Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

17. jaanuar 2013 *

Käibemaks — Direktiiv 2006/112/EÜ — Artikli 135 lõike 1 punkt k koostoimes artikli 12 lõigetega 1 ja 3 — Hoonestamata maa — Ehitusmaa — Mõisted — Lammutustööd eesmärgiga ehitada uus hoone — Käibemaksuvabastus

Kohtuasjas C-543/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Hoge Raad der Nederlanden'i (Madalmaad) 9. septembri 2011. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 24. oktoobril 2011, menetluses

Woningstichting Maasdriel

versus

Staatssecretaris van Financiën,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: koja president E. Jarašiūnas, kohtunikud C. Toader (ettekandja) ja C. G. Fernlund,

kohtujurist: N. Wahl,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 22. novembri 2012. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

— Woningstichting Maasdriel, esindaja: advokaat H. de Kat,

— Madalmaade valitsus, esindajad: J. Langer ja C. Wissels,

— Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja P. van Nuffel,

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

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1, edaspidi „käibemaksudirektiiv"), artikli 135 lõike 1 punkti k koostoimes artikli 12 lõigetega 1 ja 3.

2 Taotlus on esitatud Woningstichting Maasdrieli (edaspidi „Woningstichting") ja Staatssecretaris van Financiën (rahandusasjade riigisekretär) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab kinnisasja omandamistehingu vabastamist võõrandamismaksust, mis Madalmaade õigusnormide kohaselt sõltub sellest, kas see tehing on käibemaksuga maksustatav.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikli 12 lõiked 1 ja 3 on sõnastatud järgmiselt:

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

[...]

b) ehitusmaa võõrandamine.

[...]

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

4 Selle direktiivi artikli 135 lõike 1 punkt k sätestab:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

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

[…]".

Madalmaade õigus

5 28. juuni 1968. aasta käibemaksuseaduse (Wet op de omzetbelasting 1968) (1968. aasta käibemaksuseadus) (*Staatblad* 1968, nr 329, edaspidi „käibemaksuseadus") artikkel 11 sätestab põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis:

„1. Halduse üldaktiga kehtestatud tingimustel vabastatakse maksust:

a) kinnisasja ja sellega seotud õiguste võõrandamine, välja arvatud:

l) ehitise, ehitise osade või ehitise aluse maa võõrandamine enne esmast kasutuselevõttu või kõige enam kaks aastat pärast esmast kasutuselevõttu, ja ehitusmaa võõrandamine;

[…]

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

a) millel teostatakse või teostati ehitustöid;

b) mida arendatakse või on arendatud ainult maa kasutamise otstarbel;

c) mida arendatakse või on arendatud; või

d) mille osas on väljastatud ehitusluba,

ja millele kavatsetakse ehitada hooneid.”

6 Õigustoimingute maksustamise seaduse (Wet op belastingen van rechtsverkeer) artikli 2 lõige 1 sätestab, et „„vara võõrandamismaks” on Madalmaades asuva kinnisasja või sellega seotud õiguste omandamistehingult võetav maks”.

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

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

8 Woningstichting sõlmis 13. novembril 2006 Maasdrieli vallaga (edaspidi „müüja”) maatüki müügilepingu. Sellel kuupäeval asus nimetatud maatükil hoone, mida kasutati raamatukoguna (edaspidi „olemasolev hoone”), mille kõrval oli üldkasutatav parkimisplats.

9 Müügileping nägi ette, et müügi ese võõrandatakse hoonestamata, kuna Woningstichting kavatses sellele ehitada elumaju ja vajadusel bürooruume koos parkimisplatsidega. Lepingupooled leppisid kokku, et müüja lammutab olemasoleva hoone ja eemaldab parkimisplatsi sillutuskivid. Kokkulepitud hind oli 1 380 000 eurot (ilma käibemaksuta) maatüki eest, millele lisandus lammutustööde maksumus, mille suuruseks hinnati 22 000 eurot (ilma käibemaksuta).

10 Müüja lammutas olemasoleva hoone ja vedas ehitusjäätmed ära 2007. aasta jaanuaris ja veebruaris.

11 Maatükk võõrandati Woningstichtingile omandiõiguse üleandmisel, mis toimus notariaalselt kinnitatud lepinguga 2. märtsil 2007. Sellel kuupäeval parkimisplatsi veel kasutati ja selle sillutuskive ei olnud veel eemaldatud ning Woningstichting ei olnud veel saanud oma ehitusprojekti teostamiseks vajalikku ehitusluba, kuna see oli alles projektiplaani ja -jooniste staadiumis.

12 Madalmaade õiguse kohaselt vabastatakse topeltmaksustamise vältimise eesmärgil kinnisasja võõrandamine müügihinna alusel arvutatud võõrandamismaksust, kui kinnisasja omandamine on käibemaksuga maksustatav. Ehitusmaa võõrandamine on käibemaksuga maksustatav. Seevastu hoonestamata maa võõrandamine on vabastatud käibemaksust ja maksustatav võõrandamismaksuga.

13 Woningstichting tasus müüjale asjaomaselt võõrandamistehingult käibemaksu, kuna leidis, et tehingu ese on ehitusmaa ja seega on tehing maksustatav käibemaksuga, mistõttu võõrandamismaksu tasuda ei tule.

14 Maksuhaldur leidis siiski, et kõnealuse võõrandamistehingu ese on hoonestamata maa ja et tehing on sellisena käibemaksust vabastatud ning sellelt tuleb seetõttu tasuda võõrandamismaksu. Niisiis saadeti Woningstichtingile võõrandamismaksu kohta maksu korrigeerimise teade. Kuna vaie, mille viimane teate peale maksuhaldurile esitas, jäeti rahuldamata, esitas Woningstichting selle otsuse peale kaebuse Rechtbank te Arnhem'ile (Arnhemi ringkonnakohus). See kohus jättis kaebuse rahuldamata.

15 Woningstichting esitas nimetatud otsuse peale apellatsioonkaebuse Gerechtshof te Arnhemile (Arnhemi apellatsioonikohus), kes kaebuse rahuldamata jättis.

16 Viidates 19. novembri 2009. aasta otsusele kohtuasjas C-461/08: Don Bosco Onroerend Goed (EKL 2009, lk I-11079), leidis Gerechtshof te Arnhem, et müüja võõrandas hoonestamata maatüki, kuna võõrandamise hetkel oli hoone täielikult lammutatud ja pooled leppisid kokku, et parkimisplatsi sillutuskivid eemaldatakse müüja kulul pärast võõrandamist. See kohus otsustas ka, et maatükki ei saa pidada ehitusmaaks, kuna hoone lammutamist ja parkimisplatsi sillutuskivide eemaldamist ei saa pidada „ehitustöödeks" käibemaksuseaduse artikli 11 lõike 4 punkti a tähenduses. Lisaks ei olnud pooled kokku leppinud muude tööde tegemises. See kohus leidis ka, et senine arendustegevus uue hoone ehitamise eesmärgil ei ole kõnesoleva maatüki arendamine nimetatud seaduse artikli 11 lõike 4 punkti c tähenduses.

17 Woningstichting esitas Hoge Raad der Nederlanden'ile kassatsioonkaebuse.

18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et tema praktika kohaselt tuleb käibemaksuseaduse artikli 11 lõike 4 punkti a tõlgendada selliselt, et hoone täielikul lammutamisel on hoonestamata maatükk käsitatav ehitusmaana alles siis, kui pärast lammutamist on maatükil tehtud ehitustöid uute hoonete ehitamiseks. Ta leiab, et selle kohtupraktika kohaselt ei saa lammutustöid pidada ehitustöödeks nimetatud seaduse artikli 11 lõike 4 punkti a tähenduses isegi siis, kui lammutustööd tehti eesmärgiga ehitada hiljem selliselt tühjendatud maatükile hooneid. See kohus väidab niisiis, et vaatamata poolte kavatsusele kasutada maatükki uute hoonete ehitamiseks, ei ole lammutustööde tagajärg iseenesest selline, et seda maatükki saaks pidada hõlmatuks mõistega „ehitusmaa".

19 Selles küsimuses märgib ta siiski, et Euroopa Kohus on 28. märtsi 1996. aasta otsuses kohtuasjas C-468/93: Gemeente Emmen (EKL 1996, lk I-1721, punktid 20 ja 25) ning eespool viidatud otsuses Don Bosco Onroerend Goed (punkt 43) juba otsustanud, et [liikmesriikidel] tuleb „määratleda, millist maatükki võib pidada „ehitusmaaks" […], pidades silmas viimati nimetatud sätte eesmärki vabastada käibemaksust üksnes sellise hoonestamata maatüki võõrandamine, millele ei kavandata hoone ehitamist".

20 Euroopa Kohtu nimetatud praktikast lähtudes soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas liikmesriikidele antud vabadus määratleda mõistet „ehitusmaa" lubab liikmesriigil vabastada käibemaksust sellise hoonestamata maatüki võõrandamine, mis on saadud olemasolevate hoonete lammutamise teel, isegi kui need tööd tehti eesmärgiga võimaldada maatükile uute hoonete ehitamist. Ta soovib ka teada, kas selleks, et teha kindlaks, kas asjaomase võõrandamise puhul on tegemist sellise hoonestamata maatüki võõrandamisega, millele ei kavandata hoone ehitamist eespool viidatud kohtuotsuse Gemeente Emmen tähenduses, võib ta arvesse võtta üksnes neid asjaolusid, mis olid teada alates sellest hetkest, mil hoonestamata maatükk tekkis, võtmata arvesse eelnevaid lammutustöid.

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

„Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 135 lõike 1 punkti k koosmõjus artikli 12 lõigetega 1 ja 3 tuleb tõlgendada nii, et käibemaksust ei saa vabastada sellise hoonestamata maatüki võõrandamist, mis tekkis seeläbi, et sellel asunud hoone lammutati maatükile uue hoone ehitamise eesmärgil?"

Eelotsuse küsimuse analüüs

22 Oma eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti k koostoimes selle direktiivi artikli 12 lõigetega 1 ja 3 tuleb tõlgendada nii, et esimesena viidatud sättes ette nähtud käibemaksuvabastus hõlmab sellist tehingut, nagu on kõne all põhikohtuasjas, millega võõrandati hoonestamata maatükk pärast sellel asunud hoone lammutamist, isegi kui võõrandamise kuupäeval ei ole tehtud muid arendustöid peale nimetatud lammutustööde, kuid asjaomane maatükk oli kavas hoonestada.

23 Leides et käesolevas asjas ei olnud tegemist arendustöödega Madalmaade õiguse tähenduses, vaidleb Madalmaade valitsus vastu sellele, et poolte kavatsust võetakse arvesse selleks, et teha kindlaks, kas põhikohtuasjas arutusel olev maatükk on „hoonestamata maa" või „ehitusmaa".

24 Seevastu Woningstichting ja Euroopa Komisjon leiavad, et Madalmaade siseriiklikes õigusnormides loetletud tingimused hoonestamata maa määratlemiseks on liiga piiravad ega hõlma kõiki olukordi, kus maatükki kavatsetakse hoonestada. Nad leiavad ka, et kohtumaterjalides esitatud tõenditest nähtub selgelt, et asjaomast maatükki võib objektiivselt pidada maatükiks, millele kavatsetakse ehitada.

25 Sissejuhatuseks tuleb märkida, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb käibemaksudirektiivi artiklis 135 sätestatud maksuvabastusi tõlgendada kitsalt, kuna need maksuvabastused on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga kaubatarne ja iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud. Igal juhul peab nende terminite tõlgendamine olema kooskõlas nimetatud maksuvabastuste eesmärkidega ning pidama kinni ühtse käibemaksusüsteemi lahutamatuks osaks oleva neutraalse maksustamise põhimõtte nõuetest. Seega ei tähenda kitsa tõlgendamise nõue seda, et nimetatud artiklis 135 loetletud maksuvabastusi määratlevaid termineid peaks tõlgendama nii, et nende toime kaob (vt selle kohta 12. juuli 2012. aasta otsus kohtuasjas C-326/11: J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika).

26 Käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti k sõnastuse kohaselt on käibemaksust vabastatud ehitiseta maa, välja arvatud artikli 12 lõike 1 punktis b nimetatud ehitusmaa võõrandamine. Selle direktiivi artikli 12 lõike 3 sõnastuse järgi käsitatakse „ehitusmaana" lõike 1 punkti b tähenduses hoonestamata või hoonestatud maad, mis vastab liikmesriikide vastavatele määratlustele.

27 Järelikult on ehitusmaa võõrandamine käibemaksuga maksustatav ega kuulu käibemaksudirektiivi artiklis 135 loetletud maksuvabastuse kategooriate, mida tuleb tõlgendada kitsalt, kohaldamisalasse.

28 Käibemaksuseaduse artikli 11 lõike 4 punkt a võtab need sätted üle Madalmaade õigusesse ja määratleb „ehitusmaana" muu hulgas kõik hoonestamata maatükid, millel toimuvad ehitustööd või millel on toimunud ehitustööd eesmärgiga ehitada hooneid.

29 Selle siseriikliku kohtupraktika kohaselt, millele eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab, tuleb kõnealuses siseriiklikus sättes kasutatud mõistet „ehitustööd" tõlgendada nii, et see ei hõlma lammutustöid, isegi kui on selge, et need tööd tehti uue hoone ehitamise eesmärgil.

30 Antud küsimuses tuleb esiteks meenutada, et liikmesriikidel tuleb selle määratlemisel, millist maatükki võib pidada „ehitusmaaks", lähtuda käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktiga k taotletud eesmärgist vabastada käibemaksust üksnes sellise hoonestamata maatüki võõrandamine, millele ei kavandata hoone ehitamist (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Gemeente Emmen, punktid 24 ja 25, ning eespool viidatud kohtuotsus Don Bosco Onroerend Goed, punkt 43).

31 Selleks et järgida neutraalse maksustamise põhimõtet, mis on ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte ja millega on esiteks vastuolus omavahel konkureerivate sarnaste teenuste osutamise erinev kohtlemine käibemaksu seisukohast ja teiseks see, kui samalaadseid tehinguid tegevaid ettevõtjaid koheldakse käibemaksuga maksustamisel erinevalt (vt 29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-29/08: SKF,

EKL 2009, lk I-10413, punkt 67 ja seal viidatud kohtupraktika), on seega vaja, et kõik hoonestamata maatükid, millele kavandatakse hoone ehitamist ja mida seega kavatsetakse hoonestada, oleksid selle siseriikliku määratlusega hõlmatud.

32 Teiseks tuleb meenutada, et poolte kavatsusi seoses tehingu käibemaksuga maksustamisega peab arvesse võtma teatud juhtudel tehingu kõigi asjaolude hindamisel, kui neid kinnitavad objektiivsed asjaolud (eespool viidatud kohtuotsus J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

33 Seega, nagu Euroopa Kohus on juba sedastanud, võib nende asjaolude hulka arvata müüja poolt võõrandamise kuupäevaks tehtud tööde arengufaasi (eespool viidatud kohtuotsus J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, punkt 34), müüja poolt uue hoone ehitamiseks tehtud lammutustööde lõpuleviimise enne võõrandamise kuupäeva või müüja kohustuse teha uue hoone ehitamiseks nimetatud lammutustööd.

34 Käesolevas asjas tuleb märkida, nagu tuleneb ka eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas ei ole vaidluse all see, et võõrandamise kuupäeval olid hoone lammutamise tööd tehtud või et parkimisplatsi puudutavas osas oli nende tegemine kavas uue hoone ehitamise eesmärgil.

35 Igal juhul tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul hinnata kõiki kõne all oleva tehingu võõrandamise kuupäeval aset leidnud asjaolusid, sealhulgas poolte kavatsusi, tingimusel et neid kinnitavad objektiivsed asjaolud, selleks et teha kindlaks, kas põhikohtuasjas arutusel oleva tehingu ese on ehitusmaa või mitte.

36 Eelnenud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti k koostoimes selle direktiivi artikli 12 lõigetega 1 ja 3 tuleb tõlgendada nii, et esimesena viidatud sättes ette nähtud käibemaksuvabastus ei hõlma sellist tehingut, nagu on kõne all põhikohtuasjas, millega võõrandati hoonestamata maatükk pärast sellel asunud hoone lammutamist, isegi kui võõrandamise kuupäeval ei ole tehtud muid arendustöid peale nimetatud lammutustööde, kui kõigi kõne all oleva tehingu võõrandamise kuupäeval aset leidnud asjaolude, sealhulgas poolte kavatsuste hindamisel selgub, et sellel kuupäeval kavatseti kõnealust maatükki hoonestada, mis tuleb välja selgitada eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kaheksas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 135 lõike 1 punkti k koostoimes selle direktiivi artikli 12 lõigetega 1 ja 3 tuleb tõlgendada nii, et esimesena viidatud sättes ette nähtud käibemaksuvabastus ei hõlma sellist tehingut, nagu on kõne all põhikohtuasjas, millega võõrandati hoonestamata maatükk pärast sellel asunud hoone lammutamist, isegi kui võõrandamise kuupäeval ei ole tehtud muid arendustöid peale nimetatud lammutustööde, kui kõigi kõne all oleva tehingu võõrandamise kuupäeval aset leidnud asjaolude, sealhulgas poolte kavatsuste hindamisel selgub, et sellel kuupäeval kavatseti kõnealust maatükki hoonestada, mis tuleb välja selgitada eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

Allkirjad