Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

4. september 2019*

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Sellise maatüki müük, millel võõrandamise hetkel asub ehitis – Kvalifitseerimine – Artiklid 12 ja 135 – Mõiste „ehitusmaa“ – Mõiste „ehitis“ – Tegeliku majandusliku ja kaubandusliku sisu hindamine – Objektiivsete asjaolude hindamine – Poolte tahe

Kohtuasjas C-71/18,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Vestre Landsreti (läänepiirkonna apellatsioonikohus, Taani) 24. jaanuari 2018. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 2. veebruaril 2018, menetluses

Skatteministeriet

versus

KPC Herning,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president J.-C. Bonichot (ettekandja), kohtunikud C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen ja M. Safjan,

kohtujurist: M. Bobek,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikku menetlust ja 30. jaanuari 2019. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– KPC Herning, esindajad: *advokat* K. Bastian ja *advokat* T. Frøbert,

– Taani valitsus, esindajad: J. Nymann-Lindegren ja M. Wolff, keda abistas *advokat* S. Horsbøl Jensen,

– Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja N. Gossement, keda abistas *advokat* H. Peytz,

olles 19. märtsi 2019. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: taani.

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artiklite 12 ja 135 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Skatteministerieti (Taani maksuministeerium) ja Taani õiguse alusel asutatud äriühingu KPC Herning A/S vahelises kohtuvaidluses kinnisasja võõrandamiselt tasumisele kuuluva käibemaksu üle.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi 2006/112 artikli 1 lõikes 2 on sätestatud:

„Ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks on kohaldada kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi.

Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulukomponentide pealt.

[…]“.

4 Direktiivi artiklis 12 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.

[…]

3. Lõike 1 punktis b käsitatakse „ehitusmaana“ hoonestamata või hoonestatud maad, mis vastab liikmesriikide vastavatele määratlustele.“

5 Direktiivi 2006/112 artiklis 135 on sätestatud:

„1. Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[…]

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

k) ehitiseta maa, välja arvatud artikli 12 lõike 1 punktis b nimetatud ehitusmaa võõrandamine;

[…]“.

Taani õigus

6 12. juuni 2009. aasta seadusega nr 520 muudetud redaktsioonis on käibemaksuseaduse (Lovbekendtgørelse om merværdiafgift), mis on konsolideeritud 21. juuni 2016. aastal numbriga 760 (edaspidi „käibemaksuseadus“), § 13 lõike 1 punktis 9 ette nähtud:

1. „Maksust on vabastatud järgmised kaubad ja teenused:

[…]

9) kinnisasja võõrandamine. Maksuvabastus ei kehti siiski järgmiste tehingute puhul:

a) uue ehitise või uue ehitise ja selle aluse maa võõrandamine;

b) arendatud või arendamata ehitusmaa, eriti hoonestatud maa võõrandamine.“

7 Selle seaduse § 13 lõige 3 on sõnastatud järgmiselt:

„Maksuminister võib kehtestada üksikasjalikud eeskirjad seoses kinnisasja määratlusega lõike 1 punkti 9 tähenduses.“

8 2. detsembri 2010. aasta määrusega nr 1370 käibemaksuseadust käsitleva määruse muutmise kohta (bekendtgørelse nr. 1370 om ændring af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven) kasutas maksuminister käibemaksuga maksustatavate tehingute määratlemiseks käibemaksuseaduse § 13 lõikega 3 antud volitust. Põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis on selle määruse sätted üle võetud 30. juuni 2015. aasta määrusesse nr 808 käibemaksu kohta (bekendtgørelse om merværdiafgift; edaspidi „käibemaksumäärus“). Määruse § 54 lõikes 1 on sätestatud:

„Käibemaksuseaduse § 13 lõike 1 punkti 9 alapunktis a osutatud mõiste „ehitis“ tähendab maaga püsivalt ühendatud rajatist, mis on valmis ehitatud vastavalt selle kasutusotstarbele. Sellise ehitise osade võõrandamine loetakse samuti ehitise võõrandamiseks.“

9 Käibemaksumääruse § 56 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Käibemaksuseaduse § 13 lõike 1 punkti 9 alapunktis b osutatud mõiste „ehitusmaa“ tähendab hoonestamata maad, mis on planeerimisseaduse või selle alusel vastu võetud sätete kohaselt määratud otstarbeks, mis võimaldab püstitada ehitisi käesoleva määruse § 54 tähenduses.“

10 Uute ehitiste ja ehitusmaa müügi käibemaksuga maksustamist käsitleva maksuministeeriumi juhise (Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde) punktis 2.2 on sätestatud:

„Ehitiste ja nende aluse maa võõrandamist ei maksustata käibemaksuga, kui need ei ole uued ehitised.

Kui võõrandamine toimub uue ehitise püstitamiseks, käsitatakse võõrandamist siiski ehitusmaa võõrandamisena.

[…]

Kui lepitakse kokku, et müüja lammutab ehitise, või kui müügilepingust nähtub, et ostja omandab ehitised lammutamiseks, on tegemist ehitusmaa müügiga.

Muudel juhtudel ei saa ostja tahe olla otsustav hindamisel, kas tegemist on ehitusmaa võõrandamisega.

Kriteeriumid, mida võib eraldi või koos arvesse võtta, et teha kindlaks, kas tegemist on ehitusmaa võõrandamisega, võivad näiteks olla müügilepingus kindlaksmääratud hind võrreldes sarnaste kinnisasjade turuväärtusega, ehitise laad (kuur), ühenduse puudumine avalike või kommertsteenustega, kinnisasja varasem kasutus ja ehitise laad (nt asjade hoidmiseks mõeldud ait, mis ei vasta kõige elementaarsematele edaspidise kasutamise tingimustele).

Kui jõutakse järeldusele, et võõrandamine toimus uue ehitise püstitamiseks, käsitatakse võõrandamist ehitusmaa võõrandamisena.

[…]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

11 KPC Herning on Taani kinnisvaraarendus- ja ehitusettevõte, kes koostab Taanis ehitusprojekte ja teeb ehitustöid „võtmed kätte“ lepingute alusel.

12 KPC Herning ja üldine elamuühistu Boligforeningen Kristiansdal otsustasid 2013. aasta mais alustada projekti „Finlandkaj 12“ väljatöötamist noortele mõeldud sotsiaalkorterite ehitamiseks Odense Havnile (Odense sadam) kuuluval maatükil. Projekt arutati läbi Odense linna ja Odense sadamaga.

13 KPC Herning ostis 2013. aasta sügisel Odense sadamas maatüki „Finlandkaj 12“ koos sellele maatükile püstitatud laohoonega. Müügilepingus oli sätestatud palju tingimusi, nende hulgas ka tingimus, mille kohaselt KPC Herning pidi sõlmima üldise elamuühistuga lepingu kõnealusele maatükile sellise ehitise püstitamise kohta, kus on noortele mõeldud sotsiaalkorterid.

14 KPC Herning müüs maatüki „Finlandkaj 12“ koos laohoonega Boligforeningen Kristiansdalile 5. detsembril 2013. Poolte vahel selleks sõlmitud lepingud moodustasid üldise lepingulise raamistiku, millest nähtub, et müük toimus tingimusel, et KPC Herning kohustub sellele maatükile projekteerima ja ehitama noortele mõeldud sotsiaalkorterid, mida ta pakub „võtmed kätte“ põhimõttel.

15 Täpsemalt oli ette nähtud, et Boligforeningen Kristiansdal peab „Finlandkaj 12“ maatükil asuva laohoone osaliselt lammutama, jättes alles ainult idapoolse katuseviilu keskmise osa ja tehniliste seadmete teatavad osad. Lisaks leppisid pooled kokku, et KPC Herning on kohustatud andma sellel maatükil ehitise, mis on täielikult valmis, eluasemetena kasutamiseks. Boligforeningen Kristiansdal korraldas laohoone osalise lammutamise omal kulul ja riisikol.

16 Vaidlust ei ole selles, et maatüki ja laohoone järgmiste võõrandamiste ajal oli hoone täielikult toimiv.

17 KPC Herning esitas 10. detsembril 2013 Skatterådetile (riigi maksuamet, Taani) küsimuse, kas „Finlandkaj 12“ maatüki ja laohoone müük Odense sadama poolt ning sama kinnistu edasimüük on käibemaksust vabastatud. Amet andis 24. juunil 2014 eitava vastuse.

18 KPC Herning esitas selle peale vaide, mida lahendades Landsskatteret (maksuvaidlusi lahendav haldusorgan, Taani) 9. detsembri 2015. aasta otsuses leidis, et kõnealust kinnisasja ei tule käsitada ehitusmaana, mille müük oleks käibemaksuga maksustatav, kuna kahe müügitehingu ajal asus sellel ehitis. Ühtlasi märkis ta, et kuna Boligforeningen Kristiansdal oli pärast Odense sadama ja KPC

Herningi vahelist müügitehingut teinud lammutustöid, ei saanud ka asuda seisukohale, et need kaks poolt tegid üheainsa tehingu, mis hõlmab lammutamist, nagu see oli kohtuasjas, milles on tehtud 19. novembri 2009. aasta kohtuotsus Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722).

19 Maksuministeerium esitas 9. märtsil 2016 Landsskattereti (maksuvaidlusi lahendav haldusorgan) otsuse peale kaebuse retten i Herningile (Herningi kohus, Taani), kes suunas kohtuasja Vestre Landsretile (läänepiirkonna apellatsioonikohus, Taani) põhjusel, et see puudutas põhimõttelisi küsimusi.

20 Maksuministeerium väitis eelotsusetaotluse esitanud kohtus, et vastavalt 19. novembri 2009. aasta kohtuotsusele Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722, punkt 43) on mõiste „ehitusmaa“ määratlemine liikmesriikide pädevuses. Seda pädevust tuleb teostada direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktides j ja k ette nähtud maksuvabastustest tulenevates piirides, kui tegemist on kinnisasjaga, mis koosneb ehitisest ja selle alusest maast, või hoonestamata kinnisasjaga, mille sihtotstarve ei luba ehitise püstitamist.

21 Taani õiguses hõlmab mõiste „ehitusmaa“ hoonestamata maatükke, arvestades, et tegelik majanduslik sisu ja seega küsimus, kas kinnisasi on määratud uue hoone püstitamiseks, on selles osas määrava tähtsusega. Selline tõlgendus ei muuda direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkti j sisutühjaks, kuna see ei too kaasa kõigi olemasolevate ehitiste ja nende aluse maa võõrandamise käsitamist ehitusmaa võõrandamisena. Ühtlasi on see kooskõlas 20. veebruari 1997. aasta kohtuotsusega DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, punkt 23), mille kohaselt tegelik majanduslik sisu on ühise käibemaksusüsteemi kohaldamise põhikriteerium.

22 Seega tuleb Odense sadama ja KPC Herningi vahelisi tehinguid käsitada ehitusmaa võõrandamisena. Asjaolu, et maatükil asunud ja laohoonena kasutatud ehitist ei lammutatud täielikult, ei mõjuta seda käsitust, kuna lammutamata jäänud osa ei saa pidada „ehitiseks“ direktiivi 2006/112 artikli 12 lõike 2 tähenduses.

23 KPC Herning väidab seevastu, et maatükki, millel asub ehitis, ei saa käsitada ehitusmaana, välja arvatud juhul, kui on täidetud 19. novembri 2009. aasta kohtuotsusest Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722) tulenevad eritingimused, mis käesolevas kohtuasjas ei ole täidetud. Nimetatud kohtuotsuse aluseks olevas kohtuasjas oli müüja kohustunud lammutama olemasoleva ehitise, et võõrandada teenusepaketi raames hoonestamata maatükk.

24 Lisaks väitis KPC Herning, et ehitiste võõrandamist tuleb eristada hoonestamata kinnisasjade võõrandamisest vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 12 lõikele 2 ja artikli 135 lõike 1 punktile k. Neis sätetes kasutatud mõisteid tuleb tõlgendada autonoomselt, säilitades nende toime, mida kinnitab Euroopa Kohtu praktika (8. juuni 2000. aasta kohtuotsus Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, punkt 48, 11. juuni 2009. aasta kohtuotsus RLRE Tellmer Property, C-572/07, EU:C:2009:365, punkt 15, ja 17. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, punkt 25).

25 Vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 12 lõikele 3 koostoimes artikli 135 lõike 1 punktidega j ja k on ehitusmaa hoonestamata kinnisasjade alaliik. Seega annab direktiiv 2006/112 liikmesriikidele üksnes õiguse otsustada, kas ja millistel tingimustel võib hoonestamata kinnisasja käsitada „ehitusmaana“.

26 Lisaks on liikmesriigi ametiasutustel, kui nad hindavad tehingut direktiivi 2006/112 põhjal, Euroopa Kohtu praktika kohaselt kohustus võtta arvesse tehingu objektiivset sisu, mitte poolte subjektiivset tahet (27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Teleos jt, C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 39).

27 Käesolevas kohtuasjas järeldub neist põhimõtetest, et kahte vaidlusalust tehingut tuleb käsitada sellise maatüki võõrandamisena, millel asub vana ehitis.

28 Neil asjaoludel otsustas Vestre Landsret (läänepiirkonna apellatsioonikohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas ühelt poolt [direktiivi 2006/112] artikli 135 lõike 1 punktiga j ning artikli 12 lõike 1 punkti a ja lõikega 2 ja teiselt poolt artikli 135 lõike 1 punktiga k ning artikli 12 lõike 1 punkti b ja lõikega 3 on kooskõlas see, kui liikmesriik sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas käsitab sellise maa võõrandamist, millel on võõrandamise hetkel ehitis, ehitusmaa võõrandamisena, millele kohaldatakse käibemaksu, kui poolte tahe on suunatud ehitise täielikule või osalisele lammutamisele, et võimaldada uue ehitise püstitamist?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

29 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas direktiivi 2006/112 artikli 12 lõike 1 punkte a ja b ning lõikeid 2 ja 3, samuti artikli 135 lõike 1 punkte j ja k tuleb tõlgendada nii, et sellise maatüki võõrandamise tehingut, millel on võõrandamise hetkel ehitis, võib käsitada „ehitusmaa“ võõrandamisena, kui poolte tahe on suunatud ehitise täielikule või osalisele lammutamisele, et võimaldada uue ehitise püstitamist.

30 Eelotsusetaotluse esitanud kohus püüab seega kindlaks teha, milliseid käibemaksunorme tuleb kohaldada kahele põhikohtuasjas vaidlusalusele müügitehingule, mille pooled olid esiteks Odense sadam ja KPC Herning ning teiseks KPC Herning ja Boligforeningen Kristiansdal. Mõlemad tehingud puudutasid sama kinnisasja, mis koosneb maatükist ja sellel asuvast ehitisest, mida kasutati laohoonena.

31 Nagu nähtub eelotsusetaotlusest, ei ole vaidlust selles, et Odense sadam kasutas laohoone otstarbega ehitist enne vaidlusaluseid müügitehinguid, ning et see oli KPC Herningile ja hiljem Boligforeningen Kristiansdalile võõrandamise hetkel täielikult toimiv. Samuti on selge, et mitmesuguste sellega seoses sõlmitud lepingute kohaselt pidid need müügitehingud toimuma tingimusel, et KPC Herning püstitab kõnealusele maatükile ehitise, kus on sotsiaalkorterid.

32 KPC Herning, Taani valitsus ja Euroopa Komisjon leidsid Euroopa Kohtu istungil, et kahe järjestikuse müügitehingu käsitamiseks ja seega nende käibemaksunormide kindlakstegemiseks, mille kohaldamisalasse need kuuluvad, tuleb tehinguid hinnata teineteisest sõltumatult. Samas vaidlevad nad omavahel selle üle, millisest direktiivi 2006/112 tõlgendusest tuleb lähtuda, ja teevad nende tehingute käsitamiseks kolm erinevat ettepanekut. Kui KPC Herning leiab, et mõlemaid tehinguid tuleb käsitada „vana hoone võõrandamisena“ direktiivi artikli 135 lõike 1 punkti j tähenduses, siis Taani valitsuse hinnangul tuleb neid käsitada „ehitusmaa võõrandamisena“ direktiivi artikli 12 lõike 1 punkti b tähenduses. Komisjon omakorda eristab kahte vaidlusalust tehingut ja leiab, et esimene tehing puudutab vana hoone võõrandamist. Teine tehing seevastu ei ole lihtne müük, vaid see hõlmab uute ehitiste püstitamist. Järelikult tuleb seda käsitada „ehitise ja selle aluse maa võõrandamisena“ enne esmast kasutuselevõttu direktiivi artikli 12 lõike 1 punkti a tähenduses.

33 Erinevad tõlgendused tulenevad sellest, et KPC Herning, Taani valitsus ja komisjon on erineval arvamusel, millist tähtsust omavad – tehingu käsitamisel käibemaksu seisukohast – lepingusätted ja poolte tahe, mida võib nende põhjal tuletada, olukorras, kus kinnisasja müügiga lepingu kohaselt seotud projekte ja töid ei olnud kinnisasja võõrandamise hetkel veel teostatud. Käesoleval juhul on seega oluline kindlaks teha, kas ja millisel määral tuleb arvesse võtta tahet „Finlandkaj 12“ maatükile püstitatud olemasolev, laohoonena kasutatav ehitis osaliselt lammutada ja tahet asendada see uue ehitisega.

34 Nii tekib kõigepealt küsimus, millistel asjaoludel tuleb mitut järjestikust sooritust – ehitise müük koos maatükiga, millele see on püstitatud, ehitise lammutamine, seejärel uue ehitise püstitamine – käibemaksu seisukohast käsitada mitme üksteisest sõltumatu tehinguna või ühe tehinguna, mis koosneb mitmest omavahel lahutamatult seotud sooritusest.

35 Sellega seoses nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et kui tehing koosneb mitmest erinevast osast ja toimingust, tuleb arvesse võtta kõiki asjasse puutuva tehingu toimumisel esinevaid asjaolusid, selleks et teha kindlaks, kas käibemaksuga maksustamise eesmärgil on tegemist kahe või enama eraldiseisva sooritusega või ühe sooritusega (18. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, punkt 29).

36 Euroopa Kohus on samuti leidnud, et ühelt poolt tuleneb direktiivi 2006/112 artikli 1 lõike 2 teisest lõigust, et üldjuhul tuleb iga tehingut pidada eraldiseisvaks ja sõltumatuks, ning et teiselt poolt – vältimaks käibemaksusüsteemi toimimise moonutamist – ei tohi majanduslikus mõttes ühest sooritusest koosnevat tehingut kunstlikult osadeks lahutada (18. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, punkt 30).

37 Järelikult tuleb teatud asjaoludel paljusid formaalselt eraldiseisvaid teenuseid, mida võib osutada eraldi ja mis selliselt kuuluvad eraldi maksustamisele või maksust vabastamisele, käsitada üheainsa tehinguna, kui need ei ole sõltumatud (19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punkt 32).

38 Sooritust tuleb pidada üheks soorituseks siis, kui kaks või mitu maksukohustuslase poolt tehtuga hõlmatud aspekti või toimingut on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik (28. veebruari 2019. aasta kohtuotsus Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, punkt 30). Nii on see ka juhul, kui üks või mitu tehingut moodustavad ühe põhitehingu ja kui muu(d) tehingu(d) moodustavad ühe või mitu kõrvaltehingut, mida maksustatakse samamoodi nagu põhitehingut. Tehingut käsitatakse põhitehingu kõrvaltehinguna eeskätt siis, kui see ei ole kliendi jaoks omaette eesmärk, vaid osutatava põhiteenuse parematel tingimustel kasutamise vahend (19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punkt 34).

39 Selleks et teha kindlaks, kas osutatud teenused on sõltumatud või kujutavad endast ühtainsat teenust, tuleb nimelt uurida asjaomase tehingu iseloomulikke tunnuseid. Teenuse ulatuse kindlakstegemisel käibemaksu mõttes puudub siiski absoluutne reegel, mistõttu tuleb teenuse ulatuse kindlakstegemisel võtta arvesse kõnealuse tehingu kõiki asjaolusid kogumis (17. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 32).

40 Tehingu kõigi asjaolude hindamisel tuleb arvesse võtta poolte avaldatud tahet seoses tehingu käibemaksuga maksustamisega, tingimusel et seda kinnitavad objektiivsed asjaolud (12. juuli 2012. aasta kohtuotsus J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, punkt 33).

41 Seoses sellise maatüki müügiga, millel on olemasolev ehitis, mille osalist või täielikku lammutamist kavandatakse, on Euroopa Kohus korduvalt andnud selgitusi objektiivsete asjaolude kohta, mis võivad sellisel juhul tähtsust omada.

42 Nii on Euroopa Kohus 19. novembri 2009. aasta kohtuotsuses Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722, punktid 39, 40 ja 44) kõigepealt kindlaks teinud, et kinnisasja müüja ja ostja taotletav majanduslik eesmärk oli anda üle ehitustöödeks valmis maatükk. Ta märkis seoses sellega, et müüja oli kohustatud lammutama maatükil olemasoleva ehitise ja et lammutamise kulud jäid vähemalt osaliselt ostja kanda. Samuti tõi ta esile, et kinnisasja võõrandamise kuupäeval oli ehitise lammutamist juba alustatud. Arvestades neid asjaolusid, käsitas Euroopa Kohus kõnealuse kinnisasja võõrandamist ja olemasoleva ehitise lammutamist ühe tehinguna, mis puudutab hoonestamata maatüki võõrandamist.

43 Euroopa Kohtu praktikast nähtub, et asjas tähtsust omavateks objektiivseteks asjaoludeks, mida tuleb arvesse võtta konkreetse tehingu hindamisel käibemaksu seisukohast, on muu hulgas müüja korraldatud lammutus- või ümberehitustööde seis maatükist ja ehitisest koosneva kinnisasja võõrandamise kuupäeval, kinnisasja kasutusotstarve samal kuupäeval ning müüja kohustus teha lammutustöid, et edaspidi saaks ehitada uue hoone (vt selle kohta 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, punkt 34, ja 17. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, punkt 33).

44 Ühtlasi on Euroopa Kohus 8. juuli 1986. aasta kohtuotsuses Kerrutt (73/85, EU:C:1986:295, punktid 12 ja 15) – milles ta lahendas küsimust, kas ehitusmaa võõrandamist ja seejärel sellele maale uue ehitise püstitamist, mis olid ette nähtud raamlepinguga, tuleb käsitada ühe tehinguna – arvesse võtnud asjaolu, et ühelt poolt tehing maatükiga ning teiselt poolt kaubatarned ja teenused moodustasid mitu eraldiseisvat tehingut, mille sooritasid erinevad ettevõtjad. Ta leidis, arvestades neid asjaolusid, et vaatamata kõigi vaidlusaluste majandustehingute omavahelistele seostele ja ühisele eesmärgile, mis seisnes ehitise püstitamises soetatud maatükile, ei olnud selle kohtuasja asjaoludel alust käsitada neid üheainsa tehinguna.

45 Põhikohtuasjas on seoses esimese müügitehinguga, mille käigus KPC Herning ostis Odense sadamas kinnisasja, mis koosneb maatükist ja laohoonena kasutatavast ehitisest, käesoleva kohtuotsuse punktis 31 juba sedastatud, et laohoone oli võõrandamise hetkel täielikult toimiv. Eelotsusetaotlusest nähtub, et ükski müügilepingu pool ei olnud kohustatud laohoonet lammutama ja et lammutamine toimus alles pärast kõnealuse kinnisasja üleminekut Boligforeningen Kristiansdali omandisse.

46 Neil asjaoludel tuleb asuda seisukohale, et selline tehing nagu see esimene müügitehing on eraldiseisev ja sõltumatu hilisematest tehingutest, mille tegid KPC Herning ja Boligforeningen Kristiansdal, ning eelkõige kõnealuse laohoone osalisest lammutamisest.

47 Ainuüksi asjaolu, et leping Odense sadama ja KPC Herningi vahel oli sõlmitud tingimusel, et KPC Herning sõlmib üldise elamuühistuga lepingu kõnealusele maatükile sotsiaalkorterite ehitamise kohta, ei saa erinevaid tehinguid siduda nii, et neid võiks käsitada ühe lahutamatu majandustehinguna, mille osadeks jagamine oleks kunstlik.

48 Põhikohtuasjas vaidlusaluse teise müügitehingu raames ostis Boligforeningen Kristiansdal KPC Herningilt maatüki ja laohoone, mille Odense sadam oli eelnevalt müünud viimati nimetatud äriühingule. Nagu nähtub Euroopa Kohtu käsutuses oleva toimiku materjalidest, sai laohoonet Boligforeningen Kristiansdalile võõrandamise hetkel veel tegelikult kasutada. Pärast seda võõrandamist ei olnud müüja KPC Herning laohoone osalisse lammutamisse üldse kaasatud. Ostja tegi vajalikud tööd omal kulul ja riisikol ülesandeks kolmandast isikust ettevõtjale. Seega selgub, et kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu teostatav kontroll ei tõenda vastupidist, siis on laohoone lammutamine selle müügist sõltumatu tehing ega moodusta sellega koos majanduslikus mõttes ühte sooritust.

49 Kahtlemata on ilmnenud, et maatüki müük koos laohoonega toimus tingimusel, et müüja hakkab püstitama uut ehitist, säilitades vana hoone teatavad olemasolevad osad. Nagu on aga selgitatud käesoleva kohtuotsuse punktis 47, ei piisa ainuüksi sellest asjaolust, et siduda erinevaid tehinguid nii, et need moodustaksid ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik.

50 Seega, nagu ka kohtujurist oma ettepaneku punktides 31 ja 32 esile tõi, ei saa selliseid müügitehinguid nagu kaks vaidlusalust tehingut põhikohtuasjas käsitada ühe ja sama paketi osadena ja neid tuleb käibemaksu seisukohast eraldi hinnata.

51 Neid asjaolusid arvestades tuleb veel uurida küsimust, kas neid tehinguid võib pidada „ehitusmaa võõrandamiseks“ direktiivi 2006/112 artikli 12 lõike 1 punkti b tähenduses.

52 Nimetatud direktiivi artikli 12 lõike 3 sõnastuse järgi käsitatakse „ehitusmaana“ lõike 1 punkti b tähenduses hoonestamata või hoonestatud maad, mis vastab liikmesriikide vastavatele määratlustele.

53 Liikmesriikidel tuleb selle määratlemisel, millist maatükki võib pidada „ehitusmaaks“, lähtuda käibemaksudirektiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktiga k taotletud eesmärgist vabastada käibemaksust üksnes sellise hoonestamata maatüki võõrandamine, millele ei kavandata hoone ehitamist (17. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, punkt 30).

54 Nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 59, on liikmesriikide kaalutlusruum mõiste „ehitusmaa“ määratlemisel piiratud ka mõistega „ehitis“, mille liidu seadusandja on direktiivi 2006/112 artikli 12 lõike 2 esimeses lõigus üsna laialt määratlenud nii, et see tähendab „igasugust maaga püsivalt ühendatud rajatist“.

55 Ühtlasi on direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktis j ette nähtud käibemaksuvabastus ehitise võõrandamise korral, välja arvatud artikli 12 lõike 1 punktis a nimetatud juhtudel. See säte viitab omakorda ehitise, ehitise osa või ehitise aluse maa võõrandamisele enne esmast kasutuselevõttu.

56 Seega eristatakse nende sätete koostoimes olemasolevat ja uut ehitist, kuna olemasoleva kinnisasja võõrandamine ei ole põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (16. novembri 2017. aasta kohtuotsus Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punkt 30).

57 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 (16. novembri 2017. aasta kohtuotsus Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punkt 31).

58 Käesoleval juhul tundub, et põhikohtuasjas vaidlusaluse kinnisasja esimene ega teine müük ei kasvatanud kinnisasja majanduslikku väärtust, mistõttu need kaks tehingut ei tekitanud märkimisväärset lisandväärtust, et need oleksid käibemaksuga maksustatavad vastavalt käesoleva kohtuotsuse eelmistes punktides viidatud kohtupraktikale.

59 Kui sellist täielikult toimiva laohoone müüki nagu põhikohtuasjas vaidlusalused müügid saaks käsitada ehitusmaa võõrandamisena, mitte vana hoone ja selle aluse maa võõrandamisena, tuginedes ainuüksi müügilepingus avaldatud poolte tahtele, rikuks see direktiivi 2006/112 põhimõtteid ja võiks jätta sisutühjaks selle direktiivi artikli 135 lõike 1 punktis j ette nähtud maksuvabastuse.

60 Selline tõlgendus oleks nimetatud sättega vastuolus. Direktiivi 2006/112 artikli 135 lõikes 1 loetletud maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud mõistete tõlgendus peab nimelt olema kooskõlas nendega taotletavate eesmärkidega ja järgima neutraalse maksustamise põhimõtte nõudeid, mis on ühise käibemaksusüsteemi lahutamatu osa. Neid mõisteid ei saa tõlgendada nii, et kaob nende maksuvabastuste toime (vt selle kohta 16. novembri 2017. aasta kohtuotsus Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punktid 39 ja 40).

61 Lisaks, nagu tuleneb 19. novembri 2009. aasta kohtuotsusest Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722) ja 17. jaanuari 2013. aasta kohtuotsusest Woningstichting Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20), käsitatakse sellise kinnisasja müüki, mis koosneb maatükist ja ehitisest, mille lammutamist kavandatakse, ühe tehinguna, mille ese on hoonestamata maatüki müük, mitte ehitise ja selle aluse maa müük, üksnes juhul, kui on täidetud teatavad objektiivsed tingimused, nagu käesoleva kohtuotsuse punktides 42 ja 43 loetletud tingimused, mis näitavad, et müük on hoone lammutamisega nii tihedalt seotud, et nende osadeks jagamine oleks kunstlik.

62 Järelikult tehingut, mis seisneb sellise maatüki võõrandamises, millele on juba püstitatud täielikult toimiv ehitis – nagu esiteks põhikohtuasjas asjasse puutuva kinnisasja müüki Odense sadama poolt KPC Herningile ja teiseks selle kinnisasja edasimüüki KPC Herningi poolt Boligforeningen

Kristiansdalile, mis on majanduslikult sõltumatud ega moodusta koos muude teenustega ühte tehingut –, ei saa käsitada ehitusmaa võõrandamisena, kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu teostatav kontroll ei tõenda vastupidist.

63 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 12 lõike 1 punkte a ja b ning lõikeid 2 ja 3, samuti artikli 135 lõike 1 punkte j ja k tuleb tõlgendada nii, et sellise maatüki võõrandamise tehingut, millel on võõrandamise hetkel ehitis, ei saa käsitada „ehitusmaa“ võõrandamisena, kui tehing on muudest sooritustest majanduslikult sõltumatu ega moodusta koos nendega ühte tehingut, isegi kui poolte tahe on suunatud ehitise täielikule või osalisele lammutamisele, et võimaldada uue ehitise püstitamist.

Kohtukulud

64 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 (esimene koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 12 lõike 1 punkte a ja b ning lõikeid 2 ja 3, samuti artikli 135 lõike 1 punkte j ja k tuleb tõlgendada nii, et sellise maatüki võõrandamise tehingut, millel on võõrandamise hetkel ehitis, ei saa käsitada „ehitusmaa“ võõrandamisena, kui tehing on muudest sooritustest majanduslikult sõltumatu ega moodusta koos nendega ühte tehingut, isegi kui poolte tahe on suunatud ehitise täielikule või osalisele lammutamisele, et võimaldada uue ehitise püstitamist.

Allkirjad