

**Downloaded via the EU tax law app / web**

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

9. märts 2023(\*)

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 12 lõiked 1 ja 2 – Ehitise või ehitise osade ja ehitise aluse maa võõrandamine enne esmast kasutuselevõttu – Selliste riigisiseste õigusnormide puudumine, mis sätestaksid esmase kasutuselevõtu kriteeriumi kohaldamise üksikasjalikud eeskirjad – Artikli 135 lõike 1 punkt j – Maksuvabastused – Sellise ehitise võõrandamine pärast ümberehitust, mille esmane kasutuselevõtt toimus enne ümberehitust – Liikmesriigi haldustava, mis võrdsustab oluliselt ümberehitatud hooned uute hoonetega

Kohtuasjas C-239/22,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Cour de cassationi (Belgia kassatsioonikohus) 28. märtsi 2022. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 5. aprillil 2022, menetluses

**État belge,**

**Promo 54 SA**

*versus*

**Promo 54 SA,**

**État belge,**

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: koja president M. Safjan (ettekandja), kohtunikud N. Piçarra ja M. Gavalec,

kohtujurist: A. Rantos,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Promo 54 SA, esindaja: *avocat* P. Wouters,
- Belgia valitsus, esindajad: P. Cottin, J.-C. Halleux ja C. Pochet,
- Euroopa Komisjon, esindajad: A. Armenia, C. Ehrbar ja V. Uher,

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

on teinud järgmise

## otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 12 lõikeid 1 ja 2 ning artikli 135 lõike 1 punkti j.

2 Taotlus on esitatud kinnisvaraprojektide arendamisega tegeleva äriühingu Promo 54 SA ja État belge'i (Belgia riik) vahelises kohtuvaidluses käibemaksu üle, mida see äriühing peab tasuma endise koolimaja ümberehitamise eest korteriteks ja kontoriteks.

## Õiguslik raamistik

### *Liidu õigus*

3 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõikes 1 on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

a) kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb; [...]“.

4 Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõikes 1 on ette nähtud:

„„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.“

5 Käibemaksudirektiivi artikli 12 lõigetes 1 ja 2 on ette nähtud:

„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.“

6 Käibemaksudirektiivi artikli 135 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

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

[...]“.

### **Belgia õigus**

7 Belgia käibemaksuseadustiku artikli 1 § 9 on sätestatud:

„Käesolevas seadustikus kasutatakse järgmisi mõisteid:

1° ehitise või ehitise osad – mis tahes maaga püsivalt ühendatud rajatis;

2° ehitise alune maa – kinnistu, millele on lubatud ehitada ja mille võõrandab sama isik koos hoonega, mille juurde see kuulub.

Esimese lõigu punkt 2 ei ole kohaldatav artikli 44 § 3 punkti 2 alapunkti d suhtes.“

8 Käibemaksuseadustiku artikli 44, mis käsitleb maksuvabastusi, § 3 on sätestatud:

„Maksust on lisaks vabastatud:

1° järgmised tehingud:

a) oma laadi poolest kinnisasja võõrandamine;

Välja arvatud artikli 1 § 9 nimetatud ehitiste, ehitiste osade ja ehitise aluse maa võõrandamine, kui need võõrandab hiljemalt teise aasta 31. detsembriks, mis järgneb sellele aastale, mil toimub artikli 1 § 9 punktis 1 nimetatud vara esmane kasutuselevõtt või esmane kasutamine,

– artikli 12 § 2 nimetatud maksukohustuslane, kes on artikli 1 § 9 punktis 1 nimetatud kinnisasja ehitanud, lasknud ehitada või soetanud maksu kohaldades;

– artikli 8 § 1 nimetatud maksukohustuslane;

– või mis tahes muu maksukohustuslane, kui ta on kuninga määratud vormis ja viisil väljendanud kavatsust vara selliselt võõrandada koos maksu kohaldamisega.

[...]“.

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus**

9 Promo 54 ja üks teine äriühing Immo 2020 sõlmisid 6. juunil 2008 koostöölepingu, mille kohaselt Immo 2020, kellele kuulus maatükk, millel asus endine haridusasutus (keskkool), tegi Promo 54-le ülesandeks teha järelevalvet selle kooli ümberehitamisel korteriteks ja kontoriteks ning see kinnisasi müüa. Immo 2020 loobus 18. veebruari 2009. aasta aktiga Promo 54 kasuks ka õigusest asja viljadele.

10 Nende tulevaste korterite müük toimus õigusliku skeemi raames, mis koosnes ostjatega sõlmitud kahest eraldi lepingust. Esiteks sõlmisid ostjad Immo 2020?ga lepingu ümberehitatava endise koolihoone ühe osa ja selle ehitise aluse maatüki müügi kohta. Teiseks sõlmis Promo 54 samal päeval ostjatega töövõtulepingu renoveerimistöode kohta.

11 Belgia maksuhaldur leidis, et tegemist on kunstlikult jagatud tehinguga, et saada kuritarvitamise teel maksusoodustust. Tegelikult on tegemist üheainsa uute korterite võõrandamise tehinguga, mis maksustatakse 21-protsendilise käibemaksuga, mitte aga olemasoleva hoone ja kinnistu, millele see on ehitatud, müügiga, millele järgneb hoone renoveerimine, millele kohaldatakse vähendatud maksumäära 6%.

12 Promo 54 vaidlustas selle ümberkvalifitseerimise Tribunal de première instance de Liège'is (Liège'i esimese astme kohus, Belgia), kes jättis tema kaebuse siiski rahuldamata.

13 Cour d'appel de Liège (Liège'i apellatsioonikohus, Belgia) leidis talle esitatud apellatsioonkaebust lahendades, et maksuhalduril on paratamatult teatav kaalutusõigus, kui ta hindab, kas tegemist on „uue“ kinnisasjaga, ning et liikmesriik ei pea käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 2 teise lõiguga antud võimalust kasutama, et võrdsustada olemasolevad, kuid piisavalt olulisel määral ümberehitatud hooned käibemaksuseadustiku artikli 44 § 3 punkti 1 alapunktis a nimetatud „uute“ hoonetega. Käesoleval juhul ehitati aga apellatsioonikohtu sõnul uued hooned, mille puhul on võimalik esmane kasutuselevõtt, mistõttu ei saa nende suhtes kohaldada käibemaksuseadustiku artikli 44 § 3 punkti 1 alapunktis a oma laadilt kinnisasja võõrandamise kasuks tehtud erandit.

14 Nii Belgia riik kui ka Promo 54 esitasid Cour d'appel de Liège'i otsuse peale kassatsioonkaebuse.

15 Promo 54 sõnul võib käibemaksuga maksustada üksnes uusi hooned, nimelt neid, mida ei ole veel kasutusele võetud. Ta leiab seega, et alates esmasest kasutuselevõtust või kasutamisest ei ole ükski hoone enam „uus“, kuna Belgia riik ei kasutanud käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 1 punktis a ette nähtud võimalust määrata kindlaks üksikasjalikud eeskirjad „esmase kasutuselevõtu“ kriteeriumi kohaldamiseks ehitiste ümberkujundamisele. Kuna seda ei tehtud, ei saa pädevad asutused laiendada mõistet „esmane kasutuselevõtt“ renoveeritud ehitisele, mis võeti kasutusele juba enne ümberehitust.

16 Neil asjaoludel otsustas Cour de cassation (Belgia kassatsioonikohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas direktiivi [2006/112] artikli 12 lõikeid 1 ja 2 ning artikli 135 lõike 1 [punkti j] tuleb tõlgendada nii, et kui liikmesriik ei ole kehtestanud üksikasjalikke eeskirju esmase kasutuselevõtu kriteeriumi kohaldamiseks ehitiste ümberkujundamisele, on sellise ehitise, mille esmane kasutuselevõtt direktiivi [2006/112] artikli 12 lõike [1] [punkti] a või artikli 12 lõike 2 [kolmanda lõigu] tähenduses toimus enne ümberkujundamist, võõrandamine pärast selle ümberkujundamist endiselt [käibemaksust] vabastatud?“

### **Eelotsuse küsimuse analüüs**

17 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti j koostoimes artikli 12 lõigetega 1 ja 2 tuleb tõlgendada nii, et esimesena nimetatud sättes ette nähtud maksuvabastus ehitiste või ehitiste osade ja ehitiste aluse maa võõrandamisele, välja arvatud need, mille võõrandamine toimus enne esmast kasutuselevõttu, on kohaldatav ka sellise ehitise võõrandamisele, mille esmane

kasutuselevõtt toimus enne selle ehitise ümberkujundamist, isegi kui asjaomane liikmesriik ei ole riigisiseses õiguses kehtestanud üksikasjalikke eeskirju esmase kasutuselevõtu kriteeriumi kohaldamiseks ehitiste ümberkujundamisele, nagu teisenä nimetatud säte tal teha lubab.

18 Meenutagem siinkohal, et käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 1 punkti a kohaselt võivad liikmesriigid maksukohustuslasena käsitada isikut, kes võõrandab juhuti ehitise või ehitise osa ja ehitise aluse maa enne selle esmast kasutuselevõttu.

19 Käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis j on ette nähtud maksuvabastus ehitiste võõrandamise korral, välja arvatud artikli 12 lõike 1 punktis a nimetatud juhtudel, see tähendab nende puhul, mille võõrandamine toimus enne nende „esmast kasutuselevõttu“ (vt selle kohta 4. septembri 2019. aasta kohtuotsus KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punkt 55).

20 Need sätted teevad praktikas vahet olemasolevatel hoonetel, mille müük ei ole põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatav, ja uutel hoonetel, mille müük on käibemaksuga maksustatav, olenemata sellest, kas need on tehtud püsiva majandustegevuse raames või juhuti (vt selle kohta 4. septembri 2019. aasta kohtuotsus KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punkt 56 ja seal viidatud kohtupraktika). Kui maksukohustuslane võõrandab ehitise enne „esmast kasutuselevõttu“, on see tehing järelkult maksustatav, samas kui ehitise võõrandamine lõpptarbijale pärast „esmast kasutuselevõttu“ on maksust vabastatud.

21 Nende sätete *ratio legis* on olemasoleva ehitise müügiga lisanduva väärtuse suhteline puudumine. Nimelt ei tekita ehitise müük pärast selle esmast võõrandamist lõpptarbijale, mis tähistab tootmisprotsessi lõppu, märkimisväärset lisandväärtust ja tuleb seega põhimõtteliselt maksust vabastada (4. septembri 2019. aasta kohtuotsus KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punkt 57 ja seal viidatud kohtupraktika).

22 Kuigi käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 1 punkti a viidi mõiste „esmane kasutuselevõtt“ sisse ilma seda määratlemata, on nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) ettevalmistavates materjalides, mis on käibemaksudirektiivi kohaldamisel endiselt asjakohased, täpsustatud, et ehitise „esmise kasutuselevõtu“ kriteeriumi tuleb mõista nii, et see vastab kriteeriumile, mis puudutab kauba esmakordset kasutamist omaniku või üürniku poolt.

23 Kuna aga ümberkujundatud olemasoleva ehitise võõrandamine tekitab sarnaselt uue ehitise võõrandamisega enne esmast kasutuselevõttu lisandväärtuse, vastab see „esmise kasutuselevõtu“ kriteeriumile, mis on sätestatud käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 1 punktis a, ja seega on tegemist maksustatava tehinguga.

24 Kuigi käibemaksudirektiivi artikli 12 lõige 2 annab liikmesriikidele õiguse määratleda üksikasjalikud eeskirjad „esmise kasutuselevõtu“ kriteeriumi kohaldamiseks ehitiste ümberkujundamisele, ei saa seda sätet siiski tõlgendada nii, et liikmesriikidel on võimalus oma riigisisestes õigusnormides muuta esmise kasutuselevõtu mõistet ennast, kuna see kahjustaks käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis j ette nähtud maksuvabastuse soovitatavat toimet (vt selle kohta 16. novembri 2017. aasta kohtuotsus Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punkt 45).

25 Euroopa Kohus on niisiis täpsustanud mõiste „ehitise ümberkujundamine“ piire, leides, et asjaomast hoonet peab olema oluliselt muudetud eesmärgiga muuta selle otstarvet või muuta märkimisväärselt selle kasutustingimusi (vt selle kohta 16. novembri 2017. aasta kohtuotsus Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punkt 52).

26 Tingimusel et järgitakse selle mõiste ulatust, võivad liikmesriigid kasutada käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 2 teises lõigus ette nähtud võimalust, kehtestades näiteks koguselise kriteeriumi, mille kohaselt peavad sellise ümberkujundamise kulud moodustama teatud protsendi asjaomase ehitise algsest väärtusest, et tekiks käibemaksukohustus (vt selle kohta 16. novembri 2017. aasta kohtuotsus Kozuba Premium Selection, C?308/16, EU:C:2017:869, punkt 48).

27 Belgia seadusandja ei ole küll käesoleval juhul kasutanud seda võimalust taoliste siduvate sätete vastuvõtmiseks, kuid Belgia maksuhaldur on käibemaksuseadustiku artikli 44 § 3 punkti 1 puudutavas halduspraktikas võrdsustanud uute hoonetega sellised olemasolevad hooned, mis on ümber ehitatud ja omandanud seeläbi uue ehitise omadused.

28 On tõsi, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on õiguskindluse nõude täitmiseks direktiivi ülevõtmisel eriti oluline, et üksikisikute õiguslik olukord oleks selge ja täpne, mis võimaldab neil täiel määral tutvuda oma õigustega ja vajaduse korral neile liikmesriigi kohtutes tugineda (7. juuni 2007. aasta kohtuotsus komisjon vs. Kreeka, C?178/05, EU:C:2007:317, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Ei saa siiski väita, et kuna asjaomane liikmesriik ei ole kasutanud käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 2 teise lõiguga antud võimalust kehtestada riigisisestes õigusnormides üksikasjalikud eeskirjad esmase kasutuselevõtu kriteeriumi kohaldamiseks ehitiste ümberkujundamisele, siis ei saa teatavad hoone ümberkujundamised, lähtudes käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktist j koostoimes artikli 12 lõike 1 punktiga a ja Euroopa Kohtu praktikaga, olla käibemaksuga maksustatavad riigisisestes õigusnormides mõistele „esmane kasutuselevõtt“ antud tõlgenduse abil.

30 See tähendaks nimelt, et kui liikmesriik kasutab võimalust määrata kindlaks üksikasjalikud eeskirjad esmase kasutuselevõtu kriteeriumi kohaldamiseks ehitiste ümberkujundamisele, toob see kaasa ehitise käibemaksuga maksustamise, kuid viimane tuleneb tegelikult aluspõhimõttest, mille kohaselt maksustamise alus on lisandväärtus, ja määratlustest Euroopa Kohtu praktikas. Siinkohal tuleb märkida, et käesoleval juhul ei näi olevat kahtlust selles, et muudatused olid „olulised“ käesoleva kohtuotsuse punktis 25 viidatud kohtupraktika tähenduses, kuid seda peab kinnitama eelotsusetaotluse esitanud kohus.

31 Eeltoodut arvestades ei anna asjaolu, et riigisiseses õiguses ei ole kehtestatud siduvaid üksikasjalikke eeskirju, mille alusel kohaldada esmase kasutuselevõtu kriteeriumi ehitise ümberkujundamisele, nende ehitiste maksuvabastusele vahetut õigusmõju, kuigi riigisisese õiguse tõlgendamine kooskõlas käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktiga j koostoimes artikli 12 lõike 1 punktiga a ja Euroopa Kohtu sellekohase praktikaga toob seevastu endaga kaasa taotletud maksuvabastusest keeldumise.

32 Seega tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti j koostoimes artikli 12 lõigetega 1 ja 2 tuleb tõlgendada nii, et esimesena nimetatud sättes ette nähtud maksuvabastus ehitiste või ehitiste osade ja ehitiste aluse maa võõrandamisele, välja arvatud need, mille võõrandamine toimus enne esmast kasutuselevõttu, on kohaldatav ka sellise ehitise võõrandamisele, mille esmane kasutuselevõtt toimus enne selle ehitise ümberkujundamist, isegi kui asjaomane liikmesriik ei ole riigisiseses õiguses kehtestanud üksikasjalikke eeskirju esmase kasutuselevõtu kriteeriumi kohaldamiseks ehitiste ümberkujundamisele, nagu teisena nimetatud säte tal teha lubab.

## **Kohtukulud**

33 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi 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 j koostoimes artikli 12 lõigetega 1 ja 2**

**tuleb tõlgendada nii, et**

**esimesena nimetatud sättes ette nähtud maksuvabastus ehitiste või ehitiste osade ja ehitiste aluse maa võõrandamisele, välja arvatud need, mille võõrandamine toimus enne esmast kasutuselevõttu, on kohaldatav ka sellise ehitise võõrandamisele, mille esmane kasutuselevõtt toimus enne selle ehitise ümberkujundamist, isegi kui asjaomane liikmesriik ei ole riigisiseses õiguses kehtestanud üksikasjalikke eeskirju esmase kasutuselevõtu kriteeriumi kohaldamiseks ehitiste ümberkujundamisele, nagu teisena nimetatud säte tal teha lubab.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: prantsuse.