

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (üheksas koda)

10. jaanuar 2019(*)

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 2 lõike 1 punktid a ja c – Artikli 14 lõige 1 – Artikli 24 lõige 1 – Tehingud tasu eest – Tehingud, mis tehakse osaliselt teenustest või kaupadest koosneva tasu eest – Lammutusleping – Demonteerimiseks ostmise leping

Kohtuasjas C-410/17,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Korkein hallinto-oikeuse (Soome kõrgeim halduskohus) 30. juuni 2017. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 7. juulil 2017, menetluses, mille algatamist taotles

A Oy,

menetluses osales:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö,

EUROOPA KOHUS (üheksas koda),

koosseisus: koja president K. Jürimäe, kohtunikud E. Juhász ja C. Vajda (ettekandja),

kohtujurist: N. Wahl,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikku menetlust ja 11. juuli 2018. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- A Oy, esindajad: M. Kallio ja H. Huhtala,
- Soome valitsus, esindaja: J. Heliskoski,
- Euroopa Komisjon, esindajad: J. Jokubauskait? ja I. Koskinen,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikli 2 lõike 1 punkte a ja c, artikli 14 lõiget 1 ning artikli 24 lõiget 1.

2 Taotlus on esitatud A Oy algatatud menetluses, mis puudutab selliste tehingute

maksustamist käibemaksuga, mis tehakse esiteks lammutuslepingu alusel, mis näeb teenuse osutajale ette kohustuse vedada ära jäätmed, mida viimane saab – kui need sisaldavad vanametalli – selle lepingu alusel edasi müüa, ja teiseks, mis tehakse demonteerimiseks ostmise lepingu alusel, mis sisaldab ostja kohustust need asjad lammutada või demonteerida (edaspidi ühiselt „demonteerimine“) ja ära vedada ning ära vedada ka selle tegevusega kaasnevad jäätmed.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktides a ja c on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

a) kaubatarne tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]

c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.

4 Selle direktiivi artikli 14 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Kaubatarne“ on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.“

5 Direktiivi artikli 24 lõikes 1 on sätestatud:

„Teenuste osutamine“ on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne.“

6 Sama direktiivi artiklis 73 on sätestatud:

„Artiklites 74–77 nimetatud kaubatarne ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused.“

7 Direktiivi 2006/112 artikli 199 lõike 1 punktid a ja d näevad ette:

„Liikmesriigid võivad sätestada, et käibemaksu tasumise eest vastutav isik on maksukohustuslane, kellele osutatakse ükskõik millist järgmist teenust või tehakse ükskõik milline järgmine tarne:

a) kinnisvaraga seotud ehitusteenused, sealhulgas remondi-, puhastus-, hooldus-, ümberehitus- ja lammutusteenused ning artikli 14 lõike 3 alusel kaubatarne käsitatav ehitustööde üleandmine;

[...]

d) kasutatud materjali tarne, sellise kasutatud materjali tarne, mida samal kujul ei ole võimalik taaskasutada, jääkide, tööstuslike ja mittetööstuslike jäätmete, ringlussevõtmiseks sobivate jäätmete, osaliselt töödeldud jäätmete, vanametalli ja teatavate kaupade tarne ning teenuste osutamine vastavalt VI lisas esitatud loetelule“.

8 Selle direktiivi VI lisa pealkirjaga „Artikli 199 lõike 1 punktis d nimetatud loend kaubatarbete ja teenuste osutamistest“ punktid 1 ja 4 on sõnastatud järgmiselt:

„1) Mustmetallide ja värviliste metallide jäätmete, jääkide ning kasutatud materjalide, sealhulgas must- või värviliste metallide või nende sulamite töötlemisel, tootmisel või sulatamisel saadud pooltoodete tärned;

[...]

4) vanaraua ja vanametalli, samuti jääkide, lõikmete ja murru ning klaasist, klaasikildudest, paberist, papist, kartongist, kaltsudest, luudest, nahast, kunstnahast, pärgamendist, toornahast, kõõlustest, nõõrist, paelast, köiest või trossist, kummist ja plastikust koosneva kasutatud ja ringlussevõtmiseks sobiva materjali tärned ja teatavad nendega seotud töötlemisteenused“.

Soome õigus

9 30. detsembri 1993. aasta käibemaksuseaduse (1501/1993) (Arvonlisäverolaki (1501/1993)) põhikohtuasja asjaolude ajal kehtinud redaktsioon (edaspidi „AVL“), millega võeti Soome õigusesse üle direktiiv 2006/112, sätestab artikli 1 esimese lõigu punktis 1:

„Vastavalt käesoleva seaduse sätetele makstakse käibemaksu:

majandustegevuse raames Soomes müüdud kaupadelt ja osutatud teenustelt“.

10 AVL artikli 2 esimese lõigu kohaselt on isik, kes on kohustatud müügilt selle seaduse artikli 1 tähenduses käibemaksu tasuma, see tähendab maksukohustuslane, kauba müüja või teenuse osutaja, kui seadus ei sätesta teisiti. Nende sätete hulgas on eelkõige AVL artikkel 8d.

11 Viimati nimetatud artikkel näeb ette, et pöördmaksustamise mehhanism on kohaldatav vanametalli ja jäätmete ostjate suhtes, kui tegemist on käibemaksukohustuslaste registrisse kantud ettevõtjaga.

12 AVL artikli 17 kohaselt on „kaup“ materiaalne vara, samuti elektrienergia, gaas, soojusenergia, jahutusenergia ja muu sarnane energiatoode. Teenuseks loetakse kõike, mis ei ole kaup ja mida võib majandustegevuse käigus müüa.

13 AVL artikli 18 kohaselt tähendab „kauba müük“ kauba omandiõiguse tasu eest üleminekut ja „teenuse müük“ teenuse osutamist või muu soorituse tegemist tasu eest.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

14 A on tööstus- ja ehitussektoris tegutsev ning keskkonnateenustele spetsialiseerunud äriühing. Ta pakub keskkonnateenuseid erinevatele tööstusharudele, kinnisvara- ja ehitusäris nii Soomes kui Rootsis. Tema tegevusvaldkonnad hõlmavad tööstus- ja kinnisvarateenuseid, lammutusteenuseid ning taaskasutus- ja jäätmekäitlusteenuseid.

15 Nende tegevuste raames teostab A lammutuslepingu (edaspidi „lammutusleping“) alusel oma klientidele lammutustöid. Lepingu tingimused tuginevad ehitusvaldkonna ettevõtete poolt ühiselt kindlaksmääratud ehituslepingute üldtingimustele. Seda tüüpi lepingu alusel kohustub nimetatud äriühing lammutama oma kliendi vanad tehasehooned ning täitma peatöövõtja ning ehitusplatsiteenuste ja ehituse juhtimise eest vastutava ettevõtja ülesandeid. Vastavalt ehituslepingu üldtingimustele kuuluvad ettevõtja kohustuste hulka ka eemaldatava materjali ning jäätmete äravedu ja nõuetekohane käitlemine.

16 Ühe osa materjalist ja jäätmetest moodustab AVL artiklis 8d nimetatud vanametall ja jäätmed, mille müügi korral lasub maksukohustus soetajal. Osaliselt on tegemist kaubaga, mida A võib edasi müüa ettevõtjatele, kes ostavad kokku taaskasutatavat vanametalli. A püüab eelnevalt hinnata kauba kogust ja hinda, millega ta saab selle edasi müüa ning võtab neid lammutustööde pakkumuse raames hinna määramisel arvesse, selleks et kliendile nende tööde eest pakutav hind oleks võimalikult konkurentsivõimeline. Lammutuslepingu raames sellise kauba prognoositavat hinda kliendiga siiski läbi ei räägita ja kindlaks ei määrata, vaid kliendile esitatakse lammutustööde kohta alati koguhind.

17 Lisaks ostab A oma tegevuse raames kokku vanu masinaid ja seadmeid, mida ta on demonteerimiseks ostmise lepingu alusel kohustatud lammutama või demonteerima (edaspidi ühiselt „demonteerima“) ning tühjendama oma kliendi ruumid või tegevuskoha, samuti ära vedama sellega kaasnevad jäätmed vastavalt lepingus märgitud tingimustele. Seda tüüpi lepingu näide on leping, mis puudutab tehase territooriumil asuvate hoonete ostmist. Selline leping näeb ette, et A ostab tehasele kuuluval maatükil asuvad hooned ja ehitised, aga ka masinad, seadmed ja muud vallasasjad ning et ta ise demonteerib ja veab minema ostetud asjad.

18 Võttes arvesse, mis liiki asjadega on ostetud asjade puhul tegu, tekitavad nende objektide demonteerimine, äravedamine ja nõuetekohane käitlemine, samuti nimetatud tegevustega kaasnevate jäätmete äravedamine A-le kulusid, mida viimane soovib eelnevalt hinnata ja võtta pakutavas hinnas ostuhinda vähendava tegurina arvesse. Lepingupooled ei arutle siiski nende kulude üle läbirääkimistel ega määratle nende suurust lepingus, kuna eesmärk ei ole seda summat ühelgi hetkel müüjale teatavaks teha.

19 A taotles maksuametilt eelotsust selle kohta, kuidas arvutada käibemaks, mis tuleb tasuda lammutuslepingu raames lammutustööde osutamise korral ja demonteerimiseks ostmise lepingu raames vanametalli ja metallijäätmete soetamise korral.

20 Maksuamet teatas 11. juuni 2015. aasta eelotsusetaotluses, mis puudutas ajavahemikku 11. juunist 2015 kuni 31. detsembrini 2016 esiteks, et lammutuslepingu raames tuleb A-d käsitada oma kliendile lammutusteenuse müüjana ja viimaselt vanametalli ostjana. Maksuamet järeldas sellest, et A-l tuleb tasuda käibemaksu teenustelt, mida ta osutab oma kliendile, samuti pöördmaksustamise mehhanismi raames viimaselt vanametalli ostmisel.

21 Teiseks teatas maksuamet samas eelotsuses, et mis puudutab demonteerimiseks ostmise lepingut, siis on A käsitatav oma kliendile lammutusteenuse osutajana ja viimaselt vanametalli ostjana. Maksuamet järeldas sellest, et A-l tuleb tasuda käibemaksu teenustelt, mida ta osutab oma kliendile, samuti pöördmaksustamise mehhanismi raames viimaselt vanametalli ostmisel.

22 Ühelgi kahest nimetatud juhust, mida eelotsuses käsitleti, ei andnud maksuamet seisukohta makstava hinna koostisosade kohta.

23 A esitas 11. juuni 2015. aasta eelotsuse peale kaebuse Helsingin hallinto-oikeusele (Helsingi halduskohus, Soome).

24 Nimetatud kohus jättis kaebuse 16. detsembri 2015. aasta otsusega rahuldamata. Ta leidis, et nii lammutamislepingu kui demonteerimiseks ostmise lepingu korral tuleb A-d käsitada nii, et ta on sõlminud oma kliendiga vahetuslepingu, mille raames ta osutab lammutustöid ja ostab vanametalli ning mille tulemusel tuleb tal tasuda käibemaksu nii kliendile osutatud teenuselt kui viimaselt ostetud vanametallilt.

25 A esitas Helsingin hallinto-oikeuse otsuse peale apellatsioonkaebuse Korkein hallinto-oikeusele (Soome kõrgeim halduskohus).

26 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et lammutuslepingu korral osutab A tasu eest teenust ning demonteerimiseks ostmise lepingu korral ta ostab tasu eest kaupa. Põhikohtuasja vaidlus puudutab seega küsimust, kas esimesena nimetatud juhul ostab A samuti tasu eest kaupa ja ka teisel juhul osutab ta ka tasu eest teenust. Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab, et A vaidleb vastu nimetatud lepingute käsitamisele vahetuslepingutena, kuna tema hinnangul ei kujuta vanametall endast lammutuslepingu raames tasu lammutusteenuse eest ning lammutusteenus ei kujuta endast demonteerimiseks ostmise lepingu raames tasu vanametalli ostu eest, kuna asjaomase teenuse osutamise või kaubarne ja saadud tasu vahel puudub otsene seos.

27 Neil asjaoludel otsustas Korkein hallinto-oikeus (Soome kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

1. Kas nõukogu direktiivi [2006/112] artikli 2 lõike 1 punkti c koostoimes artikli 24 lõikega 1 tuleb tõlgendada nii, et lammutustööd, mille viib läbi äriühing, mille tegevusalaks on lammutustööde tegemine, loetakse üheks tehinguks vaid siis, kui lammutustöid teostaval äriühingul on tema ja tööde tellija vahel sõlmitud lepingu alusel kohustus vedada ära lammutustöödel tekkinud jäätmed, ja – kui lammutusjäätmed sisaldavad vanametalli – võib müüa vanametalli edasi vanametalli kokkuostuga tegelevatele ettevõtjatele?

Või tuleb sellist lammutustööde lepingut [direktiivi 2006/112] artikli 2 lõike 1 punkti a koostoimes artikli 14 lõikega 1 arvestades tõlgendada nii, et see hõlmab kahte tehingut, esiteks lammutustöid teostava äriühingu teenuse osutamist lammutustööde tellijale ja teiseks lammutustööde tellijalt edasimüüdava vanametalli ostmist lammutustöid teostava äriühingu poolt?

Kas siin omab tähtsust asjaolu, et lammutustöid teostav äriühing võtab hinna arvutamisel hinda vähendava tegurina arvesse võimaluse, et ta saab sissetulekut ka lammutustööde jäätmete realiseerimisest?

Kas siin omab tähtsust asjaolu, et lammutustöödest tekkivate realiseeritavate jäätmete kogus ja väärtus ei ole lammutustööde lepingus kokku lepitud ning kokku lepitud ei ole ka lammutustööde tellija hilisemat teavitamist kogusest ja väärtusest, ning et lammutustööde jäätmete kogus ja väärtus selguvad alles siis, kui lammutustöid teostav äriühing need edasi müüb?

2. Kas direktiivi [2006/112] artikli 2 lõike 1 punkti a koostoimes artikli 14 lõikega 1 tuleb juhul, kui äriühing, mille tegevusalaks on lammutustööde tegemine, lepib lammutusobjekti omanikuga lepingus kokku, et lammutustöid teostav äriühing ostab lammutusobjekti, ja kohustub lepingutrahvi tingimusega lammutama objekti lepingus kindlaksmääratud ajavahemiku jooksul ning vedama ära lammutamisel tekkinud jäätmed, tõlgendada nii, et tegemist on ainult ühe tehinguga, mis hõlmab asja müümist lammutusobjekti omaniku poolt lammutusettevõtjale?

Või tuleb sellist lepingut direktiivi [2006/112] artikli 2 lõike 1 punkti c koostoimes artikli 24 lõikega 1 arvestades tõlgendada nii, et see hõlmab kahte tehingut, esiteks asja müümist lammutusobjekti omaniku poolt lammutustöid teostavale äriühingule ja teiseks lammutustöid teostava äriühingu poolt asja müüjale osutatud lammutusteenust?

Kas siin omab tähtsust asjaolu, et lammutustöid teostav äriühing võtab asjale hinnapakumise koostamisel hinda vähendava tegurina arvesse kulud, mis tekivad talle seoses asja demonteerimise ja äraveoga?

Kas omab tähtsust asjaolu, et vara müüjale on teada, et vara demonteerimise ja äraveoga seotud lammutustöid teostava äriühingu kulud võetakse arvesse selle asjahinda vähendava tegurina, võttes arvesse asjaolu, et poolte vahel ei ole sõlmitud kokkulepet nimetatud kulude kohta ning nimetatud kulude hinnangulist või tegelikku suurust ei saa asja müüja kunagi teada?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

28 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma esimese küsimusega selgitada sisuliselt, kas direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkte a ja c koostoimes selle direktiivi artikli 14 lõikega 1 ja artikli 24 lõikega 1 tuleb tõlgendada nii, et kui teenuse osutaja ehk lammutustöid teostav äriühing on lammutuslepingu alusel kohustatud teostama lammutustöid ja võib – juhul kui lammutustööde jäätmed sisaldavad vanametalli – selle metalli edasi müüa, siis kas käibemaksuga maksustamise mõttes hõlmab see leping ühte või kahte tehingut?

29 Alustuseks tuleb märkida, et direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktide a ja c kohaselt maksustatakse käibemaksuga vastavalt „kaubatarne tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“ ja „teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.

30 Direktiivi 2006/112 artikli 14 lõikes 1 sätestatud definitsiooni kohaselt on kaubatarne ennekõike „materjalise vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek“ ja artikli 24 lõikes 1 sätestatud definitsiooni kohaselt on teenuste osutamine „mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne“.

31 Lisaks nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et kaubatarne või teenuste osutamine tasu eest direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktide a ja c tähenduses eeldab üksnes otsese seose esinemist kaubatarne või teenuse osutamise ja maksukohustuslase poolt tegelikult saadud tasu vahel. Selline otsene seos on tuvastatud juhul, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, mille käigus osutatakse vastastikku teenuseid, ja teenuse osutaja saadav vastutasu vastab väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele (vt selle kohta 26. septembri 2013. aasta kohtuotsus Serebryannay vek, C?283/12, EU:C:2013:599, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 Antud juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et teenuse osutaja ehk lammutustöid teostav äriühing kohustub lammutuslepingu alusel osutama lammutustööde teenust, mis seisneb ka eemaldatava materjali ja jäätmete äravedamises ja nõuetekohases käitlemises, mille eest maksab klient tasu. Eelotsusetaotlusest nähtub lisaks, et teenuse osutaja soovib eelnevalt hinnata äraveetava materjali ja jäätmete kogust, samuti nende hilisemat edasimüügihinda, et võtta neid arvesse lammutustööde maksumuse määramisel. Muu hulgas nähtub eelotsusetaotlusest, et teenuse osutaja võib nimetatud lepingu alusel vanametalli – kui lammutusjäätmed seda sisaldavad – edasi müüa ettevõtjatele, kes ostavad kokku taaskasutatavat vanametalli.

33 Põhikohtuasja puhul on selge, et lammutustöid teostav äriühing osutab oma klientidele

liikmesriigi territooriumil tasu eest lammutustöid ja seega osutab teenuseid tasu eest direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses.

34 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimused puudutavad sisuliselt küsimust, kas seda teenust vahetatakse muu hulgas kaubatarne vastu, milleks on jäätmetes ja kasutatud materjalides sisalduv eraldatav vanametall, nii et sellise teenuse maksustatav väärtus koosneb üheaegselt kliendi makstavas hinnas ja selles tarnes.

35 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et teenuste osutamine võib olla tasu kaubatarne eest ja kujutada endast selle maksustatavat väärtust direktiivi 2006/112 artikli 73 tähenduses ainult siis, kui teenuste osutamise ja kaubatarne vahel on olemas otsene seos, ja kaubatarne väärtust on võimalik väljendada rahas (vt selle kohta 19. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Orfey, C?549/11, EU:C:2012:832, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika). Sama kehtib ka siis, kui teenust vahetatakse teise teenusega, kui täidetud on samad tingimused (vt selle kohta 26. septembri 2013. aasta kohtuotsus Serebryannay vek, C?283/12, EU:C:2013:599, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 Samast kohtupraktikast tuleneb, et vahetuslepingute, mille puhul on tasuks juba määratluse järgi loonustasu, ja tehingute näol, mille eest tasutakse rahas, on nii majanduslikus kui ka kaubanduslikus mõttes tegemist kahe samasuguse olukorraga (vt selle kohta 26. septembri 2013. aasta kohtuotsus Serebryannay vek, C?283/12, EU:C:2013:599, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

37 Antud juhul nähtub käesoleva kohtuotsuse punktis 32 esitatud põhikohtuasja kirjeldusest, et teenuse osutaja ehk lammutustöid teostav äriühing, lisaks oma kliendilt rahalise tasu saamisele lammutustööde osutamise eest, soetab lammutuslepingu alusel viimaselt taaskasutatavat vanametalli, mida ta võib seejärel edasi müüa. Järelikult on sellises olukorras tegu kaubatarnega direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 1 tähenduses.

38 Mis puudutab küsimust, kas see tarne tehakse „tasu eest“ nimetatud direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti a tähenduses, siis väljakujunenud kohtupraktika selgitab, et tehingu maksustatava väärtuse moodustav tasu kujutab endast subjektiivset väärtust. Kui nimetatud väärtuse näol ei ole tegemist poolte vahel kokku lepitud rahasummaga, siis peab see väärtus, selleks et ta oleks subjektiivne, olema väärtus, mida isik, kes saab teenused, mis vastavad kaubatarnele, omistab teenustele, mida talle eelduse kohaselt osutatakse ja mis vastab summale, mida see isik on valmis sellel eesmärgil maksma (vt selle kohta 19. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Orfey, C?549/11, EU:C:2012:832, punktid 44 ja 45 ning seal viidatud kohtupraktika).

39 Sellest tuleneb, et niisuguses olukorras nagu põhikohtuasjas tehakse taaskasutatava vanametalli tarne tasu eest, kui soetaja, see tähendab lammutustöid teostav äriühing, omistab sellele tarnele väärtuse, mida ta arvestab lammutustööde eest pakutava hinna määramisel, viimati nimetatud asjaolu tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

40 Seda järeldust ei kõiguta asjaolu, et vanametalli kogus ja väärtus, mida lammutusjäätmel võivad sisaldada, ei ole lammutuslepingus kokku lepitud.

41 Euroopa Kohtu praktikast nimelt tuleneb, et võimalikud tehnilised raskused tasu suuruse kindlaksmääramisel ei võimalda pelgalt selle asjaolu tõttu järeldada selle puudumist (vt analoogia alusel 14. juuli 1998. aasta kohtuotsus First National Bank of Chicago, C?172/96, EU:C:1998:354, punkt 31).

42 Igale juhul tuleb märkida, et käesoleva kohtuotsuse punktis 39 mainitud juhul on taaskasutatava vanametalli tarne väärtust võimalik kindlaks määrata. Käesoleva kohtuotsuse

punktis 38 viidatud kohtupraktikat silmas pidades tuleb seda väärtust lugeda võrdseks teenuse osutaja poolt lammutustööde hinnavähenduse summaga.

43 Niisamuti ei ole käesoleva kohtuotsuse punktist 39 tuletatud järeldusega vastolus asjaolu, et lammutusteenuse saaja ei ole teadlik taaskasutatava vanametalli täpsest väärtusest, nagu seda on hinnanud teenuse osutaja (vt analoogia alusel 14. juuli 1998. aasta kohtuotsus First National Bank of Chicago, C-172/96, EU:C:1998:354, punkt 49).

44 Seega toimub niisugusel juhul sama lepingu raames vastastikuste tehingute vahetamine teenuse osutaja ja kliendi vahel, kui esineb otsene seos käesoleva kohtuotsuse punktis 35 viidatud kohtupraktika tähenduses lammutustööde osutamise ja taaskasutatava vanametalli tarne vahel.

45 Mis puudutab küsimust, kas põhikohtuasjas kõne all oleva taaskasutatava vanametalli tarne kujutab endast maksustatavat tehingut, siis tuleb täpsustada, et direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti a kohaselt maksustatakse kaubatarne tasu eest vaid siis, kui seda teeb „maksukohustuslane, kes sellena tegutseb“, viimati nimetatud asjaolu tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

46 Sellisel juhul moodustab põhikohtuasjas kõnealuse lammutuslepingu esemeks olevate teenuste osutamise maksustatava väärtuse hinna see, mida klient tegelikult maksab, samuti teenuse osutaja poolt taaskasutatavale vanametallile omistatav väärtus, nagu see kajastub teenuse eest küsitava hinna vähendatud summas.

47 On siiski võimalik, et mõnikord ei kajasta see väärtus majanduslikku ja kaubanduslikku tegelikkust, mis Euroopa Kohtu praktika kohaselt kujutab endast aga ühise käibemaksusüsteemi kohaldamise aluskriteeriumit. Sellisel juhul on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne veenduda, võttes arvesse kõiki asjasse puutuvaid asjaolusid kogumis, et tegemist ei ole kuritarvitusega (vt selle kohta 20. juuni 2013. aasta kohtuotsus Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punktid 39, 46 ja 52).

48 Seetõttu tuleb esimesele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkte a ja c koostoimes artikli 14 lõikega 1 ja artikli 24 lõikega 1 tuleb tõlgendada nii, et kui teenuse osutaja ehk lammutustöid teostav äriühing on lammutuslepingu alusel kohustatud lammutustöid tegema ja võib – juhul kui lammutustööde jäätmed sisaldavad vanametalli – selle metalli edasi müüa, hõlmab niisugune leping teenuse osutamist tasu eest, see tähendab lammutustööde tegemist ning lisaks kaubatarne tasu eest, kui soetaja ehk see äriühing omistab nimetatud tarnele väärtuse, mida ta võtab arvesse lammutustööde eest pakutava hinna määramisel, nimetatud tarne on aga käibemaksuga maksustatav vaid siis, kui seda teeb maksukohustuslane, kes sellena tegutseb.

Teine küsimus

49 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma teise küsimusega selgitada sisuliselt, kas direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkte a ja c koostoimes selle direktiivi artikli 14 lõikega 1 ja artikli 24 lõikega 1 tuleb tõlgendada nii, et kui demonteerimiseks ostmise lepingu alusel soetaja ehk lammutustöid tegev äriühing ostab demonteerimisele kuuluva asja ning kohustub leppetrahvi tingimusel lepingus kindlaksmääratud ajavahemiku jooksul selle asja demonteerima ja ära vedama ära, samuti vedama ära selle käigus tekkinud jäätmed, siis kas käibemaksuga maksustamise mõttes hõlmab see leping ühte või kahte tehingut.

50 Antud juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et demonteerimiseks ostmise lepingu raames ostab soetaja ehk lammutustöid tegev äriühing tehasele kuuluval maatükil asuvad vanad hooned ja ehitised, samuti masinad, seadmed ja muu vallasvara, mille ta on lepingu kohaselt leppetrahvi

tingimusel kindlaksmääratud tähtaja jooksul kohustatud demonteerima ja ära viima, samuti viima ära tehase ruumidest või territooriumilt lammutustööde käigus tekkivad jäätmed. Lisaks nähtub eelotsusetaotlusest, et soetaja soovib eelnevalt hinnata demonteerimise, äraviimisega ja demonteeritava asja nõuetekohase käitlemisega kaasnevaid kulusid, et arvestada neid pakutava ostuhinna määramisel.

51 Põhikohtuasjas ei ole vaidlust selles, et niisugune leping hõlmab kaubatarnet tasu eest direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti a tähenduses. Kui sellist tarnet teostab viidatud sätte tähenduses „maksukohustuslane, kes sellena tegutseb“ – mida tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul – siis on niisuguses olukorras tegemist maksustatava tehinguga.

52 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimused puudutavad sisuliselt küsimust, kas nimetatud tarnet vahetatakse lisaks teenuste osutamise vastu, milleks on demonteerimis- ja äravedamistööd, nii et selle tarne maksustatava väärtuse moodustab üheaegselt käesoleva kohtuotsuse eelmises punktis nimetatud ostuhind ja see teenus.

53 Selle kohta näib käesoleva kohtuotsuse punktist 50 esitatud asjaolude kirjeldusest, et soetaja ehk lammutustööd teostav äriühing on kohustatud lisaks demonteerimiseks ostmise lepingus kokku lepitud ostuhinna tasumisele leppetrahvi tingimusel kindlaksmääratud ajavahemikus asja demonteerima ja ära vedama lammutustöödega kaasnevad jäätmed. Kuna soetaja on kohustatud selle asja demonteerima ja ära vedama, samuti vedama ära lammutustöödega kaasnevad jäätmed, mis vastab konkreetsetele müüja vajadustele – mida tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul, esineb sellises olukorras teenuste osutamine direktiivi 2006/112 artikli 24 lõike 1 tähenduses.

54 Vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktis 38 välja toodud kohtupraktikale osutatakse sellises olukorras nagu põhikohtuasjas kõnealune olukord lammutus- ja äravedamistööd tasu eest, kui soetaja ehk lammutustööd teostav äriühing omistab sellele teenusele väärtuse, mida ta arvestab oma pakutavas ostuhinnas seda hinda vähendava tegurina, nimetatud asjaolu tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

55 Käesoleva kohtuotsuse punktides 40, 41 ja 43 esitatud kaalutlusi arvestades tuleb täpsustada, et seda järeldust ega kõiguta ei asjaolu, et demonteerimis- ja äravedamistööde osutamise hind ei olnud poolte vahel kokku lepitud, ega asjaolu, et müüja ei olnud teadlik, kui suur on tasu, mida arvestatakse pakutava ostuhinna kindlaksmääramisel.

56 Siiski on käesoleva kohtuotsuse punktis 54 mainitud juhul võimalik taaskasutatava vanametalli tarne väärtust kindlaks määrata. Nimelt, arvestades käesoleva kohtuotsuse punktis 38 viidatud kohtupraktikat, tuleb seda väärtust lugeda võrdseks summaga, mida soetaja ehk lammutustööd teostav äriühing arvestab demonteeritava asja ostuhinda vähendava tegurina.

57 Järelikult vahetatakse sellisel juhul vastastikku tehinguid sama lepingu raames soetaja ehk lammutustööd tegeva äriühingu ja kasusaaja ehk demonteeritava asja müüja vahel, kui käesoleva kohtuotsuse punkti 35 tähenduses esineb otsene seos demonteeritava asja tarne ja demonteerimis- ja äravedamistööde tegemise vahel.

58 Sellisel juhul moodustab kaubatarne maksustatava väärtuse hind, mis on tegelikult makstud selle asja soetamisel, samuti summa, mis vastab soetaja kasutatavale tegurile, et vähendada pakutavat ostuhinda.

59 Siiski võib selguda, et mõnikord ei peegelda see summa tegelikku majanduslikku ja kaubanduslikku sisu, mis käesoleva kohtuotsuse punktis 47 viidatud kohtupraktika kohaselt on aga ühise käibemaksusüsteemi kohaldamise üks põhikriteerium, sellisel juhul tuleb nimetatud

kohtupraktika kohaselt liikmesriigi kohtul kõiki asjakohaseid asjaolusid arvestades veenduda, et tegu ei ole kuritarvitusega.

60 Seetõttu tuleb teisele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkte a ja c koostoimes selle direktiivi artikli 14 lõikega 1 ja artikli 24 lõikega 1 tuleb tõlgendada nii, et kui demonteerimiseks ostmise lepingu alusel soetaja ehk lammutustöid teostav äriühing ostab demonteerimisele kuuluva asja ning kohustub leppetrahvi tingimusel lepingus kindlaksmääratud ajavahemiku jooksul selle asja demonteerima ja ära vedama, samuti vedama ära selle käigus tekkinud jäätmed, hõlmab see leping kaubatarnet tasu eest ehk demonteeritava asja tarnet, mistõttu on see tarne käibemaksuga maksustatav üksnes siis, kui selle teeb maksukohustuslane, kes sellena tegutseb, viimati nimetatud asjaolu tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul. Kuna soetaja on kohustatud selle asja demonteerima, samuti vedama ära selle käigus tekkinud jäätmed, mis vastab konkreetsetelt soetaja vajadustele – mida tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul –, siis hõlmab see leping muu hulgas tasu eest teenuste osutamist, milleks on demonteerimis- ja äravedamisteenus, kui soetaja omistab sellele teenusele väärtuse, mida ta arvestab pakutavas hinnas demonteeritava asja ostuhinda vähendava tegurina, viimati nimetatud asjaolu tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

Kohtukulud

61 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 (üheksas koda) otsustab:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 lõike 1 punkte a ja c koostoimes artikli 14 lõikega 1 ja artikli 24 lõikega 1 tuleb tõlgendada nii, et kui teenuse osutaja ehk lammutustöid teostav äriühing on lammutuslepingu alusel kohustatud lammutustöid tegema ja võib – juhul kui lammutustööde jäätmed sisaldavad vanametalli – selle metalli edasi müüa, hõlmab niisugune leping teenuse osutamist tasu eest, see tähendab lammutustööde tegemist ning lisaks kaubatarnet tasu eest, kui soetaja ehk see äriühing omistab nimetatud tarnele väärtuse, mida ta võtab arvesse lammutustööde eest pakutava hinna määramisel; nimetatud tarne on aga käibemaksuga maksustatav vaid siis, kui seda teeb maksukohustuslane, kes sellena tegutseb.

2. Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkte a ja c koostoimes selle direktiivi artikli 14 lõikega 1 ja artikli 24 lõikega 1 tuleb tõlgendada nii, et kui demonteerimiseks ostmise lepingu alusel soetaja ehk lammutustöid teostav äriühing ostab demonteerimisele kuuluva asja ning kohustub leppetrahvi tingimusel lepingus kindlaksmääratud ajavahemiku jooksul selle asja demonteerima ja ära vedama, samuti vedama ära selle käigus tekkinud jäätmed, hõlmab see leping kaubatarnet tasu eest ehk demonteeritava asja tarnet; see tarne on käibemaksuga maksustatav üksnes siis, kui selle teeb maksukohustuslane, kes sellena tegutseb, viimati nimetatud asjaolu tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul. Kuna soetaja on kohustatud selle asja demonteerima, samuti vedama ära selle käigus tekkinud jäätmed, mis vastab konkreetsetelt soetaja vajadustele – mida tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul –, siis hõlmab see leping muu hulgas tasu eest teenuste osutamist, milleks on demonteerimis- ja äravedamisteenus, kui soetaja omistab sellele teenusele väärtuse, mida ta arvestab pakutavas hinnas demonteeritava asja ostuhinda vähendava tegurina, viimati nimetatud asjaolu tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: soome.