

Kohtuasi C-461/08

Don Bosco Onroerend Goed BV

versus

Staatssecretaris van Financiën

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Hoge Raad der Nederlanden)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 13 B osa punkti g ja artikli 4 lõike 3 punkti a tõlgendamine – Sellise maatüki võõrandamine, millel asub ehitis, mis on uue ehitise ehitamiseks osaliselt lammutatud – Käibemaksuvabastus

Kohtuotsuse kokkuvõte

Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Kuuenda direktiiviga ette nähtud maksuvabastused – Ehitise ja selle aluse maa võõrandamise maksuvabastus

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 4 lõike 3 punkt a ja artikli 13 B osa punkt g)

Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 13 B osa punkti g koosmõjus selle direktiivi artikli 4 lõike 3 punktiga a tuleb tõlgendada nii, et nimetatud sätetest esimese kohaselt ei kuulu käibemaksust vabastamisele sellise maatüki võõrandamine, millel asub lagunenenud ehitis, mis kuulub lammutamisele eesmärgiga ehitada selle asemele uus ehitis ja mille sel eesmärgil lammutamine tellija algatusel on alanud juba enne nimetatud võõrandamise toimumist. Käibemaksu seisukohalt moodustavad nimetatud võõrandamistehing ja lammutustööd üheainsa tehingu, mille eesmärk tervikuna on mitte olemasoleva ehitise ja selle aluse maa, vaid hoonestamata maatüki võõrandamine, sõltumata sellest, kui kaugele oli kõnealuse maatüki tegeliku võõrandamise hetkel endise ehitise lammutustöödega jõutud.

(vt punkt 44 ja resolutsioon)

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

19. november 2009(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 13 B osa punkti g ja artikli 4 lõike 3 punkti a tõlgendamine – Sellise maatüki võõrandamine, millel asub ehitis, mis on uue ehitise ehitamiseks osaliselt lammutatud – Käibemaksuvabastus

Kohtuasjas C-461/08,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Hoge Raad der Nederlanden'i (Madalmaad) 3. oktoobri 2008. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 23. oktoobril 2008, menetluses

Don Bosco Onroerend Goed BV

versus

Staatssecretaris van Financiën,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: kolmanda koja esimees K. Lenaerts neljanda koja esimehe ülesannetes, kohtunikud R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, J. Malenovský ja T. von Danwitz (ettekandja),

kohtujurist: V. Trstenjak,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 9. septembri 2009. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Don Bosco Onroerend Goed BV, esindaja: *belastingadviseur* W. Ambergen,
- Madalmaade valitsus, esindajad: C. Wissels, M. Noort ja M. de Grave,
- Iirimaa, esindaja: D. O'Hagan, keda abistas G. Clohessy, SC,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: D. Triantafyllou, M. van Beek ja W. Wils,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“), artikli 13 B osa punkti g tõlgendamist koosmõjus artikli 4 lõike 3 punktiga a.

2 Taotlus on esitatud Don Bosco Onroerend Goed BV (edaspidi „Don Bosco“) ja Staatssecretaris van Financiën'i (rahandusasjade riigisekretär) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab kinnisasja omandamistehingu vabastamist võõrandamismaksust, kusjuures Madalmaade õigusnormide kohaselt sõltub maksuvabastus sellest, kas see tehing on käibemaksuga maksustatav.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb”.

4 Selle direktiivi artikli 4 lõike 3 sätestab:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslasena käsitada ka isikut, kes aeg? ajalt teeb lõikes 2 nimetatud tegevusega seotud tehingu, eelkõige mõne järgmistest tehingutest:

a) ehitiste, ehitiste osade või ehitiste aluse maa võõrandamine enne esmast kasutuselevõttu; liikmesriigid võivad ette näha tingimused käesoleva kriteeriumi kohaldamiseks ehitiste ümberkujundamise ning nende aluse maa suhtes.

Liikmesriigid võivad kohaldada muid kriteeriume peale esmase kasutuselevõtu, näiteks ajavahemik ehitise valmimisest esmase võõrandamiseni või ajavahemik esmasest kasutuselevõttust järgmise võõrandamiseni, tingimusel et nimetatud ajavahemikud ei ületa vastavalt viit ning kahte aastat.

„Ehitis” on mis tahes maaga püsivalt ühendatud rajatis;

b) ehitusmaa võõrandamine.

„Ehitusmaa” on mis tahes hoonestamata või hoonestatud maa, mis vastab liikmesriikide vastavatele määratlustele.”

5 Kuuenda direktiivi artikkel 13 „Maksuvabastus riigi territooriumil”, sätestab:

„[...]

B. Muu maksuvabastus

Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

[...]

g) ehitiste, ehitiste osade või ehitiste aluse maa võõrandamine, v.a artikli 4 lõike 3 punktis a nimetatud juhul;

h) hoonestamata maa, v.a artikli 4 lõike 3 punktis b nimetatud ehitusmaa võõrandamine.

[...]”

6 Kõnealuse direktiivi artikli 13 C osa esimese lõigu punkti b kohaselt „[...] võivad [liikmesriigid] anda maksumaksjatele maksustamise suhtes valikuõiguse [...] B osa punktidega d, g ja h hõlmatud tehingu[te] [korral].”

Siseriiklikud õigusnormid

7 Wet op de omzetbelasting 1968 (1968. aasta käibemaksuseadus) 1999. aastal kehtinud

redaktsioonis (edaspidi „käibemaksuseadus”) sätestab artikkel 11:

„1. Halduse üldaktiga kehtestatud tingimustel vabastatakse maksust:

a) kinnisasja ja sellega seotud õiguste võõrandamine, välja arvatud:

1) ehitise, ehitise osade või ehitise aluse maa võõrandamine enne esmast kasutuselevõttu või kõige enam kaks aastat pärast esmast kasutuselevõttu, ja ehitusmaa võõrandamine;

2) kinnisasja võõrandamine, välja arvatud punktis 1 viidatud tehingud, isikule, kes kasutab kinnisasja sellisel eesmärgil, millega kaasneb artikli 15 alusel täielik või peaaegu täielik maksu mahaarvamise õigus, tingimusel, et ettevõtja, kes kinnisasja võõrandab ja ettevõtja, kellele see võõrandatakse, on teinud maksuhaldurile sellekohase ühise taotluse, ning eeldusel, et nad järgivad asjaomase ministri määrusega kehtestatud tingimusi;

[...]

3. Lõike 1 punkti a alapunktis 1 kasutatakse järgmisi mõisteid:

a) ehitis on mis tahes maaga püsivalt ühendatud rajatis;

b) esmane kasutuselevõtt on ehitise kasutuselevõtt pärast selle ümberkujundamist või remonti, kui nimetatud remondi või ümberkujundamise tulemusel on kinnisasja oluliselt parendatud;

c) ehitise alune maa on ehitise juurde kuuluv või seda teenindav maatükk.

4. Lõike 1 punkti a alapunkti 1 tähenduses on „ehitusmaa” iga hoonestamata maatükk:

a) millel teostatakse või teostati ehitustöid;

b) mida parendatakse või on parendatud ainult maa kasutamise otstarbel;

c) mida arendatakse või on arendatud; või

d) mille osas on väljastatud ehitusluba;

eesmärgiga püstitada sellele ehitis.”

8 Wet op belastingen van rechtsverkeeri (õigustoimingute maksustamise seadus) artikli 2 lõige 1 sätestab, et „vara võõrandamismaks on Madalmaadel asuva kinnisasja või sellega seotud õiguste omandamise tehingult võetav maks”.

9 Nimetatud seaduse artikli 15 lõike 1 punkti a kohaselt on halduse üldaktiga sätestatud tingimustel vara võõrandamismaksust vabastatud vara omandamine „käibemaksuseaduse artikli 11 lõike 1 punkti a alapunkti 1 tähenduses [...] käibemaksuga maksustataval võõrandamisel, välja arvatud juhul, kui kinnisasja kasutatakse majandustegevuses ja vara omandajal on õigus käibemaksuseaduse artikli 15 kohaselt käibemaks tervikuna või osaliselt maha arvata”.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

10 Stichting Leusderend (edaspidi „müüja”) müüs Don Boscole 1998. aastal maatüki, millel oli kaks lagunenud hoonet, kus varem oli asunud internaatkool (edaspidi „kinnistu”).

11 Don Bosco kavatses lasta need kaks hoonet täielikult lammutada, et ehitada selliselt tühjaks jäänud krundile uued hooned. Selleks olid pooled kokku leppinud, et müüja taotleb lammutusloa,

sõlmib ettevõtjaga nimetatud hoonete lammutamiseks lepingu ja kannab sellega seotud kulud. Müüja ja Don Bosco vahelise kokkuleppe kohaselt kannab Don Bosco nimetatud kulud, mis liidetakse müügihinnale, välja arvatud asbesti eemaldamise kulud, mis jäävad müüja kanda.

12 Leusdeni provints (Madalmaad) väljastas 27. augustil 1999 müüjale lammutusloa nõudega, mille kohaselt ei või lammutustöödega alustada enne, kui kõnesolevatest hoonetest on eemaldatud asbest.

13 Olles esitanud müüjale 21. septembril 1999 asbesti eemaldamise ja lammutustööde eelarve, alustas töid läbiviiv ettevõtja 30. septembri 1999. aasta hommikul töödega.

14 Sama päeva keskpäeval anti kinnistu Don Boscole üle. Selleks ajaks oli osa hoonetevahelisest sillutisest eemaldatud ning osa ühe hoone otsaviilust oli hüdraulilise kraana abil sisse vajutatud, samuti olid seal osaliselt eemaldatud ja lõhutud aknaraamid, -lauad ning müürid.

15 Asbesti eemaldamise töid alustati pärast kinnistu võõrandamist ja alles pärast nimetatud tööde lõppemist jätkati allesjäänud hoonete lammutamist. Seejärel ehitati Don Bosco tellimusel ja kulul kõnesolevale krundile büroohooneteks mõeldud uued hooned.

16 Pärast kinnisasja omandamist sai Don Bosco teate vara võõrandamismaksu ümberarvutamise kohta. Selle teate peale esitatud vaie jäeti maksuhalduri otsusega rahuldamata.

17 Don Bosco esitas nimetatud otsuse peale kaebuse, väites, et antud juhul oli arutusel oleva võõrandamise suhtes kohaldatav käibemaks ja seega on nimetatud tehing õigustoimingute maksustamise seaduse artikli 15 lõike 1 punkti a alusel vara võõrandamismaksust vabastatud.

18 Gerechtshof te Amsterdam (Amsterdami apellatsioonkohus) jättis kõnealuse kaebuse põhjendamata tõttu rahuldamata, leides, et kinnistu võõrandamine oli käibemaksuseaduse artikli 11 lõike 1 punkti a kohaselt käibemaksust vabastatud.

19 Don Bosco esitas Gerechtshof te Amsterdami otsuse peale kassatsioonkaebuse, väites, et kuuendat direktiivi, eelkõige selle artikli 13 B osa punkti h ja artikli 4 lõike 3 punkti b tuleb tõlgendada selliselt, et kinnisasja võõrandamine kuulub käibemaksuga maksustamisele.

20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib teada, kas osaliselt lammutatud ehitise võõrandamine eesmärgiga püstitada selle asemele uus ehitis kujutab endast selle vana ehitise võõrandamist, mille esmane kasutuselevõtt on toimunud minevikus, või on nimetatud ehitise lammutustööde faasis võõrandamise või uue ehitise ehitusfaasis võõrandamise puhul tegemist viimati nimetatud ehitise võõrandamisega enne selle esmast kasutuselevõttu.

21 Selles küsimuses viitab siseriiklik kohus käibemaksu neutraalsuse põhimõttele ja väidab, et olemasoleva ehitise lammutustööde alustamise ja uue ehitise esmase kasutuselevõtu vahelisel ajal kinnisasja võõrandamise suhtes käibemaksu kohaldamise tagajärg on, et käibemaksu, mida arvestatakse lammutamise, ehitustööde alustamise ning ehitamise pealt, saab maha arvestada, mistõttu on iga võõrandamine kuni esmase kasutuselevõtni käibemaksust „vaba”. Seevastu juhul kui kinnistu võõrandamine, millel asub osaliselt või täielikult lammutatud ehitis, on maksuvaba, moodustab käibemaks lammutamiselt osa uue ehitise hinnast.

22 Siseriikliku kohtu arvates ei ole käibemaksu neutraalsuse põhimõtte sedavõrd, kui üldse, asjassepuutuv, kui lammutustööd tellib ostja, mitte lammutamisele kuuluvat kinnisasja võõrandav müüja, ja ostja kannab nimetatud töödega seotud kulud. See on *a fortiori* kohaldatav ka siis, kui uut ehitist kavandab ostja, mitte müüja. Sellisel juhul tuleks pigem asuda seisukohale, et müüja võõrandab tegelikult vana ehitise.

23 Leides, et põhikohtuasja lahendamine sõltub kuuenda direktiivi tõlgendamisest, otsustas Hoge Raad der Nederlanden menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti g koosmõjus artikli 4 lõike 3 punktiga a tuleb tõlgendada nii, et käibemaksuga tuleb maksustada uue hoone ehitamise eesmärgil osaliselt lammutatud ehitise võõrandamine?

2. Kas esimesele küsimusele vastamiseks on oluline, kas lammutamise tellis enda kulul ehitise müüja või ostja, seda aspektist, et võõrandamist maksustatakse käibemaksuga üksnes siis, kui lammutamise tellis enda kulul müüja?

3. Kas esimesele küsimusele vastamiseks on oluline, kas uue ehitise püstitamist kavandas hoone müüja või ostja, seda aspektist, et võõrandamist maksustatakse käibemaksuga üksnes siis, kui uue ehitise kavandas müüja?

4. Kui esimesele küsimusele vastatakse jaatavalt, siis kas iga võõrandamist tuleb maksustada käibemaksuga pärast lammutustööde tegelikku algust või alles hilisemal ajahetkel, eelkõige pärast seda, kui lammutustööd on juba olulisel määral edenenud?”

Eelotsuse küsimused

24 Nimetatud küsimustega, mida tuleb käsitleda koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti g koosmõjus selle direktiivi artikli 4 lõike 3 punktiga a tuleb tõlgendada selliselt, et käibemaksust on vabastatud sellise kinnistu võõrandamine, millel asuv ehitis kuulub lammutamisele eesmärgiga ehitada vana ehitise asemele uus rajatis ja mille lammutamisega on alustatud juba enne võõrandamistehingu toimumist.

25 Sissejuhatuseks tuleb märkida, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb kuuenda direktiivi artiklis 13 sätestatud maksuvabastusi tõlgendada kitsalt, arvestades seda, et need maksuvabastused on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga kaubatarne ja iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud. Igal juhul peab nende terminite tõlgendamine olema kooskõlas nimetatud maksuvabastuste eesmärkidega ning pidama kinni neutraalse maksustamise põhimõtte nõuetest, mis on ühtse käibemaksusüsteemi lahutamatu osa. See kitsa tõlgendamise nõue ei tähenda seda, et nimetatud artiklis 13 loetletud maksuvabastusi määratlevaid termineid peaks tõlgendama nii, et nende toime kaob (vt selle kohta 14. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C-445/05: Haderer, EKL 2007, lk I-4841, punkt 18; 11. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-407/07: Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 30, ja 23. aprilli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-357/07: TNT Post UK, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 31).

26 Nimetatud direktiivi artikli 13 B osa punktis g ette nähtud käibemaksuvabastuse eelduseks on esiteks, et asjaomane võõrandamine puudutab ehitist, ehitise osa või ehitise alust maad.

27 Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 3 punkti a kolmanda lõigu kohaselt on ehitis mis tahes

maaga püsivalt ühendatud rajatis.

28 Mõiste „ehitis” sõnastusele viidates väidab Madalmaade valitsus, et kui võõrandatakse maatükk, millel asub asendamisele kuuluv ehitis, mis on sel eesmärgil juba osaliselt lammutatud, siis on selle ehitise puhul tegemist niisuguse rajatisega seni, kuni seda ei ole täielikult lammutatud. Osaliselt lammutatud ehitis on alati vana ehitis, mida on juba kasutatud, ning seega on selle võõrandamine kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti g kohaselt käibemaksust vabastatud.

29 Oma kirjalikes märkustes väidab Euroopa Ühenduste Komisjon, keda kohtuistungil kõnealuses küsimuses põhimõtteliselt toetas Iirimaa, et käesoleva kohtuotsuse eelmises punktis kirjeldatud olukorras on võõrandamistehingu põhiosaks maatükk ja olemasolev rajatis on võõrandamisel üksnes teisejärgulise tähtsusega. Võõrandamise eesmärk oli algusest peale see rajatis lammutada ja anda seega üle maatükk, et sinna uus ehitis püstitada.

30 Seega tuleb analüüsida, kas esiteks on kinnistu võõrandamise hetkel vana ehitise või selle osa tegelik olemasolu määrav kriteerium kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktis g sätestatud maksuvabastuse kohaldamisel ja teiseks, kas võib või tuleb arvesse võtta muid, teises ja kolmandas eelotsuse küsimuses esitatud asjaolusid.

31 Selles küsimuses tuleb meenutada, et kõnealust sätet ei saa tõlgendada komisjoni kuuenda direktiivi esialgse eelnõu ega muudetud eelnõu põhjal. Nimetatud eelnõud hõlmavad kinnisasja võõrandamise ammendavaid eeskirju, eelkõige ehitusmaa ühist määratlust. Lisaks ei piirdunud käibemaksuvabastus hoonestamata maa võõrandamisega. Euroopa Liidu Nõukogu lükkas nimetatud eelnõud tagasi ja valis teistsuguse lähenemisviisi. Eelkõige mõiste „ehitusmaa” osas nõustus ta viimaks liikmesriikide poolt pakutud määratlusega (vt selle kohta 28. märtsi 1996. aasta otsus kohtuasjas C-468/93: Gemeente Emmen, EKL 1996, lk I-1721, punkt 21).

32 Lisaks nähtub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas müüja mitte üksnes ei müünud ega andnud üle maatükki, millel lepingu sõlmimise hetkel asus kaks hoonet. Müüja taotles Don Boscoga sõlmitud kokkuleppest tulenevalt lammutusloa ja sõlmis omal kulul lepingu ettevõtjaga, kes nimetatud lammutustööd teostas. Pooled olid kokku leppinud, et müüja kannab lammutustöödega seotud kulud, mis liidetakse kinnistu müügihinnale, välja arvatud asbesti eemaldamise kulud, mille eest tasub müüja. Kuid eelotsusetaotlusest ei nähtu, et müüja oleks olnud seotud uue ehitise püstitamisega.

33 Seega, Don Bosco suhtes ja käibemaksuga maksustamise seisukohalt võõrandas müüja Don Boscole kinnistu ja osutas talle olemasolevate ehitiste lammutamisega seotud teenuseid.

34 Neil asjaoludel tuleb välja selgitada, kas käibemaksu seisukohalt, eelkõige silmas pidades eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt viidatud sätete tõlgendamist, tuleb kinnisasja võõrandamist ja kõnesolevate ehitiste lammutustöid hinnata eraldi kui kahte eraldiseisvat ja sõltumatut teenust või mitmest erinevast osast koosnevat ühtainsat mitmejärgulist sooritust (vt selle kohta 27. oktoobri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-41/04: Levob Verzekeringen ja OV Bank, EKL 2005, lk I-9433, punktid 18 ja 20, ning 21. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-425/06: Part Service, EKL 2008, lk I-897, punktid 48 ja 49).

35 Tõsi, kuuenda direktiivi artiklist 2 tuleneb, et üldjuhul tuleb iga tehingut pidada eraldiseisvaks ja sõltumatuks (vt selle kohta eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Part Service, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 11. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C-572/07: RLRE Tellmer Property, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 17).

36 Siiski tuleb teatud asjaoludel mitut formaalselt eraldiseisvat teenust, mida võib osutada eraldi ja mis selliselt kuuluksid eraldi maksustamisele või maksust vabastamisele, käsitada

üheainsa tehinguna, kui need ei ole sõltumatud (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Part Service, punkt 51, ja kohtuotsus RLRE Tellmer Property, punkt 18).

37 Sellise olukorraga on tegemist eelkõige juhul, kui kaks või mitu maksukohustuslase poolt kliendile pakutud tehinguga hõlmatud tegurit või toimingut on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik (vt selle kohta 29. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-111/05: Aktiebolaget NN, EKL 2007, lk I-2697, punkt 23; eespool viidatud kohtuotsus Part Service, punkt 53, ja kohtuotsus RLRE Tellmer Property, punkt 19).

38 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et kui tehing koosneb mitmest erinevast osast ja toimingust, tuleb arvesse võtta kõiki asjassepuutuva tehingu toimumisel esinevaid asjaolusid, selleks et kindlaks teha, kas tegemist on kahe või enama eraldiseisva sooritusega või ühe sooritusega (vt selle kohta eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Levob Verzekeringen ja OV Bank, punkt 19, ja kohtuotsus Aktiebolaget NN, punkt 21). Niisiis tuleb selleks, et hinnata, kas kõnealune tehing on käibemaksust vabastatud, arvesse võtta, vastupidi sellele, mida väidavad Don Bosco ja Madalmaade valitsus, eelotsusetaotluse teises ja kolmandas küsimuses viidatud kinnisasja müüja poolt osutatud täiendavaid teenuseid.

39 Põhikohtuasjas arutlusel oleva olukorra osas tuleb märkida, et müüja sooritatud toimingud on käibemaksu seisukohalt tihedalt seotud. Lammutustööd ja maatüki võõrandamine on isegi kattuvad. Mõlema toimingu majanduslik sisu oli anda üle ehitustöödeks valmis maatükk. Neil asjaoludel ei saa järeldada, ilma et selline käsitlus muutuks kunstlikuks, et Don Bosco ostis samalt isikult esmalt vanad ehitised ja nende aluse maa, mida ta sellisel kujul ei saanud oma majandustegevuses kasutada, ja alles seejärel ostis ehitiste lammutamise teenuse, mis ainsana sai muuta maatüki tema jaoks kasutuskõlblikuks (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsus Aktiebolaget NN, punkt 25).

40 Seega tuleb sellise maatüki võõrandamist, millel asub lagunenud ehitis, mis kuulub lammutamisele nimetatud maatükile uue rajatise ehitamise eesmärgil ja mille lammutustööd on alanud juba enne võõrandamist, ning nimetatud ehitise lammutustöid siseriikliku kohtu poolt esitatud asjaolude põhjal pidada käibemaksu seisukohalt üheks tehinguks, mille eesmärk tervikuna on mitte olemasoleva ehitise, vaid hoonestamata maatüki võõrandamine.

41 Seetõttu ei kuulu nimetatud tehing tervikuna kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktis g sätestatud käibemaksuvabastuse alla, sõltumata sellest, kui kaugele oldi kõnealuse maatüki tegeliku võõrandamise hetkel vana ehitise lammutustöödega jõutud.

42 Neil asjaoludel tuleb siseriiklikul kohtul välja selgitada, kas arutusel olev maatükk vastab kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 3 punktis b ja sama direktiivi artikli 13 B osa punktis h sätestatud mõiste „ehitusmaa” määratlusele.

43 Selles küsimuses tuleb meenutada, et võttes arvesse kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 3 punktis b tehtud sõnaselget viidet liikmesriikide vastavatele määratlustele mõiste „ehitusmaa” osas, tuleb viimastel määratlada, millist maatükki võib pidada „ehitusmaaks” nii nimetatud sätte kui kõnesoleva direktiivi artikli 13 B osa punkti h tähenduses, pidades silmas viimati nimetatud sätte eesmärki vabastada käibemaksust üksnes sellise hoonestamata maatüki võõrandamine, millele ei kavandata hoone ehitamist (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Gemeente Emmen, punkt 20 ja 25).

44 Kõike eeltoodut arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti g koosmõjus selle direktiivi artikli 4 lõike 3 punktiga a tuleb tõlgendada nii, et nimetatud sätetest esimese kohaselt ei kuulu käibemaksust vabastamisele sellise maatüki

võõrandamine, millel asub lagunenenud ehitise, mis kuulub lammutamisele eesmärgiga ehitada selle asemele uus ehitise ja mille sel eesmärgil lammutamine tellija algatusel on alanud juba enne nimetatud võõrandamise toimumist. Käibemaksu seisukohalt moodustavad nimetatud võõrandamistehing ja lammutustööd üheainsa tehingu, mille eesmärk tervikuna on mitte olemasoleva ehitise ja selle aluse maa, vaid hoonestamata maatüki võõrandamine, sõltumata sellest, kui kaugel oli kõnealuse maatüki tegeliku võõrandamise hetkel endise ehitise lammutustöödega jõutud.

Kohtukulud

45 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 13 B osa punkti g koosmõjus selle direktiivi artikli 4 lõike 3 punktiga a tuleb tõlgendada nii, et nimetatud sätetest esimese kohaselt ei kuulu käibemaksust vabastamisele sellise maatüki võõrandamine, millel asub lagunenenud ehitise, mis kuulub lammutamisele eesmärgiga ehitada selle asemele uus ehitise ja mille sel eesmärgil lammutamine tellija algatusel on alanud juba enne nimetatud võõrandamise toimumist. Käibemaksu seisukohalt moodustavad nimetatud võõrandamistehing ja lammutustööd üheainsa tehingu, mille eesmärk tervikuna on mitte olemasoleva ehitise ja selle aluse maa, vaid hoonestamata maatüki võõrandamine, sõltumata sellest, kui kaugel oli kõnealuse maatüki tegeliku võõrandamise hetkel endise ehitise lammutustöödega jõutud.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hollandi.