



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

16 päivänä marraskuuta 2017*

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY –
12 artiklan 1 ja 2 kohta – 135 artiklan 1 kohdan j alakohta – Verolliset liiketoimet –
Rakennuksen luovutuksen vapauttaminen verosta – Ensimmäisen käyttöönoton käsite –
Muutostöiden käsite

Asiassa C-308/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) on esittänyt 23.2.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 30.5.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Kozuba Premium Selection sp. z o.o.

vastaa

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Ilešič sekä tuomarit A. Rosas, C. Toader (esittelevä tuomari), A. Prechal ja E. Jarašiūnas,

julkisasiamies: M. Campos Sánchez-Bordona,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Puolan hallitus, asiamiehenään B. Majczyna,
- Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja M. Owsiany-Hornung,

kuultuaan julkisasiamiehen 4.7.2017 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: puola.

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 12 artiklan 1 ja 2 kohdan ja 135 artiklan 1 kohdan j alakohdan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Kozuba Premium Selection sp. z o.o. (jäljempänä Kozuba) ja Direktor Izby Skarbowej w Warszawie (Varsovan veroviraston johtaja, Puola; jäljempänä veroviraston johtaja) ja joka koskee sitä, onko arvonlisäveroa suoritettava sellaisen rakennuksen myynnistä, joka on ollut omistajansa omassa käytössä ja jota on ajanmukaistettu ennen myyntiä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 7 ja 35 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”(7) Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksena on, vaikkakaan verokantoja ja vapautuksia verosta ei täysin yhdenmukaisteta, saada aikaan kilpailun tasapuolisuus siten, että kunkin jäsenvaltion alueella samanlaisiin tavaroihin ja palveluihin kohdistuu samansuuruinen vero tuotanto- ja jakeluketjun pituudesta riippumatta.

(35) Olisi laadittava yhteinen luettelo verovapautuksista, jotta omien varojen kanto tapahtuisi yhdenmukaisesti kaikissa jäsenvaltioissa.”
- 4 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

 - a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta;

– –”
- 5 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.”

6 Direktiivin 12 artiklan 1 ja 2 kohdassa 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 tarkoitettujen 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.”

7 Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdan mukaan ”tavaroiden luovutuksella” tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

8 Mainitun direktiivin 3 luvussa, jonka otsikkona on ”Muiden toimintojen vapautukset”, olevan 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;

--”

Puolan oikeus

9 Tavarosta ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa o podatku od towarów i usług), sellaisena kuin se on muutettuna (jäljempänä arvonlisäverolaki), 2 §:n 14 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tässä luvussa tarkoitetaan:

--

’ensimmäisellä käyttöönotolla’ veronalaisten toimien toteuttamisen yhteydessä tapahtuvaa rakennuksen, rakennelman tai sen osien käyttöön antamista ensimmäiselle hankkijalle tai ensimmäiselle käyttäjälle sen jälkeen, kun rakennus, rakennelma tai sen osat

- a) on rakennettu tai

b) kun niitä on paranneltu, jos tuloverosäännöksissä tarkoitettujen parannustöiden kustannukset ovat vähintään 30 prosenttia lähtöarvosta

--”

10 Saman lain 43 §:n 1 momentin 10 ja 10a kohdassa ja 7a momentissa säädetään seuraavaa:

”1. Verosta vapautettuja ovat:

--

10. rakennuksen, rakennelman ja sen osien luovutus lukuun ottamatta tapauksia, joissa
a) luovutus tapahtuu ensimmäisen käyttöönoton yhteydessä tai ennen ensimmäistä käyttöönottoa
b) rakennuksen, rakennelman tai sen osien ensimmäisen käyttöönoton ja luovutuksen välinen aika on alle kaksi vuotta

10a. rakennuksen, rakennelman tai sen osien luovutukset, joihin ei sovelleta edellä 10 kohdassa tarkoitettua verovapautusta, edellyttäen, että
a) luovuttajalla ei ollut kyseisen rakennuksen, rakennelman tai sen osan osalta arvonlisäveron vähennysoikeutta
b) luovuttaja ei ole vastannut luovutetun rakennuksen parannustöistä aiheutuneista vähennykseen oikeuttavista kustannuksista tai, jos hän on vastannut tällaisista kustannuksista, niiden määrä oli alle 30 prosenttia kyseisen kiinteistön lähtöarvosta

--

7a. Edellä 1 momentin 10a kohdan b alakohdassa säädettyä edellytystä ei sovelleta, jos verovelvollinen on käyttänyt paranneltua rakennusta, rakennelmaa tai sen osaa verollisissa liiketoimissa vähintään viiden vuoden ajan.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

11 Poltrex sp. z o.o., jonka kotipaikka on Puolassa ja jonka nimi muutettiin sittemmin Kozubaksi, teki 17.9.2005 päätöksen osakepääomansa korottamisesta. Samana päivänä yksi osakkeenomistajista saattoi Jabłonkassa (Puola) sijaitsevan vuonna 1992 rakennetun asuinrakennuksen apporttina osaksi yhtiötä (jäljempänä kyseinen rakennus).

12 Vuoden 2006 aikana kyseinen rakennus muokattiin Kozuban harjoittaman liiketoiminnan tarpeisiin; Kozuba investoi tähän tarkoitukseen noin 55 prosenttia kyseisen kiinteistön lähtöarvosta. Muutostöiden jälkeen kyseinen rakennus kirjattiin 31.7.2007 itsenäisenä eränä käyttöomaisuusluetteloon ”mallitalona”, ja kirjaus oli voimassa 15.1.2009 asti, jolloin rakennus myytiin kolmannelle.

13 Koska kyseessä oli vanha rakennus, Kozuba katsoi, että myynti oli vapautettu arvonlisäverosta, eikä se ilmoittanut myynnistä saamaansa luovutusvoittoa vuoden 2009 ensimmäiseltä neljännekseltä tekemässään arvonlisäveroilmoituksessa.

14 Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (verotarkastusviraston johtaja, Puola) katsoi, että Kozuba oli jättänyt perusteettomasti ilmoittamatta vuoden 2009 ensimmäistä neljänneistä koskevassa arvonlisäveroilmoituksessaan kyseisen rakennuksen myynnistä saamansa luovutusvoiton, ja määrittä 12.4.2013 tekemällään päätöksellä Kozuban arvonlisäveron perusteen mainitun ajanjakson osalta lisäämällä veron perusteeseen kyseisen rakennuksen myyntihinnan.

- 15 Kozuba teki 17.5.2013 tästä päätöksestä valituksen veroviraston johtajalle.
- 16 Veroviraston johtaja vahvisti verotarkastusviraston johtajan tekemän päätöksen 30.7.2013 antamallaan päätöksellä. Veroviraston johtaja nimittäin katsoi verotarkastusviraston johtajan tavoin, että vaikka kyseinen rakennus oli parannustöiden jälkeen ollut kirjanpidollisesti yhtiön omassa käytössä 31.7.2007 alkaen, siitä ei kuitenkaan ollut syntynyt verollisia liiketoimia mainitusta päivämäärästä alkaen. Näin ollen yhtäältä kyseisen rakennuksen ensimmäinen käyttöönotto rakennukseen suoritettujen parannustöiden jälkeen ei ollut tapahtunut 31.7.2007 vaan 15.1.2009, jolloin kyseisestä rakennuksesta oli syntynyt sen parannustöiden jälkeen ensimmäinen verollinen liiketoimi eli rakennuksen myynti, ja toisaalta Kozuba ei voinut vaatia arvonlisäverolain 43 §:n 1 momentin 10 kohdassa säädettyä verosta vapautusta, koska kyseinen rakennus oli myyty sen ensimmäisen käyttöönoton yhteydessä.
- 17 Kozuba nosti kanteen mainitusta veroviraston johtajan päätöksestä Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawissa (Varsovan alueellinen hallintotuomioistuin, Puola), joka kumosi päätöksen menettelyllisillä perusteilla 22.5.2014 antamallaan tuomiolla. Kyseinen tuomioistuin kuitenkin vahvisti, että verohallinnon näkökulma oli perusteltu.
- 18 Kozuba valitti tästä tuomiosta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.
- 19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää ennakkoratkaisupyyntöpäätöksessään, että arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan j alakohdan saattaminen osaksi Puolan kansallista lainsäädäntöä herättää epäilyksiä siltä osin, onko kansallisen arvonlisäverolain 2 §:n 14 kohdassa määritelty ensimmäisen käyttöönoton käsite, jota on käytetty kyseisen lain 43 §:n 1 momentin 10 kohdassa, arvonlisäverodirektiivin mukainen.
- 20 Tämän osalta kyseinen tuomioistuin korostaa, että on tarpeen tietää, onko arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu rakennuksen ensimmäisen käyttöönoton käsite ymmärrettävä siten, että ensimmäisen käyttöönoton on tapahduttava verotettavan liiketoimen yhteydessä.
- 21 Kyseinen tuomioistuin esittää lisäksi epäilyksensä Puolan arvonlisäverolain 2 §:n 14 kohdassa säädetystä edellytyksestä, jonka mukaan rakennusta korjattaessa vapautus arvonlisäverosta on mahdollinen vain, jos parannustöistä aiheutuneet kustannukset ovat alle 30 prosenttia kyseessä olevan rakennuksen lähtöarvosta. Puolan lainsäädännössä rinnastetaan siten rakennuksen kaikenlainen parantelu, josta aiheutuva arvonlisäys on edellä mainitun suuruinen tai sitä suurempi, arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuun muutostyöhön, josta seuraa ”uusi ensimmäinen käyttöönotto”, mikä oikeuttaa kantamaan arvonlisäveron uudelleen.
- 22 Tässä tilanteessa Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [arvonlisäverodirektiivin] 135 artiklan 1 kohdan j alakohtaa tulkittava siten, että sen kanssa ristiriidassa on sellainen kansallinen säännös ([arvonlisäverolain] 43 §:n 1 momentin 10 kohta) – –, jonka mukaan rakennuksen, rakennelman tai sen osien luovutus on vapautettu arvonlisäverosta lukuun ottamatta tapauksia, joissa

- a) luovutus tapahtuu ensimmäisen käyttöönoton yhteydessä tai ennen ensimmäistä käyttöönottoa,
- b) rakennuksen, rakennelman tai sen osien ensimmäisen käyttöönoton ja luovutuksen välinen aika on alle kaksi vuotta,

mikäli arvonlisäverolain 2 §:n 14 kohdassa ensimmäinen käyttöönotto määritellään rakennuksen, rakennelman tai sen osien veronalaisten toimien toteuttamisen yhteydessä tapahtuvaksi käyttöön antamiseksi ensimmäiselle hankkijalle tai ensimmäiselle käyttäjälle sen jälkeen, kun rakennus, rakennelma tai sen osat

- a) on rakennettu tai
- b) kun niitä on paranneltu, jos tuloverosäännöksissä tarkoitettujen parannustöiden kustannukset olivat vähintään 30 prosenttia lähtöarvosta?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

- 23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleo kysymyksellään lähinnä sitä, onko arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 1 ja 2 kohtaa ja 135 artiklan 1 kohdan j alakohdalla tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle säännöstölle, jossa asetetaan rakennuksen luovutuksen arvonlisäverovapauden edellytykseksi kaksi seikkaa eli se, että liiketoimissa ei ole kyse ensimmäisen käyttöönoton yhteydessä tapahtuvasta luovutuksesta, joka on tehty verollisen liiketoimen yhteydessä, ja se, että jos olemassa olevaan rakennukseen on tehty parannustöitä, niistä aiheutuvat kustannukset ovat alle 30 prosenttia kyseisen rakennuksen lähtöarvosta.
- 24 Aluksi on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivillä otetaan käyttöön yhteinen arvonlisäverojärjestelmä, joka perustuu muun muassa verollisten liiketoimien yhtenäiseen määritelmään (tuomio 11.5.2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 25 Saman direktiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan arvonlisävero on suoritettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta.
- 26 Mainitun direktiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaan ”verovelvollisella” tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisissa tulonsaantitarkoituksessa.
- 27 Kuten julkiasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 43 kohdassa, arvonlisäverodirektiivin mukaan yleisiä edellytyksiä arvonlisäverovelvollisuuden toteamiseksi henkilöille, jotka harjoittavat liiketoimintaa, ovat näin ollen liiketoiminnan harjoittamisen ammattimaisuus ja säännöllisyys. Näitä edellytyksiä on kuitenkin muutettu kiinteistökauppojen osalta, sillä arvonlisäverodirektiivissä – sen 12 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaisesti – sallitaan jäsenvaltioiden pitää verovelvollisena jokaista, joka satunnaisesti luovuttaa rakennuksen tai rakennuksen osan siihen liittyvine maapohjineen ennen sen ensimmäistä käyttöönottoa.
- 28 Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdan mukaan ”tavaroiden luovutuksella” tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.
- 29 Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan j alakohdassa puolestaan vapautetaan arvonlisäverosta rakennusten luovutukset lukuun ottamatta saman direktiivin 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuja tapauksia.
- 30 Mainitun direktiivin 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa viitataan rakennuksen tai rakennuksen osan luovutukseen siihen liittyvine maapohjineen ennen sen ensimmäistä käyttöönottoa. Näin ollen kyseisissä säännöksissä, kun niitä luetaan yhdessä, erotetaan toisistaan vanhat ja uudet rakennukset siten, että vanhan kiinteistön myynti on pääsääntöisesti vapautettu arvonlisäverosta (ks. vastaavasti tuomio 12.7.2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, 21 kohta).
- 31 Näiden säännösten tarkoituksena on se, että vanhan rakennuksen myynti ei aiheuta vastaavaa arvonlisäystä. Vaikka rakennuksen ensimmäisen loppukäyttäjälle luovutuksen – joka merkitsee valmistusprosessin päättymistä – jälkeinen myynti pääsääntöisesti kuuluu arvonlisäverodirektiivin

9 artiklassa tarkoitettuna liiketoiminnan piiriin, tällaisesta myynnistä ei nimittäin aiheudu merkittävää arvonlisäystä, ja sen vuoksi myynti on pääsääntöisesti vapautettava verosta (ks. vastaavasti tuomio 4.10.2001, ”Goed Wonen”, C-326/99, EU:C:2001:506, 52 kohta).

- 32 Arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 2 kohdassa vahvistetaan myös, että rakennuksen luovutuksen arvonlisäverollisuus määräytyy arvonlisäyksen mukaan, koska kyseisen säännöksen mukaan jäsenvaltiot voivat vahvistaa, miten tämän saman artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädettyä perustetta eli ensimmäistä käyttöönottoa koskevaa perustetta sovelletaan kiinteistöjen muutostöihin. Tällä tavalla arvonlisäverodirektiivi mahdollistaa sellaisten rakennusten luovutusten verottamisen, joihin on tehty muutostöitä, jotka – rakennuksen alkuperäisten rakennustöiden tavoin – nostavat kyseisen rakennuksen arvoa.
- 33 Nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä oleva rakennus on rakennettu vuonna 1992, ja vuonna 2009 suoritettu myynti, josta pääasiassa on kyse, voitiin lähtökohtaisesti vapauttaa arvonlisäverosta. Sen sijaan kyseistä rakennusta ajanmukaistettiin sen jälkeen, kun se oli liitetty osaksi Kozuban yhtiövarallisuutta, minkä johdosta rakennuksen luovuttamisen muuttaminen arvonlisäverolliseksi oli mahdollinen, koska rakennuksen arvo nousi näiden korjaustöiden ansiosta.
- 34 Pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä eli Puolan arvonlisäverolain 2 §:n 14 kohdassa ensimmäinen käyttöönotto määritellään rakennuksen, rakennelman tai sen osien veronalaisten toimien toteuttamisen yhteydessä tapahtuvaksi käyttöön antamiseksi ensimmäiselle hankkijalle tai ensimmäiselle käyttäjälle sen jälkeen, kun rakennus, rakennelma tai sen osat on rakennettu tai niitä on paranneltu, jos niistä aiheutuneet kustannukset ovat vähintään 30 prosenttia rakennuksen lähtöarvosta.
- 35 Näin ollen Puolan lainsäätaja on yhtäältä sulkenut pois kyseisen verovapauden piiristä – yhdistämällä ensimmäisen käyttöönoton käsitteen verollisen liiketoimen toteuttamiseen – sellaiset käyttöönotot, jotka eivät ole verollisia tai jotka eivät aiheuta verotettavia toimia, ja sen seurauksena arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan j alakohdassa tarkoitettua verosta vapautusta ei voida soveltaa sellaisen pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen olemassa olevan rakennuksen siirtoon, jota sen omistaja on käyttänyt omiin kaupallisiin tarkoituksiinsa, sillä perusteella, että tätä käyttöä ei voida pitää ensimmäisenä käyttöönottona, koska tällaista verotettavaa liiketoimea ei ole. Toisaalta siltä osin kuin Puolan lainsäätaja on ulottanut ensimmäisen käyttöönoton edellytyksen koskemaan kiinteistöjen muutostöitä, se on vahvistanut määrällisen edellytyksen, jonka mukaan muutostöistä aiheutuneiden kustannusten on oltava tietyn prosenttiosuuden suuruisia – eli nyt käsiteltävässä asiassa vähintään 30 prosenttia – kyseisen rakennuksen lähtöarvosta, jotta rakennuksen myynti olisi arvonlisäverollinen.
- 36 Tämän vuoksi on tutkittava, onko tällainen kansallinen säännös ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 1 ja 2 kohdan ja 135 artiklan 1 kohdan j alakohdan kanssa.
- 37 Ensiksi on huomattava ensimmäisen käyttöönoton käsitteestä, että se sisältyy arvonlisäverodirektiivin 12 artiklaan mutta sitä ei kuitenkaan ole määritelty siinä.
- 38 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden sellaisen säännöksen sanamuotoa, joka ei sisällä nimenomaista viittausta jäsenvaltioiden oikeuteen, on tavallisesti tulkittava itsenäisesti ja yhdenmukaisesti, ja tässä tulkinnassa on otettava huomioon säännöksen asiayhteys ja kyseisellä säännöksellä tavoiteltu päämäärä (ks. vastaavasti tuomio 13.10.2016, Mikołajczyk, C-294/15, EU:C:2016:772, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 39 Lisäksi on muistutettava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen vapautusten kuvaamisessa käytetyt käsitteet on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeuksia siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan

arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta verovelvollisen suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta (tuomio 19.11.2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 40 Näiden ilmaisujen tulkinnan tulee kuitenkin soveltua yhteen niiden tavoitteiden kanssa, joihin näillä vapautuksilla pyritään, ja siinä on noudatettava yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Tämä suppean tulkinnan sääntö ei näin ollen tarkoita sitä, että mainitussa artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelemiseksi käytettyä sanamuotoa tulisi tulkita niin, että vapautukset menettäisivät tavoitellut vaikutuksensa (tuomio 19.11.2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 41 Ensiksi, kuten jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1) valmisteluasiakirjoista, jotka ovat merkityksellisiä arvonlisäverodirektiivin tulkinnassa, ilmenee, mainitun direktiivin 135 artiklan 1 kohdan j alakohdassa tarkoitettujen verovapautusten asiayhteydessä rakennuksen ensimmäiseen käyttöönottoon liittyvän edellytyksen on ymmärrettävä tarkoittavan kiinteistön ensimmäistä käyttöönottoa, jonka on tehnyt kiinteistön omistaja tai vuokralleottaja. Näissä valmisteluasiakirjoissa täsmennetään, että tätä on pidetty edellytyksenä, joka määrittää sen hetken, jolloin rakennuksen valmistusprosessi päättyy ja rakennus muuttuu kulutushyödykkeeksi. Tästä historiallisesta analyysistä ei kuitenkaan seuraa, että kiinteistön omistajan olisi tullut käyttää kiinteistöään verollisen liiketoimen yhteydessä.
- 42 Seuraavaksi on todettava siitä asiayhteydestä, johon kyseinen säännös kuuluu, että kuten arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan seitsemännessä perustelukappaleessa todetaan, yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksena on, vaikka verokantoja ja vapautuksia verosta ei täysin yhdenmukaistetaakaan, saada aikaan kilpailuneutraalisuus siten, että kunkin jäsenvaltion alueella samanlaisiin tavarihin ja palveluihin kohdistuu samansuuruinen vero tuotanto- ja jakeluketjun pituudesta riippumatta. Lisäksi saman direktiivin johdanto-osan 35 perustelukappaleesta ilmenee, että olisi laadittava yhteinen luettelo verovapautuksista, jotta omien varojen kanto tapahtuisi yhdenmukaisesti kaikissa jäsenvaltioissa.
- 43 Tästä seuraa, että verotuksen neutraalisuuden periaate, joka on unionin lainsäätäjän tulkinta yleisestä yhdenvertaisen kohtelun periaatteesta arvonlisäverotuksen alalla (tuomio 10.4.2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, 49 kohta ja tuomio 14.6.2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, 21 kohta), on esteenä sille, että verovapautusten järjestelmää, sellaisena kuin se on saatettu osaksi kansallista lainsäädäntöä eri jäsenvaltioissa, sovelletaan niissä toisistaan poikkeavalla tavalla.
- 44 Lopuksi arvonlisäverosta vapautusten tarkoituksena on mahdollistaa se, että unionin omien varojen kanto tapahtuisi yhdenmukaisesti kaikissa jäsenvaltioissa. Tästä seuraa, että vaikka arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan j alakohdassa, luettuna yhdessä saman direktiivin 12 artiklan kanssa, johon ensiksi mainitussa säännöksessä viitataan, viitataan edellytyksiin, joita jäsenvaltiot asettavat vapautuksille, tässä säännöksessä tarkoitettujen vapautusten on vastattava unionin oikeuden omia käsitteitä, jotta arvonlisäveron peruste olisi määritettävissä yhdenmukaisella tavalla ja yhteisten oikeussääntöjen mukaisesti (ks. vastaavasti tuomio 4.10.2001, "Goed Wonen", C-326/99, EU:C:2001:506, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 45 Tästä seuraa muun muassa, että vaikka arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 2 kohdassa annetaan jäsenvaltioille toimivalta vahvistaa yksityiskohtaiset säännöt tämän artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettujen perusteiden soveltamisesta rakennuksen muutostöihin, kun kyse on muun muassa rakennuksen luovutuksesta ennen sen ensimmäistä käyttöönottoa, tätä säännöstä ei kuitenkaan ole

tulkittava siten, että jäsenvaltioilla on liikkumavara, joka sallii niiden muokata jopa ensimmäisen käyttöönoton käsitettä kansallisessa lainsäädännössään, sillä muussa tapauksessa aiheutettaisiin haittaa kyseisen verovapauden tehokkaalle vaikutukselle.

- 46 Arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan ja 135 artiklan 1 kohdan j alakohdan sanamuodon mukaisesta tulkinnasta – yhdessä asiayhteyden tarkastelun ja kyseisen direktiivin tavoitteiden tutkimisen kanssa – seuraa siis, että direktiivissä ei anneta jäsenvaltioille oikeutta asettaa ehtoja tai rajoituksia direktiivissä säädettyille vapautuksille.
- 47 Tästä seuraa, ettei jäsenvaltioille ole annettu erityisesti oikeutta asettaa ensimmäisen käyttöönoton jälkeen suoritettujen rakennuksen luovutuksen arvonlisäverosta vapautuksen ehdoksi sellaista edellytystä, josta ei ole säädetty arvonlisäverodirektiivissä ja jonka mukaan ensimmäisen käyttöönoton on täytynyt tapahtua verollisen liiketoimen yhteydessä.
- 48 Toiseksi sen osalta, että jäsenvaltiot voivat arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 2 kohdan mukaan vahvistaa yksityiskohtaiset säännöt saman artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetun ensimmäistä käyttöönottoa koskevan perusteen soveltamisesta rakennuksen muutostöihin, on huomattava, että sellaisen määrällisen edellytyksen, jonka mukaan arvonlisäverollisuus edellyttää sitä, että tällaisten muutostöiden kustannukset ovat jonkin prosenttiosuuden verran kyseisen rakennuksen lähtöarvosta – eli nyt käsiteltävässä asiassa vähintään 30 prosenttia siitä –, asettaminen merkitsee tämän mahdollisuuden panemista täytäntöön.
- 49 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen päätöksestä käy ilmi, että kyseinen rakennus oli kiinteistö, johon oli tehty muutostöitä, joista aiheutuneet kulut olivat yli 30 prosenttia rakennuksen lähtöarvosta.
- 50 Kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 69 kohdassa, on näin ollen täsmennettävä arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 2 kohdassa olevan muutostöiden käsitteen sisältöä laadullisesta näkökulmasta.
- 51 Tästä on huomautettava, että arvonlisäverodirektiivissä ei määritellä muutostöiden käsitettä.
- 52 Vaikka kyseinen termi ei ole yksiselitteinen, kuten sen eri kieliversiot, muun muassa englanninkielinen ”conversion”, saksankielinen ”Umbauten”, romaniankielinen ”transformări” ja puolankielinen ”przebudowa”, vahvistavat, sillä kuitenkin viitataan siihen, että kyseiseen rakennukseen on täytynyt tehdä merkittäviä muutoksia, joiden tarkoituksena on ollut muuttaa rakennuksen käyttötarkoitusta tai muuttaa huomattavasti sen käyttöön liittyviä ehtoja.
- 53 Tämä muutostöiden käsitteen tulkinta saa tukea unionin oikeuskäytännöstä, jonka mukaan arvonlisäverosta vapautetaan sellaisen kiinteistön luovutus, johon kuuluvat tontti ja vanha rakennus, jota ollaan muuttamassa uudeksi rakennukseksi, jos vanhassa rakennuksessa oli luovutushetken mennessä tehty vain sen osittaista purkamista koskevia töitä ja jos rakennus oli edelleen ainakin osittain käytössä sellaisenaan (tuomio 12.7.2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, 39 kohta).
- 54 Näin ollen muutostöiden käsite kattaa muun muassa sen, että rakennukseen on suoritettu korjaustyöt kokonaisuudessaan tai ne ovat edenneet riittävän pitkälle ja niiden päätyttyä kyseistä rakennusta on tarkoitus käyttää muihin käyttötarkoituksiin.
- 55 Tämän tuomion 52 kohdassa esitetty muutostöiden käsitteen tulkinta on lisäksi arvonlisäverodirektiivin tavoitteiden mukainen ja erityisesti sopusoinnussa sen tavoitteen kanssa, että verotetaan kyseisen kiinteistön arvoa lisäävää liiketoimea. Kuten julkisasiamies totesi pääpiirteissään ratkaisuehdotuksensa 71 ja 72 kohdassa, uudisrakennusten osalta tämä arvonlisäisyys syntyy rakennustyöstä, joka saa aikaan merkittävän muutoksen fyysisissä olosuhteissa eli siirtymän rakentamattomasta kiinteistöstä, jopa

rakentamattomasta maapohjasta, asuttavaksi rakennukseksi. Vanhojen rakennusten osalta arvonlisäys syntyy silloin, kun tehdään merkittäviä muutostöitä, joiden johdosta kyseinen vanha rakennus voidaan rinnastaa uuteen rakennukseen.

- 56 Nyt käsiteltävässä asiassa on huomattava, että arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 2 kohdassa oleva muutostöiden käsite on otettu osaksi Puolan oikeutta säätämällä arvonlisäverolain 2 §:n 14 kohdasta, jossa viitataan parannustöiden käsitteeseen.
- 57 Jos kansalliset tuomioistuimet tulkitsevat parannustöiden käsitteen tämän tuomion 52 kohdassa täsmennettyjen muutostöiden synonyymiksi, tällainen terminologinen ero ei kuitenkaan yksinään johda siihen, että arvonlisäverolaki olisi ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin kanssa.
- 58 Nyt käsiteltävässä asiassa kyseisen rakennuksen parannustöistä aiheutuneet kustannukset olivat 55 prosenttia rakennuksen lähtöarvosta. Vaikka tällaisen prosenttiosuuden perusteella voidaan etukäteen olettaa, että rakennukseen tehdyt muutokset ovat laajuutensa puolesta voineet muuttaa huomattavasti rakennuksen käyttöön liittyviä ehtoja, kansallisen tuomioistuimen on arvioitava käytössään olevan näytön perusteella, missä määrin pääasiassa kyseessä olevista parannustöistä aiheutui rakennukselle tämän tuomion 52 kohdassa tarkoitettulla tavalla merkittäviä muutoksia.
- 59 Edellä esitetyt näkökohdat huomioon ottaen esitettyyn kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 1 ja 2 kohtaa ja 135 artiklan 1 kohdan j alakohtaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle säännöstölle, jossa asetetaan rakennuksen luovutuksen arvonlisäverovapauden edellytykseksi se, että rakennuksen ensimmäinen käyttöönotto on tapahtunut verollisen liiketoimen yhteydessä. Kyseisiä säännöksiä on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä sille, että kansallisessa säännöstössä asetetaan tällaisen verovapauden edellytykseksi se, että jos olemassa olevaan rakennukseen on tehty ”parannustöitä”, niistä aiheutuvat kustannukset eivät ole ylittäneet 30 prosenttia kyseisen rakennuksen lähtöarvosta, edellyttäen, että tätä parannustöiden käsitettä tulkitaan samalla tavalla kuin arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 2 kohdassa olevaa muutostöiden käsitettä eli siten, että kyseiseen rakennukseen on täytynyt tehdä merkittäviä muutoksia, joiden tarkoituksena on ollut muuttaa rakennuksen käyttötarkoitusta tai muuttaa huomattavasti sen käyttöön liittyviä ehtoja.

Oikeudenkäyntikulut

- 60 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 (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 12 artiklan 1 ja 2 kohtaa ja 135 artiklan 1 kohdan j alakohtaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle säännöstölle, jossa asetetaan rakennuksen luovutuksen arvonlisäverovapauden edellytykseksi se, että rakennuksen ensimmäinen käyttöönotto on tapahtunut verollisen liiketoimen yhteydessä. Kyseisiä säännöksiä on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä sille, että kansallisessa säännöstössä asetetaan tällaisen verovapauden edellytykseksi se, että jos olemassa olevaan rakennukseen on tehty ”parannustöitä”, niistä aiheutuvat kustannukset eivät ole ylittäneet 30 prosenttia kyseisen rakennuksen lähtöarvosta, edellyttäen, että tätä parannustöiden käsitettä tulkitaan samalla tavalla kuin direktiivin 2006/112 12 artiklan 2 kohdassa olevaa muutostöiden käsitettä eli siten,

että kyseiseen rakennukseen on täytynyt tehdä merkittäviä muutoksia, joiden tarkoituksena on ollut muuttaa rakennuksen käyttötarkoitusta tai muuttaa huomattavasti sen käyttöön liittyviä ehtoja.

Allekirjoitukset