

62016CJ0308

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 16 november 2017 (*1)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 12.1 och 12.2 – Artikel 135.1 j – Beskattningsbara transaktioner – Undantag för leverans av byggnader – Begreppet ’första besittningstagandet’ – Begreppet ’ombyggnation’”

I mål C-308/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) genom beslut av den 23 februari 2016, som inkom till domstolen den 30 maj 2016, i målet

Kozuba Premium Selection sp. z o.o.

mot

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Ilešić samt domarna A. Rosas, C. Toader (referent), A. Prechal och E. Jarašićnas,

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

—

Polens regering, genom B. Majczyna, i egenskap av ombud,

—

Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och M. Owsiany-Hornung, båda i egenskap av ombud, och efter att den 4 juli 2017 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1

Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 12.1, 12.2 och 135.1 j i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2

Begäran har framställts i ett mål mellan Kozuba Premium Selection sp. z o.o. (nedan kallat Kozuba) och Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (direktören för skattekontoret i Warszawa, Polen) (nedan kallad skattedirektören) angående huruvida en transaktion avseende försäljning av en byggnad, som använts av ägaren för dennes egna behov och som genomgått moderniseringsarbeten före försäljningen, ska vara föremål för mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3

Skälen 7 och 35 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”(7)

Det gemensamma systemet för mervärdesskatt bör, även om skattesatserna och undantagen inte är helt harmoniserade, vara konkurrensneutralt genom att liknande varor och tjänster belastas med lika stort skatteuttag inom varje medlemsstats territorium, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är.

(35)

En gemensam förteckning över undantagen från skatteplikt bör upprättas så att gemenskapernas egna medel kan uppbäras på ett enhetligt sätt i alla medlemsstater.”

4

I artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

a)

Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

...”

5

I artikel 9.1 i direktivet föreskrivs följande:

”Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

6

Artikel 12.1 och 12.2 i nämnda direktiv har följande lydelse:

”1. Medlemsstaterna får anse som beskattningsbar person var och en som tillfälligtvis utför en transaktion som hänför sig till sådana verksamheter som avses i artikel 9.1 andra stycket, särskilt någon av följande transaktioner:

a)

Leverans före första besittningstagandet av en byggnad eller delar av en byggnad och den mark byggnaden står på.

b)

Leverans av mark för bebyggelse.

2. I punkt 1 a avses med byggnad varje anläggning som anbragts på eller i marken.

Medlemsstaterna får fastställa närmare regler för tillämpning av kriteriet i punkt 1 a på ombyggnation av byggnader och innebörden av begreppet ’den mark byggnaden står på’.

Medlemsstaterna får tillämpa andra kriterier än första besittningstagandet, såsom den tid som förflyter mellan den dag då byggnaden färdigställs och dagen för första leverans eller den tid som förflyter mellan dagen för första besittningstagandet och dagen för senare leverans, såvida dessa perioder inte överstiger fem respektive två år.”

7

Enligt artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet avses med ”leverans av varor” överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.

8

Kapitel 3 i detta direktiv har rubriken ”Undantag för andra verksamheter”. I artikel 135.1 i detta kapitel föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

j)

Leverans av andra byggnader eller delar därav och den mark de står [på] utom sådana leveranser som avses i artikel 12.1 a.

...”

I artikel 2 led 14 i ustawa o podatku od towarów i usług (lag om skatten på varor och tjänster) av den 11 mars 2004 (Dz. U. nr 54, position 535), i dess ändrade lydelse (nedan kallad mervärdesskattelagen), föreskrivs följande:

”I dessa bestämmelser avses med

...

första besittningstagandet, ett överlämnande för användning – vid genomförandet av skattepliktiga transaktioner – av byggnader, byggnadsverk eller delar därav till den första förvärvaren eller den första användaren, efter det att dessa har

a)

uppförts eller

b)

förbättrats, om utgifterna för förbättringen, i den mening som avses i bestämmelserna om inkomstskatt, uppgår till minst 30 procent av anskaffningsvärdet,

...”

10

I artikel 43.1 leden 10 och 10a och 43.7a i denna lag föreskrivs följande:

”1. Från skatteplikt undantas följande:

...

10.

Leverans av byggnader, byggnadsverk eller delar därav, utom när

a)

leveransen genomförs i samband med eller före det första besittningstagandet,

b)

det har gått mindre än två år mellan det första besittningstagandet och leveransen av byggnaden, byggnadsverket eller delarna därav,

10a.

Leverans av byggnader, byggnadsverk eller delar därav som inte omfattas av undantag från skatteplikt enligt punkt 10 om

a)

leverantören, med avseende på leveransen av de berörda varorna, inte har haft rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt,

b)

leverantören inte har haft några utgifter för att förbättra de levererade varorna vilka medför rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt eller, om leverantören har haft sådana utgifter, dessa utgifter understiger 30 procent av anskaffningsvärdet för de nämnda varorna,

...

7a. Det villkor som anges i punkt 1 led 10a underled b är inte tillämpligt om byggnaderna, byggnadsverken eller delarna därav har använts av den beskattningsbara personen, efter det att de förbättrats, för beskattningsbara transaktioner under en period av minst fem år.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

11

Poltrex sp. z o.o., som hade hemvist i Polen och vars firma senare ändrades till Kozuba, beslutade den 17 september 2005 att öka sitt bolagskapital. Samma dag tillsköt en av bolagsmännen ett bostadshus beläget i staden Jablonka (Polen) (nedan kallat den aktuella byggnaden), byggt år 1992, till bolaget.

12

Byggnaden anpassades år 2006 till Kozubas näringsverksamhet. Kozuba gjorde för detta ändamål investeringar till ett belopp motsvarande cirka 55 procent av byggnadens anskaffningsvärde. Efter det att arbetena avslutats fördes byggnaden den 31 juli 2007 som en materiell anläggningstillgång in i registret över anläggningstillgångar, under rubriken ”visningshus”. Byggnaden fortsatte att vara registrerad under denna rubrik fram till dess att den såldes till tredje man, den 15 januari 2009.

13

Kozuba ansåg att försäljningen var undantagen från mervärdesskatteplikt, eftersom det rörde sig om en äldre byggnad, och underlät att redovisa vinsten från försäljningen i sin mervärdesskattedeklaration för det första kvartalet år 2009.

14

Dyrektor Urz?du Kontroli Skarbowej (direktören för Skatteinspektionsmyndigheten, Polen) fann i beslut av den 12 april 2013 att Kozuba i sin mervärdesskattedeklaration för det första kvartalet år 2009 borde ha redovisat vinsten från försäljningen av den aktuella byggnaden. I beslutet fastställdes den mervärdesskatt som Kozuba skulle betala in för denna period varvid beloppet från försäljningen av byggnaden inkluderades.

15

Kozuba överklagade den 17 maj 2013 detta beslut till skattedirektören.

16

Denne fastställde i beslut av den 30 juli 2013 det beslut som direktören för Skatteinspektionsmyndigheten hade meddelat. Skattedirektören fann, i likhet med direktören för

Skatteinspektionsmyndigheten, att även om den aktuella byggnaden, efter de utförda förbättringsarbetena, i bokföringshänseende hade använts för bolagets egna behov sedan den 31 juli 2007, hade denna användning emellertid inte gett upphov till beskattningsbara transaktioner redan från och med detta datum. Det "första besittningstagandet" av den aktuella byggnaden, efter de utförda förbättringsarbetena, skulle följaktligen inte anses ha skett den 31 juli 2007, utan den 15 januari 2009 då den första beskattningsbara transaktion som byggnaden i fråga hade gett upphov till efter det att dessa förbättringsarbeten ägde rum, nämligen försäljningen av byggnaden. Inte heller kunde Kozuba göra anspråk på att omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 43.1 led 10 i mervärdesskattelagen, eftersom försäljningen hade skett i samband med det första besittningstagandet av den aktuella byggnaden.

17

Kozuba överklagade skattedirektörens beslut till Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Regionala förvaltningsdomstolen i Warszawa, Polen), som i dom av den 22 maj 2014 upphävde detta beslut på processuella grunder. Domstolen ansåg emellertid att skattemyndighetens bedömning var riktig i sak.

18

Kozuba överklagade domen till den hänskjutande domstolen.

19

Den sistnämnda har i beslutet om hänskjutande förklarat att införlivandet av artikel 135.1 j i mervärdesskattedirektivet med polsk rätt väcker tvivel om huruvida begreppet "första besittningstagandet", som definieras i artikel 2 led 14 i mervärdesskattelagen och används i artikel 43.1 led 10 i samma lag, är förenligt med nämnda direktiv.

20

Nämnda domstol anser att det är nödvändigt att få klarhet i huruvida begreppet "första besittningstagandet" av en byggnad, i den mening som avses i artikel 12.1 i mervärdesskattedirektivet, ska förstås så, att det första besittningstagandet måste ske i samband med en beskattningsbar transaktion.

21

Den hyser även tvivel beträffande villkoret i artikel 2 led 14 i mervärdesskattelagen, enligt vilket undantaget från skatteplikt endast är tillämpligt, i fall där en byggnad har förbättrats, om utgifterna för förbättringsarbetena understiger 30 procent av anskaffningsvärdet för byggnaden i fråga. Den polska lagen innebär således att varje förbättring, oavsett av vilket slag, av en byggnad som ger upphov till ett mervärde som uppgår till eller överstiger detta gränsvärde likställs med en ombyggnation i den mening som avses i artikel 12.2 i mervärdesskattedirektivet, som kan ge upphov till ett "nytt första besittningstagande", vilket skulle motivera att mervärdesskatt tas ut på nytt.

22

Mot denna bakgrund beslutade Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

"Ska artikel 135.1 j i ... direktiv [2006/112] tolkas så, att den utgör hinder för en nationell bestämmelse (artikel 43.1 led 10 i [mervärdesskattelagen]), enligt vilken leverans av byggnader,

byggnadsverk eller delar därav är undantagna från mervärdesskatteplikt, utom när

a)

leveransen genomförs i samband med eller före det första besittningstagandet,

b)

det har gått mindre än två år mellan det första besittningstagandet och leveransen av byggnaden, byggnadsverket eller delarna därav,

mot bakgrund av att 'första besittningstagandet' i artikel 2 led 14 i mervärdesskattelagen definieras som ett överlämnande för användning – vid genomförandet av skattepliktiga transaktioner – av byggnader, byggnadsverk eller delar därav till den första förvärvaren eller den första användaren, efter det att dessa har

a)

uppförts eller

b)

förbättrats, om utgifterna för förbättringen, i den mening som avses i bestämmelserna om inkomstskatt, uppgår till minst 30 procent av anskaffningsvärdet?"

Prövning av tolkningsfrågan

23

Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 12.1, 12.2 och 135.1 j i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den i det nationella målet, enligt vilken leverans av byggnader undantas från mervärdesskatteplikt endast om transaktionen inte avser en leverans som görs i samband med ett första besittningstagande som äger rum vid genomförandet av en beskattningsbar transaktion och, för det fall att en befintlig byggnad har förbättrats, endast om utgifterna för förbättringsarbetena understiger 30 procent av anskaffningsvärdet för byggnaden.

24

Genom mervärdesskattedirektivet har ett gemensamt system för mervärdesskatt inrättats, vilket bland annat grundar sig på en enhetlig definition av vad som utgör beskattningsbara transaktioner (dom av den 11 maj 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

25

Enligt artikel 2.1 a i detta direktiv ska leverans av varor mot ersättning, som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap, vara föremål för mervärdesskatt.

26

Enligt artikel 9.1 i nämnda direktiv ska med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter

därav ska särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.

27

Som generaladvokaten anförde i punkt 43 i sitt förslag till avgörande, beaktas i mervärdesskattedirektivet att den ekonomiska verksamheten bedrivs yrkesmässigt och regelmässigt, såsom allmänna kriterier för att anse att någon är en beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatt. Dessa kriterier har emellertid justerats i fråga om transaktioner rörande fast egendom. Enligt artikel 12.1 a i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna nämligen som beskattningsbar person anse även var och en som tillfälligtvis utför en leverans, före första besittningstagandet, av en byggnad eller delar av en byggnad och den mark byggnaden står på.

28

I artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet definieras "leverans av varor" som överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.

29

I artikel 135.1 j i mervärdesskattedirektivet föreskrivs ett undantag från skatteplikt för andra leveranser av byggnader än de som avses i artikel 12.1 a i direktivet.

30

I artikel 12.1 a hänvisas till leverans före första besittningstagandet av en byggnad eller delar av en byggnad och den mark byggnaden står på. Av de nämnda bestämmelserna, sammantagna, framgår således att det görs åtskillnad mellan äldre byggnader och nya byggnader på så sätt att försäljningen av en äldre byggnad i princip inte ska vara föremål för mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 juli 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C?326/11, EU:C:2012:461, punkt 21).

31

Ratio legis för dessa bestämmelser är att det mervärde som realiserats vid försäljningen av en äldre byggnad är förhållandevis ringa. Trots att försäljningen omfattas av begreppet ekonomisk verksamhet, i den mening som avses i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet, realiseras det vid försäljningen av en byggnad efter den första leveransen till en slutkonsument – en leverans som markerar slutet på produktionsprocessen – inte något betydande mervärde och den ska därför i princip undantas från skatteplikt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 oktober 2001, Goed Wonen, C?326/99, EU:C:2001:506, punkt 52).

32

Även artikel 12.2 i mervärdesskattedirektivet ger stöd för att det är mervärdet som är avgörande för huruvida leveransen av en byggnad ska bli föremål för mervärdesskatt. Medlemsstaterna ges i den bestämmelsen nämligen möjlighet att fastställa närmare regler för tillämpning av kriteriet i punkt 1 a i samma artikel, det vill säga kriteriet "första besittningstagandet", på ombyggnation av byggnader. Mervärdesskattedirektivet ger på detta sätt möjlighet att beskatta leverans av byggnader som har byggts om, när ombyggnationen har ökat byggnadens värde, i likhet med vad som är fallet vid det ursprungliga uppförandet av byggnaden.

33

Den byggnad som är aktuell i det förevarande fallet uppfördes år 1992, och försäljningen av denna år 2009, som är den transaktion som det nationella målet rör, skulle i princip kunna omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt. Efter det att byggnaden överlåtits till Kozuba utfördes emellertid moderniseringsarbeten på den, vilket skulle kunna ge upphov till skatteplikt för byggnaden på grund av att dessa arbeten skapat ett mervärde.

34

I den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, det vill säga artikel 2 led 14 i mervärdesskattelagen, definieras det "första besittningstagandet" som ett överlämnande för användning – vid genomförandet av skattepliktiga transaktioner – av byggnader, byggnadsverk eller delar därav till den första förvärvaren eller första användaren, efter det att dessa uppförts eller förbättrats, om utgifterna härför uppgår till minst 30 procent av anskaffningsvärdet.

35

Den polska lagstiftaren har således, genom att likställa begreppet "första besittningstagandet" med genomförandet av en beskattningsbar transaktion, från detta undantag uteslutit besittningstaganden som inte är de ursprungliga eller som inte ger upphov till beskattningsbara transaktioner. Detta får till följd att undantaget i artikel 135.1 j i mervärdesskattedirektivet inte är tillämpligt på en överlåtelse av en befintlig byggnad som, såsom i det nationella målet, har använts av ägaren för dennes egna kommersiella behov, eftersom denna användning inte kan anses som ett "första besittningstagande" i avsaknad av en sådan beskattningsbar transaktion. Vid utvidgningen av kriteriet "första besittningstagandet" till att gälla även vid ombyggnation av byggnader fastställde lagstiftaren även ett kvantitativt kriterium enligt vilket kostnaderna för en sådan ombyggnation måste uppgå till en viss procentuell andel av anskaffningsvärdet för den berörda byggnaden, i förevarande fall minst 30 procent av detta värde, för att försäljningen av denna ska vara föremål för mervärdesskatt.

36

Det ska under dessa omständigheter prövas huruvida artiklarna 12.1, 12.2 och 135.1 j i mervärdesskattedirektivet utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning.

37

Vad för det första gäller begreppet "första besittningstagandet", erinrar domstolen om att detta begrepp förekommer i artikel 12 i mervärdesskattedirektivet, som dock inte innehåller någon definition av begreppet.

38

Enligt domstolens fasta praxis ska ordalydelsen i en unionsbestämmelse som inte innehåller någon uttrycklig hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar i regel ges en självständig och enhetlig tolkning, med beaktande av det sammanhang i vilket bestämmelsen förekommer och det mål som eftersträvas med den aktuella lagstiftningen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 oktober 2016, Mikołajczyk, C-294/15, EU:C:2016:772, punkt 44 och där angiven rättspraxis).

39

Av domstolens praxis följer vidare att de uttryck som används för att bestämma undantagen från skatteplikt i artikel 135.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär

avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje leverans av varor och varje tillhandahållande av tjänster från en beskattningsbar person som sker mot vederlag (dom av den 19 november 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

40

Tolkningen av dessa uttryck måste emellertid vara förenlig med ändamålen med nämnda undantag från skatteplikt och uppfylla kraven enligt principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Denna regel om restriktiv tolkning innebär således inte att de ord som används för att definiera undantagen i nämnda artikel ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin effekt (dom av den 19 november 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

41

Vad först gäller förarbetena till rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), vilka fortsätter att vara relevanta med avseende på tolkningen av mervärdesskattedirektivet, framgår det av dessa att kriteriet ”första besittningstagandet” av en byggnad vid tillämpningen av undantagen i artikel 135.1 j i det sistnämnda direktivet ska förstås så, att det motsvarar kriteriet avseende ägarens eller hyresgästens första användning av varan. I nämnda förarbeten preciseras att detta kriterium valts för att bestämma den tidpunkt då produkten kan lämna produktionskedjan för att övergå till konsumtionssektorn. Av denna historiska analys följer emellertid inte att ägarens användning av varan måste ha skett i samband med en beskattningsbar transaktion.

42

Vad därefter gäller det sammanhang i vilket denna bestämmelse förekommer, konstaterar domstolen att, såsom anges i skäl 7 i mervärdesskattedirektivet, det gemensamma systemet för mervärdesskatt, även om skattesatserna och undantagen inte är helt harmoniserade, bör vara konkurrensneutralt genom att liknande varor och tjänster belastas med lika stort skatteuttag inom varje medlemsstats territorium, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är. Vidare anges i skäl 35 i detta direktiv att det bör upprättas en gemensam förteckning över undantagen från skatteplikt så att unionens egna medel kan uppbäras på ett enhetligt sätt i alla medlemsstater.

43

Av detta följer att principen om skatteneutralitet, som är ett uttryck, i unionslagstiftningen om mervärdesskatt, för den allmänna likabehandlingsprincipen (dom av den 10 april 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, punkt 49, och dom av den 14 juni 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punkt 21), utgör hinder för att systemet med undantag från skatteplikt, såsom det införlivats med de nationella lagstiftningarna, tillämpas olika i olika medlemsstater.

44

Slutligen kan nämnas att undantagen från mervärdesskatteplikt syftar till att göra det möjligt att uppbära unionens egna medel på ett enhetligt sätt i alla medlemsstater. Härav följer att även om artikel 135.1 j i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 12 i detta direktiv till vilken den förstnämnda bestämmelsen hänvisar, hänför sig till de undantag från skatteplikt som fastställts av

medlemsstaterna, ska de undantag som anges i denna bestämmelse utgöra självständiga unionsrättsliga begrepp, så att underlaget för mervärdesskatten kan bestämmas på ett enhetligt sätt och enligt gemensamma regler (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 oktober 2001, *Goed Wonen*, C-326/99, EU:C:2001:506, punkt 47 och där angiven rättspraxis).

45

Av detta följer särskilt att även om medlemsstaterna i artikel 12.2 i mervärdesskattedirektivet ges befogenhet att fastställa närmare regler för tillämpning av kriteriet i punkt 1 a i den artikeln på ombyggnation av byggnader, bland annat vad gäller leverans av en byggnad som sker före det första besittningstagandet av denna, kan denna bestämmelse emellertid inte tolkas så, att medlemsstaterna ges ett sådant handlingsutrymme att de kan ändra själva begreppet "första besittningstagandet" i sin nationella lagstiftning, då detta skulle äventyra det nämnda undantagets ändamålsenliga verkan.

46

Av en analys av ordalydelsen i artiklarna 12 och 135.1 j i mervärdesskattedirektivet och en granskning av sammanhanget och de mål som eftersträvas med detta direktiv följer således att detta direktiv inte ger medlemsstaterna någon befogenhet att villkora eller begränsa de undantag från skatteplikt som föreskrivs i direktivet.

47

Av detta följer att medlemsstaterna bland annat inte får göra undantaget från mervärdesskatteplikt för leverans av byggnader, som äger rum efter det första besittningstagandet av dessa, beroende av villkoret att det första besittningstagandet ska ha skett i samband med en beskattningsbar transaktion – ett villkor som inte föreskrivs i mervärdesskattedirektivet.

48

Vad därefter gäller medlemsstaternas möjlighet enligt artikel 12.2 i mervärdesskattedirektivet att fastställa närmare regler för tillämpningen av kriteriet "första besittningstagandet" i punkt 1 a i den artikeln på ombyggnation av byggnader, konstaterar domstolen att införandet av ett kvantitativt kriterium, enligt vilket kostnaderna för en sådan ombyggnation måste uppgå till en viss procentuell andel av anskaffningsvärdet för byggnaden i fråga, i förevarande fall till minst 30 procent av detta värde, för att mervärdesskatteplikt ska föreligga, innebär ett utnyttjande av denna möjlighet.

49

Av beslutet om hänskjutande framgår att den aktuella byggnaden utgjorde fast egendom som blivit föremål för ombyggnadsarbeten och att kostnaden för dessa arbeten översteg 30 procent av anskaffningsvärdet.

50

Såsom generaladvokaten anför i punkt 69 i sitt förslag till avgörande finns det följaktligen skäl att precisera begreppet ombyggnation i artikel 12.2 i mervärdesskattedirektivet i kvalitativt hänseende.

51

Begreppet ombyggnation definieras inte i mervärdesskattedirektivet.

52

Detta ord är visserligen inte entydigt, vilket bekräftas av de olika språkversionerna av nämnda bestämmelse, däribland den engelska ("conversions"), den tyska ("Umbauten"), den rumänska ("transformări") och den polska versionen ("przebudowa"). Ordet ger emellertid åtminstone uttryck för att byggnaden i fråga ska ha genomgått väsentliga ändringar som syftar till att ändra byggnadens användningsområde eller till att avsevärt ändra användningsvillkoren.

53

Denna tolkning av begreppet ombyggnation har stöd i domstolens praxis, där det har slagits fast att en leverans av fast egendom bestående av mark och en äldre byggnad som håller på att byggas om till en ny byggnad är undantagen från mervärdesskatteplikt, när den äldre byggnaden vid tidpunkten för leveransen endast delvis har rivits och åtminstone delvis fortfarande används som byggnad (dom av den 12 juli 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, punkt 39).

54

Begreppet ombyggnation innefattar således bland annat det fallet att arbeten har slutförts eller är tillräckligt långt framskridna, vilka efter det att de avslutats medför att byggnaden kommer att användas för andra ändamål.

55

Den tolkning av begreppet ombyggnation som gjorts i punkt 52 ovan ligger för övrigt i linje med det mål som eftersträvas med mervärdesskattedirektivet, det vill säga att beskatta transaktioner som syftar till att öka värdet av varan i fråga. Som generaladvokaten i huvudsak har anförts i punkterna 71 och 72 i sitt förslag till avgörande är detta mervärde för nya byggnader resultatet av det arbete det innebär att uppföra dessa. Detta arbete innebär att den fysiska verkligheten väsentligt förändras genom att obebyggd fast egendom, det vill säga icke iordningställd mark, omvandlas till en beboelig byggnad. För äldre byggnader uppstår mervärdet när en väsentlig ombyggnation äger rum, som medför att den äldre byggnaden kan likställas med en ny byggnad.

56

I förevarande fall har begreppet ombyggnation i artikel 12.2 i mervärdesskattedirektivet införlivats med polsk rätt genom att begreppet förbättring används i artikel 2 led 14 i mervärdesskattelagen.

57

Om nationella domstolar tolkar ordet förbättring som synonymt med ordet ombyggnation, i den mening som preciserats i punkt 52 ovan, kan denna terminologiska skillnad inte i sig medföra att mervärdesskattelagen är oförenlig med mervärdesskattedirektivet.

58

Utgifterna för "förbättringen" av den aktuella byggnaden uppgick i förevarande fall till 55 procent av anskaffningsvärdet. Även om en sådan procentuell andel i princip tyder på att ändringarna av byggnaden varit av en sådan omfattning att de kunnat medföra avsevärt ändrade användningsvillkor, ankommer det likväl på den nationella domstolen att utifrån bevisningen i målet bedöma huruvida den "förbättring" som är aktuell i det nationella målet har medfört en väsentlig ändring av denna byggnad i den mening som preciserats i punkt 52 ovan.

59

Av det anförda följer att den hänskjutna frågan ska besvaras enligt följande. Artiklarna 12.1, 12.2 och 135.1 j i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den i det nationella målet, enligt vilken leverans av byggnader undantas från mervärdesskatteplikt endast om det första besittningstagandet av byggnaderna har skett i samband med en beskattningsbar transaktion. Samma bestämmelser ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning, enligt vilken ett sådant undantag från skatteplikt endast medges, när det är fråga om en "förbättring" av en befintlig byggnad, om utgifterna för förbättringen inte överstiger 30 procent av byggnadens anskaffningsvärde, under förutsättning att det nämnda begreppet "förbättring" tolkas på samma sätt som begreppet "ombyggnation" i artikel 12.2 i mervärdesskattedirektivet, det vill säga på så sätt att byggnaden i fråga ska ha genomgått väsentliga ändringar som syftar till att ändra byggnadens användningsområde eller till att avsevärt ändra användningsvillkoren.

Rättegångskostnader

60

Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

Artiklarna 12.1, 12.2 och 135.1 j i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att de utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den i det nationella målet, enligt vilken leverans av byggnader undantas från mervärdesskatteplikt endast om det första besittningstagandet av byggnaderna har skett i samband med en beskattningsbar transaktion. Samma bestämmelser ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning, enligt vilken ett sådant undantag från skatteplikt endast medges, när det är fråga om en "förbättring" av en befintlig byggnad, om utgifterna för förbättringen inte överstiger 30 procent av byggnadens anskaffningsvärde, under förutsättning att det nämnda begreppet "förbättring" tolkas på samma sätt som begreppet "ombyggnation" i artikel 12.2 i direktiv 2006/112, det vill säga på så sätt att byggnaden i fråga ska ha genomgått väsentliga ändringar som syftar till att ändra byggnadens användningsområde eller till att avsevärt ändra användningsvillkoren.

Underskrifter

(*1) Rättegångsspråk: polska.