Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 3. septembril 2020 [1]

**Kohtuasi C-604/19**

**Gmina Wrocław**
***versus***
**Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (vojevoodkonna halduskohus Wrocławis, Poola))

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112 – Artikli 14 lõike 2 punkt a – Mõiste „kaubatarne“ – Kasutusvalduse seaduses ette nähtud muutmine kinnisomandiõiguseks – Materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek – Kaubatarne fiktsioon – Omavalitsusüksus kui maksukohustuslane olukorras, kus ta võtab tasu asjaomase õiguse seaduses ette nähtud muutmise eest

## I. Sissejuhatus

1. Käesolevas menetluses peab Euroopa Kohus käsitlema küsimust, kuidas tuleb käibemaksuga maksustamise seisukohast käsitleda kasutusvalduse seaduses ette nähtud muutmist kinnisomandiõiguseks, mille eest võetakse tasu. Käesoleval juhul oli kinnistutele seatud eriomane asjaõigus (kasutusvaldus). See tõi kaasa olukorra, kus „tegelik omanik“ – isik, kes kinnistut omanikuna käsutas – ja „vormiline omanik“ – isik, kellele kinnistu tsiviilõiguslikult kuulus – olid eri isikud. Tasu, mida kasutusvaldaja maksis kinnistu omanikule, oli Poolas maksustatav käibemaksuga.

2. Asjaõiguses tehtud muudatuste tulemusel läks omandiõigus kinnistute senistelt omanikelt seaduse alusel üle kasutusvaldajatele. Kasutusvaldajad on kohustatud jätkama iga-aastase kasutusvaldustasu maksmist 20 aasta jooksul või tegema samas summas ühekordse makse. Kas tasu, mida varasemad omanikud nüüd saavad, on jätkuvalt maksustatav käibemaksuga?

3. Käesolevas asjas oli tegemist omavalitsusüksuse kinnistutega. Seepärast tuleb lisaks välja selgitada, kas omavalitsusüksus tegutses käesoleval juhul maksukohustuslasena või ametivõimuna, kellel käibemaksukohustus puudub.

1 Algkeel: saksa.

## II. Õiguslik raamistik

### *A. Liidu õigus*

4. Õigusliku raamistiku moodustavad nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „direktiiv 2006/112“)[2], artiklid 2, 9, 13, 14, 24 ja 25.

5. Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga kaubatarned tasu eest (punkt a) ning teenuste osutamine tasu eest (punkt c).

6. Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõikest 1 tuleneb, et „maksukohustuslane“ on isik, kes teostab iseseisvalt majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse kohast, eesmärgist või tulemustest.

7. Käibemaksudirektiivi artikli 13 lõige 1 vabastab käibemaksu tasumise kohustusest teatavaid tehinguid tegevad avalik-õiguslikud asutused:

„1. Riike, regionaalsete ja kohalike omavalitsuste ametiasutusi ning teisi avalik-õiguslikke organisatsioone ei käsitata maksukohustuslasena tegevuse või tehingutega seoses, mida nad teevad ametivõimudena, isegi kui nad koguvad seoses nimetatud tegevuse või tehingutega makse, lõive, liikmemakse või tasusid.

Kui nad sellist tegevust või selliseid tehinguid teostavad, käsitatakse neid siiski maksukohustuslasena seoses tegevuse või tehingutega, mille puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine põhjustaks olulist konkurentsimoonutamist.

Igal juhul käsitatakse avalik-õiguslikke organisatsioone maksukohustuslasena seoses I lisas nimetatud tegevusaladega, välja arvatud juhul, kui nende tegevuste maht on tühine.“

8. Käibemaksudirektiivi artikli 14 lõiked 1 ja 2 sätestavad, millal on tegemist kaubatarnega:

„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 järelmaksuga 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.“

9. Käibemaksudirektiivi artikli 24 lõige 1 määratleb teenuste osutamise:

„1. „Teenuste osutamine“ on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne.“

10. Käibemaksudirektiivi artikli 25 punkt c sätestab:

„Teenuste osutamine võib seisneda muu hulgas ühes järgmistest tehingutest:

2 ELT 2006, L 347, lk 1.

[…]

c) teenuse osutamine vastavalt tellimusele, mis on esitatud ametivõimude poolt või nimel või seaduse alusel."

### *B. Poola õigus*

11. Viidatud liidu õigusnormid võeti Poola õigusesse üle kaupade ja teenuste maksustamise seadusega (edaspidi „käibemaksuseadus").[3] Käibemaksuseaduse artikli 7 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Kaubatarne […] on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek, sh:

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

6) kinnistu andmine kasutusvaldusesse."

12. Kasutusvaldus on reguleeritud kinnisasja kasutamise seaduses.[4] Kinnisasja kasutamise seaduse artikli 12a lõike 1 kohaselt kuuluvad kasutusvaldajate tasutavad summad eraõiguse kohaldamisalasse.

13. Kinnisasja kasutamise seaduse artikli 32 lõike 1 kohaselt võib kasutusvaldusesse antud kinnistut müüa vaid kasutusvaldajale.

14. Kinnisasja kasutamise seaduse artikli 32 lõige 2 näeb ette, et seaduse kohaselt varem antud kasutusvaldus lõpeb kinnisasja müügilepingu sõlmimise päeval.

15. Kinnisasja kasutamise seaduse artikkel 69 sätestab, et kasutusvaldajale müüdava kinnisasja hind sisaldab summat, mis on võrdne selle kinnisasja kasutusvalduse väärtusega, määratletuna müügi päeva seisu alusel.

16. Seadus elamutega hoonestatud kinnistute kasutusvalduse muutmise kohta nende kinnistute omandiõiguseks (edaspidi „muutmisseadus")[5] sätestab artikli 1 lõikes 1, et 1. jaanuari 2019. aasta seisuga muutub elamutega hoonestatud kinnistute alaline kasutusvaldus nende kinnistute omandiõiguseks.

17. Muutmisseaduse artikkel 7 reguleerib makstavat tasu. Lõike 2 kohaselt on tasu suurus võrdne iga-aastase kasutusvaldustasuga. Lõige 6 sätestab, et iga-aastast tasu makstakse 20 aasta jooksul alates muutmise päevast. Lõige 7 annab võimaluse maksta taotluse alusel asjaomane tasu ühekorraga. Muutmisseaduse artikli 12 lõikes 2 tunnistatakse kohaldatavaks kinnisasja kasutamise seaduse artikkel 12a.

## III. Asjaolud

18. Eelotsusetaotluse aluseks olev kohtuasi põhineb üksikjuhtumi tõlgendamise taotlusel, mille esitas Wrocławi omavalitsusüksus (Poola) (põhikohtuasjas kaebaja, edaspidi „kaebaja") Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej'le (Poola maksuinfo büroo direktor, edaspidi „maksuhaldur").

3 11. märtsi 2004. aasta Ustawa o podatku od towarów i usług.

4 21. augusti 1997. aasta Ustawa o gospodarce nieruchomościami.

5 20. juuli 2018. aasta Ustawa o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów.

19. Kaebaja on avalik-õiguslik organisatsioon, kes on ühtlasi ka registreeritud käibemaksukohustuslane. Kaebaja oli kolmandatele isikutele kasutusvaldusesse antud kinnisasja omanik.

20. Kasutusvaldus on tähtajaline, ajaliselt piiratud asjaõigus, mis lubab kinnistut kasutada ja annab valdajale omanikutaolise seisundi. Kasutusvaldaja maksab kasutusvalduse kehtivuse ajal omanikule aastatasu. Kõik pooled on üksmeelel selles, et kasutusvalduse seadmine liigitub tasu eest tehtavaks tarneks vastavalt käibemaksuseaduse artikli 5 lõike 1 punktile 1 koosmõjus artikli 7 lõike 1 punktiga 6. Pooled näivad olevat üksmeelel ka selles, et omavalitsusüksus tegutses kasutusvaldajalt tasu võttes maksukohustuslasena.

21. Muutmisseaduse alusel muutusid kasutusvaldajad 1. jaanuaril 2019 nende kinnistute omanikeks, mille suhtes neil seni oli kasutusvaldus. Varasemad omanikud saavad vastusooritusena 20 aasta jooksul iga-aastast tasu. Aastatasu makstakse summas, mis on võrdne kinnistu kasutusvalduse eest seni makstud aastatasuga. Taotluse alusel võib muutmistasu maksta ka ühekorraga.

22. Kaebaja soovis maksuhaldurilt teada, kas ka kõnealune tasu on maksustatav käibemaksuga. Maksuhaldur vastas sellele küsimusele 15. jaanuari 2019. aasta otsusega jaatavalt. Maksuhaldur leiab, et õiguse muutmine on algul kasutusvaldusesse andmisega tehtud tarne jätk. Seetõttu tuleb omandiõiguse üleminekut käsitleda õiguslikult samamoodi nagu kasutusvaldust.

23. Kaebaja esitas selle otsuse peale kaebuse Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu'le (vojevoodkonna halduskohus Wrocławis, Poola). Kaebaja leiab, et muutmistasu ei ole maksustatav käibemaksuga. Kasutusvaldaja omandas juba kasutusvaldust vastu võttes omanikutaolise seisundi ja seega kinnistu tegeliku käsutamise õiguse. Kui kasutusvaldus läheb nüüd üle omandiõiguseks, ei saa sama kinnistu olla veel kord kaubatarne ese. Pealegi tegutses kaebaja kõnealuse tegevusega seoses ametivõimuna, millest tulenevalt ei ole ta maksukohustuslane.

## IV. Eelotsusemenetlus

24. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (vojevoodkonna halduskohus Wrocławis) esitas Euroopa Kohtule 19. juuni 2019. aasta kohtumäärusega järgmised eelotsuse küsimused:

1. Kas kasutusvalduse seaduses ette nähtud muutmine kinnisomandiõiguseks, nagu käesolevas asjas, on käibemaksuga maksustatav kaubatarne käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti a tähenduses koostoimes artikli 2 lõike 1 punktiga a?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on eitav, siis kas kasutusvalduse seaduses ette nähtud muutmine kinnisomandiõiguseks on käibemaksuga maksustatav kaubatarne käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 tähenduses koostoimes artikli 2 lõike 1 punktiga a?

3. Kas omavalitsusüksus, võttes tasu kasutusvalduse seaduses ette nähtud muutmise eest kinnisomandiõiguseks, nagu käesolevas asjas, tegutseb maksukohustuslasena käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses koostoimes artikli 2 lõike 1 punktiga a või ametivõimuna käibemaksudirektiivi artikli 13 tähenduses?

25. Euroopa Kohtu menetluses esitasid kirjalikud seisukohad kaebaja, Poola Vabariik ja Euroopa Komisjon.

## V. Õiguslik hinnang

### *A. Eelotsuse küsimused*

26. Sisuliselt soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus oma esimese ja teise küsimusega teada, kas kasutusvalduse seaduses ette nähtud muutmine omandiõiguseks on maksustatav käibemaksuga, kui vastusooritusena peab uus omanik maksma seadusega kehtestatud tasu. Kuna kõnealune olukord puudutab eelkõige avalik-õiguslike organisatsioonide omandis olevaid kinnistuid, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus oma kolmanda küsimusega, kas omavalitsusüksus üldse tegutses maksukohustuslasena.

27. Kahele esimesele küsimusele saab vastata koos. Kuivõrd aga nendega soovitakse sõnaselgelt teada, kas kasutusvalduse muutmise puhul on tegemist kaubatarnega käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti a või artikli 14 lõike 1 tähenduses, tuleb märkida järgmist.

28. Esimese kahe küsimuse puhul lähtub eelotsusetaotluse esitanud kohus ilmselgelt eeldusest, et käibemaksukohustus sõltub kaubatarne olemasolust, kuid seda eeldust ei saa pidada õigeks. Maksustatavateks tehinguteks on lisaks kaubatarnetele käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti a tähenduses koosmõjus artikliga 14 ka teenuste osutamine käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses koosmõjus artikliga 24. Käibemaksudirektiiv käsitab teenuste osutamisena mis tahes tehingut, mis ei ole kaubatarne (käibemaksudirektiivi artikli 24 lõige 1).

29. Vahetegemine, kas maksustatav tehing on kaubatarne või teenuse osutamine, on oluline kaubatarne tegemise või teenuse osutamise koha ja aja ning maksumäära seisukohast. See ei mõjuta aga sugugi tehingu põhimõttelist maksustatavust käibemaksuga. Selleks et anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarvilik vastus, on vaja küsimusi seega teataval määral täpsustada.

30. Täpsemalt soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada tegelikult seda, kas seaduses ette nähtud omandi üleminek muutmistasu eest on maksustatav tehing (kaubatarne või teenuse osutamine tasu eest) (selle kohta jaotis B) ja kas kaebaja on sellega seoses tegutsenud maksukohustuslasena (selle kohta jaotis C). Kui see on nii, siis kuulub kasutusvalduse seaduses ette nähtud muutmine omandiõiguseks, mille eest võetakse muutmistasu, maksustamisele käibemaksuga, kuna maksuvabastuse tingimused ei ole täidetud.

### *B. Esimene ja teine küsimus: kasutusvalduse muutmine omandiõiguseks kui maksustatav tehing (kaubatarne või teenuse osutamine tasu eest)*

31. Esimese ja teise küsimuse puhul tuleb minu hinnangul kõne alla kaks mõeldavat lahendust. Nimelt võib tegemist olla kahe eraldi tehinguga: kinnistu andmisega kasutusvaldusesse ja kinnistu omandiõiguse omandamisega seaduse alusel. Kui viimati nimetatu ei ole kaubatarne, siis osutatakse omandiõiguse andmisega teenust (selle kohta osa 1). Ühest terviklikust tehingust lähtudes tuleb aga kõne alla ka see, et kasutusvalduse muutmine omandiõiguseks on kasutusvaldusesse andmise jätk, mis tuleneb sellest, et tarne eset on muutmisseadusega tagantjärgi laiendatud (selle kohta osa 2).

32. Olenemata sellest, millisest käsitlusviisist (eraldi tehingud või üks terviklik tehing) peaks lähtuma Euroopa Kohus, on mõlemal juhul tegemist maksustatava tehinguga. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud küsimust käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti a tõlgendamise kohta käesoleval juhul seega tegelikult ei teki (selle kohta osa 3).

*1. Lähtumine omandiõiguse üleminekust kui eraldi tehingust*

33. Vormiliselt võttes annab omanik kasutusvaldajale esmalt üle kinnistu käsutamise õiguse, mis on käibemaksuga maksustatav kaubatarne käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 tähenduses. Seejärel muudetakse kasutusvaldus seaduse alusel omandiõiguseks. Kui omandiõiguseks muutmine ei ole kaubatarne, kuna kinnistu käsutamise õigus on kasutusvaldajale juba üle antud, siis on kindlasti tegemist maksustatava teenusega käibemaksudirektiivi artikli 24 lõike 1 tähenduses.

34. Nimelt on vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 24 lõikele 1 teenusena maksustatav mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne. Euroopa Kohtu praktika kohaselt osutatakse maksustatavaid teenuseid tasu eest vaid siis, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused, kusjuures teenuse osutaja saadav tasu on vastavuses teenuse saajale osutatava individualiseeritud teenuse tegeliku väärtusega.[6] Sellega on tegemist juhul, kui osutatud teenuse ja saadud tasu vahel on otsene seos.[7]

35. Seejuures ei too aga mis tahes makse tingimata kaasa vastastikust maksustatavat tehingut. Tarbimismaksuga maksustamine leiab aset vaid juhul, kus kauba või teenuse saaja saab tarbitavat kasu.[8] Teenuse osutamisega käibemaksudirektiivi artikli 24 lõike 1 tähenduses ei ole tegemist juhul, kui makse saaja ei saa tasu mitte kaubatarne või teenuse eest, vaid muudel põhjustel (nt viivitusest tingitud kahju hüvitamiseks[9] või saamata jäänud tulu korvamiseks[10]).[11]

36. Käesoleval juhul on tarbitav kasu senise kasutusvaldaja jaoks kahtlemata olemas. Tarbitav kasu ei jää saamata põhjusel, et majanduslikult võttes oli kasutusvaldajal ka enne kasutusvalduse muutmist omandiõiguseks kinnistu omanikuna käsutamise õigus. Nüüd saab ta omanikuna kasutada kinnistust tulenevaid vilju, kuid peale selle on tal ka õigus võõrandada kinnistu kolmandatele isikutele. Kasutusvalduse muutmine omandiõiguseks on seega tarbitav kasu. Eraldi tehingust lähtumise korral on seega tegemist teenusega käibemaksudirektiivi artikli 24 lõike 1 alusel.

*2. Lähtumine ühest terviklikust tehingust: omandiõiguse üleminek kui pelgalt algse kaubatarne jätk*

37. Käesoleval juhul pooldan aga Poolaga nõustudes lähtumist ühest terviklikust tehingust. Erinevalt kaebaja seisukohast ei ole kasutusvalduse muutmine omandiõiguseks käibemaksu seisukohast ebaoluline, vaid seda tuleb pidada käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 kohase kaubatarne jätkuks.

6 Viimati 11. juuni 2020. aasta kohtuotsus Vodafone Portugal (C-43/19, EU:C:2020:465, punkt 31); 11. märtsi 2020. aasta kohtuotsus San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, punkt 21) ja põhimõttelise tähtsusega 3. märtsi 1994. aasta kohtuotsus Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punkt 14).

7 22. novembri 2018. aasta kohtuotsus MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, punkt 39); 23. detsembri 2015. aasta kohtuotsus Air France-KLM ja Hop!-Brit Air (C-250/14 ja C-289/14, EU:C:2015:841, punkt 22) ning 18. juuli 2007. aasta kohtuotsus Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, punkt 19).

8 Vt selle kohta juba minu ettepanek kohtuasjas MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, punktid 35 ja 36) ja seal viidatud 18. detsembri 1997. aasta kohtuotsus Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punkt 13) ning 29. veebruari 1996. aasta kohtuotsus Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, punkt 20).

9 1. juuli 1982. aasta kohtuotsus BAZ Bausystem (222/81, EU:C:1982:256, punkt 8 viivitusintresside kohta).

10 18. juuli 2007. aasta kohtuotsus Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, punkt 35 saamata jäänud tulu hüvitamise kohta lepingust taganemise korral).

11 29. veebruari 1996. aasta kohtuotsus Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, punkt 21), vt ka minu ettepanek kohtuasjas MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, punktid 35 ja 36).

38. Euroopa Kohtu praktika kohaselt hõlmab kaubatarne kõiki materiaalse vara üleminekuga seotud tehinguid, millega üks pool annab teisele poolele õiguse käsutada seda vara nii, nagu ta oleks tegelikult selle omanik.[12] Kui tarne saaja ei saa käsutada vara „omanikuna" (sks „als Eigentümer"), siis ei välista see kaubatarnet, kui ta saab käsutada vara vähemalt „nii nagu omanik" (sks „wie ein Eigentümer").[13] See saab selgeks käibemaksudirektiivi teatavate keeleversioonide põhjal.[14]

39. Seda kinnitab ka Euroopa Kohtu praktika. Liidu õiguse ühetaolise kohaldamise ja võrdsuse põhimõtete kohaselt tuleb liidu õigusmõisteid tõlgendada autonoomselt ja ühetaoliselt.[15] See satuks ohtu, kui kaubatarne olemasolu sõltuks tsiviilõiguslikust omandiõiguse omandamisest, mis on sätestatud riigisiseses tsiviilõiguses. Omandiõiguse üleminek ei saa seega olla kaubatarne mõiste puhul määrav.[16] Käsutusõigus käibemaksudirektiivi artikli 14 tähenduses ei ole seega samaväärne õigusliku omanikuseisundiga. Seepärast leiab Euroopa Kohus, et asjaolu, et tsiviilõiguslikult ei ole omandiõiguse üleminekut toimunud, ei takista eeldamast kaubatarne olemasolu.[17]

40. Tegeliku käsutusõiguse omandasid praegused omanikud juba kasutusvaldust vastu võttes. Kasutusvaldaja saab kinnistut omanikuna kasutada. Kasutusvalduse üleandmist peavad seega kõik pooled õigesti käibemaksuga maksustatavaks kaubatarneks käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 tähenduses, millest tulenevalt on aastatasud maksustatavad käibemaksuga. Sellele viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus sõnaselgelt.

41. Väär on aga kaebaja järeldus, et kasutusvalduse muutmine omandiõiguseks on käibemaksu seisukohast ebaoluline. Seni tasusid kasutusvaldajad omanikule aastatasu vastusooritusena kinnistu käsutamise õiguse saamise eest. Seepärast maksustati tasu kui tasu kaubatarne eest käibemaksuga käibemaksuseaduse artikli 5 lõike 1 ja artikli 7 lõike 7 punkti 6 alusel. Asjaolu, et senisest kasutusvaldajast saab nüüd omanik, kes tasub kasutusvaldustasu asemel muutmistasu, ei muuda maksuõiguslikust aspektist tasu olemust.

42. Nimelt on tasu endiselt seotud kinnistu tarnega. Senine kasutusvaldaja maksab jätkuvalt tasu kinnistu käsutamise õiguse omandamise eest. Õiguse muutmisega modifitseeritakse vaid tarne eset. Algul maksti tasu vaid kasutusvalduse eest, nüüd kasutusvalduse omandiõiguseks muutmise eest.

43. Seda selgitab ka muutmistasu maksmise kord, nagu Poola õigesti rõhutab. Senine kasutusvaldaja jätkab kasutusvalduse eest tasumisele kuuluva tasu maksmist – seda üksnes muutunud tingimustel. Omandiõiguseks muutmise raames makstud tasu suurus on võrdne aastatasuga, mida tuleks maksta kasutusvalduse eest.

12 2. juuli 2015. aasta kohtuotsus NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punkt 29); 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, punkt 33); 3. juuni 2010. aasta kohtuotsus De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, punkt 24); 14. juuli 2005. aasta kohtuotsus British American Tobacco ja Newman Shipping (C-435/03, EU:C:2005:464, punkt 35) ja 8. veebruari 1990. aasta kohtuotsus Shipping ja Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, punkt 7).

13 Minu ettepanek kohtuasjas Herst (C-401/18, EU:C:2019:834, punkt 34).

14 Nii näiteks saksakeelses versioonis („wie ein Eigentümer") ja prantsuskeelses versioonis („comme un propriétaire"); teisiti võib asi olla ingliskeelses („as owner") ja eestikeelses versioonis („„Kaubatarne" on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek"). Vt selle kohta juba minu ettepanek kohtuasjas Herst (C-401/18, EU:C:2019:834, punkt 34 ja 16. joonealune märkus).

15 21. juuni 2018. aasta kohtuotsus Oberle (C-20/17, EU:C:2018:485, punkt 33) ja 29. juuli 2019. aasta otsus B (kasutatud sõidukite edasimüüja tehingud) (C-388/18, EU:C:2019:642, punkt 30).

16 13. juuni 2018. aasta kohtuotsus Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, punkt 39); 2. juuli 2015. aasta kohtuotsus NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punkt 29); 16. veebruari 2012. aasta kohtuotsus Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 39); 6. veebruari 2003. aasta kohtuotsus Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, punkt 32) ja 8. veebruari 1990. aasta kohtuotsus Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, punktid 7 ja 8).

17 8. veebruari 1990. aasta kohtuotsus Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, punkt 9).

44. Osas, milles muutmisseaduse artikli 7 lõike 7 kohaselt on taotluse alusel võimalik maksta tasu ühekorraga või muutmisseaduse artikli 7 lõike 6 kohaselt makstakse tasu 20 aasta jooksul, on tegemist kõigest maksetingimuste reguleerimisega. Makse õiguslik alus seeläbi ei muutu. Ilmselt on muutmisseaduse ainus eesmärk lõpetada formaalse ja sisulise omandi senine eraldiseisvus. Nii tasu maksmise kohustus kui ka tasu suurus tulenevad algsest kasutusvaldusesse andmisest ja seepärast tuleb neid majanduslikult üheskoos käsitada tasuna kõnealuse tarne eest.

*3. Tarne käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 tähenduses?*

45. Olenemata käsitlusviisist, mida eelistab Euroopa Kohus, ei ole tõlgendus, mis antakse käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punktile a, mille kohaselt käsitatakse kaubatarnena vastavalt õigusaktidele vara omandiõiguse üleminekut hüvitise eest, lõppkokkuvõttes oluline. Igal juhul on tegemist maksustatava tehinguga.

46. Sellegipoolest palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 ja artikli 14 lõike 2 punkti a vahelist suhet. Liikmesriigi kohtutega koostööd tehes vastab Euroopa Kohus võimaluse korral nende küsimustele. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimus näib siiski põhinevat vääral eeldusel. Eelotsusetaotluse esitanud kohus näib lähtuvat sellest, et käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkt a loob juriidilise fiktsiooni kaubatarne olemasolust, kui käsutusõiguse üleminekut käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 tähenduses ei ole toimunud.

47. On tõsi, et Euroopa Kohus on ühel korral[18] – siiski juhul, mil tegemist oli käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 kohase kaubatarnega[19] – märkinud, et artikli 14 lõike 2 punkt a on artikli 14 lõike 1 suhtes *lex specialis*. Viidatud säte loob Euroopa Kohtu sõnul juriidilise fiktsiooni kaubatarne olemasolust ka siis, kui käsutusõiguse üleminekut ei toimu.[20] See on aga täpsemal vaatlusel vastuolus sätte sõnastuse ja ülesehitusega (vt selle kohta punktid 48 ja 49), tekkelooga (vt selle kohta punktid 50 ja 51) ning teleoloogiliste kaalutlustega (vt selle kohta punkt 52 jj).

48. Käibemaksudirektiivi artikli 14 sõnastusest ja ülesehitusest tuleneb, et käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkt a lähtub alati kaubatarne olemasolust. Nimetatud säte räägib „omandiõiguse üleminekust". Omandiõiguse üleminek on käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 kohase kaubatarne klassikaline näide.[21]

49. Ka paralleelne säte, käibemaksudirektiivi artikli 25 punkt c ei toeta *lex specialis*-suhet. Viidatud säte selgitab nimelt üheti mõistetavalt („muu hulgas"), et käibemaksudirektiivi artikli 24 lõike 1 põhikoosseisu alusel loetakse teenusteks ka sellised teenused, mida osutatakse korralduse alusel. Käibemaksudirektiivi artikkel 25 sisaldab seega vaid näiteid. Kindlasti ei loo viidatud säte mingit juriidilist fiktsiooni. Seda arusaama saab üle kanda ka käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 ja artikli 14 lõike 2 punkti a vahelisele suhtele.[22]

18 13. juuni 2018. aasta kohtuotsus Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, punkt 36), milles Euroopa Kohus nõustus kohtujurist Bobeki ettepanekuga kohtuasjas Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:112, punkt 47).

19 Viidatud kohtuasjas jätkas omandi üle andnud omavalitsusüksus pelgalt üle antud kinnistu haldamist. Võõra vara haldamist ei saa aga pidada samaväärseks vara käsutamise õigusega käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 tähenduses. Kuna eelotsuse küsimused olid ebatäpsed, siis jättis Euroopa Kohus selle aspekti käsitlemata.

20 13. juuni 2018. aasta kohtuotsus Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, punkt 36 jj).

21 Vt nt 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, punkt 78).

22 Vt 4. mai 2017. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Luksemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, punkt 88), milles Euroopa Kohus tõmbab ise võrdlusjooni käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti c ja teenuste suhtes kehtiva paralleelse sätte (käibemaksudirektiivi artikkel 28) vahel.

50. See on kooskõlas ka seadusandja tahtega. Käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkt a tugineb kuuenda käibemaksudirektiivi[23] artikli 5 lõikele 4. Viimati nimetatud säte põhineb omakorda nõukogu kuuenda direktiivi ettepaneku[24] artikli 5 lõike 2 punktil f. See oli sõnastatud järgmiselt: „Lisaks lõikes 1 nimetatud tehingule käsitatakse kaubatarnena järgmisi tehinguid: […] f) ametivõimude poolt või nimel tehtud korralduse alusel või vastavalt õigusaktidele vara omandiõiguse üleminek hüvitise eest, kui vara võõrandamine ilma ametivõimude korralduseta oleks maksustatav käibemaksuga."

51. Järelikult sooviti kõnealuse sättega tagada käibemaksuga maksustamise seisukohast võrdne kohtlemine olukorras, kus vara võõrandatakse tavapäraselt ilma ametivõimude korralduseta, ja olukorras, kus vara võõrandatakse ametivõimude korraldusel.

52. Ka teleoloogilisi aspekte arvestades ei saa nõustuda seisukohaga, et juhul kui käsutusõigust ei ole üle antud, loob käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkt a kaubatarne fiktsiooni.[25]

53. Seda kinnitab pilk käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 kahele teisele alternatiivile. Nimelt ei loo ka käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punktid b või c mitte lihtsalt kaubatarne fiktsiooni. Käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkt b teeb vaid selgeks, et näiteks liisingulepingu puhul on tervikuna tegemist kaubatarnega[26], olenemata sellest, millises järjekorras tegelik käsutusõigus ja viimaks omand üle antakse.

54. Eriomane eesmärk on käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punktil c ka osas, mis puudutab komisjonimüüki. Olgugi et teenust, mida on agent osutanud käsundiandjale, tuleks põhimõtteliselt pidada teenuseks käibemaksudirektiivi artikli 24 lõike 1 tähenduses, kvalifitseerib artikli 14 lõike 2 punkt c selle kaubatarneks, kui tegemist on müügiga komisjonitasu ette nägeva lepingu alusel. Nimetatud säte loob seega juriidilise fiktsiooni kahest identsest järjestikusest kaubatarnest,[27] et tagada agendi ja käsundiandja vaheliste tehingute ning agendi ja ostja vaheliste tehingute võrdne kohtlemine käibemaksuga maksustamisel.

55. Käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti a raames ei ole seevastu mingit alust arvata, et säte loob juhul, kui omandi üleminek on käsutusõigusest eraldiseisev, juriidilise fiktsiooni kaubatarnest. Selline tõlgendus viiks sellistel juhtudel nagu käesolev hoopis kaubatarne kahekordistumiseni, mis on süsteemiga vastuolus. Ühte ja sama kaupa, mis on saajale juba tarnitud, ei saa teist korda samale saajale tarnida. Maksustamata jäämise ohu hoiab ära käibemaksudirektiivi artikli 24 lõikes 1 sätestatud teenuse koosseis.

56. Käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti a normatiivne sisu ammendub seega pelgalt selgitusega, et vara omandiõiguse üleminek avalik-õiguslikul alusel (ametivõimude korralduse alusel) on kaubatarnena käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 tähenduses maksustatav käibemaksuga, kui selliseks kaubatarneks oleks samasugune eraõiguslik tehing. Kõnealust järeldust toetab ka see, et seadusandja pidas siin ilmselt silmas eelkõige selliseid juhtumeid nagu sundvõõrandamine või sundtäitmine[28]. Mõlemal juhul antakse aga vara käsutamise õigus vaieldamatult üle.

23 Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues 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).

24 Ettepanek: nõukogu kuues direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta, KOM(73) 950 (lõplik).

25 Kohtujurist Bobeki ettepanek kohtuasjas Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:112, punkt 52).

26 Kohtujurist Szpunari ettepanek kohtuasjas Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:414, punkt 41).

27 4. mai 2017. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Luksemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, punkt 88) ja 14. juuli 2011. aasta kohtuotsus Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489, punkt 35).

28 Sundtäitmise käigus toimuvate tarnete kohta vt nt 26. märtsi 2015. aasta kohtuotsus Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, punkt 33 jj).

### *C. Kolmas küsimus: ametivõimuna tegutsemise puudumine*

57. Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas omavalitsusüksus tegutseb käesoleval juhul üldse maksukohustuslasena käibemaksudirektiivi artikli 9 tähenduses. Kui omavalitsusüksus kui avalik-õiguslik organisatsioon võtab muutmistasu tegevuse raames, mida ta teeb ametivõimuna, siis võiks käibemaksudirektiivi artikli 13 lõike 1 esimeses lõigus sätestatud erand maksustatava tehingu välistada.

58. Isegi kui kasutusvalduse seaduses ette nähtud muutmine omandiõiguseks peaks Poolas puudutama eelkõige või koguni eranditult avalik-õiguslike organisatsioonide kinnistuid – nagu nähtub Poola kirjalikest seisukohtadest –, ei ole käibemaksudirektiivi artikkel 13 käesoleval juhul kohaldatav.

59. Viidatud sätte taustaks on asjaolu, et teatud tehingud, mis on küll majanduslikku laadi, on tihedalt seotud ametivõimuna tegutsemisega,[29] milleks on pädevad vaid avalik-õiguslikud organisatsioonid. Konkurentsi moonutamise võib sellisel juhul välistada.

60. Euroopa Kohtu praktika kohaselt tegutsevad avalik-õiguslikud organisatsioonid ametivõimuna seega vaid neile omase õiguskorra raames, aga mitte juhul, kui nad teostavad tegevust võrdsetel õiguslikel tingimustel eraõiguslike ettevõtjatega.[30]

61. Ei omandiõiguse üleandmine ega muutmistasu võtmine ei kujuta endast käesoleval juhul ametivõimuna tegutsemist. On tõsi, et muutmisseadus kohustab omavalitsusüksust korraldama haldusmenetlust. Omavalitsusüksus ei määra aga haldusmenetluses, tuginedes avalik-õiguslikule eriregulatsioonile, ametivõimuna tegutsedes kindlaks tasu, mida peavad maksma senised kasutusvaldajad.

62. Omavalitsusüksus võtab tasu kinnistu senise omanikuna. Seda ei muuda ka asjaolu, et kasutusvalduse seaduses ette nähtud muutmine omandiõiguseks toimus eesmärgil anda asjaõiguslik võimalus omandada riigile kuuluvaid kinnistuid, mis oli kommunismi ajal ilmselt keelatud, millest tulenevalt kasutati toona kasutusvalduse instrumenti. Omandiõiguse praegune üleandmine kujutab endast majanduslikust aspektist kasutusvaldusesse andmisega seotud kaubatarne jätku (selle kohta eespool osa 2). Tasu maksmise kohustus on seega seotud – nagu rõhutab õigesti ka komisjon – omavalitsusüksusele kuuluvate kinnistute andmisega kasutusvaldusesse. Selle aluseks on aga tsiviilõigus.

63. Seepärast tegutses omavalitsusüksus kasutusvalduse eest tasu võttes ka maksukohustuslasena. Seega ei ole mingit alust kvalifitseerida omavalitsusüksuse tegevust nüüd teistmoodi kui seni.

64. Seega ei puuduta muutmisseadus tasu (tsiviilõigusest tulenevat) õiguslikku olemust. Seda kinnitab muutmisseaduse artikli 12 lõige 2. See viitab nimelt sõnaselgelt kinnisasja kasutamise seaduse artiklile 12a, mis reguleerib kasutusvaldaja makstava tasu tsiviilõiguslikku olemust.

29 16. septembri 2008. aasta kohtuotsus Isle of Wight Council jt (C-288/07, EU:C:2008:505, punkt 31).

30 13. juuni 2018. aasta kohtuotsus Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, punkt 48); 16. septembri 2008. aasta kohtuotsus Isle of Wight Council jt (C-288/07, EU:C:2008:505, punkt 21); 12. septembri 2000. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Kreeka (C-260/98, EU:C:2000:429, punkt 35) ja 14. detsembri 2000. aasta kohtuotsus Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, punkt 17).

## D. Ettepanek

65. Eelnevale tuginedes teen Euroopa Kohtule ettepaneku teha järgmine otsus:

1. Kasutusvalduse seaduses ette nähtud muutmine kinnisomandiõiguseks, millega on tegemist käesolevas asjas, on käibemaksuga maksustatav kaubatarne direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 1 tähenduses koosmõjus artikli 2 lõike 1 punktiga a.

2. Omavalitsusüksus, kes võtab tasu kasutusvalduse seaduses ette nähtud kinnisomandiõiguseks muutmise eest, millega on tegemist käesolevas asjas, tegutseb maksukohustuslasena direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 tähenduses, mitte aga avalik-õigusliku organisatsioonina artikli 13 tähenduses.