

Kohtuasi C-594/23**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

26. september 2023

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Vestre Landsret (läänepiirkonna apellatsioonikohus, Taani)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

20. september 2023

Apellant:

Skatteministeriet

Vastustajad:

Lomoco Development ApS

Holm Invest Aalborg A/S

I/S Nordre Strandvej Sæby

Strandkanten Sæby ApS

Põhikohtuasja ese

Põhikohtuasjas on vaidlustatud Landsskattereti (maksuvaidlusi lahendav haldusorgan, Taani) otsus, milles leiti, et põhikohtuasjas kõne all oleva maa võõrandamine ei ole ehitusmaa võõrandamine ega kujuta endast seega ei käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti j ning artikli 12 lõike 1 punkti a ja lõike 2 alusel ega ka sama direktiivi artikli 135 lõike 1 punkti k ning artikli 12 lõike 1 punkti b ja lõike 3 alusel käibemaksuga maksustatavat tehingut. Selle otsuse peale esitas põhikohtuasjas kaebuse Skatteministeriet (Taani maksuministerium), kes väidab, et asjaomane maa on ehitusmaa, mistõttu on selle võõrandamine käibemaksuga maksustatav.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Mõiste „ehitusmaa“ tõlgendamine (vt artikli 135 lõike 1 punkt j ning artikli 12 lõike 1 punkt a ja lõige 2; artikli 135 lõike 1 punkt k ning artikli 12 lõike 1 punkt b ja lõige 3);

Eelotsusetaotlus on esitatud ELTL artikli 267 alusel.

Eelotsuse küsimus

Kas põhikohtuasjas käsitletavatel asjaoludel on ühelt poolt direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktiga j ning artikli 12 lõike 1 punktiga a ja lõikega 2, teiselt poolt sama direktiivi artikli 135 lõike 1 punktiga k ning artikli 12 lõike 1 punktiga b ja lõikega 3 koosõlas käsitlus, mille kohaselt liikmesriik loeb käibemaksuga maksustatavaks ehitusmaa müügiks niisuguse maatüki võõrandamist, millele on võõrandamise ajaks valatud vundament ja millele alles hiljem ehitavad elamu teised omanikud?

Viidatud liidu õigusnormid

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006 L 347, lk 1; parandus ELT 2007 L 335, lk 60; parandus ELT 2009 L 67, lk 96).

Euroopa Liidu toimimise leping, artikkel 267.

C-349/96, Card Protection Plan (EU:C:1999:93)

C-400/98, Breitsohl (EU:C:2000:304, punktid 46 ja 54)

C-315/00, Rudolf Maierhofer (EU:C:2003:23)

C-308/16, Kozuba Premium Selection (EU:C:2017:869, punkt 31)

C-71/18, KPC Herning (EU:C:2019:660, punkt 54)

C-299/20, Icade Promotion (EU:C:2021:783), punktid 34, 35, 51, 57 ja 58

Viidatud liikmesriigi õigusnormid

- 1 Käibemaksuseadus; 14. oktoobri 2005. aasta konsolideeritud seadus nr 966 koos hilisemate muudatustega: § 13 lõike 1 punkti 9 alapunktid a ja b ning § 13 lõige 3
- 2 24. juuni 2013. aasta määrus nr 814: §-d 57 ja 59
- 3 30. juuni 2015. aasta määrus nr 808: §-d 54 ja 56 ning § 134 lõiked 3 ja 4

- 4 Käibemaksuseaduse (14. oktoobri 2005. aasta konsolideeritud seadus nr 966 koos hilisemate muudatustega) § 13 lõike 1 punkti 9 alusel (põhikohtuasjas vaidluse all olevale ehitusmaale vundamendi rajamise ajal kehtinud redaktsioonis) oli kinnisvara võõrandamine maksust vabastatud. See käibemaksuseaduse säte põhines käibemaksudirektiivi artikli 371 *standstill*-sättel koostoimes direktiivi X lisa B osa punktiga 9, mis pikendas kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punkti b kehtivust koostoimes selle F lisa punktiga 16.
- 5 Kõnealune käibemaksuvabastus tunnistati 1. jaanuarist 2011 osaliselt kehtetuks 12. juuni 2009. aasta seadusega nr 520, millega muudeti käibemaksuseaduse §-i 13 ning anti Skatteministerietile (maksuministrile) ka volitus anda välja käibemaksumäärus kinnisvara täiendava määratlemise ja piiritlemise kohta. Sellest kuupäevast oli §-s 13 ette nähtud, et kinnisasja võõrandamise käibemaksuvabastus ei hõlma ehitusmaa võõrandamist, olenemata sellest, kas maa on arendatud, ega ehitistega maa eraldi võõrandamist. Muutmisseadus jõustus 1. jaanuaril 2011.
- 6 Kõnealuse seaduse seletuskirja kohaselt ei pakutud välja üleminekusätteid, kuna täpsustati, et seadust kohaldatakse ainult uute kinnisvaraobjektide suhtes, mille ehitamine või laiendamine/ümberehitamine algab pärast seaduse jõustumist. Uus ehitus loetakse alanuks, kui alustatakse vundamendi valamist.
- 7 Seejärel võttis Skatteministeriet vastu käibemaksumääruse kinnisvara mõiste kohta. Põhikohtuasjas kõne all olevate ehituskruntide võõrandamise ajal kohaldati käibemaksumääruse kahte erinevat versiooni: 24. juuni 2013. aasta määrust (15. juunil 2015 toimunud võõrandamistehingute suhtes) ja 30. juuni 2015. aasta määrust (25. augustil 2015 toimunud muude, mitterahaliste sissemaksetena vormistatud võõrandamistehingute suhtes).
- 8 2015. aasta määruse § 54 lõikest 1 nähtub, et käibemaksuseaduse § 13 lõike 1 punkti 9 alapunktis a osutatud mõiste „ehitis“ tähendab maaga püsivalt ühendatud rajatist, mis on vastavalt selle kasutusotstarbele valmis ehitatud. Nimetatud määruse § 56 lõike 1 järgi on tähendab mõiste „ehitusmaa“ ehitisteta maad, mille määratud otstarve võimaldab püstitada ehitisi. Ühtlasi nähtub määruse § 134 lõigetest 3 ja 4, et käibemaksuseaduse § 13 lõike 1 punkti 9 alapunktis a (muudetud redaktsioonis) sätestatud käibemaksukohustus kehtib nende uute ehitiste ning uute ehitiste ja nende all oleva maa suhtes, mille ehitamist on alustatud 1. jaanuaril 2011 või hiljem.
- 9 Landsskattereti (maksuvaidlusi lahendav haldusorgan) kohtupraktika
- 10 29. septembril 2017 tegi Landsskatteret (maksuvaidlusi lahendav haldusorgan) otsuse kohtuasjas, milles käsitleti käesoleva kohtuasjaga sarnast küsimust. Oma otsuses leidis Landsskatteret (maksuvaidlusi lahendav haldusorgan), et enne 1. jaanuari 2011 ehitatud vundamendiga krunti võib müüa käibemaksuvabalt, kuna ehitamist on alustatud enne 1. jaanuari 2011, mil kehtisid 12. juuni

2009. aasta seadusele nr 520 eelnenud normid. Skatteministeriet ei vaidlustanud seda otsust kohtus.

- 11 14. veebruaril 2022 tegi Landsskatteret (maksuvaidlusi lahendav haldusorgan) otsuse teises kohtuasjas, mille küsimus oli analoogne käesoleva kohtuasjaga. Landsskatteret (maksuvaidlusi lahendav haldusorgan) otsustas, et neli vundamendiga krunti, kus vundamentide ehitamine oli alanud enne 1. jaanuari 2011, võib müüa käibemaksuvabalt, kuna ehitamine oli alanud enne 1. jaanuari 2011, mil kohaldati 12. juuni 2009. aasta seadusele nr 520 eelnenud norme. Skatteministeriet esitas selle 14. veebruari 2022. aasta otsuse peale kaebuse. Skatteministerieti esitatud teabe kohaselt on menetlus selles kohtuasjas peatatud, kuni Euroopa Liidu Kohus vastab käesolevas kohtuasjas esitatud eelotsuse küsimusele.

Asjaolude ja menetluse kokkuvõte

- 12 Kohtuasi puudutab küsimust, kas tehingud, mille I/S Nordre Strandvej Sæbys (edaspidi „Interessentskabet“ (täisühing)) sõlmis 2015. aastal eesmärgiga võõrandada 16 krunti, millele olid võõrandamiskuupäevadeks rajatud elamute vundamendid, tähendavad käibemaksuga maksustatavat ehitusmaa võõrandamist või enne esmakordset kasutuselevõttu toimuvat ehitise või ehitise osade ja ehitise aluse maa võõrandamist, mille suhtes kehtib kuni 1. jaanuarini 2011 ettenähtud käibemaksuvabastus, sest vundamentide valamine algas ja lõppes kõigil juhtudel enne 1. jaanuari 2011.
- 13 Interessentskabet omandas 2006. aastal maatüki, mida varem kasutati rannikualal telkimisplatsina. 2008. aastal jagas Interessentskabet selle maatüki mitmeks krundiks. Mitmele jagamise tulemusena saadud krundile rajati 2009. aasta jaanuaris elektri-, vee-, kütte- ja kanalisatsiooniuhendused.
- 14 2010. aasta sügisel valati mõnele krundile kohalikust ehitusametist Interessentskabetile väljastatud ehituslubade alusel vundamendid. Vundamentide valamine algas ja lõppes enne 1. jaanuari 2011.
- 15 Interessentskabet võõrandas 1. jaanuaril 2015 16 krunti mitterahalise sissemaksena ühele piiratud vastutusega äriühingule. Kõnealuse äriühingu õigusjärglased müüsid krundid hiljem füüsilistele isikutele.
- 16 15. juunil 2015 ja 26. oktoobril 2015 allkirjastatud müügilepingutega müüs Interessentskabet ka kaks vundamendiga krunti füüsilistele isikutele. Interessentskabet müüs veel ühe vundamendiga krundi füüsilisele isikule; selle kohta puudub allkirjastatud müügileping, kuid lepingu kohaselt müüdi see 1. oktoobril 2015 osalise vahetuse teel. Müügilepingutest nähtub, et ostjad omandasid kinnistud koos poolelioleva ehitusega, mille käigus oli müügilepingute sõlmimise ajaks rajatud sokkel, ja ostjad said tehingu raames ka eskiisprojekti, millel on näidatud kinnistul lõpetatud ehitis.

- 17 Viiele kõnealusele krundile on 2010. aastal valatud vundamentidele ehitatud elamud pärast seda, kui Interessentskabet maatükid 2015. aastal võõrandas. Kaheksale krundile on küll ehitatud elamud, kuid mitte 2010. aastal valatud vundamentidele, ehkki vundamendid olid kruntidel 2015. aastal, mil Interessentskabet maatükid võõrandas, olemas. Ülejäänud kolmel krundil on 2010. aastal valatud vundamendid endiselt olemas, kuid elamuid ei ole neile veel ehitatud.
- 18 SKAT (Taani maksuhaldur) suurendas 28. septembri 2017. aasta otsusega Interessentskabeti poolt tasumisele kuuluvat käibemaksu, kohustades teda muu hulgas tasuma käibemaksu 16 krundi pealt. SKAT oli seisukohal, et 16 krundi võõrandamine koos vundamendiga tähendab ehitusmaa võõrandamist, mis on käibemaksuseaduse § 13 lõike 1 punkti 9 alapunkti b kohaselt käibemaksuga maksustatav. See otsus vaidlustati Landsskatteretis (maksuvaidlusi lahendav haldusorgan). Landsskatteret (maksuvaidlusi lahendav haldusorgan) leidis oma 1. septembri 2021. aasta otsuses, et nende 16 krundi võõrandamistingimused ei ole käibemaksuseaduse § 13 lõike 1 punkti 9 alapunkti b ja § 4 punkti b alusel käibemaksuga maksustatavad, vaid käibemaksust vabastatud kõnealuse seaduse varasema redaktsiooni § 13 lõike 1 punkti 9 kohaselt, mille järgi oli käibemaksust vabastatud igasugune kinnisvara võõrandamine.
- 19 Landsskattereti (maksuvaidlusi lahendav haldusorgan) otsuse kohaselt on kindlaks tehtud, et Interessentskabet oli alustanud 16 krundi vundamentide valamist enne 1. jaanuari 2011, et kõnealused krundid omandati enne seda, kui esitati 22. aprilli 2009. aasta seaduseelnõu nr 203, millega tehti ettepanek kinnisvara võõrandamistingimuste käibemaksuga maksustamise kohta, ning et ka planeerimine oli alanud enne selle seaduseelnõu esitamist.
- 20 Skatteministeriet esitas 1. detsembril 2021 Landsskattereti (maksuvaidlusi lahendav haldusorgan) otsuse peale kaebuse Retten i Aalborgile (Aalborgi piirkondlik kohus), kes saatis asja edasi Vestre Landsretile (läänepiirkonna apellatsioonikohus, Taani), võttes arvesse selles kohtuasjas kõne all olevaid põhimõtteid.
- 21 23. novembri 2022. aasta määrusega otsustas Vestre Landsret (läänepiirkonna apellatsioonikohus) esitada ELTL artikli 267 alusel Euroopa Liidu Kohtule eelotsuse küsimuse.

Põhikohtuasja poolte peamised argumendid

- 22 **Skatteministeriet** väidab, et põhikohtuasi puudutab käibemaksuga maksustatavat ehitusmaad ja asjaolu, et sellele maale on rajatud vundamendid, ei muuda seda olukorda. Skatteministerieti väitel tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktist a, et käibemaksuga maksustatakse kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb. Samuti lubab see direktiiv liikmesriikidel maksust vabastada „ehitisea maa“, välja arvatud artikli 12 lõike 1 punktis b nimetatud „ehitusmaa“ võõrandamise.

Skatteministeriet rõhutab samuti, et ehitusmaana käsitatava maa määratluse kohaselt peavad liikmesriigid järgima käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti k eesmärki, milleks on vabastada käibemaksust sellise ehitiseta maa võõrandamine, mis ei olegi mõeldud ehitamiseks, ning sellest järeldub koostoimes direktiivi artikli 2 lõike 1 punktiga a, et käibemaksuga tuleb põhimõtteliselt maksustada mis tahes ehitusmaa tasu eest võõrandamine maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

- 23 Liikmesriikide kaalutlusruumi mõiste „ehitusmaa“ sisustamisel piirab mõiste „ehitis“ ulatus, mille liidu seadusandja on määratlenud käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 2 esimeses lõigus väga laialt „igasuguse maaga püsivalt ühendatud rajatisena“. Igat objekti ei saa siiski käsitada ehitisena käibemaksudirektiivi tähenduses üksnes seetõttu, et see on maaga püsivalt ühendatud.
- 24 Üldise keelelise arusaama kohaselt hõlmab taani sõna „konstruktion“ näiteks ehitist. Niisugune üldine keeleline arusaam kehtib ka mõiste „structure“ puhul käibemaksudirektiivi ingliskeelses versioonis ja mõiste „construction“ puhul prantsuskeelses versioonis. Sama kehtib saksakeelses versioonis sõna „Bauwerk“ kohta, millega määratletakse mõistet „Gebäude“. Seega loetakse üldise keelelise arusaama kohaselt ehitiseks rajatist, mida iseloomustab asjaolu, et see on ehitatud ja koosneb erinevatest üksikutest osadest (ehitise osad), mis koos moodustavad kindlaks otstarbeks mõeldud rajatise.
- 25 Lisaks ei saa elamu vundamenti pidada „ehitise osaks“ käibemaksudirektiivi tähenduses, sest „ehitise osade“ võõrandamine saab toimuda ainult juhul, kui võõrandatud ehitise ossa saab sisse kolida (selle kasutusele võtta) ja see on seega valmis ehitatud, mis praktikas leiab aset näiteks elamus olevate korterite etapiivisilise võõrandamise korral.
- 26 **Interessentskabet** väidab, et võõrandatud maatükk koosneb käibemaksudirektiivi mõistes ehitistest või ehitiste osadest ja nende alusest maast, mis on käibemaksust vabastatud.
- 27 **Interessentskabet** märkis, et maatükk, millele ta rajas vundamendid enne 1. jaanuari 2011, muutus käibemaksu tähenduses ehitusmaast ehitiseks ja ehitise aluseks maaks. See muutus toimus ajal, mil kõnealusel maal alustati vundamentide valamist, s.o 2010. aasta sügisel. Igal juhul toimus muutus hiljemalt siis, kui vundamendid valmisid ehk enne 1. jaanuari 2011.
- 28 **Interessentskabet** leiab veel, et 16 ehituskruundi suhtes käibemaksukohustus ei kehti, kuna ehitust, nimelt vundamentide valamist, alustati enne 31. detsembrist 2010.
- 29 Seega tuleb käibemaksu tähenduses lugeda vundamentidega kruntide võõrandamistehinguid, mille **Interessentskabet** sõlmis 2015. aastal, ehitiste või ehitise osade ja nende aluse maa võõrandamiseks. Poolte vahel ei ole vaidlust selles, et 16 kruundi vundamente oli võõrandamise ajal 2015. aastal võimalik täielikult kasutada. Kuna käibemaksu tuleb tasuda ehitiste või ehitiste osade ja

nende aluse maa eest ainult juhul, kui ehitamist alustati pärast 31. detsembrist 2010, on kõnealused võõrandamistingimused käibemaksust vabastatud. Taani õiguse kohaselt on uue ehituse alguseks kuupäev, mil algab vundamentide valamine. Kuna põhikohtuasja esemeks olevatel maatükkidel olid vundamendid valatud enne 1. jaanuari 2011, puudub õiguslik alus nende võõrandamise käibemaksuga maksustamiseks, kuna maaga püsivalt ühendatud rajatised on ehitatud enne 1. jaanuari 2011.

- 30 Käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 2 esimeses lauses on määratletud, mida käsitatakse käibemaksuga maksustamisel ehitisena. Artikli 12 lõike 2 esimese lause kohaselt on ehitis määratletud kui „igasugune maaga püsivalt ühendatud rajatis“. Valmisvundamendid vastavad käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 2 esimeses lauses esitatud määratlusele. Valmisvundament on esiteks „rajatis“. Teiseks on valmisvundament „maaga püsivalt ühendatud“, sest seda ei saa kohe teisaldada. Kolmandaks hõlmab valmisvundamenti lai ehitise mõiste, mis konkreetselt tähendab „igasugust“ maaga püsivalt ühendatud rajatist.
- 31 Vundament on maaga püsivalt ühendatud rajatis ja seega käibemaksuga maksustamise mõttes ehitis vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 2 esimesele lausele. Asjaolu, et selle sätte rakendamine on Taanis (vt käibemaksumäärus) seotud lisatingimustega, mille kohaselt peavad maaga püsivalt ühendatud rajatised olema vastavalt oma kasutusotstarbele valmis ehitatud, et neid saaks käibemaksuga maksustamise eesmärgil pidada ehitisteks, ei tähenda, et neid ei tuleks käsitada ehitistena käibemaksuga maksustamise mõttes.

Eelotsusetaotluse põhjenduste kokkuvõte

- 32 Euroopa Kohus on leidnud, et liikmesriikide kaalutlusruum mõiste „ehitusmaa“ määratlemisel on piiratud mõistega „ehitis“, mille liidu seadusandja on kohtu seisukohast käibemaksudirektiivi artikli 12 lõikes 2 väga laialt määratlenud nii, et see tähendab „igasugust maaga püsivalt ühendatud rajatist“ (vt kohtuotsus KPC Herning, punkt 54 ja kohtuotsus Icade Promotion, punkt 51).
- 33 Pooled on ühel meelel selles, et Euroopa Liidu Kohtu poole tuleb pöörduda küsimusega, kuidas piiritleda käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 1 punktis b kasutatud mõistet „ehitusmaa“ seoses mõistega „ehitis“ ja selle aluse maaga käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 1 punkti a ja artikli 12 lõike 2 esimese lause alusel.
- 34 Vestre Landsret (läänepiirkonna apellatsioonikohus) on seisukohal, et Euroopa Kohtu praktikas ei ole veel selgitatud neid tõlgendamiskriteeriume ja -faktoreid, mida tuleb võtta arvesse selle hindamisel, kas mingi ehitis on olemas (sealhulgas kas vundamendiga krunt tuleb lugeda ehitusmaaks vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 12 lõikele 3 või ehitiseks, ehitise osaks ja ehitise aluseks maaks enne esmast kasutuselevõttu vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 12 lõikele 2) ning mis võimaldaks kohtul – ilma eelotsusetaotluseta – otsustada, kas krundi, mis võõrandatakse koos elamu jaoks valatud vundamendiga ja millele hiljem elamu ka

ehitatakse, tuleb käibemaksudirektiivi mõttes pidada „ehitusmaaks“ või „ehitiseks, ehitise osadeks või ehitise aluseks maaks“.

- 35 Neil põhjustel esitas Vestre Landsret (läänepiirkonna apellatsioonikohus) Euroopa Kohtule eespool toodud eelotsuse küsimuse. Menetlus põhikohtuasjas peatatakse kuni Euroopa Kohtu vastuse saamiseni.

TÖÖDOKUMENT