

62016CC0308

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA

4 päivänä heinäkuuta 2017 (1)

Asia C-308/16

Kozuba Premium Selection sp. z o.o.

vastaan

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

(Ennakkoratkaisupyyntö – Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola))

Ennakkoratkaisumenettely – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Rakennuksen tai rakennuksen osan ja siihen liittyvän maapohjan luovutusten vapauttaminen verosta – Direktiivi 2006/112/EY – 135 artiklan 1 kohdan j alakohta – 12 artiklan 1 kohdan a alakohta ja 2 kohta – Ensimmäisen käyttöönoton käsite – Muutostöiden käsite

1.

Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) esittää direktiivin 2006/112/EY (2) tulkintaan liittyvän ennakkoratkaisukysymyksen, joka koskee rakennuksen tai sen osan ja siihen liittyvän maapohjan luovutuksesta kannettavaa arvonlisäveroa. (3)

2.

Direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan j alakohdassa vapautetaan arvonlisäverosta kyseisen kiinteän omaisuuden luovutukset, ”paitsi 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa mainituissa tapauksissa”. Lähtökohtaisesti siis rakennuksen ”luovutus – – ennen sen ensimmäistä käyttöönottoa” on arvonlisäveron alainen eikä siitä vapautettu toimi, koska tätä tapausta tarkastellaan edempänä mainituista säännöksistä jälkimmäisessä. Sitä vastoin arvonlisäveroa ei makseta, kun on kyse saman rakennuksen ensimmäistä seuraavista luovutuksista.

3.

Edempänä kuvattu veronalaisuutta ja verosta vapauttamista koskeva tilanne voi kuitenkin muuttua, koska direktiivin 2006/112 12 artiklan 2 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat sekä i) ”vahvistaa yksityiskohtaiset säännöt 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetun perusteen soveltamisesta rakennuksen muutostöihin” että ii) ”soveltaa muita perusteita kuin ensimmäistä käyttöönottoa” tietyissä tapauksissa.

4.

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii lähinnä, onko Puolan lainsäädäntö, jolla saatetaan direktiivin 2006/112 tämä osa (siltä osin kuin se koskee sekä ensimmäisen käyttöönoton että rakennuksen muutostöiden käsitteitä) osaksi sen oikeusjärjestystä, tämän direktiivin mukainen.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

Direktiivi 2006/112

5.

Direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

a)

verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta;

— —”

6.

Direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

7.

Direktiivin 12 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat pitää verovelvollisena jokaista, joka satunnaisesti suorittaa 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuun toimintaan liittyviä liiketoimia, erityisesti jonkin seuraavista liiketoimista:

a)

rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen ennen sen ensimmäistä käyttöönottoa;

b)

rakennusmaan luovutus.

2. Edellä 1 kohdan a alakohdassa ’rakennuksella’ tarkoitetaan kiinteästi maapohjaan perustettua rakennelmaa.

Jäsenvaltiot voivat vahvistaa yksityiskohtaiset säännöt 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetun perusteen soveltamisesta rakennuksen muutostöihin, ja määritellä mitä ilmaisulla 'siihen liittyvä maapohja' tarkoitetaan.

Jäsenvaltiot voivat soveltaa muita perusteita kuin ensimmäistä käyttöönottoa, kuten esimerkiksi kiinteistön valmistumisen ja ensimmäisen luovutuksen välistä aikaa, jos tämä aika ei ole pidempi kuin viisi vuotta, tai ensimmäisen käyttöönoton ja sitä seuraavan luovutuksen välistä aikaa, jos tämä aika ei ole pidempi kuin kaksi vuotta.

— —”

8.

Direktiivin 14 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. 'Tavaroiden luovutuksella' tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

— —”

9.

Direktiivin 135 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

— —

j)

rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen, paitsi 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa mainituissa tapauksissa;

— —”

B Puolan oikeus

Laki tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta (4)

10.

Arvonlisäverolain 2 §:n 14 kohdassa esitetään seuraavat määritelmät:

”'Ensimmäisellä käyttöönotolla' tarkoitetaan veronalaisten toimien toteuttamisen yhteydessä tapahtuvaa rakennuksen, rakennelman tai sen osien käyttöön antamista ensimmäiselle hankkijalle tai ensimmäiselle käyttäjälle sen jälkeen, kun rakennus, rakennelma tai sen osat

a)

on rakennettu tai

b)

kun niitä on paranneltu, jos tuloverosäännöksissä tarkoitettujen parannustöiden kustannukset olivat vähintään 30 prosenttia lähtöarvosta”.

11.

Arvonlisäverolain 43 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verosta vapautettuja ovat:

— —

10)

rakennuksen, rakennelman ja sen osien luovutus lukuun ottamatta tapauksia, joissa

a)

luovutus tapahtuu ensimmäisen käyttöönoton yhteydessä tai ennen ensimmäistä käyttöönottoa

b)

rakennuksen, rakennelman tai sen osien ensimmäisen käyttöönoton ja luovutuksen välinen aika on alle kaksi vuotta

— —”

II Pääasian tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymys

12.

Kozuba Premium Selection sp. z o.o. (jäljempänä Kozuba) (5) teki 17.9.2005 päätöksen osakepääomansa korottamisesta. Samana päivänä yksi osakkeenomistajista saattoi vuonna 1992 rakennetun asuinrakennuksen (kesäasunnon) osaksi yhtiötä.

13.

Vuonna 2006 rakennus ajanmukaistettiin ”mallitaloksi” ja mukautettiin Kozuban harjoittaman liiketoiminnan tarpeisiin. Muutostöiden kustannukset olivat 55 prosenttia rakennuksen lähtöarvosta. (6)

14.

Rakennus kirjattiin 31.7.2007 itsenäisenä eränä Kozuban käyttöomaisuusluetteloon (”mallitalo”), ja kirjaus oli voimassa 15.1.2009 saakka. Viimeksi mainittuna päivänä rakennus poistettiin käyttöomaisuudesta ja myytiin sen jälkeen kolmannelle osapuolelle.

15.

Kozuban mukaan rakennuksen myynti sen kunnostamisen jälkeen tarkoitti arvonlisäverotettavan tapahtuman toteutumista. Koska kyseinen rakennus ei kuitenkaan ollut uusi, kyseessä oli arvonlisäverosta vapautettu myynti, ja siksi yhtiö ei ilmoittanut sitä arvonlisäveron itseverotusjärjestelmässä.

16.

Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (verotarkastusviraston johtaja, Puola) teki 12.4.2013 vuoden 2009 ensimmäiseltä neljännekseltä Kozubaa koskevan arvonlisäveron maksuunpanopäätöksen, jossa se korotti veron perustetta rakennuksen myyntihinnan määrällä.

17.

Veroviranomainen katsoo lähinnä seuraavaa: a) arvonlisäverolain 43 §:n 1 momentin 10 kohdan mukaan verosta voidaan vapauttaa vain rakennuksen "ensimmäisen käyttöönoton" jälkeen tapahtuneet siirrot; ja b) arvonlisäverolain 2 §:n 14 kohdan mukaan "ensimmäinen käyttöönotto" tapahtuu vasta veronalaisen toimen jälkeen. Vaikka rakennus osoitettiin yhtiön oman liiketoiminnan tarpeisiin 31.7.2007, sen "ensimmäinen käyttöönotto" ei tapahtunut kyseisenä päivänä, koska se ei liittynyt veronalaisen toimen toteuttamiseen. Tällä perusteella rakennuksen "ensimmäinen käyttöönotto" oli tapahtunut sen myyntiajankohtana, toisin sanoen 15.1.2009.

18.

Kozuba riitautti 17.5.2013 edellä mainitun päätöksen, jonka Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (Varsovan veroviraston johtaja, Puola) vahvisti 30.7.2013.

19.

Kozuba nosti kanteen mainitusta päätöksestä Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Varsovan alueellinen hallintotuomioistuin, Puola), joka hylkäsi kanteen 22.5.2014 antamassaan tuomiossa. (7)

20.

Yhtiö valitti tuomiosta Naczelny Sąd Administracyjnyyn, joka on epävarma siitä, onko ensimmäisen käyttöönoton liittyvä veronalaiseen toimeen, kuten arvonlisäverolain 2 §:n 14 kohdassa säädetään, vai liittyykö kyseinen käsite päinvastoin rakennuksen tosiasialliseen käyttöönottoon riippumatta siitä, edeltääkö sitä tällainen veronalainen toimi. Ensiksi mainitun tapauksen osalta kyseinen tuomioistuin viittaa kansallisen säännöksen mahdolliseen yhteensopimattomuuteen direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan j alakohdan kanssa, koska sillä rajoitetaan aiheettomasti oikeutta verovapautukseen.

21.

Kansallinen tuomioistuin lähtee siitä, että direktiivin 2006/112 edellä mainitun 135 artiklan 1 kohdan j alakohdassa, jossa viitataan sen 12 artiklan 1 kohdan a alakohtaan, määritellään verovapautus ensimmäisen käyttöönoton käsitteen avulla mutta ei määritellä tätä käsitettä.

22.

Arvonlisäverolain 2 §:n 14 kohdan mukaan kyseessä ei ole ensimmäinen käyttöönotto, kun rakennuksen rakentaminen tai ajanmukaistaminen tehdään omia tarkoituksia varten ja sitä käyttää rakennuttaja. Kun rakennuksen luovutus ei tapahdu veronalaisen toimen nojalla, arvonlisäverolain 43 §:n 1 momentin 10 kohdan mukaista verovapautusta ei voida soveltaa. Näin voi olla esimerkiksi silloin, kun rakennus myydään kymmenen vuotta tosiasiallisen käyttöönoton jälkeen. Tämän seurauksena veronalaisuus (toisin sanoen vapautuksen puuttuminen) koskee paitsi uusia myös vanhoja rakennuksia, jos verovelvollinen rakentaa tai kunnostaa viimeksi mainitut rakennukset omaa käyttöä varten.

23.

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epävarma myös siitä, onko arvonlisäverolain 2 §:n 14 kohdan b alakohta direktiivin 2006/112 mukainen, koska kyseisen säännöksen mukaan rakennuksen muutostöiden tapauksessa kyse on ensimmäisestä käyttöönotosta vain, jos ajanmukaistamisen kustannukset ovat vähintään 30 prosenttia rakennuksen lähtöarvosta.

24.

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, että kyseisen säännöksen mukaan arvonlisäverosaatava voidaan periä (ilman vapautusta) aina, kun suoritetaan tällaisia rakennustöitä ja kunnostettu rakennus siirretään edelleen. Sen mielestä Puolan oikeudessa ei täsmennetä, mistä ajankohdasta lähtien ja millaisella aikavälillä (vähintään 30 prosenttia lähtöarvosta olevien) kustannusten määrä on laskettava, jotta voidaan katsoa kyseessä olevan ensimmäinen käyttöönotto.

25.

Näin ollen Naczelny Sąd Administracyjny on esittänyt seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 135 artiklan 1 kohdan j alakohtaa tulkittava siten, että sen kanssa ristiriidassa on sellainen kansallinen säännös (tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain [Ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U. nro 54, järjestysnumero 535; jäljempänä arvonlisäverolaki], sellaisena kuin se on muutettuna, 43 §:n 1 momentin 10 kohta), jonka mukaan rakennuksen, rakennelman tai sen osien luovutus on vapautettu arvonlisäverosta lukuun ottamatta tapauksia, joissa

a)

luovutus tapahtuu ensimmäisen käyttöönoton yhteydessä tai ennen ensimmäistä käyttöönottoa,

b)

rakennuksen, rakennelman tai sen osien ensimmäisen käyttöönoton ja luovutuksen välinen aika on alle kaksi vuotta,

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

a)

on rakennettu tai

b)

kun niitä on paranneltu, jos tuloverosäännöksissä tarkoitettujen parannustöiden kustannukset olivat vähintään 30 prosenttia lähtöarvosta?”

III Asian käsittelyn vaiheet unionin tuomioistuimessa

26.

Ennakkoratkaisupyyntö saapui unionin tuomioistuimen kirjaamoon 30.5.2016.

27.

Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Puolan hallitus ja Euroopan komissio. Istuntoa asianosaisten kuulemiseksi ei katsottu tarpeelliseksi järjestää.

IV Tiivistelmä osapuolten lausumista

28.

Puolan hallituksen mielestä direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan j alakohdassa ei määritellä ensimmäisen käyttöönoton käsitettä eikä viitata jäsenvaltioiden lainsäädännössä mahdollisesti esitettyihin määritelmiin. Kyseessä on siis unionin oikeuden itsenäinen käsite, jota on tulkittava yhtenäisesti, jotta vältetään eroavaisuudet arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa eri jäsenvaltioissa. (8)

29.

Kyseistä säännöstä on tulkittava asiayhteytensä sekä direktiivin 2006/12 systematiikan ja tavoitteen perusteella, ottaen erityisesti huomioon vapautuksen tarkoitus. Vaikka vapautuksia on unionin tuomioistuimen mukaan poikkeuksena veronalaisuutta koskevasta pääsäännöstä tulkittava suppeasti, (9) tämän tulkintaperusteen nojalla ei voida saattaa kyseenalaiseksi vapautuksen vaikutuksia.

30.

Puolan hallituksen näkökulmasta rakennuksen rakentaminen tai perusteellinen kunnostaminen tuovat arvonlisän, jota on verotettava arvonlisäverollisen liiketoimen nimenomaisella toteuttamishetkellä. (10) Se katsoo, että riippumatta ajanjaksosta, jonka ajan rakennuksen rakennuttaja tai muutostöiden suorittaja on käyttänyt sitä omiin tarkoituksiinsa, tätä arvonlisää on verotettava rakennuksen myyntihetkellä.

31.

Puolan hallitus väittää, että kun joko uuden tai kunnostetun rakennuksen luovutusta (veronalainen toimi) ei ole saatettu päätökseen, sitä pidetään direktiivin 2006/112 mukaan vielä uutena rakennuksena. Ensimmäisen käyttöönoton yhdistäminen pelkkään tosiasialliseen käyttöönottoon saattaisi kyseenalaiseksi tämän direktiivin perusperiaatteiden ominaislaadun ja mahdollistaisi vapautuksen väärinkäytöstä johtuvat petokset.

32.

Sen mahdollisuuden osalta, että jäsenvaltiot vetoavat muihin perusteisiin kuin ensimmäiseen käyttöönottoon, Puolan hallitus kiinnittää huomiota direktiivin 2006/112 12 artiklan 2 kohdassa mainittuihin kahteen tapaukseen. Jos valtio noudattaa ”ensimmäisen käyttöönoton ja sitä seuraavan luovutuksen välistä aikaa” koskevaa perustetta, veroa on kannettava paitsi ensimmäisen käyttöönoton yhteydessä tapahtuvasta alkuperäisestä luovutuksesta myös kahden vuoden kuluessa tapahtuvasta seuraavasta luovutuksesta. Muussa tapauksessa alkuperäinen luovutus ensimmäisen käyttöönoton yhteydessä olisi vapautettu verosta, mutta kahden vuoden kuluessa kyseisestä ensimmäisestä luovutuksesta tapahtuva seuraava luovutus puolestaan ei.

33.

Siitä mahdollisuudesta, että ensimmäinen käyttöönotto tapahtuisi kiinteistön kunnostuksen jälkeen, Puolan hallitus korostaa, että unionin tuomioistuin hyväksyy tämän mahdollisuuden. (11) Sen mukaan kansalliset säännökset eivät ylitä direktiivin 2006/112 12 artiklan 2 kohdassa säädettyjä arviointipuitteita, koska Puolan lainsäätäjän vahvistama menojen määrä sisältää luovutuksessa syntyvän huomattavan arvonlisän.

34.

Komissio katsoo, että vaikka vapautuksia on tutkittava suppeasti, tämä ei voi johtaa siihen, ettei vapautuksella itsessään olisi seurauksia. Käsiteltävässä asiassa kansallinen laki voisi johtaa siihen, että vanhat rakennukset ovat arvonlisäveron alaisia, mikä on vastoin direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan j alakohdan tarkoitusta ja systematiikkaa.

35.

Koska ensimmäisen käyttöönoton käsitettä ei ole määritelty direktiivissä 2006/112, komissio katsoo, että se on ymmärrettävä tavanomaisessa merkityksessään siten, että sillä tarkoitetaan yksinkertaisesti rakennuksen käyttöä. Ei siis edellytetä, että käyttöä edeltäisi veronalainen toimi. Tämä Puolan oikeudella käyttöön otettu ehto aiheuttaa rajoituksen, joka on vastoin direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan j alakohtaa, luettuna yhdessä sen 12 artiklan kanssa.

36.

Kiinteistöjen muutostöiden osalta komissio korostaa, että direktiivin 2006/112 12 artiklan 2 kohdan (toisen alakohdan) mukaan jäsenvaltiot voivat vahvistaa ensimmäisen käyttöönoton merkityksen näiden liiketoimien yhteydessä, kuten unionin tuomioistuin on vahvistanut tuomiossa Gemeente 's-Hertogenbosch. (12)

37.

Komission mielestä muutostöihin liittyvä edellytys, jonka mukaan niiden kustannusten on oltava yli 30 prosenttia rakennuksen lähtöarvosta, on nimenomaisesti tämän perusteen tulkinta. Jälleenrakennustöiden on oltava niin laajoja, että niiden tulos vastaa uutta rakennusta, ja näin ollen ensimmäisen käyttöönoton käsitettä on sovellettava paitsi kiinteistön alkuperäisiin rakennustöihin myös sen kaikkiin muutostöihin.

38.

Komissio ei kuitenkaan ole vakuuttunut siitä, että Puolan oikeudessa esitetty muutostöiden määritelmä on yhteensopiva direktiivin 2006/112 kanssa. Sen mielestä muutostyö tarkoittaa merkittävien muutosten tekemistä eikä pelkkiä uudistus- ja kunnossapitotöitä, jotka lainsäädännön mukaan näyttävät kuuluvan tämän käsitteen piiriin.

V Asian arviointi

39.

Direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan j alakohdassa vapautetaan arvonlisäverosta rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen, (13) ”paitsi 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa mainituissa tapauksissa”. Koska viimeksi mainitussa säännöksessä viitataan ennen ensimmäistä käyttöönottoa tapahtuvaan luovutukseen, sitä seuraavat saman rakennuksen luovutukset on vapautettava arvonlisäverosta.

40.

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää kahdenlaisia epäilyjä. Yhtäältä ne koskevat Puolan oikeudessa esitettyä ensimmäisen käyttöönoton määritelmää, joka rajoittaa kohtuuttomasti vapautuksen tehokkuutta. Koska mainittu käsite liittyy arvonlisäverolain mukaan veronalaisten toimien toteuttamiseen, saattaa käydä niin, että uuden rakennuksen omistaja tai rakennuttaja käyttää sitä (ottaa sen käyttöön) ilman siihen liittyvää veronalaista toimea. Tästä seuraa, että kun rakennuttaja siirtää rakennuksen edelleen vuosia myöhemmin, vapautusta ei sovelleta ja myynnistä peritään arvonlisävero, vaikka kyse ei ole enää uudesta rakennuksesta.

41.

Toisaalta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii – kun otetaan huomioon arvonlisäverolaissa rakennusten muutostöistä esitetyn määritelmän sanamuoto (joka estää vapautuksen soveltamisen joidenkin rakennusten myöhempiin luovutuksiin) –, noudatetaanko direktiivin 2006/112 12 artiklaa.

A Ensimmäisen käyttöönoton käsite

42.

”Tavaroiden luovutuksella” tarkoitetaan direktiivin 2006/112 14 artiklan 1 kohdan mukaan ”aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa”. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ”kuudennen direktiivin (14) 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettulla tavaroiden luovutuksen käsitteellä ei – – tarkoiteta omistusoikeuden siirtoa sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyissä muodoissa vaan sillä tarkoitetaan kaikkia yhden osapuolen toteuttamia aineellisen omaisuuden siirtotoimenpiteitä, joilla toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin tämä olisi sen omistaja”. (15)

43.

Direktiivin 2006/112 mukaan yleisiä edellytyksiä arvonlisäverovelvollisuuden (9 artiklan 1 kohta) toteutamiselle ovat taloudellisen toiminnan harjoittamisen ammattimaisuus ja jatkuvaluonteisuus. Näitä edellytyksiä kuitenkin laajennetaan kiinteistöjä koskevien liiketoimien osalta, sillä direktiivin mukaan jäsenvaltiot voivat pitää verovelvollisena myös jokaista, joka satunnaisesti suorittaa sen 12 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaisia liiketoimia.

44.

Näin ollen rakennustoimintaa jatkuvaluonteisesti harjoittava on verovelvollinen direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan nojalla. Satunnaisesti rakennustoimintaa harjoittava on puolestaan verovelvollinen saman direktiivin 12 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla edellyttäen, että jäsenvaltio on käyttänyt oikeuttaan laajentaa direktiivin henkilöllistä soveltamisalaa. Ellei näin ole, satunnaisen rakennuttajan suorittama luovutus ei ole veronalainen toimi.

45.

Direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan j alakohdassa säädetyllä vapautuksella viitataan saman direktiivin 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuun tilanteeseen. Tästä seuraa, että tämän viittauksen mukaan rakennusten luovutukset on vapautettu verosta, lukuun ottamatta direktiivin edellä toistetun 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa mainittuja luovutuksia. Tätä poikkeusta sovelletaan riippumatta siitä, onko jäsenvaltio käyttänyt oikeuttaan sisällyttää verovelvollisuuden piiriin satunnaiset rakennuttajat.

46.

Direktiivin 135 artiklan 1 kohdan j alakohta ja 12 artiklan 1 kohdan a alakohta on sovitettava yhteen siten, että otetaan huomioon toiminnan tarkoitus. Näin ollen on tarkasteltava sitä, onko rakennuksen luovutus tapahtunut ennen sen ensimmäistä käyttöönottoa vai sen jälkeen. Vaikka valtio ei olisi laajentanut verovelvollisen asemaa koskemaan satunnaista rakennuttajaa, on kuitenkin niin, että kun on tapahtunut luovutus, jota seuraa direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettun verovelvollisen suorittama ensimmäinen käyttöönotto, myöhemmät luovutukset on yleisesti vapautettu verosta.

47.

Vapautuksen painavimpana syynä on se, että edelleen siirrettävät rakennukset eivät ole uusia. (16) Rakennuksen (joka ei enää ole uutena vaan käytettynä hankittu) toisesta ja sitä seuraavista luovutuksista ei enää makseta arvonlisäveroa, mikä on arvonlisäverojärjestelmän mukaista. Tämä todettiin 4.10.2001 annetussa tuomiossa Goed Wonen, jossa vahvistettiin, että verottaminen ei ole tarpeen silloin, kun ”uusi rakennus myydään edelleen sen jälkeen, kun se on ensimmäistä kertaa luovutettu kuluttajalle” ja kun kyseinen luovutus tapahtuu ”rakennuksen valmistusprosessin päättyttyä”. (17)

48.

Arvonlisäveron logiikan mukaista on verottaa taloudellista toimintaa, joka johtaa arvonlisäykseen. Kiinteistöjen osalta arvonlisäys liittyy erottamattomasti uudisrakennuksiin, joiden ensimmäinen luovutus, joka merkitsee nimenomaisesti valmistusprosessin päättymistä, synnyttää arvonlisäveron maksuvelvollisuuden.

49.

Tätä rakennusta ei olisi perusteltua verottaa tämän jälkeen samoin perustein aina, kun se myydään. (18) Ehdotukseen kuudenneksi direktiiviksi liittyvistä komission valmisteluasiakirjoista ilmenee, että ”uusien ja vanhojen rakennusten erottamiseen liittyvien vaikeuksien ratkaisemiseksi ensimmäisen käyttöönoton käsitettä on sovellettu sen määrittämiseksi, millä hetkellä rakennuksen valmistusprosessi päättyy ja rakennus muuttuu kulutushyödykkeeksi eli omistaja tai vuokralleottaja alkaa käyttää sitä”. (19)

50.

Direktiivin 2006/112 12 artiklan 2 kohdassa vahvistetaan, että rakennuksen uutuus on keskeinen ominaispiirre, jonka mukaan arvonlisäverollisuus määräytyy, koska sen mukaan jäsenvaltiot voivat määritellä, miten 1 kohdan a alakohdassa säädettyä perustetta (luovutus ennen ensimmäistä käyttöönottoa) sovelletaan kiinteistön muutostöihin. Tällä tavoin direktiivi antaa mahdollisuuden verottaa paitsi uusien myös käytettyjen tai vanhojen rakennusten luovutuksia, mutta vain silloin, kun viimeksi mainittuihin rakennuksiin on tehty muutostöitä, joiden takia ne ovat tosiasiallisesti rinnastettavissa uusiin rakennuksiin. Kiinteistön muutostöillä on tästä näkökulmasta tarkasteltuna sama taloudellinen tehtävä (arvonlisäys) kuin aikanaan oli alkuperäisellä rakennustyöllä.

51.

Arvonlisäverolakiin liittyvänä hankaluutena, josta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on ilmaissut huolensa, on se, että siinä yhdistetään ensimmäisen käyttöönoton käsite veronalaisen toimen toteuttamiseen. Näin ollen siinä suljetaan vapautuksen piiristä pois käyttöönotto, johon ei liity mitään tavanomaista arvonlisäverollista liiketoimintaa.

52.

Tämän kansallisen lain säännösten mukaan on niin, että silloin, kun omistaja tai rakennuttaja käyttävät rakennusta omiin tarpeisiinsa tietyn ajanjakson ajan – kuten käsiteltävässä asiassa –, sen myöhempää myyntiä ei vapauteta verosta, koska kyseinen käyttö ei täytä edellytyksiä, joiden mukaan sitä voidaan pitää ensimmäisensä käyttöönottona. Rajoittaako tämä peruste yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä määritellyn vapautuksen ulottuvuutta?

53.

Direktiivissä 2006/112 ei täsmennetä, mitä ensimmäisellä käyttöönotolla tarkoitetaan. Olen samaa mieltä Puolan hallituksen ja komission kanssa siitä, että kyseessä on unionin oikeuden itsenäinen käsite, jota on tulkittava yhtenäisesti. Sitä ei kuitenkaan pidä tarkastella abstraktisti vaan ennakkoratkaisupyyntöä kohteena olevassa oikeusriidassa esillä olevan tilanteen valossa.

54.

Käsitteellä on kuitenkin ainakin kaksi mahdollista tulkintatapaa. Ensimmäisessä tulkinnassa otetaan huomioon pelkästään kiinteistöjen fyysinen käyttöönotto ilman oikeudellista perustaa (laiton käyttöönotto). Toisen tulkinnan mukaan tähän käsitteeseen sisällytetään pelkästään kuvitteelliset käyttöönotot, jotka suoritetaan vilpillisesti ainoastaan vapautuksesta saatavan edun hyödyntämiseksi ja joiden taustalla ei ole tosiasiallista syy-yhteydessä olevaa liiketoimintaa. Mielestäni kummallakaan tulkinnalla ei voi olla oikeusvaikutuksia, joiden seurauksena näitä (laittomia tai kuvitteellisia) käyttöönottoja seuraavat luovutukset vapautettaisiin arvonlisäveron maksamisesta.

55.

Kun siis jätetään huomiotta nämä ääritapaukset, on niin, että jos arvonlisäverolain 2 ja 43 §:ää tulkitaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kuvailemalla tavalla (eli yhdistämällä ensimmäinen käyttöönotto sitä välttämättä edeltävään arvonlisäveron perimiseen johtavaan toimeen), mielestäni rajoitetaan liiallisesti direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan j alakohdassa säädetyn vapautuksen ulottuvuutta.

56.

Voi nimittäin olla tapauksia, joissa ensimmäisen käyttöönoton yhteydessä (ennen kyseistä käyttöönottoa tai sen tapahtuessa) ei ole toteutettu veronalaisia toimia. Näihin tapauksiin kuuluu esimerkiksi käyttöönotto sen seurauksena, että kiinteistö vuokrataan asuinkäyttöön, (20) mikä on lähtökohtaisesti arvonlisäverosta vapautettu liiketoimi. (21)

57.

Ennakkoratkaisupyyntöön taustalla olevassa tilanteessa kiinteistön rakennuttaja on ottanut sen käyttöön (eli käyttänyt sitä) omiin kaupallisiin tarpeisiinsa yli kahden vuoden ajaksi ja on sen jälkeen siirtänyt sen kolmannelle osapuolelle. Puolan veroviranomaisten mielestä tätä omiin tarpeisiin käyttöä ei voida pitää ensimmäisenä käyttöönottona yksinkertaisesti siitä syystä, ettei se liity veronalaiseen toimeen.

58.

Tämä peruste (ettei käyttö omiin tarpeisiin ole arvonlisäveron alainen toimi) on vähintäänkin kyseenalainen, jos otetaan huomioon unionin tuomioistuimen 10.9.2014 antamassaan tuomiossa Gemeente 's-Hertogenbosch (22) esittämät toteamukset, jotka koskevat kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan soveltamisalaa kiinteistöjä koskevien liiketoimien osalta. Tämän säännöksen (ja sitä vastaavan direktiiviin 2006/112 säännöksen) (23) mukaan jäsenvaltiot voivat tietyin edellytyksin rinnastaa vastikkeelliseen, arvonlisäverolliseen luovutukseen tiettyjen tavaroiden ottamisen verovelvollisen yrityksen tarpeiden mukaiseen käyttöön.

59.

Edellä mainitussa tuomiossa unionin tuomioistuin totesi, että ”kun kunta ottaa ensimmäistä kertaa käyttöön rakennuksen, jonka se on rakennuttanut omalle maalleen ja jota se aikoo käyttää – – harjoittamaansa liiketoimintaan – –, tämän tilanteen on – – katsottava kuuluvan kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan soveltamisalaan, mikäli asianomainen jäsenvaltio on käyttänyt kyseisessä säännöksessä säädettyä mahdollisuutta”. (24)

60.

Riippumatta juuri esiin tuomastani seikasta pitää paikkansa, ettei ensimmäistä käyttöönottoa aina välttämättä edellä direktiivissä 2006/112 tarkoitettu kiinteistön luovutus (eli määräamisvallan siirto kolmannelle osapuolelle) eikä sen tarvitse olla veronalaisen toiminnan tulosta, jos tällä viimeksi mainitulla käsitteellä tarkoitetaan veroista vapauttamattomia liiketoimia.

61.

Käytännössä se, että rakennuttaja on ottanut rakennuksen tosiasiallisesti käyttöön omiin tarpeisiinsa yli kahden vuoden ajaksi (kuten käsiteltävässä asiassa), katsottiinpa se veronalaiseksi toiminnaksi (25) tai ei, rinnastetaan ensimmäiseen luovutukseen siten, että jos kiinteistö myöhemmin myydään, sen siirtäminen edelleen on vapautettu arvonlisäverosta.

62.

On totta, että vapautuksia, jotka ovat poikkeuksia siitä yleisestä säännöstä, että verotettavan tapahtuman muodostavia liiketoimia verotetaan, on tulkittava suppeasti, kuitenkin sillä edellytyksellä, etteivät vapautukset kyseisen tulkinnan seurauksena menetä vaikutuksiaan. (26)

63.

Koska Puolan lainsäätäjät oli tässä tapauksessa päättänyt määritellä vapautuksen direktiivin 2006/112 12 artiklan 2 kohdassa esitettyjen mallien mukaisesti, sen oli noudatettava niissä säädettyjä rajoituksia. Sen oli joko suoraan valittava ensimmäistä käyttöönottoa koskeva peruste aiemmin mainitussa merkityksessä tai vaihtoehtoisesti käytettävä perusteena ”ensimmäisen käyttöönoton ja sitä seuraavan luovutuksen välistä aikaa, jos tämä aika ei ole pidempi kuin kaksi vuotta” (kyseisen säännöksen kolmas alakohta). Arvonlisäverolain 43 §:n 10 momentissa säädetään molemmista vaihtoehdoista.

64.

Toistan, että molemmissa tapauksissa ilmauksella ”ensimmäinen käyttöönotto” on oma merkityksensä, joka ei riipu sitä edeltävän veronalaisen toimen toteutumisesta. Se, että omistaja käyttää rakennusta (riippumatta siitä, onko kyseinen rakennus uusi vai onko siihen tehty jäljempänä tarkasteltuja muutostöitä) keskeytyksettä vähintään kahden vuoden ajan, rinnastetaan ensimmäiseen luovutukseen, ja rakennuksen myöhempi myynti vapautetaan arvonlisäverosta.

B Rakennuksen muutostyöt

65.

Direktiivin 2006/112 12 artiklan 2 kohdan kolmannen alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat vahvistaa yksityiskohtaiset säännöt 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetun perusteen soveltamisesta ”rakennuksen muutostöihin”.

66.

Se mahdollisuus, että rakennuttaja (ammattimainen tai satunnainen) on arvonlisäverovelvollinen, ei siis rajoitu vain uudisrakennuksiin vaan koskee myös muutostöiden kohteena olevia vanhoja rakennuksia. Direktiivin 2006/112 12 artiklan 2 kohdassa mainitaan molemmat tapaukset. Säännöksen ensimmäisen alakohdan mukaan rakennuksen käsitteellä tarkoitetaan ”kiinteästi maapohjaan perustettua rakennelmaa” ja seuraavassa alakohdassa viitataan ”rakennuksen muutostöihin, ja – – [siihen liittyvään maapohjaan]”.

67.

Lähes intuitiivisesti voitaisiin ajatella, että kiinteistöjen muutostöitä koskevan maininnan tarkoituksena on tässä yhteydessä kattaa rakennusten muutostöiden sijasta rakennukset ja niihin liittyvä maapohja. Tämä ajatus on heti aluksi suljettava pois säännöksen sanamuodon perusteella, koska siinä mainitaan kiinteistön yhteydessä ”siihen liittyvä maapohja”, joten jos maapohja jätetään huomiotta, jäljelle jää vain se, mitä sille on rakennettu. Tällä tarkoitetaan nimenomaisesti rakennuksia.

68.

Rakennuksen käsite kattaa 16.1.2003 annetun tuomion Maierhofer (27) mukaan maapohjaan kiinteästi liittyvät rakennelmat (vaikka ne on pystytetty valmisosista, jotka eivät ole helposti purettavissa ja siirrettävissä). Tuomiossa todetaan, ettei ole syytä tulkita tätä käsitettä eri tavalla sen mukaan, onko kyseessä kuudennen direktiivin 4 artiklan 3 kohdan a alakohdassa (nykyinen direktiivin 2006/112 12 artiklan 1 kohdan a alakohta), jossa viitataan rakennuksiin, tarkoitettu luovutus vai 13 artiklan B kohdan b alakohdassa (nykyinen 135 artiklan 1 kohdan I alakohta), jossa mainitaan kiinteistöt, tarkoitettu verosta vapautettu toiminta. (28)

69.

Koska ei siis ole epäilystä siitä, että käsiteltävän asian tapauksessa myyty rakennus oli kiinteistö ja että siihen oli tehty muutostöitä, joiden kustannukset olivat 55 prosenttia rakennuksen lähtöarvosta, on ainoastaan selvítettävä, onko arvonlisäverolaissa tarkoitettu muutostöiden käsite direktiivin 2006/112 mukainen.

70.

Ongelmat johtuvat siitä, ettei direktiivissä 2006/112 selitetä, miten muutostöiden käsitettä on tulkittava. Tätä voi jossain määrin selkeyttää 12.7.2012 annettu tuomio J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard. (29) Vaikka kyseisen oikeusriidan tilanne eroaa käsiteltävän asian tilanteesta, muutostöiden käsite liittyy vanhojen rakennusten lähes täydelliseen tai perinpohjaiseen uudistamiseen. (30)

71.

Kuten edellä totesin, kiinteistöjen luovutusten arvonlisäverollisuus edellyttää taloudellista toimintaa, johon liittyy rakennustöiden kautta syntyvä arvonlisä.

72.

Uudisrakennusten tapauksessa lähtökohtana on maapohja, joka on muokattava rakentamiskelpoiseksi, jotta (tuleva) rakennus täyttää asuinkelpoisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta koskevat edellytykset. Sen jälkeen muokatulle maapohjalle on pystytettävä rakennus. Muutos rakentamattomasta maapohjasta asuttavaksi rakennukseksi saa luonnollisesti aikaan fyysisten olosuhteiden merkittävän muutoksen ja synnyttää samalla arvonlisän.

73.

Direktiivissä 2006/112 mahdollisuudet jätetään kuitenkin avoimiksi ja hyväksytään se, että saman rakennusprosessin, jonka ansiosta arvonlisäys tapahtui, vaikutukset ulottuvat jatkossa myös käytettyihin rakennuksiin. Direktiivin 2006/112 12 artiklan 2 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat vahvistaa yksityiskohtaiset säännöt "1 kohdan a alakohdassa tarkoitetun perusteen soveltamisesta" (uusien rakennusten luovutus) kiinteistöjen muutostöihin.

74.

Jäsenvaltiot voivat siis rinnastaa muutostyöt rakennusten ensimmäisiin luovutuksiin. Koska direktiivissä 2006/112 ei ole määriteltä "muutostöitä", jäsenvaltioiden on täsmennettävä, milloin ja millä edellytyksillä ne ovat tapahtuneet. Mielestäni direktiivin 2006/112 12 artiklan 2 kohdan ainoastaan implisiittinen rajoitus on se, ettei muutostöiksi katsota toimia, jotka eivät liity läheisesti varsinaiseen kiinteistön rakentamisen käsitteeseen.

75.

Arvonlisäverolain mukaan Puolassa on kyse rakennuksen muutostöistä, jos siihen tehdyistä parannuksista aiheutuneet kustannukset ovat vähintään 30 prosenttia sen lähtöarvosta. Katson lähtökohtaisesti, että tämä sääntö, jota valtiolla on toimivalta soveltaa, ei ylitä edempänä mainitsemiani implisiittisiä rajoja. Kunnostustöitä, jotka saavuttavat tämän prosenttiosuuden (lähes kolmannes alkuperäisistä kustannuksista), voidaan pitää merkittävinä, sillä myös niiden kautta rakennukseen tehtävä investointi on huomattava. Tehdyt muutokset lisäävät rakennuksen arvoa, mikä on (tulevan) arvonlisäveron maksamisen looginen edellytys rakennuksen myöhemmän

myynnin yhteydessä.

76.

On joka tapauksessa kansallisen veroviranomaisen (tai sen päätöksiä valvovan tuomioistuimen) tehtävä arvioida, johtuvatko rakennustöiden kustannukset tosiasiallisista uudistus-, jälleenrakennus- tai parannustöistä tai vastaavista toimista (eli todellisista muutostöistä) eivätkä pelkästään kunnossapito-, säilyttämis- tai koristelutöistä. (31)

77.

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa, että arvonlisäverolaissa ei tältä osin säädetä, mistä ajankohdasta lähtien ja millaisella aikavälillä on sovellettava säännöstä, jonka nojalla voidaan kantaa arvonlisävero saman rakennuksen myöhemmistä luovutuksista sellaisten muutostöiden jälkeen, joiden kustannukset ylittävät 30 prosenttia rakennuksen lähtöarvosta.

78.

Mielestäni säännösten tällainen puuttuminen ei kuitenkaan ole esteenä kansallisen säännöksen yhdenmukaisuudelle direktiivin 2006/112 12 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan kanssa. Mikään ei estä sitä, että rakennukseen tehdään sen käyttöä aikana merkittäviä muutostöitä, jotka lisäävät sen lähtöarvoa ja vastaavat ainakin osaksi sen (jälleen)rakentamista. Näitä myöhempiä parannuksia seuraavia myyntejä voidaan verottaa edempänä jo mainituin edellytyksin siinä tapauksessa, että kukin näistä muutostöistä täyttää edellytykset niiden rinnastamiseksi merkittävässä määrin rakennuksen jälleenrakentamiseen.

79.

Joka tapauksessa määrälliset seikat ovat lähes merkityksettömiä käsiteltävässä asiassa, koska on todettu, että Kozuban omistuksessa olevan asuinrakennuksen muutostöiden kustannukset olivat 55 prosenttia sen lähtöarvosta, mikä on osoitus näiden töiden laajuudesta. (32) Jos ne vielä tarkoituksensa (33) puolesta voidaan laadullisesta näkökulmasta luokitella edempänä tarkoitetuiksi muutostöiksi, olisi vaikea kiistää, että niiden avulla on tosiasiallisesti toteutettu asuinrakennuksen (jälleen)rakennus, mikä mahdollistaa edelleen siirtämiseen liittyvän arvonlisäverosaatavan syntymisen.

VI Ratkaisuehdotus

80.

Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että Naczelny Sąd Administracyjny ennakkoratkaisukysymykseen vastataan seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY 135 artiklan 1 kohdan j alakohdtaa, luettuna yhdessä saman direktiivin 12 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 2 kohdan kanssa, on tulkittava siten, että

1)

se on esteenä sille, että rakennuksen, rakennelman tai sen osien ”ensimmäisen käyttöönoton” on välttämättä tapahduttava arvonlisäveron alaisten toimien toteuttamisen yhteydessä

2)

se ei ole esteenä sille, että kun kyseessä ovat rakenteeseen vaikuttavat huomattavat parannukset, jäsenvaltio katsoo arvonlisäverosta vapauttamisen kannalta, että kyse on rakennuksen muutostöistä, kun näistä parannustöistä aiheutuvat kustannukset ovat vähintään 30 prosenttia rakennuksen lähtöarvosta.

(1) Alkuperäinen kieli: espanja.

(2) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1).

(3) Koska pääasia koskee yksinomaan rakennusta, ei sen osaa eikä siihen liittyvää maapohjaa, viitataan jäljempänä vain rakennuksiin sovellettavaan arvonlisäverojärjestelmään.

(4) Tavarosta ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annettu laki (Ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U. nro 54, järjestysnumero 535), sellaisena kuin se on muutettuna (jäljempänä arvonlisäverolaki).

(5) Poltrex-yhtiö on vuodesta 2009 lähtien ollut nimeltään Kozuba. Vaikka osa tosiseikoista tapahtui ennen yhtiön nimenmuutosta, käytän siitä nimeä ”Kozuba”.

(6) Ennakkoratkaisupyynnön mukaan (3 kohta) muutostöiden yhteydessä uusittiin sisäkatot, maalattiin seinät, vaihdettiin ovet ja ikkunat, asennettiin uudet lattiapinnat sekä rakennettiin portaikko toiseen kerrokseen ja tulisija olohuoneeseen.

(7) Mainittu tuomioistuin kuitenkin kumosi kyseisen päätöksen täysin muodollisin perustein.

(8) Hallitus lainaa 17.1.2013 annettua tuomiota BG? Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, 56 kohta).

(9) Tuomio 18.11.2004, Temco Europe (C-284/03, EU:C:2004:730, 18 kohta).

(10) Se viittaa julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotuksen Blasi (C-346/95, EU:C:1997:432) 15 kohtaan korostaakseen, että vanhan kiinteistön luovutuksesta poiketen uudisrakennuksen luovutus merkitsee valmistusprosessin päättymistä, joka on arvonlisäverovelvollisuuden peruste.

(11) Tuomio 12.7.2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, 36 kohta).

(12) Tuomio 10.9.2014, Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, 36 kohta).

(13) Selvyyden vuoksi viitataan jäljempänä vain rakennusten luovutuksiin, koska pääasiassa on kyse yksinomaan tällaisesta luovutuksesta.

(14) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1). Sen 5 artiklan 1 kohdan sanamuoto on samanlainen kuin direktiivin 2006/112 14 artiklan 1 kohdan sanamuoto.

(15) Tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, 44 kohta), jossa viitataan 8.2.1990 annettuun tuomioon Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, 7 kohta) ja 21.11.2013 annettuun tuomioon Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, 20 kohta).

(16) 12.7.2012 annetussa tuomiossa J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, 21 kohta) todetaan nimenomaisesti, että "arvonlisäverovapautusta sovelletaan vanhojen rakennusten – – luovutukseen".

(17) C-326/99, EU:C:2001:506, 52 kohta.

(18) Ks. julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus Blasi (C-346/95, EU:C:1997:432, 15 kohta), johon myös ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa.

(19) Ehdotus kuudenneksi direktiiviksi (KOM(73) 950 lopullinen), esitetty neuvostolle 20.6.1973 (Euroopan yhteisöjen tiedote – Lisäosa nro 11/73, s. 9).

(20) Ks. mm. tuomio 4.10.2001, Goed Wonen (C-326/99, EU:C:2001:506, 52 kohta). Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kiinteistöjen vuokrauksen käsite kattaa paitsi maapohjan myös rakennusten tai niiden osien vuokrauksen (tuomio 12.2.1998, Blasi, C-346/95, EU:C:1998:51; tuomio 9.10.2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, EU:C:2001:526; tuomio 9.10.2001, Mirror Group, C-409/98, EU:C:2001:524 ja tuomio 15.12.1993, Lubbock Fine, C-63/92, EU:C:1993:929).

(21) Näin ei kuitenkaan välttämättä ole kaikissa valtioissa. 3.2.2000 annetussa tuomiossa Amengual Far (C-12/98, EU:C:2000:62, 10 kohta) todettiin, että "kuten kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan – – siitä yhteydestä, mihin artikla sisältyy, ilmenee, on todettava, että tämän säännöksen toisen kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat säätää muistakin poikkeuksista kiinteän omaisuuden vuokrausta koskevan vapautuksen soveltamisalaan (ks. vastaavasti [tuomio 15.12.1993,] Lubbock Fine, C-63/92, [EU:C:1993:929], 13 kohta)".

(22) C-92/13, EU:C:2014:2188.

(23) Direktiivin 2006/112 18 artiklan a alakohta.

(24) Tuomio 10.9.2014, Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, 33 kohta).

(25) Tuomion 10.9.2014, Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188) mukaisesti.

(26) Tuomio 17.1.2013, BG? Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, 56 kohta) ja tuomio 21.2.2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, 19 kohta).

(27) C-315/00, EU:C:2003:23, 25 ja 26 kohta.

(28) Ibidem, tuomion 34 kohta.

(29) C-326/11, EU:C:2012:461.

(30) Kyse oli liikerakennuksesta, jossa tehtiin rakennustöitä, jonka purkutyöt oli osittain aloitettu mutta joka oli luovutushetkellä edelleen osaksi käytössä, sillä yleisöllä oli pääsy kauppagalleriaan ja ainakin yksi myymälä oli avoinna. Tähän liittyy läheisesti myös 19.11.2009 annettu tuomio Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), joka koski luovutettuja rakennuksia, jotka oli tarkoitus purkaa ja jälleenrakentaa (tosiasiallisesti purkaminen oli jo alkanut luovutuspäivänä). Tuomiossa todettiin, ettei rakennuksella ollut merkitystä ja että tosiasiallisesti kyse oli rakentamattoman maapohjan luovutuksesta.

(31) Merkittävinä muutoksina voidaan pitää esimerkiksi sellaisia, jotka johtuvat rakennukseen perustuksiin, rakenteisiin, katteisiin sekä vakauteen ja kestävyyteen vaikuttavista ja muista

vastaavista töistä, sekä edellä mainittuihin seikkoihin liittyviä muutoksia.

(32) Ennakkoratkaisupyynnön 15 kohta.

(33) Ks. alaviite 31.