

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

10. september 2014(*)

Eelotsusetaotlus – Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 5 lõike 7 punkt a – Maksustatavad tehingud – Mõiste „tarne tasu eest” – Sellise hoone esmane kasutuselevõtt, mille kohaliku omavalitsuse üksus lasi ehitada talle kuuluvale maatükile – Tegevus nii ametivõimuna kui ka maksukohustuslasena

Kohtuasjas C-92/13,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Hoge Raad der Nederlanden'i (Madalmaad) 1. veebruari 2013. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 25. veebruaril 2013, menetluses

Gemeente 's-Hertogenbosch

versus

Staatssecretaris van Financiën,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja president L. Bay Larsen, kohtunikud M. Safjan (ettekandja), J. Malenovský, A. Prechal ja K. Jürimäe,

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 22. jaanuari 2014. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Gemeente 's-Hertogenbosch, esindaja: *belastingadviseur* S. Beelen,
- Madalmaade valitsus, esindajad: M. Bulterman, C. Schillemans ja M. Noort,
- Kreeka valitsus, esindajad: K. Paraskevopoulou ja K. Karavasili,
- Euroopa Komisjon, esindajad: A. Cordewener ja W. Roels,
- olles 10. aprilli 2014. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 5 lõike 7 punkti a tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Gemeente 's Hertogenboschi ('s Hertogenboschi (Madalmaad) kohaliku omavalitsuse üksus, edaspidi „Gemeente“) ja Staatssecretaris van Financiën (rahanduse riigisekretär) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab Gemeente uue hoone ehituskuludelt tasutud käibemaksu mahaarvamise õigust.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Kuues direktiiv tunnistati kehtetuks ja asendati alates 1. jaanuarist 2007 nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1). Samas nähtub eelotsusetaotlusest, et kõnealuste asjaolude kuupäeva arvestades reguleeris põhikohtuasja vaidlust endiselt kuues direktiiv.

4 Kuuenda direktiivi artikkel 2 sätestab:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;
2. kauba import.“

5 Direktiivi artikkel 4 sätestas:

„1. „Maksukohustuslane“ on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

2. Lõikes 1 nimetatud majandustegevus on tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevus [...]. Majandustegevuseks loetakse ka materiaalse või immateriaalse vara kasutamine kestva tulu saamise eesmärgil.

3. Liikmesriigid võivad maksukohustuslasena käsitada ka isikut, kes aeg-ajalt teeb lõikes 2 nimetatud tegevusega seotud tehingu, eelkõige mõne järgmistest tehingutest:

a) ehitiste, ehitiste osade või ehitiste aluse maa võõrandamine enne esmast kasutuselevõttu; liikmesriigid võivad ette näha tingimused käesoleva kriteeriumi kohaldamiseks ehitiste ümberkujundamise ning nende aluse maa suhtes.

Liikmesriigid võivad kohaldada muid kriteeriume peale esmase kasutuselevõtu [...].

„Ehitis“ on mis tahes maaga püsivalt ühendatud rajatis;

b) ehitusmaa võõrandamine.

„Ehitusmaa“ on mis tahes hoonestamata või hoonestatud maa, mis vastab liikmesriikide vastavatele määratlustele.

[...]

5. [...] [k]ohalike omavalitsuste ametiasutusi [...] 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 aga sellist tegevust või selliseid tehinguid teostavad, käsitatakse neid maksukohustuslasena seoses tegevuse või tehingutega, mille puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist.

[...]

Liikmesriigid võivad nende organite tegevuse, mis on artikli 13 või artikli 28 alusel maksust vabastatud, lugeda nende tegevuseks ametivõimudena.”

6 Kuuenda direktiivi V jaotis „Maksustatavad tehingud” sisaldab artikleid 5–7, vastavalt „Kaubatarne”, „Teenuste osutamine” ja „Import”.

7 Nimetatud direktiivi artikkel 5 on sõnastatud järgmiselt:

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

[...]

5. Liikmesriigid võivad käsitleda teatavate ehitustööde üleandmist tarnetena lõike 1 tähenduses.

[...]

7. Liikmesriigid võivad tarnena tasu eest käsitada:

a) maksukohustustlase poolt sellise kauba oma majandustegevuse eesmärgil kasutamist, mis on nimetatud majandustegevuse käigus valmistatud, ehitatud, kaevandatud, töödeldud, ostetud või imporditud, tingimusel et nimetatud kaupadelt ei võiks käibemaksu täielikult maha arvata, kui see oleks omandatud teiselt maksukohustuslaselt;

[...]”.

8 Sama direktiivi artikkel 6 sätestas:

„1. „Teenuste osutamine” on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne artikli 5 tähenduses.

[...]

2. Tasu eest teenuste osutamisenä käsitatakse järgmist:

a) põhivahendite hulka kuuluva kauba kasutamine maksukohustustlase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui majandustegevuse eesmärgil, kui sellelt kaubalt võib käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata;

[...]

Liikmesriigid võivad käesoleva lõike sätetest erandeid teha, kui see ei too kaasa konkurentsi moonutamist.

[...]”.

9 Kuuenda direktiivi artikkel 17 sätestab:

„1. Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

2. Kui kaup ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud temale teise maksukohustuslase poolt tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt;

[...]

c) artikli 5 lõike 7 punkti a ja artikli 6 lõike 3 kohaselt tasumisele kuuluv käibemaks.

[...]

5. Kauba ja teenuste puhul, mida maksukohustuslane kasutab seoses nii lõigetes 2 ja 3 sätestatud tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, võib maha arvata üksnes käibemaksu selle osa, mis tekib esimesena nimetatud tehingutest.

Nimetatud osa määratakse artikli 19 kohaselt kindlaks kõikide maksukohustuslase tehingute kohta.

Sellest olenemata võivad liikmesriigid:

[...]

c) lubada maksukohustuslasel käibemaks maha arvata kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel või kohustada teda seda tegema;

[...]”.

Madalmaade õigus

10 28. juuni 1968. aasta käibemaksuseaduse (Wet op de omzetbelasting 1968) (*Staatsblad* 1968, nr 329) põhikohtuasjas kohaldamisele kuuluva redaktsiooni (edaspidi „Wet OB”) artikkel 3 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Kaubatarneks loetakse

[...]

c) kinnisasja, v.a hoonestamata maa, mitte ehitusmaa võõrandamine selle rajanud isiku poolt

[...]

h) enda toodetud kaupade kasutamine majandustegevuse eesmärgil, kui neid kaupu teiselt ettevõtjalt soetades ei oleks saanud nendelt maksu maha arvata või täielikult maha arvata; tellimusel toodetud kaubad, mille tarvis anti materjalid, sealhulgas maa, loetakse enda toodetud kaupadeks; käesoleva punkti kohaldamisalasse ei kuulu hoonestamata maa, v.a ehitusmaa [...]

[...].

11 Wet OB artikkel 11 näeb ette:

„1. Halduse üldaktiga kehtestatud tingimustel vabastatakse maksust:

a. kinnisasja ja sellega seotud õiguste võõrandamine, välja arvatud:

1°. ehitise, ehitise osade või ehitise aluse maa võõrandamine enne esmast kasutuselevõttu või kõige enam kaks aastat pärast esmast kasutuselevõttu, ja ehitusmaa võõrandamine;

[...].

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

12 Gemeente teeb tehinguid nii ametivõimuna kui ka maksukohustuslasena. Mis puutub tehingutesse, mis ta teeb maksukohustuslasena, siis mõned neist on käibemaksuga maksustatavad, sellal kui teised on Wet OB artikli 11 kohaselt maksust vabastatud.

13 Gemeente tellis temale kuuluvale maatükile büroona kasutatava uue hoone ehitamise. Ehitust alustati 2000. aastal ning hoone osas nähti ette, et Gemeente kasutab selle pindalast:

- 94% tegevuseks ametivõimuna;
- 5% Gemeente kui maksukohustuslase maksustatavaks majandustegevuseks, mille raames osutatud teenused annavad õiguse käibemaksu maha arvata;
- 1% Gemeente kui maksukohustuslase käibemaksuvabaks majandustegevuseks, mille raames osutatud teenused ei anna õigust käibemaksu maha arvata.

14 Gemeente võttis nimetatud hoone esmakordselt kasutusele 1. aprillil 2003.

15 Arvetel, mis 2002. aasta juulis Gemeentele esitati seoses hoone ehitamisega, oli märgitud käibemaksusumma 287 999 eurot. Maksudeklaratsiooni kohaselt, mille Gemeente esitas maksuhaldurile, on tal õigus saada tagasi 32 eurot.

16 Maksuhalduril ei olnud sellele deklaratsioonile vastuväiteid, kuid hiljem Gemeente muutis oma seisukohta ning taotles kogu tasutud sisendkäibemaksu tagastamist. Oma taotluse põhjendamiseks väitis ta, et ehitatud hoone kujutab endast kaupa, mis on valmistatud tema majandustegevuse käigus Wet OB artikli 3 lõike 1 punkti h mõttes, mis vastab kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punktile a.

17 Seejärel otsustas maksuhaldur tagastada Gemeentele tasutud sisendkäibemaksu summas 17 279 eurot, s.o 6% taotletud 287 999 eurost.

18 Gemeente vaidlustas viimati nimetatud otsuse Gerechtshof te 's-Hertogenboschis ('s-Hertogenboschi apellatsioonikohus). Viimati nimetatud kohus leidis, et Gemeente kasutas kõnealust hoonet oma majandustegevuse eesmärgil Wet OB artikli 3 lõike 1 punkti h mõttes, kuid üksnes ulatuses, milles see on seotud Gemeente tegevusega maksukohustuslasena, s.o 6% kogu hoonest, samas kui 94% hoonest jääb Gemeente kui ametivõimu kasutusse ja sellele ei kohaldata Wet OB ega kuuenda direktiivi sätteid.

19 Gemeente esitas seejärel Gerechtshof te 's-Hertogenboschi otsuse peale kassatsioonkaebuse Hoge Raad der Nederlandenile (Madalmaade ülemkohus). Ta leidis

kassatsioonkaebuses, et asjaomased kaubad ja teenused osteti selleks, et edaspidi kasutada neid käibemaksuga maksustatavas tegevuses, nimelt vallata pärast hoone üleandmist ja majandustegevuse eesmärgil kaupa, mis on valmistatud „oma majandustegevuse käigus”. Vastavalt Wet OB artikli 3 lõike 1 punktile h koostoimes sama seaduse artikli 11 lõike 1 punkti a alapunktiga 1 tuleks sellist tegevust käsitada kui käibemaksuga maksustatavat kaubatarnet.

20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab kohtuotsusele Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698), millest nähtuvalt kohaldatakse kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a, mis annab võimaluse käsitada teatavaid tehinguid kaubatarnena tasu eest, ka kaupadele, mille on valmistanud, ehitanud, kaevandanud või töödelnud kolmas isik materjalidest, mille on tema käsutusse andnud ettevõtja, kes tasus sisendkäibemaksu.

21 Samas seisneb põhikohtuasja spetsiifika asjaolul, et antud juhul ehitas kolmandast isikust maksukohustuslane Gemeente tellimusel kinnisasja, mida viimane kasutas 94% ulatuses oma tegevuses ametivõimuna. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib teada, kas vaatamata asjaolule, et omavalitsusüksused ei ole üldjuhul käibemaksukohustuslased, tuleks kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a, mis annab võimaluse sisendkäibemaksu mahaarvamiseks, siiski kohaldada, kuna Gemeente kasutab hoonet osaliselt – olgugi et üksnes piiratud ulatuses – tegevuseks maksukohustuslasena.

22 Neil asjaoludel otsustas Hoge Raad der Nederlanden menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 sissejuhatavat lauset ja selle lõike punkti a tuleb tõlgendada nii, et kui omavalitsusüksus võtab kasutusele hoone, mille ta on lasknud ehitada oma maatükile ning mida ta kasutab 94% ulatuses tegevuseks ametivõimuna ja 6% ulatuses tegevuseks maksukohustuslasena, millest 1% moodustavad maksust vabastatud tehingud, mis ei anna käibemaksu mahaarvamise õigust – siis tuleb seda käsitada tarnena tasu eest?”

Eelotsuse küsimus

23 Kõigepealt tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 kohaselt ei käsitata kohalike omavalitsuste ametiasutusi üldjuhul käibemaksukohustuslasena tegevuse või tehingutega seoses, mida nad teevad ametivõimudena.

24 Tuleb märkida, et nimetatud direktiivi artikli 5 lõike 7 punkt a ja artikli 6 lõike 2 punkt a käsitlevad tehinguid, mis on või mida käsitatakse vastavalt kas tarnena või teenuste osutamisenä tasu eest.

25 Esiteks, mis puudutab selle direktiivi artikli 6 lõike 2 punkti a, siis – nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktides 17 ja 51 – võimalust jaotada kapitalikaupu maksukohustuslasena kasutatava ja mittemaksukohustuslasena kasutatava vara vahel ei saa võtta üle olukorda, kus maksukohustuslase tegutsemine nagu põhikohtuasjas on osalt majandustegevus, mis kuulub käibemaksu kohaldamisalasse ja osalt mittemajanduslik tegevus, mis sinna ei kuulu (vt selle kohta kohtuotsus Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, punktid 37 ja 38).

26 Seetõttu tuleb sedastada, et kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkti a ei saa kohaldada sellises olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas.

27 Seejärel, kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkt a sätestab, et liikmesriigid võivad tarnena tasu eest käsitada maksukohustuslase poolt sellise kauba oma majandustegevuse eesmärgil kasutamist, mis on nimetatud majandustegevuse käigus valmistatud, ehitatud, kaevandatud,

töödeldud, ostetud või imporditud, tingimusel et nimetatud kaubalt ei võiks käibemaksu täielikult maha arvata, kui see oleks omandatud teiselt maksukohustuslaselt.

28 Siinkohal tasuks märkida, et antud sätte sõnastus, nimelt „[maksukohustuslase] majandustegevuse käigus valmistatud, ehitatud, kaevandatud, töödeldud [...]” hõlmab mitte üksnes sellist kaupa, mille asjaomane ettevõtja on ise täielikult valmistanud, ehitanud, kaevandanud või töödelnud, vaid ka tooteid, mille on valmistanud, ehitanud, kaevandanud või töödelnud kolmas isik materjalidest, mille nimetatud ettevõtja tema käsutusse on andnud (vt selle kohta kohtuotsus *Gemeente Vlaardingen*, EU:C:2012:698, punkt 27).

29 Seega hõlmab eelmises punktis viidatud sõnastus kinnisasja, mille kolmas isik on ehitanud omavalitsusüksusele kuuluvale maatükile, nagu on kõne all põhikohtuasjas arutusel oleva juhtumi puhul.

30 Liikmesriigi võimalus käsitada tarnena tasu eest maksukohustuslase poolt oma majandustegevuse eesmärgil sellise asja kasutamist on võimalik vaid siis, kui viimase omandamine teiselt maksukohustuslaselt ei anna esimesena nimetatud maksukohustuslasele käibemaksu täieliku mahaarvamise õigust.

31 Wet OB artikli 3 lõikest 1 nähtub, et Madalmaade Kuningriik on seda võimalust kasutanud.

32 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 62 sisuliselt märkis, on kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a kohaldamise tingimus, millele on viidatud käesoleva kohtuotsuse punktis 30, täidetud sellises olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kus tänu asjaolule, et hoonet kasutati ka muuks kui maksustatavate tehingute tarbeks, ei oleks makstud käibemaksu saanud täies mahus maha arvata, kui see oleks tervikuna omandatud teiselt maksukohustuslaselt.

33 Seega, kui omavalitsusüksus võtab esmakordselt kasutusele hoone, mille ta on lasknud ehitada oma maatükile ning mida ta kasutab 94% ulatuses tegevuseks ametivõimuna ja 6% ulatuses tegevuseks maksukohustuslasena, millest 1% moodustavad maksust vabastatud tehingud, mis ei anna käibemaksu mahaarvamise õigust, tuleb asuda seisukohale, et see olukord kuulub kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a kohaldamisalasse, kui asjaomane liikmesriik kasutab selles sättes ette nähtud valikuõigust.

34 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 72 ja 73 märkis, peab kogu sisendkäibemaksu, mille *Gemeente* on maksnud maksustatavaks tegevuseks mõeldud kaupade soetamisel, saama kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 kohaselt maha arvata.

35 Selline tegevus on ise käibemaksuga maksustatav ning käibemaksusumma, mis *Gemeentel* tuleb tasuda, tuleb arvutada vastavalt kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktile b kõikide osade, nii maatüki kui kinnisasja koguväärtuse põhjal, arvestades, et käibemaks ei või olla eelnevalt nimetatud osadelt sisse nõutud (vt selle kohta kohtuotsus *Gemeente Vlaardingen*, EU:C:2012:698, punktid 28–33).

36 Lõpuks, kuuenda direktiivi artikli 17 lõiked 2 ja 5 näevad ette, et kui asjaomast kaupa kasutatakse maksustatavate tehingutega seoses, ehk 5% hoone pindalast – nagu põhikohtuasjas arutusel oleva juhtumi puhul – on maksukohustuslasel põhimõtteliselt õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata maks, mille ta on tasunud eelmises punktis nimetatud tegevusega seoses. Selles osas, kus nimetatud kaupu kasutatakse maksust vabastatud tehingute puhul või mis ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse, ei ole käibemaksu mahaarvamine lubatud.

37 Võttes arvesse eelnevaid kaalutlusi tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a tuleb tõlgendada nii, et see säte on kohaldatav olukorras, kus

omavalitsusüksus võtab esmakordselt kasutusele hoone, mille ta on lasknud ehitada oma maatükile ning mida ta kasutab 94% ulatuses tegevuseks ametivõimuna ja 6% ulatuses tegevuseks maksukohustuslasena, millest 1% moodustavad maksust vabastatud tehingud, mis ei anna käibemaksu mahaarvamise õigust. Samas, hoone edaspidine kasutamine omavalitsusüksuse tegevuses saab anda tasutud maksu mahaarvamise õiguse selles sättes ette nähtud tegevuse korral vaid osas, mis vastab selle kasutamisele maksustatavates tehingutes vastavalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõikele 5.

Kohtukulud

38 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 5 lõike 7 punkti a tuleb tõlgendada nii, et see säte on kohaldatav olukorras, kus omavalitsusüksus võtab esmakordselt kasutusele hoone, mille ta on lasknud ehitada oma maatükile ning mida ta kasutab 94% ulatuses tegevuseks ametivõimuna ja 6% ulatuses tegevuseks maksukohustuslasena, millest 1% moodustavad maksust vabastatud tehingud, mis ei anna käibemaksu mahaarvamise õigust. Samas, hoone edaspidine kasutamine omavalitsusüksuse tegevuses saab anda tasutud maksu mahaarvamise õiguse selles sättes ette nähtud tegevuse korral vaid osas, mis vastab selle kasutamisele maksustatavates tehingutes vastavalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõikele 5.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hollandi.