Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
ATHANASIOS RANTOS
esitatud 20. mail 2021 [1]

Kohtuasi C-299/20

Icade Promotion SAS, varem Icade Promotion Logement SAS
versus
Ministère de l'Action et des Comptes publics

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu))

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

I. Sissejuhatus

1. Käesolev eelotsusetaotlus on esitatud vaidluse raames, mille pooled on äriühing Icade Promotion SAS (edaspidi „kaebuse esitaja") ja Prantsusmaa maksuhaldur (täpsemalt Ministère de l'Action et des Comptes publics (rahandus- ja riigieelarveministeerium)) ning mis puudutab selle käibemaksu tagastamist, mida kaebuse esitaja tasus seoses ehitusmaa eraõiguslikele isikutele müümisega 2007. ja 2008. aastal.

2. Eelotsusetaotluses palutakse tõlgendada direktiivi 2006/112/EÜ [2] (edaspidi „käibemaksudirektiiv") artiklit 392, millega on loodud kasuminormil põhinev maksustamiskord erandina üldkorrast, mis näeb ette maksustamise müügihinna põhjal.

3. Nende küsimustega küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt, kas käibemaksudirektiivi artiklis 392 ette nähtud erandlikku kasuminormil põhinevat maksustamiskorda kohaldatakse maatükke hõlmavate teatavate tehingute puhul, millega seoses ei ole maksukohustuslasel ostu korral mahaarvamisõigust, kui see maa müüakse pärast kruntideks jagamist ja teatavate võrkude paigaldamise töid ehitusmaana edasi.

4. Käesolevas kohtuasjas kerkib probleem, mida ei ole varem tekkinud ja mille tõttu peab Euroopa Kohus täpsustama kasuminormil põhineva maksustamiskorra kohaldamise tingimusi väga erilisel juhtumil, tõlgendades käibemaksudirektiivi artikli 392 võtmetermineid.

[1] Algeeel: prantsuse.

[2] Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

1. Käibemaksudirektiiv

5. Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõikes 1 on sätestatud:

„„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.

[…].“

6. Selle direktiivi artiklis 12 on nähtud ette:

„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.“

7. Selle direktiivi artiklis 73 on sätestatud:

„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.“

8. Selle direktiivi artiklis 135 on nähtud ette:

„1. Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[…]

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

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

[…].“

9. Käibemaksudirektiivi artikli 137 lõikes 1 on sätestatud:

„Liikmesriigid võivad anda maksumaksjatele maksustamise suhtes valikuõiguse järgmistel juhtudel:

[…]

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

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

[…].“

10. Selle direktiivi XIII jaotise „Erandid“ 1. peatükis „Lõpliku korra kehtestamiseni kohaldatavad erandid“ on artikkel 392, milles on nähtud ette:

„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.“

2. Rakendusmäärus (EL) nr 1042/2013

11. Nõukogu 7. oktoobri 2013. aasta rakendusmäärusega (EL) nr 1042/2013, millega muudetakse rakendusmäärust (EL) nr 282/2011 teenuste osutamise koha osas[3] (edaspidi „rakendusmäärus“), on nähtud ette artikli 13b lisamine viimati nimetatud määruse teksti, kusjuures selles artiklis 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;

[3] ELT 2013, L 284, lk 1.

[…].“

12. Rakendusmääruse 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;

[…].“

B. Prantsuse õigus

13. Üldise maksuseadustiku (code général des impôts) põhikohtuasja suhtes kohaldatava redaktsiooni artiklis 257 on 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 […].“

14. Üldise maksuseadustiku artiklis 268 on nähtud ette:

„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;

[…].“

15. Üldise maksuseadustiku II lisa artikli 231 lõikes 1, mille sätted on alates 1. jaanuarist 2008 üle võetud selle lisa artikli 206 IV punkti lõike 2 alapunkti 9, on nähtud ette:

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

III. Faktilised asjaolud ja põhikohtuasi

16. Kaebuse esitaja ostis kinnisvaraarendajana hoonestamata maatükke isikutelt, kes ei olnud käibemaksukohustuslased (eraõiguslikud isikud või kohalikud omavalitsused).[4] Neid oste ei maksustatud seega käibemaksuga.

17. Kõigepealt jagas kaebuse esitaja need maatükid kruntideks ning tegi nendele kruntidele erinevate võrkude (teedevõrk, joogivesi, elekter, gaas, kanalisatsioon, sidevõrgud) paigaldustöid, seejärel müüs 2007. ja 2008. aastal võrkudega varustatud krundid ehitusmaana füüsilistele isikutele selliste hoonete ehitamiseks, mis on mõeldud kasutamiseks eluasemena. Kaebuse esitaja kohaldas ehitusmaa võõrandamise tehingute suhtes, mis sõlmiti ajavahemikul 2007. aasta 1. jaanuarist kuni 2008. aasta 31. detsembrini, üldise maksuseadustiku artikli 257 punkti 6 ja artikli 268 alusel kasuminormil põhinevat käibemaksuga maksustamise korda.

[4] Nende maatükkide esialgse omandamise kuupäeva ei ole näidatud ei eelotsusetaotluses ega põhikohtuasja poolte seisukohtades.

18. Hiljem taotles kaebaja maksuhaldurilt, et talle tagastataks käibemaksusummad, mis äriühing oli kasuminormilt tasunud, st 2007. aasta eest 2 826 814 eurot ja 2008. aasta eest 2 369 881 eurot. Ta vaidles vastu maksuameti seisukohale, et nende maatükkide võõrandamise suhtes tuleb kohaldada kasuminormi käibemaksuga maksustamise korda. Kaebuse esitaja huvides oli nimelt see, et tema suhtes kohaldataks üldist, st müügihinnal põhinevat käibemaksuga maksustamise korda, sest vastavalt põhikohtuasja faktiliste asjaolude asetleidmise kuupäeval kehtinud riigisisestele õigusnormidele olid tehingud, mille käigus võõrandati eraõiguslikele isikutele ehitusmaa selliste hoonete ehitamiseks, mida need isikud kasutavad eluasemena, käibemaksust vabastatud. Seevastu keelasid need õigusnormid maha arvata käibemaksu, mida arvestatakse niisuguste kinnisasjade ostmisel, mille edasimüügi suhtes kohaldatakse kasuminormil põhinevat käibemaksuga maksustamise korda.

19. Et maksuhaldur jättis kaebuse esitaja vaide rahuldamata, esitas ta tribunal administratif de Montreuil'le (Montreuil' halduskohus, Prantsusmaa) kaebuse, mis jäeti 27. aprilli 2012. aasta kohtuotsusega rahuldamata.

20. Cour administrative d'appel de Versailles (Versailles' haldusasjade apellatsioonikohus, Prantsusmaa) jättis 18. juuli 2014. aasta kohtuotsusega kõigepealt rahuldamata apellatsioonkaebuse, mille kaebuse esitaja esitas.

21. Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) aga tühistas selle kohtuotsuse osaliselt 28. detsembril 2016 ning asi suunati tagasi Cour administrative d'appel de Versailles'sse (Versailles' haldusasjade apellatsioonikohus), kes jättis kaebuse esitaja apellatsioonkaebuse teise, 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsusega sisulistes küsimustes rahuldamata.

22. Kaebuse esitaja esitas seejärel teise kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse Conseil d'État'le (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu).

23. Kaebuse esitaja väidab, et ta tegi hoonestamata maatükkide ostmise tehinguid, mis jäid väljapoole käibemaksu kohaldamisala, ning seda eesmärgiga müüa need edasi ilma neile midagi ehitamata; seejärel jagas ta ostetud maa kruntideks ja tegi töid nendele kruntidele erinevate võrkude paigaldamiseks ning siis müüs need ehitusmaana füüsilistele isikutele niisuguste hoonete ehitamiseks, mida need isikud kasutavad eluasemena.

24. Sellele, et nii tehtud müügitehingute suhtes kohaldatakse vastavalt üldise maksuseadustiku artikli 257 punktile 6 koostoimes artikliga 268 kasuminormil põhinevat käibemaksuga maksustamise korda, vaidleb kaebuse esitaja vastu väitega, et niisuguse korra kohaldamine ei ole käibemaksudirektiivi artikliga 392 kooskõlas kahest aspektist.

25. Esiteks võimaldab selle direktiivi artikkel 392 kaebuse esitaja sõnul liikmesriikidel ehitusmaa võõrandamise tehingute suhtes kasuminormil põhinevat maksustamiskorda kohaldada ainult siis, kui maksukohustuslane, kes niisuguse võõrandamisega tegeleb, tasus maa ostmisel käibemaksu ja tal ei olnud õigust seda maha arvata.

26. Cour administrative d'appel de Versailles (Versailles' haldusasjade apellatsioonikohus) otsustas, et „mahaarvamisõiguse" puudumine käibemaksudirektiivi artiklis 392 silmas peetud ostmise puhul hõlmab ainult juhtumeid, mil ostutehingu korral käibemaksuga maksustamist ei kohaldata.

27. Teiseks võimaldab käibemaksudirektiivi artikkel 392 liikmesriikidel kohaldada kasuminormil põhinevat maksustamiskorda ehitusmaa võõrandamise tehingute suhtes üksnes juhul, kui selliseid võõrandamistehinguid sooritav maksukohustuslane piirdub asjaomase ehitusmaa ostmise ja edasimüügiga sellisel kujul, nagu see on. Seega ei saa selle direktiivi artiklit 392 kohaldada müügitehingute puhul, mis hõlmavad ehitusmaad, mida on pärast nende ostmist ümber kujundatud.

28. Selles küsimuses otsustas Cour administrative d'appel de Versailles (Versailles' haldusasjade apellatsioonikohus), et käibemaksudirektiivi artiklis 392 ei ole „edasimüügi eesmärgil ostetud" ehitusmaa võõrandamist mainitud hiljem ehitusmaana edasimüüdavate hoonestamata maatükkide ostude väljajätmise eesmärgil ega too see ka kaasa niisugust õiguslikku tagajärge.

IV. Eelotsuse küsimused

29. 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 kohaldatud, 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 kohaldamine ehitusmaa võõrandamistehingute suhtes kahel järgmisel juhul:

– kui kõnealune maa, mis omandati hoonestamata kujul, on muudetud 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 teostatud tööd, mis võimaldavad kõnealusel maal kasutada eri võrke (teedevõrk, joogivesi, elekter, gaas, kanalisatsioon, sidevõrgud)?"

30. Menetlusosalised teevad ettepaneku vastata esimesele eelotsuse küsimusele järgmiselt.

– Kaebuse esitaja teeb Euroopa Kohtule ettepaneku otsustada, et käibemaksudirektiivi artiklit 392 kohaldatakse ainult juhtumite suhtes, mil maksukohustuslasest edasimüüja tasus ostmisel käibemaksu, mida ta tagasi ei saa. Ta väidab, et lähtudes selle direktiivi artiklis 392 sätestatud tingimusest, mille kohaselt eeldab kasuminormil põhinev käibemaksuga maksustamise kord seda, et maksukohustuslasel „ei olnud õigust ostu puhul käibemaksu maha arvata", on see kinnisasjade maksustamise kord kohaldatav ainult juhul, kui maksukohustuslasest edasimüüja tasus ostmisel käibemaksu, kuid ei saanud seda maha arvata. Selle korra kohaldamine peaks seevastu olema välistatud siis, kui ostutehing oli maksustatav käibemaksuga, mille maksukohustuslasest edasimüüja sai maha arvata, või juhul, kui ostutehing ei olnud käibemaksuga maksustatav.

– Prantsusmaa valitsuse sõnul tuleb käibemaksudirektiivi artiklit 392 tõlgendada nii, et see võimaldab kohaldada kasuminormil põhinevat maksustamiskorda ehitusmaa võõrandamise tehingute suhtes nii siis, kui nende ostutehingute suhtes kohaldati käibemaksu, ilma et maksukohustuslasel, kes neid edasi müüb, oleks olnud õigust seda maksu maha arvata, kui ka siis, kui nende ostutehing ei olnud käibemaksuga maksustatav kas seetõttu, et see tehing ei kuulunud käibemaksu kohaldamisalasse, või sellepärast, et see kuulus küll käibemaksu kohaldamisalasse, aga oli sellest vabastatud.

31. Teise eelotsuse küsimuse esimesele alaküsimusele soovitavad menetlusosalised vastata järgmiselt.

– Kaebuse esitaja väidab, et kasuminormil põhineva käibemaksuga maksustamise korra kohaldamiseks on vaja, et maksukohustuslasest edasimüüja ostaks maatüki, mis on selle ostmise hetkel maksustamist käsitlevate õigusaktide kohaselt juba kvalifitseeritud ehitusmaaks.

– Prantsusmaa valitsuse sõnul tuleb käibemaksudirektiivi artiklit 392 tõlgendada nii, et see võimaldab kohaldada kasuminormil põhinevat maksustamiskorda ehitusmaa võõrandamise tehingute suhtes, kui maksukohustuslasest edasimüüja ostis need maatükid hoonestamata.

32. Teise eelotsuse küsimuse teisele alaküsimusele soovitavad menetlusosalised vastata järgmiselt.

– Kaebuse esitaja ei näe mingit takistust, miks ei võiks kasuminormil põhinevat maksustamiskorda kohaldada ehitusmaa kruntideks jagamise korral, millega ei kaasne ehitus- või planeerimisloa omandamist või niisuguse loa omandamist, mis võimaldab edasimüüjal teha maatüki planeerimise töid. Ta leiab aga, et kasuminormil põhineva käibemaksuga maksustamise korra kohaldamine tuleks välistada juhul, kui tehakse töid nendele maatükkidele erinevate võrkude paigaldamiseks (teedevõrk, joogivesi, elekter, gaas, kanalisatsioon, sidevõrgud), sest need tööd on käsitatavad ehitustöödena, kuna need võrgud rajatakse maapinda.

– Prantsusmaa valitsuse sõnul tuleb käibemaksudirektiivi artiklit 392 tõlgendada nii, et see võimaldab kohaldada kasuminormil põhinevat maksustamiskorda ehitusmaa võõrandamise tehingute suhtes, kui maksukohustuslane muutis nende maatükkide ostmise ja edasimüügi hetke vahel nende omadusi, näiteks jagas need kruntideks või tegi töid võrkude paigaldamiseks, mis võimaldavad nendele teedelt juurde pääseda ja kasutada nendel mitmesuguseid võrke.

33. Euroopa Komisjon, kes pakkus välja ühise vastuse eelotsusetaotluse esitanud kohtu kahele küsimusele, leiab, et käibemaksudirektiivi artiklis 392 ette nähtud kasuminormil põhinevat maksustamiskorda ei kohaldata ilma käibemaksu tasumata ostetud maatüki edasimüügi suhtes, kui see maatükk jagati kruntideks ja tehti töid, mis võimaldavad nendel kruntidel kasutada mitmesuguseid võrke (teedevõrk, joogivesi, elekter, gaas, kanalisatsioon, sidevõrgud).

V. Õiguslik analüüs

A. Sissejuhatavad märkused

34. Kõigepealt tuleb märkida, et Euroopa Kohtul ei ole veel olnud võimalust võtta seisukohta käibemaksudirektiivi artikli 392 tõlgendamise küsimuses.

35. Tundub ka, et komisjoni antud teabe kohaselt on ainult Prantsuse Vabariik käibemaksudirektiivi artikli 392 alusel kasutanud võimalust näha ette erandlik, kasuminormil põhinev maksustamiskord, teised liikmesriigid ei ole sellist maksustamiskorda valinud.

36. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib nende küsimustega, kas käibemaksudirektiivi artiklis 392 ette nähtud erandlikku, kasuminormil põhinevat maksustamiskorda kohaldatakse maatükke hõlmavate teatavate tehingute puhul, millega seoses ei olnud maksukohustuslasel nende ostmisel õigust käibemaksu maha arvata, kui need maatükid müüakse pärast kruntideks jagamist ja võrkude paigaldamise tööde tegemist ehitusmaana.

37. Euroopa Kohtul tuleb seega tõlgendada esiteks mõistet „õigus ostu puhul käibemaks maha arvata“ ja teiseks mõistet „edasimüügi eesmärgil ostetud“ asjad käibemaksudirektiivi artikli 392 tähenduses.

38. Enne selle sätte võtmeterminite põhjalikumat analüüsimist tundub mulle oluline kõigepealt tähelepanu juhtida, et minu arvates ei kuulu vaidlus, mis puudutab kinnisvaratehingut, mis viis eelotsusetaotluse esitamiseni käesolevas kohtuasjas, käibemaksudirektiivi artikli 392 kohaldamisalasse. Hoonestamata maa ostmine, mis ei ole käibemaksuga maksustatav ning millele järgnes (tööde tegemine ja) selle edasimüümine ehitusmaana, jääb väljapoole erandliku, kasuminormil põhineva maksustamiskorra kohaldamisala. See kord näib seega puudutavat ainult edasimüügi eesmärgil ostetud ehitusmaa ja ehitiste mõnda erijuhtumit, mille puhul tasuti sisendkäibemaksu, kuid ei arvatud seda hiljem maha – vastupidi hoonestamata maale, mis on selle direktiivi järgi käibemaksust sõnaselgelt vabastatud.

39. Järgneva analüüsi eesmärk on põhjendada eelnevat märkust käibemaksudirektiivi artikli 392 grammatilise, kontekstuaalse ja teleoloogilise tõlgendusega, et Euroopa Kohus saaks anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarviliku vastuse.

B. Esimene eelotsuse küsimus

40. Oma esimese küsimusega küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt, kas käibemaksudirektiivi artiklit 392 tuleb tõlgendada nii, et see võimaldab kohaldada kasuminormil põhinevat maksustamiskorda ehitusmaa võõrandamise tehingute suhtes nii juhul, kui nende ostu suhtes kohaldati käibemaksu, ilma et edasimüüjast maksukohustuslasel oleks olnud õigust seda maksu maha arvata, kui ka siis, kui nende ostu suhtes ei kohaldatud käibemaksu kas sellepärast, et see tehing ei kuulunud käibemaksu kohaldamisalasse, või seetõttu, et see kuulus käibemaksu kohaldamisalasse, kuid oli sellest vabastatud.

1. Sõnastuse „õigus ostu puhul käibemaks maha arvata“ grammatiline tõlgendus

41. Kaebuse esitaja väidab, et kinnisasjade kasuminormil põhinevat maksustamiskorda kohaldatakse ainult juhul, kui maksukohustuslik edasimüüja tasus ostmisel käibemaksu, ilma et oleks saanud seda maha arvata. Küll aga tuleks selle korra kohaldamine kaebuse esitaja sõnul välistada siis, kui see ostutehing oli maksustatav käibemaksuga, mille maksukohustuslik edasimüüja sai maha arvata, või kui see ostutehing ei olnud maksustatav käibemaksuga.

42. Kaebuse esitaja tõlgendus rajaneb eelkõige käibemaksudirektiivi artikli 392 ingliskeelsel versioonil, milles on konkreetselt märgitud, et „ei olnud õigust ostu puhul käibemaksu maha arvata“ [5], ning ta järeldab, et selles artiklis on silmas peetud ainult juhtumeid, mil ostja tasus tõesti esialgu seda maksu, kuid ei saanud seda seejärel maha arvata.

43. Prantsusmaa valitsus omalt poolt leiab, et appi tuleb võtta käibemaksudirektiivi artikli 392 prantsuskeelse versiooni grammatiline tõlgendus, sest selles versioonis ei ole üldse mainitud edasimüügiks mõeldud maa võõrandamise maksustamist käibemaksuga. Sellest järeldub nimetatud valitsuse sõnul, et prantsuskeelses versioonis kasutatud sõnastus („droit à déduction à l’occasion de l’acquisition“) võib hõlmata nii olukorda, kus võõrandamist ei maksustatud käibemaksuga (millest tuleneb ka, et ei ole mahaarvamisõigust), kui ka olukorda, kus esialgset müüki maksustati vastupidi käibemaksuga, kuid maksukohustuslasel ei olnud õigust seda maha arvata.

44. Käibemaksudirektiivi artikli 392 erinevate keeleversioonide lugemisel võib nimelt täheldada lahknevusi kasutatud terminites ning need versioonid võivad seega tekitada tõlgendamisküsimusi. Selle õigusnormi prantsuskeelses versioonis on viidatud ainult „mahaarvamisõiguse“ puudumisele, täpsustamata, kas selle õiguse puudumine on lihtsalt selle tagajärg, et esialgset tehingut ei maksustatud käibemaksuga, või maksustati seda käibemaksuga, kuid see ei andnud seejärel õigust mahaarvamisele. [6] Selle sätte ingliskeelses versioonis on konkreetselt mainitud ainult „käibemaksu ostult“ (ehk „tasuti ostmisel“), täpsustades, et see „ei olnud mahaarvatav“ (*„the VAT on the purchase was not deductible*“), jättes nii vähe kahtlust, kas niisuguste maatükkide võõrandamine peaks põhimõtteliselt olema käibemaksuga maksustatav. [7]

45. Võttes arvesse lahknevusi, mida võib täheldada käibemaksudirektiivi artikli 392 erinevate keeleversioonide vahel, tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ei saa liidu sätte ühes keeleversioonis kasutatud sõnastus olla selle sätte tõlgendamise ainus alus ja sellele keeleversioonile ei saa tõlgendamisel anda eelist muude keeleversioonide ees. [8]

[5] Käibemaksudirektiivi artikli 392 ingliskeelne versioon on sõnastatud järgmiselt: „Member States may provide that, in respect of the supply of buildings and building land purchased for the purpose of resale by a taxable person for whom *the VAT on the purchase was not deductible*, the taxable amount shall be the difference between the selling price and the purchase price.“ (kohtujuristi kursiiv)

[6] See sõnastus on üle võetud käibemaksudirektiivi artikli 392 teistessegi keeleversioonidesse, sh saksakeelne („kein Recht auf Vorsteuerabzug“), kreekakeelne („δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης κατά την αγορά“), hispaaniakeelne („no haya tenido derecho a deducción“), itaaliakeelne („non ha avuto diritto alla detrazione“) ja hollandikeelne versioon („geen recht op aftrek“).

[7] See sõnastus on üle võetud käibemaksudirektiivi artikli 392 teistessegi keeleversioonidesse, sh bulgaariakeelne („за което ДДС върху покупката не подлежи на приспадане“), ungarikeelne („nem volt adólevonásra jogosult“), poolakeelne („który nie miał prawa do odliczenia VAT przy nabyciu“), rumeeniakeelne („care nu a fost deductibilă TVA la cumpărare“) ja soomekeelne versioon („ei ollut oston arvonlisäveron vähennysoikeutta“).

[8] Vt 12. septembri 2019. aasta kohtuotsus A jt (C-347/17, EU:C:2019:720, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

46. Tuleb ka meenutada, et kui liidu õigusakti keeleversioonides on erinevusi, tuleb asjaomase sätte tõlgendamisel lähtuda selle õigusakti üldisest ülesehitusest ja eesmärkidest, mille osa säte on.[9]

2. Sõnastuse „õigus ostu puhul käibemaks maha arvata“ kontekstuaalne tõlgendus

47. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt võib liidu õigusnormi kujunemislugu anda asjakohast teavet selle normi tõlgendamiseks.[10] Seega tuleb analüüsida konteksti, mis valitses käibemaksudirektiivi vastuvõtmise hetkel, et selgitada välja, kas on midagi, mis heidab valgust selle sisule ja hõlbustab selle tõlgendamist.

48. Komisjon väidab, et vastavalt sellele, kuidas tema käibemaksudirektiivi artiklit 392 1992. aastal tõlgendas, tuleb kasuminormil põhinevat maksustamiskorda kohaldada maa suhtes, mis osteti käibemaksuvabalt.

49. Konkreetsemalt rõhutab komisjon, et tema aruandes Euroopa Liidu Nõukogule[11] üleminekusätete kohta täpsustas ta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ[12] artikli 28 lõike 3 punktis f ette nähtud erandi kohta, et „[s]ee artikkel võimaldab liikmesriikidel valida käibemaksuga maksustatavaks väärtuseks maksukohustuslase poolt, kellel ei olnud ostmisel õigust käibemaksu maha arvata, edasimüügi eesmärgil ostetud ehitiste või ehitusmaa ostu- ja müügihinna vahe. Erand puudutab seega maksukohustuslasi, kes kauplevad ehitistega, mis ei ole äsja ehitatud, või maaga, mille ost jääb väljapoole käibemaksudirektiivi kohaldamisala.“ [mitteametlik tõlge]

50. Komisjoni sõnul vastab see tõlgendus ka loogikale, millest on juhindutud kuuenda direktiivi seletuskirjas – direktiiv, mis tunnistati käibemaksudirektiiviga kehtetuks; selle loogika kohaselt võib vähendatud maksustatavat väärtust 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. Seega 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.[13]

51. Hoolimata sellest, et käibemaksudirektiivi artikli 392 kontekstuaalne tõlgendus näib tõesti viitavat liidu seadusandja kavatsustele erandliku, kasuminormil põhineva maksustamiskorra kohaldamisala osas, olen arvamusel, et piirates oma analüüsi ainult niisuguse tõlgendusega, võin anda esitatud eelotsuse küsimusele osalise ja ebatäieliku vastuse. Leian seega, et erandlikku, kasuminormil põhinevat maksustamiskorda ei tohiks kohaldada ainult juhtumil, mida komisjon kontekstuaalse tõlgenduse põhjal kujutleb, st ehitusmaa ostu korral, millele järgneb edasimüük, kui niisuguse asjaga kauplev maksukohustuslane omandab selle käibemaksu tasumata, vaid seda peaks kohaldama ka juhul, kui maksukohustuslasest edasimüüja tasus ostmisel käibemaksu, ilma

9 Vt selle kohta 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).

10 Vt 12. detsembri 2019. aasta kohtuotsus G.S. ja V.G. (oht avalikule korrale) (C-381/18 ja C-382/18, EU:C:2019:1072, punkt 55 ja seal viidatud kohtupraktika).

11 Vastavalt nõukogu 18. juuli 1989. aasta [18.] direktiivi artiklile 3 esitatud aruanne üleminekusätete kohta, mis tulenevad [kuuenda] direktiivi 77/388/EMÜ artikli 28 lõikest 3 ja [18.] direktiivi 89/465/EMÜ artikli 1 lõikest 1 [SEC (92) 1006 final].

12 Nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues käibemaksudirektiiv“).

13 Ettepanek võtta vastu nõukogu kuues direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (KOM (1973) 950 (lõplik)).

et oleks saanud seda maha arvata. Väljendi „õigus ostu puhul käibemaks maha arvata“ teleoloogiline tõlgendus, mida ma nüüd käsitlen, kinnitab seda seisukohta, võimaldades anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule täieliku vastuse.

3. Sõnastuse „õigus ostu puhul käibemaks maha arvata“ teleoloogiline tõlgendus

a) Kasuminormil põhinev maksustamine kui erandlik kord üldkorra suhtes, mille puhul „ehitusmaa“ võõrandamise tehinguid maksustatakse nende müügihinna põhjal

52. Enne käibemaksudirektiivi ja selle artikli 392 eesmärkide üksikasjalikku analüüsimist tundub mulle vajalik teha kindlaks, kas seda direktiivi kohaldatakse niisuguste maatükkide suhtes, millega on tegemist käesolevas kohtuasjas.

53. Esiteks tuleb meenutada, et käibemaksudirektiivi artiklis 392 ette nähtud kasuminormil põhinev maksustamiskord kujutab endast erandlikku korda selle direktiivi artiklis 73 sätestatud põhimõtte suhtes, mille kohaselt arvutatakse käibemaks saadud tasu, st müügihinna põhjal.

54. Seega maksustatakse ehitusmaa võõrandamist maksukohustuslase poolt käibemaksuga käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 ja artikli 12 lõike 1 alusel põhimõtteliselt üldkorra kohaselt või liikmesriikide puhul, kes on selle võimaluse ette näinud, erandina selle direktiivi artiklis 392 nimetatud kasuminormil põhineva maksustamiskorra kohaselt.

55. Viimati nimetatud säte annab liikmesriikidele võimaluse näha ette kasuminormil (mitte müügihinnal nagu üldkorra puhul) põhinev maksustamiskord, mille puhul moodustab maksustatava väärtuse müügi- ja ostuhinna vahe.

56. Et 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. [14]

57. Teiseks tuleb ka rõhutada, et käibemaksudirektiivis on selgelt eristatud esiteks niisuguse ehitusmaa võõrandamist, mis (nagu hoonetegi võõrandamine) kuulub üldkorra kohaldamisalasse ja mida maksustatakse käibemaksuga, ning teiseks hoonestamata maa võõrandamist, mis on sellest maksust vabastatud. [15]

58. Käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 3 kohaselt 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. [16]

[14] Vt analoogia alusel 29. novembri 2018. aasta kohtuotsus Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, punktid 22 ja 23) ning 5. septembri 2019. aasta kohtuotsus Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:668, punkt 32).

[15] Vt selle kohta 17. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

[16] Vt selle kohta 17. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, punkt 30) ja 4. septembri 2019. aasta kohtuotsus KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, punkt 53).

59. Liikmesriikide kaalutlusruumi mõiste „ehitusmaa“ määratlemisel piirab ka mõiste „ehitis“ ulatus, sest liidu seadusandja on selle mõiste käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 2 esimese lõigus määratlenud väga laialt nii, et see hõlmab „igasugust maaga püsivalt ühendatud rajatist“ [17].

60. Eelneva põhjal leian, et liidu seadusandja soovis saavutada seda, et maksuvabastust kohaldatakse ainult hoonestamata maa võõrandamise suhtes, ning kohaldada igasuguse ehitusmaa tasu eest võõrandamise suhtes käibemaksukohustuslase poolt kas müügihinnal põhinevat käibemaksuga maksustamist vastavalt üldkorrale või kasuminormil põhinevat käibemaksuga maksustamist vastavalt erandlikule korrale.

b) Sõnastuse „õigus käibemaks maha arvata“ tõlgendamine, lähtudes käibemaksudirektiiviga taotletavast neutraalse maksustamise eesmärgist

61. Nii Prantsusmaa valitsus kui ka kaebuse esitaja rõhutavad, et käibemaksudirektiivi eesmärk on eelkõige tagada neutraalse maksustamise põhimõtte järgimine ning et selle direktiivi artiklit 392 tuleb tõlgendada sellest põhimõttest lähtudes. Asjaomased menetlusosalised näivad siiski tõlgendavat seda põhimõtet erinevalt.

62. Kõigepealt tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt on neutraalse maksustamise põhimõttega vastuolus esiteks omavahel konkureerivate sarnaste kaupade tarnimise erinev kohtlemine käibemaksu seisukohast ja teiseks see, kui samalaadseid tehinguid tegevaid ettevõtjaid koheldakse käibemaksuga maksustamisel erinevalt. [18]

63. Kaebuse esitaja sõnul kujutab kasuminormil põhinev käibemaksuga maksustamine endast käibemaksuga neutraalse maksustamise põhimõtte kohaldamist, mille eesmärk on korvata käibemaksujääk, mida ei saa maha arvata. See erand on niisiis õigustatud selleks, et vältida topeltmaksustamist, st maksustamist hinnalt, mis sisaldab käibemaksu, mida maatüki ostult tasuti ja mida maksukohustuslasest edasimüüja ei saanud maha arvata. Et seda käibemaksujääki vähendada ja et mitte võtta maksustatavaks väärtuseks müügihinda, mis hõlmab maa ostmisel mitte maha arvatud käibemaksu, võimaldabki käibemaksudirektiivi artikkel 392 maksustada ainult kasuminormi, st müügi- ja ostuhinna vahet, ning kasuminorm väheneb nii käibemaksu võrra, mida ostu puhul tagasi ei saadud, ja nõnda taastatakse neutraalne maksustamine. Kaebuse esitaja arvab seega, et maks, mis arvutatakse kogu müügihinnalt, mille ettevõtja maa võõrandamisel sai, samas kui selle ostmisel ei saanud ta käibemaksu maha arvata ja see jääb ostuhinna sisse, toob kaasa topeltmaksustamise.

64. Kaebuse esitaja sõnul ei õigusta kasuminormil põhineva käibemaksuga maksustamise korra eesmärki arvestades aga miski asjaolu, et seda korda kohaldatakse niisuguse maa müügi suhtes, mille ostutehing ei olnud käibemaksuga maksustatav, või kui käibemaks saadi tagasi. Kui see oleks nii, saaks maksukohustuslasest edasimüüja kaebuse esitaja sõnul põhjendamatu rahalise ja konkurentsieelise, mis kahjustab riigi vahendeid.

[17] Vt 4. septembri 2019. aasta kohtuotsus KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, punkt 54).

[18] Vt selle kohta 17. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

65. Prantsusmaa valitsus väidab, et tõlgendusega, mille kaebuse esitaja välja pakub, eiratakse esiteks neutraalse maksustamise põhimõtet ja teiseks käibemaksu põhitunnuseid.[19] Nende põhitunnuste elluviimine viib käibemaksu neutraalsuse tagamise eesmärgil selleni, et teatavate konkreetsete kaupade puhul, mis viiakse pärast esialgset lõpptarbimist taas majanduslikku tootmis- ja turustamisprotsessi teiseks lõpptarbimiseks, nähakse ette erikorrad.

66. Prantsusmaa valitsus väidab, et niisugustes olukordades viiks kogu müügihinna maksustamine pärast esmast tarbimist mahaarvamisvõimaluse puudumise korral selleni, et maksustatavasse väärtusesse ei arvata mitte üksnes hind, mis juba sisaldab lõplikku käibemaksu, vaid ka nimetatud käibemaksu enda summa. See tooks kaasa ka selle, et lõplik käibemaksukoormus sõltub majandusringlusest, eelkõige üksteisele järgnevate lõpptarbimiste arvust ja seejuures tasutud hindadest, ning eiraks taotletavat neutraalsuse eesmärki.

67. Selle tõlgenduse on võtnud üle ka komisjon, kes tugineb käesoleva ettepaneku punktides 48–50 viidatud kuuenda käibemaksudirektiivi seletuskirjale.

68. Seega on liidu seadusandja kavatsustest minu arvates võimalik järeldada, et kasuminormil põhineva maksustamiskorra puhul ette nähtud vähendatud maksustatavat väärtust kohaldatakse kõigepealt juhul, kui kaup, mille ostmine ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse (näiteks eluhooned, mis on „tarbekaubad“ nende esmakordse kasutuselevõtu tõttu), viiakse hiljem uuesti „kaubanduslikku ringlusse“ ja maksustatakse uuesti käibemaksuga.

69. Märgin ka, et niisugune tõlgendus on kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga kasutatud kaupade maksustamise alal, sest nende suhtes kohaldatakse sarnast korda nagu põhikohtuasjas. Euroopa Kohus on otsustanud, et maksukohustuslasest edasimüüja poolt kasutatult kaupade kogu tarne hinna maksustamine, samal ajal kui hind, mille eest ta selle kauba omandas, sisaldab käibemaksu, mille tasus isik, kes ei saanud seda maha arvata (nagu ei saanud ka maksukohustuslasest edasimüüja), tooks kaasa topeltmaksustamise.[20]

70. Niisugune tõlgendus võimaldab ka tagada neutraalse maksustamise põhimõtte kohaldamise vastavalt Euroopa Kohtu praktikale, tagades korraga nii selle, et omavahel konkureerivate sarnaste kaupade tarnimist ei kohelda käibemaksu seisukohast erinevalt, kui ka selle, et ettevõtjaid, kes teevad samu tehinguid, ei kohelda käibemaksu seisukohast erinevalt.[21]

71. Seega ei maksustata esiteks kõiki tehinguid, mille käigus maksukohustuslane ostab ehitusmaad edasimüügi eesmärgil käibemaksudirektiivi artikli 392 tähenduses, tingimata käibemaksuga. Ehitusmaa ostu suhtes ei kohaldata käibemaksu näiteks siis, kui selle esialgne müüja on eraõiguslik isik, kes haldab ainult oma isiklikku vara, st kasutab oma omandiõigust, ning selle võõrandamisega seoses ei tegele asjaomane isik mingi majandustegevusega.[22]

[19] Käibemaksu põhiomadused on – nagu Prantsusmaa valitsus meenutab – esiteks käibemaksu üldine kohaldamine tehingute suhtes, mille ese on kaubad või teenused; teiseks maksusumma määramine proportsionaalselt hinnaga, mida maksukohustuslane tarnitud kaupade ja osutatud teenuste eest sai; kolmandaks selle maksu sissenõudmine igas tootmis- ja turustusetapis, kaasa arvatud jaemüügietapis, olenemata eelnenud tehingute arvust, ning neljandaks eelnevates etappides makstud summade mahaarvamine maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluvast käibemaksust selliselt, et maksu kohaldatakse konkreetses etapis üksnes selles etapis lisandunud väärtuse suhtes ja et lõplik maksukoormus lasub lõpptulemusena tarbijal (vt 12. juuni 2019. aasta kohtuotsus Oro Efectivo, C-185/18, EU:C:2019:485, punkt 23).

[20] Vt 3. märtsi 2011. aasta kohtuotsus Auto Nikolovi (C-203/10, EU:CU:2011:118, punkt 48). Vt selle kohta ka 1. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, punkt 25) ja 8. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, punkt 38).

[21] Vt käesoleva ettepaneku punkt 62.

[22] 15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Slaby jt (C-80/10 ja C-181/10, EU:C:2011:589, punkt 50).

72. Teiseks viiks seisukoht, et käibemaksudirektiivi artiklit 392 tuleks tõlgendada ainult nii, et selle järgi kohaldatakse kasuminormil põhinevat maksustamiskorda ainult 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), niisuguse tulemuseni, et omavahel konkureerivate sarnaste kaupade tarnimist ning seda tegevaid ettevõtjaid koheldakse käibemaksu seisukohast erinevalt. Nende sarnaste maatükkide võõrandamise tehingute hulgast kohaldatakse kasuminormil põhinevat maksustamiskorda ainult esimeste suhtes, samas kui teiste suhtes kohaldatakse käibemaksu üldkorda.

73. Märgin ka, et hoolimata sarnasustest, mis sellel arvutusviisil on teiste maksudega kinnisvarast saadud tulult, näiteks maks kinnisvara kapitalikasumilt [23], mis on olemas paljudes liikmesriikides, ei sõltu käibemaksudirektiivi artiklis 392 ette nähtud kasuminormil põhineva maksustamiskorra puhul maksustamine konkreetsest valdamise kestusest. Arvan aga, et niisugune kriteerium võimaldaks esiteks selle erandliku korra kohaldamisala selgelt ja täpselt piirata ning teiseks tagada selle korra ühetaolise ja läbipaistva kohaldamise kõikide ettevõtjate suhtes, kes selles artiklis nimetatud tehinguid teevad.

74. Eelneva põhjal tundub mulle ilmne, et kasuminormil põhinevat maksustamiskorda kohaldatakse juhtumile, kus seda soovitavad kohaldada Prantsusmaa valitsus ja komisjon, st juhtumile, kus edasimüügiks mõeldud ehitusmaa või hoone ostu ei maksustata käibemaksuga, samas kui maksukohustuslasest edasimüüja tasutud ostuhind sisaldab tegelikult käibemaksusummat, mis ei ole maha arvatav ja mida tasus esialgne müüja (kes ei ole maksukohustuslane).

75. Vastavalt käesoleva ettepaneku punktides 70–72 esitatud arutluskäigule arvan, et käibemaksudirektiivi artiklit 392 tuleb kohaldada ka kaebuse esitaja mainitud juhtumile, mil maksukohustuslane ostab ehitusmaa üldise käibemaksukorra kohaselt, ilma et ta saaks mingil põhjusel sisendkäibemaksu enne selle maa edasimüümist maha arvata. Käsitletaval juhul võimaldaks kasuminormil põhineva maksustamiskorra kohaldamine niisugusel juhul samuti tagada neutraalse maksustamise põhimõtte järgimise, vältides topeltmaksustamist.

76. Ikkagi ei saa ei grammatiline, kontekstuaalne ega teleoloogiline tõlgendamine põhjendada selle erandliku korra kohaldamist hoonestamata maatükkide suhtes, mis on käsitletaval juhul täielikult käibemaksust vabastatud. Seega ei hoonestamata maatük(k)i(de) ostu eraldi ega üksteise järel ei saa maksustada käibemaksuga.

77. Sellest järeldub, et niisuguse maa edasimüügi korral ei ole mingit topeltmaksustamise ohtu, isegi juhul, kui see on 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“.

[23] Vt eelkõige üldise maksuseadustiku artiklid 150 U ja 150 VD, Belgia 1992. aasta tulumaksuseadustiku (code belge des impôts sur les revenus 1992) artikli 90 punkt 10 ning Kreeka tulumaksuseadustiku (kodikas forologias isodimatos) artikli 41 lõige 5, N.4172/2013, seadus 4172/2013 (FEK A’167/23.8.2013, muudetud seadusega 4254/2014 (FEK A’85/07.04.2014)).

78. Eelneva põhjal arvan, et sellisel juhul nagu põhikohtuasjas peaks ehitusmaa müük, kui see maa oli varem hoonestamata maa, kuuluma üldise käibemaksukorra, st müügihinnal põhineva maksustamiskorra kohaldamisalasse vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 9 lõikele 1 ja artikli 12 lõikele 1, mitte selle direktiivi artiklis 392 ette nähtud erandliku korra kohaldamisalasse.

79. Kokkuvõtteks märgin, et mulle näib, et käibemaksudirektiivi artiklit 392 tuleks kohaldada ainult edasimüügi eesmärgil ostetud ehitiste ja ehitusmaa suhtes kahel järgmisel juhtumil: kui nende ostu maksustati käibemaksuga, ilma et edasimüüjast maksukohustuslasel oleks olnud õigust see maks maha arvata, või kui nende ostu ei maksustatud käibemaksuga, sest see tehing ei kuulunud käibemaksu kohaldamisalasse, samas kui hind, millega maksukohustuslasest edasimüüja need varad omandas, sisaldab käibemaksusummat, mille tasus esialgne müüja (kes ei ole maksukohustuslane).

80. Niisugune tõlgendus võimaldaks tagada käibemaksudirektiivi artikli 392 eesmärkide saavutamise ja kasuliku mõju, olles siiski kitsendav tõlgendus, nagu erandliku korra tõlgendus olema peab.

81. Eelneva põhjal teen ettepaneku vastata esimesele küsimusele, et käibemaksudirektiivi 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 põhjusel, et see tehing ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse, samas kui hind, millega maksukohustuslasest edasimüüja selle vara omandas, sisaldab käibemaksu summat, mille tasus esialgne müüja (kes ei ole maksukohustuslane). Seda sätet ei kohaldata siiski niisuguse ehitusmaa võõrandamise tehingute suhtes, mille esialgne ostmine hoonestama maana jäi väljapoole käibemaksudirektiivi kohaldamisala.

C. Teine eelotsuse küsimus

82. Oma teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 392 tuleb tõlgendada nii, et see välistab kasuminormil põhineva maksustamiskorra kohaldamise ehitusmaa võõrandamise tehingute suhtes kahel järgmisel juhtumil:

– kui see hoonestamata kujul omandatud maa on seejärel muudetud maksukohustuslase poolt ostmise ja edasimüümise vahelisel ajal ehitusmaaks;

– maksukohustuslase poolt kõnealuse maa omandamise ja edasimüümise vahelisel ajal on selle maa omadused muutunud, näiteks on maa jagatud kruntideks või on tehtud tööd, mis võimaldavad kõnealusel maal kasutada eri võrke (teedevõrk, joogivesi, elekter, gaas, kanalisatsioon, sidevõrgud).

83. Pean kohe vajalikuks rõhutada, et analüüs, mille tulemusena pakkusin vastuse esimesele küsimusele, näib vastavat teisele küsimusele tervikuna nii, et käibemaksudirektiivi artiklit 392 kohaldatakse ainult siis, kui maksukohustuslasest edasimüüja ostis maa, mis oli maksustamist käsitlevate õigusaktidega selle ostmise hetkel juba kvalifitseeritud elamumaaks. Seega ei kohaldata kasuminormil põhinevat maksustamiskorda ehitusmaa võõrandamise tehingute suhtes, mille esialgne ost hoonestamata maana ei kuulunud selle direktiivi kohaldamisalasse.

84. Analüüsin esitatud küsimust siiski tervikuna, et Euroopa Kohus võiks eelotsusetaotluse esitanud kohtule anda tarviliku vastuse.

1. Käibemaksudirektiivi artikli 392 kohaldamine „ehitusmaa“ suhtes, mis osteti esialgu „hoonestamata maana“

85. Oma esimese alaküsimusega küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt, kas käibemaksudirektiivi artiklit 392 tuleb tõlgendada nii, et see võimaldab kohaldada kasuminormil põhinevat maksustamiskorda ehitusmaa võõrandamise tehingute suhtes, kui maksukohustuslasest edasimüüja omandas selle maa hoonestamata maana.

86. Selle küsimuse puhul tuleb meenutada, et käibemaksudirektiivis on tehtud selget vahet „ehitusmaa“ ja „hoonestamata maa“ vahel, nähes nende puhul ette erineva maksualase käsitamise. Õiguslikku regulatsiooni, mis nende erinevate maatükkide müüki reguleerib, on kirjeldatud käesoleva ettepaneku punktides 57–60.

87. Käibemaksudirektiivi artikli 392 sõnastus näib viitavat ilma kahtluseta sellele, et erandlikku, kasuminormil põhinevat maksustamiskorda kohaldatakse ainult „ehitusmaa“ suhtes, kui see on „edasimüügi eesmärgil ostetud“. Niisugust tõlgendust kinnitab ka käibemaksudirektiivi artikli 392 kontekstuaalne ja teleoloogiline tõlgendus. [24]

88. Seega tundub, et selle sätte kohaldamisala on selgelt piiratud maaga, mis on algusest peale mõeldud selleks, et sellele ehitatakse midagi, ning mis oli riigisiseste õigusaktidega juba ostmise hetkel kvalifitseeritud „ehitusmaaks“. Sellest järeldub, et hoonestamata maa, mis ei ole mõeldud selleks, et sinna ehitatakse midagi, ja on põhimõtteliselt käibemaksust vabastatud, peaks jääma väljapoole selle sätte kohaldamisala. Teiste sõnadega näib niisuguse maa nagu põhikohtuasjas käsitletav õigusliku kvalifikatsiooni muutus välistavat kasuminormil põhineva maksustamiskorra kohaldamise, mis eeldab, et ostetud vara ja edasimüüdud vara on õiguslikult sama kvalifikatsiooniga.

89. See tõlgendus on kooskõlas ka põhimõttega, et käibemaksudirektiivi artiklit 392 kui erandlikku korda tuleb tõlgendada kitsalt. [25]

90. Eelneva põhjal teen ettepaneku vastata teise küsimuse esimesele alaküsimusele, et käibemaksudirektiivi artiklit 392 tuleb tõlgendada nii, et kasuminormil põhinevat maksustamiskorda ei saa ehitusmaa võõrandamise tehingute suhtes kohaldada siis, kui maksukohustuslasest edasimüüja ostis selle maa hoonestamata maana.

2. Käibemaksudirektiivi artikli 392 kohaldamine ehitusmaa suhtes, kui selle maa omadusi on muudetud

91. Oma teise alaküsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikkel 392 välistab kasuminormil põhineva maksustamiskorra kohaldamise ehitusmaa võõrandamise suhtes, kui kõnealuse maa maksukohustuslase poolt

[24] Vt käesoleva ettepaneku punktid 47–81.

[25] Vt käesoleva ettepaneku punkt 56.

omandamise ja edasimüümise vahelisel ajal on selle maa omadused muutunud, näiteks on maa jagatud kruntideks või on tehtud tööd, mis võimaldavad kõnealusel maal kasutada eri võrke (teedevõrk, joogivesi, elekter, gaas, kanalisatsioon, sidevõrgud).

92. See alaküsimus kohustab mind analüüsima, kas väljend „edasimüügi eesmärgil ostetud“ käibemaksudirektiivi artiklis 392 eeldab, et vara müüakse edasi sellisel kujul, nagu see on, ilma et tehtaks märkimisväärseid töid, nagu väidab komisjon, või vastupidi, niisugused tööd ei takista vastavalt Prantsusmaa valitsuse tõlgendusele seda õigusnormi kohaldamast.

93. Kaebuse esitaja arvab omalt poolt, et mõned tehtud muudatused, näiteks maa jagamine kruntideks, ei takista kohaldamast kasuminormil põhinevat maksustamiskorda, samas kui suuremate tööde tegemine maatükkidel (näiteks tööd mitmesuguste võrkude paigaldamiseks) vastupidi takistab selle korra kohaldamist.

94. Võttes arvesse väljapakutud vastust teise küsimuse esimesele alaküsimusele, mille kohaselt tuleb välistada käibemaksudirektiivi artikli 392 kohaldamine edasimüümiseks mõeldud maa suhtes, mis osteti esialgu hoonestamata maana, olen arvamusel, et see küsimus ei paku käesolevas kohtuasjas õiguslikku huvi.

95. Et aga Euroopa Kohus saaks anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarviliku vastuse, käsitlen siiski juhtumit, mil edasimüüdav maa ei olnud esialgse ostmise hetkel riigisiseste õigusaktidega konkreetselt kvalifitseeritud „hoonestamata“ maaks ning seda võis seega lugeda „ehitusmaaks“, võttes arvesse asjaolu, et seda liiki maatükkide erinevused võivad praktikas olla väikesed.

96. Kuivõrd selle, missugust maad tuleb lugeda „ehitusmaaks“, määravad kindlaks liikmesriigid, näib Prantsusmaa valitsus tegevat ettepaneku, et niisuguse hoonestamata maa, mis müüdi edasi põhikohtuasjas, võib kvalifitseerida „ehitusmaaks“ kohe esialgsest ostmisest peale.

97. Näiteks väidab Prantsusmaa valitsus, et kuna hoonestamata maad peetakse kõnesoleva liikmesriigi määratluse kohaselt ehitusmaaks, ei ole ümberkujundamisel sinna mitmesuguste võrkude paigaldamiseks, mille tulemusena on see maa endiselt ehitusmaa, selle „ehitusmaaks“ kvalifitseerimise seisukohast tähtsust seni, kuni neid võrke ei saa kvalifitseerida „ehitisteks“. Nimetatud valitsuse sõnul kinnitab seda seisukohta Euroopa Kohtu praktika.[26]

98. Selle arutluskäigu kohaselt võib väita, et kõnesoleva maa võimalikul ümberkujundamisel ei ole käibemaksudirektiivi artikli 392 seisukohast tähtsust (ükskõik kui ulatuslik see ka ei ole) nii kaua, kui see jääb „ehitusmaaks“.

99. Põhjustel, mille ma nüüd esitan, arvan siiski, et niisuguse arutluskäiguga ei saa nõustuda.

100. Esiteks pean vajalikuks meenutada, et kaalutlusruumi, mis liikmesriikidel mõiste „ehitusmaa“ määratlemisel on, piirab käibemaksudirektiiv ise.[27] Pean Prantsusmaa valitsuse kirjeldatud stsenaariumi seega hüpoteetiliseks, märkides siiski, et see võib olla vastuolus käibemaksudirektiivi sätetega.

[26] Vt 4. septembri 2019. aasta kohtuotsus KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, punkt 53 ja seal viidatud kohtupraktika).

[27] Vt käesoleva ettepaneku punktid 58 ja 59.

101. Lisaks ei eirata niisuguse tõlgenduse valimisega mitte ainult kasuminormil põhineva maksustamiskorra eesmärke, vaid ka käibemaksudirektiivi aluspõhimõtteid, eelkõige põhimõtet, mille kohaselt maksustatakse „lisandväärtust“, mille loovad eelkõige niisugused tööd, nagu on kirjeldatud teises eelotsuse küsimuses.

102. Märgin, et grammatilises tõlgenduses viitab väljend „edasimüügi eesmärgil ostetud“ vara edasimüügile niisugusel kujul, nagu see on, ilma et tehtaks märkimisväärseid töid. Näib seega, et kasuminormil põhinev maksustamiskord puudutab ainult kinnisasjade üksteisele järgnevaid müügitehinguid. Ehkki mõningaid tegevusi või töid ei saa välistada, tundub, et käibemaksudirektiivi artiklis 392 ei ole peetud silmas ulatuslikke töid, mis ei või mitte üksnes muuta asjaomase vara kaubanduslikke omadusi, vaid ka tekitada „lisandväärtuse“, mida võib vastavalt üldisele käibemaksukorrale täielikult maksustada.

103. Seda näib kinnitavat ka Euroopa Kohtu praktika, mille kohaselt tuleb ehitise suhtes, mis kujundati ümber või milles tehti renoveerimistöid, kohaldada üldist käibemaksukorda, sest need toimingud tekitasid lisandväärtust samamoodi nagu ehitise esialgne ehitamine. [28]

104. Olen arvamusel, et niisugust arutluskäiku tuleb kohaldada analoogia alusel ka käsitletaval juhul. Seega ei tohiks kasuminormil põhinevat maksustamiskorda kohaldada juhul, kui vara oluliselt ümber kujundatakse, mis tekitab lisandväärtust, mille suhtes tuleks põhimõtteliselt kohaldada müügihinnal põhinevat üldist käibemaksukorda.

105. Teiseks näib, et tõlgenduse puhul, mille Prantsusmaa valitsus välja pakub, eiratakse asjaolu, et kaebuse esitaja tehtud tööde laad võib tuua kaasa muudatuse kõnesolevate maatükkide õiguslikus kvalifikatsioonis, nendest saavad „ehitised“ liidu õigusest ja Euroopa Kohtu praktikast lähtudes ning see võib niisiis olla takistuseks, mis ei võimalda kohaldada kasuminormil põhinevat maksustamiskorda.

106. Mis puudutab käibemaksudirektiivi kohaldamisala, siis rakendusmääruses on „kinnisasjaks“ kvalifitseeritud iga „üleval- või allpool merepinda maaga püsivalt ühendatud mis tahes hoone või rajatis, mida ei saa hõlpsasti lammutada või liigutada“, näiteks „selliste püsistruktuuride nagu gaasi-, vee-, kanalisatsiooni- jms torustike ehitamine maatükile, samuti nende püsistruktuuride ehitus- ja lammutustööd“. [29]

107. Tundub seega, et kaebuse esitaja tehtud ehitustööd, näiteks hoonestustööd, tee ehitamine või mitmesuguste võrkude ühendamine, kuuluvad mõiste „ehitis“ alla, eelkõige seepärast, et need on maaga püsivalt ühendatud.

108. Nagu kaebuse esitaja ja komisjon õigesti rõhutavad, muudeti kaebuse esitaja ehitustöödega maa omadusi, isegi pandi alus uue kinnisasja ehitamisele, tegemist ei olnud lihtsalt maa ostmise ja edasimüümise tehinguga.

109. Eelneva põhjal arvan, et käibemaksudirektiivi artiklis 392 kasutatud väljendiga „edasimüügi eesmärgil ostetud“ mõeldakse vara edasimüüki niisugusel kujul, nagu see on, ilma märkimisväärseid töid tegemata. See tundub ka olevat kooskõlas kasuminormil põhineva maksustamiskorra mõttega: see on erandlik maksustamiskord, mida tuleb tõlgendada kitsalt.

[28] Vt analoogia alusel 16. novembri 2017. aasta kohtuotsus Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, punktid 32 ja 33).

[29] Vt rakendusmääruse artikli 13b punkt b ja artikli 31a lõike 2 punkt d.

110. Lõpuks on vaja ammendavuse huvides veel analüüsida, kas vastus, mille ma soovitan sellele alaküsimusele anda, jääb samaks juhul, kui kaebuse esitaja ei teinud esialgse ostmise ja edasimüümise hetke vahel niisuguseid töid, nagu on teises küsimuses kirjeldatud, vaid jagas ainult maa kruntideks. Niisugune näib olevat eelotsusetaotluse esitanud kohtu teise alaküsimuse esimene osa.

111. Käesoleva ettepaneku punktides 104–106 esitatud arutluskäigu kohaselt ei saa maa kruntideks jagamine, millega ei kaasne ei ehitusloa saamist ega niisuguseid võrkude paigaldamistöid, nagu kaebuse esitaja tegi, muuta maa õiguslikku kvalifikatsiooni liidu õigusest ja Euroopa Kohtu praktikast lähtudes.

112. Seega ei tohiks katastriosa, mis võimaldab müüa maatüki mitme krundina, põhimõtteliselt tekitada lisandväärtust, mis õigustab üldise käibemaksukorra, st müügihinnal põhineva maksustamiskorra kohaldamist. Lisaks ei saa juhul, kui töid ei tehta, maad kvalifitseerida „ehitiseks“.

113. Sellest tuleneb, et maatüki jagamise suhtes, mis tuleneb lihtsalt muudatusest katastris, mis võimaldab selle edasi müüa mitme krundina, võib kohaldada käibemaksudirektiivi artiklis 392 ette nähtud kasuminormil põhinevat maksustamiskorda. Pean siiski vajalikuks rõhutada, et erinevalt põhikohtuasja faktilistest asjaoludest eeldab niisugune tõlgendus, et maatükk, mille kohta on avatud katastriosa, millele järgnes edasimüük, on „ehitusmaa“ juba selle ostmisest peale.

114. Eelneva põhjal teen ettepaneku vastata teise küsimuse teisele alaküsimusele nii, et käibemaksudirektiivi artiklis 392 ette nähtud erandlikku, kasuminormil põhinevat maksustamiskorda ei kohaldata niisuguse maa edasimüügi suhtes, mille omadused on ostmise ja edasimüümise vahelisel ajal muutunud, näiteks on tehtud töid, mis võimaldavad kõnealusel maal kasutada eri võrke (teedevõrk, joogivesi, elekter, gaas, kanalisatsioon, sidevõrgud). Nimetatud direktiivi artiklit 392 kohaldatakse siiski juhul, kui ehitusmaa esialgse ostmise ja edasimüümise hetke vahel piirdus maa ümberkujundamine selle kruntideks jagamisega.

VI. Ettepanek

115. Eelnevate kaalutluste põhjal teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Conseil d’État’ (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

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 selle 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 põhjusel, et see tehing ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse, samas kui hind, millega maksukohustuslasest edasimüüja selle vara omandas, sisaldab käibemaksu summat, mille tasus esialgne müüja (kes ei ole maksukohustuslane). Seda sätet ei kohaldata siiski niisuguse ehitusmaa võõrandamise tehingute suhtes, mille esialgne ostmine hoonestama maana jäi väljapoole selle direktiivi kohaldamisala.

2. Direktiivi 2006/112 artiklit 392 tuleb tõlgendada nii, et kasuminormil põhinevat maksustamiskorda ei saa ehitusmaa võõrandamise tehingute suhtes kohaldada siis, kui maksukohustuslasest edasimüüja ostis selle maa hoonestamata maana.

   Artiklis 392 ette nähtud erandlikku, kasuminormil põhinevat maksustamiskorda ei kohaldata niisuguse maa edasimüügi suhtes, mille omadused on ostmise ja edasimüümise vahelisel ajal muutunud, näiteks on tehtud töid, mis võimaldavad kõnealusel maal kasutada eri võrke (teedevõrk, joogivesi, elekter, gaas, kanalisatsioon, sidevõrgud). Artiklit 392 kohaldatakse siiski juhul, kui ehitusmaa esialgse ostmise ja edasimüümise hetke vahel piirdus maa ümberkujundamine selle kruntideks jagamisega.