

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

11 päivänä tammikuuta 2024 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Liite IV – 2 kohta – Tiettyihin työvoimavaltaisiin palveluihin sovellettavat väliaikaiset säännökset – Yksityisasuntojen uudistamis- ja korjauspalveluihin sovellettava alennettu arvonlisäverokanta – Käsite ”yksityisasunnot”

Asiassa C-433/22,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Supremo Tribunal Administrativo (ylin hallintotuomioistuin, Portugal) on esittänyt 8.6.2022 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 30.6.2022, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Autoridade Tributária e Aduaneira

vastaa

HPA – Construções SA,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: kolmannen jaoston puheenjohtaja K. Jürimäe (esittelevä tuomari), joka hoitaa kahdeksannen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit N. Jääskinen ja M. Gavalec,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Portugalin hallitus, asiamiehinään P. Barros da Costa, C. Bento ja A. Rodrigues,

– Euroopan komissio, asiamiehinään M. Björkland ja I. Melo Sampaio,

kuultuaan julkisasiamiehen 7.9.2023 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) liitteessä IV olevan 2 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Autoridade Tributária e Aduaneira

(vero- ja tulliviranomainen, Portugali; jäljempänä veroviranomainen) ja HPA – Construções SA (jäljempänä HPA) ja joka koskee kyseisen yhtiön suorittamiin tiettyjen kiinteistöjen entisöintipalveluihin sovellettavaa arvonlisäverokantaa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiiviin sisältyy VIII osasto, jonka otsikko on ”Verokannat” ja joka sisältää 2 luvun, jonka otsikko on ”Verokantojen rakenne ja tasot” ja johon sisältyvät muun muassa 96 ja 98 artikla.

4 Kyseisen direktiivin 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 Direktiivin 98 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”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 Mainitun direktiivin VIII osastoon sisältyy 3 luku, jonka otsikko on ”Tiettyihin työvoimavaltaisiin palveluihin sovellettavat väliaikaiset säännökset” ja johon sisältyvät muun muassa arvonlisäverodirektiivin 106 ja 107 artikla. Pääasian tosiseikkojen tapahtumisen jälkeen kyseisen direktiivin 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).

7 Arvonlisäverodirektiivin 106 artiklassa säädetään 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.”

8 Kyseisen direktiivin 107 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 106 artiklassa tarkoitettujen palvelujen on täytettävä seuraavat edellytykset:

- a) niiden on oltava työvoimavaltaisia;
- b) niitä on tarjottava laajalti suoraan lopullisille kuluttajille;

— —”

9 Mainitun direktiivin liitteessä IV on luettelo saman direktiivin 106 artiklassa tarkoitetuista

palveluista. Kyseisen liitteen 2 kohta kuuluu seuraavasti:

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

Portugalin oikeus

10 Arvonlisäverolain (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin (jäljempänä arvonlisäverolaki), 18 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verokannat ovat seuraavat:

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

— —

c) muiden tuontien, tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten osalta verokanta on 21 prosenttia.”

11 Arvonlisäverolain liitteenä olevan luettelon I 2.24 kohdassa säädetään 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 pienoisgolfkentistä ja vastaavista rakennelmista, tai osan tällaisista tiloista.

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

12 Veroviranomainen on antanut arvonlisäverolain liitteenä olevan luettelon kyseisessä kohdassa käytetyn ilmaisun ”asuinkäyttöön tarkoitetut kiinteistöt ja niiden itsenäiset osat” osalta hallinnollisia ohjeita, muun muassa 7.8.2000 päivätyn yleiskirjeen nro 30025. Kyseisen yleiskirjeen mukaan kiinteistöä katsotaan käytettävän asuintarkoituksiin, ”jos sitä käytetään tosiasiallisesti yksityisasuntona töiden alkaessa ja edelleen niiden päätyttyä”.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

13 HPA on kaupallinen yhtiö, jonka toimialana on muun muassa rakennusalan palvelujen suorittaminen ja rakennusurakoiden toteuttaminen. Kyseinen yhtiö teki vuonna 2007 viisi rakennusurakkasopimusta kaupunkialueella sijaitsevien rakennusten kunnostamiseksi kolmen kaupallisen yhtiön kanssa, jotka omistivat kyseisissä sopimuksissa tarkoitettujen töiden kohteena olleet kiinteistöt.

14 HPA sovelsi kyseisten sopimusten perusteella suoritettuja uudistamis- ja korjauspalveluja koskevissa laskuissa arvonlisäverolain liitteenä olevan luettelon I 2.24 kohdan mukaista 5 prosentin alennettua verokantaa.

15 Direção de Finanças de Lisboa (Lissabonin verotoimiston verotarkastusyksikkö, Portugali) teki 19.1.2011 HPA:ta koskevan verotarkastuksen, joka käsitti verovuoden 2007. Tämän tarkastuksen tarkoituksena oli selvittää, täyttyivätkö alennettua verokannan soveltamisen edellytykset ja erityisesti edellytys siitä, että palvelujen suorittamisen kohteena ovat asuinkäyttöön

käytettävät kiinteistöt.

16 Serviço de Finanças de Sintra-1 (verotoimisto Sintra-1, Portugali) katsoi kyseisen tarkastuksen päätteeksi, ettei HPA ollut oikeutettu alennettuun verokantaan, ja osoitti sille 10.5.2011 jälkiverotuspäätöksen, jossa määrättiin maksettavaksi 374 750,77 euron suuruinen arvonlisäveron lisämäärä.

17 HPA nosti jälkiverotuspäätöksestä kanteen Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintrassa (hallinto- ja verotuomioistuin, Sintra, Portugali). Mainittu tuomioistuin hyväksyi kanteen 26.6.2020 antamallaan tuomiolla ja kumosi jälkiverotuspäätöksen. Veroviranomainen valitti kyseisestä tuomiosta Supremo Tribunal Administrativo (ylin hallintotuomioistuin, Portugali), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin.

18 Veroviranomainen väittää kyseisessä tuomioistuimessa, että arvonlisäverolain liitteenä olevan luettelon I 2.24 kohtaa, sellaisena kuin sitä on tulkittu 7.8.2000 päivätyssä yleiskirjeessä nro 30025, sovelletaan ainoastaan sellaisten kiinteistöjen uudistamispalveluihin, joita tosiasiallisesti käytetään asuntona sekä ennen kyseisten palvelujen suorittamista että sen jälkeen. Arvonlisäverolain liitteenä olevan luettelon I 2.24 kohdassa säädettyä alennettua arvonlisäverokantaa ei näin ollen voida soveltaa sellaisten kiinteistöjen uudistamispalveluihin, jotka, kuten tämän tuomion 13 kohdassa tarkoitettujen viiden rakennusurakkasopimuksen kohteena olleet kiinteistöt, on ainoastaan ”tarkoitettu” asumiseen, siten, että niille on annettu lupa asuinkäyttöön mutta niissä ei tosiasiallisesti asuta kyseisten palvelujen suoritushetkellä.

19 Koska arvonlisäverolain liitteenä olevan luettelon I 2.24 kohdalla on saatettu arvonlisäverodirektiivin liitteessä IV oleva 2 kohta osaksi Portugalin oikeutta, kyseinen tuomioistuin katsoo, että on tarpeen pyytää unionin tuomioistuinta tulkitsemaan viimeksi mainittua säännöstä. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan on erityisesti selvennettävä, millä edellytyksillä uudistamispalvelut ovat oikeutettuja alennettuun verokantaan, jota sovelletaan arvonlisäverodirektiivin kyseisessä säännöksessä tarkoitettuun ”yksityisasuntojen uudistamiseen ja korjaukseen”.

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa tältä osin, että unionin tuomioistuin on katsonut 5.5.2022 antamassaan tuomiossa DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355) yhtäältä, että arvonlisäverodirektiivin liitteessä IV oleva 2 kohta kattaa kaksi erillistä toimintaa eli korjauksen ja uudistamisen, ja toisaalta, että sitä sovelletaan yksityisasuntoihin eli sellaisiin kiinteistöihin, joita käytetään yksityiseen asumiseen ja joita ei käytetä kaupallisiin tarkoituksiin, palvelutarkoituksiin tai tilapäiseen asumiseen, esimerkiksi hotellina. Unionin tuomioistuin ei kuitenkaan ole ottanut kantaa käsitteen ”yksityisasunnot” tulkintaan.

21 Supremo Tribunal Administrativo on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”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?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin liitteessä IV olevaa 2 kohtaa tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen

yksityisasuntojen korjaus- ja uudistamispalveluihin edellyttää, että kyseisiä asuntoja käytetään tosiasiallisesti asuntona näiden toimenpiteiden toteuttamisajankohtana.

23 Arvonlisäverodirektiivin liitteessä IV olevassa 2 kohdassa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 106 artiklan kanssa, sallittiin siihen asti, kunnes kyseinen direktiivi kumottiin direktiivillä 2009/47, se, että jäsenvaltiot soveltavat alennettua arvonlisäverokantaa palveluihin, jotka liittyvät ”yksityisasuntojen uudistami[seen] ja korjau[kseen] lukuun ottamatta tarvikkeita, jotka muodostavat merkittävän osan palvelusuorituksen arvosta”.

24 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 sekä sen tavanomaisen merkityksen mukaan, joka näillä käsitteillä on yleiskielessä, ottamalla samalla huomioon asiayhteys, jossa niitä käytetään, ja sen lainsäädännön tavoitteet, johon ne kuuluvat (tuomio 5.5.2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C?218/21, EU:C:2022:355, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Ensinnäkin kyseisessä säännöksessä käytettyjen sanojen ja erityisesti ilmaisun ”yksityisasunnot” tavanomaisesta merkityksestä on todettava, 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 ja hotelleihin, nähden (tuomio 5.5.2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C?218/21, EU:C:2022:355, 34 kohta).

26 Tästä seuraa, että arvonlisäverodirektiivin liitteessä IV olevassa 2 kohdassa tarkoitettujen uudistamis- ja korjauspalvelujen on koskettava yksityiseen asumiseen käytettävää kiinteistöä, kun taas palvelut, jotka liittyvät muihin tarkoituksiin, kuten kaupallisiin tarkoituksiin, käytettävään kiinteistöön, eivät kuulu tämän säännöksen soveltamisalaan (tuomio 5.5.2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C?218/21, EU:C:2022:355, 35 kohta).

27 Siltä osin kuin tämän tuomion 25 ja 26 kohdassa tarkoitettun oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverodirektiivin liitteessä IV olevassa 2 kohdassa tarkoitettut palvelut liittyvät kiinteistöihin, joissa asuu yksi tai useampi henkilö ja joita käytetään yksityiseen asumiseen, kyseisen säännöksen sanamuodosta ilmenee selvästi, että siinä viitataan kyseisten kiinteistöjen tosiasialliseen käyttöön asumistarkoituksiin. Sekä asumisen käsite että kiinteistön käyttöä koskeva vaatimus viittaavat näet sen konkreettiseen käyttöön.

28 Arvonlisäverodirektiivin liitteessä IV olevan 2 kohdan sanamuodon perusteella on siis katsottava, että yhtäältä kiinteistö, jolle on myönnetty lupa asuinkäyttöön mutta jota ei ole tosiasiallisesti käytetä tähän tarkoitukseen ajankohtana, jolloin kyseessä olevat uudistamis- tai korjauspalvelut suoritetaan, ei kuulu kyseisen säännöksen soveltamisalaan. Toisaalta mainitun säännöksen soveltamisalan ulkopuolelle jäävät sellaiset uudistamis- tai korjauspalvelut, jotka koskevat kiinteistöjä, joita niiden omistaja käyttää näiden palvelujen suorittamisajankohtana kaupallisiin tarkoituksiin tai investointeihin.

29 Toiseksi arvonlisäverodirektiivin liitteessä IV olevan 2 kohdan asiayhteys tukee tulkintaa, jonka mukaan alennettua arvonlisäverokantaa sovelletaan ainoastaan sellaisiin uudistamis- ja korjauspalveluihin, jotka koskevat kiinteistöjä, joita käytetään tosiasiallisesti asumistarkoituksiin.

30 Koska kyseinen säännös mahdollistaa alennetun arvonlisäverokannan soveltamisen, se merkitsee yleisen verokannan soveltamista koskevaan periaatteeseen kohdistuvaa poikkeusta ja sitä on näin ollen tulkittava suppeasti (ks. vastaavasti tuomio 19.12.2019, Segler-Vereinigung

31 Lisäksi arvonlisäverodirektiivin 106 ja 107 artiklasta yhdessä luettuina ilmenee, että jotta alennettua arvonlisäverokantaa voitaisiin soveltaa kyseisen direktiivin liitteessä IV olevassa 2 kohdassa lueteltuihin palveluihin, niitä on tarjottava laajalti suoraan lopullisille kuluttajille. Uudistamis- tai korjauspalvelua, joka suoritetaan yhtiölle tai luonnolliselle henkilölle, joka omistaa asuinkäyttöön tarkoitetun asunnon, jota ei kuitenkaan tosiasiallisesti käytetä asuinkäyttöön, ei voida katsoa suoritettuna lopulliselle kuluttajalle, kuten ei myöskään uudistamispalvelua, joka suoritetaan yhtiölle tai luonnolliselle henkilölle, joka elinkeinotoiminnassaan käyttää kiinteistöä kaupallisiin tarkoituksiin eikä asuntona.

32 Kolmanneksi on todettava, että – kuten julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen 31–33 kohdasta ilmenee – arvonlisäverodirektiivin liitteessä IV olevan 2 kohdan tulkitseminen siten, että ainoastaan sellaiset uudistamis- ja korjauspalvelut, joiden kohteena ovat kiinteistöt, joissa tosiasiallisesti asuttiin rakennustöiden suorittamishetkellä, kuuluvat kyseisen säännöksen soveltamisalaan, on yhdenmukainen niiden tavoitteiden kanssa, joihin alennetun verokannan käyttöönotolla pyritään ja joiden tarkoituksena on hyödyttää kuluttajaa.

33 Elinkeinonharjoittajan, jolla on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero, kannalta on nimittäin merkityksetöntä, verotetaanko uudistamis- tai korjauspalveluja yleisen verokannan mukaan vai alennetun verokannan mukaan, koska elinkeinonharjoittaja vapautuu joka tapauksessa näihin suorituksiin liittyvästä verosta käyttämällä arvonlisäveron vähennysoikeuttaan. Sitä vastoin alennetun verokannan soveltaminen näihin suorituksiin hyödyttää lopullista kuluttajaa, joka tosiasiallisesti asuu töiden kohteena olevassa kiinteistössä ja jolla ei ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa.

34 Mainittu kuluttaja voi näin ollen kyseisen alennetun verokannan soveltamisen ansiosta hankkia tosiasiallisesti asumistarkoituksiin käyttämänsä asunnon uudistamis- ja korjauspalveluja pienemmin kustannuksin kuin mitä hänelle aiheutuisi, jos näitä palveluja verotettaisiin yleisen verokannan mukaan. Ratkaiseva seikka arvioitaessa, saako kuluttaja käyttää oikeutta alennetun arvonlisäverokannan soveltamiseen, on se, että kustannusten syntymisajankohtana kuluttaja tosiasiallisesti käyttää kiinteistöä asuntonaan.

35 Neljänneksi on vielä täsmennettävä, että jotta voitaisiin katsoa, että kiinteistössä tosiasiallisesti asutaan, ei ole välttämätöntä, että kiinteistössä asuu rakennustöiden aikana henkilöitä, jotka oleskelevat siellä pysyvästi tai tilapäisesti. Yhtäältä kiinteistön tosiasiallinen käyttötarkoitus asumistarkoituksiin ei muutu sen vuoksi, että kiinteistöä käytetään vain muutamien ajanjaksojen ajan vuodesta. Toisaalta se, että yksityisasunto on tyhjiillään tietyn ajanjakson, ei muuta sen luonnetta yksityisasuntona.

36 Edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin liitteessä IV olevaa 2 kohtaa on tulkittava siten, että se ei ole esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen yksityisasuntojen korjaus- ja uudistamispalveluihin edellyttää, että kyseisiä asuntoja käytetään tosiasiallisesti asuntona näiden toimenpiteiden toteuttamisajankohtana.

Oikeudenkäyntikulut

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

tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

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

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY liitteessä IV olevaa 2 kohtaa

on tulkittava siten, että

se ei ole esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen yksityisasuntojen korjaus- ja uudistamispalveluihin edellyttää, että kyseisiä asuntoja käytetään tosiasiallisesti asuntona näiden toimenpiteiden toteuttamisajankohtana.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: portugali.