

Väliaikainen versio

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

7 päivänä syyskuuta 2023 (1)

Asia C-433/22

Autoridade Tributária e Aduaneira

vastaan

HPA – Construções SA

(Ennakkoratkaisupyyntö – Supremo Tribunal Administrativo (ylin hallintotuomioistuin, Portugali))

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Ajallisesti rajoitettu mahdollisuus soveltaa alennettua verokantaa työvoimavaltaisiin palveluihin – Yksityisasuntojen uudistamiseen sovellettava alennettu verokanta – Yksityisasunnon käsite – Valikoivan alennetun verokannan rajat – Demokratiaperiaate ja lainsäätäjän päätösvalta – Verotuksen neutraalisuuden periaate

I Johdanto

1. Tämä menettely osoittaa jälleen kerran, miten paljon erimielisyyksiä arvonlisäverolainsäädännössä säädetyt alennetut verokannat aiheuttavat. Portugali verottaa rakennuksilla suoritettavia työvoimavaltaisia palveluja alennetun verokannan mukaan. Kyseessä on kuitenkin oltava *asuintarkoituksiin käytettävien kiinteistöjen* uudistamis-, entisöinti-, korjaus- ja konservointityöt. Tällaista alennettua verokantaa oli riidanalaisena vuonna 2007 mahdollista soveltaa unionin oikeuden mukaan ainoastaan määräajan (31.12.2010 saakka), ja sitä on jo käsitelty kahdessa ennakkoratkaisupyyntömenettelyssä unionin tuomioistuimessa.
2. Unionin tuomioistuimen oli annettava samasta Portugalin säännöksestä jo 5.5.2022 asiassa C-218/21 ratkaisu siitä, kuuluuko siihen myös rakennuksessa, jota ei käytetä yksinomaan asumiseen, olevan hissien korjaaminen. Se vastasi tähän tosin myöntävästi mutta korosti ratkaisunsa perusteluissa, että siinä tapauksessa, että uudistamis- ja korjauspalvelut kohdistuvat useampaan tarkoitukseen käytettävien rakennusten yhteiskäytössä oleviin rakennelmiin, on aiheellista suorittaa ”suhteellinen (pro rata) jako”.(2)
3. Käsiteltävässä asiassa sitä vastoin tiedustellaan, riittääkö siihen, että kyseessä on ”asuintarkoituksiin käytettävä kiinteistö”, se, että kiinteistörekisteriin on merkitty, että sitä voidaan käyttää ainoastaan asuintarkoituksiin, vai onko sitä myös käytettävä uudistamisajankohtana

tosiasiallisesti asumiseen. Jälkimmäinen estäisi sen, että sijoittajat, jotka eivät ole oikeutettuja vähentämään ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, kunnostavat vanhoja taloja "varastoon" alennetulla verokannalla ja myyvät ne vasta myöhemmin (etenkin sen jälkeen, kun alennetun verokannan soveltamisen määräaika on päättynyt) asuntoina tai myös keinottelun kohteina. Kyse on pohjimmiltaan jäsenvaltioiden toimivallasta säätää alennetusta verokannasta valikoivasti mutta loukkaamatta verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

4. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi)(3) 96 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden on sovellettava yleistä arvonlisäverokantaa, joka kunkin jäsenvaltion on vahvistettava prosenttiosuudeksi veron perusteesta, ja sen on oltava sama sekä tavaroiden luovutuksille että palvelujen suorituksille."

5. Arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 1 ja 2 kohdan sanamuoto on seuraava:

"1. Jäsenvaltiot voivat soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa.

2. Alennettuja verokantoja saa soveltaa ainoastaan liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin. – –"

6. Pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan arvonlisäverodirektiivin VIII osastoon sisältyi 3 luku ("Tiettyihin työvoimavaltaisiin palveluihin sovellettavat väliaikaiset säännökset"). Tässä luvussa olivat muun muassa kyseisen direktiivin 106 ja 107 artikla. Arvonlisäverodirektiivin 106 artiklassa säädettiin seuraavaa:

"[Euroopan unionin] neuvosto voi yksimielisesti [Euroopan] komission ehdotuksesta antaa jäsenvaltioille luvan soveltaa 98 artiklassa säädettyjä alennettuja verokantoja liitteessä IV lueteltuihin palveluihin 31 päivään joulukuuta 2010 saakka.

Alennettuja verokantoja voidaan soveltaa enintään kahteen liitteessä IV lueteltujen palvelujen ryhmään.

Jäsenvaltio voi poikkeustapauksessa saada luvan soveltaa alennettua verokantaa kolmeen edellä mainittuun palvelujen ryhmään."

7. Saman direktiivin 107 artiklassa säädettiin seuraavaa:

"Edellä 106 artiklassa tarkoitettujen palvelujen on täytettävä seuraavat edellytykset:

- a) niiden on oltava työvoimavaltaisia;
- b) niitä on tarjottava laajalti suoraan lopullisille kuluttajille;
- c) niiden on oltava pääasiassa paikallisia eivätkä ne saa aiheuttaa kilpailun vääristymiä.

Lisäksi verokannan alentamisesta aiheutuvan hinnanalennuksen sekä odotettavissa olevan kysynnän ja työllisyyden kasvun välillä on oltava kiinteä yhteys. Alennetun verokannan soveltaminen ei saa vaarantaa sisämarkkinoiden moitteetonta toimintaa."

8. Arvonlisäverodirektiivin liitteessä IV oli luettelo kyseisen direktiivin 106 artiklassa

tarkoitetuista palveluista. Kyseisessä liitteessä olevan 2 kohdan sanamuoto oli seuraava:(4)

”yksityisasuntojen uudistaminen ja korjaus lukuun ottamatta tarvikkeita, jotka muodostavat merkittävän osan palvelusuorituksen arvosta”.

B Portugalin oikeus

9. Portugali on pannut arvonlisäverodirektiivin täytäntöön arvonlisäverolaila (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado).

10. Arvonlisäverolain 18 §:n 1 momentissa, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin, säädettiin seuraavaa:

”Verokannat ovat seuraavat:

a) tämän lain liitteessä olevassa luettelossa I mainittujen tuontien, tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten osalta verokanta on 5 prosenttia;”

11. Arvonlisäverolain liitteenä olevan luettelon I 2.24 kohdassa säädettiin seuraavaa:

”Rakennusten parannus-, kunnostus-, uudistus-, entisöinti-, korjaus- ja konservointityöt asuinkäyttöön tarkoitettujen kiinteistöjen ja niiden itsenäisten osien osalta, lukuun ottamatta siivouspalveluja, viheralueiden kunnossapitopalveluja ja töitä, jotka kattavat kaikki tilat, jotka koostuvat uima-altaista, saunoista, tennis-, golf- ja pienoiskolfkentistä ja vastaavista rakennelmista, tai osan tällaisista tiloista.

Alennettua verokantaa ei sovelleta liitettyihin tarvikkeisiin, ellei niiden arvo ylitä 20:tä prosenttia suoritettua palvelun kokonaisarvosta.”

12. Portugalin vero- ja tullihallinto on antanut arvonlisäverolain liitteessä olevan luettelon I 2.24 kohdassa (nykyisin 2.27 kohta) olevan ilmaisun ”asuinkäyttöön tarkoitetut kiinteistöt ja niiden itsenäiset osat” osalta hallinnollisia ohjeita, muun muassa 7.8.2000 päivätyn yleiskirjeen nro 30025, josta ilmenee käsiteltävän asian kannalta merkityksellisin osin seuraavaa:

”2. Kiinteistöt

Tähän kohtaan sisältyvät vain palvelut, jotka suoritetaan kiinteistöllä tai sen osalla, jota käytetään asuintarkoituksiin, ilman että sitä olisi lupa käyttää muihin tarkoituksiin.

Kiinteistöä tai sen osaa katsotaan käytettävän asuintarkoituksiin, jos sitä käytetään tosiasiallisesti yksityisasuntona töiden alkaessa ja edelleen niiden päätyttyä.”

III Tosiseikat ja ennakkoratkaisumenettely

13. HPA – Construções, SA (jäljempänä HPA) on osakeyhtiömuotoinen kaupallinen yhtiö, jonka toimialana on ”rakennusalan ja kaupan alan palvelujen suorittaminen, rakennusurakka- ja kiinteistökauppasopimusten tekeminen ja rakennustarvikekauppa”.

14. HPA toteutti vuonna 2007 useita rakennusurakoita, jotka koskivat Lissabonissa sijaitsevien rakennusten uudistamista. Kiinteistörekisteritodistuksista ilmenee, että kiinteistöt oli ostettu sitä ennen (vuosina 2004 ja 2005) tai sen jälkeen (vuonna 2008) useilta kaupallisilta yhtiöiltä (joihin kuuluivat mm. Paço – Investimentos Imobiliários, SA, Brown House – Empreendimentos Imobiliários, SA ja Sociedade Imobiliária do Palácio Alagoas, Lda.) ja että kiinteistöt on tarkoitettu pääosin asuinkäyttöön.

15. HPA sovelsi uudistamispalveluihin arvonlisäverolain liitteessä olevan luettelon I 2.24 kohdan mukaista 5 prosentin alennettua verokantaa, merkitsi sen mainituille kaupallisille yhtiöille laatiinsa laskuihin ja tilitti arvonlisäveron. Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa (Lissabonin vero toimiston verotarkastusyksikkö, Portugali) aloitti 19.1.2011 HPA:ta koskevan ulkoisen tarkastusmenettelyn, joka käsitti verovuoden 2007. Serviço de Finanças de Sintra-1 (vero toimisto Sintra-1, Portugali) antoi 10.5.2011 päätökset arvonlisäveron kantamisesta jälkikäteen vuodelta 2007.

16. Jälkiverotus perustuu 21 prosentin yleisen verokannan soveltamiseen 5 prosentin alennetun verokannan sijasta. HPA ei ole pystynyt osoittamaan, että kyseessä olevat rakennusurakat koskivat tosiasiallisesti asuintarkoituksiin käytettäviä kiinteistöjä, mistä sillä on yleisistä verosäännöksistä annetun lain (Lei Geral Tributária) 74 §:n mukaisesti todistustaakka.

17. HPA nosti jälkiverotuspäätöksistä kanteen Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintrassa (hallinto- ja verotuomioistuin, Sintra, Portugali). Mainittu tuomioistuin hyväksyi 26.6.2020 antamallaan tuomiolla kanteen ja kumosi jälkiverotuspäätökset, koska 2.24 kohdassa tarkoitettuina asuinkäyttöön tarkoitettuina tai käytettävänä kiinteistöinä on pidettävä kaikkia kiinteistöjä, jotka ovat saaneet luvan asuinkäyttöön, eikä vain sellaisia kiinteistöjä, joissa tosiasiallisesti asutaan. Vero- ja tullihallinto valitti kyseisestä tuomiosta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.

18. Supremo Tribunal Administrativo (ylin hallintotuomioistuin, Portugali) on lykännyt asian käsittelyä ja esittänyt unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklan mukaisessa ennakkoratkaisumenettelyssä seuraavan kysymyksen:

”Onko arvonlisäverodirektiivin liitteessä IV oleva 2 kohta esteenä kansalliselle säännökselle, jonka mukaan alennettua arvonlisäverokantaa voidaan soveltaa ainoastaan rakennusurakoihin, joiden tarkoituksena on sellaisten yksityisasuntojen uudistaminen ja korjaus, joissa asutaan näiden toimenpiteiden toteuttamisajankohtana?”

19. Ainoastaan Portugali ja Euroopan komissio esittivät asiassa unionin tuomioistuimelle kirjallisia huomautuksia. Unionin tuomioistuin päätti työjärjestyksensä 76 artiklan 2 kohdan mukaisesti, ettei istuntoa asianosaisten kuulemiseksi pidetä.

IV Oikeudellinen arviointi

A Ennakkoratkaisukysymys ja tarkastelun kulku

20. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, sallittiinko arvonlisäverodirektiivin silloisessa 106 artiklassa, luettuna yhdessä liitteessä IV olevan 2 kohdan kanssa, se, että Portugalissa alennettua arvonlisäverokantaa sovelletaan ainoastaan yksityisasuntojen, joita käytettiin asuntoina näiden toimenpiteiden toteuttamisajankohtana, uudistamis- ja korjauspalveluihin. Toisin muutoiltuna kysymys on siitä, voiko jäsenvaltio sulkea pois tämän alennetun verokannan soveltamisen, jos rakennusta ei palvelun suorittamishetkellä käytetä vielä tai enää asuintarkoituksiin vaan se esimerkiksi kunnostetaan myöhempää jälleenmyyntiä varten, ja esimerkiksi ostaja käyttää sitä vasta myöhemmin asumiseen.

21. Tämä edellyttää unionin oikeudessa arvonlisäverodirektiivin liitteessä IV olevassa 2 kohdassa käytetyn käsitteen ”yksityisasuntojen” uudistaminen ja korjaus tulkitsemissa (tästä jäljempänä B jaksossa). Jos tähän käsitteeseen kuuluvat kaikki rakennukset, joita voidaan joskus käyttää asuntoina, alennetun verokannan valikoiva soveltaminen asuntojen, joita käytetään myös asumiseen kunnostamishetkellä, kunnostamiseen voisi olla kiellettyä (tästä jäljempänä C jaksossa). Tämän arvioimiseksi olisi tarkasteltava lähemmin vaatimuksia, joita unionin oikeudessa asetetaan jäsenvaltioille valikoivan verokannan käyttöönoton yhteydessä (tästä jäljempänä D jaksossa).

B Yksityisasunnon käsitteen tulkinta

22. Arvonlisäverodirektiivin liitteessä IV olevassa 2 kohdassa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 106 artiklan kanssa, sallittiin se, että jäsenvaltiot soveltavat alennettua arvonlisäverokantaa palveluihin, jotka liittyvät ”yksityisasuntojen uudistamiseen ja korjaukseen lukuun ottamatta tarvikkeita, jotka muodostavat merkittävän osan palvelusuorituksen arvosta”.

23. Koska arvonlisäverodirektiivissä ei viitata jäsenvaltioiden oikeuteen ja se ei sisällä tämän asian kannalta relevanttia määritelmää, kyseisen direktiivin liitteessä IV olevassa 2 kohdassa olevia käsitteitä on tulkittava yhtenäisesti unionin alueella riippumatta luokittelusta jäsenvaltioissa, ja tulkinta on suoritettava siten, että huomioon otetaan mainitun säännöksen sanamuodon lisäksi myös sen asiayhteys sekä sillä tavoitellut tavoitteet.(5)

24. Tältä osin – unionin tuomioistuimen mukaan – kyseisessä liitteessä IV olevan 2 kohdan sanamuodosta ilmenee yhtäältä, että kyseinen säännös kattaa kaksi erillistä toimintaa eli uudistamisen ja korjauksen, ja toisaalta, että kyseisten toimintojen on liityttävä yksityisasuntoihin.(6) Käsiteltävässä asiassa on ennakkoratkaisukysymyksen mukaisesti selvitettävä ainoastaan viimeksi mainittu seikka.

25. Unionin tuomioistuin on jo todennut, että sanalla ”asunto” tarkoitetaan yleensä kiinteää – tai jopa irtainta – omaisuutta tai tällaisen omaisuuden osaa, joka on tarkoitettu asumiseen ja jossa näin ollen asuu yksi tai useampi henkilö. Lisäksi adjektiivilla ”yksityinen” voidaan tehdä ero muihin kuin yksityisiin asuntoihin, kuten virka-asuntoihin(7) ja hotelleihin,(8) nähden. Lomamajoituksessa, jota tarjotaan lyhytaikaisesti vaihtuville vieraille, ei siten ole myöskään kyse yksityisasunnosta.

26. Arvonlisäverodirektiivin liitteessä IV olevassa 2 kohdassa tarkoitettujen uudistamis- ja korjauspalvelujen on näin ollen koskettava *yksityiseen asumiseen käytettävää* kiinteistöä, kun taas palvelut, jotka liittyvät muihin tarkoituksiin, kuten kaupallisiin tarkoituksiin, käytettävään kiinteistöön, eivät kuulu tämän säännöksen soveltamisalaan.(9) Merkityksellistä on siten asunnon tosiasiallinen käyttö uudistamisajankohtana. Tyhjiillään olevia kiinteistöjä, jotka yhtiö kunnostaa myyntiä varten, ei käytetä kyseisenä ajankohtana yksityiseen asumiseen vaan kaupallisiin tarkoituksiin (tässä tapauksessa kiinteistökauppaan), kuten myös Portugali perustellusti esittää.

27. Kyseisen säännöksen sanamuoto ja sitä koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö

tukevat näin ollen sitä, että yksityisasuntoihin kuuluvat ainoastaan sellaiset asunnot, joita uudistamishetkellä käytetään myös tosiasiallisesti asuntona. Tämä ei kuitenkaan edellytä, että asunnossa tosiasiallisesti asutaan myös uudistustöiden aikana, vaan sitä on kyseisenä ajankohtana ainoastaan käytettävä asuntona eli sen on toimittava asuinpaikkana.(10)

28. Asuntoa – tämän komissio vaikuttaa jättäneen huomiotta kesäasuntoa koskevassa esimerkissään – käytetään kuitenkin yksityisasuntona myös silloin, jos asunnon omistaja oleskelee uudistamisen ajan toisessa paikassa. Toisessa paikassa oleskeleminen ei väistämättä merkitse henkilön asuinpaikan vaihtumista. Sitä, että asunto on yksityisasunto, ei muuta myöskään se, että asunto on tyhjiillään tietyn ajan (esimerkiksi kun vuokra-asunto uudistetaan vanhan vuokralaisen muutettua pois ja ennen uuden vuokralaisen muuttamista).

29. Portugalin veroviranomaisten yleiskirjeessään esittämästä näkemyksestä ei ilmene mitään sellaista, joka muuttaisi tätä käsitystä. Sen mukaan kiinteistöä katsotaan käytettävän asuintarkoituksiin, jos sitä käytetään tosiasiallisesti yksityisasuntona töiden alkaessa ja edelleen niiden päätyttyä. Tällä tarkoitetaan viime kädessä ainoastaan sitä, että kiinteistöä käytettiin palvelujen suorituksen alkaessa yksityisasuntona ja että näin on myös edelleen töiden päättyessä. Jos ymmärrän Portugalin oikeustilan oikein, kyse on tällaisten kiinteistöjen uudistamisen erottamisesta kiinteistöjen, joita ei uudistamisajankohtana käytetä yksityiseen asumiseen vaan joita on esimerkiksi tarkoitus vuokrata kaupallisesti lomamajoituksena, joita pidetään (tyhjiillään olevina) pääomasijoituksina tai – kuten ilmeisesti nyt tarkasteltavassa tapauksessa – jotka on tarkoitus myydä kunnostamisen jälkeen kiinteistökaupassa, uudistamisesta, johon ei sovelleta alennettua verokantaa.

30. Arvonlisäverodirektiivin 107 artiklan mukaan ottaminen tulkintaan vahvistaa sen, että kiinteistöä on käytettävä yksityisasuntona palvelujen suorittamisen aikana. Mainitussa 107 artiklassa nimittäin säädetään, että 106 artiklassa tarkoitettuja palveluja on tarjottava laajalti suoraan lopullisille kuluttajille. Yhtiö, joka kunnostuttaa tyhjiillään olevia kiinteistöjä myydäkseen ne sen jälkeen eteenpäin, ei varmastikaan ole unionin lainsäätäjän tarkoittama lopullinen kuluttaja. Tältä osin on jo vaikea kuvata yhtiötä lopulliseksi kuluttajaksi. Lopullisena kuluttajana olisi kaiketi pidettävä omistajaa tai vuokralaista, joka käyttää asuntoa omiin (yksityisiin) tarkoituksiinsa – tarkemmin sanoen asuinpaikkana. Koska näitä palveluja on tarjottava laajalti suoraan lopullisille kuluttajille, niihin voidaan sisällyttää myös vuokranantajille, jotka vuokraavat asuintilaa, suoritettavat uudistamispalvelut, koska vuokralainen käyttää näitä asuntoja suoraan yksityisiin asuintarkoituksiin.

31. Tätä suppeaa tulkintaa puoltaa myös alennetun verokannan tarkoitus. Jos liikevaihtoveron luonne yleisenä kulutusverona(11) otetaan vakavasti, verokannan suuruus voi aina koskea ainoastaan lopulliseen kuluttajaan, joka ei ole oikeutettu vähentämään ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, kohdistuvaa verorasitetta – tai verokannan alentamisen tapauksessa hänen saamaansa hyötyä.(12) Näin on joka tapauksessa silloin, kun verokannan alentaminen ei ole sidoksissa luovuttajan tai suorittajan subjektiivisiin ominaisuuksiin vaan – kuten käsiteltävässä asiassa – tiettyihin liiketoimiin, joita lainsäätäjän mukaan on aiheellista kohdella suotuisammin vastaanottajan etujen nimissä.

32. Ensinnäkin ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen oikeutetun elinkeinonharjoittajan kannalta on yhdentekevää, verotetaanko sen aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suorittamaa liiketoimea yleisen vai alennetun verokannan mukaan, koska vähennysoikeus vapauttaa sen molemmista. Tästä syystä alennetuilla verokannoilla pyritään lähtökohtaisesti hyödyttämään lopullista kuluttajaa (yksityistä omistajaa), joka ei ole oikeutettu vähentämään ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa ja jolle mainitusta palvelusta aiheutuvia kuluja on tarkoitus alentaa. Sama pätee vuokralaiseen, joka on verottoman palvelun (kiinteän omaisuuden

vuokraus – arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan I alakohta), johon alennetun verokannan mukaan verotettava palvelu (uudistamispalvelu) kuuluu, vastaanottaja. Vähennyksen puuttuessa palvelun suorittaja (vuokranantaja) voi vyöryttää vuokralaiselle vähemmän kustannuksia (nimittäin ainoastaan alennetun verokannan mukaisen veron yleisen verokannan sijasta).

33. Alennetun verokannan soveltamisella ”yksityisasuntojen uudistamiseen ja korjaukseen” on nimittäin tarkoitus vähentää asunnonkäyttäjän, joka joko uudistaa tai kunnostaa yksityisasuntonsa tai rahoittaa vuokralla yksityisasuntonsa uudistamisen tai kunnostamisen, verorasitetta. Tällä tavalla jäsenvaltiot voivat alennetun verokannan avulla alentaa elämisen kannalta välttämättömän asumisen kustannuksia, sikäli kuin ne liittyvät uudistus- ja kunnostustöihin. Tämän kannalta ei ole kuitenkaan ratkaisevaa, voidaanko kiinteistöä käyttää kiinteistörekisterin mukaan ainoastaan asuintarkoituksiin, vaan ratkaisevaa on se, käyttääkö vastaanottaja tai onko sen tarkoitus käyttää kiinteistöä kustannusten syntymishetkellä tähän tarkoitukseen. Tämä alennetun verokannan tarkoitus käsittää siten myös uudistamisen, jonka vastaanottaja tekee myöhempää asuinkäyttöä varten (suoraan tai välillisesti vuokralle antamalla). Kiinteistön uudistus sen myöhempää myyntiä varten ei sitä vastoin kuulu siihen – koska myynti ei ole asuintarkoituksiin käyttämistä.

34. Lisäksi on otettava huomioon se erityispiirre, että arvonlisäverodirektiivin liitteessä IV olevassa 2 kohdassa tarkoitettuihin palvelujen suorituksiin sovellettiin 106 artiklan 1 kohdan mukaan alennettua verokantaa ainoastaan tietyn ajan (31.12.2010 asti). Myös tämä edellyttää tulkintaa, jossa otetaan lähtökohdaksi kiinteistön käyttö palvelun suorittamishetkellä. Muutoin alennetun verokannan soveltamisen ajallinen rajoittaminen voitaisiin tehdä tyhjäksi melko yksinkertaisesti ennakoimalla (eli kunnostettaisiin mahdollisesti vasta tulevaisuudessa asuinkäyttöön käytettäviä rakennuksia).

35. Kaikki nämä seikat puoltavat sitä, että arvonlisäverodirektiivin liitteessä IV olevaa 2 kohtaa on tulkittava siten, että alennettua arvonlisäverokantaa voidaan soveltaa ainoastaan palveluihin, joiden tarkoituksena on sellaisten yksityisasuntojen uudistaminen ja korjaus, joita myös käytetään näiden toimenpiteiden toteuttamisajankohtana yksityisasuntoina. Se ei siten ole esteenä arvonlisäverolain liitteessä olevan luettelon I 2.24 kohdan kaltaiselle kansalliselle säännökselle, jossa edellytetään, että mainitut palvelut koskevat asuintarkoituksiin käytettäviä kiinteistöjä. Se ei ole esteenä myöskään veroviranomaisten näkemykselle, jonka mukaan kiinteistöä katsotaan käytettävän asuintarkoituksiin, jos sitä käytetään tosiasiallisesti yksityisasuntona töiden alkaessa ja edelleen niiden päätyttyä. Asunnossa ei kuitenkaan tarvitse asua töiden aikana.

C Toissijaisesti: valikoiva alennettu verokanta

36. Jos unionin tuomioistuin sitä vastoin katsoo, että arvonlisäverodirektiivin liitteessä IV olevaa 2 kohtaa on tulkittava laajasti ja että tältä osin on riittävää, että kunnostettua kiinteistöä käytetään joskus asuintarkoituksiin, ja vastaava kiinteistörekisteristä ilmenevä käyttötarkoitus riittää tätä varten, herää kysymys, onko Portugali ottanut nyt tarkasteltavassa tapauksessa sallitusti käyttöön valikoivan alennetun verokannan. Siinä tapauksessa Portugali olisi nimittäin rajannut alennetun verokannan, jota unionin oikeuden mukaan voitaisiin soveltaa kaikkiin kiinteistöihin, joita voidaan käyttää yksityisasuntoina, koskemaan sellaisia kiinteistöjä, joita myös käytetään yksityisasuntoina palvelun suorittamisen aikana.

37. Unionin tuomioistuin on todennut arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetyn alennetun arvonlisäverokannan soveltamisesta, ettei tässä säännöksessä ole mitään sellaista, minkä perusteella kyseistä säännöstä olisi välttämättä tulkittava siten, että siinä edellytetään, että tätä alennettua verokantaa olisi sovellettava kaikkiin kyseisen direktiivin liitteessä III tarkoitettujen palvelujen ryhmän osatekijöihin. Jäsenvaltioilla on siis mahdollisuus – yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomasti kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen puitteissa – soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa johonkin mainitun direktiivin liitteessä III

tarkoitettujen palvelujen ryhmän konkreettisiin ja erityisiin osatekijöihin.(13) Sama pätee etenkin tuolloin arvonlisäverodirektiivin liitteessä IV lueteltuihin palveluihin, joita voitiin verottaa alennetun verokannan mukaan vasta neuvoston luvalla ja ainoastaan rajoitetun ajan.

38. Mahdollisuus soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa valikoivasti on oikeutettu erityisesti siksi, että sen soveltamisen rajoittaminen asianomaisen palvelujen ryhmän konkreettisiin ja erityisiin osatekijöihin on johdonmukainen sen periaatteen kanssa, jonka mukaan vapautuksia ja soveltamisalan ulkopuolelle jättämistä on tulkittava suppeasti.(14)

39. Tämä pitää paikkansa vain lopputuloksen osalta. Ensinnäkin unionin tuomioistuin on useasti korostanut, ettei suppean tulkinnan sääntö tarkoita sitä, että ilmaisuja pitäisi tulkita niin, että sääntely menettäisi tavoitellut vaikutuksensa.(15) Näiden ilmaisujen tulkinnan tulee nimittäin soveltua yhteen niiden tavoitteiden kanssa, joihin tällä sääntelyllä pyritään, ja siinä on noudatettava verotuksen neutraalisuuden periaatetta, minkä vuoksi ”suppean tulkinnan sääntö” muistuttaa nykyisin tarpeettomaksi käynnyttä korulausetta.(16)

40. Toiseksi säännöksen (suppea tai laaja) tulkinta koskee aina tunnusmerkistöä, jota unionin oikeuden mukaan on tulkittava yhtenäisesti (suppeasti tai laajasti). Alennetun verokannan valikoiva soveltaminen ei kuitenkaan koske unionin oikeuteen sisältyvän tunnusmerkin tulkintaa. Toimivalta rajoittaa alennetun verokannan soveltamista valikoivasti seuraa pikemminkin ensisijaisesti alennetun verokannan käyttöönottoa koskevasta jäsenvaltioiden valinnanmahdollisuudesta.

41. Unionin lainsäätäjä on siten antanut jäsenvaltioille yksinomaan mahdollisuuden soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa arvonlisäverodirektiivin liitteessä III mainittuihin ryhmiin kuuluihin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin. Jäsenvaltioiden tehtävänä on näin ollen määrittää täsmällisemmin näistä tavaroiden luovutuksista ja palveluksen suorituksista ne, joihin alennettua verokantaa sovelletaan.(17) Jos jäsenvaltion ei kuitenkaan ole pakko ottaa käyttöön alennettua verokantaa(18) ja se voi siten myös kokonaan luopua tällaisen alennetun verokannan soveltamisesta, jäsenvaltio voi etenkin olla soveltamatta osia siitä, toisin sanoen ottaa sen käyttöön myös ainoastaan osittain (valikoivasti) (argumentum a maiore ad minus).

42. Unionin tuomioistuimen sanoin jäsenvaltiolla on näin ollen mahdollisuus rajoittaa tällaisen alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen siinä mainittuun ryhmään liittyviin konkreettisiin ja erityisiin osatekijöihin.(19) Tosiasiallinen käyttö yksityisasuntona uudistuspalvelujen suorittamishetkellä on tällainen konkreettinen ja erityinen osatekijä, koska se on riittävästi määriteltävissä ja rajattavissa.(20)

43. Jos yksityisasunnon käsite olisi näin ollen ymmärrettävä yksinomaan muodollisen tarkastelutavan mukaisessa merkityksessä (kaikki kiinteistöt, joita kiinteistörekisterin mukaan käytetään asuintarkoituksiin), unionin oikeuden kannalta olisi lähtökohtaisesti ongelmattonta, jos Portugali tulkitsee tätä käsitettä rajoittavasti (aineellisesti) ja soveltaa alennettua verokantaa valikoivasti ainoastaan tosiasiallisesti myös yksityisasuntoina käytetyissä asunnoissa suoritettaviin uudistustöihin.

44. Toisin kuin komissio katsoo, tätä ei haittaa se, että tämä aineellinen tulkinta ilmenee kaikesta vasta siitä annettujen hallinnollisten määräysten yhteydessä. SEUT 288 artiklan 3 kohdassa jätetäänkin direktiivin täytäntöönpanon yhteydessä kansallisten viranomaisten valittavaksi sen muoto ja keinot. Koska joissain jäsenvaltioissa on annettu niin sanottuja konkretisoivia hallinnollisia määräyksiä, jotka ovat oikeudellisesti sitovia ja jotka julkaistaan lakien tapaan virallisesti, valinnaisen alennetun verokannan valikoiva täytäntöönpano lain ja tällaisten hallinnollisten määräysten yhdistelmällä olisi ongelmattonta.(21)

45. Siitä, että hallinnollisessa määräyksessä – kuten Portugalin kirjallisissa huomautuksissaan väittää – pelkästään toistetaan Portugalin lainsäätäjän tahto, on vieläkin vähemmän epäilyjä. Toisin kuin komissio huomautuksissaan ilmeisesti katsoo, kyse ei ole myöskään siitä, että tuomioistuin soveltaa hallinnollista määräystä, vaan lain tulkinnasta. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin lähtee joka tapauksessa kysymyksessään siitä, että vastaava rajoitus käy ilmi kansallisesta säännöksestä.

D Valikoivalle alennetulle verokannalle asetettavat vaatimukset

46. Valikoivan alennetun verokannan käyttöönotolle on kuitenkin asetettu tiettyjä rajoituksia. Kun jäsenvaltio päättää soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa valikoivasti tiettyihin arvonlisäverodirektiivin liitteessä III (ja myös liitteessä IV) mainittuihin tavaroihin tai palveluihin, sen on noudatettava verotuksen neutraalisuuden periaatetta.(22) Verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on se, että samankaltaisia ja siis keskenään kilpailevia tavaroita tai palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla.(23)

47. Sen määrittämiseksi, ovatko tavarat tai palvelut keskenään samankaltaisia, on otettava ensisijaisesti huomioon keskivertokuluttajan näkökulma. Tavarat tai palvelut ovat samankaltaisia, jos niillä on toisiaan vastaavia ominaisuuksia ja ne vastaavat kuluttajien samoihin tarpeisiin, kun tätä arvioidaan sen perusteella, missä määrin eri tavaroiden tai eri palvelujen käyttötavat ovat toisiinsa rinnastettavissa, ja jos tavaroiden tai palveluiden väliset eroavaisuudet eivät vaikuta merkittävästi keskivertokuluttajan päätökseen käyttää jompaakumpaa näistä tavaroista tai palveluista,(24) jolloin kyseessä olevat tavarat tai palvelut voidaan siis keskivertokuluttajan näkökulmasta tarkasteltuna korvata toisilla tavaroilla tai palveluilla.(25)

48. Päätökseen siitä, ovatko tavarat tai palvelut keskivertokuluttajan näkökulmasta tarkasteltuna samankaltaisia, liittyy luonnollisesti tiettyä harkintavaltaa. Unionin tuomioistuimen mukaan unionin lainsäätäjältä edellytetään sen toteuttaessa verotukseen liittyvää toimenpidettä poliittisten, taloudellisten ja sosiaalisten valintojen tekemistä ja erilaisten intressien asettamista järjestykseen tai monitahoisten arviointien suorittamista. Näin ollen lainsäätäjälle on tässä yhteydessä tunnustettava laaja harkintavalta, minkä vuoksi edellytysten noudattamista koskevan tuomioistuinvalvonnan on rajoitettava ilmeistä virhettä koskevaan valvontaan.(26) Tällaisen toimivallan käyttöä valvoessaan unionin tuomioistuin ei etenkään voi syrjäyttää omalla arvioinnillaan unionin lainsäätäjän arviointia.(27)

49. Tältä osin herää kysymys, voiko unionin tuomioistuin valvoa tätä kansallisen lainsäätäjän harkintavallan käyttöä myöskin ainoastaan verrattain rajoitetusti.

50. Tähän on vastattava myöntävästi etenkin, kun otetaan huomioon unionin tuomioistuimen viimeaikainen oikeuskäytäntö. Unionin tuomioistuin korostaa näet yhä useammin, että unioni muodostuu valtioista, jotka kunnioittavat SEU 2 artiklassa tarkoitettuja arvoja ja jakavat ne.(28) SEU 2 artiklassa mainittuihin unionin perustana oleviin arvoihin kuuluu erityisesti kansanvallan periaate (demokratiaperiaate).

51. Sen mukaan demokraattisesti valittu lainsäätäjä on ensisijaisesti toimivaltainen käyttämään lainsäätäjälle kuuluvaa harkintavaltaa. Jos unionin oikeudessa näin ollen annetaan jäsenvaltiolle tällaista harkintavaltaa, kyseisen jäsenvaltion vaaleilla valittu kansanedustuslaitos on ensisijaisesti toimivaltainen käyttämään sitä. Muilla elimillä on siten per se rajattu mahdollisuus valvoa tämän parlamentaarisen harkintavallan käyttöä. Ne eivät voi korvata demokraattisesti legitimeettinsä saaneen elimen näkemystä tavaroiden tai palvelujen samankaltaisuudesta omallaan. Tämä pätee yhtä lailla niin kansallisiin tuomioistuihin kuin unionin tuomioistuihin.

52. Tältä osin unionin tuomioistuin voi todeta (unionin tai kansallisen) lainsäätäjän loukanneen verotuksen neutraalisuuden periaatetta vain, jos se on ylittänyt ilmeisellä tavalla harkintavaltansa. Näin on kuitenkin vasta siinä tapauksessa, että eri tavalla verotetut palvelut tai tavarat ovat keskivertokuluttajan näkökulmasta tarkasteltuna lähestulkoon identtisiä, jolloin ne voidaan ehdottomasti korvata keskenään. Vain silloin näiden palvelujen tai tavaroiden tarjoajien välinen kilpailu myös vääristyy verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaisesti.

53. Tästä syystä unionin tuomioistuin on tähän saakka lähtökohtaisesti pidättynyt toteamasta, että verotuksen neutraalisuuden periaatetta on loukattu, jos unionin lainsäätaja sallii sen, että alennettua verokantaa sovelletaan ainoastaan kirjoihin (ei digitaalisiin kirjoihin(29)), ainoastaan teurashevosiin (ei edelleen ratsastettaviin hevosiin(30)) ja ainoastaan paikkojen vuokraukseen leirintäalueilla ja asuntovaunualueilla (ei venepaikkojen vuokraukseen(31)). Sama pätee, jos jäsenvaltiot soveltavat alennettua verokantaa ainoastaan tuoreisiin konditoriatuotteisiin ja leivoksiin (eikä sellaisiin, joiden säilyvyys ylittää tietyn vähimmäissäilyvyysajan(32)), ainoastaan liikuvaa elinkeinotoimintaa vuosittaisilla markkinoilla harjoitettaviin huvipuistoalan toimijoihin (eikä pysyviin huvipuistoihin(33)), ei kaikkiin lääkkeisiin (vaan ainoastaan tiettyihin lääkkeisiin, myös niiden konkreettisesta käyttötarkoituksesta riippuen(34)), ainoastaan takseihin (ei kaikkeen henkilöajoneuvoilla tapahtuvaan henkilökuljetukseen(35)) ja ainoastaan painettuihin kirjoihin (eikä muilla fyysisillä alustoilla oleviin kirjoihin(36)) tai vapauttavat ne verosta.

54. Lainsäätaja ei kuitenkaan ole ilmeisellä tavalla ylittänyt harkintavaltansa käsiteltävässä asiassa. Eri tavalla verotetut palvelut eivät ole lähestulkoon identtisiä, joten kilpailu ei vääristy.

55. Uudistetun (käyttämättömän) asunnon myyjä ei nimittäin kilpaile sellaisen asunnonomistajan kanssa, joka teettää (käytössä olevan) asuntonsa uudistuksen ja johon kohdistuu siten ainoastaan alennetun verokannan mukainen verorasite. Vaikka viimeksi mainittu olisi elinkeinonharjoittaja (esim. vuokranantaja), se ei kilpaile markkinoilla myyjän kanssa. Myöskään remonttiyritys, joka uudistaa (käyttämättömän) asunnon, ei kilpaile sellaisen remonttiyrityksen kanssa, joka uudistaa käytössä olevan asunnon, koska palvelujen vastaanottaja ei voi valita vapaasti verokantaa. Palvelujen vastaanottajan kannalta uudistukseen sovelletaan aina joko alennettua verokantaa (jos asunto on jo käytössä) tai yleistä verokantaa (jos asunto ei ole vielä käytössä). Verokanta ei siten vaikuta palvelujen vastaanottajan tekemään remonttiyrityksen valintaan. Verotuksen neutraalisuuden periaatetta ei näin ollen loukata.

56. Kyse ei ole myöskään kyseisen lopullisen kuluttajan perusoikeuskirjan 20 artiklassa tarkoitetusta (perusteettomasta) erilaisesta kohtelusta.(37) Ensinnäkään uudistetun asunnon ostaja ei ole rinnastettavissa asunnon omistajaan, joka teettää asuntonsa uudistamisen, sillä toinen on tavaroiden hankkija ja toinen palvelujen suorituksen vastaanottaja. Lisäksi, sikäli kuin uudistetun asunnon hankinta on Portugalissa veronalaista, myyjä vapautetaan muutenkin verorasitteesta ostoihin sisältyvän arvonnäköveron vähentämisen kautta (uudistuspalveluihin sovellettavasta verokannasta riippumatta). Mikäli hankinta on veroton, myyjä ei tosin voi vähentää ostoihin sisältyvää arvonnäköveroa, ja sen on varauduttava maksamaan veroa yleisen verokannan mukaan. Itse hankinta on kuitenkin veroton, eli hankkijan ei tarvitse ainakaan maksaa arvonnäköveroa myyjän itse tuottaman arvonnäköveron (ts. ainakin sen saaman voiton) osalta. Sama pätee kiinteistöihin, joita käytetään muihin kaupallisiin tarkoituksiin (hotellina tai lomamajoituksena).

57. Myös tältä osin on ymmärrettävää, jos Portugalin lainsäätäjä on rajannut alennetun verokannan soveltamisen koskemaan kiinteistöjä, joita käytetään tosiasiallisesti asuntona uudistamisajankohtana. Tämä korostuu entisestään, jos alennetun verokannan soveltamisen rajoittamisella on yhteiskuntapoliittisista syistä tarkoitus etenkin keventää kohdennetusti yksityisten asunnonomistajien, jotka käyttävät asuntoa myös asumiseen, verorasitetta. Tällä ei nähdäkseni loukata verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

V Ratkaisuehdotus

58. Ehdotan näin ollen unionin tuomioistuimelle, että Supremo Tribunal Administrativon ennakkoratkaisukysymykseen vastataan seuraavasti:

Arvonlisäverodirektiivin liitteessä IV olevaa 2 kohtaa on tulkittava siten, että alennettua arvonlisäverokantaa voidaan soveltaa ainoastaan palveluihin, joiden tarkoituksena on sellaisten yksityisasuntojen uudistaminen ja korjaus, joita käytetään näiden toimenpiteiden toteuttamisajankohtana yksityisasuntoina. Yksityisasuntona käyttämisestä on kyse myös silloin, jos palvelujen vastaanottaja on antanut kiinteistön kolmannelle osapuolelle asuinkäyttöön. Alennetun verokannan soveltaminen ei kuitenkaan edellytä, että asunnossa asutaan palvelujen suorittamisen aikana.

1 Alkuperäinen kieli: saksa.

2 Tuomio 5.5.2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355, 42 kohta). Portugalin hallitus vetoaa kyseiseen tuomion kohtaan nimenomaisesti kirjallisissa huomautuksissaan. Koska arvonlisäverodirektiivissä ei kuitenkaan säädetä yhtenä kokonaisuutena pidettävään palveluun sovellettavasta pro rata -verokannasta eikä yhtenä kokonaisuutena pidettävää palvelua voida myöskään jakaa osiin (muuten se ei olisi yhtenä kokonaisuutena pidettävä palvelu), tämä toteamus on voinut mielekkäästi koskea ainoastaan sitä tapausta, että kyseessä on kaksi toisistaan erotettavissa olevaa palvelua (joista toinen koskee kiinteistön kaupallisiin tarkoituksiin käytettävää osaa ja toinen asumiseen käytettävää osaa).

3 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin sitä sovellettiin riidanalaisena vuonna (2007) ja sellaisena kuin se on tältä osin viimeksi muutettuna 20.12.2007 annetulla neuvoston direktiivillä 2007/75/EY (EUVL 2007, L 346, s. 13).

4 Arvonlisäverodirektiivin VIII osaston 3 luku ja liite IV on kumottu direktiivin 2006/112 muuttamisesta alennettujen arvonlisäverokantojen osalta 5.5.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/47/EY (EUVL 2009, L 116, s. 18). Direktiivillä 2009/47 on sen sijaan lisätty arvonlisäverodirektiivin liitteeseen III 10 a kohta, ja kyseinen liite sisältää luettelon sellaisista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, joihin voidaan soveltaa kyseisen direktiivin 98 artiklassa tarkoitettuja alennettuja arvonlisäverokantoja. Mainittu 10 a kohta vastaa sisällöltään vanhan arvonlisäverodirektiivin liitteessä IV olevaa 2 kohtaa, mutta sen soveltamista ei ole enää nykyisin rajoitettu ajallisesti.

5 Tuomio 5.5.2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355, 29 kohta) ja tuomio 1.10.2020, X (Afrodisiakkituotteiden alennettu arvonlisäverokanta) (C-331/19, EU:C:2020:786, 24 kohta). Ks. vastaavasti myös tuomio 29.7.2019, Spiegel Online (C-516/17, EU:C:2019:625, 65 kohta).

6 Tuomio 5.5.2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C?218/21, EU:C:2022:355, 31 kohta).

7 Tuomion ranskankielisen version 34 kohdassa käytetään tässä yhteydessä ilmaisua "logements de fonction".

8 Tuomio 5.5.2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C?218/21, EU:C:2022:355, 34 kohta).

9 Tuomio 5.5.2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C?218/21, EU:C:2022:355, 35 kohta).

10 Ks. tuomio 5.5.2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C?218/21, EU:C:2022:355, 34 ja 35 kohta).

11 Hyvin selvästi: tuomio 24.10.1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400, 19 kohta). Ks. myös tuomio 10.4.2019, PSM "K" (C?214/18, EU:C:2019:301, 40 kohta); tuomio 18.5.2017, Latvijas Dzēlce?š (C?154/16, EU:C:2017:392, 69 kohta) ja tuomio 7.11.2013, Tulic? ja Plavo?in (C?249/12 ja C?250/12, EU:C:2013:722, 34 kohta).

12 Vastaavasti tuomio 1.10.2020, X (Afrodisiakkituotteiden alennettu arvonlisäverokanta) (C?331/19, EU:C:2020:786, 34 kohta) ja tuomio 9.3.2017, Oxycure Belgium (C?573/15, EU:C:2017:189, 22 kohta). Vastaavasti myös tuomio 22.4.2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (C?703/19, EU:C:2021:314, 37 kohta) ja tuomio 17.1.2013, komissio v. Espanja (C?360/11, EU:C:2013:17, 86 kohta).

13 Tuomio 22.9.2022, The Escape Center (C?330/21, EU:C:2022:719, 34 kohta) ja tuomio 5.9.2019, Regards Photographiques (C?145/18, EU:C:2019:668, 42 kohta). Ks. vastaavasti tuomio 9.3.2017, Oxycure Belgium (C?573/15, EU:C:2017:189, 25 ja 28 kohta) ja tuomio 6.5.2010, komissio v. Ranska (C?94/09, EU:C:2010:253, 25 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

14 Tuomio 5.9.2019, Regards Photographiques (C?145/18, EU:C:2019:668, 43 kohta); tuomio 9.11.2017, AZ (C?499/16, EU:C:2017:846, 24 kohta) ja tuomio 6.5.2010, komissio v. Ranska (C?94/09, EU:C:2010:253, 29 kohta).

15 Tuomio 5.9.2019, Regards Photographiques (C?145/18, EU:C:2019:668, 32 kohta). Samaan tapaan tuomio 29.11.2018, Mensing (C?264/17, EU:C:2018:968, 22 ja 23 kohta erityisjärjestelmistä) ja tuomio 21.3.2013, PFC Clinic (C?91/12, EU:C:2013:198, 23 kohta vapautuksista).

16 Tämä käy erityisen selvästi ilmi komission huomautusten 22 kohdasta ja sitä seuraavista kohdista, joiden mukaan suppean tulkinnan sääntöä voidaan soveltaa käsiteltävässä asiassa, joka ei kuitenkaan edellytä kaikkein suppeinta tulkintaa. Tällaisen lausuman oikeudellinen lisäarvo on kyseenalainen.

17 Unionin tuomioistuimen vakiintunut oikeuskäytäntö: tuomio 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ym. (C?597/17, EU:C:2019:544, 44 kohta); tuomio 9.11.2017, AZ (C?499/16, EU:C:2017:846, 23 kohta) ja tuomio 11.9.2014, K (C?219/13, EU:C:2014:2207, 23 kohta). Vastaavasti 122 artiklasta myös tuomio 3.2.2022, Finanzamt A (C?515/20, EU:C:2022:73, 37 kohta).

18 Näin myös tuomiossa 9.3.2017, Oxycure Belgium (C?573/15, EU:C:2017:189, 25 kohta).

19 Tuomio 22.9.2022, The Escape Center (C?330/21, EU:C:2022:719, 34 kohta; tuomio 9.9.2021, Phantasialand (C?406/20, EU:C:2021:720, 25 kohta) ja tuomio 6.5.2010, komissio v. Ranska (C?94/09, EU:C:2010:253, 28 kohta).

20 Ks. tuomio 5.9.2019, Regards Photographiques (C?145/18, EU:C:2019:668, 49 kohta); tuomio 27.2.2014, Pro Med Logistik ja Pongratz (C?454/12 ja C?455/12, EU:C:2014:111, 47 kohta) ja tuomio 6.5.2010, komissio v. Ranska (C?94/09, EU:C:2010:253, 35 kohta).

21 Mahdollisesti toisin tuomio 22.9.2022, The Escape Center (C?330/21, EU:C:2022:719, 39 kohta), jossa ei kuitenkaan tutkittu lähemmin, oliko siinä kyseessä ollut veroviranomaisten hallinnollinen soveltamisohje normia konkretisoiva hallinnollinen määräys, eikä asianomainen jäsenvaltio myöskään vedonnut tähän.

Sitä vastoin epäselvä on 5.5.2022 annettu tuomio DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C?218/21, EU:C:2022:355, 45 ja 46 kohta), joka koski myös käsiteltävän asian kannalta merkityksellistä Portugalin hallinnollista määräystä mutta jossa viitataan aina pelkkään hallintokäytäntöön, jota voidaan muuttaa milloin tahansa. Konkretisoivat hallinnolliset määräykset ovat kuitenkin jotain muuta kuin ”pelkkiä hallintokäytäntöjä”; niitä ei myöskään voida halutessaan muuttaa ja ne tehdään lähtökohtaisesti myös riittävällä tavalla julkiseksi.

22 Tuomio 9.9.2021, Phantasialand (C?406/20, EU:C:2021:720, 36 kohta); tuomio 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ym. (C?597/17, EU:C:2019:544, 46 kohta) ja tuomio 9.3.2017, Oxycure Belgium (C?573/15, EU:C:2017:189, 28 kohta).

23 Tuomio 19.12.2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C?715/18, EU:C:2019:1138, 36 kohta); tuomio 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ym. (C?597/17, EU:C:2019:544, 47 kohta); tuomio 9.3.2017, Oxycure Belgium (C?573/15, EU:C:2017:189, 30 kohta); tuomio 23.4.2009, TNT Post UK (C?357/07, EU:C:2009:248, 37 kohta) ja tuomio 6.5.2010, komissio v. Ranska (C?94/09, EU:C:2010:253, 40 kohta).

24 Tuomio 3.2.2022, Finanzamt A (C?515/20, EU:C:2022:73, 44 kohta); tuomio 9.9.2021, Phantasialand (C?406/20, EU:C:2021:720, 38 kohta); tuomio 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ym. (C?597/17, EU:C:2019:544, 48 kohta); tuomio 9.11.2017, AZ (C?499/16, EU:C:2017:846, 31 kohta) ja tuomio 27.2.2014, Pro Med Logistik ja Pongratz (C?454/12 ja C?455/12, EU:C:2014:111, 54 kohta).

25 Näin nimenomaisesti tuomiossa 9.9.2021, Phantasialand (C?406/20, EU:C:2021:720, 39 kohta). Tuomio 9.11.2017, AZ (C?499/16, EU:C:2017:846, 33 kohta), jossa viitataan tuotteisiin, jotka voidaan korvata toisilla tuotteilla.

26 Tuomio 7.3.2017, RPO (C?390/15, EU:C:2017:174, 54 kohta). Ks. vastaavasti myös tuomio 10.12.2002, British American Tobacco (Investments) ja Imperial Tobacco (C?491/01, EU:C:2002:741, 123 kohta) ja tuomio 17.10.2013, Billerud Karlsborg ja Billerud Skärblacka (C?203/12, EU:C:2013:664, 35 kohta).

27 Näin nimenomaisesti vielä tuomiossa 17.10.2013, Billerud Karlsborg ja Billerud Skärblacka (C?203/12, EU:C:2013:664, 35 kohta).

28 Tuomio 24.6.2019, komissio v. Puola (Ylimmän tuomioistuimen riippumattomuus) (C?619/18, EU:C:2019:531, 42 ja 43 kohta). Kansanvallan periaatteen huomioon ottamisesta direktiivien tulkinnassa ks. myös tuomio 9.3.2010, komissio v. Saksa (C?518/07, EU:C:2010:125,

41 kohta).

- 29 Tuomio 7.3.2017, RPO (C?390/15, EU:C:2017:174, 70 kohta ja sitä seuraavat kohdat).
- 30 Tuomio 3.3.2011, komissio v. Alankomaat (C?41/09, EU:C:2011:108, 66 kohta).
- 31 Tuomio 19.12.2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C?715/18, EU:C:2019:1138, 38 kohta).
- 32 Tuomio 9.11.2017, AZ (C?499/16, EU:C:2017:846, 36 kohta).
- 33 Tuomio 9.9.2021, Phantasialand (C?406/20, EU:C:2021:720, 48 kohta).
- 34 Tuomio 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ym. (C?597/17, EU:C:2019:544, 49 kohta).
- 35 Tuomio 27.2.2014, Pro Med Logistik ja Pongratz (C?454/12 ja C?455/12, EU:C:2014:111, 60 kohta).
- 36 Tuomio 11.9.2014, K (C?219/13, EU:C:2014:2207, 34 kohta).
- 37 Arvonlisäverolainsäädännön merkityksellisyydestä ks. tuomio 7.3.2017, RPO (C?390/15, EU:C:2017:174, 41 kohta ja sitä seuraavat kohdat).