

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

30. september 2021(*)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 392 – Kasuminormil põhinev maksustamiskord – Kohaldamisala – Edasimüügi eesmärgil ostetud kinnisasjade ja ehitusmaa võõrandamine – Maksukohustuslane, kellel ei ole kinnisasjade ostmisel õigust mahaarvamisele – Käibemaksuga maksustatav edasimüük – Mõiste „ehitusmaa“

Kohtuasjas C-299/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) 25. juuni 2020. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 6. juulil 2020, menetluses

Icade Promotion SAS, varem Icade Promotion Logement SAS,

versus

Ministère de l'Action et des Comptes publics,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president J.-C. Bonichot, Euroopa Kohtu asepresident R. Silva de Lapuerta (ettekandja), kohtunikud L. Bay Larsen, C. Toader ja M. Safjan,

kohtujurist: A. Rantos,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Icade Promotion SAS, varem Icade Promotion Logement SAS, esindajad: *avocats* P. Tournès ja A. Abadie,

– Prantsuse valitsus, esindajad: E. de Moustier ja É. Toutain,

– Euroopa Komisjon, esindajad: F. Dintilhac ja A. Armenia,

olles 20. mai 2021. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“) artikli 392 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Icade Promotion SASi, varem Icade Promotion Logement SAS, ja ministère de l'Action et des Comptes publics'i (Prantsusmaa rahandus- ja riigieelarveministeerium) (edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses seoses maksuhalduri keeldumisega tagastada käibemaksu, mida nimetatud äriühing tasus seoses ehitusmaa eraõiguslikele isikutele müümisega 2007. ja 2008. aastal.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Käibemaksudirektiiv

3 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktis a on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

a) kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.

4 Direktiivi artikli 9 lõikes 1 on ette nähtud:

„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.“

5 Direktiivi artiklis 12 on sätestatud:

„1. Liikmesriigid võivad maksukohustuslasena käsitada isikut, kes juhuti teeb artikli 9 lõike 1 teises lõigus nimetatud tegevusega seotud tehingu, eelkõige mõne järgmistest tehingutest:

- a) ehitise, ehitise osade või ehitise aluse maa võõrandamine enne esmast kasutuselevõttu;
- b) ehitusmaa võõrandamine.

2. Lõike 1 punktis a käsitatakse „ehitisena“ igasugust maaga püsivalt ühendatud rajatist.

Liikmesriigid võivad kehtestada lõike 1 punktis a sätestatud kriteeriumi ehitiste ümberkujundamisele kohaldamise üksikasjalikud eeskirjad ning määrata ehitise aluse maa mõiste.

Liikmesriigid võivad kohaldada muid kriteeriume peale esmase kasutuselevõtu, näiteks ajavahemik ehitise valmimisest esmase võõrandamiseni või ajavahemik esmasest kasutuselevõtust järgmise võõrandamiseni, tingimusel et nimetatud ajavahemikud ei ületa vastavalt viit ning kaht aastat.

3. Lõike 1 punktis b käsitatakse „ehitusmaana“ hoonestamata või hoonestatud maad, mis vastab liikmesriikide vastavatele määratlustele.“

6 Direktiivi artikli 73 kohaselt:

„Artiklites 74–77 nimetamata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused.“

7 Käibemaksudirektiivi artikkel 135 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

j) ehitise või ehitise osade ja maa, millel ehitise asub, võõrandamine, välja arvatud artikli 12 lõike 1 punktis a nimetatud juhtudel;

k) ehitise maa, välja arvatud artikli 12 lõike 1 punktis b nimetatud ehitusmaa võõrandamine;

[...]“.

8 Direktiivi artikli 137 lõikes 1 on ette nähtud:

„Liikmesriigid võivad anda maksumaksjatele maksustamise suhtes valikuõiguse järgmistel juhtudel:

[...]

b) ehitise või ehitise osade ja maa, millel ehitise asub, võõrandamine, välja arvatud artikli 12 lõike 1 punktis a nimetatud juhtudel;

c) ehitise maa, välja arvatud artikli 12 lõike 1 punktis b nimetatud ehitusmaa võõrandamine;

[...]“.

9 Direktiivi XIII jaotise „Erandid“ 1. peatükis „Lõpliku korra kehtestamiseni kohaldatavad erandid“ sisaldub artikkel 392, milles on sätestatud:

„Liikmesriigid võivad ette näha, et edasimüügi eesmärgil ostetud ehitiste ja ehitusmaa võõrandamisel maksukohustuslase poolt, kellel ei olnud õigust ostu puhul käibemaksu maha arvata, on maksustatav väärtus müügihinna ja ostuhinna vahe.“

Rakendusmäärus nr 282/2011

10 Nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmääruse (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse direktiivi 2006/112 rakendusmeetmed (ELT 2011, L 77, lk 1), mida on muudetud nõukogu 7. oktoobri 2013. aasta rakendusmäärusega (EL) nr 1042/2013 (ELT 2013, L 284, lk 1) (edaspidi „rakendusmäärus nr 282/2011“), artiklis 13b on sätestatud:

„Kinnisasjana käsitatakse [käibemaksudirektiivi] kohaldamisel järgmist:

[...]

b) üleval- või allpool merepinda maaga püsivalt ühendatud mis tahes hoone või rajatis, mida ei saa hõlpsasti lammutada või liigutada;

[...]“.

11 Rakendusmääruse nr 282/2011 artiklis 31a on sätestatud:

„1. [Käibemaksudirektiivi] artiklis 47 osutatud, kinnisasjaga seotud teenused hõlmavad ainult selliseid teenuseid, millel on piisavalt otsene seos kõnealuse kinnisasjaga. Teenustel on piisavalt otsene seos kinnisasjaga järgmistel juhtudel:

a) kui nad on kinnisasjast tuletatud ja see kinnisasi moodustab teenuse koostisosa ning on osutatavate teenuste jaoks keskne ja oluline (nt kalapüügilubade andmine);

b) kui teenuseid osutatakse seoses kinnisasjaga ja need põhjustavad kinnisasja õigusliku või füüsilise seisundi muutmist.

2. Lõige 1 hõlmab eelkõige järgmist:

[...]

d) selliste püsistruktuuride nagu gaasi-, vee-, kanalisatsiooni- jms torustike ehitamine maatükile, samuti nende püsistruktuuride ehitus- ja lammutustööd;

[...]“.

Prantsuse õigus

12 Üldise maksuseadustiku (code général des impôts) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni artiklis 257 oli sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse samuti:

[...]

6) võttes arvesse punkti 7 sätteid:

a) tehingud, mis on seotud kinnisvaraga [...] ja mille tulem tuleb arvesse võtta tööstus- ja äritulu tulumaksubaasi arvestamisel;

[...]

7) hoonete ehitamise või võõrandamisega seotud tehingud.

Neid tehinguid maksustatakse ka juhul, kui tegemist on tsiviilõiguslike tehingutega.

1. Selliste tehingute hulka kuuluvad eeskätt:

a) müügitehingud, mis hõlmavad ehitusmaad [...]

Esimeses lõigus on eeskätt silmas peetud maatükke, mille puhul omandaja [...] saab nelja aasta jooksul pärast tehingut kajastava dokumendi väljastamist ehitusloa või alustab vajalikke töid hoone või hoonete rühma ehitamiseks või olemasolevatele hoonetele uute ruumide peale ehitamiseks.

Neid sätteid ei kohaldata maatükkide suhtes, mille füüsilised isikud on omandanud selliste hoonete

ehitamiseks, mida need isikud kasutavad eluasemena.

[...]

b) hoonete müük [...]“.

13 Üldise maksuseadustiku põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni artikli 268 kohaselt:

„Artikli 257 punktis 6 osutatud tehingute puhul võrdub käibemaksuga maksustatav väärtus järgmise kahe summa vahega:

a) ühelt poolt väljakuulutatud hind ja sellele lisanduvad kulud või vara turuväärtus, kui see on väljakuulutatud hinna ja kulude summast suurem;

b) teiselt poolt, [...]

– [...] summad, mille võõrandaja on mis tahes põhjusel maksnud seoses vara omandamisega; [...].“.

14 Üldise maksuseadustiku põhikohtuasja suhtes kohaldatava redaktsiooni lisa 2 artikli 231 lõike 1 kohaselt:

„Üldise maksuseadustiku artikli 257 [punktis 6] nimetatud isikud ei tohi maha arvata maksu, mida hoonete ostu- või ehitushinna suhtes kohaldati [...]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

15 Kinnisvaraarendaja Icade Promotion ostis hoonestamata maatükke isikutelt, kes ei olnud käibemaksukohustuslased (eraõiguslikud isikud või kohalikud omavalitsused). Neid oste ei maksustatud seega käibemaksuga.

16 Kõigepealt jagas Icade Promotion need maatükid kruntideks ja tegi nendele kruntidele erinevate võrkude (teedevõrk, joogivesi, elekter, gaas, kanalisatsioon, sidevõrgud) paigaldustöid ning müüs võrkudega varustatud krundid ehitusmaana füüsilistele isikutele eluasemena kasutamiseks mõeldud hoonete ehitamiseks.

17 Seejärel kohaldas Icade Promotion ajavahemikul 1. jaanuarist 2007 kuni 31. detsembrini 2008 toimunud võõrandamistehingute suhtes üldise maksuseadustiku artikli 257 punkti 6 ja artikli 268 alusel kasuminormil põhinevat käibemaksuga maksustamise korda (edaspidi „kasuminormi maksustamise kord“).

18 Hiljem taotles Icade Promotion maksuhaldurilt, et tagastataks käibemaksusummad, mis ta oli kasuminormilt tasunud, st 2007. aasta eest 2 826 814 eurot ja 2008. aasta eest 2 369 881 eurot. Nimetatud äriühing väitis, et kõnealuseid tehinguid ei saa maksustada kinnisvara käibemaksuga üldise maksuseaduse artikli 257 punkti 7 alusel, kuna need seisnesid ehitusmaa võõrandamises eraõiguslikele isikutele eluasemena kasutamiseks mõeldud hoonete ehitamiseks ja need ei kuulu ka nimetatud seadustiku artikli 257 punktis 6 koostoimes artikliga 268 ette nähtud kasuminormi maksustamise korra kohaldamisalasse, mistõttu ei tule käibemaksu tasuda.

19 Et maksuhaldur jättis Icade Promotiooni vaide rahuldamata, esitas viimane tribunal administratif de Montreuil'le (Montreuil' halduskohus, Prantsusmaa) kaebuse, mis jäeti 27. aprilli 2012. aasta kohtuotsusega põhjendamatusse tõttu rahuldamata.

20 Icade Promotion esitas selle kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse Cour administrative

d'appel de Versailles'le (Versailles' haldusasjade apellatsioonikohus, Prantsusmaa), kes jättis apellatsioonkaebuse 18. juuli 2014. aasta otsusega rahuldamata põhjendusel, et vaie oli vastuvõetamatu.

21 Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) tühistas 28. detsembri 2016. aasta otsusega Icade Promotioni kassatsioonkaebuse alusel osaliselt cour administrative d'appel de Versailles' (Versailles' haldusasjade apellatsioonikohus) otsuse ja saatis kohtuasja uueks arutamiseks viimati nimetatud kohtule, kes jättis 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsusega tribunal administratif de Montreuil' (Montreuil' halduskohus) 27. aprilli 2012. aasta otsuse peale nimetatud äriühingu poolt esitatud apellatsioonkaebuse sisuliselt rahuldamata.

22 Icade Promotion esitas seejärel eelotsusetaotluse esitanud kohtule kassatsioonkaebuse.

23 Vaidlustades põhikohtuasjas kõne all olevate müügitehingute kasuminormil põhinevat käibemaksuga maksustamist üldise maksuseadustiku artikli 257 punkti 6 ja artikli 268 alusel, väidab Icade Promotion, et sellisele müügile kasuminormi maksustamise korra kohaldamine oli kahes aspektis vastuolus käibemaksudirektiivi artikliga 392.

24 Esiteks võimaldab käibemaksudirektiivi artikkel 392 liikmesriikidel ehitusmaa võõrandamise tehingute suhtes kasuminormi maksustamise korda kohaldada ainult siis, kui sellise võõrandamise teinud maksukohustuslane tasus maa ostmisel käibemaksu ja tal ei olnud õigust seda maha arvata. Selles osas tugineb Icade Promotion eelkõige käibemaksudirektiivi artikli 392 ingliskeelsele versioonile, milles on sõnaselgelt ette nähtud, et ostult „ei saa käibemaksu maha arvata“.

25 Teiseks lubab käibemaksudirektiivi artikkel 392 liikmesriikidel kohaldada kasuminormi maksustamise korda ehitusmaa võõrandamise tehingute suhtes üksnes juhul, kui sellise võõrandamise teinud maksukohustuslane piirdub asjaomase maa ostmise ja edasimüügiga sellisel kujul, nagu see on. Seega ei saa nimetatud sätet kohaldada müügitehingute puhul, mis hõlmavad ehitusmaad, mida on pärast selle ostmist ümber kujundatud.

26 Eelotsusetaotlusest nähtub, et vastuseks nendele argumentidele otsustas cour administrative d'appel de Versailles (Versailles' haldusasjade apellatsioonikohus), et „mahaarvamisõiguse“ puudumine käibemaksudirektiivi artiklis 392 nimetatud ostu puhul hõlmab olukordi, mille puhul omandamistehingule käibemaksuga maksustamist ei kohaldata. Nimetatud kohus leidis ka, et selles artiklis ei ole „edasimüügi eesmärgil ostetud“ ehitusmaa võõrandamist mainitud hiljem ehitusmaana edasimüüdavate hoonestamata maatükkide ostude väljajätmise eesmärgil ega too ka kaasa niisugust tagajärge.

27 Neil asjaoludel otsustas Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] artiklit 392 tuleb tõlgendada nii, et see võimaldab kasuminormi alusel maksustamist üksnes selliste võõrandamistehingute puhul, mis hõlmavad niisuguste kinnisasjade võõrandamist, mille omandamisel kohaldati [käibemaksuga] maksustamist ning mille puhul edasimüüjast maksukohustuslasel ei olnud õigust kõnealust maksu maha arvata? Või võimaldab see säte kohaldada kõnealust maksustamiskorda ka võõrandamistehingute suhtes, mis hõlmavad selliseid kinnisasju, mille suhtes käibemaksuga maksustamist ei kohaldata, kas siis põhjusel, et see võõrandamistehing jääb kõnealuse maksu kohaldamisalast välja, või juhul, kui tehing jääb maksu kohaldamisalasse, rakendatakse selle suhtes maksuvabastust?

2. Kas [käibemaksudirektiivi] artiklit 392 tuleb tõlgendada nii, et sellega välistatakse kasuminormi maksustamise korra kohaldamine ehitusmaa võõrandamistehingute suhtes kahel järgmisel juhul:

- kui kõnealune maa, mis omandati hoonestamata kujul, on muutunud maksukohustuslase poolt omandamise ja edasimüümise vahelisel ajal ehitusmaaks;
- kui maksukohustuslase poolt kõnealuse maa omandamise ja edasimüümise vahelisel ajal on selle maa omadused muutunud, näiteks on maa jagatud kruntideks või on tehtud töid, mis võimaldavad kõnealusel maal kasutada erinevaid võrgustikke (teedevõrk, joogivesi, elekter, gaas, kanalisatsioon, sidevõrgud)?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

28 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 392 tuleb tõlgendada nii, et sellega võimaldatakse kasuminormi maksustamise korda kohaldada üksnes selliste kinnisasjade võõrandamistehingute suhtes, mille omandamine maksustati käibemaksuga ning mille puhul edasimüüjast maksukohustuslasel ei olnud õigust kõnealust maksu omandamisega seoses maha arvata, või nii, et seda maksustamiskorda võib kohaldada ka selliste kinnisasjade võõrandamistehingute suhtes, mille omandamist käibemaksuga ei maksustatud, seda kas põhjusel, et see omandamistehing ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse, või juhul, kui tehing jääb maksu kohaldamisalasse, rakendatakse selle suhtes maksuvabastust.

29 Kõigepealt tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 392 keeleversioonides on erinevusi. Selle sätte prantsuskeelses versioonis on viidatud ainult „mahaarvamisõiguse“ puudumisele, täpsustamata, kas selle õiguse puudumine on ainult selle tagajärg, et esialgset tehingut ei maksustatud käibemaksuga, või maksustati seda käibemaksuga, kuid see ei andnud seejärel õigust mahaarvamisele. Nimetatud sätte ingliskeelses versioonis on seevastu mainitud ainult „käibemaksu ostult“, täpsustades, et see „ei olnud mahaarvatav“ („the VAT on the purchase was not deductible“), millest võib aru saada, et niisuguste maatükkide võõrandamine peaks põhimõtteliselt olema käibemaksuga maksustatav.

30 Selle kohta tuleb meelde tuletada, et kui Euroopa Liidu õigusakti keeleversioonides on erinevusi, tuleb asjaomase sätte tõlgendamisel lähtuda selle õigusakti üldisest ülesehitusest ja eesmärkidest, mille osa sätte on (8. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus *United Biscuits (Pensions Trustees)* ja *United Biscuits Pension Investments*, C-235/19, EU:C:2020:801, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Samuti tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artiklis 392 ette nähtud maksustamise kord kujutab endast erandit käibemaksudirektiivi üldisest korrast ning seega tuleb seda tõlgendada kitsalt. Eeltoodu ei tähenda siiski, et nimetatud erandit määratlevaid termineid peaks tõlgendama nii, et selle korra mõju kaob. Igal juhul peab nende mõistete tõlgendamine olema kooskõlas nimetatud korra eesmärgiga ning pidama kinni neutraalse maksustamise põhimõttest (vt analoogia alusel 29. novembri 2018. aasta kohtuotsus *Mensing*, C-264/17, EU:C:2018:968, punktid 22 ja 23 ning seal viidatud kohtupraktika).

32 Selles osas tuleb seoses käibemaksudirektiivi ülesehitusega meelde tuletada, et vastavalt käibemaksusüsteemi aluspõhimõttele kohaldatakse käibemaksu igale tootmise või turustamisega seotud tehingule, arvates maha käibemaksu, mis on otseselt koormanud erinevaid

hinnakomponente (30. mai 2013. aasta kohtuotsus X, C-651/11, EU:C:2013:346, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika).

33 Samuti tuleb märkida, et käibemaksudirektiivis on selgelt eristatud esiteks niisuguse ehitusmaa võõrandamist, mida maksustatakse käibemaksuga, ning teiseks hoonestamata maa võõrandamist, mis on sellest maksust vabastatud.

34 Käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 3 järgi käsitatakse „ehitusmaana“ selle artikli lõike 1 punkti b kohaldamisel hoonestamata või hoonestatud maad, mis vastab liikmesriikide vastavatele määratlustele. Liikmesriigid on selle maa määratlemisel, mida tuleb käsitada „ehitusmaana“, kohustatud järgima selle direktiivi artikli 135 lõike 1 punkti k eesmärki, milleks on vabastada käibemaksust ainult niisuguse hoonestamata maa võõrandamine, mis ei ole mõeldud selleks, et sinna ehitatakse hoone (vt selle kohta 17. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

35 Seega tuleb asuda seisukohale, et arvestades käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti k koostoides artikli 2 lõike 1 punktiga a, tuleb mis tahes ehitusmaa võõrandamist tasu eest maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, maksustada põhimõtteliselt käibemaksuga vastavalt käibemaksudirektiivi artiklis 73 sätestatud üldkorrale, mis näeb ette, et käibemaks arvutatakse kaupade tarnimise või teenuste osutamise eest makstava tasu põhjal, st müügihinna, või liikmesriikide puhul, kes on selle võimaluse ette näinud, erandina selle direktiivi artiklis 392 nimetatud kasuminormi maksustamise korra järgi, mille kohaselt on maksustatav väärtus müügihinna ja ostuhinna vahe.

36 Mis puudutab seejärel käibemaksudirektiiviga järgitavat eesmärki, siis tuleb meelde tuletada, et selle mõte on eelkõige tagada neutraalse maksustamise põhimõtte järgimine, millega on vastuolus esiteks omavahel konkureerivate sarnaste kaupade tarnimise erinev kohtlemine käibemaksu seisukohast ja teiseks see, kui samalaadseid tehinguid tegevaid ettevõtjaid koheldakse käibemaksuga maksustamisel erinevalt (17. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, punkt 31).

37 Kasuminormi maksustamise kord tagab nimetatud põhimõtte, sest selle eesmärk on korvata käibemaksujäák, mida ei saa maha arvata.

38 Selle kohta nähtub seletuskirjast, mis on lisatud ettepanekule võtta vastu nõukogu kuues direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas [KOM(1973) 950 (lõplik)], et vähendatud maksustatavat väärtust võib kohaldada juhul, kui asi, millelt on juba lõplikult käibemaks tasutud (näiteks eluhoone, mis on „tarbekaup“ oma esmakordse kasutuselevõtu tõttu), viiakse hiljem uuesti „kaubanduslikku ringlusse“ ja see on uuesti käibemaksuga maksustatav. Seletuskirjas on sellise juhtumi kohta märgitud: „et võtta arvesse hoone seda uut turustamist, mis toob kaasa liiga raske maksukoormuse kinnisvaraäris, oli vaja kaugeneda maksustamisest üldpõhimõtete kohaselt ning näha ette [...] liikmesriikide võimalus määrata maksustatav väärtus kindlaks „ostuhinnast müügihinna“ mahaarvamise teel“.

39 Nimelt oleks esimese lõpptarbimise lõpus kogu müügihinna maksustamise tagajärjeks mahaarvamise võimaluse puudumise korral see, et maksustatava väärtuse hulka arvatakse nii hind, mis on juba maksustatud lõpliku käibemaksuga, kui ka selle käibemaksu summa. See tähendaks, et lõplik käibemaksukoormus kogu majandusringluse kohta sõltub eelkõige üksteisele järgnevate lõpptarbimiste arvust ja seejuures tasutud hindadest. Seevastu käibemaksuga kasuminormi maksustamine võimaldab seda käibemaksujäákki vähendada ja taastada neutraalse maksustamise.

40 Seega võimaldab selle maksustamiskorra kohaldamine tehingutele, mis on tehtud pärast esimest lõpptarbimist, tagada, et teisel lõpptarbimisel põhinev maks määratakse kindlaks samadel tingimustel nagu esimesel tarbimisel. See tegur tagab käibemaksu nõuetekohase toimimise, kuna seda kohaldatakse kaupadele, mida võib kasutada paljudes, mahaarvamisahelat katkestavates lõpptarbimistes.

41 Tuleb märkida, et Euroopa Kohus on juba võtnud seisukoha põhikohtuasjas käsitletavaga analoogse korra kohta, st kasuminormi maksustamise korra kohta kasutatud kaupade puhul. Euroopa Kohus otsustas, et maksukohustusliku edasimüüja poolt kasutatud kaupade kogu tarne hinna maksustamine, samal ajal kui hind, mille eest ta selle kauba omandas, sisaldab käibemaksu, mille tasus isik, kes kuulub ühte käibemaksudirektiivi artikli 314 punktides a–d märgitud kategooriasse ja mida see isik ega maksukohustuslik edasimüüja ei saa maha arvata, tooks kaasa topeltmaksustamise (3. märtsi 2011. aasta kohtuotsus Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, punkt 48).

42 Selles kontekstis tuleb rõhutada, et mitte kõik maksukohustuslase poolt ehitusmaa omandamised nende edasimüümise eesmärgil ei ole tingimata käibemaksuga maksustatavad.

43 Kui tõlgendada käibemaksudirektiivi artiklit 392 ainult nii, et selle järgi kohaldatakse kasuminormi maksustamise korda üksnes niisuguse ehitusmaa võõrandamise suhtes, mille ostu maksustati käibemaksuga, kuid edasimüüjast maksukohustuslasel ei olnud õigust seda maksu maha arvata, ning seega on selle korra kohaldamine välistatud juhul, kui seda ostu ei maksustatud käibemaksuga, kui see maa viiakse uuesti majandusprotsessi teiseks tarbimiseks, viiks see tulemuseni, et omavahel konkureerivate sarnaste kaupade tarnimist ning seda tegevaid ettevõtjaid koheldakse käibemaksu seisukohast erinevalt.

44 Seevastu ei võimalda väljaspool eelmises punktis kirjeldatud juhtumit käesoleva kohtuotsuse punktides 36–42 esitatud kontekstipõhine ja teleoloogiline tõlgendus põhjendada käibemaksudirektiivi artiklis 392 ette nähtud erandi kohaldamist selliste maatükkide võõrandamistehingutele, mille omandamine ei ole käibemaksuga maksustatav. Nii on see ehitusmaa ostmisel, kui selle algne müüja on eraõiguslik isik, kes piirdub oma isikliku vara haldamisega, ilma et võõrandamine toimuks mis tahes majandustegevuse raames, või hoonestamata maa omandamisel, mis on käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti k kohaselt täielikult käibemaksust vabastatud.

45 Nagu märkis ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 77, siis niisuguse maa edasimüügi korral ei teki mingit topeltmaksustamise ohtu, seda isegi juhul, kui maa peaks olema vahepeal ehitusmaana „maksustavaks“ muutunud. Ka ei saa hoonestamata maatükid seetõttu, et need on käibemaksust vabastatud, olla „lõpptarbimise“ objekt käibemaksudirektiivi tähenduses ning seega ei tekigi nende „taas“ kaubanduslikku ringlusse „viimise“ küsimust. Seepärast ei esinegi nendel kahel juhtumil olukorda, kus käibemaks „jääb“ võimaliku varasema maksustamise tõttu niisuguse kauba „sisse“.

46 Eelneva põhjal tuleb vastata esimesele küsimusele, et käibemaksudirektiivi artiklit 392 tuleb tõlgendada nii, et sellega võimaldatakse kasuminormi maksustamise korda kohaldada nii selliste kinnisasjade võõrandamistehingute suhtes, mille omandamine maksustati käibemaksuga ning mille puhul edasimüüjast maksukohustuslasel ei olnud õigust kõnealust maksu omandamisega seoses maha arvata, kui ka selliste kinnisasjade võõrandamistehingute suhtes, mille omandamist käibemaksuga ei maksustatud, kui hind, millega maksukohustuslasest edasimüüja selle vara omandas, sisaldab käibemaksu summat, mille tasus esialgne müüja. Siiski ei ole väljaspool seda juhtumit sama säte kohaldatav sellise ehitusmaa võõrandamistehingutele, mille esmane omandamine ei olnud käibemaksuga maksustatav kas seetõttu, et see jääb väljapoole

käibemaksu kohaldamisala või kuna see on käibemaksust vabastatud.

Teine küsimus

47 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 392 tuleb tõlgendada nii, et sellega välistatakse kasuminormi maksustamise korra kohaldamine ehitusmaa võõrandamistehingute suhtes, kui kõnealune maa, mis omandati hoonestamata kujul, on muutunud maksukohustuslase poolt omandamise ja edasimüümise vahelisel ajal ehitusmaaks, ja kui maksukohustuslase poolt kõnealuse maa omandamise ja edasimüümise vahelisel ajal on selle maa omadused muutunud, näiteks on maa jagatud kruntideks või on tehtud töid, mis võimaldavad kõnealusel maal kasutada erinevaid võrgustikke, nagu eelkõige gaasi- ja elektrivõrku.

48 Mis puudutab esiteks hoonestamata maana ostetud maad, siis tuleb selle kohta märkida, nagu nähtub ka käesoleva kohtuotsuse punktist 31, et kuna tegemist on erandiga käibemaksudirektiivi üldpõhimõttest, mille kohaselt tuleb käibemaksu kohaldada põhimõtteliselt poolte vahel kokku lepitud hinna suhtes, on käibemaksudirektiivi artiklit 392 tarvis tõlgendada kitsalt, muutmata seda sätet samas sisutühjaks.

49 Käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 3 kohaselt käsitatakse „ehitusmaana“ hoonestamata või hoonestatud maad, mis vastab liikmesriikide vastavatele määratlustele.

50 Kuid nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktis 34 viidatud kohtupraktikast, piirab käibemaksudirektiiv viimaste kaalutlusruumi mõiste „ehitusmaa“ ulatuse osas. Liikmesriigid on kohustatud järgima selle direktiivi artikli 135 lõike 1 punkti k eesmärki, milleks on vabastada käibemaksust ainult niisuguse hoonestamata maa võõrandamine, mis ei ole mõeldud selleks, et sinna ehitatakse hoone.

51 Lisaks annab mõiste „ehitusmaa“ määratlemisel piirid ka mõiste „ehitis“ ulatus, sest liidu seadusandja on selle mõiste käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 2 esimese lõiguse määratlenud väga laialt nii, et see hõlmab „igasugust maaga püsivalt ühendatud rajatist“.

52 Kõigist neist sätetest tuleneb, et arvestades asjaolu, et mõiste „ehitusmaa“ hõlmab nii hoonestamata kui hoonestatud maad, on ehitusmaa ja hoonestamata maa eristamisel määrav kriteerium see, kas tehingu tegemise ajal on kõnealune maatükk mõeldud hoone rajamiseks.

53 Käibemaksudirektiivi artiklist 392 nähtub aga, et kasuminormi maksustamise erikorda kohaldatakse üksnes sellise ehitusmaa suhtes, mille on liikmesriigid nii määratlenud hoone rajamiseks ja mis on ostetud edasimüümise eesmärgil. Seevastu hoonestamata maa edasimüük peab jääma väljapoole selle sätte kohaldamisala, sest see maa ei ole mõeldud hoone rajamiseks ja on põhimõtteliselt käibemaksust vabastatud.

54 Tuleb veel täpsustada, et neutraalse maksustamise põhimõtte tagamiseks on vajalik, et kõik hoonestamata maatükid, millele kavandatakse hoone ehitamist ja mis on seega mõeldud hoonestamiseks, oleksid hõlmatud mõiste „ehitusmaa“ riigisisese määratlusega (vt selle kohta 17. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus Woningstichting Maasdiel, C?543/11, EU:C:2013:20, punkt 31).

55 Käesoleval juhul peab eelotsusetaotluse esitanud kohus riigisiseseid õigusmõisteid ja kõiki põhikohtuasjas kõne all olevate tehingute tegemise asjaolusid arvestades kindlaks tegema, kas Icade Promotioni ostetud maatükid kuuluvad mõiste „ehitusmaa“ alla või on vastupidi tegemist hoonestamata maaga, mis ei kuulu käibemaksust vabastatuna käibemaksudirektiivi artikli 392 kohaldamisalasse.

56 Mis puudutab teiseks küsimust, kas see artikkel välistab kasuminormi maksustamise korra kohaldamise ehitusmaa võõrandamisel, kui selliste maatükkide omadusi on maksukohustuslase poolt omandamise ja edasimüümise vahelisel ajal muudetud, näiteks on maa jagatud kruntideks või on tehtud töid, mis võimaldavad kõnealusel maal kasutada erinevaid võrgustikke, siis tuleb märkida, et rakendusmääruses nr 282/2011 on „kinnisasi“ määratud kui mis tahes „üleval- või allpool merepinda maaga püsivalt ühendatud mis tahes hoone või rajatis, mida ei saa hõlpsasti lammutada või liigutada“, nagu „selliste püsistruktuuride nagu gaasi-, vee-, kanalisatsiooni- jms torustike ehitamine maatükile, samuti nende püsistruktuuride ehitus- ja lammutustööd“.

57 Asjaolu, et sellised paigaldised kujutavad endast „kinnisvara“ rakendusmääruse nr 282/2011 tähenduses, ei mõjuta siiski selliselt arendatud maatüki kvalifitseerimist „ehitusmaaks“. Nimelt näeb käibemaksudirektiivi artikli 12 lõige 3 selgelt ette, et isegi paigaldistega maatükid kuuluvad mõiste „ehitusmaa“ alla, kui liikmesriigid on neid sellisena määratlenud. Teisisõnu ei saa maatüki selliste paigaldistega nagu elektri-, gaasi-, vee- jt võrkudega ühendamine kaasa tuua nende õigusliku kvalifitseerimise muutumist „hooneks“ kui maaga eelkõige vundamendi abil püsivalt ühendatud ehitiseks.

58 Lisaks, kuigi käibemaksudirektiivi artikli 12 lõikes 2 on ehitise määratletud väga laialt kui „igasugune maaga püsivalt ühendatud rajatis“, viitab see sätte siiski selle direktiivi artikli 12 lõike 1 punktile a, mis räägib „ehitise või ehitise osade võõrandamisest enne esmast kasutuselevõttu“. Seega ei saa järeldada, et mõiste „ehitis“ alla võib kuuluda lihtsalt võrkudega ühendamine.

59 Kuigi 16. novembri 2017. aasta kohtuotsuse Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869) punktidest 32 ja 33 tuleneb sisuliselt, et ehitise suhtes, mis kujundati ümber või milles tehti renoveerimistööd, tuleb kohaldada üldist käibemaksukorda, sest need toimingud tekitasid lisandväärtust samamoodi nagu ehitise esialgne ehitamine, ei saa seda kohtupraktikat siiski põhikohtuasjas analoogia alusel kohaldada. Selle kohtuotsuse aluseks olnud kohtuasjas oli nimelt oluline küsimus, kas tehtud renoveerimistööd olid tekitanud lisandväärtuse, mis oli määrav otsustamisel, kas asjaomase hoone võõrandamine tuleb maksustada käibemaksuga või mitte. Seevastu põhikohtuasjas ei ole küsimus mitte maatükkide võõrandamise käibemaksuga maksustamises, vaid sellise erandi kohaldatavuses, mis näeb ette maksuleevenduse.

60 Kuigi käibemaksudirektiivi artikkel 392 viitab „edasimüügi eesmärgil ostetud ehitusmaa võõrandamisele“, ei saa järeldada, et need mõisted keelavad maksukohustuslasest edasimüüja poolt maatükkide ümberkujundamise, kui neid saab edasimüümisel pidada ehitusmaaks. Nimelt ei saa sellist järeldust teha ei liidu seadusandja kavatsustest selle sättega seoses ega sätte kontekstipõhisest tõlgendusest.

61 Seega, kuna hoonestamata maad peetakse asjaomase liikmesriigi õigusnormide kohaselt ehitusmaaks, ei ole selle ümberkujundamisel võrkudega ühendamiseks, mille tulemusena on maa endiselt ehitusmaa, selle „ehitusmaaks“ kvalifitseerimise seisukohast tähtsust seni, kuni neid paigaldisi ei saa kvalifitseerida „ehitisteks“.

62 Eeltoodut arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 392 tuleb tõlgendada nii, et sellega välistatakse kasuminormi maksustamise korra kohaldamine ehitusmaa võõrandamistingute suhtes, kui kõnealune maa, mis omandati hoonestamata kujul, on muutunud maksukohustuslase poolt omandamise ja edasimüümise vahelisel ajal ehitusmaaks, ja kui maksukohustuslase poolt kõnealuse maa omandamise ja edasimüümise vahelisel ajal on selle maa omadused muutunud, näiteks on maa jagatud kruntideks või on tehtud töid, mis võimaldavad kõnealusel maal kasutada erinevaid võrgustikke, nagu eelkõige gaasi- ja elektrivõrku.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 392 tuleb tõlgendada nii, et see võimaldab kohaldada kasuminormil põhinevat maksustamiskorda ehitusmaa võõrandamise tehingute suhtes nii juhul, kui see ostutehing oli käibemaksuga maksustatav, ilma et edasimüüjast maksukohustuslasel oleks olnud õigust see maks maha arvata, kui ka siis, kui see ostutehing ei olnud käibemaksuga maksustatav, samas kui hind, millega maksukohustuslasest edasimüüja selle vara omandas, sisaldab käibemaksu summat, mille tasus esialgne müüja. Väljaspool seda juhtumit ei ole nimetatud sätte kohaldatav ehitusmaa võõrandamise tehingutele, mille esmane omandamine ei ole käibemaksuga maksustatav kas seetõttu, et see jääb väljapoole selle käibemaksu kohaldamisala või kuna see on käibemaksust vabastatud.

2. Direktiivi 2006/112 artiklit 392 tuleb tõlgendada nii, et sellega välistatakse kasuminormi maksustamise korra kohaldamine ehitusmaa võõrandamistehingute suhtes, kui kõnealune maa, mis omandati hoonestamata kujul, on muutunud maksukohustuslase poolt omandamise ja edasimüümise vahelisel ajal ehitusmaaks, ja kui maksukohustuslase poolt kõnealuse maa omandamise ja edasimüümise vahelisel ajal on selle maa omadused muutunud, näiteks on maa jagatud kruntideks või on tehtud töid, mis võimaldavad kõnealusel maal kasutada erinevaid võrgustikke, nagu eelkõige gaasi- ja elektrivõrku.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.