Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

4 päivänä syyskuuta 2019 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Sellaisen maa-alueen myynti, jolla sijaitsee rakennus luovutushetkellä – Luokittelu – 12 ja 135 artikla – Rakennusmaan käsite – Rakennuksen käsite – Taloudellisen ja kaupallisen todellisuuden arviointi – Objektiivisten seikkojen arviointi – Osapuolten aikomus

Asiassa C-71/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Vestre Landsret (Länsi-Tanskan ylioikeus, Tanska) on esittänyt 24.1.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 2.2.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Skatteministeriet

vastaan

KPC Herning,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari) sekä tuomarit C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen ja M. Safjan,

julkisasiamies: M. Bobek,

kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 30.1.2019 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– KPC Herning, edustajinaan K. Bastian ja T. Frøbert, advokater,

– Tanskan hallitus, asiamiehinään J. Nymann-Lindegren ja M. Wolff, avustajanaan S. Horsbøl Jensen, advokat,

– Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja N. Gossement, avustajanaan H. Peytz, advokat,

kuultuaan julkisasiamiehen 19.3.2019 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: tanska.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 12 ja 135 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Skatteministeriet (verohallinto, Tanska) ja Tanskan oikeuden mukaan perustettu yhtiö KPC Herning A/S ja jossa on kyse kiinteän omaisuuden luovutuksesta maksettavasta arvonlisäverosta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2006/112 1 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

Jokaisesta liiketoimesta on suoritettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero (ALV), josta on vähennetty hinnan muodostavia eri kustannuksia välittömästi rasittavan arvonlisäveron määrä.

– – ”

4 Kyseisen direktiivin 12 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat pitää verovelvollisena jokaista, joka satunnaisesti suorittaa 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuun toimintaan liittyviä liiketoimia, erityisesti jonkin seuraavista liiketoimista:

a) rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen ennen sen ensimmäistä käyttöönottoa;

b) rakennusmaan luovutus.

2. Edellä 1 kohdan a alakohdassa ’rakennuksella’ tarkoitetaan kiinteästi maapohjaan perustettua rakennelmaa.

Jäsenvaltiot voivat vahvistaa yksityiskohtaiset säännöt 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetun perusteen soveltamisesta rakennuksen muutostöihin ja määritellä, mitä ilmaisulla ’siihen liittyvä maapohja’ tarkoitetaan.

– –

3. Edellä 1 kohdan b alakohdassa ’rakennusmaalla’ tarkoitetaan jäsenvaltioiden määritelmän mukaista rakentamatonta tai rakennettua maata.”

5 Direktiivin 2006/112 135 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

– –

j) rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen, paitsi 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa mainituissa tapauksissa;

k) sellaisen rakentamattoman kiinteän omaisuuden luovutus, joka ei ole 12 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettua rakennusmaata;

– –”

Tanskan oikeus

6 Arvonlisäverosta 21.6.2016 annetun kodifioidun lain nro 760 (lovbekendtgørelse om merværdiafgift), sellaisena kuin se on muutettuna 12.6.2009 annetulla lailla nro 520 (jäljempänä arvonlisäverolaki), 13 §:n 1 momentin 9 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Seuraavat tavarat ja palvelut on vapautettu verosta:

– –

9) kiinteän omaisuuden luovutus. Vapautus ei kuitenkaan koske seuraavia:
   a) uuden rakennuksen luovutus tai uuden rakennuksen luovutus siihen liittyvine maapohjineen;
   b) rakennettavaksi valmiin tai muun rakennusmaan luovutus ja erityisesti rakennetun maan luovutus.”

7 Kyseisen lain 13 §:n 3 momentin sanamuoto on seuraava:

”Verominister voi antaa tarkempia säännöksiä, jotka koskevat 1 momentin 9 kohdassa tarkoitetun kiinteän omaisuuden määrittelemistä.”

8 Verominister käytti arvonlisäverolaista annetun asetuksen muuttamisesta 2.12.2010 annetulla asetuksella nro 1370 (bekendtgørelse nr. 1370 om aendring af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven) arvonlisäverolain 13 §:n 3 momentissa annettua toimivaltaa määrittää arvonlisäveronalaiset liiketoimet. Kyseisen asetuksen, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin, säännökset on otettu arvonlisäverosta 30.6.2015 annettuun asetukseen nro 808 (bekendtgørelse nr. 808 om merværdiafgift, jäljempänä arvonlisäveroasetus). Kyseisen asetuksen 54 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäverolain 13 §:n 1 momentin 9 kohdan a alakohdassa olevalla käsitteellä ’rakennus’ tarkoitetaan kiinteästi maapohjaan perustettuja rakennelmia, jotka on tehty valmiiksi niiden aiottua käyttötarkoitusta varten. Tällaisen rakennuksen osien luovutusta pidetään myös rakennuksen luovutuksena.”

9 Arvonlisäveroasetuksen 56 §:n 1 momentin sanamuoto on seuraava

”Arvonlisäverolain 13 §:n 1 momentin 9 kohdan b alakohdassa olevalla käsitteellä ’rakennusmaa’ tarkoitetaan rakentamatonta maata, joka on tarkoitettu kaavoituslain tai sen nojalla annettujen säännösten mukaisesti tarkoituksiin, jotka mahdollistavat tämän asetuksen 54 §:ssä tarkoitettujen rakennusten rakentamisen.”

10 Uusien rakennusten ja rakennusmaan myynnistä suoritettavasta arvonlisäverosta annetun veroministeriön ohjeen (Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde) 2.2 kohdassa todetaan seuraavaa:

”Rakennusten luovutuksesta niihin liittyvine maapohjineen ei suoriteta arvonlisäveroa, jos kyseessä eivät ole uudet rakennukset.

Jos luovutus kuitenkin suoritetaan uuden rakennuksen rakentamista varten, luovutusta pidetään rakennusmaan luovutuksena.

– –

Jos sovitaan, että myyjä purkaa rakennuksen, tai jos kauppasopimuksesta ilmenee, että ostaja on ostanut rakennukset niiden purkamiseksi, kyseessä on rakennusmaan myynti.

Muissa tapauksissa ostajan aikomus ei voi olla ratkaiseva arvioitaessa, onko kyseessä rakennusmaan luovutus.

Perusteita, jotka voidaan ottaa huomioon, joko erikseen tai yhdessä, sen määrittämiseksi, onko kyseessä rakennusmaan luovutus, voivat olla esimerkiksi kauppasopimuksessa vahvistettu hinta verrattuna samankaltaisen omaisuuden tavanomaiseen arvoon, rakennuksen luonne (’vaja’), puuttuva yhteys julkisiin/kaupallisiin palveluihin, omaisuuden aiempi käyttö ja rakennuksen luonne (esim. säilytykseen käytettävä ’lato’, joka ei täytä tulevan käytön perusedellytyksiä).

Jos katsotaan, että luovutus suoritettiin uuden rakennuksen rakentamista varten, luovutusta pidetään rakennusmaan luovutuksena.

– –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

11 KPC Herning on tanskalainen rakennussuunnittelu- ja rakennusyhtiö, joka suunnittelee rakennushankkeita ja toteuttaa rakennustöitä avaimet käteen -sopimusperiaatteella Tanskassa.

12 KPC Herning ja Boligforeningen Kristiansdal, joka on kohtuullisen vuokratason asuntoyhdistys, päättivät toukokuussa 2013 suunnitella Odense Havnin (Odensen satama, Tanska) alueeseen kuuluvalle maa-alueelle nimeltä ”Finlandkaj 12” nuorille suunnattujen sosiaaliasuntojen rakentamista koskevan hankkeen. Tästä hankkeesta keskusteltiin Odensen kaupungin ja Odensen sataman kanssa.

13 KPC Herning osti syksyllä 2013 Odensen satamalta maa-alueen nimeltä ”Finlandkaj 12”, kyseiselle maa-alueelle rakennettu varastorakennus mukaan lukien. Kauppasopimuksessa oli useita ehtoja, kuten muun muassa se, että KPC Herningin oli tehtävä sopimus kohtuullisen vuokratason asuntoyhdistyksen kanssa voidakseen toteuttaa nuorille suunnattujen sosiaaliasuntojen rakennushankkeen kyseiselle maa-alueelle.

14 KPC Herning myi 5.12.2013 maa-alueen nimeltä ”Finlandkaj 12” varastorakennuksineen Boligforeningen Kristiansdalille. Osapuolten välillä tässä yhteydessä tehdyt sopimukset muodostivat yhden yleisen sopimuskehyksen, josta ilmeni, että myynnin edellytyksenä oli se, että KPC Herning sitoutuu suunnittelemaan ja rakentamaan kyseiselle maa-alueelle ja luovuttamaan tällä alueella avaimet käteen -periaatteella rakennettuja nuorille suunnattuja sosiaaliasuntoja.

15 Sopimuskehyksessä määrättiin erityisesti, että Boligforeningen Kristiansdalin oli purettava osittain maa-alueelle nimeltä ”Finlandkaj 12” rakennettu varastorakennus ja säilytettävä ainoastaan päätyseinän keskiosa ja päätyseinän teknisten laitteiden tietyt osat. Lisäksi osapuolet sopivat siitä, että KPC Herningin oli luovutettava kyseisellä maa-alueella asuinkäyttöön tarkoitettu rakennus täysin viimeisteltynä. Boligforeningen Kristiansdal purki osan varastorakennuksesta omalla kustannuksellaan ja riskillään.

16 On kiistatonta, että maa-alueen ja varastorakennuksen peräkkäisten luovutusten ajankohtana varastorakennus oli täysin toimintakelpoinen.

17 KPC Herning tiedusteli 10.12.2013 Skatterådetilta (ylin veroviranomainen, Tanska), olivatko Odensen sataman suorittama ”Finlandkaj 12” -nimisen maa-alueen ja varastorakennuksen myynti sekä saman kiinteistön jälleenmyynti vapautettu arvonlisäverosta. Kyseinen viranomainen vastasi tähän kieltävästi 24.6.2014 antamassaan vastauksessa.

18 KPC Herning valitti asiassa Landsskatteretiin (veroasioita käsittelevä hallinnollinen muutoksenhakuelin, Tanska), joka katsoi 9.12.2015 tekemässään päätöksessä, ettei kyseessä olevaa kiinteistöä ollut aiheellista luokitella rakennusmaaksi, jonka myynti olisi ollut arvonlisäveronalaista, koska molempien myyntien ajankohtana kiinteistöllä sijaitsi rakennus. Lisäksi se päätti, ettei myöskään ollut aiheellista katsoa siitä syystä, että Boligforeningen Kristiansdal oli toteuttanut purkutoimenpiteet Odensen sataman KPC Herningille suorittaman myynnin jälkeen, että nämä kaksi viimeksi mainittua osapuolta toteuttivat yhden ainoan purkamisen sisältävän liiketoimen, kuten oli tilanne 19.11.2009 annettuun tuomioon Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722) johtaneessa asiassa.

19 Verohallinto nosti 9.3.2016 Landsskatteretin päätöksestä kanteen retten i Herningissä (Herningin alioikeus, Tanska), joka siirsi asian Vestre Landsretiin (Länsi-Tanskan ylioikeus, Tanska) asiassa esiin nousseiden periaatteellisten kysymysten vuoksi.

20 Verohallinto väitti ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa, että 19.11.2009 annetun tuomion Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722, 43 kohta) mukaisesti jäsenvaltioiden tehtävänä on määritellä rakennusmaan käsite. Tätä toimivaltaa on käytettävä direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan j ja k alakohdassa säädettyjen vapautusten mukaisissa rajoissa siltä osin kuin on kyse rakennuksesta ja siihen liittyvästä maapohjasta muodostuvasta kiinteästä omaisuudesta ja rakentamattomasta kiinteästä omaisuudesta, jolle ei ole tarkoitus sijoittaa rakennusta.

21 Tanskan oikeudessa rakennusmaan käsitteellä tarkoitetaan rakentamatonta maata, ja tältä osin ratkaisevia ovat taloudelliset tosiseikat ja näin ollen se, onko kiinteistölle tarkoitus sijoittaa uusi rakennus. Tämä tulkinta ei tee tyhjäksi direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan j alakohdan merkitystä, koska se ei johda siihen, että kaikki olemassa olevan rakennuksen ja siihen liittyvän maapohjan luovutukset luokiteltaisiin rakennusmaan luovutukseksi. Tämä tulkinta on lisäksi 20.2.1997 annetun tuomion DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, 23 kohta) mukainen, jonka mukaan taloudellisen todellisuuden huomioon ottaminen on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen perusedellytys.

22 Verohallinnon mukaan Odensen sataman ja KPC Herningin toteuttamat liiketoimet on täten luokiteltava rakennusmaan luovutukseksi. Sillä, ettei maa-alueella sijaitsevaa varastona käytettävää rakennusta ole kokonaan purettu, ei ole merkitystä tämän luokittelun kannalta, koska rakennuksen purkamatonta osaa ei voida luokitella direktiivin 2006/112 12 artiklan 2 kohdassa tarkoitetuksi ”rakennukseksi”.

23 KPC Herning väitti sitä vastoin, ettei maa-aluetta, jolle on sijoitettu rakennus, voida luokitella rakennusmaaksi, elleivät 19.11.2009 annetussa tuomiossa Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722) vahvistetut erityiset edellytykset täyty, mistä ei ole kyse nyt käsiteltävässä asiassa. Mainittuun tuomioon johtaneessa asiassa myyjä oli vastuussa olemassa olevan rakennuksen purkamisesta rakentamattoman maa-alueen luovuttamiseksi moniosaisen suorituksen yhteydessä.

24 KPC Herning väitti myös, että direktiivin 2006/112 12 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu rakennuksen luovutus on erotettava kyseisen direktiivin 135 artiklan 1 kohdan k alakohdassa tarkoitetusta rakentamattoman kiinteän omaisuuden luovutuksesta. Näissä säännöksissä käytettyjä ilmaisuja on tulkittava itsenäisesti niin, etteivät ne menetä vaikutustaan, mikä on vahvistettu unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä (tuomio 8.6.2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, 48 kohta; tuomio 11.6.2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07, EU:C:2009:365, 15 kohta ja tuomio 17.1.2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, 25 kohta).

25 Direktiivin 2006/112 12 artiklan 3 kohdan mukaan, luettuna yhdessä sen 135 artiklan 1 kohdan j ja k alakohdan kanssa, rakennusmaata on pidettävä rakentamattoman kiinteän omaisuuden alaryhmänä. Direktiivissä 2006/112 annetaan näin ollen jäsenvaltioiden tehtäväksi ainoastaan päättää, voidaanko rakentamatonta kiinteää omaisuutta pitää ”rakennusmaana” ja millä edellytyksillä.

26 Kansallisten viranomaisten on liiketoimen arvioimiseksi direktiivin 2006/112 nojalla otettava unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti lisäksi huomioon liiketoimen objektiivinen luonne eikä osapuolten subjektiivista aikomusta (tuomio 27.9.2007, Teleos ym., C-409/04, EU:C:2007:548, 39 kohta).

27 Näistä periaatteista seuraa KPC Herningin mukaan nyt käsiteltävässä asiassa, että kyseessä olevat kaksi myyntitoimea on luokiteltava sellaisen maa-alueen luovutukseksi, jolla sijaitsee vanha rakennus.

28 Vestre Landsret on näin ollen päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [direktiivin 2006/112] 135 artiklan 1 kohdan j alakohdan (vrt. 12 artiklan 1 kohdan a alakohta ja 2 kohta), luettuna yhdessä 135 artiklan 1 kohdan k alakohdan (vrt. 12 artiklan 1 kohdan b alakohta ja 3 kohta) kanssa, mukaista, että jäsenvaltio pääasiassa vallitsevien kaltaisissa olosuhteissa pitää sellaisen kiinteän omaisuuden luovutusta, johon luovutushetkellä sisältyy rakennus, arvonlisäverollisena rakennusmaan myyntinä, kun osapuolten aikomuksena on purkaa rakennus kokonaan tai osittain uuden rakennuksen tieltä?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

29 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään lähinnä, onko direktiivin 2006/112 12 artiklan 1 kohdan a ja b alakohtaa ja 2 ja 3 kohtaa sekä 135 artiklan 1 kohdan j ja k alakohtaa tulkittava siten, että sellaisen maa-alueen luovutuksen käsittävä liiketoimi, jolla sijaitsee rakennus kyseisen luovutuksen ajankohtana, voidaan luokitella ”rakennusmaan” luovutukseksi, kun osapuolten aikomuksena on purkaa rakennus kokonaan tai osittain uuden rakennuksen tieltä.

30 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii siten määrittämään, mitä arvonlisäverosääntelyä sovelletaan pääasiassa kyseessä oleviin kahteen myyntitoimeen, jotka ovat toteuttaneet yhtäältä Odensen satama ja KPC Herning ja toisaalta KPC Herning ja Boligforeningen Kristiansdal. Molemmat liiketoimet koskevat samaa kiinteää omaisuutta, joka koostuu maa-alueesta ja kyseisellä maa-alueella sijaitsevasta varastorakennuksesta.

31 Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, on kiistatonta, että Odensen satama käytti varastorakennusta ennen kyseessä olevia myyntitoimia ja rakennus oli täysin toimintakelpoinen KPC Herningille sekä myöhemmin Boligforeningen Kristiansdalille suoritetun luovutuksen ajankohtana. On myös kiistatonta, että tässä yhteydessä tehdyissä eri sopimuksissa asetettiin näiden myyntitoimien edellytykseksi se, että KPC Herning toteuttaa kyseessä olevalla maa-alueella sosiaaliasuntojen rakentamista koskevan rakennushankkeen.

32 Unionin tuomioistuimessa pidetyssä istunnossa KPC Herning, Tanskan hallitus ja Euroopan komissio katsoivat, että näiden kahden peräkkäisen myyntitoimen luokittelemiseksi ja siten niihin sovellettavan arvonlisäverosääntelyn määrittämiseksi niitä on arvioitava toisistaan riippumatta. Ne ovat sitä vastoin eri mieltä siitä, miten direktiiviä 2006/112 pitäisi tulkita, ja ehdottavat kolmea eri luokittelua näille liiketoimille. KPC Herningin mukaan jokainen liiketoimi on luokiteltava kyseisen direktiivin 135 artiklan 1 kohdan j alakohdassa tarkoitetuksi ”vanhan rakennuksen luovutukseksi”, kun taas Tanskan hallitus katsoo, että ne on luokiteltava mainitun direktiivin 12 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetuksi ”rakennusmaan luovutukseksi”. Komissio puolestaan erottaa kyseessä olevat kaksi liiketoimea toisistaan ja katsoo, että ensimmäinen liiketoimi koskee vanhan rakennuksen luovutusta. Toinen liiketoimi ei sitä vastoin rajoitu pelkkään myyntiin, vaan se sisältää uusien rakennusten rakentamisen. Se on täten luokiteltava ”rakennuksen ja siihen liittyvän maapohjan luovutukseksi” ennen sen ensimmäistä käyttöönottoa saman direktiivin 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetulla tavalla.

33 Nämä tulkintaerot johtuvat siitä, että KPC Herning, Tanskan hallitus ja komissio ovat eri mieltä siitä, mikä merkitys on annettava sopimusehdoille ja niistä pääteltävälle osapuolten aikomukselle luokiteltaessa liiketoimi arvonlisäverotuksen kannalta tilanteessa, jossa kiinteistön myyntiin sopimusperusteisesti liittyviä hankkeita ja töitä ei ole vielä toteutettu kyseisen kiinteistön luovutushetkellä. Käsiteltävässä asiassa on siis ratkaistava, missä määrin on otettava huomioon aikomus purkaa osittain ”Finlandkaj 12” -nimisellä maa-alueella sijaitseva varastorakennus ja korvata se uudella rakennuksella.

34 Ensiksi nousee esiin siis kysymys siitä, missä olosuhteissa useita peräkkäisiä suorituksia, kuten rakennuksen myyntiä yhdessä sen maa-alueen kanssa, jolle rakennus on rakennettu, kyseisen rakennuksen purkamista ja sen jälkeen uuden rakennuksen rakentamista, on pidettävä arvonlisäverotuksessa toisistaan riippumattomina liiketoimina tai yhtenä ainoana liiketoimena, joka käsittää useita toisiinsa erottamattomasti liittyviä suorituksia.

35 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy tältä osin ilmi, että silloin kun liiketoimi koostuu useasta eri osatekijästä ja toiminnosta, on otettava huomioon kaikki ne olosuhteet, joissa kyseinen liiketoimi suoritetaan, jotta voidaan ratkaista, onko arvonlisäverotuksen kannalta kyse kahdesta tai useammasta erillisestä suorituksesta vai yhdestä ainoasta suorituksesta (tuomio 18.10.2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, 29 kohta).

36 Unionin tuomioistuin on katsonut myös yhtäältä, että direktiivin 2006/112 1 artiklan 2 kohdan toisesta alakohdasta seuraa, että jokaista liiketoimea on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä, ja toisaalta, että jottei arvonlisäverojärjestelmän toimivuutta vaarannettaisi, taloudelliselta kannalta katsottuna yhdestä ainoasta suorituksesta koostuvaa liiketoimea ei pidä jakaa keinotekoisesti osiin (tuomio 18.10.2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, 30 kohta).

37 Useita muodollisesti erillisiä suorituksia, jotka voidaan tehdä erikseen ja joita näin voidaan erikseen verottaa tai jotka voidaan erikseen vapauttaa verosta, on tietyissä olosuhteissa täten pidettävä yhtenä ainoana liiketoimena, kun ne eivät ole itsenäisiä (tuomio 19.12.2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, 32 kohta).

38 Suoritusta on pidettävä yhtenä kokonaisuutena silloin, kun verovelvollisen tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka jakaminen osiin olisi keinotekoista (tuomio 28.2.2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, 30 kohta). Tästä on lisäksi kyse silloin, kun yksi tai useampi suoritus muodostaa pääasiallisen suorituksen ja kun muut suoritukset muodostavat yhden tai useamman liitännäisen suorituksen, jota kohdellaan verotuksellisesti samoin kuin pääasiallista suoritusta. Suoritusta on pidettävä pääsuoritukselle

liitännäisenä muun muassa silloin, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa (tuomio 19.12.2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, 34 kohta).

39 Sen ratkaisemiseksi, koostuvatko suoritukset useista itsenäisistä suorituksista vai yhdestä ainoasta suorituksesta, on tärkeää selvittää kyseisen liiketoimen luonteenomaiset osatekijät. On kuitenkin muistutettava, ettei ole olemassa ehdotonta sääntöä suorituksen laajuuden määrittämiseksi arvonlisäverotuksessa, ja täten suorituksen laajuuden määrittämisessä on otettava huomioon kaikki ne olosuhteet, joissa kyseinen liiketoimi suoritetaan (tuomio 17.1.2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, 32 kohta).

40 Tilanteen kokonaisarvioinnissa on otettava huomioon osapuolten ilmaisema aikomus liiketoimen arvonlisäverollisuudesta, jos sen tueksi on objektiivista näyttöä (tuomio 12.7.2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, 33 kohta).

41 Maa-alueen sekä sillä sijaitsevan rakennuksen, joka aiotaan purkaa osittain tai kokonaan, myynnin luokittelusta on todettava unionin tuomioistuimen jo useaan otteeseen täsmentäneen, mitkä ovat ne objektiiviset seikat, jotka voivat olla merkityksellisiä tältä osin.

42 Niinpä 19.11.2009 annetussa tuomiossa Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722, 39, 40 ja 44 kohta) todettiin aluksi, että kiinteän omaisuuden myyjän ja ostajan taloudellisena tavoitteena oli rakennuskelpoisen maa-alueen luovuttaminen. Tässä tarkoituksessa tuomiossa tuotiin esiin, että myyjä oli vastuussa kyseessä olevalla maa-alueella olleen rakennuksen purkamisesta ja että ostaja maksoi tämän purkamisen kustannukset ainakin osittain. Saman tuomion mukaan kiinteän omaisuuden luovutushetkellä rakennuksen purkaminen oli jo aloitettu. Näiden seikkojen perusteella kyseisessä tuomiossa luokiteltiin kyseessä ollut kiinteän omaisuuden luovutus ja olemassa olleen rakennuksen purkaminen yhdeksi ainoaksi rakentamattoman maa-alueen luovutusta koskevaksi liiketoimeksi.

43 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että arvonlisäverotuksen kannalta tietyn liiketoimen luokittelemiseksi huomioon otettaviin objektiivisiin seikkoihin kuuluvat lisäksi se, mihin vaiheeseen myyjän toteuttamat purku- tai muutostyöt ovat edenneet maa-alueen ja rakennuksen käsittävän kiinteän omaisuuden luovutuspäivään mennessä, se, mihin kyseistä rakennusta käytetään kyseisenä ajankohtana, ja se, että myyjä on sitoutunut suorittamaan uuden rakennuksen edellyttämät purkutyöt (ks. vastaavasti tuomio 12.7.2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, 34 kohta ja tuomio 17.1.2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, 33 kohta).

44 Lisäksi 8.7.1986 annetussa tuomiossa Kerrutt (73/85, EU:C:1986:295, 12 ja 15 kohta), jossa käsiteltiin kysymystä siitä, oliko rakennusmaan luovutus ja rakennusmaalla myöhemmin suoritettava uuden rakennuksen rakentaminen, joista oli määrätty puitesopimuksessa, luokiteltava yhdeksi ainoaksi liiketoimeksi, otettiin huomioon se, että yhtäältä maa-alueeseen kohdistunut liiketoimi ja toisaalta tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset merkitsivät eri elinkeinonharjoittajien toteuttamia oikeudellisesti erillisiä liiketoimia. Mainitussa tuomiossa todettiin näiden seikkojen perusteella, että huolimatta kaikkien kyseessä olevien liiketoimien taloudellisesta yhteydestä ja niiden yhteisestä tarkoituksesta, joka muodostui rakennuksen rakentamisesta hankitulle maa-alueelle, kyseisen asian olosuhteissa niitä ei ollut syytä luokitella yhdeksi ainoaksi liiketoimeksi.

45 Pääasiassa kyseessä olevasta ensimmäisestä myyntitoimesta, jolla KPC Herning osti Odensen satamalta kiinteää omaisuutta, joka koostui maa-alueesta ja varastorakennuksesta, on tämän tuomion 31 kohdassa jo todettu, että kyseinen varastorakennus oli sen luovutushetkellä täysin toimintakelpoinen. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, ettei kumpikaan kyseisen kauppasopimuksen osapuolista ollut vastuussa tämän varastorakennuksen purkamisesta, sillä purkaminen toteutettiin vieläpä vasta sen jälkeen, kun Boligforeningen Kristiansdal oli hankkinut kyseisen kiinteistön.

46 Näin ollen on katsottava, että tämän ensimmäisen myyntitoimen kaltainen liiketoimi on erillinen ja riippumaton KPC Herningin ja Boligforeningen Kristiansdalin myöhemmistä liiketoimista ja erityisesti kyseessä olevan varastorakennuksen osittaisesta purkamisesta.

47 Pelkästään se seikka, että Odensen sataman ja KPC Herningin tekemässä sopimuksessa sovittu myynti edellytti sitä, että KPC Herning tekee sopimuksen kohtuullisen vuokratason asuntoyhdistyksen kanssa sosiaaliasuntojen rakentamiseksi kyseessä olevalle kiinteistölle, ei voi yhdistää eri liiketoimia niin, että niitä voitaisiin pitää yhtenä ainoana jakamattomana taloudellisena suorituksena, jonka jakaminen osiin olisi keinotekoista.

48 Pääasiassa kyseessä olevalla jälkimmäisellä myyntitoimella Boligforeningen Kristiansdal osti KPC Herningiltä Odensen sataman tälle aiemmin myymän maa-alueen ja varastorakennuksen. Kuten unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta käy ilmi, luovutettaessa varastorakennus Boligforeningen Kristiansdalille sitä voitiin edelleen tosiasiallisesti käyttää. Tämän luovutuksen jälkeen myyjä eli KPC Herning ei ollut millään tavalla osallinen varastorakennuksen osittaiseen purkamiseen. Ostaja antoi omalla kustannuksellaan ja riskillään kolmannen yrityksen tehtäväksi tarvittavien töiden toteuttamisen. On siis niin, jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suoritettavana olevista tarkastuksista muuta johdu, että varastorakennuksen purkaminen on sen myynnistä riippumaton toimenpide eikä se muodosta myynnin kanssa yhtä ainoaa suoritusta taloudelliselta kannalta katsottuna.

49 On tosin selvää, että maa-alueen sekä varastorakennuksen myynnin edellytyksenä oli se, että myyjä rakentaa uuden rakennuksen säilyttäen vanhan rakennuksen tietyt olemassa olevat osat. Kuten tämän tuomion 47 kohdassa on mainittu, pelkästään tämä seikka ei kuitenkaan voi yhdistää eri liiketoimia siten, että ne muodostaisivat jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka jakaminen osiin olisi keinotekoista.

50 Kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 31 ja 32 kohdassa, pääasiassa kyseessä olevien kahden liiketoimen kaltaisten myyntitoimien ei näin ollen voida katsoa kuuluvan yhteen ja samaan kokonaisuuteen, ja niitä on arvioitava erikseen arvonlisäverotuksen kannalta.

51 Näissä olosuhteissa on vielä tarkasteltava kysymystä siitä, voidaanko näitä liiketoimia pitää direktiivin 2006/112 12 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettuna ”rakennusmaan luovutuksena”.

52 Kyseisen direktiivin 12 artiklan 3 kohdan sanamuodon mukaan mainitun säännöksen 1 kohdan b alakohdassa ”rakennusmaalla” tarkoitetaan jäsenvaltion määritelmän mukaista rakentamatonta tai rakennettua maata.

53 Jäsenvaltioiden on määritellessään sitä, mitkä maat katsotaan ”rakennusmaaksi”, noudatettava direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan k alakohdan tavoitetta vapauttaa arvonlisäverosta ainoastaan sellaisen rakentamattoman maan luovutukset, jolle ei ole tarkoitus sijoittaa rakennusta (tuomio 17.1.2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, 30 kohta).

54 Kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 59 kohdassa, jäsenvaltioiden harkintavaltaa rakennusmaan käsitteen määrittelyssä rajoittaa myös rakennuksen käsitteen soveltamisala, ja unionin lainsäätäjä on määritellyt direktiivin 2006/112 12 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa rakennuksen käsitteen hyvin laajasti niin, että siihen sisältyy ”kiinteästi maapohjaan perustettu rakennelma”.

55 Direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan j alakohdassa säädetään lisäksi muiden kuin direktiivin 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettujen rakennusten luovutusten vapauttamisesta arvonlisäverosta. Viimeksi mainitussa säännöksessä puolestaan viitataan rakennuksen tai rakennuksen osan luovutukseen siihen liittyvine maapohjineen ennen sen ensimmäistä käyttöönottoa.

56 Näin ollen kyseisissä säännöksissä, kun niitä luetaan yhdessä, erotetaan toisistaan vanhat ja uudet rakennukset siten, että vanhan kiinteistön myynti on pääsääntöisesti vapautettu arvonlisäverosta (tuomio 16.11.2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, 30 kohta).

57 Näiden säännösten tarkoituksena on se, että vanhan rakennuksen myynti ei aiheuta vastaavaa arvonlisäystä. Rakennuksen ensimmäisen loppukäyttäjälle luovutuksen – joka merkitsee valmistusprosessin päättymistä – jälkeisestä myynnistä ei nimittäin aiheudu merkittävää arvonlisäystä, ja sen vuoksi myynti on pääsääntöisesti vapautettava verosta (tuomio 16.11.2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, 31 kohta).

58 Nyt käsiteltävässä tapauksessa vaikuttaa siltä, ettei pääasiassa kyseessä olevan kiinteän omaisuuden ensimmäinen myynti eikä sen jälkimmäinen myyntikään lisännyt kyseisen kiinteistön taloudellista arvoa, joten näistä kahdesta liiketoimesta ei ole aiheutunut tämän tuomion edellisissä kohdissa mainitun oikeuskäytännön mukaisesti merkittävää arvonlisäystä, jotta ne olisivat arvonlisäveronalaisia.

59 Vaikka pääasiassa kyseessä olevien myyntien kohteena olevan kaltaisen täysin toimintakelpoisen varastorakennuksen myynti voitaisiin luokitella rakennusmaan luovutukseksi eikä vanhan rakennuksen luovutukseksi siihen liittyvine maapohjineen pelkästään kauppasopimuksen osapuolten aikomuksen perusteella, tämä loukkaisi direktiivin 2006/112 periaatteita ja saattaisi tehdä tyhjäksi kyseisen direktiivin 135 artiklan 1 kohdan j alakohdassa säädetyn vapautuksen sisällön.

60 Tällainen tulkinta olisi mainitun säännöksen vastainen. Direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen vapautusten määrittelemiseksi käytettyjen ilmaisujen tulkinnan tulee nimittäin soveltua yhteen niiden tavoitteiden kanssa, joihin näillä vapautuksilla pyritään, ja siinä on noudatettava yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Näitä ilmaisuja ei täten saa tulkita niin, että vapautukset menettäisivät tavoitellut vaikutuksensa (ks. vastaavasti tuomio 16.11.2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, 39 ja 40 kohta).

61 Lisäksi on niin, kuten 19.11.2009 annetusta tuomiosta Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722) ja 17.1.2013 annetusta tuomiosta Woningstichting Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20) ilmenee, että sellaisen kiinteän omaisuuden myynnin, joka koostuu maa-alueesta ja rakennuksesta, joka aiotaan purkaa, katsotaan muodostavan yhden ainoan liiketoimen, jonka tarkoituksena on rakentamattoman maan luovutus eikä rakennuksen luovutus siihen liittyvine maapohjineen, ainoastaan silloin, kun tietyt objektiiviset olosuhteet ovat olemassa, kuten muun muassa tämän tuomion 42 ja 43 kohdassa luetellut olosuhteet, jotka osoittavat, että myynti liittyy niin läheisesti rakennuksen purkamiseen, että niiden jakaminen osiin olisi keinotekoista.

62 Näin ollen on niin, että yhtäältä pääasiassa kyseessä olevan Odensen sataman KPC Herningille suorittaman kiinteän omaisuuden myynnin ja toisaalta KPC Herningin Boligforeningen Kristiansdalille suorittaman tämän kiinteistön jälleenmyynnin – jotka molemmat ovat taloudellisesti itsenäisiä liiketoimia eivätkä muodosta muiden suoritusten kanssa yhtä ainoaa liiketoimea – kaltaista liiketoimea, joka käsittää sellaisen maa-alueen luovutuksen, jolle on jo rakennettu täysin toimintakelpoinen rakennus, ei voida luokitella rakennusmaan myynniksi, jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suoritettavana olevista tarkastuksista muuta johdu.

63 Kaikesta edellä esitetystä seuraa, että esitettyyn kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 12 artiklan 1 kohdan a ja b alakohtaa ja 2 ja 3 kohtaa sekä 135 artiklan 1 kohdan j ja k alakohtaa on tulkittava siten, että sellaisen maa-alueen luovutuksen käsittävää liiketoimea, jolla sijaitsee rakennus kyseisen luovutuksen ajankohtana, ei voida luokitella ”rakennusmaan” luovutukseksi, kun tämä liiketoimi on taloudellisesti riippumaton muista suorituksista eikä se muodosta näiden kanssa yhtä ainoaa liiketoimea, vaikka osapuolten aikomuksena on purkaa rakennus kokonaan tai osittain uuden rakennuksen tieltä.

Oikeudenkäyntikulut

64 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 12 artiklan 1 kohdan a ja b alakohtaa ja 2 ja 3 kohtaa sekä 135 artiklan 1 kohdan j ja k alakohtaa on tulkittava siten, että sellaisen maa-alueen luovutuksen käsittävää liiketoimea, jolla sijaitsee rakennus kyseisen luovutuksen ajankohtana, ei voida luokitella ”rakennusmaan” luovutukseksi, kun tämä liiketoimi on taloudellisesti riippumaton muista suorituksista eikä se muodosta näiden kanssa yhtä ainoaa liiketoimea, vaikka osapuolten aikomuksena on purkaa rakennus kokonaan tai osittain uuden rakennuksen tieltä.

Allekirjoitukset