

Esialgne tõlge

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

MICHAL BOBEK

esitatud 19. märtsil 2019(1)

Kohtuasi C-71/18

Skatteministeriet

versus

KPC Herning

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Vestre Landsret (läänepiirkonna apellatsioonikohus, Taani))

Käibemaks – Sellise maa võõrandamine, millel asub osaliselt lammutamisele kuuluv ehitis, mille asemele püstitatakse uus ehitis – Direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 12 – Direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktid j ja k – Käibemaksuvabastus – Poolte tahe – Objektiivne hindamine – Mõiste „ehitis“

1. Kas olemasoleva ehitisega maa võõrandamist saab juhul, kui poolte tahe on juba võõrandamise hetkel selgelt see, et maa ostja või järgmine ostja lammutab selle ehitise uue ehitise püstitamiseks, käsitada käibemaksust vabastatud tehinguna kooskõlas käibemaksudirektiivi artikliga 12 ja artikli 135 lõike 1 punktidega j ja k?(2)

2. See on kokkuvõtlikult küsimus, mille on Euroopa Kohtule esitanud Vestre Landsret (läänepiirkonna apellatsioonikohus, Taani). Käesolevas kohtuasjas kerkinud laiem põhimõtteline küsimus on poolte tahte roll tehingu liigitamisel käibemaksudirektiivi kohaselt.

I. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

3. Käibemaksudirektiivi artikkel 12 sätestab:

„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.

[...]

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

4. Käibemaksudirektiivi artikli 135 lõige 1 sätestab:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

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

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

[...]“.

B. Liikmesriigi õigus

5. 21. juuni 2016. aasta konsolideeritud seaduse nr 760 käibemaksu kohta (Lovbekendtgørelse nr. 760 af 21 juni 2016 om merværdiafgift; edaspidi „käibemaksuseadus“) § 13 lõike 1 punkt 9 ja lõige 3 sätestavad:

„1. Maksust on vabastatud järgmised kaubad ja teenused:

[...]

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

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

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

[...]

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

6. 30. juuni 2015. aasta määruse nr 808 käibemaksu kohta (Bekendtgørelse nr. 808 af. 30. juni 2015 om merværdiafgift; edaspidi „käibemaksumäärus“) § 54 lõige 1 sätestab:

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

7. Käibemaksumääruse § 56 lõige 1 sätestab:

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

8. Uute ehitiste ja ehitusmaa müügi käibemaksuga maksustamist käsitleva

maksuministeriumi suunise (Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde) punkt 2.2 on sõnastatud järgmiselt:

„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 kaupade turuväärtusega, ehitise laad (kuur), ühenduse puudumine avalike või kaubandusteenustega, kinnisasja varasem kasutus ja ehitise laad (nt asjade hoidmiseks mõeldud kün, mis ei vasta kõige elementaarsematele tulevikus kasutamise tingimustele).

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

[...]“.

II. Asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimus

9. Odense linnavolikogu (Taani) kehtestas 2012. aasta aprillis linnaplaneeringu sadamas asuvale piirkonnale, kus asub kinnisasi aadressiga Finlandkaj 12 (edaspidi „vaidlusalune kinnisasi“). Linnaplaneeringus oli muu hulgas märgitud, et vaidlusalusel kinnisasjal asuv laohoone tuleb säilitada võimalikult suurel määral.

10. KPC Herning A/S (Taani arendus- ja ehitusettevõte; edaspidi „KPC“) ja Boligforeningen Kristiansdal (Kristiansdali elamuühistu, Taani) tegelesid 2013. aasta maist ühiselt kontseptsiooni väljatöötamisega noortele mõeldud eluasemete ehitamiseks Odense sadamasse. Projekti arendati koostöös Odense omavalitsuse ja Odense sadamaga.

11. 2013. aasta juulis koostati linnaplaneeringu muudatusettepanek eesmärgiga lubada eluasemete ehitamist vaidlusalusel kinnisasjal asuva laohoone senisele asukohale. Vastavalt sellele muudatusele, mille Odense linnavolikogu võttis vastu 4. detsembril 2013, tuli säilitada laohoone idapoolse katuseviilu keskmine osa.

12. 2013. aasta novembris – pärast seda, kui linnaplaneeringu muudatusettepanek oli kooskõlastamiseks välja saadetud, kuid enne selle ametlikku vastuvõtmist – sõlmis KPC Odense sadamaga tingimusliku lepingu vaidlusaluse kinnisasja ostmiseks (edaspidi „vaidlusaluse kinnisasja esimene müük“). Pooled eeldasid, et tehingule ei kohaldata käibemaksu, kuid juhuks kui käibemaksu siiski kohaldatakse, sätestati lepingus, et KPC maksab kogu tasumisele kuuluva käibemaksu. Ostuleping oli tingimuslik ja olenes muu hulgas sellest, kas KPC sõlmib üldise elamuühistuga lepingu kinnisasjal noortele mõeldud eluasemete ehitamiseks ja kas Odense omavalitsus kehtestab lõpliku linnaplaneeringu, milles antakse õigus kõnealune projekt ellu viia.

13. 5. detsembril 2013 sõlmis KPC Boligforeningen Kristiansdaliga kolm lepingut. Need lepingud olid i) tingimuslik raamleping, mis käsitles olemasoleva laohoonega kinnisasja müüki (edaspidi „vaidlusaluse kinnisasja edasimüük“) ja selle ehitise edasist ümberehitamist noortele mõeldud eluasemeteks; ii) tingimuslik ostuleping, mis käsitles vaidlusaluse kinnisasja müüki, ja iii) „võtmed kätte“ ehitusleping, mis oli seotud vaidlusaluse kinnisasja ümberehitamisega.

14. Tingimuslikus raamlepingus on sätestatud, et see ja ülejäänud kaks lepingut moodustavad ühe üldise tervikliku lepingu. Raamlepingus on muu hulgas sätestatud, et Boligforeningen Kristiansdal oli valmis kinnisasja ära ostma selleks, et kinnisasi seejärel ehitaja ja haldurina eluasemeteks ümber ehitada ning neid hiljem välja rentida ja hallata, ning et KPC jätab endale kinnisasja müümise ühe tingimusena õiguse kinnisasja töövõtjana projekteerida ja ümber ehitada. Raamleping oli tingimuslik ja olenes muu hulgas sellest, kas KPC ostab kinnisasja Odense sadamalt ära.

15. Tingimusliku ostu-müügilepingu kohaselt käsitati ostusummat käibemaksust vabastatuna, kuna üleandmine puudutas olemasoleva hoonega kinnisasja. Lepingu kohaselt lasus KPC?l riisiko juhul, kui tehingule kohaldatakse vastupidi poolte ootustele käibemaksu. Ostulepingule kohaldati samu tingimusi nagu raamlepingule. Tingimuslikus „võtmed kätte“ lepingus oli märgitud, et KPC peab tegema kõik tööd, mis on ehitise täielikuks valmimiseks vajalikud, ehkki kinnisasjale jääva laohoone lammutamise eest pidi hoolt kandma Boligforeningen Kristiansdal ise. Sellega seotud kulude suurus oli hinnanguliselt 625 000 Taani krooni, sealhulgas käibemaks.

16. 7. märtsil 2014 sõlmis Boligforeningen Kristiansdal ühe teise äriühinguga lepingu laohoone lammutamiseks (v.a idapoolse katuseviilu keskmine osa, mis tuli säilitada). KPC ei osalenud laohoone lammutamises, mille algatas omal kulul ja riisikol Kristiansdal Boligforeningen.

17. 15. augustil 2015 olid kinnisasjal asuvad eluasemed sissekolimiseks valmis.

18. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul oli Odense sadam laohoone välja rentinud kuni selle müügini KPC?le ning selle väärtuseks oli maksustamise eesmärgil hinnatud 814 000 Taani krooni. Nii müügi kui ka hilisema edasimüügi ajal oli laohoone täielikult toimiv ja seda oleks saanud kasutada näiteks kultuuri- ja spordiüritusteks. Laohoone ei sobinud siiski eluasemeteks. Vaieldamatult olid Odense sadam, KPC ja Kristiansdal Boligforeningen kõnealuste tehingute ajal ühel meelel selles, et laohoone, välja arvatud osa idapoolsest katuseviilust, tuleb lammutada, et eluasemeprojekt ellu viia.

19. 10. detsembril 2013 taotles KPC Skatterådetilt (riigi maksuamet, Taani) siduvat vastust selle kohta, kas vaidlusaluse kinnisasja esimene müük Odense sadama poolt ja vaidlusaluse kinnisasja edasimüük Boligforeningen Kristiansdalile on käibemaksust vabastatud. 24. juuni 2014. aasta kirjaga andis Skatterådet siduva vastuse, milles vastas mõlemale küsimusele eitavalt.

20. KPC kaebas Skatterådeti otsuse edasi Landsskatterettenisse (maksuvaidlusi lahendav haldusorgan, Taani), mis oma 9. detsembri 2015. aasta otsuses leidis, et puudus alus liigitada kinnisasi ehitusmaaks, kuna mõlema müügi hetkel oli kinnisasi hoonestatud, ning KPC ei pidanud osalema edasistes lammutustöödes, vaid pigem pidi elamuühistu tegema lammutustööd omal kulul ja riisikol.

21. 9. märtsil 2016 esitas Skatteministeriet (Taani maksuministeerium) Landsskatteretteni otsuse peale kaebuse Retten i Herningile (Herningi kohus, Taani), mis suunas asja Vestre Landsretile (läänepiirkonna apellatsioonikohus, Taani). Kuna tal oli siiski kahtlusi käibemaksudirektiivi teatavate sätete õige tõlgendamise suhtes, otsustas kõnealune kohus 15. mai 2017. aasta määrusega menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse

küsimuse:

„Kas ühelt poolt käibemaksudirektiivi 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 ehitise, ehitusmaa võõrandamisena, millele kohaldatakse käibemaksu, kui poolte tahe on suunatud ehitise täielikule või osalisele lammutamisele, et võimaldada uue ehitise püstitamist?“

22. KPC, Taani valitsus ja Euroopa Komisjon esitasid kirjalikud seisukohad. Need isikud kuulati ära ka 30. jaanuari 2019. aasta kohtuistungil.

III. Analüüs

23. Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikliga 12 ning artikli 135 lõike 1 punktidega j ja k on kooskõlas liikmesriigi õigusnorm, mille kohaselt kujutab ehitisealuse maa võõrandamine endast ehitusmaa müüki, mille suhtes kohaldatakse käibemaksu, kui poolte tahe on suunatud ehitise lammutamisele, et võimaldada uue ehitise püstitamist.

24. Käesolevas menetluses seisukohad esitanud isikud on selles suhtes eri meelt.

25. KPC teeb ettepaneku vastata küsimusele eitavalt. Eelkõige väidab ta, et mõlemad põhikohtuasjas vaidlusalused tehingud (vaidlusaluse kinnisasja esimene müük ja edasimüük) on käibemaksust vabastatud, kuivõrd need on „ehitise või ehitise osade ja maa, millel ehitise asub, võõrandamine“ käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti j tähenduses. Komisjon omalt poolt nõustub KPCga esimese tehingu suhtes, kuid leiab, et KPC ja Boligforeningen Kristiansdali vahelised edasised tehingud (mida tuleb tema arvates hinnata koos) on „ehitise, ehitise osade või ehitise aluse maa võõrandamine enne esmast kasutuselevõttu“. Järelikult oleksid viimased käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 1 punkti a kohaselt käibemaksuga maksustatavad. Taani valitsus teeb siiski ettepaneku vastata eelotsuse küsimusele jaatavalt. Tema arvates on liikmesriikidel käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 3 alusel õigus käsitada sellist maatükki, nagu on kõne all, „ehitusmaana“. Sellise maatüki müüki maksustatakse seetõttu käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 1 punkti b kohaselt käibemaksuga.

26. Leian, et eelotsuse küsimusele tuleks põhimõtteliselt vastata eitavalt. Võimaliku ehitusmaa võõrandamise hindamisel käibemaksudirektiivi kohaselt tuleks järgida sama loogikat nagu mis tahes muu tehingu hindamisel direktiivi kohaselt: hinnatakse tehingu *objektiivset olemust võõrandamise hetkel*. Sellises raamistikus on kindlasti asjakohane poolte *subjektiivne* tahe seoses kinnisasja tulevase kasutamisega. Kuid see ei saa iseenesest olla määrav ja kaaluda üles mis tahes või kõiki võõrandamisega seotud objektiivseid tegureid.

27. Järgnevalt keskendun peamiselt liikmesriigi õigusnormidele ja nende toimimisele teatavate tehingute liigitamisel. Konkreetse juhtumi lahendamine jääb liikmesriigi kohtu ülesandeks. Esmalt on siiski vaja selgitada, milliseid tehinguid tuleb tegelikult hinnata.

A. Milline tehing (millised tehingud)?

28. Eelotsusetaotluses ning mõne poole seisukohtades analüüsitakse kaht tehingut, nimelt vaidlusaluse kinnisasja esimest müüki (Odense sadamalt KPC?le) ja vaidlusaluse kinnisasja edasimüüki (KPC?lt Boligforeningen Kristiansdalile) koos, eristamata neid teineteisest. Nende kahe müügitehinguga kaasneb KPC ja Boligforeningen Kristiansdali täiendavate lepingute võrgustik, mida on kirjeldatud eespool käesoleva ettepaneku punktis 13. Näib, et eeldatakse, et

neid tehinguid, eelkõige kaht müügitehingut, tuleb juhul, kui neid ei hinnata koos, käsitada ühtemoodi vähemalt käibemaksunormide alusel.

29. Ei ole kahtlust, et kaks müügitehingut on seotud. Vaidlusaluse kinnisasja esimene müük oli tingimuslik ja olenes sellest, kas KPC sõlmib üldise elamuühistuga lepingu kinnisasjal noortele mõeldud eluasemete ehitamiseks. Vaidlusaluse kinnisasja edasimüük oli tingimuslik ja olenes omakorda sellest, kas KPC ostab kinnisasja Odense sadamalt ära.

30. Euroopa Kohus on juba leidnud, et teatud asjaoludel tuleb mitut vormiliselt eraldiseisvat tehingut, mida saaks teha eraldi, käsitada üheainsa tehinguna, kui need ei ole sõltumatud. Sellise olukorraga on tegemist eelkõige juhul, kui kaks või mitu maksukohustuslase poolt kliendile pakutud tehingu osa või sellega seotud toimingut on nii tihedalt seotud, et need moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik. 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 tuleb käsitada põhitehingu kõrvaltehinguna eeskätt siis, kui see ei ole kliendi jaoks omaette eesmärk, vaid tehtava põhitehingu parematel tingimustel kasutamise vahend.(3)

31. Mul on siiski raske mõista, kuidas seda arutluskäiku, mida tavaliselt kohaldatakse samade isikute vaheliste lepingute kogumi või võrgustiku suhtes, saaks kohaldada kõnealuste tehingute suhtes. Esiteks sõlmiti need tehingud eri aegadel eri isikute vahel (esimene Odense sadama ja KPC ning teine KPC ja Kristiansdal Boligforeningeni vahel).(4) Teiseks ei saa neid tehinguid, eelkõige kaht järjestikust müügitehingut, lugeda üksteise kõrvaltehinguteks. Arvestades selle ärilist eesmärki ja majanduslikke põhjuseid, on vaidlusaluse kinnisasja esimene müük iseenesest põhitehing ja sama kehtib selle kinnisasja edasimüügi kohta. Kuigi need kaks tehingut on omavahel seotud, ei saa siiski öelda, et need on ühtse paketi osad.

32. Seetõttu tuleb kumbagi neist müügitehingutest pidada käibemaksudirektiivi artikli 1 lõike 2 kohaselt eraldiseisvaks ja sõltumatuks.(5) Kumbagi tuleb seega hinnata käibemaksunormide kohaldamise seisukohast eraldi ja selle konkreetseid omadusi arvestades.

33. Siiski ei takista asjaolu, et kaht müügitehingut ei saa lugeda üheks, neid samade kriteeriumide järjestikusel kohaldamisel lõpuks käibemaksunormide alusel ühtemoodi käsitlemast. Lõppude lõpuks on kahe tehingu sisu ja sõlmimise asjaolud üldiselt sarnased. Ent kas see nii on ja eelkõige, kas kolme tehingut, mille sõlmisid KPC ja Boligforeningen Kristiansdal 5. detsembril 2013,(6) tuleks käsitada käibemaksu mõttes ühe tehinguna, peab kindlaks tegema eelotsusetaotluse esitanud kohus.(7)

B. Põhikohtuasjas vaidlusalune liikmesriigi õigusnorm

34. Esmalt soovin rõhutada kahte tehingute käibemaksudirektiivi alusel hindamise põhielementi: aeg, mida hindamine puudutab, ja hindamise laad.

35. Esiteks – käibemaksudirektiivi artikli 63 kohaselt tekib maksustatav teokoosseis ja maks muutub sissenõutavaks üldjuhul „alates kaubarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest“. Selleks et teha kindlaks, kas tehing on käibemaksuga maksustatav, tuleb tehingut põhimõtteliselt hinnata *hetkel*, mil kõnealune kaup *tarnitakse* või teenus *osutatakse*. Sellega seoses tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 kohaselt on „kaubarne“ „materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek“.

36. Teiseks tuleb seoses kõnealuse hindamise viisiga rõhutada selle *objektiivsust*. Hindamise eesmärk on teha kindlaks kõnealuse tehingu *majanduslik ja kaubanduslik sisu*,(8) vaadeldes kõiki asjassepuutuvaid tegureid.(9) Asuda tuleb sõltumatu vaatleja seisukohale, kes püüab teha

kindlaks tehingu tõelise olemuse ja eesmärgi, võttes arvesse kõiki objektiivseid asjaolusid.(10)

37. Need asjaolud hõlmavad eelkõige tarnitud toote või osutatud teenuse konkreetseid omadusi, toote tarnimise või teenuse osutamise viisi ja tehinguga seotud asjaolusid üldiselt. Selles kontekstis võib olla asjakohane ka poolte tahe. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt peab „poolte kavatsusi seoses tehingu käibemaksuga maksustamisega [...] arvesse võtma teatud juhtudel tehingu kõigi asjaolude hindamisel, kui neid kinnitavad objektiivsed asjaolud“.(11)

38. Seega on tehingu hindamisel üldreegel, et hinnatakse *kõiki objektiivseid elemente tarnimise hetkel*.

39. Eeltoodut arvesse võttes näib, et sellise liikmesriigi õigusnormi nagu uute ehitiste ja ehitusmaa müügi käibemaksuga maksustamist käsitleva maksuministeeriumi suunise punkti 2.2 (edaspidi „punkt 2.2“) (osa) kooskõla käibemaksudirektiiviga on kaheldav.

40. Üldiselt näib punktis 2.2 sätestatud õigusnorm kajastavat eespool kirjeldatud lähenemisviisi: üldreegel on, et „ehitiste ja nende aluse maa võõrandamist ei maksustata käibemaksuga, kui need ei ole uued ehitised“. Lisaks sellele sätestab õigusnormi ülejäänud osa, et (muudel) üldistel juhtudel „ei saa ostja tahe olla otsustav hindamisel, kas tegemist on ehitusmaa võõrandamisega“, vaid arvesse tuleb võtta mitut (objektiivset) kriteeriumi.

41. Punkti 2.2 on siiski lisatud ka erikategooria, mille kohta on täpsustatud, et „kui lepitakse kokku, et müüja lammutab ehitise, või kui müügilepingust nähtub, et ostja omandab ehitised lammutamiseks, on tegemist ehitusmaa müügiga.“

42. Näib, et kõnealune liikmesriigi konkreetne õigusnorm (või pigem konkreetne erand liikmesriigi üldisest õigusnormist) kaldub eespool kirjeldatud käibemaksuõiguse põhimõtetest kõrvale kahe olulise aspekti poolest. Esiteks, seda kas tehing on käibemaksuga maksustatav, ei määrata punkti 2.2 kohaselt kindlaks kauba tarnimise või teenuse osutamise aegse olukorra põhjal, vaid sündmuste põhjal, mis peaksid toimuma tulevikus (*ajaline element*). Teiseks on hindamisel määrav poolte tahe, nagu see on kindlaks määratud lepingus, samal ajal kui kõik kõnealuse tehingu objektiivsed omadused jäetakse tähelepanuta (*hindamise laad*).

43. Leian, et sellise liikmesriigi õigusnormi nagu punkti 2.2 kõnealuse osa kohaldamisel antakse sellistele tehingutele, nagu on kõne all põhikohtuasjas, tõenäoliselt ekslik hinnang. Põhikohtuasjas kõne all olevate tehingute täpsem analüüs võib selgemalt näidata, miks eelotsuse küsimusele tuleks minu arvates vastata eitavalt.

C. Vaidlusaluse kinnisasja esimene müük

44. Esimese tehinguga ostis KPC Odense sadamalt vaidlusaluse kinnisasja, mis koosnes maatükist, mis oli peaaegu täielikult kaetud laohoonega. Müügi ajal oli see laohoone terve, täielikult toimiv ja Taani maksuameti sõnul oli selle väärtus 814 000 Taani krooni.

45. Seetõttu näib, et objektiivsete omaduste alusel analüüsides kuulub see tehing otseselt käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis j osutatud kategooriasse „ehitise või ehitise osade ja maa, millel ehitise asub, võõrandamine“.

46. Taani valitsus väidab siiski, et selline järeldus jätaks ekslikult tähelepanuta tehingu tõelise eesmärgi. Poolte tahe – mis kajastub lepingus – oli kahtlemata selle maatüki omandi üleminek, millele pidi hiljem püstitatama uus ehitis. Pooled olid üksmeelel, et laohoonet eelnevalt lammutamata ei saa ehitamist toimuda. Odense omavalitsuse kehtestatud planeeringute kohaselt oleks vaid väga väike osa sellest ehitisest (idapoolse katuseviilu osa) lisatud uude ehitisse.

47. Oma väite toetuseks viitab Taani valitsus kohtuotsusele Don Bosco, milles Euroopa Kohus leidis, et käibemaksust vabastamisele ei kuulu „sellise maatüki võõrandamine, millel asub lagunenud ehitis, mis kuulub lammutamisele eesmärgiga ehitada selle asemele uus ehitis ja mille sel eesmärgil lammutamine tellija algatusel on alanud juba enne nimetatud võõrandamise toimumist“.(12)

48. Taani valitsuse väide ei ole minu meelest veenev. Selle väite puhul ülehinnatakse poolte tahte kaalu tehingu tõelise olemuse ja eesmärgi kindlakstegemisel käibemaksunormide seisukohast. Pealegi viib see seisukohad, mida Euroopa Kohus väljendas kohtuotsuses Don Bosco, selle kohtuasja kohaldamisalast ja loogilistest piiridest väljapoole.

49. Nagu märgitud eespool punktides 36–38, tuleb majandustehingu analüüsimisel eelkõige lähtuda selle objektiivsetest omadustest. Poolte tahe seoses tarnitava tootega võib olla selles kontekstis samuti asjakohane, sest see võib heita rohkem valgust tehingu alusloogikale.

50. See kehtib siiski üksnes niivõrd, kui võrd poolte tahet kajastavad ja/või rõhutavad tehingu enda omadused. Pelgalt poolte avaldustel, mida ei toeta konkreetsed tõendid, ei saa olla mingit tähtsust. Veelgi olulisem on aga see, et poolte tahe on asjakohane ainult siis, kui see puudutab eesmärki, mida soovivad pooled kõnealuse tehingu *kaudu* saavutada. Poolte tahe ei ole seevastu kuigivõrd või üldse mitte asjakohane, kui see puudutab seda – nagu käesoleval juhul –, mis peaks tootega pärast tarnimist mingil ajal tulevikus kolmandate isikute sekkumise tagajärjel juhtuma.

51. Teisisõnu saavad poolte tahe ja kavatsused tegelikkuse teatavat tõlgendust mõjutada või kinnitada. Ent kui maksuõiguslik hindamine ei muutu metafüüsiliseks voluntarismiks, milles tehing on Schopenhauerit parafrasides pelgalt tahe ja kujutus,(13) ei saa poolte tahe tegelikkust ümber lükata.

52. Lisaks sellele ei toeta Taani valitsuse seisukohta kohtupraktika. Näiteks kohtuasjas Teleos märkis Euroopa Kohus, et vastupidi poolte väitele, et tarnija ja omandaja tahe sooritada teatav tehing on piisav, et seda selleks liigitada, tuleneb „Euroopa Kohtu praktikast [...], et maksuhalduri kohustus viia maksukohustuslase tahte kindlaksmääramiseks läbi uurimine on vastuolus ühise käibemaksusüsteemi eesmärkidega tagada õiguskindlus ja lihtsustada käibemaksu kohaldamisega seotud toiminguid, lähtudes, *v.a erandjuhtudel, asjaomase tehingu objektiivsest olemusest*“. Seejärel rõhutas Euroopa Kohus, et tehing tuleb liigitada „objektiivsete elementide alusel“.(14)

53. Selle põhjal saab selgeks, miks käesolev juhtum erineb kohtuasjast Don Bosco. Kohtuasjas Don Bosco keskendus Euroopa Kohus kõnealuse majandustehingu tegelikule sisule. Ostja kavatses ehitada ostetavale maatükile midagi uut selle asemele, mille lammutamisega müüja ise juba tehingu sõlmimise ajal tegeles. Tegelikult omandas ostja maatüki, mis oli uuteks ehitustöödeks peaaegu valmis. Seega oli väheoluline, et kõnealune olukord pidi tekkima alles veidi pärast kinnisasja omandi üleandmise kuupäeva.

54. Sellega seoses on kõnekas Don Bosco punkt 39. Nagu Euroopa Kohus märkis, oli müüja toimingute (maa võõrandamine ja lammutustööde lõpetamine) majanduslik eesmärk „anda üle ehitustöödeks *valmis* maatükk“.(15) Euroopa Kohus sedastas ka, et ostja ei saanud vana ehitist

oma majandustegevuses kasutada ja maatükk sai tema jaoks kasutuskõlblikuks muutuda alles nende lammutustööde lõppemisel,(16) mille korraldas ja mille eest tasus müüja.(17)

55. Kõik see erineb käesolevast juhtumist, kus laohoone oli vaidlusaluse kinnisasja esimese müügi ajal alles terve ja lammutustööd ei olnud alanud. Lammutamise kuupäev ei olnud isegi kindlalt paika pandud ja protsessi pidi algatama maa järgmine ostja, mitte KPC.

56. Don Bosco sellist tõlgendust kinnitavad ka Euroopa Kohtu otsused, mille kohaselt kohaldatakse käibemaksuvabastust sellise kinnisasja võõrandamisele, mis koosneb maast ja uueks ehitiseks ümberehitatavast vanast ehitisest, kui „võõrandamise hetkel *on olemasolevas ehitises tehtud üksnes osalisi lammutustöid* ja ehitis oli sellisena vähemalt osaliselt veel kasutuses“.(18)

57. Käesoleval juhul oli objektiivne olukord tehingu toimumise ajal selline, et laohoone saatust puudutava plaani muutust – ükskõik kui ebatõenäoline see poolte arvates ka ei olnud – ei saanud täielikult välistada. Põhimõtteliselt oleks mõningane viivitus töödes või vana ehitise lammutamise või uue ehitise püstitamise seotud kohtuasi või pelgalt linnaplaneeringu muudatused (tingitud näiteks laohoone lammutamisel tekkivatest probleemidest) võinud mõjutada olemasoleva laohoone kasutamist.

58. Viimane ei ole kaugeltki puhthüpoteetiline stsenaarium. Tegelikult oli Odense linnavolikogus piirkonnale kehtestatud algses linnaplaneeringus märgitud, et kõnealune laohoone tuleb säilitada „võimalikult suurel määral“. Alles hiljem muudeti linnaplaneeringut nii, et laohoone idapoolse katuseviilu keskmine osa oli vana ehitise ainus arhitektuurielement, mis tuli säilitada. Kuigi see muudatusettepanek tehti enne ostulepingu allkirjastamist, võeti see tegelikult vastu hiljem.(19)

59. Minu meelest ei ole veenev ka Taani valitsuse teine väide, et tal oli õigus liigitada kõnealune maatükk „ehitusmaaks“, kuna selle mõiste määratlemine on käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 3 kohaselt jäetud liikmesriikidele.(20) Nagu komisjon õigesti märkis, ei ole liikmesriikide kaalutlusruum „ehitusmaa“ määratlemisel nii suur, et see võiks sekkuda mõistesse „ehitis“, mis on vastupidi ühenduse mõiste.(21) Lisaks on see mõiste määratletud käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 2 esimeses lõigus üsna laialt: „*igasugune* maaga püsivalt ühendatud rajatis“.(22)

60. Sellega seoses tahaksin vaid lisada, et käesoleva analüüsi raames on ebaoluline, et uues ehitises säilitati osa vana ehitise katuseviilust. Mina saan aru nii, et kõigepealt eemaldati see ehitise osa, et seda hiljem uude ehitisse integreerida. Minu arvates ei saa mõiste „ehitis“ käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 2 esimese lõigu tähenduses minna ühegi mõistliku tõlgenduse kohaselt nii kaugele, et see hõlmaks vana ehitise osa, mis lihtsalt hiljem uude integreeriti või selles kasutati, ilma et see oleks kunagi isegi maaga püsivalt ühendatud olnud. Seega kuigi kõnealuse mõiste piirid kutsusid poolte vahel esile teatavaid arutelusid, ei näe ma põhjust seda küsimust üksikasjalikult käsitleda, kuna see on käesolevas asjas väheoluline.

61. Lõpuks toetavad järeldust, et vaidlusaluse kinnisasja esimest müüki ei saa käibemaksunormide kohaldamisel käsitada ehitusmaa müügina, kaks täiendavat kaalutlust.

62. Esiteks on Euroopa Kohus juba leidnud, et käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 1 punkti a ja artikli 135 lõike 1 punkti j *ratio legis* on olemasoleva ehitise müügiga lisanduva väärtuse suhteline puudumine. Euroopa Kohus on märkinud, et „ehitise müük pärast selle esmast võõrandamist lõpptarbijale, mis tähistab tootmisprotsessi lõppu, [ei tekita] märkimisväärt lisandväärtust ja tuleb seega põhimõtteliselt maksust vabastada“.(23)

63. Sellest seisukohast ei ole vaidlusaluse tehingu käibemaksuga maksustamine kuidagi õigustatud: kinnisasjaga ei olnud tehtud midagi, mis oleks võinud selle majanduslikku väärtust

KPC jaoks suurendada. Tegelikult tuli laohoone lammutada, enne kui kõnealune kinnisasi sai taas muutuda lisaväärtusahela osaks.(24)

64. Teiseks on Euroopa Kohus hiljuti selgitanud, et käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 1 punkti a ja artikli 135 lõike 1 punkti j „koosmõjus [eristatakse] olemasolevat ja uut ehitist, kuna olemasoleva kinnisasja võõrandamine *ei ole põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud*“.(25) Minul tekib sellega seoses küsimus, kas sellise maatüki müügi liigitamine ehitusmaa müügiks, millel olevat olemasolevat ehitist saaks kohe majandustegevuses kasutada, ei oleks problemaatiline neutraalse maksustamise põhimõtte seisukohast. Nimelt maksustataks analoogsed tehingud käibemaksuga või vabastataks sellest üksnes lähtuvalt poolte väljendatud tahtest ehitise edasise saatuse suhtes, olenemata selle füüsilisest väljanägemisest.

65. Lahutades õigusnormide kohaldamise objektiivsest tegelikkusest, võiks see lähenemisviis ühtlasi muuta suhteliselt lihtsaks neist kõrvalehoidumise. Pooltel oleks liigagi lihtne lisada lepingusse teatav avaldus ehitise tuleviku kohta, et saavutada käibemaksuga maksustamise seisukohast soovitatav tulemus. Ma ei pea vastuvõetavaks, et maksuhalduril oleks siis kohustus hiljem kontrollida, kas ja mil määral on poolte väljendatud tahe tegelikult realiseerunud.

D. Vaidlusaluse kinnisasja edasimüük

66. Mulle tundub, et eeltoodud kaalutlused seoses vaidlusaluse kinnisasja müügiga võiksid samavõrd kehtida ka selle kinnisasja hilisema edasimüügi suhtes.

67. Viimane tehing – mille sõlmisid KPC ja Boligforeningen Kristiansdal – puudutas minu arusaamist mööda sedasama kinnisasja, mis oli esimese müügi ese. Seega puudutas ka hilisem tehing sellise maatüki müüki, millel oli terve, täielikult toimiv ja teatava (märkimisväärse) väärtusega laohoone. Sarnaselt sellega, mida ma märkisin esimese tehingu kohta, ei olnud ajal, mil müüja oli kinnisasja omandi nähtavasti ostjale üle andnud, lammutustööd alanud.

68. Komisjon avaldas kohtuistungil siiski arvamust, et vaidlusaluse kinnisasja edasimüüki ei tohiks käsitleda eraldi, vaid osana tehingute kogumist, mida tuleb juba kõnealuste lepingute tingimuste kohaselt hinnata tervikuna. Komisjoni meelest tähendab selline lähenemisviis, et KPC ja Boligforeningen Kristiansdali vahelisi tehinguid tuleks üheskoos käsitada „ehitise, ehitise osade või ehitise aluse maa võõrandamisena enne esmast kasutuselevõttu“ käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 1 punkti a tähenduses.

69. Minu arvates ei ole toimikus piisavalt materjale, mis võimaldaksid Euroopa Kohtul võtta selles küsimuses lõpliku seisukoha. Lisaks on üldiselt liikmesriigi kohtu ülesanne Euroopa Kohtu väljatöötatud põhimõtteid arvesse võttes kindlaks teha,(26) kas vormiliselt eraldiseisvad tehingud on nii tihedalt seotud, et moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik.(27)

70. Lisan sellega seoses, et liikmesriigi kohtu eelotsuse küsimus on sõnastatud abstraktselt ja keskendub poolte tahte tähendusele olemasoleva ehitisega maa üleandmise käibemaksualasel hindamisel. Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole palunud Euroopa Kohtult suuniseid komisjoni tõstatatud konkreetse küsimuse kohta. Seega võib liikmesriigi kohtule abiks pakkuda vaid mõningaid kokkuvõtvaid märkusi, juhuks kui ta peaks neid vajama.

71. Raamleping näib selgelt sätestavat, et kinnisasja ostis Boligforeningen Kristiansdal, et tegutseda ehitaja ja haldurina. KPCd omakorda nimetati üksnes töövõtjana kinnisasja projekteerimiseks ja eluasemeteks ümberehitamiseks. Lisaks pidi Boligforeningen Kristiansdal enne, kui KPC sai ehitustöid alustada, korraldama olemasoleva laohoone lammutamise ja selle eest tasuma. Boligforeningen Kristiansdali kanda jäi ka lammutustöödest tuleneda võiv vastutus.
72. Seda arvestades näib, et enne eluasemete ehitamist tegutses Boligforeningen Kristiansdal vaidlusaluse kinnisasja omanikuna, mis on käibemaksudirektiivi artiklite 14 ja 63 kohaselt(28) maksustatav teokoosseis. Euroopa Kohus on selle kohta selgitanud, et „kaubatarneks“ tuleb lugeda „materiale varu omanikuna käsutamise õiguse üleminekut isegi siis, kui õiguslikult ei lähe üle vara omand“(29).
73. Lisaks ei ole sarnaselt esimese tehinguga näha, et kinnisasjaga oleks enne edasimüüki tehtud töid, mis oleksid suurendanud selle väärtust, õigustades seega käibemaksuga maksustamist.
74. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab siiski kontrollima, kas need elemendid, kui neid hinnatakse koos kõigi muude asjakohaste teguritega, võivad või ei või näidata, et vaidlusaluse kinnisasja edasimüük on käibemaksunormide kohaldamise seisukohast „ehitise või ehitise osade ja maa, millel ehitise asub, võõrandamine“ käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti j tähenduses.
75. Olenemata sellest, kuidas teine tehing lõpuks liigitatakse, tuleneb eeltoodud kaalutlustest igal juhul, et selline liikmesriigi õigusnorm nagu punkti 2.2 osa, mille kohaselt on ehitisega maa võõrandamine automaatselt käibemaksuga maksustatav ehitusmaa müük, kui poolte tahe on suunatud ehitise lammutamisele, et võimaldada uue ehitise püstitamist, ei ole käibemaksudirektiivi sätetega kooskõlas.

IV. Ettepanek

76. Kokkuvõttes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Vestre Landsreti (Lääne-piirkonna apellatsioonikohus, Taani) eelotsuse küsimusele järgmiselt:

– Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikliga 12 ja artikli 135 lõike 1 punktidega j ja k ei ole kooskõlas selline liikmesriigi õigusnorm, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille kohaselt kujutab ehitisega maa võõrandamine endast ehitusmaa müüki, mis maksustatakse käibemaksuga, kui poolte tahe on suunatud ehitise lammutamisele, et võimaldada uue ehitise püstitamist.

1 Algkeel: inglise.

2 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

3 Vt muu hulgas 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punktid 32–34 ja seal viidatud kohtupraktika).

4 Viimase elemendi tähtsuse kohta vt näiteks 8. juuli 1986. aasta kohtuotsus Kerrutt (73/85, EU:C:1986:295, punkt 15) ning 29. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, punkt 25).

- 5 Vt selle kohta 18. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen Financial Services (UK) (C?153/17, EU:C:2018:845, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 6 Vt eespool käesoleva ettepaneku punktid 13–15.
- 7 Käsitlen seda küsimust allpool käesoleva ettepaneku punktides 66–73.
- 8 Vt selle kohta 22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus T?2 (C?396/16, EU:C:2018:109, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 9 Vt ka minu ettepanek kohtuasjas E LATs (C?154/17, EU:C:2018:226, punkt 82).
- 10 *Ibid.*, punkt 77.
- 11 Vt 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C?326/11, EU:C:2012:461, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 12 19. novembri 2009. aasta kohtuotsus Don Bosco Onroerend Goed (C?461/08, EU:C:2009:722) (edaspidi „Don Bosco“).
- 13 Schopenhauer, A., *Die Welt als Wille und Vorstellung* (esimene trükk, F.A. Brockhaus, Leipzig, 1819).
- 14 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Teleos jt (C?409/04, EU:C:2007:548, punktid 39 ja 40). Kohtujuristi kursiiv.
- 15 Don Bosco (punkt 39). Kohtujuristi kursiiv.
- 16 *Ibid.*
- 17 Don Bosco, punkt 32.
- 18 Vt 16. novembri 2017. aasta kohtuotsus Kozuba Premium Selection (C?308/16, EU:C:2017:869, punkt 53 ja seal viidatud kohtupraktika). Kohtujuristi kursiiv.
- 19 Vt eespool käesoleva ettepaneku punktid 11 ja 12.
- 20 Vt ka 28. märtsi 1996. aasta kohtuotsus Gemeente Emmen (C?468/93, EU:C:1996:139, punktid 25 ja 26).
- 21 Vt *ibid.*, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika. Samuti on Euroopa Kohus leidnud, et mõistet „ehitise või ehitise osade ja maa, millel ehitise asub, võõrandamine“ ei saa kindlaks määrata liikmesriigi õiguse alusel, vaid tuleb tõlgendada ühetaoliselt: vt muu hulgas 11. juuni 2009. aasta kohtuotsus RLRE Tellmer Property (C?572/07, EU:C:2009:365, punkt 15).
- 22 Kohtujuristi kursiiv.
- 23 Vt 16. novembri 2017. aasta kohtuotsus Kozuba Premium Selection (C?308/16, EU:C:2017:869, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 24 Selle küsimuse kohta üldiselt vt kohtujurist Jacobsi ettepanek kohtuasjas Blasi (C?346/95, EU:C:1997:432, punkt 15).
- 25 16. novembri 2017. aasta kohtuotsus Kozuba Premium Selection (C?308/16,

EU:C:2017:869, punktid 29 ja 30). Kohtujuristi kursiiv.

26 Vt eespool käesoleva ettepaneku punkt 33.

27 Vt selle kohta 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punktid 51–54) ja 18. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845, punktid 32 ja 33).

28 Vt eespool käesoleva ettepaneku punkt 35.

29 Vt näiteks 8. veebruari 1990. aasta kohtuotsus Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, punkt 9).