

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

28. aprill 2016(*)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Maksustatavad tehingud – „Ettevõtte majandustegevuse“ käigus saadud kauba kasutamine majandustegevuse eesmärgil – Käsitamine tarnena tasu eest – Maksustatav summa

Kohtuasjas C-128/14,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Hoge Raad der Nederlandeni (Madalmaade kõrgeim kohus) 21. veebruari 2014. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 18. märtsil 2014, menetluses

Staatssecretaris van Financiën,

versus

Het Oudeland Beheer BV,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: asepresident A. Tizzano esimese koja presidendi ülesannetes, kohtunikud F. Biltgen, A. Borg Barthet, E. Levits (ettekandja) ja M. Berger,

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikku menetlust ja 16. juuli 2015. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Het Oudeland Beheer BV, esindaja: *belastingadviseur* A. J. de Ruiter,
- Madalmaade valitsus, esindajad: K. Bulterman, C. S. Schillemans ja M. Noort,
- Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels ja C. Soulay,

olles 15. oktoobri 2015. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab 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 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ (EÜT 1995, L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274) (edaspidi „kuues direktiiv“), artikli 5 lõike 3 punkti b ja lõike 7 punkti a ning artikli 11 A osa lõike 1 punkti b.

2 Taotlus on esitatud Staatssecretaris van Financiën (Madalmaade rahanduse riigisekretär) ja Het Oudeland Beheer BV (edaspidi „Oudeland“) vahelises kohtuvaidluses selle üle, kuidas määrata kindlaks maksustatav summa selle äriühingu tehtud tarne korral kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a tähenduses.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Kuigi kuues direktiiv tunnistati kehtetuks ja asendati alates 1. jaanuarist 2007 nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), kohaldatakse põhikohtuasja vaidlusele, võttes arvesse selles käsitletavate asjaolude asetleidmise aega, siiski kuuendat direktiivi.

4 Kuuenda direktiivi artikkel 2 näeb ette:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb [...]“

5 Sama direktiivi artikkel 5 „Kaubatarne“ sätestab:

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

[...]

3. Liikmesriigid võivad materiaalse varana käsitada järgmist:

[...]

b) asjaõigused, mis annavad nende omanikule kinnisasja kasutamise õiguse;

[...]

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;

[...]“

6 Kuuenda direktiivi artikkel 11 sätestab:

„A. Riigi territooriumil

1. Maksustatava summa moodustab:

a) punktides b, c ja d nimetamata kauba tarnimise ja teenuste osutamise puhul kõik tasuna

käsitatav, mille tarnija ostjalt, kliendilt või kolmandalt isikult nimetatud tarnete eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tarnete hinnaga otse seotud toetused;

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;

[...]"

7 Direktiivi artikkel 13 „Maksuvabastus riigi territooriumil“ sätestab:

„B. Muu maksuvabastus

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;

[...]

C. Valikuõigus

Liikmesriigid võivad anda maksumaksjatele maksustamise suhtes valikuõiguse järgmistel juhtudel:

a) kinnisvara rendileandmisel ja liisimisel [mõiste „liising“ asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „üürileandmine“];

[...]

Liikmesriigid võivad piirata nimetatud valikuõiguse kohaldamisala ning kehtestavad selle kasutamise üksikasjaliku korra.“

8 Kuuenda direktiivi artikkel 17 „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala“ sätestab:

„1. Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

2. Kui kaupa 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; [täpsustatud tõlge];

[...]

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.

[...]"

Madalmaade õigus

9 Wet op de Omzetbelasting 1968 (1968. aasta käibemaksuseadus, edaspidi „Wet OB“) artikkel 3 sätestas põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis:

„1. Kaubatarneks loetakse:

[...]

c) kinnisasja, v.a hoonestamata maa, mis ei ole 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, mis ei ole ehitusmaa [...]

[...]

2. Kaubatarneks loetakse ka asjaõiguste seadmine, üleandmine ja muutmine, välja arvatud hüpoteegid ja reaalkoormatised, sellistest õigustest loobumine ja selliste õiguste lõpetamine, välja arvatud juhul, kui tasu koos käibemaksuga moodustab summa, mis on väiksem nende õiguste majanduslikust väärtusest. Majandusliku väärtuse moodustab vähemalt selle kinnisasja omahind koos käibemaksuga, mille suhtes on õigus kehtestatud, seisundis, milles see on kolmanda isiku poolt loomise ajal.“

10 Wet OB artikli 8 lõiked 3 ja 5 on sõnastatud järgmiselt:

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

[...]

5. Haldusasutuse üldaktiga võib kindlaks määrata, mil määral kuuluvad tasu hulka:

[...]

b) tasud, mis on seotud reaalkoormatistega koormatud omandiga, hoonestusõigusega, servituudiga, korteritega, kinnisvara omanikuks oleva äriühingu liikmeõigustega (*lidmaatschapsrechten*) ja muude sarnaste õigustega;

[...]"

11 1968. aasta käibemaksuseaduse rakendusmääruse (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968, edaspidi „rakendusmäärus“) artikkel 5 sätestab:

„1. Hoonestusõiguse või servituudi [...] väärtus kuulub hoonestusõiguse seadmisel,

üleandmisel ja lõpetamisel ning sellest loobumisel tasu hulka, kusjuures see ei või ületada asjaomase õigusega seotud eseme majanduslikku väärtust. Majandusliku väärtuse moodustab vähemalt selle kinnisasja omahind koos käibemaksuga, mille suhtes on õigus kehtestatud, seisundis, milles see on kolmanda isiku poolt loomise ajal.

[...]

5. Hoonestusõiguse tasu, tasu, üürisumma või hüvitise suurus määratakse kindlaks vastavalt käesoleva määruse A lisale.

[...]“

12 Rakendusmääruse A lisa sätestab:

[...]

„b) Hoonestusõiguse tasu, tasu, üürisumma või hüvitise väärtuseks, mis kuulub tasumisele teatud aja pärast, määratakse igal aastal tasumisele kuuluv summa, mis korrutatakse aastate arvuga, mille eest tuleb tasu maksta [...]“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

13 Oudeland sõlmis üürnikuna 8. märtsil 2004 iga-aastase avansilise makse (edaspidi „hoonestusõiguse tasu“) eest hoonestusõiguse seadmise lepingu maatükile, kaasa arvatud sellel maatükil asuvale alles ehitusjärgus olevale büroohoonele (edaspidi „asjaomane büroohoone“). Hoonestusõigus seati 20 aastaks ja hoonestusõiguse tasu oli 330 000 eurot aastas.

14 Vastavalt Wet OB artikli 3 lõikele 2, mis põhines kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 3 punktil b, käsitati hoonestusõiguse seadmist käibemaksuga maksustamisel kinnisasja tarnena, mistõttu kuulus käibemaks sellelt tasumisele. Selle seaduse artikli 8 lõike 5 punkti b kohaselt koostoimes rakendusmääruse artikli 5 lõikega 5 hõlmab põhikohtuasjas kõnealuse tarne maksustatav summa hoonestusõiguse väärtust, mis arvutatakse vastavalt rakendusmääruse A lisa punktile b, s.o. kogu hoonestusõiguse kestuse ajal makstud tasude kapitaliseeritud väärtus. Antud juhul määrati selleks väärtuseks 3 844 500 eurot.

15 Järelikult oli põhikohtuasjas kõnealune hoonestusõiguse seadmine käibemaksuga maksustatav. Oudeland tasus käibemaksu summas 730 455 eurot ettevõtjale, kellega ta sõlmis asjaomase hoonestusõiguse seadmise lepingu ning arvas selle summa oma 2004. aasta märtsikuu käibedeklaratsioonis maha.

16 Hoonestusõiguse seadmise järel lasi Oudeland sinna ehitada asjaomase büroohoone ning võttis selle vastu kui kasutusvalmis kinnisasja. Büroohoone ehituskulud olid 1 571 749 eurot. Oudeland tasus sellelt summalt käibemaksu 298 632 eurot ning arvas seejärel käibemaksu kohe maha. Hoone ehitamise ajal saabus esimese iga-aastase hoonestusõiguse tasu maksetähtpäev ja Oudeland tasus selle.

17 Oudeland andis asjaomase büroohoone üürile alates 1. juunist 2004. Kehtivate siseriiklike õigusnormide kohaselt, mis põhinevad kuuenda direktiivi artikli 13 C osa punktil a, otsustas Oudeland loobuda selle hoone ühe osa osas ja kokkuleppel üürnikega käibemaksuvabastusest, mis on ette nähtud kinnisasjade üürileandmise korral. Hoone ülejäänud osa üürileandmine oli käibemaksust vabastatud.

18 Oudeland leidis, et büroohoone üürileandmist tuleks käsitada kui sellise kauba tarnet Wet OB artikli 3 lõike 1 punkti h ja kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a mõttes, mis on valmistatud

tema majandustegevuse käigus ja majandustegevuse eesmärgil. Ta tasus käibemaksu hoone selle osaga seoses, mis on käibemaksust vabastatud ja millelt ei olnud seetõttu võimalik käibemaksu maha arvata. Oma deklaratsioonis märkis Oudeland põhikohtuasjas kõnealuse tarne maksustatavaks summaks ehitise püstitamise kogukulu ilma käibemaksuta, millele lisandus iga-aastane hoonestusõiguse tasu, mis kuulus tarne tegemise ajal juba tasumisele.

19 Maksuhaldur leidis, et asjaomase büroohoone üürileandmise maksustatav summa peaks moodustuma hoone ehitamise kogukuludest koos kogu hoonestusõiguse kestuse ajal kapitaliseeritud väärtusega. Oudelandile saadeti maksuteade ajavahemiku 1.–30. juuni 2004 kohta summas, mis vastab Oudelandi arvutatud maksustatava summa ja maksuhalduri arvutatud maksustatava summa vahele. Hoolimata Oudelandi esitatud vaidest jättis maksuhaldur maksuteate muutmata.

20 Kuna Oudelandi kaebus, mille ta esitas vaide rahuldamata jätmise otsuse peale Rechtbank te 's-Gravenhagele (Haagi esimese astme kohus, Madalmaad), jäeti rahuldamata, esitas Oudeland viimati nimetatud otsuse peale apellatsioonkaebuse Gerechtshof te 's-Gravenhagele (Haagi apellatsioonikohus, Madalmaad).

21 Apellatsioonikohus leidis, et vastavalt Wet OB artikli 8 lõikele 3 sisaldas maksustatav summa selle seaduse artikli 3 lõike 1 punkti h mõttes Oudelandile hoonestusõiguse lepingu alusel kuulunud maatüki omahinda ning leidis, et aluseks tuleb võtta väärtus, mis on maatükil Oudelandi jaoks Wet OB artikli 3 lõike 1 punktis h märgitud tarne tegemise hetkel. Lisaks ei saa nimetatud kohtu sõnul seda väärtust samastada väärtusega, mis maatükil oli tol hetkel omaniku jaoks, vaid see peab piirduma hoonestusõiguse iga-aastase tasuga, mis maksti enne kõnealuse hoone ehitamist.

22 Gerechtshof te 's-Gravenhage (Haagi apellatsioonikohus) tühistas seejärel Rechtbank te 's-Gravenhage (Haagi esimese astme kohus) otsuse, maksuhalduri otsuse, millega viimane otsustas jätta rahuldamata Oudelandi vaide, ja äriühingule väljastatud maksuteate.

23 Rahanduse riigisekretär esitas apellatsioonikohtu otsuse peale kassatsioonkaebuse Hoge Raad der Nederlandenile (Madalmaade kõrgeim kohus).

24 Vaidlusküsimus põhikohtuasjas poolte vahel seisneb selles, kuidas tuleb arvutada maksustatav summa kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punktis a määratletud tarne puhul. Kuigi Oudeland leiab, et maksustatava summa moodustavad üksnes need kulud, mis ta kandis kuni tarne hetkeni, ehk iga-aastase hoonestusõiguse tasud, mis kuulusid selleks kuupäevaks tasumisele, ning asjaomase büroohoone ehituskulud, võttis rahanduse riigisekretär hoonestusõiguse väärtuse arvutamisel aluseks kogu hoonestusõiguse kestuse ajal kapitaliseeritud väärtuse.

25 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub selgitada küsimust, kas vastavalt 8. novembri 2012. aasta otsusele kohtuasjas Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698) tuleb maksustatava summa hulgast välja arvata hinna moodustamise aluseks olnud komponentide omahind, millelt on käibemaks tasutud, s.o. hoonestusõiguse väärtus ja asjaomase büroohoone ehituskulud, ning kas sama kehtib ka siis, kui maksukohustuslane on siseriiklike õigusnormide kohaselt tasunud käibemaksu kohe ja täies ulatuses maha arvanud.

26 Kui käesoleva kohtuotsuse eelmises punktis viidatud omahinna komponendid peavad kuuluma Wet OB artikli 8 lõikes 3 koostoimes kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktiga b märgitud maksustatava summa hulka, siis küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus järgmisena seda, kuidas tuleb maksustatav summa kindlaks määrata hoonestusõiguse puhul ja eelkõige seda, kuidas arvestatakse järjest tasumisele kuuluvad hoonestusõiguse väärtusele vastavad

summad kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punktis a määratletud tarne maksustatava summa hulka.

27 Neil asjaoludel otsustas Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaade kõrgeim kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et maatüki või muude kaupade või materjalide omahind, mille soetamisel on maksukohustuslane tasunud käibemaksu – käesoleval juhul asjaõiguse seadmisega kinnisasja kasutamiseks –, ei kuulu kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punktis a viidatud tarne puhul maksustatava summa hulka? Kas olukord oleks teine, kui maksukohustuslane on käibemaksu siseriiklike õigusnormide alusel – olenemata sellest, kas need on selles osas kuuenda direktiiviga kooskõlas – soetamisel sisendkäibemaksuna maha arvanud?

2. Kas sellises asjas nagu käesolev, milles maatükk koos ehitusjärgus oleva hoonega soetati kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 3 punkti b tähenduses asjaõiguse seadmisega, tuleb selle direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti b tõlgendada nii, et hoonestusõiguse väärtus, see tähendab asjaõiguse tähtaja või ka allesjäänud tähtaja jooksul igal aastal tasuda tulevad summad kuuluvad kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punktis a viidatud tarne maksustatava summa hulka?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

28 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib esimese küsimusega sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et sellise asjaõiguse väärtuse, mis annab selle omanikule kinnisasja kasutamise õiguse, ning asjaomasele maatükile ehitatud büroohoone ehituskulud võib arvata kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punktis a viidatud tarne maksustatava summa hulka, kui maksukohustuslane on selle väärtusega ja nende kuludega seoses käibemaksu juba tasunud, kuid on samas selle kohe ja täies ulatuses maha arvanud.

29 Kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punktis a on sätestatud, et liikmesriigid võivad käsitada tarnena tasu eest 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.

30 See õigus võimaldab 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 (kohtuotsus, 8.11.2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, punkt 26).

31 Kõigepealt tuleb meenutada – nagu märkis ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 42 –, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a kohaldamine sõltub kolme kumulatiivse tingimuse täitmisest.

32 Esiteks, peab asjaomane kaup olema „[maksukohustuslase majandustegevuse käigus] valmistatud, ehitatud, kaevandatud, töödeldud [...]“. Euroopa Kohus leidis, et tarnena tasu eest käsitamise võimaluse rakendamiseks 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, hõlmab kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkt a mitte üksnes sellist kaupa, mille asjaomane ettevõtja on ise täielikult valmistanud, ehitanud, kaevandanud või töödelnud, vaid ka tooteid, mille on ehitanud, kaevandanud või töödelnud kolmas isik materjalidest, mille nimetatud ettevõtja on tema käsutusse andnud, kuna nimetatud sättes viidatud käsitamist tuleb laiendada kõikidele kaupadele, mida kolmandad isikud on täiendanud või parendanud (vt selle kohta kohtuotsused, 8.11.2012, Gemeente Vlaardingen, C?299/11, EU:C:2012:698, punktid 27 ja 28, ning 10.9.2014, Gemeente 's-Hertogenbosch, C?92/13, EU:C:2014:2188, punkt 28).

33 Teiseks peab maksukohustuslane olema kasutanud seda kaupa oma majandustegevuse eesmärgil.

34 Kolmandaks ei või kauba omandamine tervikuna teiselt maksukohustuslaselt anda talle õigust käibemaksu täielikult maha arvata.

35 Eelnevat silmas pidades tuleb märkida, et olles esiteks antud asjas omandanud hoonestusõiguse seadmise lepingu kaudu õiguse kõnealuse maatüki ja sellele ehitatava büroohoone üle, tasunud omandamistehinguga seoses käibemaksu ning selle käibemaksu oma 2004. aasta märtsi deklaratsioonis maha arvanud ning teiseks, lasknud kõnealuse hoone valmis ehitada, tasunud ehituskuludelt käibemaksu ning selle käibemaksu maha arvanud, andis Oudeland büroohoone üürile ning loobus kinnisasja üürileandmise korral ette nähtud käibemaksuvabastusest vaid osaliselt.

36 Kuna ehitatud hoone üürileandmist Oudelandi poolt käsitati kui ettevõtte majandustegevuse käigus valmistatud kauba kasutamist oma ettevõtte majandustegevuse eesmärgil ja seda hoonet kasutati osaliselt muudeks tehinguteks kui maksustatavad tehingud, käsitati üürileandmist käibemaksuga maksustatava tarnena kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a tähenduses.

37 Kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti b kohaselt moodustab artikli 5 lõike 7 punktis a nimetatud tehingute puhul maksustatava summa „kauba või sarnase kauba ostuhind või ostuhinna puudumise korral omahind, mis määratakse kindlaks tarnimise ajal.“

38 Euroopa Kohus on selles osas täpsustanud, et kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktist b tuleneb ühemõtteliselt, et „omahind“ moodustab maksustatava summa ainult kauba ostuhinna või sarnase kauba ostuhinna puudumise korral (kohtuotsus, 23.4.2015, Property Development Company, C?16/14, EU:C:2015:265, punkt 37).

39 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib siinkohal, et antud asjas on pooled ühel meelel selles, et asjaomase büroohoonega analoogse kinnisasja ostuhind puudub. Seega tuleb aluseks võtta omahind.

40 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub siiski selgitada ka küsimust, kas omahinna moodustavad need komponendid, millelt käibemaksu tasuti, ehk hoonestusõiguse väärtus ja büroohoone ehituskulud, tuleb maksustatavast summast välja jätta, olgugi et maksukohustuslane arvas kehtivate siseriiklike õigusnormide kohaselt kohe ja täies ulatuses maha käibemaksu, mida ta tasus hoonestusõiguse seadmiselt ja selle hoone ehitamiselt.

41 Euroopa Kohus on selles osas täpsustanud, et kaubatarnena tasu eest käsitamise võimalust ei saa kasutada käibemaksu arvestamiseks nende kaupade väärtuselt, millelt maksukohustuslane on juba varasema maksustamise raames käibemaksu tasunud (vt selle kohta kohtuotsus, 8.11.2012, Gemeente Vlaardingen, C?299/11, EU:C:2012:698, punkt 32).

42 Selline korduv maksustamine on kokkusobimatu nii käibemaksu oluliste tunnusjoontega, mille järgi kohaldatakse seda maksu asjaomaste kaupade ja teenuste lisandunud väärtusele, kuna tehingu käigus tasumisele kuuluv maks arvutatakse pärast varasema tehingu käigus tasutud maksu mahaarvamist (vt eelkõige kohtuotsused, 16.12.1992, Beaulande, C?208/91, EU:C:1992:524, punkt 14; 17.9.1997, UCAL, C?347/95, EU:C:1997:411, punkt 34, ning 29.4.2004, GIL Insurance jt, C?308/01, EU:C:2004:252, punkt 33), kui ka tarnena tasu eest käsitamise 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 (kohtuotsus, 8.11.2012, Gemeente Vlaardingen, C?299/11, EU:C:2012:698, punkt 32).

43 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 49 märkis, ei ole selle väärtuse tarnena tasu eest käsitisest tuleneva korduva maksustamisega tegemist siis, kui omahinna komponentide pealt on tasutud käibemaks sisendkäibemaksuna maha arvatud. Ainult siis, kui nende komponentidega seotud käibemaks jääb maksukohustuslase kanda, sest ta ei ole neid maha arvanud, ei tule neid komponente vastavalt kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punktile a maksustatava summa sisse arvata.

44 Euroopa Kohus on sellega seoses leidnud, et ühelgi juhul ei või kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktis b sätestatud maksustatav summa hõlmata summat, millelt maksukohustuslane on juba tasunud käibemaksu, mida ta ei ole hiljem saanud maha arvata (vt kohtuotsus 23.4.2015, Property Development Company, C?16/14, EU:C:2015:265, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

45 Sellest võib järeldada, nagu ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 50 märkis, et väärtusi, mille pealt maksukohustuslane on juba käibemaksu tasunud, kuid on selle maha arvanud, võib arvata kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktis b nimetatud maksustatava summa sisse.

46 Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb esimesele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et sellise asjaõiguse väärtuse, mis annab selle omanikule kinnisasja kasutamise õiguse, ning asjaomasele maatükile ehitatud büroohoone ehituskulud võib arvata kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punktis a viidatud tarne maksustatava summa hulka, kui maksukohustuslane on selle väärtusega ja nende kuludega seoses käibemaksu juba tasunud, kuid on samas selle kohe ja täies ulatuses maha arvanud.

Teine küsimus

47 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib teise küsimusega sisuliselt seda, kas sellises olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kus maatükk ja sellel asuv ehitusjärgus hoone omandati asjaõiguse seadmise läbi, mis annab selle omanikule nende kinnisasjade kasutamise õiguse, tuleb kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti b tõlgendada nii, et selle asjaõiguse väärtus, mida tuleb arvesse võtta nimetatud direktiivi artikli 5 lõike 7 punktis a viidatud tarne maksustatava summa arvutamisel, vastab summade väärtusele, mis igal aastal tuleb maksta nimetatud asjaõiguse seadnud hoonestusõiguse lepingu kehtivuse jooksul, või nende summade väärtusele, mis jääb tasuda lepingu allesjäänud tähtaja lõpuni.

48 Esiteks tuleb meenutada, nagu on täpsustatud ka käesoleva kohtuotsuse punktides 38 ja 39, et „omahind“ moodustab maksustatava summa ainult kauba ostuhinna või sarnase kauba ostuhinna puudumise korral ning et antud juhul asjaomase büroohoonega analoogse kinnisasja ostuhind puudub.

49 Järelikult, põhikohtuasjas moodustab omahind maksustatava summa kuuenda direktiivi

artikli 5 lõike 7 punkti a mõttes.

50 Teiseks nähtub kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktist b, et omahind nagu ka kauba või samalaadse kauba ostuhind tuleb kindlaks määrata hetkel, mil tehakse tarne selle direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a tähenduses.

51 Kolmandaks tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 3 punktis b ette nähtud valikuõiguse rakendanud siseriikliku sätte kohaselt käsitatakse antud asjas kõnealust hoonestusõiguse seadmist kaubatarnena. Mis puudutab hoonestusõiguse seadmist 20-aastaks, nagu see oli põhikohtuasjas, siis vastavalt kohaldatavatele siseriiklikele õigusnormidele määratakse tarne eest makstav tasu iga-aastase fikseeritud summa põhjal, mis korrutatakse nende aastate arvuga, mille eest tuleb tasu maksta; seejärel korrigeeritakse või kapitaliseeritakse selliselt saadud summat asjaõiguse seadmise hetkel vastavalt siseriiklikes õigusnormides ette nähtud eeskirjadele. Antud asjas tõi hoonestusõiguse seadmine kaasa käibemaksu ühekordse tasumise selliselt välja arvutatud kogutasude summalt.

52 Tuleb täpsustada, et selle tasu arvutamise üksikasjalikke eeskirju eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimused ei käsitle ning nende tasude suurust ei ole põhikohtuasjas vaidlustatud.

53 Kuna esimesele küsimusele antud vastusest nähtub, et käibemaksu tasumine hoonestusõiguse väärtuse pealt ei takista selle väärtuse arvesse võtmist kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punktis a viidatud tarne maksustatava summa puhul, kuna see maks arvati kohe ja täies ulatuses maha ja kuna ei ole vaidlustatud seda, et nimetatud väärtus kujutab endast omahinna ühte komponenti, siis tuleb välja selgitada, kas arvesse tuleb võtta hoonestusõiguse kogu väärtust, nagu väidab liri valitsus, või vaid osa sellest.

54 Sellega seoses tuleb märkida, et hoonestusõigus on ajaliselt piiratud ning et hoonestusõiguse seadmise tasu väärtus, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 51, määratakse kindlaks hoonestusõiguse lepingu kokkulepitud kestuse põhjal.

55 Kuigi tarne kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a mõttes toimub mitte sellel hetkel, mil seatakse hoonestusõigus, vaid hiljem, vastab selle õiguse väärtus, mida tuleb arvesse võtta maksustatava summa puhul, vara jääkväärtusele tarne tegemise hetkel (vt analoogia alusel kohtuotsused, 17.5.2011, Fischer ja Brandenstein, C-322/99 ja C-323/99, EU:C:2001:280, punkt 80, ja 8.5.2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, punkt 32).

56 Hoonestusõiguse jääkväärtus määratakse kindlaks vastavalt hoonestusõiguse allesjäänud kestusele ning see hõlmab iga-aastaste tasude väärtust, mida on korrigeeritud või kapitaliseeritud sama meetodi järgi kui see, mida kasutati hoonestusõiguse väärtuse arvutamiseks.

57 Antud tõlgendust toetab ka kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punktiga a liikmesriikidele antud käsitamisevabaduse eesmärk, mida on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 30.

58 Kui hetkel, mil tehakse tarne kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a mõttes, peaks konkurent sõlmima Oudelandi sõlmitud hoonestusõiguse lepingu allesjäänud ajaks sama kinnisasja kohta samuti hoonestusõiguse lepingu, et kasutada asjaomast büroohoonet samaks tegevuseks nagu Oudeland, vastaks konkurendi jaoks hoonestusõiguse omahind selle õiguse väärtusele lepingu sõlmimise ajal ning seega hoonestusõiguse jääkväärtusele.

59 Kui lähtuda Madalmaade valitsuse pakutud lahendusest, mille kohaselt tuleb arvesse võtta hoonestusõiguse koguväärtust, mis vastab selle seadmise ajal tasu suurusele, siis jääks arvestamata asjaolu, millele juhtis tähelepanu kohtujurist oma ettepaneku punktis 70, et hoonestusõiguse väärtus üldjuhul aja jooksul järk-järgult väheneb, ning selle tulemusel jäetaks

arvestamata ka nõue, mille kohaselt tuleb omahind kindlaks määrata kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punktis a viidatud tarne tegemise hetkel.

60 Samamoodi, kuigi juba tasumisele kuuluvad iga-aastased üürimaksed ulatuvad nende summadeni, mille Oudeland tasus hoonestusõiguse eest, ei vasta need summad selle õiguse väärtusele nimetatud direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a mõttes.

61 Eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb teisele küsimusele vastata nii, et sellises olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kus maatükk ja sellel asuv ehitusjärgus hoone omandati asjaõiguse seadmise läbi, mis annab selle omanikule nende kinnisasjade kasutamise õiguse, tuleb kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti b tõlgendada nii, et selle asjaõiguse väärtus, mida tuleb arvesse võtta nimetatud direktiivi artikli 5 lõike 7 punktis a viidatud tarne maksustatava summa arvutamisel, vastab summade väärtusele, mis tuleb igal aastal maksta nimetatud asjaõiguse seadnud hoonestusõiguse lepingu kehtivuse jooksul allesjäänud tähtaja lõpuni ja mida on korrigeeritud või kapitaliseeritud sama meetodi järgi nagu see, mida kasutati hoonestusõiguse väärtuse välja selgitamisel.

Kohtukulud

62 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 (esimene koda) otsustab:

1. **Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ) artikli 11 A osa lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et sellise asjaõiguse väärtuse, mis annab selle omanikule kinnisasja kasutamise õiguse, ning asjaomasele maatükile ehitatud büroohoone ehituskulud võib arvata kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punktis a viidatud tarne maksustatava summa hulka, kui maksukohustuslane on selle väärtusega ja nende kuludega seoses käibemaksu juba tasunud, kuid on samas selle kohe ja täies ulatuses maha arvanud.**

2. **Sellises olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kus maatükk ja sellel asuv ehitusjärgus hoone omandati asjaõiguse seadmise läbi, mis annab selle omanikule nende kinnisasjade kasutamise õiguse, tuleb kuuenda direktiivi 77/388 (muudetud direktiiviga 95/7) artikli 11 A osa lõike 1 punkti b tõlgendada nii, et selle asjaõiguse väärtus, mida tuleb arvesse võtta nimetatud direktiivi artikli 5 lõike 7 punktis a viidatud tarne maksustatava summa arvutamisel, vastab summade väärtusele, mis tuleb igal aastal maksta nimetatud asjaõiguse seadnud hoonestusõiguse lepingu kehtivuse jooksul allesjäänud tähtaja lõpuni ja mida on korrigeeritud või kapitaliseeritud sama meetodi järgi nagu see, mida kasutati hoonestusõiguse väärtuse välja selgitamisel.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hollandi.