



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

30 päivänä syyskuuta 2021 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 392 artikla – Marginaaliverotusjärjestelmä – Soveltamisala – Jälleenmyyntitarkoituksessa ostettujen kiinteistöjen ja rakennusmaan luovutukset – Verovelvollinen, jolla ei ole ollut kiinteistöjen oston yhteydessä arvonlisäveron vähennysoikeutta – Arvonlisäverollinen jälleenmyynti – Rakennusmaan käsite

Asiassa C-299/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Conseil d'État (ylin hallintotuomioistuin, Ranska) on esittänyt 25.6.2020 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 6.7.2020, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Icade Promotion SAS, aiemmin Icade Promotion Logement SAS

vastaaan

Ministère de l'Action et des Comptes publics,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J.-C. Bonichot, varapresidentti R. Silva de Lapuerta (esittelevä tuomari) sekä tuomarit L. Bay Larsen, C. Toader ja M. Safjan,

julkisasiamies: A. Rantos,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Icade Promotion SAS, aiemmin Icade Promotion Logement SAS, edustajinaan P. Tournès ja A. Abadie, avocats,
- Ranskan hallitus, asiamiehinaan E. de Moustier ja É. Toutain,
- Euroopan komissio, asiamiehinaan F. Dintilhac ja A. Armenia,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

kuultuaan julkisasiamiehen 20.5.2021 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 392 artiklan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Icade Promotion SAS, aiemmin Icade Promotion Logement SAS, ja ministère de l'Action et des Comptes publics (julkishallinnosta ja julkisesta taloudesta vastaava ministeriö, Ranska; jäljempänä verohallinto) ja joka koskee sitä, että verohallinto kieltäytyi palauttamasta arvonlisäveroa, jonka kyseinen yhtiö oli maksanut myydessään rakennusmaata yksityishenkilöille vuosina 2007 ja 2008.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Arvonlisäverodirektiivi

- 3 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:
”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:
a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta”.
- 4 Kyseisen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:
”Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.
Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”
- 5 Mainitun direktiivin 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.

Jäsenvaltiot voivat vahvistaa yksityiskohtaiset säännöt 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetun perusteen soveltamisesta rakennuksen muutostöihin, ja määrittellä mitä ilmaisulla 'siihen liittyvä maapohja' tarkoitetaan.

Jäsenvaltiot voivat soveltaa muita perusteita kuin ensimmäistä käyttöönottoa, kuten esimerkiksi kiinteistön valmistumisen ja ensimmäisen luovutuksen välistä aikaa, jos tämä aika ei ole pidempi kuin viisi vuotta, tai ensimmäisen käyttöönoton ja sitä seuraavan luovutuksen välistä aikaa, jos tämä aika ei ole pidempi kuin kaksi vuotta.

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

6 Kyseisen direktiivin 73 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.”

7 Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan sanamuoto on seuraava:

”1. 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;

--”

8 Kyseisen direktiivin 137 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden valita verotus seuraavien liiketoimien osalta:

--

b) muun kuin 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetun rakennuksen tai rakennuksen osan ja siihen liittyvän maapohjan luovutus;

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

--”

- 9 Mainitun direktiivin XIII osastoon, jonka otsikko on ”Poikkeukset”, kuuluvaan 1 lukuun, jonka otsikko on ”Lopullisen järjestelmän käyttöönottoon saakka sovellettavat poikkeukset”, sisältyy 392 artikla, jossa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat päättää, että verovelvollisen jälleenmyyntitarkoituksessa ostamien rakennusten ja rakennusmaan luovutusten veron peruste muodostuu myyntihinnan ja ostohinnan välisestä erotuksesta, jos verovelvollisella ei ollut oston arvonlisäveron vähennysoikeutta.”

Täytäntöönpanoasetus N:o 282/2011

- 10 Direktiivin 2006/112 täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 (EUVL 2011, L 77, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 7.10.2013 annetulla neuvoston täytäntöönpanoasetuksella (EU) N:o 1042/2013 (EUVL 2013, L 284, s. 1) (jäljempänä täytäntöönpanoasetus N:o 282/2011), 13 b artiklassa säädetään seuraavaa:

”Sovellettaessa [arvonlisäverodirektiiviä] ’kiinteänä omaisuutena’ pidetään seuraavia:

--

- b) rakennus tai rakennelma, joka on perustettu kiinteästi maaperään merenpinnan ylä- tai alapuolella ja jota ei voida helposti purkaa tai siirtää;

--”

- 11 Täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 31 a artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. [Arvonlisäverodirektiivin] 47 artiklassa tarkoitettuihin kiinteään omaisuuteen liittyviin palveluihin sisältyvät ainoastaan sellaiset palvelut, joilla on riittävän suora yhteys kyseiseen omaisuuteen. Palveluilla katsotaan olevan riittävän suora yhteys kiinteään omaisuuteen seuraavissa tapauksissa:

- a) palvelut johtuvat kiinteästä omaisuudesta ja kyseinen omaisuus muodostaa välttämättömän osatekijän palveluissa ja se on keskeinen ja olennainen suoritettavien palvelujen kannalta;
- b) palvelujen kohteena on kiinteä omaisuus tai ne on suunnattu kiinteään omaisuuteen tarkoituksena muuttaa sitä oikeudellisesti tai fyysisesti.

2. Edellä olevan 1 kohdan soveltamisalaan kuuluvat erityisesti seuraavat:

--

- d) pysyvien rakenteiden rakentaminen maalle sekä kaasu-, vesi-, viemäri- ja niiden tyyppisten putkistojen kaltaisiin pysyviin rakenteisiin kohdistuvat rakennus- ja purkutyöt;

--”

Ranskan oikeus

- 12 Ranskan yleisen verokoodeksin (code général des impôts) 257 §:ssä, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin, säädettiin seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava myös

– –

6° jollei jäljempänä 7 kohdassa säädetyistä muuta johdu

a) kiinteistöliiketoimista – –, joihin perustuvat tulot on sisällytettävä tuloveron perusteeseen teollisen tai kaupallisen toiminnan tuottoina;

– –

7° kiinteistöjen tuotantoon tai luovutuksiin liittyvistä liiketoimista.

Näistä liiketoimista on suoritettava veroa, vaikka ne olisivat luonteeltaan siviilioikeudellisia.

1. Tässä tarkoitetaan erityisesti

a) rakennusmaan – – myyntiä – –;

Edellä 1 kohdassa tarkoitetaan erityisesti maa-alueita, joiden osalta maa-alueen ostaja neljän vuoden kuluessa liiketoimen vahvistavan toimen päiväyksestä – – hankkii rakennusluvan tai toimenpideluvan taikka aloittaa työt, jotka ovat tarpeen rakennuksen tai rakennusryhmän tai uusien kerrosten rakentamiseksi.

Tässä säädettyä ei sovelleta maa-alueisiin, joita luonnolliset henkilöt hankkivat rakennusten rakentamiseksi asuinkäyttöön.

– –

b) kiinteistöjen myyntiä – –”

- 13 Yleisen verokoodeksin 268 §:ssä, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, säädettiin seuraavaa:

”Edellä 257 §:n 6 kohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta arvonlisäveron peruste muodostuu erotuksesta, joka saadaan vähentämällä

a) ilmoitetusta hinnasta ja siihen lisätyistä kuluista tai kiinteistön myyntiarvosta, jos myyntiarvo on suurempi kuin hinta lisättynä kuluilla,

b) rahamäärä, joka muodostuu – –

– luovuttajan millä tahansa perusteella kiinteistön hankinnasta suorittamien maksujen määrästä – –;

– –”

- 14 Yleisen verokoodeksin liitteessä 2 olevan 231 §:n 1 momentissa, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, säädettiin seuraavaa:

”Yleisen verokoodeksin 257 §:n [6 kohdassa] tarkoitetut henkilöt eivät voi vähentää kiinteistöjen hankinta- tai rakennushintaan sisältyvää veroa – –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 15 Icade Promotion, joka harjoittaa maa-alueiden tonteiksi jakamiseen ja rakennuskelpoiksi valmisteluun liittyvää toimintaa, on ostanut raakamaata henkilöiltä, jotka eivät ole arvonlisäveron osalta verovelvollisia (paikalliset julkisyhteisöt tai yksityiset). Ostot eivät siis ole olleet arvonlisäveron alaisia.
- 16 Jaettuaan maa-alueet tonteiksi ja suoritettuaan kunnallistekniikan, kuten katujen sekä vesijohto-, sähkö-, kaasu-, viemäri- ja televiestintäverkon, edellyttämät rakennustyöt Icade Promotion myi näin valmistelemansa tontit luonnollisille henkilöille rakennusmaana asuinkäyttöön tarkoitettujen rakennusten rakentamista varten.
- 17 Sitten Icade Promotion sovelsi rakennusmaan luovutuksiin, jotka oli toteutettu 1.1.2007–31.12.2008, arvonlisäveron marginaaliverotusjärjestelmää yleisen verokoodeksin 257 §:n 6 kohdassa ja 268 §:ssä säädetyn mukaisesti (jäljempänä marginaaliverotusjärjestelmä).
- 18 Tämän jälkeen Icade Promotion vaati verohallintoa palauttamaan voittomarginaalin perusteella suoritettun arvonlisäveron, jota se oli maksanut 2 826 814 euroa vuodelta 2007 ja 2 369 881 euroa vuodelta 2008. Kyseinen yhtiö väitti, että kyseessä olevista liiketoimista ei voitu kantaa kiinteistöliiketoimista suoritettavaa arvonlisäveroa yleisen verokoodeksin 257 §:n 7 kohdan nojalla, koska liiketoimet muodostuivat rakennusmaan luovutuksesta yksityisille asuinkäyttöön tarkoitettujen rakennusten rakentamista varten ja koska ne eivät myöskään kuuluneet yleisen verokoodeksin 257 §:n 6 kohdassa ja 268 §:ssä säädetyn marginaaliverotusjärjestelmän soveltamisalaan, joten arvonlisäveroa ei tullut maksaa.
- 19 Verohallinto hylkäsi Icade Promotionin oikaisuvaatimuksen, joten tämä nosti kanteen tribunal administratif de Montreuilissä (Montreuilin hallintotuomioistuin, Ranska), joka hylkäsi kanteen perusteettomana 27.4.2012 antamallaan tuomiolla.
- 20 Icade Promotion valitti tästä tuomiosta cour administrative d’appel de Versailles’hin (Versailles’n ylempi hallintotuomioistuin, Ranska), joka hylkäsi valituksen 18.7.2014 antamallaan tuomiolla sillä perusteella, että mainittua oikaisuvaatimusta ei voitu ottaa tutkittavaksi.
- 21 Icade Promotionin tekemän valituksen johdosta Conseil d’État (ylin hallintotuomioistuin, Ranska) kumosi 28.12.2016 antamallaan ratkaisulla cour administrative d’appel de Versailles’n tuomion osittain ja palautti asian tähän tuomioistuimeen, joka hylkäsi 19.10.2017 antamallaan toisella tuomiolla kyseisen yhtiön tribunal administratif de Montreuilin 27.4.2012 antamasta tuomiosta tekemän valituksen aineellisesti.
- 22 Icade Promotion teki sitten kassaatiovalituksen ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.

- 23 Icade Promotion on riitauttanut sen, että pääasiassa kyseessä olevista myynneistä kannetaan yleisen verokoodeksin 257 §:n 6 kohdan ja 268 §:n nojalla voittomarginaalista suoritettavaa arvonlisäveroa, ja se väittää, että marginaaliverotusjärjestelmän soveltaminen kyseisiin myynteihin on ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin 392 artiklan kanssa kahdelta kannalta.
- 24 Ensinnäkin arvonlisäverodirektiivin 392 artiklassa annetaan Icade Promotionin mukaan jäsenvaltioille mahdollisuus soveltaa rakennusmaan luovutuksiin marginaaliverotusjärjestelmää vain silloin, kun tällaisen luovutuksen tekevä verovelvollinen on maksanut arvonlisäveron maa-alueiden oston yhteydessä eikä verovelvollisella ole ollut oikeutta vähentää kyseistä veroa. Icade Promotion tukeutuu tässä yhteydessä erityisesti arvonlisäverodirektiivin 392 artiklan englanninkieliseen toisintoon, jossa säädetään nimenomaisesti ostoon sisältyvän ”arvonlisäveron vähennyskelvottomuudesta”.
- 25 Toiseksi Icade Promotion katsoo, että arvonlisäverodirektiivin 392 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat soveltaa rakennusmaan luovutuksiin marginaaliverotusjärjestelmää vain siinä tapauksessa, että tällaisen luovutuksen suorittava verovelvollinen ei tee muuta kuin ostaa kyseiset maa-alueet ja jälleenmyy ne sellaisenaan. Kyseistä säännöstä ei siten voida soveltaa sellaisen rakennusmaan myyntiin, jolla on tehty muutostöitä oston jälkeen.
- 26 Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että ottaakseen kantaa kyseisiin väitteisiin cour administrative d’appel de Versailles on todennut, että arvonlisäverodirektiivin 392 artiklassa tarkoitettu ostoon sisältyneen arvonlisäveron vähennysoikeuden puuttuminen käsittää tilanteet, joissa ostoa ei ole ollut arvonlisäverollista. Lisäksi kyseinen tuomioistuin on todennut, ettei ”jälleenmyyntitarkoituksessa ostetun” rakennusmaan luovutusten mainitsemisella kyseisessä artiklassa pyritä jättämään sen soveltamisalan ulkopuolelle rakentamattoman maan ostoja, joita seuraa jälleenmyynti rakennusmaana, eikä sillä ole tällaista vaikutusta.
- 27 Tässä tilanteessa Conseil d’État päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:
- ”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 392 artiklaa tulkittava siten, että marginaaliverotusjärjestelmää voidaan soveltaa ainoastaan sellaisten kiinteistöjen luovutuksiin, joiden ostoista on tullut suorittaa arvonlisäveroa mutta jotka jälleenmyyvällä verovelvollisella ei ole ollut oikeutta vähentää kyseisen veron määrää? Vai sallitaanko kyseisessä artiklassa se, että marginaaliverotusjärjestelmää sovelletaan sellaisten kiinteistöjen luovutuksiin, joiden ostoista ei ole tullut suorittaa arvonlisäveroa joko siitä syystä, että kyseinen ostoa ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, tai siitä syystä, että ostoa on vapautettu arvonlisäverosta, vaikka se lähtökohtaisesti kuuluu arvonlisäveron soveltamisalaan?
- 2) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 392 artiklaa tulkittava siten, että sen mukaan marginaaliverotusjärjestelmää ei voida soveltaa rakennusmaiden luovutuksiin seuraavissa kahdessa tilanteessa:
- kun kyseisistä rakentamattomina ostetuista maista on tullut niiden ostohetken ja sen hetken välillä, jolloin verovelvollinen jälleenmyy ne, rakennusmaita
 - kun kyseisiä maita on niiden ostohetken ja sen hetken välillä, jolloin verovelvollinen jälleenmyy ne, muutettu ominaispiirteiltään esimerkiksi siten, että ne on jaettu tonteiksi tai niillä on tehty töitä niiden liittämiseksi eri verkkoihin (tie-, juomavesi-, sähkö-, kaasu-, viemäri- ja televiestintäverkot)?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

- 28 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleo ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 392 artiklaa tulkittava siten, että siinä rajataan marginaaliverotusjärjestelmän soveltaminen koskemaan vain sellaisten kiinteistöjen luovutuksia, joiden ostoista on tullut suorittaa arvonlisäveroa mutta jotka jälleenmyyvällä verovelvollisella ei ole ollut oikeutta vähentää kyseisen veron määrää oston yhteydessä, vai siten, että kyseisessä artiklassa sallitaan marginaaliverotusjärjestelmän soveltaminen myös sellaisten kiinteistöjen luovutuksiin, joiden ostoista ei ole tullut suorittaa arvonlisäveroa joko siitä syystä, että osto ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, tai siitä syystä, että osto on vapautettu arvonlisäverosta, vaikka se lähtökohtaisesti kuuluu arvonlisäveron soveltamisalaan.
- 29 Aluksi on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 392 artiklan kielitoisinnoissa on eroja. Kyseisen säännöksen ranskankielisessä toisinnossa viitataan ainoastaan vähennysoikeuden puuttumiseen täsmenämättä, johtuuko kyseisen oikeuden puuttuminen pelkästään siitä, ettei alkuperäinen liiketoimi ole ollut arvonlisäveron alainen, vai siitä, ettei myöhempää vähennysoikeutta ole ollut siitä huolimatta, että liiketoimi oli arvonlisäveron alainen. Säännöksen englanninkielisessä toisinnossa viitataan sen sijaan ostoon sisältyvään arvonlisäveroon ja täsmennetään, ettei kyseinen arvonlisävero ollut vähennyskelpoinen ("the VAT on the purchase was not deductible"), joten siinä annetaan ymmärtää, että tällaisten maa-alueiden luovutuksen olisi lähtökohtaisesti oltava arvonlisäveron alainen.
- 30 Tässä yhteydessä on muistutettava, että Euroopan unionin säädöksen erikielisten toisintojen poiketessa toisistaan kyseessä olevaa säännöstä tai määräystä on tulkittava sen säännösten systematiikan ja tavoitteen mukaan, jonka osa säännös tai määräys on (tuomio 8.10.2020, United Biscuits (Pensions Trustees) ja United Biscuits Pension Investments, C-235/19, EU:C:2020:801, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 31 On myös todettava, että arvonlisäverodirektiivin 392 artiklassa säädetty verotusjärjestelmä on poikkeus kyseisen direktiivin yleisestä järjestelmästä ja sitä on näin ollen tulkittava suppeasti. Tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, että kyseisen poikkeusjärjestelmän määrittelemiseksi käytettyjä ilmaisuja pitäisi tulkita niin, että järjestelmä menettäisi tavoitellut vaikutuksensa. Näiden ilmaisujen tulkinnan tulee nimittäin soveltua yhteen niiden tavoitteiden kanssa, joihin tällä järjestelmällä pyritään, ja siinä on noudatettava verotuksen neutraalisuuden periaatetta (ks. analogisesti tuomio 29.11.2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, 22 ja 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 32 Tässä yhteydessä on syytä muistuttaa arvonlisäverodirektiivin systematiikan osalta, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruseriaatteen mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta tuotantoon tai jakeluun liittyvästä liiketoimesta sen jälkeen, kun on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä (tuomio 30.5.2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 33 Lisäksi on todettava, että arvonlisäverodirektiivissä erotetaan selvästi toisistaan yhtäältä arvonlisäverolliset rakennusmaan luovutukset ja toisaalta rakentamattoman maan luovutukset, jotka on vapautettu arvonlisäverosta.

- 34 Arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 3 kohdan mukaan kyseisen artiklan 1 kohdan b alakohdassa 'rakennusmaalla' tarkoitetaan jäsenvaltioiden määritelmän mukaista raakamaata tai rakennuskelpoiseksi valmisteltua maata. Jäsenvaltioiden on määritellesään sitä, mitkä maa-alueet katsotaan rakennusmaaksi, noudatettava arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan k alakohdassa vahvistettua tavoitetta vapauttaa arvonlisäverosta ainoastaan sellaisen rakentamattoman maan luovutukset, jolle ei ole tarkoitus sijoittaa rakennusta (ks. vastaavasti tuomio 17.1.2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 35 Näin ollen on katsottava, että – kun otetaan huomioon arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan k alakohta, luettuna yhdessä 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan kanssa – kaikista verovelvollisen tässä ominaisuudessaan suorittamista vastikkeellisista rakennusmaan luovutuksista on lähtökohtaisesti suoritettava arvonlisävero joko yleisen järjestelmän mukaisesti, josta säädetään arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa ja jonka mukaan arvonlisävero lasketaan tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta maksettavan vastikkeen eli myyntihinnan perusteella, tai tästä poiketen niissä jäsenvaltioissa, jotka ovat tällaisesta mahdollisuudesta säätäneet, marginaaliverotusjärjestelmän mukaisesti, josta säädetään kyseisen direktiivin 392 artiklassa ja jonka mukaan veron peruste muodostuu myyntihinnan ja ostohinnan välisestä erotuksesta.
- 36 Arvonlisäverodirektiivin tavoitteesta on muistutettava, että sillä pyritään muun muassa turvaamaan verotuksen neutraalisuuden periaate, jonka vastaista on yhtäältä se, että samankaltaisten ja siten keskenään kilpailevien tavaroiden luovutuksia kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavoin, ja toisaalta se, että samoja liiketoimia suorittavia taloudellisia toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (tuomio 17.1.2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, 31 kohta).
- 37 Marginaaliverotusjärjestelmän tavoitteena on turvata verotuksen neutraalisuuden periaate siltä osin kuin järjestelmällä pyritään tasoittamaan arvonlisäveron jäännös, joka ei ole vähennettävissä.
- 38 Tältä osin perusteluista, jotka koskevat ehdotusta kuudenneksi neuvoston direktiiviksi liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste (KOM(73) 950 lopullinen), ilmenee, että kavennettua veron perustetta voidaan soveltaa tilanteessa, jossa omaisuus, josta on jo suoritettu lopullinen arvonlisävero (esimerkiksi asuinkiinteistö, joka "kulutetaan" ensimmäisen asuinkäyttöön ottamisen yhteydessä), palautetaan myöhemmin vaihdantaketjuun ja se on uudelleen veronalainen. Kyseisissä perusteluissa todetaan, että tässä tapauksessa "tästä kiinteän omaisuuden uudesta myynnistä aiheutuisi liian suuri verorasitus kiinteistökaupalle, minkä huomioon ottamiseksi yleisperiaatteiden mukaisesta verotuksesta oli tarpeen poiketa ja jäsenvaltioille oli annettava mahdollisuus määrittää arvonlisäveron määräytymisperuste vähentämällä veron perusteesta toinen veron peruste".
- 39 Kokonaismyyntihinnan verottaminen ensimmäisen loppukulutuksen päätteeksi johtaisi vähennysmahdollisuuden puuttuessa siihen, että veron perusteeseen sisältyisi paitsi lopullisen arvonlisäveron rasittama hinta, myös kyseisen veron määrä. Tästä seuraisi, että arvonlisäveron lopullinen verorasitus riippuisi koko vaihdantaketjun osalta erityisesti peräkkäisten loppukulutusten määrästä ja niiden yhteydessä maksetuista hinnoista. Arvonlisäveron suorittaminen voittomarginaalista mahdollistaa sen sijaan kyseisen arvonlisäveron jäännöksen pienentämisen ja verotuksen neutraalisuuden palauttamisen.

- 40 Tämän verotusjärjestelmän soveltamisella sellaisiin liiketoimiin, jotka toteutetaan ensimmäisen loppukulutuksen päätteeksi, voidaan siis varmistaa se, että toiseen loppukulutukseen perustuva verorasitus määritetään vastaavin ehdoin kuin ensimmäiseen loppukulutukseen perustuva verorasitus. Näin voidaan taata arvonlisäverojärjestelmän moitteeton toiminta, koska sitä sovelletaan sellaisiin tavarihin, joihin voi kohdistua useita loppukulutuksia, jotka katkaisevat vähennysketjun.
- 41 On syytä mainita, että unionin tuomioistuin on jo lausunut pääasiassa kyseessä olevaan järjestelmään rinnastettavissa olevasta järjestelmästä eli voittomarginaalijärjestelmästä käytettyjen tavaroiden alalla. Unionin tuomioistuin on todennut, että tilanne, jossa vero perittäisiin koko luovutushinnasta verovelvollisen jälleenmyyjän luovuttaessa käytetyn tavaran, vaikka hintaan, jolla verovelvollinen jälleenmyyjä on ostanut kyseisen tavaran, sisältyy arvonlisävero, jonka joku arvonlisäverodirektiivin 314 artiklan a–d alakohdassa luetelluista henkilöistä on suorittanut, ja jossa tämä henkilö tai verovelvollinen jälleenmyyjä eivät kumpikaan voi vähentää arvonlisäveroa, johtaisi kaksinkertaiseen verotukseen (tuomio 3.3.2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, 48 kohta).
- 42 Tässä yhteydessä on korostettava, että kaikki rakennusmaan ostot, jotka verovelvollinen suorittaa jälleenmyyntitarkoituksessa, eivät välttämättä ole arvonlisäveron alaisia.
- 43 Jos arvonlisäverodirektiivin 392 artiklaa tulkittaisiin ainoastaan siten, että marginaaliverotusjärjestelmää sovelletaan vain sellaisen rakennusmaan luovutuksiin, jonka ostosta on pitänyt suorittaa arvonlisävero ja jonka jälleenmyyvällä verovelvollisella ei ole ollut kyseisen veron vähennysoikeutta, eikä tätä järjestelmää voitaisi näin ollen soveltaa silloin, kun ostosta ei ole pitänyt suorittaa arvonlisäveroa palautettaessa maa-alueet vaihdantaprosessiin toista kulutusta varten, päädyttäisiin tilanteeseen, jossa samankaltaisten ja siten keskenään kilpailevien hyödykkeiden luovutuksia ja näitä luovutuksia suorittavia talouden toimijoita kohdeltaisiin arvonlisäverotuksessa eri tavalla.
- 44 Edellisessä kohdassa tarkoitettua tilannetta lukuun ottamatta tämän tuomion 36–42 kohdassa esitetyllä kontekstuaalisella ja teleologisella tulkinnalla ei sen sijaan voida perustella arvonlisäverodirektiivin 392 artiklassa säädetyn poikkeussäännöksen soveltamista sellaisten maa-alueiden luovutuksiin, joiden ostosta ei ole pitänyt suorittaa arvonlisäveroa. Tämä pätee rakennusmaan ostoon silloin, kun sen alkuperäinen myyjä on yksityinen, joka ainoastaan hallinnoi yksityisomaisuuttaan, eikä kyseinen luovutus kuulu minkäänlaisen liiketoiminnan piiriin, ja sellaiseen rakentamattoman maan ostoon, joka on kokonaan vapautettu arvonlisäverosta arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan k alakohdan nojalla.
- 45 Jälkimmäisessä tilanteessa tällaisen maa-alueen jälleenmyyntiin ei liity minkäänlaista kaksinkertaisen verotuksen vaaraa siinäkin tapauksessa, että kyseinen maa-alue olisi tullut tällä välin verotettavaksi rakennusmaana, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 77 kohdassa. Koska rakentamaton maa on vapautettu arvonlisäverosta, siihen ei voi myöskään kohdistua arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettua ”loppukulutusta”, joten maan palauttamista vaihdantaketjuun koskeva kysymys ei nouse esille. Näissä kahdessa tilanteessa ei siis voi olla sitä ongelmaa, että arvonlisävero sisältyisi edelleen tällaiseen omaisuuteen mahdollisen aiemman verotuksen johdosta.
- 46 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 392 artiklaa on tulkittava siten, että siinä sallitaan marginaaliverotusjärjestelmän soveltaminen rakennusmaan luovutuksiin sekä silloin, kun niiden ostoista on tullut suorittaa arvonlisäveroa

mutta jälleenmyyvällä verovelvollisella ei ole ollut oikeutta vähentää kyseisen veron määrää, että silloin, kun rakennusmaan ostosta ei ole tullut suorittaa arvonlisäveroa mutta hinta, jolla verovelvollinen jälleenmyyjä on ostanut kyseisen omaisuuden, sisältää arvonlisäveron, jonka alkuperäinen myyjä on aiemmin maksanut. Tätä tilannetta lukuun ottamatta kyseistä säännöstä ei kuitenkaan sovelleta sellaisen rakennusmaan luovutuksiin, joiden alkuperäisestä ostosta ei ole tullut suorittaa arvonlisäveroa joko siitä syystä, että osto ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, tai siitä syystä, että osto on vapautettu arvonlisäverosta.

Toinen kysymys

- 47 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii lähinnä selvittämään, onko arvonlisäverodirektiivin 392 artiklaa tulkittava siten, että siinä suljetaan pois marginaaliverotusjärjestelmän soveltaminen rakennusmaan luovutuksiin silloin, kun kyseisistä rakentamattomina ostetuista maa-alueista on tullut niiden ostohetken ja sen hetken välillä, jolloin verovelvollinen jälleenmyyjä, rakennusmaita ja kun maa-alueiden ominaispiirteisiin on tehty niiden ostohetken ja sen hetken välillä, jolloin verovelvollinen jälleenmyyjä, muutoksia esimerkiksi jakamalla ne tonteiksi tai suorittamalla kunnallistekniikan, kuten kaasu- ja sähköverkon, edellyttämiä rakennustöitä.
- 48 Siltä osin kuin on ensinnäkin kyse rakentamattomina ostetuista maa-alueista, on todettava, että kyseessä on poikkeus arvonlisäverodirektiivin yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisävero on lähtökohtaisesti suoritettava osapuolten välisen hinnan perusteella, joten kyseisen direktiivin 392 artiklaa on tulkittava suppeasti, mutta kuitenkin niin, ettei kyseinen säännös tule sisällöltään tyhjäksi, kuten tämän tuomion 31 kohdasta ilmenee.
- 49 Lisäksi on korostettava, että arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 3 kohdan mukaan ”rakennusmaalla” tarkoitetaan jäsenvaltioiden määritelmän mukaista raakamaata tai rakennuskelpoiseksi valmisteltua maata.
- 50 Arvonlisäverodirektiivissä rajoitetaan kuitenkin jäsenvaltioiden harkintavaltaa rakennusmaan käsitteen soveltamisalan osalta, kuten tämän tuomion 34 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee. Tältä osin jäsenvaltioiden on noudatettava kyseisen direktiivin 135 artiklan 1 kohdan k alakohdassa vahvistettua tavoitetta vapauttaa arvonlisäverosta ainoastaan sellaisen rakentamattoman maan luovutukset, jolle ei ole tarkoitus sijoittaa rakennusta.
- 51 Lisäksi on niin, että rakennusmaan käsitteen määrittelyä rajoittaa myös rakennuksen käsitteen soveltamisala; unionin lainsäätäjä on määritellyt tämän käsitteen arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa hyvin laajasti niin, että siihen sisältyy mikä tahansa ”kiinteästi maapohjaan perustettu rakennelma”.
- 52 Kaikki nämä säännökset ilmentävät yhdessä sitä, että – kun otetaan huomioon se, että rakennusmaan käsite kattaa sekä raakamaan että rakennuskelpoiseksi valmistellun maan – ratkaiseva peruste eron tekemiseksi rakennusmaan ja rakentamattoman maan välillä on se, onko liiketoimen toteuttamishetkellä tarkoituksena se, että kyseessä olevalle maa-alueelle sijoitetaan rakennus.
- 53 Arvonlisäverodirektiivin 392 artiklasta käy kuitenkin ilmi, että voittomarginaalin verottamiseen perustuvaa poikkeusjärjestelmää sovelletaan ainoastaan rakennusmaahan, jonka jäsenvaltiot määrittelevät sellaiseksi rakennusmaaksi, jolle on tarkoitus sijoittaa rakennus, ja joka ostetaan

jälleenmyyntitarkoituksessa. Sen sijaan sellaisen ostetun rakentamattoman maan jälleenmyynti, jolle ei ole tarkoitus sijoittaa rakennusta – ja joka on lähtökohtaisesti vapautettu arvonlisäverosta –, on siitä syystä jätettävä kyseisen artiklan soveltamisalan ulkopuolelle.

- 54 On vielä syytä täsmentää, että verotuksen neutraalisuuden periaatteen turvaamiseksi on välttämätöntä, että rakennusmaan käsitteen kansallisen määritelmän alaan kuuluu kaikki sellainen rakentamaton maa, jolle on tarkoitus sijoittaa rakennus ja joka on siis rakennuskäyttöön tarkoitettua maata (ks. vastaavasti tuomio 17.1.2013, *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, 31 kohta).
- 55 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on ratkaistava – ottaen huomioon kansallisen oikeuden määritelmät ja kaikki olosuhteet, joissa pääasiassa kyseessä olevat liiketoimet on toteutettu – kuuluvatko Icade Promotionin hankkimat maa-alueet rakennusmaan käsitteen alaan vai onko kyse sen sijaan rakentamattomasta maasta, joka ei kuulu arvonlisäverodirektiivin 392 artiklan soveltamisalaan, koska se on vapautettu arvonlisäverosta.
- 56 Siltä osin kuin on toiseksi kysymys siitä, suljetaanko kyseisessä artiklassa pois marginaaliverotusjärjestelmän soveltaminen rakennusmaan luovutuksiin silloin, kun maa-alueiden ominaispiirteisiin on tehty niiden ostohetken ja sen hetken välillä, jolloin verovelvollinen jälleenmyy ne, muutoksia esimerkiksi jakamalla ne tonteiksi tai suorittamalla kunnallistekniikan edellyttämiä rakennustöitä, on huomautettava, että pitää toki paikkansa, että täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 mukaan ”kiinteänä omaisuutena” pidetään ”rakennusta” tai ”rakennelmaa, joka on perustettu kiinteästi maaperään merenpinnan ylä- tai alapuolella ja jota ei voida helposti purkaa tai siirtää”, kuten ”pysyvien rakenteiden rakentaminen maalle sekä kaasu-, vesi-, viemäri- ja niiden tyyppisten putkistojen kaltaisiin pysyviin rakenteisiin kohdistuvat rakennus- ja purkutyöt”.
- 57 Se, että tällaiset muutostyöt ovat täytäntöönpanoasetuksessa N:o 282/2011 tarkoitettua ”kiinteää omaisuutta”, ei kuitenkaan vaikuta näin muokatun maa-alueen luokitteluun ”rakennusmaaksi”. Arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 3 kohdassa säädetään näet selvästi, että rakennusmaan käsitteen alaan kuuluu myös rakennuskelpoiseksi valmisteltu maa siltä osin kuin jäsenvaltiot ovat määritelleet sen sellaiseksi. Toisin sanoen maa-alueen muutostyöt, kuten esimerkiksi sähkö-, kaasu-, ja vesijohtoverkon liitännät, eivät voi johtaa siihen, että maa-alue luokitellaan oikeudellisesti rakennukseksi siten, että sitä pidetään rakennelmana, joka on perustettu kiinteästi maaperään esimerkiksi perustusten varaan.
- 58 Lisäksi on todettava, että vaikka arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 2 kohdassa annetaan rakennukselle hyvin laaja määritelmä siten, että sillä tarkoitetaan kiinteästi maapohjaan perustettua rakennelmaa, tässä säännöksessä viitataan kuitenkin kyseisen direktiivin 12 artiklan 1 kohdan a alakohtaan, jossa tarkoitetaan rakennuksen tai rakennuksen osan luovutusta siihen liittyvine maapohjineen ennen sen ensimmäistä käyttöönottoa. Näin ollen ei voida päätellä, että pelkät verkkoon liittämiseen liittyvät työt voitaisiin sisällyttää rakennuksen käsitteeseen.
- 59 Vaikka 16.11.2017 annetun tuomion *Kozuba Premium Selection* (C-308/16, EU:C:2017:869) 32 ja 33 kohdasta olennaisilta osin ilmenee, että rakennukseen, jota on muutettu tai uudistettu, on sovellettava yleistä arvonlisäverojärjestelmää, koska kyseiset toimet ovat synnyttäneet arvonlisää samalla tavoin kuin sen alkuperäinen rakentaminen, tätä oikeuskäytäntöä ei voida kuitenkaan soveltaa analogisesti pääasiassa. Kyseiseen tuomioon johtaneessa asiassa ratkaiseva seikka rakennuksen luovutuksen arvonlisäverollisuuden kannalta oli näet se, oliko kyseessä oleva

uudistaminen synnyttänyt arvonlisää. Pääasiassa ei sitä vastoin ole kyse maa-alueen luovutuksen arvonlisäverollisuudesta vaan sellaisen poikkeussäännöksen soveltamisesta, jossa säädetään kevyemmän verotuksen järjestelmästä.

- 60 Vaikka arvonlisäverodirektiivin 392 artiklassa viitataan jälleenmyyntitarkoituksessa ostetun rakennusmaan luovutukseen, tästä ei voida päätellä, että kyseisellä ilmauksella kielletäisiin se, että jälleenmyyvä verovelvollinen tekee muutostöitä maa-alueilla, edellyttäen, että ne voidaan luokitella rakennusmaaksi jälleenmyyntihetkellä. Tällainen päätelmä ei näet käy ilmi unionin lainsäätäjän kyseistä säännöstä koskevasta tarkoituksesta sen paremmin kuin säännöksen kontekstuaalisesta tulkinnastakaan.
- 61 Näin ollen on todettava, että kun raakamaata pidetään kyseessä olevan jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön mukaan rakennusmaana, ei muutostöillä, joilla maa-alue pyritään saamaan rakennuskelpoiseksi alueeksi, joka on siis edelleen tarkoitettu rakentamiseen, ole vaikutusta rakennusmaaksi luokitteluun, niin kauan kuin näitä muutostöitä ei voida luokitella rakennuksiksi.
- 62 Edellä esitetyn perusteella toiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 392 artiklaa on tulkittava siten, että siinä suljetaan pois marginaaliverotusjärjestelmän soveltaminen rakennusmaan luovutuksiin silloin, kun kyseisistä rakentamattomina ostetuista maa-alueista on tullut niiden ostohetken ja sen hetken välillä, jolloin verovelvollinen jälleenmyy ne, rakennusmaita, mutta kyseisessä artiklassa ei suljeta pois marginaaliverotusjärjestelmän soveltamista rakennusmaan luovutuksiin silloin, kun maa-alueiden ominaispiirteisiin on tehty niiden ostohetken ja sen hetken välillä, jolloin verovelvollinen jälleenmyy ne, muutoksia esimerkiksi jakamalla ne tonteiksi tai suorittamalla kunnallistekniikan, kuten kaasu- ja sähköverkon, edellyttämiä rakennustöitä.

Oikeudenkäyntikulut

- 63 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 392 artiklaa on tulkittava siten, että siinä sallitaan marginaaliverotusjärjestelmän soveltaminen rakennusmaan luovutuksiin sekä silloin, kun niiden ostoista on tullut suorittaa arvonlisäveroa mutta jälleenmyyvällä verovelvollisella ei ole ollut oikeutta vähentää kyseisen veron määrää, että silloin, kun rakennusmaan ostosta ei ole tullut suorittaa arvonlisäveroa mutta hinta, jolla verovelvollinen jälleenmyyjä on ostanut kyseisen omaisuuden, sisältää arvonlisäveron, jonka alkuperäinen myyjä on aiemmin maksanut. Tätä tilannetta lukuun ottamatta kyseistä säännöstä ei kuitenkaan sovelleta sellaisen rakennusmaan luovutuksiin, joiden alkuperäisestä ostosta ei ole tullut suorittaa arvonlisäveroa joko siitä syystä, että osto ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, tai siitä syystä, että osto on vapautettu arvonlisäverosta.**

- 2) **Direktiivin 2006/112 392 artiklaa on tulkittava siten, että siinä suljetaan pois marginaaliverotusjärjestelmän soveltaminen rakennusmaan luovutuksiin silloin, kun kyseisistä rakentamattomina ostetuista maa-alueista on tullut niiden ostohetken ja sen hetken välillä, jolloin verovelvollinen jälleenmyy ne, rakennusmaita, mutta kyseisessä artiklassa ei suljeta pois marginaaliverotusjärjestelmän soveltamista rakennusmaan luovutuksiin silloin, kun maa-alueiden ominaispiirteisiin on tehty niiden ostohetken ja sen hetken välillä, jolloin verovelvollinen jälleenmyy ne, muutoksia esimerkiksi jakamalla ne tonteiksi tai suorittamalla kunnallistekniikan, kuten kaasu- ja sähköverkon, edellyttämiä rakennustöitä.**

Allekirjoitukset