

Downloaded via the EU tax law app / web

Asia C-461/08

Don Bosco Onroerend Goed BV

vastaan

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlandenin esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – 13 artiklan B kohdan g alakohdan ja 4 artiklan 3 kohdan a alakohdan tulkinta – Sellaisen maa-alueen luovutus, jolla sijaitsee osittain purettu rakennus, jonka tilalle on tarkoitus rakentaa uusi rakennus – Vapauttaminen arvonlisäverosta

Tuomion tiivistelmä

Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Kuudennessa direktiivissä säädetyt vapautukset – Rakennuksen ja siihen liittyvän maa-alueen luovutusten vapauttaminen

(Neuvoston direktiivin 77/388 4 artiklan 3 kohdan a alakohta ja 13 artiklan B kohdan g alakohta)

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388 13 artiklan B kohdan g alakohtaa, luettuna yhdessä tämän direktiivin 4 artiklan 3 kohdan a alakohdan kanssa, on tulkittava siten, että ensin mainitussa säännöksessä tarkoitetun arvonlisäverosta vapauttamisen alaan ei kuulu sellaisen maan luovutus, jolla vielä sijaitsee rapistunut rakennus, joka on tarkoitus purkaa, jotta sen tilalle voidaan rakentaa uusi rakennus, ja jonka purkaminen, josta myyjä vastaa, on jo alkanut ennen tätä luovutusta. Tällainen luovutus ja purkaminen muodostavat arvonlisäverotuksen kannalta yhden ainoan liiketoimen, jonka kohteena kokonaisuutena tarkasteltuna ei ole olemassa olevan rakennuksen luovutus siihen liittyvine maapohjineen vaan rakentamattoman maan luovutus, riippumatta siitä, mihin vaiheeseen vanhan rakennuksen purkutyöt ovat edenneet maan tosiasiallisen luovutuksen hetkellä.

(ks. 44 kohta ja tuomiolauselma)

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

19 päivänä marraskuuta 2009 (*)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – 13 artiklan B kohdan g alakohdan ja 4 artiklan 3 kohdan a alakohdan tulkinta – Sellaisen maa-alueen luovutus, jolla sijaitsee osittain purettu rakennus, jonka tilalle on tarkoitus rakentaa uusi rakennus – Vapauttaminen arvonlisäverosta

Asiassa C?461/08,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on esittänyt 3.10.2008 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 23.10.2008, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Don Bosco Onroerend Goed BV

vastaa

Staatssecretaris van Financiën,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: kolmannen jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts, joka hoitaa neljännen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, J. Malenovský ja T. von Danwitz (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: V. Trstenjak,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 9.9.2009 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Don Bosco Onroerend Goed BV, edustajanaan belastingadviseur W. Ambergen,
- Alankomaiden hallitus, asiamiehinään C. Wissels, M. Noort ja M. de Grave,
- Irlanti, asiamiehenään D. O'Hagan, avustajanaan G. Clohessy, SC,
- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään D. Triantafyllou, M. van Beek ja W. Wils,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 13 artiklan B kohdan g alakohdan, luettuna yhdessä tämän direktiivin 4 artiklan 3 kohdan a alakohdan kanssa, tulkintaa.

2 Tämä ennakkoratkaisupyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Don Bosco Onroerend Goed BV (jäljempänä Don Bosco) ja Staatssecretaris van Financiën (valtionvarainministeriön valtiosihteeri) ja jossa on kyse kiinteän omaisuuden hankintaan liittyvästä luovutusverovapautuksesta, joka Alankomaiden oikeuden mukaan riippuu siitä, että kyseisestä hankinnasta on suoritettava arvonlisävero.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön säännöstö

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava "verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta".

4 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot voivat pitää verovelvollisena myös jokaista, joka satunnaisesti suorittaa 2 kohdassa tarkoitettuun toimintaan liittyviä liiketoimia, erityisesti jotain seuraavista liiketoimista:

a) rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen ennen niiden ensimmäistä käyttöönottoa; jäsenvaltiot voivat määrittellä, miten tätä perustetta sovelletaan rakennuksen muutostöihin, ja mitä käsitteellä maapohja tarkoitetaan.

Jäsenvaltiot voivat soveltaa muita perusteita kuin ensimmäistä käyttöönottoa, kuten esimerkiksi kiinteän omaisuuden valmistumisen ja ensimmäisen luovutuksen välistä aikaa tai ensimmäisen käyttöönoton ja seuraavan luovutuksen välistä aikaa, jos nämä ajat eivät ole pidempiä kuin viisi tai vastaavasti kaksi vuotta.

Rakennuksella tarkoitetaan kiinteästi maapohjaan liittyvää rakennelmaa;

b) rakennusmaan luovutus

Rakennusmaalla tarkoitetaan jäsenvaltioiden määritelmän mukaista rakentamatonta tai rakennettua maata."

5 Kuudennen direktiivin 13 artiklassa, jonka otsikkona on "Maan alueella myönnettävät vapautukset", säädetään seuraavaa:

"_ _

B. Muut vapautukset

Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkin rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

_ _

g) rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen, paitsi 4 artiklan 3 kohdan a alakohdassa mainituissa tapauksissa;

h) sellaisen rakentamattoman kiinteän omaisuuden luovutus, joka ei ole 4 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitettua rakennusmaata."

6 Tämän direktiivin 13 artiklan C kohdan ensimmäisen alakohdan b alakohdan mukaan "jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen – – edellä B kohdan d, g ja h alakohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta".

Kansallinen säännöstö

7 Vuoden 1968 liikevaihtoverolain (Wet op de omzetbelasting 1968), sellaisena kuin sitä

sovelletaan vuoden 1999 osalta (jäljempänä liikevaihtoverolaki), 11 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Asetuksella vahvistetuin edellytyksin verosta vapautetaan:

a) kiinteän omaisuuden ja sitä koskevien oikeuksien luovutus, paitsi:

1) rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen ennen niiden ensimmäistä käyttöönottoa tai korkeintaan kaksi vuotta ensimmäisen käyttöönoton jälkeen sekä rakennusmaan luovutus;

2) muu kuin 1 kohdassa tarkoitettu luovutus henkilöille, jotka käyttävät kiinteää omaisuutta tavalla, joka antaa oikeuden vähentää vero kokonaan tai lähes kokonaan 15 §:n nojalla edellyttäen, että luovuttava yritys ja luovutuksensaaja ovat osoittaneet tätä koskevan yhteisen hakemuksen tarkastajalle ja jotka täyttävät myös ministeriön asetuksessa vahvistetut edellytykset;

--

3. Sovellettaessa 1 momentin a kohdan 1 alakohtaa:

a) rakennuksella tarkoitetaan kaikenlaista kiinteästi maapohjaan liittyvää rakennelmaa;

b) rakennuksen käyttöönottoa muuntamisen tai uudistamisen jälkeen pidetään ensimmäisenä käyttöönottona, jos muunto- tai uudistustyön tuloksena on syntynyt muokattu esine;

c) siihen liittyvänä maapohjana tarkoitetaan maata, jonka yleisesti tiedetään kuuluvan rakennukseen tai olevan sen käytössä.

4. Sovellettaessa 1 momentin a kohdan 1 alakohtaa rakennusmaalla tarkoitetaan rakentamatonta maata:

a) jota muokataan tai jota on muokattu;

b) jolla on toteutettu tai toteutetaan toimenpiteitä maapohjan yksinomaista käyttöä varten;

c) jonka ympäristössä toteutetaan tai on toteutettu toimenpiteitä; tai

d) jota varten on myönnetty rakennuslupa

rakennusten rakentamiseksi maapohjalle.”

8 Tiettyjen oikeustoimien yhteydessä perittävästä verosta annetun lain (Wet op belastingen van rechtsverkeer) 2 §:n 1 momentissa säädetään, että ”luovutusvero’ (overdrachtsbelasting) on vero, joka kannetaan Alankomaissa sijaitsevan kiinteän omaisuuden tai siihen liittyvien oikeuksien hankkimisesta”.

9 WBR:n 15 §:n 1 momentin a kohdan nojalla asetuksessa vahvistetuin edellytyksin luovutusverosta vapautetaan hankinta, joka tapahtuu ”[liikevaihtoverolain] 11 §:n 1 momentin a kohdan 1 alakohdassa tarkoitettulla luovutuksella, josta on suoritettava liikevaihtovero, paitsi jos omaisuutta käytetään liiketoiminnan harjoittamiseen ja ostaja voi vähentää liikevaihtoveron kokonaan tai osittain [liikevaihtoverolain] 15 §:n mukaisesti”.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

10 Vuonna 1998 Stichting Leusderend (jäljempänä myyjä) myi Don Boscolle tontin, jolla sijaitsi kaksi rapistunutta rakennusta, joissa oli aikaisemmin toiminut sisäoppilaitos (jäljempänä kiinteä

omaisuus).

11 Don Bosco aikoi purkaa nämä kaksi rakennusta kokonaan voidakseen rakentaa näin vapautuneelle maalle uusia rakennuksia. Siksi oli sovittu, että myyjä hakee purkulupaa, tekee urakoitsijan kanssa sopimuksen kyseessä olevien rakennusten purkamisesta ja maksaa tähän liittyvät laskut. Myyjän ja Don Boscon välisen sopimuksen mukaan Don Bosco vastasi kyseisistä kustannuksista, jotka lisättiin kauppasummaan, paitsi asbestinpoistosta aiheutuvista kustannuksista, jotka jäivät myyjän vastuulle.

12 Leusdenin kunta (Alankomaat) myönsi 27.8.1999 myyjälle purkuluvan muun muassa sillä ehdolla, että varsinainen purkaminen aloitettaisiin vasta, kun kyseessä olevista rakennuksista on poistettu asbesti.

13 Tehtyään 21.9.1999 myyjälle tarjouksen asbestinpoistosta ja purkutöistä urakoitsija, jonka tehtäväksi nämä työt annettiin, aloitti työt 30.9.1999 aamulla.

14 Samana päivänä puolilta päivin kiinteä omaisuus luovutettiin Don Boscolle. Tällöin osa rakennusten välisestä kiveyksestä oli poistettu, yhden rakennuksen sivuseinän osa oli isketty sisään hydraulikkanojasturin avulla ja rakennuksen ikkunanpuitteet, ikkunan- ja ovenkarmit ja muuratut osat oli osittain purettu ja poistettu.

15 Asbestinpoisto aloitettiin vasta kiinteän omaisuuden luovutuksen jälkeen ja olemassa olleiden rakennusten purkamista jatkettiin vasta, kun asbestinpoisto oli saatu päätökseen. Tämän jälkeen kyseessä olevalle tontille rakennettiin Don Boscon toimeksiannosta ja lukuun uusia toimistorakennuksia.

16 Kiinteän omaisuuden hankkimisen vuoksi Don Boscolle määrättiin jälkikäteen maksettavaksi luovutusvero. Tästä päätöksestä tehty oikaisuvaatimus hylättiin verotarkastajan päätöksellä.

17 Don Bosco nosti tästä päätöksestä kanteen ja väitti, että käsiteltävänä olevassa asiassa kiinteän omaisuuden luovutuksesta oli maksettava arvonlisäveroa ja että tämän vuoksi se oli vapautettu luovutusverosta WBR:n 15 §:n 1 momentin a kohdan nojalla.

18 Gerechthof te Amsterdam (ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin veroasioissa) hylkäsi tämän kanteen perusteettomana sillä perusteella, että kiinteän omaisuuden luovutus on vapautettu liikevaihtoverosta liikevaihtoverolain 11 §:n 1 momentin a kohdan mukaisesti.

19 Don Bosco on tehnyt Gerechthof te Amsterdamin tuomiosta kassaatiovalituksen ja väittää, että kuudetta direktiiviä, ja erityisesti sen 13 artiklan B kohdan h alakohtaa ja 4 artiklan 3 kohdan b alakohtaa, on tulkittava siten, että kiinteän omaisuuden luovutuksesta on maksettava arvonlisäveroa.

20 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin pohtii, merkitseekö osittain purettu rakennuksen luovutus, kun tarkoituksena on rakentaa sen tilalle uusi rakennus, edelleen tämän vanhan rakennuksen, jonka ensimmäinen käyttöönotto on tapahtunut aikaisemmin, luovutusta vai onko kyseisen rakennuksen purkuvaiheen tai uuden rakennuksen rakennusvaiheen aikana tapahtunutta luovutusta pidettävä uuden rakennuksen luovutuksena, joka edeltää sen ensimmäistä käyttöönottoa.

21 Tältä osin ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin viittaa arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteeseen ja toteaa, että siitä, että kiinteän omaisuuden luovuttamisesta vanhan rakennuksen purkamisen aloittamisen ja uuden rakennuksen ensimmäisen käyttöönoton välisenä aikana olisi maksettava arvonlisävero, seuraisi se, että tämän purkamisen, kyseisen

tontin rakennuskuntoon saattamisen ja rakennuksen rakentamisen yhteydessä peritty tontin arvonlisävero on vähennyskelpoinen, jolloin kaikki luovutukset olisivat ”arvonlisäverottomia” ensimmäiseen käyttöönottoon saakka. Sen sijaan, jos vapautusta sovelletaan sellaisen maa-alueen luovutukseen, jolla on osittain tai kokonaan purettu rakennus, purkamiseen liittyvä arvonlisävero olisi osa uuden rakennuksen hintaa.

22 Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen mukaan arvonlisäveron neutraalisuusnäkökohta on kuitenkin vähemmän merkityksellinen tai kokonaan merkityksetön, jos purkamistoimeksiannosta ja purkamiskustannuksista vastaa ostaja eikä purettavan kiinteän omaisuuden luovuttava myyjä. Erityisesti näin on silloin, jos uudisrakennusta koskevat suunnitelmat on tehnyt ostaja eikä myyjä. Tällaisessa tapauksessa olisi pikemminkin luontevaa katsoa, että myyjä luovuttaa itse asiassa vanhan rakennuksen.

23 Hoge Raad der Nederlanden katsoo, että pääasian ratkaisu riippuu kuudennen direktiivin tulkinnasta, ja on siksi päättänyt lykätä asian ratkaisemista ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan g alakohtaa, luettuna yhdessä sen 4 artiklan 3 kohdan a alakohdan kanssa, tulkittava siten, että sellaisen rakennuksen luovutuksesta, joka on purettu osittain, jotta se voidaan korvata uudella rakennettavalla rakennuksella, kannetaan arvonlisäveroa?

2) Onko tämän kysymyksen vastauksen kannalta merkityksellistä, kumpi, rakennuksen myyjä vai ostaja, on antanut purkamistoimeksiannon ja kumpi heistä maksaa purkamiseen liittyvät laskut, jolloin luovutuksesta kannetaan arvonlisävero ainoastaan, jos purkamistoimeksiannon on tehnyt ja siihen liittyvät laskut maksaa myyjä?

3) Onko ensimmäiseen kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkityksellistä, kumpi, rakennuksen myyjä vai ostaja, on tehnyt uutta rakennusta koskevat suunnitelmat, jolloin luovutuksesta kannetaan arvonlisävero ainoastaan, jos uudisrakennusta koskevat suunnitelmat on tehnyt myyjä?

4) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, kannetaanko arvonlisävero kaikista luovutuksista, jotka tehdään purkamistoimien tosiasiallisen aloitushetken jälkeen, vai kannetaanko se ainoastaan luovutuksesta, joka tehdään jonain myöhempänä ajankohtana, erityisesti sen jälkeen, kun purkaminen on jo edistynyt huomattavasti?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

24 Kysymyksillään, joita on tarkasteltava yhdessä, ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin kysyy lähinnä, onko kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan g alakohtaa, luettuna yhdessä sen 4 artiklan 3 kohdan a alakohdan kanssa, tulkittava siten, että sellaisen maa-alueen luovutus, jolla sijaitsee rakennus, joka on tarkoitus purkaa, jotta sen tilalle voidaan rakentaa uusi rakennus, ja jonka purkaminen on jo alkanut ennen tätä luovutusta, on vapautettu arvonlisäverosta, vai ei.

25 Aluksi on huomautettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten kuvaamisessa käytettyjä ilmaisuja on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeus siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta verovelvollisen suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta. Näiden ilmaisujen tulkinnan tulee kuitenkin soveltua yhteen niiden tavoitteiden kanssa, joihin näillä vapautuksilla pyritään, ja siinä on noudatettava yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Tämä suppean

tulkinnan sääntö ei näin ollen tarkoita sitä, että 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelemiseksi käytettyä sanamuotoa tulisi tulkita niin, että vapautukset menettäisivät tavoitellut vaikutuksensa (ks. vastaavasti asia C-445/05, Haderer, tuomio 14.6.2007, Kok., s. I-4841, 18 kohta; asia C-407/07, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, tuomio 11.12.2008, 30 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa ja asia C-357/07, TNT Post UK, tuomio 23.4.2009, 31 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

26 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan g alakohdassa säädetty vapautus arvonlisäverosta edellyttää ensinnäkin, että luovutus koskee rakennusta tai rakennuksen osaa siihen liittyvine maapohjineen.

27 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 3 kohdan a alakohdan kolmannen alakohdan mukaan rakennuksella tarkoitetaan kiinteästi maapohjaan liittyvää rakennelmaa.

28 Alankomaiden hallitus väittää ”rakennuksen” käsitteen tämän määritelmän sanamuodon perusteella, että kun luovutetaan maa-alue, jolla sijaitsee rakennus, joka on tarkoitus korvata uudella ja joka on tämän vuoksi jo osittain purettu, tämä rakennus muodostaa tällaisen rakennelman, kun sitä ei ole poistettu kokonaan. Osittain purettu rakennus on sen mukaan yhä vanha rakennus, joka on jo otettu käyttöön, joten sen luovutus on vapautettu arvonlisäverosta kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan g alakohdan nojalla.

29 Euroopan yhteisöjen komissio puolestaan väittää kirjallisissa huomautuksissaan, tältä osin suullisessa käsittelyssä pääosin Irlannin tukemana, että tämän tuomion edeltävässä kohdassa kuvatun kaltaisessa tilanteessa maa-alue muodostaa luovutuksen pääasiallisen kohteen ja olemassa oleva rakennus on ainoastaan pelkkä luovutuksen liitännäinen kohde. Tämä oli nimittäin alusta alkaen ollut tarkoitus purkaa ja maa-alue oli siis ollut tarkoitus luovuttaa siinä tarkoituksessa, että sille voidaan rakentaa uusi rakennus.

30 Näin ollen on tutkittava, muodostaako vanhan rakennuksen tai sen osan tosiasiallinen olemassaolo kiinteän omaisuuden luovutushetkellä määräävän arviointiperusteen sovellettaessa kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan g alakohdassa säädettyä verovapautusta, vai voidaanko ottaa huomioon toisessa ja kolmannessa ennakkoratkaisukysymyksessä mainittujen olosuhteiden kaltaisia muita olosuhteita tai onko nämä otettava huomioon.

31 Tältä osin on huomautettava, että kyseisen säännöksen tulkintaa ei voida perustaa komission alkuperäiseen tai muutettuun ehdotukseen kuudenneksi direktiiviksi. Kiinteän omaisuuden luovutuksen osalta nämä ehdotukset sisälsivät tyhjentävän säännösten ja erityisesti rakennusmaan yhteisen määritelmän. Vapautusta arvonlisäverosta ei myöskään ollut rajoitettu rakentamattomien maa-alueiden luovutuksiin. Euroopan unionin neuvosto ei kuitenkaan hyväksynyt näitä ehdotuksia ja valitsi erilaisen lähestymistavan. Erityisesti ”rakennusmaan” käsitteen se päätti lopulta jättää jäsenvaltioiden määriteltäväksi (ks. vastaavasti asia C-468/93, Gemeente Emmen, tuomio 28.3.1996, Kok., s. I-1721, 21 kohta).

32 Lisäksi ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa myyjä ei ole pelkästään myynyt ja luovuttanut tonttia, jolla sopimusta tehtäessä sijaitsi kaksi rakennusta. Don Boscolle antamansa sitoumuksen mukaisesti se myös haki purkulupaa ja teki omalla kustannuksellaan sopimuksen kyseisten rakennusten purkutyöt tosiasiallisesti toteuttaneen yrityksen kanssa. Oli sovittu, että myyjä maksaa laskut tähän purkamiseen liittyvistä kustannuksista, jotka lisätään kiinteän omaisuuden ostohintaan, lukuun ottamatta asbestinpoistosta aiheutuvia kustannuksia, jotka jäivät myyjän vastuulle. Sen sijaan ennakkoratkaisupyynnöstä ei ilmene, että myyjä olisi osallistunut uuden rakennuksen rakentamisprosessiin.

33 Tämän vuoksi suhteessaan Don Boscoon myyjä on arvonlisäverotuksen kannalta luovuttanut kiinteää omaisuutta sekä suorittanut palvelun, joka liittyy olemassa olevien rakennusten purkamiseen.

34 Näissä olosuhteissa on määritettävä, onko arvonlisäverotuksen kannalta ja erityisesti ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen esittämässä kysymyksissä tarkoitettujen säännösten tulkittamiseksi kiinteän omaisuuden luovutusta ja kyseisten rakennusten purkamista pidettävä kahtena erillisenä ja itsenäisenä liiketoimena, joita on arvioitava erikseen, vai useista osista koostuvana yhtenä monitahoisena liiketoimena (ks. vastaavasti asia C-41/04, Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomio 27.10.2005, Kok., s. I-9433, 18 ja 20 kohta ja asia C-425/06, Part Service, tuomio 21.2.2008, Kok., s. I-897, 48 ja 49 kohta).

35 On totta, että kuudennen direktiivin 2 artiklasta seuraa, että jokaista luovutusta tai suoritusta on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä (ks. vastaavasti mm. em. asia Part Service, tuomion 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja asia C-572/07, RLRE Tellmer Property, tuomio 11.6.2009, 17 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

36 Kuitenkin useita muodollisesti erillisiä liiketoimia, jotka voidaan toteuttaa erikseen ja joita näin voidaan kulloinkin joko verottaa tai jotka voidaan vapauttaa, on tietyissä olosuhteissa pidettävä yhtenä ainoana liiketoimena, kun ne eivät ole itsenäisiä (ks. vastaavasti em. asia Part Service, tuomion 51 kohta ja em. asia RLRE Tellmer Property, tuomion 18 kohta).

37 Näin on esimerkiksi silloin, kun verovelvollisen asiakkaalle tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman liiketoimen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoisia (ks. vastaavasti asia C-111/05, Aktiebolaget NN, tuomio 29.3.2007, Kok., s. I-2697, 23 kohta; em. asia Part Service, tuomion 53 kohta ja em. asia RLRE Tellmer Property, tuomion 19 kohta).

38 Kuten yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, silloin kun liiketoimi koostuu useasta eri osatekijästä ja toiminnosta, on otettava huomioon kaikki ne olosuhteet, joissa kyseinen suoritus tapahtuu, jotta voidaan ratkaista, onko kyse kahdesta tai useammasta erillisestä liiketoimesta vai yhdestä ainoasta liiketoimesta (ks. vastaavasti mm. em. asia Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomion 19 kohta ja em. asia Aktiebolaget NN, tuomion 21 kohta). Näin ollen toisin kuin Don Bosco ja Alankomaiden hallitus esittävät, sen määrittämiseksi, onko kyseessä oleva liiketoimi vapautettu arvonlisäverosta, on otettava huomioon toisessa ja kolmannessa ennakkoratkaisukysymyksessä esitettyjen lisäsuoritusten kaltaiset lisäsuoritukset, jotka kiinteän omaisuuden myyjä mahdollisesti tarjoaa.

39 Pääasiassa kyseessä olevan tilanteen kaltaisen tilanteen osalta on todettava, että myyjän toteuttamat toiminnot, joita tutkitaan arvonlisäverotuksen kannalta, liittyvät läheisesti toisiinsa. Purkutyöt ja itse tontin luovutus tapahtuvat jopa samanaikaisesti. Näiden toimintojen taloudellinen tavoite on rakennuskelpoisen maa-alueen luovuttaminen. Tältä osin ei voida luontevasti katsoa, että Don Bosco olisi hankkinut samalta henkilöltä ensin vanhat rakennukset niihin liittyvine maapohjineen, josta ei sellaisenaan ollut sen taloudellisen toiminnan kannalta lainkaan hyötyä, ja vasta tämän jälkeen rakennusten purkamiseen liittyvät suoritukset, joiden avulla vasta maasta tulee tällä tavoin hyödyllinen (ks. analogisesti em. asia Aktiebolaget NN, tuomion 25 kohta).

40 Tämän vuoksi sellaisen maa-alueen luovutuksen, jolla vielä sijaitsee rapistunut rakennus, joka on tarkoitus purkaa, jotta sen tilalle voidaan rakentaa uusi rakennus, ja jonka purkaminen on jo alkanut ennen tätä luovutusta, sekä tämän rakennuksen purkamisen on ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen kuvaamien olosuhteiden kaltaisissa

olosuhteissa katsottava muodostavan arvonlisäverotuksen kannalta yhden ainoan liiketoimen, jonka kohteena kokonaisuutena tarkasteltuna ei ole olemassa olevan rakennuksen luovutus vaan rakentamattoman maan luovutus.

41 Näin ollen tällaiseen liiketoimeen, kun sitä tarkastellaan kokonaisuutena, ei sovelleta kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan g alakohdassa säädettyä vapautusta arvonlisäverosta riippumatta siitä, mihin vaiheeseen vanhan rakennuksen purkutyöt ovat edenneet maa-alueen tosiasiallisen luovutuksen hetkellä.

42 Näissä olosuhteissa ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen asiana on tarkastaa, vastaako kyseessä oleva maa-alue kuudennen direktiivin 4 artiklan 3 kohdan b alakohdassa ja 13 artiklan B kohdan h alakohdassa tarkoitettua ”rakennusmaan” käsitettä.

43 Tältä osin on huomautettava, että kun otetaan huomioon se, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 3 kohdan b alakohdassa viitataan nimenomaisesti jäsenvaltioiden käyttämiin ”rakennusmaan” määritelmiin, jäsenvaltioiden asiana on määrittää, mitä maita on pidettävä ”rakennusmaina” sekä tämän säännöksen soveltamisen että tämän direktiivin 13 artiklan B kohdan h alakohdan soveltamisen kannalta, noudattaen viimeksi mainitun säännöksen tavoitetta, joka on vapauttaa arvonlisäverosta ainoastaan sellaisten rakentamattomien maiden luovutukset, joille ei ole tarkoitus sijoittaa rakennusta (ks. vastaavasti em. asia Gemeente Emmen, tuomion 20 ja 25 kohta).

44 Edellä esitetyn perusteella esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan g alakohtaa, luettuna yhdessä tämän direktiivin 4 artiklan 3 kohdan a alakohdan kanssa, on tulkittava siten, että ensin mainitussa säännöksessä tarkoitettun arvonlisäverosta vapauttamisen alaan ei kuulu sellaisen maan luovutus, jolla vielä sijaitsee rapistunut rakennus, joka on tarkoitus purkaa, jotta sen tilalle voidaan rakentaa uusi rakennus, ja jonka purkaminen, josta myyjä vastaa, on jo alkanut ennen tätä luovutusta. Tällainen luovutus ja purkaminen muodostavat arvonlisäverotuksen kannalta yhden ainoan liiketoimen, jonka kohteena kokonaisuutena tarkasteltuna ei ole olemassa olevan rakennuksen luovutus siihen liittyvine maapohjineen vaan rakentamattoman maan luovutus, riippumatta siitä, mihin vaiheeseen vanhan rakennuksen purkutyöt ovat edenneet maan tosiasiallisen luovutuksen hetkellä.

Oikeudenkäyntikulut

45 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen 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 yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan g alakohtaa, luettuna yhdessä tämän direktiivin 4 artiklan 3 kohdan a alakohdan kanssa, on tulkittava siten, että ensin mainitussa säännöksessä tarkoitetun arvonlisäverosta vapauttamisen alaan ei kuulu sellaisen maan luovutus, jolla vielä sijaitsee rapistunut rakennus, joka on tarkoitus purkaa, jotta sen tilalle voidaan rakentaa uusi rakennus, ja jonka purkaminen, josta myyjä vastaa, on jo alkanut ennen tätä luovutusta. Tällainen luovutus ja purkaminen muodostavat arvonlisäverotuksen kannalta yhden ainoan liiketoimen, jonka kohteena kokonaisuutena tarkasteltuna ei ole olemassa olevan rakennuksen luovutus siihen liittyvine maapohjineen vaan rakentamattoman maan luovutus, riippumatta siitä, mihin vaiheeseen vanhan rakennuksen purkutyöt ovat edenneet maan tosiasiallisen luovutuksen hetkellä.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.