

Väliaikainen versio

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

MICHAL BOBEK

19 päivänä maaliskuuta 2019 (1)

Asia C-71/18

Skatteministeriet

vastaan

KPC Herning

(Ennakkoratkaisupyyntö – Vestre Landsret (Länsi-Tanskan ylioikeus, Tanska))

Arvonlisävero – Sellaisen maa-alueen luovutus, jolla on rakennus, joka on tarkoitus purkaa osittain uuden rakennuksen tieltä – Direktiivin 2006/112/EY 12 artikla – 2006/112 135 artiklan 1 kohdan j ja k alakohhta – Vapautus arvonlisäverosta – Osapuolten aikomus – Objektiivinen arviointi – Rakennuksen käsite

1. Onko maa-alueen, jolla on rakennus, luovutus silloin, kun osapuolten selkeänä aikomuksena on luovutushetkellä se, että maa-alueen ostaja tai myöhempi ostaja purkaa olemassa olevan rakennuksen uuden rakennuksen tieltä, liiketoimi, joka on vapautettu arvonlisäverosta arvonlisäverodirektiivin(2) 12 artiklan ja 135 artiklan 1 kohdan j ja k alakohdan mukaisesti?
2. Tämä on pähkinänkuoressa kysymys, jonka Vestre Landsret (Länsi-Tanskan ylioikeus, Tanska) on esittänyt unionin tuomioistuimelle. Käsiteltävässä asiassa esille tuleva laajempi periaatteellinen kysymys koskee sitä, mikä merkitys osapuolten aikomuksella on luokiteltaessa liiketoimea arvonlisäverodirektiivin soveltamisen yhteydessä.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

3. Arvonlisäverodirektiivin 12 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat pitää verovelvollisena jokaista, joka satunnaisesti suorittaa 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuun toimintaan liittyviä liiketoimia, erityisesti jonkin seuraavista liiketoimista:

- a) rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen ennen sen

ensimmäistä käyttöönottoa;

b) rakennusmaan luovutus.

2. Edellä 1 kohdan a alakohdassa 'rakennuksella' tarkoitetaan kiinteästi maapohjaan perustettua rakennelmaa.

--

3. Edellä 1 kohdan b alakohdassa 'rakennusmaalla' tarkoitetaan jäsenvaltioiden määritelmän mukaista rakentamatonta tai rakennettua maata."

4. Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

--

j) rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen, paitsi 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa mainituissa tapauksissa;

k) sellaisen rakentamattoman kiinteän omaisuuden luovutus, joka ei ole 12 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettua rakennusmaata;

--"

B Kansallinen oikeus

5. Arvonlisäverosta 21.6.2016 annetun konsolidoidun lain nro 760 (Lovbekendtgørelse nr. 760 af 21 juni 2016 om merværdiafgift) (jäljempänä arvonlisäverolaki) 13 §:n 1 momentin 9 kohdassa ja 3 momentissa säädetään seuraavaa:

"1. Seuraavat tavarat ja palvelut on vapautettu verosta:

--

9) kiinteän omaisuuden luovutus. Vapautus ei kuitenkaan koske seuraavia:

a) uuden rakennuksen luovutus tai uuden rakennuksen luovutus siihen liittyvine maapohjineen;

b) rakennetun tai rakentamattoman rakennusmaan luovutus ja erityisesti rakennetun maan luovutus.

--

3. Veroministeri voi antaa tarkempia säännöksiä, jotka koskevat 1 momentin 9 kohdassa tarkoitetun kiinteän omaisuuden määrittelemistä."

6. Arvonlisäverosta 30.6.2015 annetun asetuksen nro 808 (Bekendtgørelse nr. 808 af 30 juni 2015 om merværdiafgift) (jäljempänä arvonlisäveroasetus) 54 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Arvonlisäverolain 13 §:n 1 momentin 9 kohdan a alakohdassa olevalla käsitteellä 'rakennus' tarkoitetaan kiinteästi maapohjaan perustettuja rakennelmia, jotka on tehty valmiiksi niiden aiottua käyttötarkoitusta varten. Tällaisen rakennuksen osien luovutusta pidetään myös rakennuksen

luovutuksena.”

7. Arvonlisäveroasetuksen 56 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäverolain 13 §:n 1 momentin 9 kohdan b alakohdassa olevalla käsitteellä ’rakennusmaa’ tarkoitetaan rakentamatonta maata, joka on tarkoitettu kaavoituslain tai sen nojalla annettujen säännösten mukaisesti tarkoituksiin, jotka mahdollistavat tämän asetuksen 54 §:ssä tarkoitettujen rakennusten rakentamisen.”

8. Uusien rakennusten ja rakennusmaan myynnistä suoritettavasta arvonlisäverosta annetun veroministeriön ohjeen (Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde) 2.2 kohdassa todetaan seuraavaa:

”Rakennusten luovutuksesta niihin liittyvine maapohjineen ei suoriteta arvonlisäveroa, jos kyseessä eivät ole uudet rakennukset.

Jos luovutus kuitenkin suoritetaan uuden rakennuksen rakentamista varten, luovutusta pidetään rakennusmaan luovutuksena.

— —

Jos sovitaan, että myyjä purkaa rakennuksen, tai jos kauppasopimuksesta ilmenee, että ostaja on ostanut rakennukset niiden purkamiseksi, kyseessä on rakennusmaan myynti.

Muissa tapauksissa ostajan aikomus ei voi olla ratkaiseva arvioitaessa, onko kyseessä rakennusmaan luovutus.

Perusteita, jotka voidaan ottaa huomioon, joko erikseen tai yhdessä, sen määrittämiseksi, onko kyseessä rakennusmaan luovutus, voivat olla esimerkiksi kauppasopimuksessa vahvistettu hinta verrattuna samankaltaisen omaisuuden tavanomaiseen arvoon, rakennuksen luonne (’vaja’), puuttuva yhteys julkisiin/kaupallisiin palveluihin, omaisuuden aiempi käyttö ja rakennuksen luonne (esim. säilytykseen käytettävä ’lato’, joka ei täytä tulevan käytön perusedellytyksiä).

Jos katsotaan, että luovutus suoritettiin uuden rakennuksen rakentamista varten, luovutusta pidetään rakennusmaan luovutuksena.

— —”

II Tosiseikat, asian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymys

9. Odensen kaupunginvaltuusto (Tanska) hyväksyi huhtikuussa 2012 asemakaavan sataman alueelle, jolla sijaitsee muun muassa Finlandkaj 12 ?ninen kiinteistö (jäljempänä kyseessä oleva kiinteistö). Asemakaavassa muun muassa määrättiin, että kyseessä olevaan kiinteistöön kuuluva varastorakennus oli mahdollisuuksien mukaan säilytettävä.

10. KPC Herning A/S (tanskalainen suunnittelu- ja rakennusyritys) (jäljempänä KPC) ja Boligforeningen Kristiansdal (Kristiansdal in asuntoyhdistys, Tanska) alkoivat toukokuussa 2013 suunnitella konseptia nuorisoasuntojen rakentamiseksi Odensen satamaan. Hanketta kehitettiin yhteistyössä Odensen kunnan ja Odensen sataman kanssa.

11. Heinäkuussa 2013 tehtiin asemakaavan muutosesitys, joka koski asuntojen rakentamismahdollisuutta kyseessä olevassa kiinteistössä sijainneen varastorakennuksen paikalle. Odensen kaupunginvaltuuston 4.12.2013 hyväksymän asemakaavan muutoksen mukaan varastorakennuksen itäpäädyn keskiosa oli säilytettävä.

12. Marraskuussa 2013 – sen jälkeen, kun asemakaavan muutosesitys oli asetettu nähtäville mutta ennen sen virallista hyväksymistä – KPC osti kyseessä olevan kiinteistön Odensen satamalta ehdollisella kauppasopimuksella (jäljempänä kyseessä olevan kiinteistön ensimmäinen myynti). Osapuolet olettivat liiketoimen olevan vapautettu arvonlisäverosta, mutta sopimuksessa määrättiin, että jos liiketoimi katsottaisiin arvonlisäveron alaiseksi, KPC suorittaisi arvonlisäveron. Kauppasopimuksen ehtona oli muun muassa se, että KPC tekisi vuokra-asuntoja tarjoavan asuntoyhdistyksen kanssa sopimuksen nuorisoasuntohankkeen toteuttamisesta kiinteistössä ja että Odensen kunta hyväksyisi lopullisen asemakaavan, joka sallisi kyseisen hankkeen toteuttamisen.

13. KPC teki 5.12.2013 kolme sopimusta Boligforeningen Kristiansdalin kanssa. Ne olivat i) ehdollinen puitesopimus kiinteistön, mukaan lukien sillä oleva varastorakennus, myynnistä (jäljempänä kyseessä olevan kiinteistön jälleenmyynti) ja muuntamisesta myöhemmin nuorisoasunnoiksi, ii) ehdollinen kauppasopimus kyseessä olevan kiinteistön myynnistä ja iii) avaimet käteen ?sopimus kyseessä olevan kiinteistön muutostöistä.

14. Ehdollisesta puitesopimuksesta ilmenee, että se ja kaksi muuta sopimusta muodostavat yhdessä yhden yleisen sopimuskehyksen, joka on sopimustekninen kokonaisuus. Puitesopimuksessa määrätään, että Boligforeningen Kristiansdal oli hankkimassa kiinteistöä rakennuttaakseen paikalle rakennuttajana ja myöhempänä kiinteistön haltijana asuntoja, jotka se myöhemmin antaisi vuokralle ja joita se hallinnoisi, ja että KPC pidätti ehtona kiinteistön myynnille oikeuden vastata kiinteistön asunnoiksi muuttamista koskevasta suunnittelusta ja muuntamistöistä avaimet käteen ?urakoitsijana. Puitesopimuksen ehtona oli muun muassa se, että KPC myös ostaisi kiinteistön Odensen satamalta.

15. Ehdollisen kauppasopimuksen mukaan kauppahinnasta ei suoritettaisi arvonlisäveroa, koska kyseessä oli kiinteistön luovutus rakennuksineen. KPC vastasi sopimuksen mukaan siitä riskistä, että luovutus vastoin osapuolten odotuksia olisikin arvonlisäverollinen liiketoimi. Kauppasopimukseen sovellettiin samoja ehtoja kuin puitesopimukseen. Ehdollisen avaimet käteen ?sopimuksen mukaan KPC toteuttaisi kaikki rakennuksen valmiiksi saattamisen edellyttämät työt, mutta Boligforeningen Kristiansdal vastaisi kiinteistöön sisältyvän, olemassa olevan varastorakennuksen purkamisesta. Tähän liittyvien kustannusten määräksi arviointiin 625 000 Tanskan kruunua (DKK), sisältäen arvonlisäveron.

16. Boligforeningen Kristiansdal teki 7.3.2014 toisen yrityksen kanssa sopimuksen varastorakennuksen purkamisesta (säilytettävää itäpäädyn keskiosaa lukuun ottamatta). KPC ei osallistunut varastorakennuksen purkamiseen, jonka Boligforeningen Kristiansdal toteutti omalla kustannuksellaan ja riskillään.

17. Kiinteistöön rakennetut asunnot olivat muuttovalmiita 15.8.2015.

18. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan Odensen satama vuokrasi varastorakennusta ennen kuin se myytiin KPC:lle, ja varastorakennuksen verotusarvoksi arvioitiin 814 000 DKK. Sekä myynti- että jälleenmyyntihetkellä varastorakennus oli täysin käyttökelpoinen, ja sitä olisi voitu käyttää esimerkiksi kulttuuri- ja urheilutapahtumissa. Varastorakennus ei kuitenkaan soveltunut asumiskäyttöön. On kiistatonta, että Odensen satama, Boligforeningen Kristiansdal ja KPC olivat kyseessä olevien liiketoimien suorittamishetkellä yksimielisiä siitä, että

varastorakennus olisi itäpäädyn yhtä osaa lukuun ottamatta purettava, jotta asuntohanke voitaisiin saattaa päätökseen.

19. KPC pyysi Skatterrådetiltä (ylin veroviranomainen, Tanska) 10.12.2013 sitovaa ennakkotietoa siitä, olivatko Odensen sataman suorittama kyseessä olevan kiinteistön ensimmäinen myynti ja sen jälleenmyynti Boligforeningen Kristiansdalille arvonnisäverosta vapautettuja liiketoimia. Skatterrådet antoi 24.6.2014 sitovan vastauksensa, jossa molempiin kysymyksiin vastattiin kieltävästi.

20. KPC valitti Skatterrådetin ratkaisusta Landsskatteretiin (veroasioita käsittelevä hallinnollinen muutoksenhakuelin, Tanska), joka totesi 9.12.2015 tekemässään päätöksessä, ettei kiinteistön luonnehtimiselle rakennusmaaksi ole perusteita, koska molempina myyntiajankohtina kiinteistössä sijaisi rakennus ja koska KPC ei hoitaisi myöhempiä purkutöitä tai osallistuisi niihin, vaan Boligforeningen Kristiansdal toteuttaisi purkutyöt omalla kustannuksellaan ja riskillään.

21. Skatteministeriet (Tanskan veroministeriö) nosti 9.3.2016 Landsskatteretin ratkaisusta kanteen Retten i Herningissä (Herningin alioikeus, Tanska), joka siirsi asian Vestre Landsretin käsiteltäväksi. Kyseinen tuomioistuin oli kuitenkin epävarma arvonnisäverodirektiivin tiettyjen säännösten oikeasta tulkinnasta, joten se päätti 15.5.2017 tekemällään päätöksellä lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko arvonnisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan j alakohdan (vrt. 12 artiklan 1 kohdan a alakohta ja 2 kohta), luettuna yhdessä 135 artiklan 1 kohdan k alakohdan (vrt. 12 artiklan 1 kohdan b alakohta ja 3 kohta) kanssa, mukaista, että jäsenvaltio pääasiassa vallitsevien kaltaisissa olosuhteissa pitää sellaisen kiinteän omaisuuden luovutusta, johon luovutushetkellä sisältyy rakennus, arvonnisäverollisena rakennusmaan myyntinä, kun osapuolten tarkoitus on purkaa rakennus kokonaan tai osittain uuden rakennuksen tieltä?"

22. Kirjallisia huomautuksia esittivät KPC, Tanskan hallitus ja Euroopan komissio. Nämä osapuolet esittivät myös suullisia lausumia 30.1.2019 pidetyssä istunnossa.

III Asian tarkastelu

23. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään lähinnä, onko arvonnisäverodirektiivin 12 artiklan ja 135 artiklan 1 kohdan j ja k alakohdan kanssa yhteensopiva kansallinen säännös, jonka mukaan sellaisen maa-alueen, jolla sijaitsee rakennus, luovutus muodostaa arvonnisäverollisen rakennusmaan myynnin, jos osapuolten tarkoituksena on purkaa rakennus uuden rakennuksen tieltä.

24. Huomautuksia tässä menettelyssä esittäneillä osapuolilla on tästä eriäviä näkemyksiä.

25. KPC ehdottaa, että kysymykseen vastataan kieltävästi. Se etenkin väittää, että pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevat molemmat liiketoimet (kyseessä olevan kiinteän omaisuuden ensimmäinen myynti ja jälleenmyynti) on vapautettu arvonnisäverosta, sikäli kuin niissä on kyse arvonnisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan j alakohdassa tarkoitettusta "rakennuksen tai rakennuksen osan luovutuksesta siihen liittyvine maapohjineen". Komissio puolestaan on samaa mieltä KPC:n kanssa ensimmäisen liiketoimen osalta mutta katsoo, että KPC:n ja Boligforeningen Kristiansdalin välisissä myöhemmissä liiketoimissa (joita on sen näkemyksen mukaan arvioitava yhdessä) on kyse "rakennuksen tai rakennuksen osan luovutuksesta siihen liittyvine maapohjineen ennen sen ensimmäistä käyttöönottoa". Viimeksi mainittu olisi näin ollen arvonnisäverollinen luovutus arvonnisäverodirektiivin 12 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla. Tanskan hallitus puolestaan ehdottaa, että ennakkoratkaisukysymykseen vastataan myöntävästi. Sen näkemyksen mukaan arvonnisäverodirektiivin 12 artiklan 3 kohdan nojalla jäsenvaltioilla on oikeus pitää nyt

kyseessä olevan kaltaista maa-aluetta "rakennusmaana". Tällaisen maa-alueen myynnistä olisi näin ollen suoritettava arvonlisäveroa arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisesti.

26. Katson, että ennakkoratkaisukysymykseen on lähtökohtaisesti vastattava kieltävästi. Rakennusmaan mahdollisen luovutuksen arvonlisäverodirektiivin mukaisessa arvioinnissa on noudatettava samaa logiikkaa kuin minkä tahansa muun liiketoimen direktiivin mukaisessa arvioinnissa: on arvioitava liiketoimen *objektiivista luonnetta luovutushetkellä*. Tässä kehyksessä osapuolten *subjektiivinen* aikomus, joka liittyy kiinteän omaisuuden tulevaan käyttöön, on tietenkin merkityksellinen. Tällainen aikomus ei kuitenkaan voi itsessään ja sellaisenaan olla ratkaiseva niin, että se osittain tai kokonaan syrjäyttäisi luovutukseen liittyvät objektiiviset tekijät.

27. Keskityn jäljempänä lähinnä kansallisiin säännöksiin ja siihen, miten tietyt liiketoimet luokitellaan niissä. Käsiteltävän asian ratkaiseminen on edelleen kansallisen tuomioistuimen vastuulla. Aluksi on kuitenkin syytä selvittää, mitä itse asiassa ovat liiketoimet, joita on arvioitava.

A Mikä liiketoimi (mitkä liiketoimet)?

28. Kahta liiketoimea, jotka muodostuvat kyseessä olevan kiinteän omaisuuden ensimmäisestä mynnistä (Odensen satamalta KPC:lle) ja sen jälleenmyynnistä (KPC:ltä Boligforeningen Kristiansdalille), tarkastellaan ennakkoratkaisupyyntöissä ja joidenkin osapuolten huomautuksissa yhdessä erottamatta niitä mitenkään toisistaan. Näihin kahteen liiketoimeen liittyy KPC:n ja Boligforeningen Kristiansdalin välisten sopimusten joukko, kuten edellä tämän ratkaisuehdotuksen 13 kohdassa esitettiin. Olettamana vaikuttaa olevan, että kyseisillä liiketoimilla ja erityisesti kahdella myyntiliiketoimella on, ellei niitä arvioida yhdessä, ainakin oltava sama kohtalo sen suhteen, miten niitä käsitellään arvonlisäverosäännösten kannalta.

29. Kyseiset kaksi myyntiliiketoimea liittyvät kiistatta toisiinsa. Kyseessä olevan kiinteän omaisuuden ensimmäinen myynti edellytti, että KPC tekee sopimuksen asuntoyhdistyksen kanssa siitä, että toteutettaisiin nuorten asumisyksikön rakennusprojekti. Kyseessä olevan kiinteän omaisuuden jälleenmyynti puolestaan edellytti, että KPC ostaa omaisuuden Odensen satamalta.

30. Unionin tuomioistuin on jo todennut, että useita muodollisesti erillisiä suorituksia, jotka voidaan tehdä erikseen, on tietyissä olosuhteissa pidettävä yhtenä ainoana liiketoimena, kun ne eivät ole itsenäisiä. Suoritusta on pidettävä yhtenä kokonaisuutena etenkin silloin, kun verovelvollisen tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka jakaminen osiin olisi keinotekoisia. Tästä on lisäksi kyse silloin, kun yksi tai useampi suoritus muodostaa pääasiallisen suorituksen ja kun muut suoritukset muodostavat yhden tai useamman liitännäisen suorituksen, jota kohdellaan verotuksellisesti samoin kuin pääasiallista suoritusta. Suoritusta on pidettävä pääsuoritukselle liitännäisenä muun muassa silloin, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa.(3)

31. Minun on kuitenkin vaikea nähdä, miten tätä päättelyä, jota tavallisesti sovelletaan samojen osapuolten välisten sopimusten muodostamaan kokonaisuuteen tai verkostoon, voitaisiin soveltaa kyseessä oleviin liiketoimiin. Ensinnäkin eri osapuolet (yhtäältä Odensen satama ja KPC ja toisaalta KPC ja Boligforeningen Kristiansdal) suorittivat kyseiset liiketoimet eri ajankohtina.(4) Toiseksi kyseisiä liiketoimia, etenkin kahta peräkkäistä myyntiliiketoimea, ei voida pitää liitännäisinä toisiinsa nähden. Kun otetaan huomioon kyseessä olevan kiinteän omaisuuden ensimmäisen myynnin kaupallinen tarkoitus ja taloudelliset perusteet, se on itsessään ja sellaisenaan "pääasiallinen" suoritus, ja sama pätee kyseisen kiinteän omaisuuden jälleenmyyntiin. Vaikka nämä kaksi liiketoimea liittyvätkin toisiinsa, niiden ei voida sanoa kuuluvan

samaan pakettiin.

32. Kumpaakin myyntiliiketoimea on näin ollen arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdan mukaisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä.(5) Kumpaakin on siis arvioitava arvonlisäverosäännösten kannalta itsenäisesti ja kulloistenkin erityispiirteiden valossa.

33. Se, ettei näitä kahta myyntiliiketoimea voida pitää yhtenä liiketoimena, ei kuitenkaan estä sitä, että niitä kohdellaan arvonlisäverotuksessa – soveltamalla samoja perusteita – viime kädessä samalla tavalla. Näiden kahden liiketoimen sisältö ja olosuhteet, joissa ne suoritettiin, ovat pitkälti samankaltaiset. On kuitenkin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asia ratkaista, onko asia näin, ja etenkin, olisiko KPC:n ja Boligforeningen Kristiansdalín 5.12.2013 suorittamia kolmea liiketoimea(6) pidettävä arvonlisäverotuksessa yhtenä liiketoimena.(7)

B Pääasiassa kyseessä oleva kansallinen säännös

34. Aluksi haluan korostaa kahta keskeistä osatekijää, kun liiketoimia arvioidaan arvonlisäverodirektiivin kannalta: ajankohtaa, jonka osalta tämä arviointi tehdään, ja arvioinnin luonnetta.

35. Ensinnäkin arvonlisäverodirektiivin 63 artiklan mukaan verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy pääsääntöisesti silloin, ”kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan”. Sen määrittämiseksi, onko liiketoimesta suoritettava arvonlisävero, *ajankohta*, jona liiketoimea on arvioitava, on lähtökohtaisesti se, jona kyseinen tavara *luovutetaan* tai palvelu *suoritetaan*. Tältä osin on syytä huomauttaa, että arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdan mukaan ”tavaroiden luovutuksella” tarkoitetaan ”aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa”.

36. Toiseksi kyseisen arviointitavan osalta on syytä korostaa arvioinnin *objektiivista* luonnetta. Arvioinnin tavoitteena on varmistua kyseessä olevan liiketoimen *taloudellisesta ja kaupallisesta todellisuudesta*(8) tarkastelemalla kaikkia merkityksellisiä tekijöitä.(9) Siinä pyritään selvittämään, miten riippumaton tarkkailija mieltäisi liiketoimen todellisen luonteen ja tarkoituksen objektiivisten olosuhteiden perusteella.(10)

37. Näihin olosuhteisiin kuuluvat erityisesti luovutetun tavarán tai suoritettun palvelun erityispiirteet, tapa, jolla luovutus tai suoritus toteutetaan, ja yleisemmin liiketoimeen liittyvät olosuhteet. Tässä yhteydessä liiketoimen osapuolten aikomus voi myös olla merkityksellinen osatekijä. Unionin tuomioistuin on johdonmukaisesti katsonut, että ”osapuolten ilmaisema aikomus liiketoiminnan arvonlisäverollisuudesta on otettava huomioon tällaiseen toimeen liittyvien seikkojen kokonaisarvioinnissa, jos sen tueksi on objektiivista näyttöä”.(11)

38. Siten liiketoimen arvioinnissa sovellettava oletussääntö on se, että *kaikkia merkityksellisiä osatekijöitä* arvioidaan *luovutushetkellä*.

39. Tätä taustaa vasten uusien rakennusten ja rakennusmaan myynnistä suoritettavasta arvonlisäverosta annetun veroministeriön ohjeen 2.2 kohdan kaltaisen kansallisen säännön (sen tietyn osan) yhteensopivuus vaikuttaa ongelmalliselta.

40. Kyseiseen 2.2 kohtaan sisältyvä sääntö vaikuttaa yleisesti ottaen kuvastavan edellä esitettyä lähestymistapaa: oletusarvoisesti ”rakennusten luovutuksesta niihin liittyvine maapohjineen ei suoriteta arvonlisävero, jos kyseessä eivät ole uudet rakennukset”. Lisäksi kyseisen säännön mukaan (muissa) yleisissä tapauksissa ”ostajan aikomus ei voi olla ratkaiseva arvioitaessa, onko kyseessä rakennusmaan luovutus”, ja tässä arvioinnissa on otettava huomioon useita (objektiivisia) perusteita.

41. Mainittuun kohtaan on kuitenkin myös lisätty erityisryhmä, jonka osalta täsmennetään, että ”jos sovitaan, että myyjä purkaa rakennuksen, tai jos kauppasopimuksesta ilmenee, että ostaja on ostanut rakennukset niiden purkamiseksi, kyseessä on rakennusmaan myynti”.

42. Tämä kansallinen erityissääntö (tai pikemminkin tämä erityispoikkeus yleisestä kansallisesta säännöstä) vaikuttaa poikkeavan edellä kuvatuista arvonlisäverolainsäädännön periaatteista kahdessa tärkeässä suhteessa. Ensinnäkin sitä, onko liiketoimesta suoritettava arvonlisävero, ei 2.2 kohdan mukaan määritetä luovutushetkellä vallitsevan asiointilan perusteella vaan sellaisten tapahtumien perusteella, joiden on määrä toteutua tulevaisuudessa (*ajallinen osatekijä*). Toiseksi osapuolten aikomuksesta, sellaisena kuin se ilmaistaan sopimuksessa, tulee ratkaiseva osatekijä arvioinnissa, kun taas kaikki kyseessä olevan liiketoimen objektiiviset ominaispiirteet jätetään huomiotta (*arvioinnin luonne*).

43. Ohjeen 2.2 kohdan kyseisen osan kaltaisen kansallisen säännön soveltaminen on nähdäkseni omiaan johtamaan virheellisiin arviointeihin pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevien kaltaisten liiketoimien tapauksessa. Pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevien liiketoimien lähempi tarkastelu saattaa osoittaa selvemmin, miksi ennakkoratkaisukysymykseen olisi mielestäni vastattava kieltävästi.

C Kyseessä olevan kiinteistön ensimmäinen myynti

44. Ensimmäisellä liiketoimella KPC osti Odensen satamalta kyseessä olevan kiinteistön, joka koostui maa-alueesta, jonka varastorakennus täytti lähes kokonaan. Myyntihetkellä varastorakennus oli ehjä ja täysin käyttökelpoinen, ja Tanskan verohallinnon mukaan sen verotusarvo oli 814 000 DKK.

45. Kun kyseistä liiketoimea tutkitaan sen objektiivisten ominaispiirteiden perusteella, se vaikuttaa siten kuuluvan suoraan arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan j alakohdassa mainittuun ryhmään: ”rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen”.

46. Tanskan hallitus kuitenkin väittää, että tällaisessa päätelmässä jätettäisiin virheellisesti huomiotta liiketoimen todellinen tarkoitus. Osapuolten aikomuksena oli – kuten sopimuksesta ilmenee – kiistatta siirtää sellaisen maa-alueen omistusoikeus, jolle rakennettaisiin myöhemmin uusi rakennus. Osapuolten kesken oli riidatonta, ettei rakentamista voitaisi aloittaa purkamatta ensin varastorakennusta. Odensen kaupunginvaltuuston hyväksymien suunnitelmien mukaan ainoastaan hyvin pieni osa varastorakennuksesta (osa itäpäädyistä) oli tarkoitus sisällyttää uuteen rakennukseen.

47. Tanskan hallitus viittaa väitteensä tueksi tuomioon Don Bosco, jossa todettiin, että arvonlisäverovapautuksen, joka koskee sellaisen rakentamattoman kiinteän omaisuuden luovutusta, joka ei ole rakennusmaata, alaan ”ei kuulu sellaisen maan luovutus, jolla vielä sijaitsee rapistunut rakennus, joka on tarkoitus purkaa, jotta sen tilalle voidaan rakentaa uusi rakennus, ja jonka purkaminen, josta myyjä vastaa, on jo alkanut ennen tätä luovutusta”.(12)

48. En pidä Tanskan hallituksen esittämää väitettä vakuuttavana. Siinä annetaan liikaa painoarvoa osapuolten aikomukselle, kun määritetään arvonlisäverosäännöksissä tarkoitettulla tavalla tietyn liiketoimen todellinen luonne ja tarkoitus. Siinä myös ulotetaan tuomiossa Don Bosco esitetyt toteamukset kyseisen ratkaisun soveltamisalan ja loogisten rajoitusten ulkopuolelle.

49. Kuten edellä 36–38 kohdassa esitettiin, liiketoimea on arvioitava ennen kaikkea sen objektiivisten ominaispiirteiden valossa. Osapuolten aikomus luovutettavan omaisuuden osalta voi myös olla merkityksellinen osatekijä tässä yhteydessä, koska se voi valaista liiketoimen perusteita.

50. Tämä pätee kuitenkin ainoastaan siltä osin kuin itse liiketoimen ominaispiirteet kuvastavat ja/tai korostavat osapuolten aikomusta. Pelkillä osapuolten lausumilla, joiden tueksi ei ole konkreettista näyttöä, ei voi olla mitään merkitystä. Mikä tärkeämpää, osapuolten aikomus on merkityksellinen vain, kun se koskee tavoitetta, johon ne pyrkivät kyseisen liiketoimen avulla. Osapuolten aikomuksella ei käänteisesti ole juurikaan tai lainkaan merkitystä, kun – kuten käsiteltävässä asiassa – se koskee sitä, mitä omaisuudelle on tarkoitus tapahtua sen luovuttamisen jälkeen kolmansien osapuolten toimien seurauksena joskus tulevaisuudessa.

51. Toisin ilmaistuna osapuolten aikomus ja suunnitelmat voivat värittää tiettyä tulkintaa todellisuudesta tai vahvistaa sen. Ellei verolainsäädännön nojalla tehtävän arvioinnin kuitenkaan haluta perustuvan metafysiseen voluntarismiin, jossa Schopenhaueria mukaillen liiketoimi koostuu pelkästään tahdosta ja mielteestä,(13) osapuolten aikomus voi tuskin syrjäyttää todellisuutta.

52. Tanskan hallituksen esittämä näkemys ei saa myöskään tukea oikeuskäytännöstä. Esimerkiksi tuomiossa Teleos huomautettiin, että poiketen siitä asianosaisten väitteestä, jonka mukaan luovuttajan ja ostajan tarkoitus suorittaa tietty liiketoimi riittää kyseisen liiketoimen luonnehtimiseksi, unionin tuomioistuimen ”oikeuskäytännöstä ilmenee, että veroviranomaisten velvollisuus suorittaa tutkimuksia verovelvollisen tarkoituksen selvittämiseksi olisi vastoin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän niitä tavoitteita, joiden mukaan on taattava oikeusvarmuus ja helpotettava arvonlisäveron soveltamiseen liittyviä toimia sillä tavoin, että kyseisen liiketoimen objektiivinen luonne jätetään ottamatta huomioon vain poikkeustilanteissa”. Samassa tuomiossa lisäksi korostettiin, että liiketoimi on luokiteltava ”objektiivisten seikkojen perusteella”.(14)

53. Tätä taustaa vasten käy selväksi, miksi käsiteltävä asia eroaa asiasta Don Bosco. Viimeksi mainitussa asiassa keskityttiin kyseisen liiketoimen todellisuuteen. Ostajan aikomuksena oli rakentaa uusi rakennus ostetulle maa-alueelle sellaisen rakennuksen tilalle, jota myyjä itse oli jo purkamassa liiketoimen suorittamishetkellä. Käytännössä ostaja oli ostamassa maa-aluetta, joka oli käytännöllisesti katsoen valmis uutta rakennusta varten. Siten sillä, että tämä tilanne toteutuisi vasta sitä ajankohtaa myöhemmin, jona omistusoikeus omaisuuteen siirrettiin, ei ollut juurikaan merkitystä.

54. Tuomion Don Bosco 39 kohta on tältä osin valaiseva. Kuten kyseisessä tuomiossa huomautettiin, myyjän toteuttamien toimintojen (maa-alueen luovutus ja purkutöiden loppuun saattaminen) taloudellinen tavoite oli ”*rakennuskelpoisen maa-alueen luovuttaminen*”.(15) Siinä todettiin lisäksi, että vanhasta rakennuksesta ei sellaisenaan ollut lainkaan hyötyä ostajan taloudellisen toiminnan kannalta ja että maasta tulee tällä tavoin hyödyllinen vasta, kun on saatettu päätökseen purkutyöt,(16) jotka myyjä oli järjestänyt ja maksanut.(17)

55. Kaikki nämä seikat eroavat käsiteltävästä asiasta, jossa kyseessä olevan kiinteistön ensimmäisen myynnin ajankohtana varastorakennus oli edelleen ehjä eivätkä purkutyöt olleet alkaneet. Purkamisajankohtaa ei ollut edes määritetty tarkasti, ja maa-alueen myöhemmän ostajan eikä KPC:n oli määrä aloittaa tämä prosessi.

56. Tämän tulkinnan tuomiosta Don Bosco vahvistavat lisäksi unionin tuomioistuimen tuomiot, joiden mukaan arvonlisäverosta vapautetaan sellaisen kiinteistön luovutus, johon kuuluvat tontti ja vanha rakennus, jota ollaan muuttamassa uudeksi rakennukseksi, jos ”vanhassa rakennuksessa oli luovutushetkeen mennessä *tehty vain sen osittaista purkamista koskevia töitä* ja jos rakennus

oli edelleen ainakin osittain käytössä sellaisenaan”.(18)

57. Käsiteltävässä asiassa objektiivinen tilanne liiketoimen suorittamishetkellä oli se, että suunnitelman muutosta varastorakennuksen kohtalon osalta – niin epätodennäköinen kuin muutos onkin saattanut olla osapuolten mielestä – ei voitu sulkea täysin pois. Lähtökohtaisesti töiden viivästyminen tai vanhan rakennuksen purkamista tai uuden rakennuksen rakentamista koskeva oikeudenkäynti taikka pelkät asemakaavamuutokset (joille sysäyksen antavat esimerkiksi varastorakennuksen purkamisvaiheessa esille tulevat seikat) olisivat voineet vaikuttaa olemassa olevan varastorakennuksen käyttöön.

58. Viimeksi mainittu ei suinkaan ole pelkästään hypoteettinen skenaario. Itse asiassa Odensen kaupunginvaltuuston alueelle hyväksymässä alkuperäisessä asemakaavassa todettiin, että kyseessä oleva varastorakennus oli ”mahdollisuuksien mukaan” säilytettävä. Asemakaavaa muutettiin vasta myöhemmin siten, että varastorakennuksen itäpäädyn keskiosa oli vanhan rakennuksen ainoa arkkitehtoninen osa, joka oli säilytettävä. Vaikka tämä kaavamuutos oli suunnitteilla ennen kauppasopimuksen allekirjoittamista, se hyväksyttiin tosiasiallisesti vasta sen jälkeen.(19)

59. En pidä myöskään vakuuttavana Tanskan hallituksen esittämää toista väitettä, jonka mukaan sillä oli oikeus luokitella kyseinen maa-alue ”rakennusmaaksi”, koska tämän käsitteen määrittelemisen on jätetty arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 3 kohdassa jäsenvaltioille.(20) Kuten komissio aivan oikein huomautti, jäsenvaltioiden liikkumavara sen määrittelemisessä, mitä ”rakennusmaa” on, ei voi olla niin laaja, että sivutaan jo rakennuksen käsitettä, joka taas on unionin oikeuden käsite.(21) Rakennuksen käsite määritellään lisäksi melko laajasti arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa, jonka mukaan sillä tarkoitetaan ”kiinteästi maapohjaan perustettua rakennelmaa”.(22)

60. Tässä yhteydessä totean vain vielä, että käsiteltävässä asiassa tehtävän tarkastelun yhteydessä sillä, että osa vanhan rakennuksen päädyistä säilytettiin uudessa rakennuksessa, ei ole merkitystä. Ymmärtääkseni kyseinen osa rakennuksesta poistettiin ensin, jotta se voitaisiin myöhemmin liittää uuteen rakennukseen. Arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettua rakennuksen käsitettä ei mielestäni voida tulkita mitenkään järkevästi siten, että tähän käsitteeseen sisältyisi vanhan rakennuksen osa, joka pelkästään myöhemmin liitettiin uuteen rakennukseen tai jota käytettiin uudessa rakennuksessa ilman, että se olisi perustettu kiinteästi maapohjaan. Näin ollen huolimatta siitä, että osapuolet kävivät jonkin verran keskustelua rakennuksen käsitteen rajoista, tätä kysymystä ei mielestäni ole tarkoituksenmukaista käsitellä tämän yksityiskohtaisemmin, koska sillä on vain vähän merkitystä käsiteltävän asian kannalta.

61. Kaksi muutakin näkökohtaa tukee sitä, että kyseessä olevan kiinteän omaisuuden ensimmäistä myyntiä voitaisiin tuskin pitää arvonlisäverosäännöksissä tarkoitettuna rakennusmaan myyntinä.

62. Ensinnäkin unionin tuomioistuin on jo katsonut, että arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 135 artiklan 1 kohdan j alakohdan tausta-ajatuksena on se, että vanhan rakennuksen myynti ei aiheuta vastaavaa arvonlisäystä. Unionin tuomioistuin on huomauttanut, että ”rakennuksen ensimmäisen loppukäyttäjälle luovutuksen – joka merkitsee valmistusprosessin päättymistä – [jälkeisestä] myynnistä ei nimittäin aiheudu merkittävää arvonlisäystä, ja sen vuoksi myynti on pääsääntöisesti vapautettava verosta”.(23)

63. Tästä näkökulmasta tarkasteltuna kyseessä oleva liiketoimi voi tuskin oikeuttaa arvonlisäveron kantamista: kiinteistön osalta ei ollut harjoitettu toimintaa, joka voisi lisätä sen taloudellista arvoa KPC:lle. Itse asiassa ennen kuin kyseessä oleva kiinteistö voisi tulla uudelleen

arvoa lisäävään tuotantoketjuun, varastorakennus olisi purettava.(24)

64. Toiseksi unionin tuomioistuin on äskettäin todennut, että arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa ja 135 artiklan 1 kohdan j alakohdassa, ”kun niitä luetaan yhdessä, erotetaan toisistaan vanhat ja uudet rakennukset siten, että vanhan kiinteistön myynti *on pääsääntöisesti vapautettu arvonlisäverosta*”.(25) Tältä osin pohdin, että jos maa-alueen, jolla on vanha rakennus, jota voitaisiin välittömästi hyödyntää taloudellisesti, myynti olisi luokiteltava rakennusmaan myynniksi, eikä tästä aiheutuisi ongelmia verotuksen neutraalisuuden kannalta. Vastaavista liiketoimista olisi nimittäin suoritettava arvonlisäveroa tai ne olisi vapautettu arvonlisäverosta ainoastaan sen perusteella, että osapuolet ovat ilmaisseet rakennuksen tulevaa kohtaloa koskevan aikomuksensa, sen fyysisestä kunnosta riippumatta.

65. Koska tässä lähestymistavassa säännösten soveltaminen irrotetaan objektiivisesta todellisuudesta, lähestymistapa voisi myös tehdä säännösten kiertämisestä verrattain helppoa. Osapuolten olisi nimittäin aivan liian helppoa sisällyttää sopimukseen jonkinlainen rakennuksen tulevaisuutta koskeva tahdonilmaisu saavuttaakseen toivotun lopputuloksen arvonlisäverokohtelun osalta. En pidä hyväksyttävänä, että veroviranomaisten olisi sitten tarkastettava myöhemmässä vaiheessa, onko osapuolten ilmaisema aikomus tosiasiallisesti toteutunut ja jos on, niin missä määrin.

D Kyseessä olevan kiinteistön jälleenmyynti

66. Vaikuttaa siltä, että edellä kyseessä olevan kiinteistön myynnin osalta esitetyt näkökohdat voisivat päteä yhtä lailla sen myöhempään jälleenmyyntiin.

67. Jälkimmäinen liiketoimi – jonka suorittivat KPC ja Boligforeningen Kristiansdal – koski ymmärtääkseni juuri samaa kiinteistöä, joka oli ensimmäisen myynnin kohteena. Näin ollen myöhempiinkin liiketoimiin koski sellaisen maa-alueen myyntiä, jolla sijaitsi varastorakennus, joka oli ehjä ja täysin käyttökelpoinen ja jolla oli tietty (ei suinkaan vähäpätöinen) arvo. Samaan tapaan kuin huomautin ensimmäisen liiketoimen yhteydessä, purkutyöt eivät olleet alkaneet ajankohtana, jona myyjä vaikuttaa siirtäneen kiinteistön omistusoikeuden ostajalle.

68. Komissio kuitenkin väitti istunnossa, että kyseessä olevan kiinteistön jälleenmyyntiä ei pitäisi tarkastella erikseen vaan osana liiketoimien joukkoa, jota kyseessä olevien sopimusten ehtojen mukaisesti on arvioitava kokonaisuutena. Komission näkemyksen mukaan tällainen lähestymistapa tarkoittaa sitä, että KPC:n ja Boligforeningen Kristiansdalin välisten liiketoimien olisi, yhdessä tarkasteltuina, katsottava muodostavan arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetun ”rakennuksen tai rakennuksen osan luovutuksen siihen liittyvine maapohjineen ennen sen ensimmäistä käyttöönottoa”.

69. Asiakirja-aineistossa ei mielestäni ole tarpeeksi sellaisia tietoja, joiden perusteella unionin tuomioistuin voisi ottaa lopullisesti kantaa tähän kysymykseen. Lisäksi yleisesti ottaen on kansallisen tuomioistuimen asia määrittää unionin tuomioistuimen kehittämien periaatteiden valossa,(26) liittyvätkö muodollisesti erilliset liiketoimet toisiinsa niin läheisesti, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoisia.(27)

70. Lisään myös tässä yhteydessä, että kansallisen tuomioistuimen esittämä ennakkoratkaisukysymys on muotoiltu abstraktisti ja että siinä keskitytään osapuolten aikomuksen merkitykseen arvioitaessa maa-alueen, jolla on olemassa oleva rakennus, luovutusta arvonlisäverotuksen kannalta. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole pyytänyt unionin tuomioistuimelta ohjeita komission esille tuomasta seikasta. Kansalliselle tuomioistuimelle voidaan siten esittää vain muutamia loppuhuomautuksia, joista voi olla sille apua, jos se sellaista tarvitsee.

71. Puitesopimuksen perusteella vaikuttaa selvältä, että Boligforeningen Kristiansdal osti kiinteistön toimiakseen sen jälkeen rakennuttajana ja kiinteistön haltijana. KPC puolestaan määritettiin pelkästään urakoitsijaksi, joka vastasi kiinteistön asunnoiksi muuttamista koskevasta suunnittelusta ja muuntamistöistä. Lisäksi ennen kuin KPC saattoi aloittaa rakennustyöt, Boligforeningen Kristiansdalin oli järjestettävä ja maksettava olemassa olevan varastorakennuksen purkaminen. Boligforeningen Kristiansdalin oli myös kannettava purkutöihin mahdollisesti liittyvä vastuu.

72. Tätä taustaa vasten vaikuttaa siltä, että ennen asuntojen rakentamista Boligforeningen Kristiansdal toimi kyseessä olevan kiinteistön omistajana, mikä muodostaa arvonlisäverodirektiivin 14 ja 63 artiklan mukaan(28) verotettavan tapahtuman. Tältä osin unionin tuomioistuin on selventänyt, että tavaroiden luovutuksen käsitteen on tulkittava tarkoittavan ”aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa, vaikka tavaran omistusoikeus ei ole siirtynyt”.(29)

73. Ei myöskään vaikuta siltä – kuten ei ollut laita ensimmäisenkään liiketoimen tapauksessa – että ennen jälleenmyyntiä kiinteistössä olisi tehty töitä, jotka lisäsivät sen arvoa, mikä oikeuttaisi arvonlisäveron kantamisen.

74. On kuitenkin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asia varmistua siitä, osoittavatko nämä osatekijät, kun niitä arvioidaan yhdessä kaikkien muiden merkityksellisten tekijöiden kanssa, että arvonlisäverosäännöksiä sovellettaessa kyseessä olevan kiinteistön jälleenmyynti muodostaa arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan j alakohdassa tarkoitetun ”rakennuksen tai rakennuksen osan luovutuksen siihen liittyvine maapohjineen”.

75. Joka tapauksessa riippumatta siitä, miten toinen liiketoimi viime kädessä luokitellaan, edellä esitetyistä näkökohdista seuraa, että 2.2 kohdan sen osan kaltainen kansallinen säännös, jonka mukaan sellaisen maa-alueen, jolla sijaitsee rakennus, luovutus muodostaa automaattisesti arvonlisäverollisen rakennusmaan myynnin, jos osapuolten tarkoituksena on purkaa rakennus uuden rakennuksen tieltä, ei ole yhteensopiva arvonlisäverodirektiivin säännösten kanssa.

IV Ratkaisuehdotus

76. Ehdotan näin ollen, että unionin tuomioistuin vastaa Vestre Landsretin ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

– Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 12 artiklan ja 135 artiklan 1 kohdan j ja k alakohdan kanssa ei ole yhteensopiva pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen säännös, jonka mukaan sellaisen maa-alueen, jolla sijaitsee rakennus, luovutus muodostaa arvonlisäverollisen rakennusmaan myynnin, jos osapuolten tarkoituksena on purkaa rakennus uuden rakennuksen tieltä.

1 Alkuperäinen kieli: englanti.

2 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006,

L 347, s. 1).

3 Ks. mm. tuomio 19.12.2018, Mailat (C?17/18, EU:C:2018:1038, 32–34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

4 Jälkimmäisen osatekijän merkityksestä ks. esim. tuomio 8.7.1986, Kerrutt (73/85, EU:C:1986:295, 15 kohta) ja tuomio 29.3.2007, Aktiebolaget NN (C?111/05, EU:C:2007:195, 25 kohta).

5 Ks. vastaavasti tuomio 18.10.2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C?153/17, EU:C:2018:845, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

6 Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 13–15 kohta.

7 Tarkastelen tätä kysymystä jäljempänä tämän ratkaisuehdotuksen 66–73 kohdassa.

8 Ks. vastaavasti tuomio 22.2.2018, T-2 (C?396/16, EU:C:2018:109, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

9 Ks. lisäksi ratkaisuehdotukseni E LATS (C?154/17, EU:C:2018:226, 82 kohta).

10 Ibid., 77 kohta.

11 Ks. tuomio 12.7.2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C?326/11, EU:C:2012:461, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

12 Tuomio 19.11.2009, Don Bosco Onroerend Goed (C?461/08, EU:C:2009:722, jäljempänä tuomio Don Bosco).

13 Schopenhauer, A., *Die Welt als Wille und Vorstellung*, 1. painos, F.A. Brockhaus, Leipzig, 1819.

14 Tuomio 27.9.2007, Teleos ym. (C?409/04, EU:C:2007:548, 39 ja 40 kohta). Kursivointi tässä.

15 Tuomio Don Bosco, 39 kohta. Kursivointi tässä.

16 Ibid.

17 Tuomio Don Bosco, 32 kohta.

18 Ks. tuomio 16.11.2017, Kozuba Premium Selection (C?308/16, EU:C:2017:869, 53 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Kursivointi tässä.

19 Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 11 ja 12 kohta.

20 Ks. myös tuomio 28.3.1996, Gemeente Emmen (C?468/93, EU:C:1996:139, 25 ja 26 kohta).

21 Ks. *ibid.*, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen. Samaan tapaan oikeuskäytännössä on todettu, että käsitettä ”rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen” ei voida määrittää kansallisen lainsäädännön perusteella, vaan sitä on tulkittava yhdenmukaisesti: ks. mm. tuomio 11.6.2009, RLRE Tellmer Property (C?572/07, EU:C:2009:365, 15 kohta).

22 Kursivointi tässä.

23 Ks. tuomio 16.11.2017, Kozuba Premium Selection (C?308/16, EU:C:2017:869, 31 kohta

oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Tästä kysymyksestä yleisemmin ks. julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus Blasi (C-346/95, EU:C:1997:432, 15 kohta).

25 Tuomio 16.11.2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, 29 ja 30 kohta). Kursivointi tässä.

26 Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 33 kohta.

27 Ks. vastaavasti tuomio 21.2.2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, 51–54 kohta) ja tuomio 18.10.2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845, 32 ja 33 kohta).

28 Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 35 kohta.

29 Ks. esim. tuomio 8.2.1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, 9 kohta).