



## Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU MÄÄRUS (seitsmes koda)

10. veebruar 2022 \*

Eelotsusetaotlus – Euroopa Kohtu kodukorra artikkel 99 – Ühine käibemaksusüsteem –  
Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 392 – Kasuminormil põhinev maksustamiskord –  
Kohaldamisala – Edasimüügi eesmärgil ostetud kinnisasjade ja ehitusmaa võõrandamine –  
Maksudohustuslane, kellel ei ole kinnisasjade omandamise korral õigust mahaarvamisele –  
Käibemaksuga maksustatav edasimüük – Mõiste „ehitusmaa“

Kohtuasjas C-191/21,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel cour administrative d'appel de Lyoni (Lyoni haldusajade apellatsioonikohus, Prantsusmaa) 18. märtsi 2021. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 25. märtsil 2021, menetluses

**Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance**

*versus*

**Les Anges d'Eux SARL,**

**Echo 5 SARL,**

**Cletimmo SAS,**

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja president J. Passer, kohtunikud F. Biltgen ja M. L. Arastey Sahún (ettekandja),

kohtujurist: A. Rantos,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artiklile 99 pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi põhistatud määrusega,

on teinud järgmise

\* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

## määruse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 392 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance'i (Prantsusmaa) (edaspidi „maksuhaldur“) ja äriühingute Les anges d'Eux SARL, Écho 5 SARL ja Cletimmo SAS vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab täiendavalt määratud käibemaksu seoses algul hoonestatud kinnistuna omandatud ehitusmaa võõrandamisega.

## Õiguslik raamistik

### *Liidu õigus*

- 3 Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõige 1 sätestab:

„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.“

- 4 Selle direktiivi artikkel 12 näeb 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 „ehitise“ iga sugust 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.“

5 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.“

6 Direktiivi XIII jaotise „Erandid“ 1. peatüki „Lõpliku korra kehtestamiseni kohaldatavad erandid“ artiklis 392 on ette nähtud:

„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.“

### ***Prantsuse õigus***

7 Üldise maksuseadustiku (code général des impôts) artikkel 260 sätestab asjaomastele maksustamisperioodidele kohaldatavas redaktsioonis:

„Taotluse esitamisel võivad käibemaksu tasuda:

[...]

5° *bis* Isikud, kes teevad artikli 261 lõikes 5 nimetatud tehingu;

[...]“.

8 Selle seadustiku artiklis 261 on sätestatud:

„Käibemaksust on vabastatud:

[...]

5. (Kinnisvaratehingud)

[...]

2° rohkem kui viis aastat tagasi valminud kinnisasja võõrandamine.

[...]“.

9 Nimetatud seadustiku artikkel 268 on sõnastatud järgmiselt:

„Ehitusmaa võõrandamise või artikli 261 lõike 5 punktis 2 nimetatud tehingu puhul, mille kohta on artikli 260 punktis 5 *bis* ette nähtud valikuõigus, kui võõrandaja poolt omandamine ei tekita mahaarvamisõigust, on maksustatavaks väärtuseks järgmiste summade vahe:

1° ühelt poolt väljendatud hind ja täiendavad kulud;

2° teiselt poolt sõltuvalt juhtumist:

a) summad, mille võõrandaja on mis tahes alusel maksnud maatüki või kinnisasja ostmiseks;

b) või tema tehtud mitterahalise sissemakse eest saadud aktsiate või osade nimiväärtus.

[...]“.

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus**

- 10 Põhikohtuasja vastustajad Les Anges d'Eux, Echo 5 ja Cletimmo tegelevad kinnisvara vahendamisega.
- 11 Selle tegevuse käigus omandasid Les anges d'Eux ja Cletimmo eraõiguslikelt isikutelt hoonestatud maatükid, mis olid jagatud sellisteks kruntideks, millel igaühel asus elumaja koos selle juurde kuuluva maa ja kõrvalhoonetega; nimetatud tehingud ei kuulu käibemaksudirektiivi kohaldamisalasse. Echo 5 tegi sarnase tehingu, ainus erinevus seisnes selles, et tema omandatud kinnisasi hõlmas ka elumaja koos õue ja aiaga, allikat ja metsamaad.
- 12 Seejärel jagasid või tükeldasid põhikohtuasja vastustajad algsete hoonete juurde kuuluva hoonestamata maa eesmärgiga võõrandada need osad ehitusmaana, kohaldades neile tehingutele käibemaksu üldise maksuseadustiku artiklis 268, millega võeti Prantsuse õigusesse üle käibemaksudirektiivi artikkel 392, ette nähtud kasuminormi korra alusel.
- 13 Kontrolli tulemusena seadis maksuhaldur selle korra kohaldamise kahtluse alla ja määras täiendavalt käibemaksu, lähtudes Les anges d'Eux' puhul ajavahemikus 1. jaanuarist 2013 kuni 31. detsembrini 2014, Echo 5 puhul ajavahemikus 1. jaanuarist 2014 kuni 31. detsembrini 2014 ja novembris 2015 ning Cletimmo puhul 1. jaanuarist 2014 kuni 31. detsembrini 2014 võõrandatud maatükkide müügi koguhinnast.
- 14 Tribunal administratif de Lyon (Lyoni haldusastja apellatsioonikohus, Prantsusmaa) rahuldab 6. novembri, 20. novembri ja 11. detsembri 2018. aasta kohtuotsustega peaaegu kõik põhikohtuasja vastustajate nõuded, milles nad palusid end täielikult vabastada täiendavalt määratud käibemaksu tasumisest ja sellele vastavatest viivistest maksuhalduri kahjuks.
- 15 Maksuhaldur esitas nende kohtuotsuste peale apellatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, väites esiteks, et käibemaksuga kasuminormi maksustamise korra rakendamise vältimatu eeldus on, et edasi müüdüd asjal oleks omandatud asjaga identne õiguslik kvalifikatsioon, kuna mõistet „ost-edasimüük“ tuleb mõista nii, et see välistab kõik ümberkujundamise toimingud. Teiseks leiab maksuhaldur, et tehingu suhtes, mis seisneb ehitusmaa müügis pärast niisuguse maatüki osadeks jaotamist, mis algul oli omandatud hoonestatud maatüki aluse maana, ei saa seda erikorda kohaldada, vaid käibemaksuga kuulub maksustamisele võõrandamise koguhind.
- 16 Põhikohtuasja vastustajad väidavad, et kasuminormil põhineva maksustamiskorra saab valida sellise ehitusmaa võõrandamisel, mille puhul ei teki selle omandamise hetkel mahaarvamisoigust; asjaolu, et ostetud asja füüsilisi omadusi ja õiguslikku kvalifikatsiooni on muudetud enne võõrandamist, ei ole oluline.

- 17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et põhikohtuasja lahendus sõltub täpsustustest, mille Euroopa Kohus annab käibemaksudirektiivi artikli 392 tõlgendamiseks.
- 18 Neil asjaoludel otsustas cour administrative d'appel de Lyon (Lyoni haldusajade apellatsioonikohus, Prantsusmaa) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [käibemaksudirektiivi] artiklit 392 tuleb tõlgendada nii, et sellega välistatakse kasuminormi maksustamise korra kohaldamine ehitusmaa võõrandamistingute suhtes kahel järgmisel juhul:

- kui kõnealune maa, mis omandati hoonestamata kujul, on muutunud 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?“

### **Eelotsuse küsimuse analüüs**

- 19 Euroopa Kohtu kodukorra artikli 99 kohaselt võib Euroopa Kohus juhul, kui küsimusele võib vastuse selgelt tuletada kohtupraktikast või kui esitatud küsimusele antav vastus ei tekita põhjendatud kahtlust, igal ajal ettekandja-kohtuniku ettepanekul ja pärast kohtujuristi ärakuulamist lahendada kohtuasja põhistatud määrusega.
- 20 Seda sätet tuleb käesoleva eelotsusetaotluse raames kohaldada, kuna vastuse esitatud küsimusele võib selgelt tuletada Euroopa Kohtu praktikast, eelkõige 30. septembri 2021. aasta kohtuotsusest Icade Promotion (C-299/20, EU:C:2021:783).
- 21 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimusega sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 392 tuleb tõlgendada nii, et see välistab kasuminormi maksustamise korra kohaldamise ehitusmaa võõrandamise tehingutele esiteks siis, kui maatükid, mis omandati hoonestatud kujul, on muudetud omandamise ja edasimüümise vahelisel ajal ehitusmaaks, ja teiseks, kui maksukohustuslase poolt nende omandamise ja edasimüümise vahelisel ajal on muutunud nende omadused, näiteks on maa jagatud kruntideks.
- 22 Mis puudutab esiteks hoonestatud maad, mis on muudetud ehitusmaaks, siis tuleb kõigepealt meenutada, et nagu nähtub käibemaksudirektiivi artiklist 392, võivad liikmesriigid 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.
- 23 Käibemaksudirektiivi artikkel 392 kujutab endast seega erandit selle direktiivi artiklis 73 sätestatud üldpõhimõttest, mille kohaselt arvutatakse käibemaks kaubatarne või teenuste osutamise eest saadud tasu alusel, milleks on müügihind.
- 24 Seda erandit tuleb tõlgendada kitsalt, muutmata käibemaksudirektiivi artiklit 392 samas sisutühjaks (vt selle kohta 30. septembri 2021. aasta kohtuotsus Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, punkt 48).

- 25 Lisaks tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 3 kohaselt käsitatakse „ehitusmaana“ hoonestamata või hoonestatud maad, mis vastab liikmesriikide vastavatele määratlustele (30. septembri 2021. aasta kohtuotsus Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, punkt 49).
- 26 Neist sätetest kogumis nähtub, et käibemaksudirektiivi artiklis 392 ette nähtud erandkorda kohaldatakse üksnes liikmesriikide vastavatele määratlustele vastava ehitusmaa suhtes, mis ostetakse edasimüügi eesmärgil.
- 27 Seega eeldab kasuminormi maksustamise korra kohaldamine käibemaksudirektiivi artikli 392 kohaselt omandatud ja edasi müüdud kauba õiguslikku samasust.
- 28 Käesoleval juhul omandasid Les Anges d'Eux ja Cletimmo kruntidest koosnevad hoonestatud maatükid, millest igaühel asus elamu koos selle juurde kuuluva maa ja kõrvalhoonetega. Echo 5 omandatud kinnisasi hõlmas elumaja koos hoovi ja aiaga, kõrvalhooneid, allikat ja metsamaad. Seejärel jagasid põhikohtuasja vastustajad nimetatud krundid osadeks või tükeldasid, et need edasi müüa ehitusmaana.
- 29 Seetõttu on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne riigisisestes õigusnormides ette nähtud määratlusi ja kõiki põhikohtuasjas arutusel olevate tehingute tegemise asjaolusid arvesse võttes kontrollida, kas põhikohtuasja vastustajate ostetud kinnisasjad kuuluvad mõiste „ehitusmaa“ alla käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 3 tähenduses ja seega selle direktiivi artikli 392 kohaldamisalasse.
- 30 Teiseks, mis puudutab küsimust, kas käibemaksudirektiivi artikkel 392 välistab kasuminormi maksustamise korra kohaldamise ehitusmaa võõrandamisele, kui nende maatükkide omadused on maksukohustuslase poolt omandamise ja edasimüümise vahelisel ajal muutunud, näiteks on maa jagatud kruntideks, siis tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on otsustanud, et seda artiklit tuleb tõlgendada nii, et see ei välista kasuminormi maksustamise korra kohaldamist niisuguste maatükkide võõrandamistingute suhtes (vt selle kohta 30. septembri 2021. aasta kohtuotsus Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, punkt 62).
- 31 Euroopa Kohus on selle kohta täpsustanud, et kuigi käibemaksudirektiivi artikkel 392 viitab „edasimüügi eesmärgil ostetud ehitusmaa võõrandamisele“, ei saa järeldada, et need mõisted keelavad maksukohustuslasest edasimüüja poolt maatükkide ümberkujundamise, kui neid saab edasimüümisel pidada ehitusmaaks. Nimelt ei saa sellist järeldust teha ei liidu seadusandja kavatsustest selle sättega seoses ega sätte kontekstipõhisest tõlgendusest (30. septembri 2021. aasta kohtuotsus Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, punkt 60).
- 32 Seega, kuna hoonestamata maad peetakse asjaomase liikmesriigi õigusnormide kohaselt ehitusmaaks, ei ole selle ümberkujundamisel, mille tulemusena on maa endiselt ehitusmaa, selle „ehitusmaaks“ kvalifitseerimise seisukohast tähtsust seni, kuni neid paigaldisi ei saa kvalifitseerida „ehitisteks“ (30. septembri 2021. aasta kohtuotsus Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, punkt 61).
- 33 Seega tuleb käibemaksudirektiivi artiklit 392 tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus kasuminormi maksustamise korra kohaldamine niisuguse ehitusmaa võõrandamistingutele, mis liikmesriigi õiguses on sellisena määratletud, olukorras, kus muutunud on nende maatükkide omadused, näiteks on maa jagatud kruntideks.

- 34 Eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 392 tuleb tõlgendada nii, et see välistab kasuminormi maksustamise korra kohaldamise ehitusmaa võõrandamistehingute suhtes, kui kõnealune maa, mis omandati hoonestatud kujul, on muutunud maksukohustuslase poolt omandamise ja edasimüümise vahelisel ajal ehitusmaaks, kuid ei välista selle korra kohaldamist ehitusmaa võõrandamistehingutele, kui maksukohustuslase poolt kõnealuse maa omandamise ja edasimüümise vahelisel ajal on muutunud selle maa omadused, näiteks on maa jaotatud kruntideks.

### **Kohtukulud**

- 35 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (seitsmes koda) otsustab:

**Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 392 tuleb tõlgendada nii, et see välistab kasuminormi maksustamise korra kohaldamise ehitusmaa võõrandamistehingute suhtes, kui kõnealune maa, mis omandati hoonestatud kujul, on muutunud maksukohustuslase poolt omandamise ja edasimüümise vahelisel ajal ehitusmaaks, kuid ei välista selle korra kohaldamist ehitusmaa võõrandamistehingutele, kui maksukohustuslase poolt kõnealuse maa omandamise ja edasimüümise vahelisel ajal on muutunud selle maa omadused, näiteks on maa jaotatud kruntideks.**

Allkirjad