töötanud. Kummagi mõiste erinev loogika ja eesmärk võivad õigustada vajalikku kohandamist või eristamist.

64. Käesoleva osa lõpus käsitlen ma siiski kaht võimalikku vastuväidet asjaomaste mõistete erinevusele ja näitan nende põhjal, kuidas sel viisil mõistetav hüvitise mõiste sobib hästi tasu üldmõistega. Esimene tuleneb kohtupraktikast, mille kohaselt kahjuhüvitis ei tähenda üldiselt „tasu“, ja teine kohtupraktikast, mis käsitleb „vastastikuste toimingute“ vajadust.

65. Kui asuda esimese võimaliku vastuväite juurde teenuste osutamise ja käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tõlgendamise kontekstis, on Euroopa Kohus oma praktikas korduvalt leidnud, et kahjuhüvitis ei vasta tasuna käsitamise nõuetele. Euroopa Kohus on leidnud, et käsiraha – kindlasummaline hüvitis kliendi kohustuste täitmatajätmisega tekitatud kahju eest hotelliteenuste osutamisega seotud lepingu kontekstis – ei ole otseselt seotud teenuse osutamisega tasu eest ega kuulu maksustamisele.(24) Euroopa Kohus on ka leidnud, et õiglase hüvitis, mis on seotud kahjuga, mis on tekitatud õiguste omajatele kaitstud teoste reprodutseerimisega ilma nende loata, ei ole samuti otsene tasu teenuste eest.(25)

66. Minu arvates on neil juhtudel käsitletud hüvitis lihtsalt teistsugune, kui käibemaksudirektiivi

artikli 14 lõike 2 punktis a osutatud hüvitis. Eespool nimetatud lahendid tehti teenuste osutamise valdkonnas. Erinevalt kaubatarne valdkonnast ei ole teenuste osutamise valdkonnas kehtestatud käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti a sarnast sätet, st erinormi, mis käsitleks vara üleminekut tasu eest. Arvestades seda, et käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti a on sõnaselgelt lisatud vara omandiõiguse üleminek tasu eest, oleks ebaloogiline jätta selle sättega hõlmatud tehingud käibemaksudirektiivi artiklis 2 sätestatud maksustatavate tehingute määratlusest välja, määratledes hüvitise mõiste tasu üldmõistest väljapoole jäävaks. Nagu õigusdoktriinis on õigesti märgitud, võidi artikli 14 lõike 2 punkt a käibemaksudirektiivi lisada just võimalikest mõistelistest probleemidest ülesaamiseks, loetledes seal sisalduvad konkreetsete tehingud kaubatarnena.(26)

67. Teine võimalik vastuväide tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti a ja artikli 14 lõike 1 koostoimet tõlgendavast kohtupraktikast, rõhutades „vastastikuste toimingute“ kriteeriumi. Seega leidis Euroopa Kohus näiteks kohtuotsuses Posnania Investment, milles kõne all olnud tehing seisnes maksuvõlgnevuste tasaarveldamiseks kinnisvara omandiõiguse üleminekus avalik-õiguslikule üksusele, et kuigi tarnija ja soodustatud isiku vahel olid õigussuhted, oli maksumaksja (tarnija) *kohustusühendpoolne*, kuna maksu tasumine tõi üksnes kaasa seaduse alusel maksuvõla kustutamise ja maks oli kohustuslik makse. Euroopa Kohus järelendas selle põhjal, et tegemist ei ole õigussuhtega, millega seotud toimingud on vastastikused.(27)

68. Jällegi, niivõrd kui see kategooria on käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punktis a käsitletud tehingu erinevat laadi silmas pidades tegelikult oluline, jääb „vastastikkuse“ kriteerium „otsese seose“ tähenduses isegi vara omandiõiguse ülemineku ja hüvitise puhul ikkagi alles. Üks on teise põhjus – hüvitist tasuti, kuna vara sundvõõrandati. See kriteerium on seotud loogilise seosega tasu ja tarne vahel: asjaomast kaubatarnet ja tasu (hüvitise kujul) tuleb käsitada otseselt seotuna. Kui tarnet ei toimu, siis hüvitist ei tasuta, ja vastupidi.(28)

4. Vahekokkuvõte

69. Käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti a kohaldamiseks peavad olema täidetud kolm kumulatiivset tingimust. Esiteks peab toimuma omandiõiguse üleminek. Teiseks peab see üleminek toimuma ametivõimude poolt või nimel tehtud korralduse alusel või vastavalt õigusaktidele. Kolmandaks peab toimuma hüvitise tasumine.

70. Seoses esimese tingimusega ei nõua käibemaksudirektiiv vara omanikuna käsutamise õiguse üleminekut, nagu nimetatud artikli lõige 1. Kõnealuse direktiivi artikli 14 lõike 2 punkti a kohaldamisel ning kui hüvitise ja tehingu toimumise viisiga seotud nõuded on täidetud, piisab vara omandiõiguse üleminekust kõnealuse vara formaalse omandiõiguse ülemineku tähenduses, et sellist tehingut käsitataks kõnealuse direktiivi artikli 14 kohase „kaubatarnena“.

71. Selleks et artikli 14 lõike 2 punkti a kohane kaubatarne oleks maksustatav, peavad vastavalt selle sätte konkreetsetele kriteeriumidele olema täidetud ka käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti a nõuded. Need artikli 14 lõike 2 punkti a konkreetsete kriteeriumid mõjutavad ka artikli 2 lõike 1 punktis a kasutatud üldmõiste „tasu“ tõlgendamist. Artikli 14 lõike 2 punkti a kohaselt reaalselt tasutud hüvitist tuleb käsitada konkreetset liiki „tasuna“ käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti a tähenduses.

C. Käesolev kohtuasi

1. Kas tegemist oli kaubatarnega artikli 14 lõike 2 punkti a tähenduses?

72. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on avaldanud käesolevas kohtuasjas kahtlust vara ülemineku toimumises „majanduslikus“ mõttes. Ta selgitab, et Wroc?aw linnapea tegutseb

teingu mõlemal poolel: kohaliku omavalitsusüksuse organi ja riigikassa esindajana. Poola õiguse kohaldatavad sätted reguleerivad ainult „õigusliku omandiõiguse“ üleminekut ega ole seotud „majandusliku omandiõiguse“ üleminekuga. Seetõttu on kaheldav, kas majandusliku omandiõiguse tegelik üleminek on toimunud. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib ka, et vaidlustatud tehing puudutab omandiõiguse üleminekut, mis ei toimu mitte sellises tehingus osalevate poolte vaba tahteavalduse alusel, vaid vastavalt õigusaktidele ja hüvitise eest.

73. „Majandusliku omandiõiguse“ mõistet kui sellist direktiivis otseselt ei kasutata. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu märkustest ja huvitatud isikute arutelust ilmneb siiski, et eelotsuse küsimus puudutab seda, kas on võimalik kohaldada käibemaksudirektiivi artikli 14 lõikes 1 kasutatud mõistet „materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek“, nagu Euroopa Kohus seda tõlgendab.

74. Käesoleva ettepaneku punktides 40–53 kirjeldatud üldiste kriteeriumide kohaselt ei ole kauba omanikuna käsutamise õiguse ülemineku nõue üks käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punktis a sätestatud tingimustest.

75. Sellest tulenevalt ja kui liikmesriigi kohtu kontrolli käigus ei tuvastata teisiti, on kõik kolm artikli 14 lõike 2 punktis a sätestatud kaubatarne olemasolu nõuet kõnealusel juhul täidetud.

76. Esiteks, nagu liikmesriigi kohus on kinnitanud, ei vaielda selle üle, kas kinnisvara omandiõiguse üleminek Wroc?awi kohalikult omavalitsusüksuselt riigikassale toimus või mitte. Seejuures ei ole tähtis, et Wroc?awi linnapea tegutses ühes ja samas tehingus kahes eri rollis: kohaliku omavalitsusüksuse nimel täitevasutusena ja riigikassa esindajana. Asjaomase sätte kohaldamisel on oluline, et kahe selgelt eraldiseisva juriidilise isiku vahel toimuks formaalselt omandiõiguse üleminek.

77. Teiseks toimus see omandiõiguse üleminek Alam-Sileesia vojevoodi otsuse alusel ja vastavalt siseriiklikule õigusele.⁽²⁹⁾ Seejuures on ebaoluline ka eelotsusetaotluse esitanud kohtu osutatud asjaolu, et kauba omandiõiguse üleminek ei toimunud poolte vaba tahteavalduse tulemusel. Käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti a teine nõue on just see, et omandiõiguse üleminek toimuks vastavalt õigusaktidele või ametivõimude poolt või nimel tehtud korralduse alusel. See kriteerium märgib erinevust kõnealuse direktiivi artikli 14 lõikega 1 hõlmatud tehingutest ja tähendab sellisena, et vaba tahteavaldus või vastastikune kokkulepe puudub.

78. Kolmandaks näib, et Wroc?awi linnapea tasus hüvitist vastavalt Alam-Sileesia vojevoodi eraldi otsusele, milles määrati kindlaks kinnisvara sundvõõrandamise eest Wroc?awi kohalikule omavalitsusüksusele tasumisele kuuluva hüvitise suurus. Kuna huvitatud isikud on käesolevas menetluses „reaalse“ hüvitise olemasolu üle põhjalikult arutlenud, käsitlet seda konkreetset küsimust siiski eraldi.

2. „Reaalne“ hüvitis või tasu

79. Käesoleva ettepaneku punktides 54–68 esitatud üldine analüüs juba viitab sellele, et hüvitist käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punktis a tuleks tõlgendada konkreetset liiki tasuna direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti a tähenduses.

80. Eelotsusetaotlusest ja ka huvitatud poolte põhikohtuasjas esitatud seisukohtadest ilmneb siiski, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu kahtlused ei ole seotud niivõrd mõistete „tasu“ ja „hüvitis“ vahelise loogilise seosega, vaid pigem asjaoluga, et ei ole kindel, kas hüvitist on *reaalselt* tasutud.

81. Põhikohtuasja mõlemad pooled on seisukohal, et *reaalset* tasu ei ole makstud.
82. Wroc?awi kohaliku omavalitsusüksuse sõnul saadi rahalised vahendid Alam-Sileesia vojevoodi otsusega kindlaks määratud hüvitise tasumiseks kohaliku omavalitsusüksuse eelarvest, mis oli seotud maakonna staatusega linna ülesannetega. Samal ajal on hüvitisest saadud tulu kajastatud samas eelarves kohaliku omavalitsusüksuse tuluna. Seda on tehtud kirje ülekandmisena ühelt kontolt teisele, mis ei ole hüvitanud Wroc?awi kohaliku omavalitsusüksuse poolset kinnisvarast ilmajäämist.
83. Poola valitsus väidab, et omandiõiguse ülemineku ja hüvitise vahelise otsese seose olemasolu tingimust ei saa pidada täidetuks. Wroc?awi linnapeal, keda kohustati hüvitist tasuma, ei ole oma eelarvet. Tema täidetavaid ülesandeid rahastatakse kohaliku omavalitsusüksuse eelarvest. Seetõttu täidetakse hüvitise tasumise otsus ainult nende rahaliste vahendite ülekandmisega, mis on Wroc?awi kohalikule omavalitsusüksusele juba eraldatud maakonna staatusega linna ülesannete täitmiseks. Rahandusminister avaldas kohtuistungil sarnast seisukohta.
84. Selle, kas käesoleva juhtumi konkreetsetel asjaoludel on hüvitist reaalselt tasutud või mitte, peab välja selgitama üksnes eelotsusetaotluse esitanud kohus. Euroopa Kohtu ülesanne ei ole otsustada Poola haldusõiguse keeruliste nüansside üle, arvestades, et selle kohtuasja faktiline ja õiguslik kontekst jääb selgelt ähmaseks, kuigi Euroopa Kohus kutsus huvitatud isikuid kohtuistungil üles selgitama, kuidas kahetiste ülesannetega kohaliku omavalitsuse raamatupidamissüsteem tegelikult toimib. Eelkõige jääb selgusetuks, kas toimus rahaliste vahendite reaalne ülekandmine riigikassale või mitte, ja kui toimus, siis millistele kohaliku omavalitsusüksuse eelarveridadele või mil määral kohalikul omavalitsusüksusel üldse on eraldi eelarveread talle usaldatud eri ülesannete jaoks.
85. Eelotsusetaotluse esitanud kohtule võib siiski suunisena esitada vähemalt mõned üldised tähelepanekud.
86. Esiteks ei välista hüvitise tasumine raamatupidamistoiminguna selle reaalsust, sest ei käibemaksudirektiiv ega kohtupraktika kehtesta ühtegi konkreetset nõuet hüvitise tasumise meetodi või raamatupidamisarvestuse kohta.
87. Teiseks peab vara formaalse omandiõiguse üleminek otsese seose tagamiseks või tehingu üldisest *quid pro quo* loogikast tulenevalt(30) siiski toimuma tasu eest. Teatavas mõttes peab tasu liikuma omandiõiguse üleminekule vastupidises suunas. Seega peavad kohaliku omavalitsusüksuse *omavahendid* teataval määral suurenema, kuna vara kuulus eelnevalt kohalikule omavalitsusüksusele kui iseseisvale omavalitsusega üksusele.
88. Kolmandaks, kuna käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti a kohane hüvitis on kõnealuse direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti a kohaselt nõutava tasu konkreetne liik, on tingimata vajalik, et hüvitis oleks *reaalselt* tasutud. Seda kinnitab artikli 14 lõike 2 punkt a, mis nõuab sõnaselgelt hüvitise *tasumist*. Üks käibemaksudirektiivi aluspõhimõtteid on, et maksustatav väärtus koosneb *reaalselt* saadud tasust, millest tulenevalt ei saa maksuhaldur koguda käibemaksuna suuremat summat, kui maksukohustuslane sai.(31) Kui tarne eest tasu ei maksta, puudub maksubaas. (32) Täpsemalt öeldes, kui makset ei ole laekunud, ei ole midagi maksustada.

V. Ettepanek

89. Eeltoodud kaalutlustest lähtudes teen ettepaneku vastata Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) esitatud küsimusele järgmiselt:

Kohaliku omavalitsusüksuse omandis oleva kinnisvara omandiõiguse üleminek riigikassale vastavalt õigusaktidele reaalse hüvitise eest, juhul kui siseriiklikest õigusnormidest tuleneb, et nimetatud kinnisvara haldab edasi kohaliku omavalitsusüksuse juht, kes on riigikassa esindaja ning samal ajal kohaliku omavalitsusüksuse täidesaatev organ, on maksustatav tehing nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 14 lõike 2 punkti a tähenduses.

1 Algkeel: inglise.

2 Vt nt Roscher, W. H. (toim), „*Ausführliches Lexikon der Griechischen und Römischen Mythologie*“, 2. kd, Leipzig, Verlag von B. G. Teubner, 1890–1897, lk 29–41, või Smith, W. (toim), „*Dictionary of Greek and Roman Biography and Mythology*“, II kd, London, Taylor and Walton, 1846, lk 550–552.

3 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“).

4 *Dziennik Ustaw* (edaspidi „Dz. U.“) 2004, nr 54, jrk nr 535. Konsolideeritud redaktsioon, Dz. U. 2011, nr 177, jrk nr 1054, muudatustega.

5 I FSK 1857/13.

6 I FPS 1/15.

7 11. mai 2017. aasta kohtuotsus Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:361, punkt 27).

8 Vt 29. septembri 2015. aasta kohtuotsus Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

9 Vt 14. detsembri 2000. aasta kohtuotsus Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika). Vt ka 20. märtsi 2014. aasta kohtumäärus Gmina Wrocław (C-72/13, EU:C:2014:197, punktid 18–22 ja seal viidatud kohtupraktika).

10 Vt nt 19. jaanuari 2017. aasta kohtuotsus National Roads Authority (C-344/15, EU:C:2017:28, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

11 Vt nt 6. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus T-Mobile Czech Republic ja Vodafone Czech Republic (C-508/14, EU:C:2015:657, punktid 28 ja 29 ning seal viidatud kohtupraktika).

12 Käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punktiga a samaväärne säte kehtestati nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiiviga 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). Komisjoni ettepaneku (COM(1973) 950 (lõplik)) artikli 5 lõike 2 punktis f, millest sai kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõike 4 punkt a, oli sätestatud: „ametivõimude poolt või nimel tehtud korralduse alusel või vastavalt õigusaktidele vara omandiõiguse üleminekut hüvitise eest, *kui sellise vara üleminekuga eraõigusliku kokkuleppe alusel kaasneks maksukohustus*“. Seda viimast (kalkkirjas) sätet lõppteksti ei lisatud. Ettepanek sisaldas ka artikli 12 lõiget 4, milles oli sätestatud: „artikli 5 lõike 2 punktis f täpsustatud tarnete puhul peetakse maksustatavaks summaks tasutud hüvitist, välja arvatud asendushüvitis“. See säte lõppteksti ei jõudnud. Vt Terra, B. J. M. ja Kajus, J., „*A Guide to the Sixth VAT Directive. Commentary to the Value Added Tax of the European Community*“

, A kd, IBFD Publications, 1991, lk 209.

13 Vt nt Terra, B. J. M. ja Kajus, J., „*Introduction to European VAT (Recast), Commentaries on European VAT Directives*“, IBFD Publications, 2017, lk 246, või van Doesum, A., van Kesteren, H. ja van Norden, G.-J., „*Fundamentals of EU VAT Law*“, Kluwer Law International, 2016, lk 111.

14 Vt selle kohta 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus Evita?K (C?78/12, EU:C:2013:486, punkt 35). Euroopa Kohus on rõhutanud ka seda, et see säte „ei viita [...] 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“. Vt nt 3. septembri 2015. aasta kohtuotsus Fast Bunkering Klaip?da(C?526/13, EU:C:2015:536, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika). Euroopa Kohus on selgitanud, et selle eesmärk on, et ühine käibemaksusüsteem põhineks maksustatavate tehingute ühtsel määratlusel, ja see eesmärk seataks ohtu, kui „kaubatarnet [...] saaks tuvastada ainult juhul, kui esinevad tingimused, mis on igas liikmesriigis erinevad, nagu omandi ülemineku tingimused tsiviilõiguses“. Vt nt 8. veebruari 1990. aasta kohtuotsus Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C?320/88, EU:C:1990:61, punkt 8).

15 3. septembri 2015. aasta kohtuotsus Fast Bunkering Klaip?da (C?526/13, EU:C:2015:536, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika).

16 Vt selle kohta 6. veebruari 2003. aasta kohtuotsus Auto Lease Holland (C?185/01, EU:C:2003:73, punkt 34).

17 Käesoleva ettepaneku punktid 35–39.

18 Vt 4. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Mercedes-Benz Financial Services UK (C?164/16, EU:C:2017:734, punkt 31).

19 Vt nt 8. novembri 2012. aasta kohtuotsus Profitube(C?165/11, EU:C:2012:692, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika).

20 Vt nt 11. mai 2017. aasta kohtuotsus Posnania Investment (C?36/16, EU:C:2017:361, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

21 Vt nt 7. novembri 2013. aasta kohtuotsus Tulic? ja Plavo?in (C?249/12 ja C?250/12, EU:C:2013:722, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

22 Vt 19. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Orfey Bulgaria (C?549/11, EU:C:2012:832, punktid 44 ja 45 ning seal viidatud kohtupraktika).

23 Vt 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Lajvér (C?263/15, EU:C:2016:392, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 18. juuli 2007. aasta kohtuotsus Société thermale d'Eugénie-Les-Bains (C?277/05, EU:C:2007:440, punkt 32).

25 18. jaanuari 2017. aasta kohtuotsus SAWP (C?37/16, EU:C:2017:22, punkt 30).

26 Vt nt van Doesum, A., van Kesteren, H. ja van Norden, G.-J., „*Fundamentals of EU VAT Law*“, Kluwer Law International, 2016, lk 111; Terra, B. J. M. ja Kajus, J., „*Introduction to European VAT (Recast), Commentaries on European VAT Directives*“, IBFD Publications, 2017, lk 246; Henkow, O., „*The VAT/GST Treatment of Public Bodies*“, Kluwer Law International, 2013, lk 67.

27 11. mai 2017. aasta kohtuotsus Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:361, punktid 32–36). Vt samal teemal – teenuste osutamise kontekstis – 22. juuni 2016. aasta kohtuotsus Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, punktid 24–26).

28 Vt van Doesum, A., van Kesteren, H. ja van Norden, G.-J., „*Fundamentals of EU VAT Law*“, Kluwer Law International, 2016, lk 129, milles osutatakse 2. juuni 1994. aasta kohtuotsusele Empire Stores (C-33/93, EU:C:1994:225, punkt 16). Vt vastupidine 18. juuli 2007. aasta kohtuotsus Société thermale d'Eugénie-Les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, punkt 26), milles ei peetud majutuse broneerimist käsirahast sõltuvaks, nii et teenuse ja tasu vahel ei olnud otsest seost.

29 Siseriiklik säte, millele tugineti, oli Ustawa o szczególnych zasadach lokalizacji dróg publicznych'i (avalike teede kulgemise kindlaksmääramise erieeskirjade seadus) artikli 12 lõige 4.

30 Vt selle kohta üldiselt eespool käesoleva ettepaneku punkt 68.

31 Vt 2. juuli 2015. aasta kohtuotsus NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika). Vt ka 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punktid 12 ja 13).

32 Vt selle kohta 21. novembri 2013. aasta kohtuotsus Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).