

|

61993J0468

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio (viides jaosto) 28 päivänä maaliskuuta 1996. - Gemeente Emmen vastaan Belastingdienst Grote Ondernemingen. - Ennakkoratkaisupyyntö: Gerechtshof Leeuwarden - Alankomaat. - Kuudes arvonlisäverodirektiivi - 13 artiklan B kohdan h alakohta ja 4 artiklan 3 kohdan b alakohta - Rakennusmaan luovutus. - Asia C-468/93.

Oikeustapauskoelma 1996 sivu I-01721

Tiivistelmä
Asianosaiset
Tuomion perustelut
Päätökset oikeudenkäyntikuluista
Päätöksen päätösosa

Avainsanat

Verosäännökset - Lainsäädännön yhdenmukaistaminen - Liikevaihtovero - Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä - Kuudennen direktiivin mukaiset vapautukset - Muun rakentamattoman kiinteän omaisuuden kuin rakennusmaan luovutuksen vapauttaminen arvonlisäverosta - Rakennusmaan käsite - Jäsenvaltioiden toimivaltaan kuuluva määrittelemine

(Neuvoston direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 3 kohdan b alakohta ja 13 artiklan B kohdan h alakohta)

Tiivistelmä

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdassa, jossa vapautetaan rakentamattoman kiinteän omaisuuden luovutus arvonlisäverosta, suljetaan tämän vapautuksen ulkopuolelle sellainen maa, joka on "4 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitettua rakennusmaata". Koska viimeksi mainitussa säännöksessä nimenomaisesti viitataan jäsenvaltioiden määritelmän mukaiseen rakennusmaahan, tästä seuraa, että jäsenvaltioiden toimivaltaan kuuluu sen määrittelemine, mitä maa-alueita pidetään rakennusmaana sekä 4 artiklan 3 kohdan b alakohtaa että 13 artiklan B kohdan h alakohtaa sovellettaessa, ottaen huomioon viimeksi mainitussa säännöksessä oleva viittaus.

Yhteisöjen tuomioistuimen toimivaltaan ei tämän vuoksi kuulu sen määrittäminen, minkä laajuisia rakennustöitä maa-alueella pitää suorittaa, jotta sitä voitaisiin pitää tämän direktiivin mukaisena rakennusmaana.

Asianosaiset

Asiassa C-468/93,

jonka Gerechtshof te Leeuwarden (Alankomaat) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisesti yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Gemeente Emmen

vastaa

Belastingdienst Grote Ondernemingen

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977 L 145, s. 1) 13 artiklan B kohdan h alakohdan ja 4 artiklan 3 kohdan b alakohdan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

(viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja D. A. O. Edward sekä tuomarit J.-P. Puissochet (esittelevä tuomari), J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann ja M. Wathelet,

julkisasiamies: N. Fennelly

kirjaaja: apulaiskirjaaja H. von Holstein,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Emmenin kunta, edustajanaan veroasiantuntijat R. Brouwer ja W. A. Rouwenhorst,*
- Alankomaiden hallitus, asiamiehenään ulkoasiainministeriön oikeudellinen neuvonantaja A. Bos,*
- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään oikeudellisen yksikön virkamies B. J. Drijber,*

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Emmenin kunnan, edustajinaan R. Brouwer ja W. A. Rouwenhorst; Alankomaiden hallituksen, asiamiehinään ulkoasiainministeriön avustava oikeudellinen neuvonantaja J. S. van den Oosterkamp ja valtiovarainministeriön johtava virkamies G. D. van Norden ja Euroopan yhteisöjen komission, asiamiehenään B. J. Drijber esittämät suulliset huomautukset 9.11.1995 pidetyssä istunnossa,

kuultuaan julkisasiamiehen 14.12.1995 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

Tuomion perustelut

1 Gerechsthof te Leeuwarden on 14.12.1993 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimen kirjaamoon 16.12.1993, esittänyt EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimelle kaksi ennakkoratkaisukysymystä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977 L 145, s. 1, jäljempänä kuudes direktiivi) 13 artiklan B kohdan h alakohdan ja 4 artiklan 3 kohdan b alakohdan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset ovat tulleet esiin Emmenin kunnan ja Belastingdienst Grote Ondernemingenin (suuria yrityksiä verottava verovirasto, Groningen, jäljempänä Belastingdienst) välisessä oikeudenkäynnissä ensiksi mainitun valitettua siitä, että rakentamattoman maan luovutuksesta oli määrätty liikevaihtovero kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan h alakohdan voimaan saattamiseksi annetun Alankomaiden lainsäädännön nojalla.

3 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan h alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkin rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

--

h) sellaisen rakentamattoman kiinteän omaisuuden luovutus, joka ei ole 4 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitettua rakennusmaata."

4 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 3 kohdan b alakohdassa toisaalta säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot voivat pitää verovelvollisena myös jokaista, joka satunnaisesti suorittaa 2 kohdassa tarkoitettuun toimintaan liittyviä liiketoimia, erityisesti jotain seuraavista liiketoimista:

--

b) rakennusmaan luovutus.

'Rakennusmaalla' tarkoitetaan jäsenvaltioiden määritelmän mukaista rakentamatonta tai rakennettua maata."

5 Asiakirja-aineistosta ilmenee, että Alankomaiden lainsäätäjä ei ole nimenomaisesti määritellyt kuudennessa direktiivissä tarkoitettua rakennusmaan käsitettä.

6 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan h alakohta oli saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä vuoden 1968 Wet op de omzetbelastingin (liikevaihtoverolaki, jäljempänä WOB) 11 pykälän 1 momentin a kohdan 1 alakohdalla, jossa säädetään seuraavaa:

"1. Jäljempänä luetellut liiketoimet on vapautettu verosta siten kuin hallinnollisilla säännöksillä erikseen määrätään:

a) kiinteän omaisuuden luovutus, lukuun ottamatta seuraavaa:

1) rakentamista varten valmistellun kiinteän omaisuuden luovutus, mikäli luovutus tapahtuu ennen omaisuuden ensimmäistä käyttöönottoa tai enintään kaksi vuotta ensimmäisen käyttöönoton jälkeen."

7 Koska lainsäädännössä ei ollut määritelty rakennusmaan käsitettä, Hoge Raad on katsonut, että sellaisen maan luovutuksesta, jolle ei ollut rakennettu rakennusta mutta joka oli tarkoitettu rakennuskäyttöön, oli kannettava liikevaihtoveroa ainoastaan silloin kun kysymyksessä oli rakennettu maa. Hoge Raadin vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan maata, jolle ei ole rakennettu rakennusta, on pidettävä rakennettuna maana, jos maa-alueen maapohjaa on valmisteltu rakentamista varten tai jos maa-alueelle on asennettu pelkästään sen käyttöä palvelevia laitteita.

8 Näyttää siltä, että tämä tulkinta on suppeampi kuin Alankomaiden verohallinnon aikaisemmin noudattama tulkinta, jonka mukaan kunnallisteknisten töiden suorittaminen lähistöllä muutti rakentamattoman maan rakennusmaaksi.

9 Kesäkuussa 1992 Emmenin kunta luovutti kahdeksan asuntorakentamiseen tarkoitettua maa- aluetta, joille ei ollut rakennettu rakennusta. Maapalstoille oli ennen luovutusta rakennettu kadut ja ne oli viemäröity. Maa-alueet oli liitetty vesijohto-, kaasu-, sähkö-, teleliikenne- ja kaapelitelevisioverkkoihin.

10 Emmenin kunta oli suorittanut kaikkiaan 67 542 Alankomaiden guldenia (NLG) liikevaihtoveroa, mutta oli kuitenkin välittömästi valittanut verotuksesta sillä perusteella, että luovutetut maa-alueet eivät suoritettujen töiden seurauksena olleet muuttuneet WOB:n 11 pykälän 1 momentin a kohdan 1 alakohdan mukaiseksi rakentamista varten valmistelluksi kiinteäksi omaisuudeksi.

11 Belastingdienst kiisti Emmenin kunnan tulkinnan oikeellisuuden ja väitti, että kyseisen riita- asian kohteena olevat maa-alueet olivat WOB:n mukaista rakentamista varten valmisteltua kiinteää omaisuutta. Alankomaiden verohallinnon mukaan jokaiselle palstalle oli asennettu yksinomaan sen käyttöä palvelevia laitteita tai niillä oli suoritettu töitä.

12 Riita-asian käsittely aloitettiin Gerechtshof te Leeuwardenissa. Tämä joutui pohtimaan, onko valmistellun kiinteistön käsitettä mahdollista tulkita suppeasti silloin kun kysymys on rakennusmaasta. Se totesi, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin vapautussäännösten poikkeuksia ei voida tulkita suppeasti.

13 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on katsonut, että riita-asiassa ei ole kysymys pelkästään Alankomaiden lainsäädännön soveltamisesta vaan että sen ratkaisu riippuu myös kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan h alakohdan ja 4 artiklan 3 kohdan b alakohdan tulkinnasta siltä osin kuin ne koskevat rakennetun maan käsitettä, joten kansallinen tuomioistuin on päättänyt lykätä asian ratkaisemista ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"I a) Onko direktiivin 4 artiklan 3 kohdan b alakohdassa käytetyn ilmaisun 'rakennettu maa' katsottava tarkoittavan vain sellaista maata, jonka maapohjaa on rakentamista varten valmisteltu ja/tai maata, jolle on asennettu yksinomaan sen käyttöä palvelevia laitteita, vai

I b) onko maata pidettävä rakennettuna ottaen huomioon, että poikkeuksia verovapautuksista on tulkittava laajasti, kun maa on kaavoitettu kohdassa 2.3 kuvatulla tavalla ja sille on ennen luovutusta ja ensimmäistä käyttöönottoa suoritettu eräät infrastruktuurin edellyttämät toimenpiteet, kuten:

- katuojien kaivuun, viemäriverkon asennus ja (talonrakennustöiden vaatimien) katujen rakennus;
- kohdassa 2.3 mainittujen liittymien asennus?

II Mikäli kysymykseen I a) vastataan myöntävästi, onko molempien siinä mainittujen ehtojen täytyttävä?

Tarkoittaako se, että rakennettuna maana on pidettävä kaavoitettua maata, jolle on suoritettu edellä kohdassa I b) mainitut toimenpiteet yhdellä tai useammalla jäljempänä kohdissa a-f mainitulla tavalla:

- a) edellä mainittujen liittymien asentaminen maa-alueen rajojen sisäpuolelle;
- b) pääviemärin runkoputken ja jakeluputken vetäminen maa-alueen rajalle tai jopa maa-alueen rajojen sisäpuolelle tai maa-alueen liittäminen jakeluputkeen;
- c) pääviemärin syöksykaivon asentaminen maa-aluetta varten;
- d) maan korottaminen tuomalla tätä varten lisämaata;
- e) kaavan mukaisten kuivatusputkien asentaminen maa-alueen ulkopuolelle;
- f) maa-alueen rajojen sisäpuolella olevan ojan täyttäminen tätä tarkoitusta varten tuodulla maalla."

14 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa näillä kahdella kysymyksellä erityisesti selvittää, onko maalle, jolle ei ole rakennettu rakennusta, suoritettava joitakin tiettyjä rakennustoimenpiteitä, jotta sitä voitaisiin pitää kuudennen direktiivin mukaisena rakennusmaana.

15 Emmenin kunta katsoo, että Alankomaiden lainsäädännön käsitettä "rakentamista varten valmisteltu kiinteä omaisuus" on tulkittava kuudennen direktiivin 4 artiklan 3 kohdan b alakohdassa käytetyn käsitteen "rakennettu maa" mukaisesti. Viimeksi mainittu käsite ei kuitenkaan kata kuin sellaiset maa-alueet, jotka on tarkoitettu käytettäväksi rakennuksen rakennuspaikkana ja joilla on tätä tarkoitusta varten suoritettu merkittäviä valmistelutöitä.

16 Alankomaiden hallitus korostaa, että rakennusmaan määrittely on jätetty jäsenvaltioiden toimivaltaan. Alankomaiden lainsäädännön käsite "rakentamista varten valmisteltu kiinteä omaisuus" on näin ollen merkitykseltään itsenäinen eikä sen tulkinta saa olla riippuvainen kuudennen direktiivin ilmaisusta "rakennettu maa".

17 Komissio toteaa, että rakennusmaan luovutuksen säätäminen veronalaiseksi on poikkeus siitä vapautussäännöksestä, jonka mukaan rakentamattoman kiinteän omaisuuden luovutus on verosta vapaa. Rakennusmaan luovutuksiin on siten sovellettava kuudennen direktiivin pääsääntöä, jonka mukaan kaikki verolliset liiketoimet ovat veronalaisia, nimenomaisesti säädettyjä poikkeuksia lukuun ottamatta. Vaikka rakennusmaan käsitteen määrittelyminen kuudennessa direktiivissä jätetäänkin jäsenvaltioiden tehtäväksi, nämä eivät kuitenkaan voi päättää tulkita sitä suppeasti. Komission mielestä tämän käsitteen systematiikka edellyttää, että jäsenvaltiot eivät voi pitää rakennusmaana ainoastaan jo rakennettua maata vaan sinä on pidettävä myös sellaista maata, jolle voidaan rakentaa, vaikka komissio myöntääkin, että jäsenvaltioiden toimivaltaan kuuluu päättää niistä tunnusmerkeistä, joiden mukaan maata pidetään rakennusmaana.

18 Komissio ehdottaa vastauksenaan, samoin kuin Emmenin kuntakin tiettyssä määrin, että rakennusmaan käsite on määriteltävä yhteisön tasolla, jolloin jäsenvaltioiden tehtäväksi jäisi pelkästään soveltamisen edellytyksistä päättäminen.

19 Ensiksi on todettava, että vaikka kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan johdantokappaleen sanamuodon mukaan jäsenvaltiot asettavat edellytykset vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, nämä edellytykset eivät kuitenkaan voi koskea säädettyjen vapautusten sisällön määritelmää (ks. asia 8/81, Becker, tuomio 19.1.1982, Kok. 1982, s. 53, 32 kohta ja asia 173/88, Henriksen, tuomio 13.7.1989, Kok. 1989, s. 2763, 20 kohta).

20 Kuten Alankomaiden hallitus on tässä asiassa aivan oikein huomauttanut, kuudennen direktiivin 4 artiklan 3 kohdan b alakohdassa nimenomaan viitataan jäsenvaltioiden määritelmien mukaiseen rakennusmaan käsitteeseen. Tästä seuraa, että jäsenvaltioiden toimivaltaan kuuluu määritellä, mitä maata on pidettävä rakennusmaana tätä säännöstä sovellettaessa samoin kuin 13 artiklan B kohdan h alakohtaa sovellettaessa, ottaen huomioon viimeksi mainitussa säännöksessä oleva viittaus 4 artiklan 3 kohdan b alakohtaan.

21 Tätä tulkintaa puoltaa sekin seikka, että komission alkuperäiseen ehdotukseen kuudenneksi direktiiviksi samoin kuin muutettuun ehdotukseen sisältyi yleinen rakennusmaan määritelmä. Neuvosto ei kuitenkaan hyväksynyt kumpaakaan näistä ehdotuksista ja päätti lopuksi jättää määrittelymisen jäsenvaltioiden tehtäväksi.

22 Muutoin on muistutettava, että yhteisöjen tuomioistuimien on jo aikaisemmin katsonut, että koska yhteisön lainsäätäjä on hiljaisesti jättänyt määritelmän kansallisen käytännön varaan, yhteisöjen tuomioistuimella ei ole toimivaltaa päättää käytettyjen ilmaisujen yhtenäisestä määritelmästä yhteisössä (ks. tältä osin asia 327/82, Ekro, tuomio 18.1.1984, Kok. 1984, s. 107, 14 kohta).

23 Se, että 4 artiklan 3 kohdan b alakohdassa on rakennetun maan ohella mainittu rakentamaton maa, osoittaa komission mukaan, että yhteisön lainsäätäjä on halunnut asettaa jäsenvaltioiden rakennusmaan määritelmille tietyt rajat, jonka johdosta määritelmään on ehdottomasti sisällytettävä myös sellainen maa, jota ei ole lainkaan rakennettu.

24 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 3 kohdan b alakohdan mukaan "'rakennusmaalla' tarkoitetaan jäsenvaltioiden määritelmän mukaista rakentamatonta tai rakennettua maata". Tai-konjunktion käyttö osoittaa, että kyseisellä maa-alueella mahdollisesti suoritetuilla valmistelutöillä ei ole merkitystä säännöksen kannalta. Ilmaisulla tarkoitetaan erityisesti sellaista maata, rakentamatonta tai rakennettua, jonka jäsenvaltiot ovat määritelleet rakennuskäyttöön tarkoitetuksi. Tämän tulkinnan oikeellisuuden vahvistaa kuudennen direktiivin hollanninkielinen versio, jossa käytetään ilmaisua "als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen", samoin kuin tanskan-, italian- ja portugalinkieliset versiot, joissa sanat "rakentamatonta tai rakennettua" on erotettu pilkulla muusta tekstistä, eivätkä muutkaan kieliversiot ole ristiriidassa tämän tulkinnan kanssa.

25 Lopuksi on todettava, että vaikka kuudennen direktiivin 13 artiklassa mainitut vapautukset ovat itsenäisiä yhteisön oikeuden käsitteitä (ks. asia C-453/93, *Bulthuis-Griffioen*, tuomio 11.8.1995, Kok. 1995, s. I-2341, 18 kohta) ja vaikka jäsenvaltiot tämän vuoksi eivät voi muuttaa niiden sisältöä, etenään asettaessaan niiden soveltamisen edellytyksiä, tilanne on toinen silloin, kun neuvosto on nimenomaan jättänyt vapautussäännöksen tiettyjen sanojen määrittelemisen jäsenvaltioiden tehtäväksi edellyttäen, että nämä ottavat huomioon kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan h alakohdan tavoitteen, jonka mukaan verosta vapautetaan ainoastaan ne luovutukset, joiden kohteena on maa, jolla ei ole rakennusta ja jolle ei ole tarkoitettu rakennettavaksi rakennusta.

26 Edellä olevasta seuraa, että jäsenvaltioiden toimivaltaan kuuluu määritellä kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan h alakohdan ja 4 artiklan 3 kohdan b alakohdan mukainen rakennusmaan käsite. Tämän johdosta yhteisöjen tuomioistuimen toimivaltaan ei kuulu sen määrittäminen, minkä laajuisia rakennustöitä maa-alueella pitää suorittaa, jotta sitä voitaisiin pitää tämän direktiivin mukaisena rakennusmaana.

Päätökset oikeudenkäyntikuluista

Oikeudenkäyntikulut

27 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Alankomaiden hallitukselle ja Euroopan yhteisöjen komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Päätöksen päätösosa

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

(viides jaosto)

on ratkaissut *Gerechtshof te Leeuwardenin* 14.12.1993 tekemällä päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan h alakohdan ja 4 artiklan 3 kohdan b alakohdan mukaisen rakennusmaan käsitteen määrittäminen kuuluu

jäsenvaltioiden toimivaltaan. Tämän vuoksi yhteisöjen tuomioistuimen toimivaltaan ei kuulu sen määrääminen, minkä laajuisia rakennustöitä maa-alueella pitää suorittaa, jotta sitä voitaisiin pitää tämän direktiivin mukaisena rakennusmaana.