

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

12. juuli 2012(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 13 B osa punkt g koosmõjus artikli 4 lõike 3 punktiga a – Ehitiste ja ehitiste aluse maa võõrandamine – Sellise ehitise võõrandamine, kus tehakse ümberehitustöid eesmärgiga saada uus ehitis – Müüja poolt tööde tegemine ja lõpetamine pärast võõrandamist – Käibemaksuvabastus

Kohtuasjas C-326/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Hoge Raad der Nederlandeni (Madalmaad) 10. juuni 2011. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 29. juunil 2011, menetluses,

J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV

versus

Staatssecretaris van Financiën,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja esimees J.-C. Bonichot, kohtunikud A. Prechal, L. Bay Larsen, C. Toader (ettekandja) ja E. Jarašiūnas,

kohtujurist: V. Trstenjak,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 3. mai 2012. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV, esindaja: *advocaat* B. Jongmans,
- Madalmaade valitsus, esindajad: C. M. Wissels ja J. Langer,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios, P. van Nuffel ja W. Roels,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb 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, edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 13 B osa punkti g koosmõjus selle direktiivi artikli 4 lõike 3 punktiga a.

2 Taotlus on esitatud J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV (edaspidi „J.J. Komen“) ja Staatssecretaris van Financiën (rahandusasjade riigisekretär) vahelises kohtuvaidluses seoses kinnisasja omandamistehingu võõrandamismaksust vabastamisega, mis Madalmaade õiguse kohaselt sõltub sellest, kas asjaomane tehing on käibemaksuga maksustatav.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 kohaselt kuulub käibemaksuga maksustamisele kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

4 Selle direktiivi artikli 4 lõike 3 sätestab:

„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, näiteks ajavahemik ehitise valmimisest esmase võõrandamiseni või ajavahemik esmasest kasutuselevõttust järgmise võõrandamiseni, tingimusel et nimetatud ajavahemikud ei ületa vastavalt viit ning kahte aastat.

„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 Kuuenda direktiivi artikkel 13 „Maksuvabastus riigi territooriumil“ näeb B osas „Muu maksuvabastus“ ette muu hulgas järgmist:

„Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

[...]

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.”

Madalmaade õigus

6 28. juuni 1968. aasta Wet op de omzetbelastingu (käibemaksuseaduse) (*Staatsblad* 1968, nr 329) artikkel 11 sätestab:

„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;

2) kinnisasja võõrandamine, välja arvatud punktis 1 viidatud tehingud, isikule, kes kasutab kinnisasja sellisel eesmärgil, millega kaasneb artikli 15 alusel täielik või peaaegu täielik maksu mahaarvamise õigus, tingimusel et ettevõtja, kes kinnisasja võõrandab ja ettevõtja, kellele see võõrandatakse, on teinud maksuhaldurile sellekohase ühise taotluse, ning eeldusel, et nad järgivad asjaomase ministri määrusega kehtestatud tingimusi;

[...]

3. Lõike 1 punkti a alapunktis 1 kasutatakse järgmisi mõisteid:

a) ehitis on mis tahes maaga püsivalt ühendatud rajatis;

b) esmane kasutuselevõtt on ehitise kasutuselevõtt pärast selle ümberehitamist või remonti, kui nimetatud remondi või ümberehituse tulemusel on kinnisasja oluliselt parendatud;

c) ehitise alune maa on ehitise juurde kuuluv või seda teenindav maatükk.

4. Lõike 1 punkti a alapunkti 1 tähenduses on „ehitusmaa” iga hoonestamata maatükk:

a) millel teostatakse või teostati ehitustöid;

b) mida parendatakse või on parendatud ainult maa kasutamise otstarbel;

c) mida arendatakse või on arendatud; või

d) mille kohta on väljastatud ehitusluba;

eesmärgiga püstitada sellele ehitis.”

7 Wet op belastingen van rechtsverkeeri (õigustoimingute maksustamise seaduse) artikli 2 lõige 1 sätestab, et „võõrandamismaks on Madalmaadel asuva kinnisasja või sellega seotud õiguste omandamise tehingult võetav maks”.

8 Nimetatud seaduse artikli 15 lõike 1 punkti a kohaselt on halduse üldaktiga sätestatud tingimustel vara võõrandamismaksust vabastatud vara omandamine „[käibemaksuseaduse] artikli 11 lõike 1 punkti a alapunkti 1 tähenduses [...] käibemaksuga maksustataval võõrandamisel, välja arvatud juhul, kui kinnisasja kasutatakse majandustegevuses ja vara omandajal on õigus [käibemaksuseaduse] artikli 15 kohaselt käibemaks tervikuna või osaliselt maha arvata”.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

- 9 J.J. Komen omandas 6. veebruaril 2004 notariaalselt tõestatud tehinguga omandiõiguse („appartementsrechten”) kinnisasja osadele, milleks olid Hoorni linnas asuvas De Blauwe Steen nimelises kaubanduskeskuses asuvad kaubanduspinnad. Kinnisasi loeti üleantuks samal kuupäeval.
- 10 Eelotsusetaotlusest nähtub, et selleks et nimetatud kinnisasi uueks hooneks ümber ehitada, oli seal enne seda, kui J.J. Komen kaubanduspinnad omandas, müüja tellimusel ja kulul juba tehtud mitmesuguseid lammutustöid. Pärast omandamistehingut lasi J.J. Komen teha edasisi remondi- ja ümberehitustöid, nii et müüja ja J.J. Komeni tehtud tööde tulemuseks oli uus hoone. Ehitise ümberehitustööde käigus ei tekkinud kordagi hoonestamata maad.
- 11 Kinnisasja võõrandamisega seoses sai J.J. Komen teate võõrandamismaksu ümberarvutuse kohta. Maksuamet jättis maksuteate selle peale esitatud valet lahendades jõusse.
- 12 Rechtbank te Haarlem (Haarlemi ringkonnakohus) jättis J.J. Komeni poolt selle otsuse peale esitatud kaebuse põhjendamata tõttu rahuldamata. See kohus leidis muu hulgas, et võõrandamise hetkel oli kaubanduskeskus veel kasutuses ja et teostatud tööd ei olnud piisavalt kaugele jõudnud selleks, et oleks võimalik tuvastada uue ehitise olemasolu.
- 13 Gerechtshof Amsterdam (Amsterdami apellatsioonikohus) jättis J.J. Komeni esitatud apellatsioonkaebuse rahuldamata 19. mai 2008. aasta otsusega, milles kinnitas esimeses astmes tuvastatud faktilisi asjaolusid ja leidis, et kinnisasja võõrandamine on käibemaksuseaduse artikli 11 lõike 1 punkti a kohaselt maksust vabastatud ja seega võõrandamismaksuga maksustatav.
- 14 Lisaks nähtub Euroopa Kohtule esitatud dokumentidest, et kuna põhikohtuasjas arutusel oleva ehitise seisukord oli 2003. aasta septembrikuus alanud lammutustööde tõttu halvenenud, ei tasu üks seal asuvatest kauplustest 2003. aasta novembrist alates renti. Eeskätt on raskendatud ehitisele ligipääs ja seal ei ole piisavalt valgust.
- 15 Kuid eeskätt pädeva maksuhalduri aruandeid arvesse võttes leidis Gerechtshof Amsterdam, et võõrandamise hetkel oli kaubanduskeskus veel üldsusele avatud ja vähemalt üks kauplus töötas, nii et sel hetkel olemasolevat ehitist tuleb pidada endiselt kasutuskõlblikuks.
- 16 J.J. Komen esitas selle otsuse peale kassatsioonkaebuse, väites et kuues direktiiv, eeskätt selle artikli 13 B osa punkti g ja artikli 4 lõike 3 punkti a tuleb tõlgendada nii, et selline kinnisasja võõrandamine nagu see, mis on arutusel põhikohtuasjas, on käibemaksuga maksustatav.
- 17 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu kohtujuristi arvates tuleb kassatsioonkaebust pidada vastuvõetavaks, lähtudes muu hulgas 19. novembri 2009. aasta otsuses kohtuasjas C-461/08: Don Bosco Onroerend Goed (EKL 2009, lk I-11079) esitatud argumentidest, mille kohaselt pidas Euroopa Kohus selle hindamisel, kas tehing on käibemaksuga maksustatav, üheks kriteeriumiks ka tehingu poolte kavatsusi. Seega ei ole nimetatud kohtujuristi arvamuse kohaselt see, millisesse arengujärku olid tööd müümise hetkel jõudnud, enam oluline, kuna nende lammutustööde majanduslik eesmärk, mida alustati enne kinnisasja müüki, oli uue hoone ehitamine, ja seetõttu tuleb seda tehingut pidada käibemaksuga maksustatavaks.
- 18 Sellest arvamusest lähtudes ja võttes arvesse eespool viidatud kohtuotsusest Don Bosco Onroerend Goed tulenevat Euroopa Kohtu hiljutist praktikat, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas sellise ehitise võõrandamist, mida ehitatakse uue hoone ehitamise eesmärgil ümber, võib pidada uue ehitise võõrandamiseks enne esmast kasutuselevõttu või on tegemist

sellise olemasoleva ehitise võõrandamisega, mille esmane kasutuselevõtt toimus varem. Nimetatud kohus soovib samuti teada, kas see, millisesse arengujärku olid tööd võõrandamise hetkel jõudnud, või asjaolu, et ümberehitustöid soovib teha müüja või ostja ja et need tööd tehakse esimese või teise või isegi mõlema soovil ja arvel, mõjutab sellele küsimusele antavat vastust.

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

„Kas kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti g koosmõjus artikli 4 lõike 3 punktiga a tuleb tõlgendada nii, et käibemaksuvabastus ei laiene sellise ehitise võõrandamisele, mille puhul tegi müüja enne võõrandamist uue ehitise püstitamise eesmärgil ümberehitustöid (remont), mida pärast võõrandamist jätkas ja mille lõpetas ostja?”

Eelotsuse küsimus

20 Sissejuhatuseks tuleb märkida, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb kuuenda direktiivi artiklis 13 sätestatud maksuvabastusi tõlgendada kitsalt, kuna need maksuvabastused on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga kaubatarne ja iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud. Igal juhul peab nende terminite tõlgendamine olema kooskõlas nimetatud maksuvabastuste eesmärkidega ning pidama kinni ühtse käibemaksusüsteemi lahutamatuks osaks oleva neutraalse maksustamise põhimõtte nõuetest. Kitsa tõlgendamise nõue ei tähenda seda, et nimetatud artiklis 13 loetletud maksuvabastusi määratlevaid termineid peaks tõlgendama nii, et nende toime kaob (vt eespool viidatud kohtuotsus Don Bosco Onroerend Goed, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

21 Kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktis g ette nähtud käibemaksuvabastust kohaldatakse olemasolevate ehitiste, ehitiste osade või ehitiste aluse maa võõrandamisele. Seevastu selle direktiivi artikli 4 lõike 3 punkti a kohaselt võivad liikmesriigid kohaldada käibemaksu ehitiste, ehitiste osade või ehitiste aluse maa võõrandamisele enne nende esmast kasutuselevõttu.

22 Nimetatud artikli 4 lõike 3 punkti a kohaselt võivad liikmesriigid ette näha tingimused esmase kasutuselevõtu kriteeriumi kohaldamiseks ehitiste ümberkujundamise ning nende aluse maa suhtes.

23 Käibemaksuseaduse artikkel 11 näeb ette, et kinnisasja võõrandamine on käibemaksuga maksustatav olemasoleva ehitise ümberehitamise korral, kui „remondi või ümberehitamise tulemusel on kinnisasja oluliselt parendatud”.

24 Põhikohtuasjas arutusel oleva olukorra aluseks olnud asjaoludel peab analüüsima, kuidas tuleb käibemaksuga maksustada võõrandamistehingut, mis toimub ajavahemikus, mille jooksul olemasolevat hoonet ehitatakse ümber uueks hooneks.

25 Selles küsimuses tuleb kindlaks teha, kas käibemaksuga maksustamise seisukohalt on võõrandamistehing, mis toimus ajal, mil müüja oli teinud üksnes osalisi lammutustöid ja ehitustööd teostas omandaja pärast võõrandamistehingut, käibemaksust vabastatud kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti g alusel, või vastupidi, maksustatav selle direktiivi artikli 4 lõike 3 punktist a lähtudes.

26 Selles küsimuses tuleb märkida, et põhikohtuasja asjaolud erinevad eespool viidatud kohtuotsuse Don Bosco Onroerend Goed aluseks olnud asjaoludest. Nimelt oli selle otsuse aluseks olnud kohtuasjas müüja, kuigi ta võõrandas hoonestatud maatüki, võtnud ostja ees kohustuse tagada hoone lammutustööd, mis võimaldas Euroopa Kohtul sedastada selle kohtuotsuse punktis 39, et võõrandamine puudutas tegelikult ehitustöödeks valmis maatükki ja et

siseriiklikul kohtul tuleb välja selgitada, kas see tehing, mis ei saa kuuluda kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 3 punkti a kohaldamisalasse, võib vastata hoopis selle direktiivi artikli 4 lõike 3 punkti b sätete kohaldamisalasse kui ehitusmaa võõrandamine.

27 Madalmaade valitsuse arvates tuleb sellise kinnisasja võõrandamist, mis koosneb maatükist ja osaliselt lammutatud ehitisest, pidada seni, kuni ehitis ei ole lõplikult lammutatud, olemasoleva ehitise võõrandamiseks, mis on käibemaksuga maksustatav. Alles pärast esimese ehituskivi asetamist puudutab võõrandamine uut ehitist.

28 Ent põhikohtuasjas arutusel olevas olukorras oli enne võõrandamist tehtud üksnes olemasoleva ehitise osalised lammutustööd, ilma et uue ehitise ehitustööd oleksid alanud, nii et selle valitsuse arvates on kõnealune tehing käibemaksuvaba, kuna see puudutab olemasoleva ehitise võõrandamist.

29 J.J. Komen väidab omalt poolt, et kuna ümberehitustööd olid enne võõrandamise kuupäeva alanud ja kuna ümberehitustööde eesmärk oli ehitada uus hoone, ei mõjuta see, millisesse arengujärku olid tööd võõrandamise hetkel jõudnud, eelotsuse küsimusele antavat vastust.

30 J.J. Komen väitis kohtuistungil ka, et poolte ühine eesmärk ehitada uus hoone tuleneb muu hulgas asjaolust, et müüja oli enne võõrandamist ja enda nimele saanud ehitusloa, mille alusel ostja pärast võõrandamist töid teostas. Seda teavet kinnitab ka 6. veebruari 2004. aasta notariaalselt tõestatud võõrandamistehing.

31 Euroopa Komisjon leiab omalt poolt, et tegemist ei ole uue ehitise võõrandamisega, kuna ümberehitustööd olid lõpetatud või vähemalt nii palju edasi jõudnud, et olemas oli oluliselt erinev uus ehitis, mida oli võimalik kasutada.

32 Ent tuleb märkida, et juhul kui tegemist on hoonestatud maatükiga, siis hõlmavad uue hoone ehitamiseks tehtavad ümberehitustööd tavaliselt lammutustöid.

33 Mis puudutab argumenti, mille kohaselt tuleb arvesse võtta ka poolte ühist kavatsust ehitada ümberehitustööde käigus uus hoone, siis tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on juba sedastanud, et poolte kavatsusi seoses tehingu käibemaksuga maksustamisega peab arvesse võtma teatud juhtudel tehingu kõigi asjaolude hindamisel, kui neid kinnitavad objektiivsed asjaolud (vt analoogia alusel 14. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 268/83: Rompelman, EKL 1985, lk 655, punkt 24, ja 10. novembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-444/10: Schriever, EKL 2011, lk I-11071, punkt 38).

34 Need asjaolud hõlmavad müüja poolt võõrandamise kuupäevaks tehtud tööde arengufaasi ja olukorrast olenevalt seda, kas asjaomast ehitist sel kuupäeval kasutati.

35 Neil asjaoludel tuleb liikmesriikide pädevatel kohtutel vajaduse korral kindlaks teha, et tehing ei kujutaks endast pelgalt fiktiivset tehingut, millel puudub tegelik majanduslik sisu ja mille ainus eesmärk on saada maksusoodustust (vt selle kohta 27. oktoobri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-504/10: Tanoarch, EKL 2011, lk I-10853, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 Igal juhul tuleneb kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 3 punkti a sõnastusest, et käibemaksu kohaldamisalasse kuuluvad üksnes ehitiste võõrandamine „enne esmast kasutuselevõttu”, mis on kriteerium, mille kohaldamise tingimused tuleb ehitiste ümberehituse korral kehtestada liikmesriikidel.

37 Käesolevas asjas näib tulenevat esiteks eelotsusetaotlusest, et müüja poolt tehtud tööd hõlmasid üksnes võõrandamise esemeks olnud ehitise osalist lammutamist, ja teiseks

eelotsusetaotlusele lisatud Rechtbank te Haarlemi ja Gerechtshof Amsterdami otsustest, et need kohtud tuvastasid üksnes neile kuuluva faktiliste asjaolude hindamise pädevuse raames, et põhikohtuasjas käsitletavat olemas olnud hoonet kasutati, vähemalt osaliselt, sellisena ka võõrandamise hetkel, kuna asjaomane kaubanduskeskus oli veel üldsusele avatud ja vähemalt üks kauplus tegutses.

38 Ent selles küsimuses tuleb märkida, et sellises olukorras, kus kinnisasja võõrandamise hetkel oli müüja nähtavasti teinud vaid osalisi lammutustöid olemasolevas ehitises, mis oli lisaks ka osaliselt kasutuses, samas kui ostja alustas selle ehitise uueks hooneks ümberehitamise tegelikke töid tervikuna pärast kõnesoleva võõrandamistehingu tegemist, ei saa seda võõrandamistehingut pidada ehitise ja selle aluse maatüki võõrandamiseks enne esmast kasutuselevõttu ehitise ümberkujundamise käigus kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 3 punkti a tähenduses.

39 Eespool toodud kaalutlustel tuleb esitatud küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti g koosmõjus artikli 4 lõike 3 punktiga a tuleb tõlgendada nii, et esimesena nimetatud sättes ette nähtud käibemaksuvabastust kohaldatakse sellise kinnisasja võõrandamise tehingule, mis koosneb maatükist ja uueks hooneks ümber ehitatavast olemasolevast ehitisest, nagu põhikohtuasjas, kuna võõrandamise hetkel on olemasolevas ehitises tehtud üksnes osalisi lammutustöid ja ehitis on sellisena vähemalt osaliselt veel kasutuses.

Kohtukulud

40 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste 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 13 B osa punkti g koosmõjus artikli 4 lõike 3 punktiga a tuleb tõlgendada nii, et esimesena nimetatud sättes ette nähtud käibemaksuvabastust kohaldatakse sellise kinnisasja võõrandamise tehingule, mis koosneb maatükist ja uueks hooneks ümber ehitatavast olemasolevast ehitisest, nagu põhikohtuasjas, kuna võõrandamise hetkel on olemasolevas ehitises tehtud üksnes osalisi lammutustöid ja ehitis on sellisena vähemalt osaliselt veel kasutuses.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hollandi.