

Kohtuasi C-182/23

Eelotsusetaotlus

Saabumise kuupäev:

22. märts 2023

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

18. jaanuar 2023

Kaebaja:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Poola maksuteabe büroo direktor)

Vastustaja:

J. S.

[...]

KOHTUMÄÄRUS

18. jaanuar 2023

Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) [...] [kohtu koosseis],

olles **18. jaanuari 2023. aasta**

kinnisel istungil **rahanduskojas** läbi vaadanud

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Poola maksuteabe büroo direktor) kassatsioonkaebuse

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Varssavi vojevoodkonna halduskohus)

15. oktoobri 2018. aasta otsuse peale [...],

J. S. kaebuse asjas,

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Poola maksuteabe büroo direktor)

31. oktoobri 2017. aasta [...]

käibemaksualase üksikjuhtumi tõlgenduse peale,

määrab:

1. esitada Euroopa Kohtule ELTL artikli 267 alusel järgmine eelotsuse küsimus:

„Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1, muudetud), artikli 9 lõikega 1 koosmõjus artikli 14 lõikega 2 ei ole vastuolus see, kui põllumees, kes on käibemaksukohustuslane üldistel alustel ja kes annab maatüki omandiõiguse sundvõõrandamise korral üle riigikassale vastutasuks hüvitise eest, mis puudutab sihtotstarbe muutmist mittepõllumajanduslikuks, loetakse maksukohustuslaseks, kes on kohustatud sellelt tarnelt käibemaksu tasuma, ainult seetõttu, et kõnealust maatükki kasutati käibemaksuga maksustatud põllumajandustegevuseks?“

2. [...] [menetluse peatamine]

PÕHJENDUSED

I. Õiguslik raamistik

1. Liidu õigusnormid:

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

Artikli 9 lõige 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 põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.“

Artikli 14 lõige 1. „„Kaubarne“ on materiaalse vara omanikuna kasutamise õiguse üleminek.“

Artikli 14 lõike 2 punkt a. „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;“

2. Liikmesriigi õigusnormid:

11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseadus (Ustawa o podatku od towarów i usług) (terviktekst Dz. U. 2022, jrk nr 931, muudetud) (edaspidi „käibemaksuseadus“):

Artikli 7 lõige 1. „Artikli 5 lõike 1 punkti 1 tähenduses on kaubatarne materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek, sh:

1) ametivõimude poolt või nimel tehtud korralduse alusel või kooskõlas õigusaktidega vara omandiõiguse üleminek hüvitise eest;“

Artikli 15 lõige 1. „Maksukohustuslane on iga juriidiline isik, iseseisva õigusvõimeta üksus ja füüsiline isik, kes teostab iseseisvalt lõikes 2 nimetatud majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.“

Artikli 15 lõige 2. „Majandustegevus on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.“

II. Faktilised asjaolud

1. Menetlus maksuametis

1.1. J. S. (edaspidi „taotluse esitaja“ või „kaebaja“) pöördus Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (edaspidi „tõlgendav asutus“) poole taotlusega saada maksuõiguse sätete üksikjuhtumi tõlgendus käibemaksu valdkonnas. Üksikjuhtumi tõlgendamise taotluses esitas J. S. asja kohta järgmise seisukoha.

Taotluse esitaja peab alates 8. detsembrist 2001 põllumajandusettevõtet ligikaudu [...] ha suurusel alal. Alates oktoobrist 2015 peab ta seda koos abikaasaga. Põllumajandustegevuse eesmärk on piimatootmine ja piimakarjakasvatuse. Alates jaanuarist 2013 on taotluse esitaja registreeritud aktiivse käibemaksukohustuslasena. Maatükid [...], [...] ostis taotluse esitaja 17. juunil 2003, maatükid nr [...], [...] ja [...] 11. mail 2015. Nii 17. juuni 2003. aasta kui ka 11. mai 2015. aasta ostu eesmärk oli põllumajandusettevõtte laiendamine. Maatükkide ostmine ei olnud maksustatud käibemaksuga ja seetõttu ei arvatud käibemaksu ka maha. Ostetud maatükke kasutati ainult põllumajanduslikul eesmärgil põllumajandusliku majandustegevuse raames. Ei taotluse esitaja ega tema abikaasa ei tegelenud peale põllumajandusliku tegevuse mingi muu majandustegevusega.

Wojewoda lõpliku otsusega, mis puudutab maanteeinvesteeringu realiseerimist, eraldatakse 10. aprilli 2003. aasta seaduse avalikult kasutatavaid teid puudutavate investeeringute ettevalmistamise ja tegemise eriregulatsiooni kohta (ustawa o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych) (*Dz. U.* 2015, jrk nr 2031, edaspidi „maanteede seadus“) artikli 12 lõike 4 punkti 1 alusel planeeritava tee jaoks seaduse alusel hõivatud kinnisvara geodeetiliselt ja see läheb riigikassa omandisse. Arvestades eeltoodut, Wojewoda M läbiviidava maanteeinvesteeringu realiseerimise loa andmise menetluse käigus, eraldati maatükkidest nr [...] ja [...] teelused maatükid [...] ja [...], maatükkidest nr [...], [...] ja [...] omakorda eraldati teelused maatükid nr [...], [...] ja [...], mis Wojewoda M 6. märtsi 2017. aasta lõpliku otsuse päeva seisuga läksid üle riigikassa omandisse teeluste maatükkidena.

Seoses sellega algatas Wojewoda menetluse taotluse esitajale hüvitise määramiseks riigikassa ülevõetud maatüki eest ja tegi asjaomase hüvitise maksmise otsuse. Hüvitist ei ole aga veel välja makstud.

Kuni riigikassa poolt ülevõtmise hetkeni kasutati kõnealuseid maatükke põllumajanduslike heinamaadena, kuid seoses maanteeinvesteeringu realiseerimise loa andmise haldusmenetluse algatamisega Wojewoda M poolt sellega seotud maatükkide geodeetilise eraldamisega ja maatükkide riigikassale üleandmise kavandamisega ei valmistanud taotluse esitaja ülevõetavaid maatükke ette heina niitmiseks.

Enne viidatud menetluse algatamist ei jagatud kõnealuseid maatükke väiksemateks maatükkideks ning neid ei arendatud ega parendatud muul viisil. Neid ei ole kunagi renditud, üüritud ega laenutatud kolmandatele isikutele. Taotluse esitaja ei taotlenud nende otstarbe muutmist mittepõllumajanduslikuks, eelkõige maanteealuseks maaks, ei taotlenud nende kruntide planeeringu muutmist, ei püüdnud määrata nende kruntide kaudu kulgeva tee trassi, samuti ei ole ta kunagi tegelenud kinnisvaraalse äritegevusega.

Taotluse esitaja ega tema abikaasa ei ole kunagi omandanud ehituskrunte. Riigikassa poolt ülevõetavad maatükid olid hõlmatud otsetoetustega, kuid seoses nende määramisega maanteealuseks teeks arvati need toetustest välja. Taotluse esitaja ja tema abikaasa on registreeritud põllumajanduse sotsiaalkindlustusfondis (KRUS) ja nad maksavad põllumajandusmaksu.

Lisaks ei jaganud taotluse esitaja krunte osadeks. Eraldamine toimus seaduse alusel ja omaniku tahtest sõltumatult, haldusametuse maanteeinvesteeringu realiseerimise otsuse kohaselt, vastavalt seadusele avalikult kasutatavaid teid puudutavate investeeringute ettevalmistamise ja tegemise eriregulatsiooni kohta. Samamoodi, tema tahtest sõltumata, kaotas omanik omandiõiguse.

Kohalikku arengukava ei ole muudetud kuidagi ei maantee alla jääva maa eraldamise ega tee-ehituse tulemusena. Maa ülevõtmine maantee ehitamiseks

eespool kirjeldatud seaduse alusel toimub sõltumata kohalikus detailplaneeringus määratud sihtotstarbest.

Kohalikust detailplaneeringust nähtub, et maatükid [...] (enne eraldamist) asuvad külas G. katastriüksuses G. [...] vallas G. ja neil on järgmine sihtotstarve:

- maakonna teest [...] maantee laiendamiseks, ühejäänud alad on elamualused alad ühepereelamutega ja kommertsteenuste osutamise alad, mis on märgitud joonisel sümboliga [...].

Taotluse esitaja märkis lisaks, et maatükid [...] (enne eraldamist) on kinnistusraamatus tähistatud põllumaade ja kraavidena ning kuni taotluse koostamise päevani ei ole Starostwo Powiatowe (kohaliku omavalitsusüksuse haldusasutus) kinnistusraamatus kruntide eraldamisega seotud muudatusi tehtud.

Seoses nii esitatud asjade faktilise seisuga esitas taotluse esitaja tõlgenduse taotluses järgmised küsimused.

1. Kas taotluse esitaja on käibemaksudokumentatsioon seoses sellega, et 10. aprilli 2003. aasta seaduse avalikult kasutatavaid teid puudutavate investeeringute ettevalmistamise ja tegemise eriregulatsiooni kohta artikli 12 lõike 4 punkti 1 kohaselt võttis maatüki nr [...] hüvitise eest üle riigikassa?

2. Kas kõnealune hüvitis on maksustatav käibemaksuga?

Samuti esitas taotluse esitaja üksikjuhtumi tõlgenduse taotluses oma seisukoha, mille kohaselt ei ole ta käibemaksudokumentatsioon seoses sellega, et 10. aprilli 2003. aasta seaduse avalikult kasutatavaid teid puudutavate investeeringute ettevalmistamise ja tegemise eriregulatsiooni kohta artikli 12 lõike 4 punkti 1 kohaselt võttis maatüki nr [...] hüvitise eest üle riigikassa ja seetõttu ei kuulu talle makstav hüvitis maksustamisele käibemaksuga.

1.2. Tõlgendav asutus asus oma 31. oktoobri 2017. aasta üksikjuhtumi tõlgenduses seisukohale, et taotleja arusaam on väär. Tõlgendav asutus kinnitas, et taotluses [...] kirjeldatud maatükkide omandiõiguse üleminek riigikassale sundvõõrandamise korras, seoses nende määramisega avalike teede rajamise investeeringu alla, tuleb lugeda tarneks, mille teostas taotluse esitaja majandustegevusega tegeleva isikuna seaduse artikli 15 lõike 2 tähenduses ehk käibemaksudokumentatsioonilase. Tõlgendava asutuse hinnangul ei kujuta käesoleval juhul tarne endast taotluse esitaja eraomandi käsutamise õiguse realiseerimist. Tõlgendav asutus rõhutas, et nagu ilmneb taotlusest, kasutas maatükke [...] aktiivsest käibemaksudokumentatsioonilasest taotluse esitaja oma majandustegevuses. Tõlgendav asutus kinnitas, et taotluses nimetatud põllumajanduslike maade omandiõiguse üleminek hüvitise eest kujutab endast – vastupidi taotluse esitaja väidetele – kaupade tarne tasu eest, mis on hõlmatud käibemaksuseaduse sätetega selle seaduse viidatud artikli 7 lõike 1 punkti 1 kohaselt, st mis on käibemaksuga maksustatav. Sellega luges tõlgendav asutus taotluse esitaja seisukoha vääraks.

III. Menetlused halduskohtutes

1. Oma 15. oktoobri 2018. aasta otsusega nr III SA/Wa 23/18 tühistas Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (vojevoodkonna halduskohus Varssavis) vaidlustatud üksikjuhtumi tõlgenduse.

Kohus märkis, et tõlgendav asutus ei arvestanud kaebaja argumenti, et enne omandiõiguse üleminekut ei kasutanud kaebaja kinnisvara oma majandustegevuses heinamaana, sest ta kandis selle üle oma eraomandisse, ei valmistanud maatükke ette heina niitmiseks järgmiseks aastaks ja jättis need välja otsetoetustest.

Esimese astme kohus leidis, et isegi kui pool ei oleks kandnud taotluses kirjeldatud maatükke üle oma eraomandisse enne maanteeseaduse alusel sundvõõrandamist, ei saaks ikka anda maksukohustuslasele seoses saadud hüvitisega käibemaksudokumentide staatust käibemaksuseaduse artikli 15 lõike 2 kohaselt.

Kohus rõhutas vaidlustatud otsuse põhjenduses, et kaebaja ei teinud midagi maatükkide müümiseks, vaid omandiõiguse üleminek toimus tema tahtest sõltumatult (sundvõõrandamine). Seetõttu leidis kohus, et nende maatükkide võõrandamine, millel kaebaja oma põllumajandustegevusega tegeles, ei olnud seotud tema põllumajandustegevusega, et kaebaja ei ole käibemaksudokumentide staatust rollis ega tegele majandustegevusega, mis seisneks kinnisvaraga kauplemises.

2. Oma kassatsioonkaebuses nõudis tõlgendav asutus vaidlustatud kohtuotsuse tühistamist täies ulatuses ja põhiküsimuses otsuse tegemist, alternatiivina vaidlustatud kohtuotsuse tühistamist ja selle saatmist uueks arutamiseks tagasi otsuse teinud kohtule. Lisaks esitas tõlgendav asutus väite, et rikutud on materiaalsooiguse sätteid ehk käibemaksuseaduse artikli 15 lõikeid 1 ja 2 neid valesti tõlgendades ehk eeldades, et põllumajandusliku majandustegevusega tegelevale kaebajale ei saa anda käibemaksudokumentide staatust seoses sellega, et ta ostis 17. aprillil 2003 ja 11. mail 2015 kinnisvara ning müüs selle seejärel seoses sundvõõrandamisega hüvitise eest, kuna tegemist oli siiski taotleja kutselise põllumajandusliku äritegevusega, mis seisnes maa (kauba) ärilises kasutamises põllumajanduslikus tegevuses, ja selline tegevus tuleb lugeda kaubatarneks tasu eest tulu saamise eesmärgil, seega peaks kirjeldatud sündmusega seotud õigusnormi õige tõlgendus viima kohtu järeldusele, et käibemaksudokumentide staatust kaebaja saadud hüvitis on hõlmatud maksukohustusega.

IV. Põhjused, miks Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) esitas eelotsuse küsimuse

1. Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) soovib eelotsuse küsimust esitades saada vastust küsimusele, kas on õige tõlgendava asutuse seisukoht, et sundvõõrandatava kinnisvara omandiõiguse üleminek

riigikassale seoses selle määramisega avaliku maantee ehituse alla tuleks lugeda tarneks, mida teostab kaebaja, kes on äritegevusega tegelev isik seetõttu, et ta on registreeritud aktiivse käibemaksukohustuslasena, kasutas kinnisvara oma põllumajanduslikus äritegevuses.

2. Naczelný Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) leiab, et esitatud asjade seisu kirjeldus ei viidanud kuidagi sellele, et kinnisvara oleks kasutatud isiklikus omandis, eraomandis. Seetõttu jättis eelotsusetaotluse esitanud kohus arvestamata esimese astme kohtu nimetatud asjaolu, et maatükid anti üle erakasutusse.

Põhiküsimus on aga see, kas maatükkide kasutamine üldistel alustel maksustatavaks põllumajandustegevuseks võis olla määrav otsustamiseks, et kinnisvara üleandmine seoses selle sundvõõrandamisega toimus käibemaksuga maksustatud majandustegevuse raames. Tõlgendav asutus leidis, et maksustatava põllumajandustegevusega tegelemine on olulise tähendusega otsustamiseks, et põllumajandustegevuses kasutatava kinnisvara üleandmine sundvõõrandamise raames on maksustatav. Vastupidisel seisukohal oli esimese astme kohus, kes leidis, et ainult aktiivne majandustegevus kinnisvaraga kauplemises võiks kaasa tuua vajaduse maksustada kinnisvara vaidlusalune üleandmine sundvõõrandamise käigus.

3. Ei saa olla kahtlust, et maksustamine peaks leidma aset juhul, kui isik tegeleb aktiivselt kinnisvara turustamise alal, mille puhul saaks eeldada, et tegemist on professionaaliga (Euroopa Kohtu 15. septembri 2011. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-180/10 ja C-181/10, ECLI:EU:C:2011:589). Käesolevas asjas on selge, et kaebaja ei teinud midagi maatükkide müümiseks, vaid omandiõiguse üleminek toimus tema tahtest sõltumatult (sundvõõrandamine). Seetõttu leidis esimese astme kohus, et nende maatükkide võõrandamine, millel kaebaja oma põllumajandustegevusega tegeles, ei olnud seotud tema põllumajandustegevusega, et kaebaja ei ole käibemaksukohustuslase rollis ega tegele majandustegevusega, mis seisneb kinnisvaraga kauplemises. Üksikjuhtumi tõlgenduse taotluses esitanud asjade seisust ei ilmne ka, et kaebaja oleks teinud selliseid toiminguid seoses muu kinnisvaraga, mis ei olnud hõlmatud sundvõõrandamisega.

Liikmesriigi kohtupraktikas rõhutatakse, et konkreetse tehingu käibemaksuga maksustamise eeldus ei ole mitte käibemaksukohustuslaseks olemise fakt ise, vaid esinemine käibemaksukohustuslase rollis seoses konkreetse tehinguga, mis on hõlmatud kõnealuse isiku majandustegevuse ulatusega. (Vt Naczelný Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) 29. oktoobri 2007. aasta otsust IFPS 3/07, mille kohaselt „ei konkreetse üksuse formaalne staatus registreeritud maksukohustuslasena ega asjaolu, et kõnealune tehing tehti korduvalt või üks kord, aga korduvuse kavatsusega, ei saa määrata selle tehingu maksustamist, ilma et oleks iga kord kindlaks tehtud, et seoses selle konkreetse tehinguga esines isik käibemaksukohustuslase rollis“.)

Seisukohta, et vaidlusaluste kruntide sundvõõrandamine ei toimunud äritegevuse käigus, toetab asjaolu, et maatükkide ostmise taotluse esitaja poolt ei olnud maksustatud käibemaksuga ja seetõttu ei toimunud ka käibemaksu mahaarvamist.

Teisest küljest esitas tõlgendav asutus olulise argumendi, et esimese astme kohus ei võtnud arvesse sundvõõrandamise toimingu spetsiifikat sunniviisilise toiminguna, mis tehakse sageli võõrandatava kinnisvara omanike tahte ja kavatsuste vastaselt. Selles kontekstis ei ole kaebaja tegevusel seoses vaidlusaluste maatükkidega tähtsust.

Tuleb aga märkida, et taotluse esitaja ei tegelenud kinnisvaraga kauplemisega ei seoses vaidlusaluste maatükkidega ega ka seoses muu kinnisvaraga, veelgi enam, ta ei tegelenud üldse muu majandustegevusega peale käibemaksuga maksustatud põllumajandustegevuse.

4. Eeltoodud kaalutlustel tegi liikmesriigi kohus ELTL artikli 267 alusel käesoleva kohtumääruse resolutsiooni punktis 1 nimetatud otsuse.

[...] [menetluse peatamine]

[...] [allkirjad]