

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

8. november 2012(*)

Maksustamine – Käibemaks – Maksustatavad tehingud – „Ettevõtte majandustegevuse käigus” saadud kauba kasutamine majandustegevuse eesmärgil – Käsitamine tarnena tasu eest – Maksukohustuslasele kuuluvad väljakud, mille on ümber kujundanud kolmas isik

Kohtuasjas C-299/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Hoge Raad der Nederlandeni (Madalmaad) 13. mai 2011. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 15. juunil 2011, menetluses

Staatssecretaris van Financiën

versus

Gemeente Vlaardingen,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president A. Tizzano, kohtunikud A. Borg Barthet, M. Ilešić (ettekandja), E. Levits ja M. Berger,

kohtujurist: J. Mazák,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 24. mai 2012. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

- Gemeente Vlaardingen, esindaja: *advocaat* G. J. A. van Kalmthout,
- Madalmaade valitsus, esindajad: C. Wissels, J. Langer ja M. K. Bulterman,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja P. van Nuffel,

olles 11. septembri 2012. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab seda, 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), mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ (EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274; edaspidi „kuues direktiiv”), artikli 5 lõike 7 punkti a.

2 See taotlus on esitatud Staatssecretaris van Financiën (rahanduse riigisekretär) ja Gemeente Vlaardingeni (Vlaardingeni omavalitsus, edaspidi „Vlaardingen”) vahelises kohtuvaidluses seoses käibemaksuga, mida Vlaardingenil tuli tasuda seetõttu, et ta arvestas talle kuuluvad kinnisasjad, millel tegid parendustöid kolmandad isikud, oma majandustegevuse hulka.

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). Arvestades põhikohtuasja asjaolude asetleidmise aega, on põhikohtuasja suhtes kohaldatav siiski 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 Selle direktiivi artikkel 4 sätestab:

„1. „Maksukohustuslane” on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust [...].

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.

[...]”.

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

7 Kuuenda 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) 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.

b) maksukohustuslase poolt kauba kasutamist mittemaksustatava tehingu tegemiseks, kui nimetatud kaubalt võis omandamisel või punkti a kohasel kasutamisel käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata;

c) maksukohustuslase või tema õigusjärglaste poolt kauba säilitamist, kui nimetatud isik lõpetab maksustatava majandustegevuse ning nimetatud kaubalt võis omandamisel või punkti a kohasel kasutamisel käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata, välja arvatud lõikes 8 nimetatud juhtudel.

[...]”.

8 Selle direktiivi artikkel 11 sätestas:

„A. *Riigi territooriumil*

1. Maksustatava summa moodustab:

[...]

b) artikli 5 lõigetes 6 ja 7 nimetatud tarnete puhul kauba või sarnase kauba ostuhind või ostuhinna puudumise korral omahind, mis määratakse kindlaks tarnimise ajal.

[...]”.

9 Sama direktiivi artikli 13 B osa kohaselt:

„[...] [liikmesriigid] [vabastavad] [...] maksust [...]

[...]

g) ehitiste, ehitiste osade või ehitiste aluse maa võõrandamine, v.a artikli 4 lõike 3 punktis a nimetatud juhul;

h) hoonestamata maa, v.a artikli 4 lõike 3 punktis b nimetatud ehitusmaa võõrandamine;

[...]”.

10 Direktiivi 2006/112 artiklid 18 ja 74 vastavad sisuliselt kuuenda direktiivi artikli 5 lõikele 7 ja

artikli 11 A osa lõike 1 punktile b.

Madalmaade õigus

11 1968. aasta Wet op de omzetbelastingi (käibemaksuseadus, edaspidi „Wet OB”) artikkel 3 sätestas põhikohtuasjale kohaldatavas versioonis järgmist:

„1. Kaubatarne on:

[...]

c) hoonestamata maa, v.a ehitusmaa võõrandamine selle rajanud isiku poolt [...]

[...]

h) oma ettevõttes majandustegevuse eesmärgil valmistatud kaupade kasutamine, tingimusel et nimetatud kaupadelt ei võiks maksu täielikult või osaliselt maha arvata juhul, kui need oleks soetatud teiselt ettevõtjalt; oma ettevõttes valmistatud kaupadega on võrdsustatud kaubad, mis valmistati materjali, sh maatüki üleandmisel tellimuse alusel; selle lause kohaldamisalast on välja jäetud hoonestamata maa, mis ei ole ehitusmaa [...] käesoleva punkti h tähenduses

[...]”.

12 Wet OB artikli 8 lõige 3 sätestab:

„Artikli 3 lõike 1 punktides g ja h [...] nimetatud tarnete puhul mõistetakse tasu all summat (ilma käibemaksuta), mida oleks kaupade eest tulnud tasuda, kui kaubad oleksid tarne hetkel omandatud või valmistatud vastavas seisundis, milles nad sel hetkel on.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

13 Vlaardingeni omavalitsusele kuulub spordikompleks, mille hulgas on avatud väljakud. Ta rendib neid väljakuid spordiühingutele, kohaldades sellistele ühingutele ette nähtud käibemaksuvabastust.

14 See omavalitsus lasi 2003. aastal erinevatel ettevõtjatel kõnealuste muruväljakute asemele rajada kunstkattega väljakud. Pärast nimetatud tööde lõpetamist 2004. aastal jätkas ta nende väljakute käibemaksuvabalt rendile andmist samadele spordiühingutele, kes neid ka varem rentisid.

15 Pärast seda, kui Vlaardingen oli tasunud nende tööde eest esitatud arved kogusummas 1 547 440 eurot, millest 293 993 eurot moodustas käibemaks, ei saanud ta seda käibemaksusummat maha arvata, kuna tema tegevus seoses kõnealuste väljakutega, st nende rentimine spordiühingutele oli käibemaksuvaba.

16 Vlaardingeni maksualase olukorra kontrollimise tulemusel teatas pädev asutus nimetatud omavalitsusele, et ta tegi 2004. aastal tasutud käibemaksu osas ümberarvutuse summas 116 099 eurot. Selle asutuse arvates oleks pidanud Vlaardingeni poolt kõnealuste väljakute kasutamist rendileandmise tarbeks käsitatama kui „oma ettevõttes [...] valmistatud kaupade kasutamist, mis valmistati materjali, sh maatüki üleandmisel tellimuse alusel” Wet OB artikli 3 lõike 1 punkti h tähenduses.

17 Käibemaksu arvutamisel tugines nimetatud asutus nii asjaomaste väljakute ümberkujundamise kuludele kui ka viimaste all oleva maa väärtusele:

Väljakute ümberkujundamise kulud: 1 547 440 eurot

Väljakute väärtus: +610 940 eurot

Maksustatav summa: 2 158 380 eurot

Käibemaks 19% 2 158 380 eurolt: 410 092 eurot

Ümberkujundamise eest tasutud

käibemaksu mahaarvatav osa: –293 993 eurot

Tasumisele kuuluv käibemaks: 116 099 eurot

18 Vlaardingen vaidlustas maksude sellisel viisil ümberarvutamise Rechtbank te 's-Gravenhages. Tema väitel ei peaks nüüdsest kunstkattega väljakute kasutamine rendileandmise tarbeks olema käibemaksuga maksustatav.

19 Rechtbank te 's-Gravenhage jättis Vlaardingeni kaebuse rahuldamata. Apellatsioonimenetluses tegi Gerechtshof 's-Gravenhage 26. jaanuaril 2009 otsuse, millega tühistas esimese astme kohtu otsuse ning vaidlustatud maksuarvutuse. Ta leidis muu hulgas, et Wet OB artikli 3 lõike 1 punkt h ei ole kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punktiga a, kuna selle Wet OB sätte alusel käsitatakse kaubatarnena pelgalt kolmandate isikute valmistatud kauba kasutamist. Staatssecretaris van Financiën esitas Gerechtshof 's-Gravenhage eelnimetatud otsuse peale kassatsioonkaebuse.

20 Hoge Raad der Nederlanden otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 sissejuhatavat lauset ja punkti a koostoimes artikli 5 lõikega 5 ja artikli 11 A osa sissejuhatava lause ja lõike 1 punktiga b tuleb tõlgendada nii, et kui maksukohustuslane kasutab kinnisasja maksuvabade tehingute tarbeks, võib liikmesriik nõuda käibemaksu tasumist, kui

- asjaomaseks kinnisasjaks on maksukohustuslase väljakul ja tema tellimuse alusel kolmanda isiku poolt tasu eest loodud rajatis ning
- maksukohustuslane kasutas asjaomast väljakut varem (sama) käibemaksust vabastatud majandustegevuse tarbeks ega ole sellelt käibemaksu maha arvanud,

millega tulemusel võetakse maksukohustuslase väljakut (ehk selle väärtust) tasumisele kuuluva käibemaksu arvutamisel arvesse?”

Eelotsuse küsimuse analüüs

21 Nagu eelotsusetaotlusest nähtub, kuuluvad põhikohtuasjas kõnealused väljakud Vlaardingenile ja viimane rendib neid spordiühingutele. Selline rendileandmine on käibemaksuvaba tegevus.

22 Samuti ei ole vaidlust selles, et nende väljakute ümberkujundamistööd olid käibemaksuga maksustatavad ja käibemaksu tasumise kohustus oli Vlaardingenil. Ilma et oleks vaja uurida, kas

maksukohustus tulenes kuuenda direktiivi artikli 5 lõikes 5 sätestatud reeglist või pigem mõnest muust selle direktiivi sättest, nähtub Euroopa Kohtule esitatud dokumentidest igal juhul, et käibemaksuga maksustamine, mille õiguspärasust Vlaardingen ei ole pealegi vaidlustanud, ei tulenenud algselt nimetatud direktiivi artikli 5 lõike 7 punktis a ette nähtud tarnena tasu eest käsitamise võimalusest.

23 Kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punktis a sätestatud võimalus sellist käsitust kasutada tõi seevastu kaasa maksude ümberarvutamise, mille Vlaardingen vaidlustas ja mille kohaselt on nimetatud omaavalitsus kohustatud tasuma lisaks spordiväljakute ümberkujundamise töödega seotud käibemaksule ka käibemaksu nende väljakute aluse maa pealt.

24 Järelikult tuleb esitatud küsimust mõista nii, et selles palutakse selgitada, kas kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a koostoimes selle direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktiga b tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslase poolt talle kuuluvate väljakute, mille ta on lasknud ümber kujundada kolmandatel isikutel, kasutamine oma käibemaksuvabas majandustegevuses võib olla maksustatav käibemaksuga, mille summa arvutatakse nende väljakute aluse maa väärtuse ja väljakute ümberkujundamise kulude alusel.

25 Viidatud artikli 5 lõike 7 punkt a käsitles olukordi, kus kuuenda direktiiviga kehtestatud mahaarvamise mehhanismi ei saanud üldjuhul kohaldada. Kui kaupu või teenuseid kasutatakse maksustatavates tehingutes, võib neile kehtestatud maksu topeltmaksustamise vältimiseks maha arvata. Seevastu juhul, kui maksukohustuslase poolt soetatud kaupu või teenuseid kasutatakse tehingutes, mis on maksust vabastatud, ei või maksu maha arvata (vt eelkõige 30. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C-184/04: Uudenkaupungin kaupunki, EKL 2006, lk I-3039, punkt 24; 12. veebruari 2009. aasta otsus kohtuasjas C-515/07: Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, EKL 2009, lk I-839, punkt 28, ja 16. veebruari 2012. aasta otsus kohtuasjas C-118/11: Eon Aset Menidjunt, punkt 44). Nagu märkisid nii Madalmaade valitsus kui ka komisjon, puudutas kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkt a eeskätt olukorda, kus mis tahes tasutud sisendkäibemaksusumma mahaarvamine on välistatud juhul, kui majandustegevus on käibemaksust vabastatud.

26 Nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 45, võimaldab nimetatud säte liikmesriikidel kohandada oma maksualaseid õigusnorme nii, et ettevõtjad, kellel on võimatu arvata maha oma ettevõttes kasutatava kauba ostmisel tasutud sisendkäibemaksu asjaolu tõttu, et nende tegevus on käibemaksuvaba, ei oleks ebasoodsamas olukorras võrreldes oma konkurentidega, kes tegelevad sama alaga, kasutades selleks kaupu, mille nad on omandanud käibemaksuvabalt, kas valmistades need ise, või üldisemalt omandades need „oma majandustegevuse käigus”. Selleks et konkurentidel oleks samasugune maksukoormus, nagu on ettevõtjatel, kes omandavad oma kauba kolmandatelt isikutelt, annab kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkt a liikmesriikidele võimaluse käsitada oma majandustegevuse käigus omandatud kaupade kasutamist majandustegevuse eesmärgil kauba tarnimisena tasu eest selle direktiivi artikli 2 lõike 1 ja artikli 5 lõike 1 mõttes ning maksustada selline kasutamine käibemaksuga.

27 Selleks et märgitud võimalust, mida kordab direktiivi 2006/112 artikkel 18, võiks rakendada viisil, mis kõrvaldaks tõhusalt igasuguse ebavõrdsuse seoses käibemaksu tasumisega nende maksukohustuslaste, kes on omandanud oma kauba teiselt maksukohustuslaselt, ja nende maksukohustuslaste vahel, kes on omandanud kauba oma majandustegevuse käigus, tuleb, nagu rõhutasid ka Madalmaade valitsus ja komisjon, termineid „majandustegevuse käigus valmistatud, ehitatud, kaevandatud, töödeldud [...]” mõista nii, et need hõlmavad mitte üksnes sellist kaupa, mille asjaomane ettevõtja on ise täielikult valmistanud, ehitanud, kaevandanud või töödeldud, vaid ka tooteid, mille on valmistanud, ehitanud, kaevandanud või töödeldud kolmas isik materjalidest, mille nimetatud ettevõtja tema käsutusse on andnud.

28 Nimelt võib maksukohustuslane, kes kasutab oma käibemaksuvaba majandustegevuse tarbeks talle kuuluvat kaupa, mille ta on lasknud kolmandatel isikutel täiendada või parendada, kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punktis a märgitud käsituse puudumisel sattuda olukorda, kus üksnes kolmandate isikute tehtud tööd on käibemaksuga maksustatav. Selleks et nimetatud maksukohustuslasel oleks artikli 5 lõike 7 punkti a eesmärgi kohaselt samasugune maksukoormus kui tema konkurentidel, kes samasuguse maksuvaba majandustegevuse tarbeks kasutavad kaupa, mille nad on täielikult omandanud kolmandatelt isikutelt, peab olema võimalik nimetatud sättes viidatud käsitamist laiendada kõikidele kaupadele, mida kolmandad isikud on täiendanud või parendanud, ja seega tooma kaasa käibemaksuga maksustamise, mis põhineb nende kaupade koguväärtusel.

29 Niisiis on selle liikmesriigi ametivõimudel, kes kasutab artikli 5 lõike 7 punktis a ette nähtud kaubatarnena tasu eest käsitamise võimalust, lubatud asuda seisukohale, et maksukoormus, mis lasub käibemaksu osas maksukohustuslasel, kes annab spordiühingutele rendile spordiväljakuid, millele ta on lasknud paigaldada kunstkatte, peab olema samasuguses määras kui see, mis lasub tema konkurendil, kes annab spordiühingutele rendile sellise kunstkattega spordiväljakuid, mis on täielikult ostetud kolmandatelt isikutelt.

30 Nimetatud ametivõimud peavad seega vastavalt kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktile b, mida kordab direktiivi 2006/112 artikkel 74, arvutama nimetatud maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluva käibemaksu selle väärtuse põhjal, mis määratakse kindlaks ümberkujundatud spordiväljakute kasutamise ajal – st nende kasutusse võtmise ajal maksuvaba tegevuse tarbeks – ja mis vastab kõnealustele spordiväljakutele asukoha, suuruse ja katte osas samalaadsete väljakute turul kehtivale hinnale. Neid kriteeriume arvesse võttes võivad väljakute aluse maa väärtus ning nende väljakute ümberkujundamise kulud kujutada endast sobivat maksustatavat summat.

31 Samas ei saa selline maksustamismehhanism viia selleni, et rikutakse käibemaksuvaldkonnas kehtestatud põhimõtteid, mida asjaomane liikmesriik peab järgima kõikidel juhtudel, seega ka tarnena tasu eest käsitamise võimaluse kasutamisel.

32 Selles osas tuleb meenutada, et käibemaksule omaseks peamiseks tunnusjooneks on see, et seda kohaldatakse asjaomaste kaupade ja teenuste lisandunud väärtusele, kuna tehingu hetkel tasumisele kuuluv maks arvutatakse pärast selle maksu mahaarvamist, mis tasuti eelneva tehingu ajal (vt eelkõige 16. detsembri 1992. aasta otsus kohtuasjas C-208/91: Beaulande, EKL 1992, lk I-6709, punkt 14; 17. septembri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-347/95: UCAL, EKL 1997, lk I-4911, punkt 34, ja 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-308/01 GIL Insurance jt, EKL 2004, lk I-4777, punkt 33). Järelikult ei saa kaubatarnena tasu eest käsitamise võimalust, nii nagu seda on tõlgendatud käesoleva kohtuotsuse eelmistes punktides, kasutada käibemaksu kehtestamiseks nende kaupade väärtuselt, mida asjaomane maksukohustuslane andis kolmandate isikute kasutusse, kes neid täiendas või parendas, kui see maksukohustuslane on juba varasema maksustamise raames nende väärtuselt käibemaksu tasunud. Nagu komisjon rõhutas, on selline

korduv maksustamine kokkusobimatu nii käibemaksu oluliste tunnusjoontega, mida meenutati eespool, kui ka tarnena tasu eest käsitlemise võimaluse eesmärgiga, milleks on liikmesriikidele antav võimalus maksustada käibemaksuga kaupade kasutamine käibemaksuvaba majandustegevuse raames, kuid ei luba neil liikmesriikidel mingil juhul maksustada käibemaksuga korduvalt nende kaupade väärtuse sama osa.

33 Antud asjas on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kontrollida, kas Vlaardingen oli enne põhikohtuasja esemeks olevat ümberarvutamist tasunud kõnealuste spordiväljakute aluse maa väärtuselt käibemaksu. Kui peaks selguma, et see nii oli, tuleb asuda seisukohale, et Vlaardingeni suhtes tehtud ümberarvutus, mis sisaldab maksustatava summa hulgas nimetatud maa väärtust tervikuna, ületab kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punktis a ette nähtud võimalust ja on vastuolus selle direktiivi üldise ülesehitusega.

34 Kui aga peaks selguma, et Vlaardingen ei olnud enne põhikohtuasja esemeks olevat ümberarvutamist tasunud kõnealuste spordiväljakute aluse maa väärtuselt käibemaksu, tuleb – enne kui nimetatud ümberarvutamises sisalduvat käibemaksuga maksustamist saab pidada kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punktiga a kooskõlaks olevaks – lisaks kindlaks teha, et need väljakud ei kuulu selle direktiivi artikli 13 B osa punktis h sätestatud maksuvabastuse kohaldamisalasse.

35 Nimelt on artikli 13 B osa punkti h kohaselt hoonestamata maa, v.a artikli 4 lõike 3 punktis b nimetatud ehitusmaa võõrandamine käibemaksust vabastatud.

36 Seega on üksnes juhul, kui põhikohtuasjas kõnealused spordiväljakud on käsitletavad hoonestamata maa või ehitusmaana artikli 4 lõike 3 punkti b tähenduses, nende kasutamine käibemaksuga maksustatav. Siinkohal piisab, kui märkida, et kui kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punktis a ette nähtud võimaluse kohaselt on väljakute, mis ei ole hoonestamata maa ega ehitusmaa, kasutamine majandustegevuse eesmärgil käsitletav nende väljakute tarnimisena tasu eest, muutub kohaldatavaks kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkt h ning käibemaksuga maksustamine ei ole võimalik.

37 Antud asjas on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kontrollida, kas kunstkattega spordiväljakute kasutamist ettevõtte majandustegevuse eesmärgil saab õiguspäraselt käsitada hoonestamata maa või ehitusmaa võõrandamisena.

38 Eeltoodut arvesse võttes tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a koostoimes selle direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktiga b tuleb tõlgendada nii, et kui maksukohustuslane kasutab käibemaksuvaba majandustegevuse tarbeks talle kuuluvaid väljakuid, mille ta on lasknud ümber ehitada kolmandatel isikutel, võib sellist kasutamist maksustada käibemaksuga, võttes maksustatava summa määramisel arvesse nende väljakute aluse maa väärtust ja väljakute ümberkujundamise kulusid, tingimusel et nimetatud maksukohustuslane ei ole veel selle väärtuse ja nende kuludega seoses käibemaksu tasunud ja et kõnealused väljakud ei kuulu nimetatud direktiivi artikli 13 B osa punkti h kohaldamisalasse.

Kohtukulud

39 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva 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 (esimene koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta

direktiiviga 95/7/EÜ, artikli 5 lõike 7 punkti a koostoimes selle direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktiga b tuleb tõlgendada nii, et kui maksukohustuslane kasutab käibemaksuvaba majandustegevuse tarbeks talle kuuluvaid väljakuid, mille ta on lasknud ümber ehitada kolmandatel isikutel, võib sellist kasutamist maksustada käibemaksuga, võttes maksustatava summa määramisel arvesse nende väljakute aluse maa väärtust ja väljakute ümberkujundamise kulusid, tingimusel et nimetatud maksukohustuslane ei ole veel selle väärtuse ja nende kuludega seoses käibemaksu tasunud ja et kõnealused väljakud ei kuulu nimetatud direktiivi artikli 13 B osa punkti h kohaldamisalasse.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hollandi.