

Kohtuasi C-299/20**Eelotsusetaotlus****Saabumise kuupäev:**

6. juuli 2020

Eelotsusetaotluse esitanud kohus

Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

25. juuni 2020

Kaebuse esitaja:

Icade Promotion Logement SAS

Vastustaja:

Ministre de l'Action et des Comptes publics

CONSEIL D'ÉTAT,

lahendades
kohtuasja,

[...]

10. juuni 2020. aasta kohtuistung
Kohtuotsuse teatavaks tegemine 25. juunil 2020

Võttes arvesse järgmist menetlust:

Société par actions simplifiée (SAS) Icade Promotion Logement esitas tribunal administratif de Montreuil'le (Montreuil' halduskohus) nõude, et talle tagastataks käibemaksusummad, mis äriühing on perioodidel 2007. aasta 1. jaanuarist 31. detsembrini ja 2008. aasta 1. jaanuarist 31. detsembrini tasunud, vastavalt 2 826 814 eurot ja 2 369 881 eurot. Tribunal administratif de Montreuil (Montreuil' halduskohus) jättis 27. aprilli 2012. aasta kohtuotsusega [...] tema nõude rahuldamata.

Cour administrative d'appel de Versailles (Versailles' haldusajade apellatsioonikohus) jättis äriühingu selle kohtuotsuse peale esitatud kaebuse 18. juuli 2014. aasta otsusega [...] rahuldamata.

28. detsembri 2016. aasta otsusega [...] rahuldab Conseil d'Etat (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) osaliselt äriühingu esitatud apellatsioonkaebuse, tühistades cour administrative d'appel de Versailles (Versailles' haldusajade apellatsioonikohus) 18. juuli 2014. aasta otsuse osas, mis hõlmas üksnes kõnealuse äriühingu tehtud tehingutega seotud [...] [käibemaksu] tagastamist ning suunas selles osas kohtuasja seda menetlenud kohtule edasi.

19. oktoobri 2017. aasta teise otsusega [...] jättis Cour administrative d'appel de Versailles (Versailles' apellatsioonistme halduskohus) Icade Promotion Logement'i poolt 27. aprilli 2012. aasta kohtuotsuse kohta esitatud kaebuse rahuldamata.

Kokkuvõtlikus apellatsioonkaebuses, täiendavas menetlusedokumentis, repliigis ja uutes menetlusedokumentides, mis registreeriti Conseil d'Etat' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) kohtuvaidluste kantseleis 20. detsembril 2017, 20. märtsil, 21. septembril, 16. novembril 2018 ja 7. juunil 2019, palub äriühing Icade Promotion Logement Conseil d'Etat'l (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) esimese võimalusena: [lk 2]

1. tühistada teine otsus;

2. kohtuasja sisulisel lahendamisel rahuldada tema apellatsioonkaebus;

3. teise võimalusena esitada Euroopa Liidu Kohtule eelotsusetaotlus nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1) artikli 392 tõlgendamise kohta.

[...]

[...] Icade Promotion Logement väidab, et cour administrative d'appel de Versailles (Versailles' haldusajade apellatsioonikohus):

– moonutas fakte, otsustades, et äriühing ei ole täpsustanud asjaomastel maatükkidel enne nende müüki tema tehtud toiminguid, ning leiab, et kohtul ei olnud alust väita, et nende maatükkide müük aitas kaasa uute hoonete ehitamisele üldise maksuseadustiku artikli 257 punkti 7 tähenduses;

– ei ole otsust piisavalt põhjendanud ning on rikkunud õigusnormi, otsustades, et müügitehingute suhtes, mille puhul äriühing müüb maatükid eraisikutele, ei kohaldata [...] [üldise käibemaksuseadustiku] artikli 257 punktis 7 sätestatud kinnisvara [...] [käibemaksu] hõlmavat korda, vaid sama artikli punktis 6 sätestatud kasuminormil põhinevat [...] [käibemaksuga] maksustamise korda;

– on rikkunud õigusnormi, otsustades, et Prantsuse õigus, mille kohaselt kohalike omavalitsuste tehtavad hoonestamisega seotud tehingud vabastatakse [...] [üldise maksuseadustiku] artikli 261 punkti 5 alusel [...] [käibemaksust], samas kui samadele tehingutele, kui neid sooritavad eraisikud, kohaldatakse kasuminormil põhinevat [...] [käibemaksuga] maksustamise korda, ei riku [...] [käibemaksu] neutraalsuse põhimõtet;

– on rikkunud õigusnormi, tuginedes otsuse tegemisel [...] [käibemaksu] maksukohustuse puudumisele maatüki omandamisel ning järeldades selle põhjal, et [...] [üldise maksuseadustiku] artikli 257 punktis 6 sätestatud kasuminormil põhineva maksustamiskorra kohaldamine kõnealuse maatüki võõrandamisel on kooskõlas direktiivi 2006/112 [...] artikli 392 sätetega;

– on rikkunud õigusnormi, otsustades, et direktiivi 2006/112 [...] artikli 392, milles nähakse ette, et edasimüügi eesmärgil ostetud ehitiste ja ehitusmaa võõrandamisel võib kohaldada kasuminormil põhinevat [...] [käibemaksuga] maksustamise korda, eesmärk ja õiguslikud tagajärjed ei hõlma hiljem ehitusmaana edasimüüdavate tühjade maatükkide ostude väljajätmist kõnealuse maksustamiskorra kohaldamisalast.

Rahandus- ja riigieelarveminister palus 3. augustil ja 10. oktoobril 2018 ning 24. märtsil 2020 registreeritud vastustaja vastustes jätta apellatsioonkaebus rahuldamata. Ta [lk 3] väidab, et kaebuse esitanud äriühingu väited ei ole põhjendatud ja ei ole vajadust esitada Euroopa Liidu Kohtule eelotsusetaotlust.

Võttes arvesse toimikus olevaid dokumente;

arvestades:

– direktiivi 2006/112 [...];

– [...] [üldist maksuseadustikku] ja maksumenetluste juhendit (livre des procédures fiscales);

– halduskohtumenetluse seadustikku ja 25. märtsi 2020. aasta kohtumäärust nr 2020-305;

[...]

Arvestades järgmist:

1. Menetlevale kohtule esitatud toimikus olevatest dokumentidest ilmneb, et [...] Icade Promotion Logement, kes tegutseb kinnisvaraarendajana, on võõrandanud eraisikutele ehitusmaatükke ajavahemikel 2007. aasta 1. jaanuarist 31. detsembrini ja 2008. aasta 1. jaanuarist 31. detsembrini lähtuvalt kasuminormi [...] [käibemaksuga] maksustamise korrast, mis tuleneb [...] üldise maksuseadustiku artikli 257 punkti 6 ja artikli 268 koostoimes kohaldamisest. Äriühing esitas [...] maksumenetluste juhendi artikli L. 190 alusel maksuametile taotluse sellega

seoses tasutud maksu tagastamiseks, maksu suurus oli äriühingu väitel 2007. aasta 1. jaanuarist 31. detsembrini ulatuva perioodi eest 2 826 814 eurot ja 2008. aasta 1. jaanuarist 31. detsembrini ulatuva perioodi eest 2 369 881 eurot. Kuna maksuamet jättis äriühingu taotluse rahuldamata, esitas [...] Icade Promotion Logement kaebuse maksukohtule. Selle kohtuvaidluse raames esitas äriühing kassatsioonkaebuse cour administrative d'appel de Versailles (Versailles' haldusasjade apellatsioonikohtu) tehtud teise kohtuotsuse peale, millega kohus, tegemata otsust taotluse vastuvõetavuse kohta, jättis äriühingu esitatud maksu tagastamise taotluse rahuldamata põhjendamatu tõttu.

2. Ühelt poolt on direktiivi 2006/112 [...] artiklis 12 sätestatud: „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 [...]“. Direktiivi artiklis 135 on sätestatud: „7. Liikmesriigid vabastavad käibemaksust [lk 4] järgmised tehingud: [...] / k) | ehitiseta maa, välja arvatud artikli 12 lõike 1 punktis b nimetatud ehitusmaa võõrandamine [...]“. Direktiivi artiklis 392 on sätestatud: „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“.
3. Teiselt poolt on [...] [üldise maksuseadustiku] artikli 257 vaidlusalustele maksustamisperioodidele kohaldatavas redaktsioonis 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 või varasid, mis on sellise maaga seotud artikli 1594-0 G punkti A alusel [...] / 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. / [...]“. Sama seadustiku artiklis 268 oli vaidlusalustele maksustamisperioodidele kohaldatavas redaktsioonis sätestatud: „Artikli 257 punktis 6 osutatud tehingute puhul võrdub käibemaksu maksubaas 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 [...]“.
4. Eelmises punktis osutatud sätetest ning [...] [üldise maksuseadustiku] artikli 257 punktist 7 tuleneb, et kõnealust punkti 7 ei kohaldata ehitusmaa suhtes, mille füüsilised isikud on omandanud selliste hoonete ehitamiseks, mida need isikud

kasutavad eluasemena. Järelikult maksustatakse sellised tehingud, [...] [käibemaksuga] kõnealuse artikli punkti 6 sätete alusel, kui neid sooritavad isikud, kelle suhtes neid sätteid kohaldatakse. Sellisel juhul ei ole maksubaasiks [...] [üldise maksuseadustiku] artikli 268 sätete kohaselt mitte maatüki võõrandamishind, vaid võõrandaja saadav kasuminorm.

5. [...] Icade Promotion Logement väitis cour administrative d'appel de Versailles'is (Versailles' haldusajade apellatsioonikohus), et ta omandas [...] [käibemaksu] kohaldamisalast väljajäävad hoonestamata maatükid eesmärgiga need edasi müüa ilma sinna ehitisi rajamata, seejärel jagas ta maatükid kruntideks ning teostas tööd nendele kruntidele erinevate võrgustike paigaldamiseks (teedevõrk, joogivesi, elekter, gaas, kanalisatsioon, sidevõrgud) ning müüs seejärel võrgustikega varustatud krundid ehitusmaana füüsilistele isikutele selliste hoonete ehitamiseks, mis on mõeldud kasutamiseks eluasemena. Selleks et vaidlustada kasuminormi [...] [käibemaksuga] maksustamise korra kohaldamist selliste müükide suhtes [...] [üldise käibemaksuseadustiku] artikli 257 punkti 6 ja artikli 268 sätete koostoimes kohaldamise alusel, väitis [...] Icade Promotion Logement, et selliste tehingute kasuminormi alusel maksustamine on vastuolus direktiivi [...] [2006/112] artikliga 392 kahel põhjusel. **[lk 5]**
6. Esiteks väidab [...] Icade Promotion Logement, et direktiivi [...] [2006/112] artikkel 392 võimaldab liikmesriikidel kohaldada kasuminormi alusel maksustamist ehitusmaa võõrandamistingute suhtes üksnes juhul, kui selliseid võõrandamistinguid sooritav maksukohustuslane on tasunud [...] [käibemaksu] maatükkide omandamisel, omamata samas õigust käibemaksu maha arvata. Vastuseks sellele väitele tegi cour administrative d'appel [de Versailles] ([Versailles'] apellatsioonistme halduskohus) kohtuotsuse, mille kohaselt „mahaarvamisoiguse“ puudumine direktiivi [...] [2006/112] artiklis 392 nimetatud võõrandamise puhul hõlmab olukordi, mille puhul omandamistingu korral [...] [käibemaksuga] maksustamist ei kohaldata. [...] Icade Promotion Logement väidab, et cour administrative d'appel [de Versailles] ([Versailles'] apellatsioonistme halduskohus) on selles küsimuses rikkunud õigusnormi, väites, et direktiivi [...] [2006/112] artikli 392 ingliskeelne versioon piirab sõnaselgelt võimalust kohaldada kasuminormi maksustamist juhul, kui edasimüüdava vara võõrandamisel kohaldati [...] [käibemaksuga] maksustamist, kusjuures seda maksu ei olnud edasimüügitingut teostaval maksukohustuslasel võimalik maha arvata.
7. Vastus sellele õigusnormi rikkumise väitele sõltub sellest, kas direktiivi [...] [2006/112] artiklit 392, mida tuleb kohaldada rangelt, kuna tegemist on erandi sätestamisega, tuleb tõlgendada nii, et sellega võimaldatakse kasuminormi alusel maksustamist üksnes selliste võõrandamistingute suhtes, mis hõlmavad niisuguste ehitiste võõrandamist, mille omandamisel kohaldati [...] [käibemaksuga] maksustamist ning mille puhul edasimüüjast maksukohustuslasel ei olnud õigust kõnealust maksu maha arvata, või võimaldab see säte laiemas plaanis, nagu nähtub selle prantsuskeelsest versioonist, kohaldada kõnealust maksustamiskorda ka võõrandamistingute suhtes, mis hõlmavad selliseid

ehitisi, mille suhtes [...] [käibemaksuga] maksustamist ei kohaldata, kas siis põhjusel, et see võõrandamistehing jääb kõnealuse maksu kohaldamisalast välja või juhul, kui tehing jääb maksu kohaldamisalasse, rakendatakse selle suhtes maksuvabastust.

8. Teiseks väidab [...] Icade Promotion Logement, et direktiivi [...] [2006/112] artikkel 392 võimaldab liikmesriikidel kohaldada kasuminormi alusel maksustamist ehitusmaa võõrandamistehingute suhtes üksnes juhul, kui selliseid võõrandamistehinguid sooritav maksukohustuslane piirdub kõnealuse ehitusmaa ostmise ja edasimüügiga olemasoleval kujul. Sellele väitele vastamiseks on cour administrative d'appel [de Versailles] ([Versailles'] apellatsiooniasutuse halduskohus) teinud otsuse, mille kohaselt direktiivi 2006/112 [...] artiklis 392 esitatud ehitusmaa võõrandamisega seotud mõiste „edasimüügi eesmärgil ostetud“ eesmärk ja õiguslikud tagajärjed ei hõlma hiljem ehitusmaana edasimüüdivate hoonestamata maatükkide ostude väljajätmist. [...] Icade Promotion Logement väidab, et cour administrative d'appel [de Versailles] ([Versailles'] apellatsiooniasutuse halduskohus) on selles küsimuses rikkunud õigusnormi, väites, et kasuminormi maksustamist ei saa kohaldada müügitehingute puhul, mis hõlmavad kinnisvaraobjekte, mida on pärast nende omandamist ümber ehitatud.
9. Vastus sellele teisele väitele sõltub sellest, kas direktiivi [...] [2006/112] artiklit 392, mida tuleb kohaldada rangelt, kuna tegemist on erandi sätestamisega, 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, või 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 erinevaid võrgustikke (teedevõrk, joogivesi, elekter, gaas, kanalisatsioon, sidevõrgud).
10. Punktides 7 ja 9 nimetatud küsimused on käesoleva kohtuvaidluse lahendamiseks otsustava tähtsusega ja on seotud oluliste tõlgendamisprobleemidega, arvestades, et Euroopa Liidu Kohtu praktikas ei ole kõnealuste sätete eesmärki ja ulatust [lk 6] selgitatud. Seepärast tuleb selles küsimuses [...] [ELTL] artikli 267 kohaselt pöörduda Euroopa Liidu Kohtu poole ja peatada [...] Icade Promotion Logement'i apellatsioonkaebuse menetlemine, kuni see kohus teeb otsuse,

O T S U S T A B:

Artikkel 1. Peatada äriühingu [...] Icade Promotion Logement'i esitatud kassatsioonkaebuse läbivaatamine, kuni Euroopa Liidu Kohus on teinud otsuse järgmistes küsimustes:

1. Kas [nõukogu] 28. novembri 2006. aasta direktiivi [2006/112/EÜ], [mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi] artiklit 392 tuleb tõlgendada nii, et see

võimaldab kasuminormi alusel maksustamist üksnes selliste võõrandamistingute 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 võõrandamistingute suhtes, mis hõlmavad selliseid kinnisasju, mille suhtes käibemaksuga maksustamist ei kohaldata, kas siis põhjusel, et see võõrandamisting jääb kõnealuse maksu kohaldamisalast välja, või juhul, kui tehing jääb maksu kohaldamisalasse, rakendatakse selle suhtes maksuvabastust?

2. Kas direktiivi [...] [2006/112] artiklit 392 tuleb tõlgendada nii, et sellega välistatakse kasuminormi maksustamise kohaldamine ehitusmaa võõrandamistingute 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 võrgustikke (teedevõrk, joogivesi, elekter, gaas, kanalisatsioon, sidevõrgud)?

[...]