Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
ATHANASIOS RANTOS
20 päivänä toukokuuta 2021 [1]

Asia C-299/20

Icade Promotion SAS, aiemmin Icade Promotion Logement SAS
vastaan
Ministère de l'Action et des Comptes publics

(Ennakkoratkaisupyyntö – Conseil d'État (ylin hallintotuomioistuin, Ranska))

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Marginaaliverotusjärjestelmä – Soveltamisala – Jälleenmyyntitarkoituksessa ostettujen kiinteistöjen ja rakennusmaan luovutukset – Verovelvollinen, jolla ei ole ollut kiinteistöjen oston yhteydessä arvonlisäveron vähennysoikeutta – Arvonlisäverollinen jälleenmyynti – Rakennusmaan käsite

I Johdanto

1. Nyt käsiteltävä ennakkoratkaisupyyntö esitetään asiassa, jossa asianosaisina ovat Icade Promotion SAS -niminen yhtiö (jäljempänä valittaja) ja Ranskan verohallinto (tarkemmin sanottuna ministère de l'Action et des Comptes publics) ja joka koskee valittajan maksaman sellaisen arvonlisäveron palauttamista, joka on maksettu rakennusmaan myynnistä yksityishenkilöille vuosina 2007 ja 2008.

2. Ennakkoratkaisupyyntö koskee direktiivin 2006/112/EY [2] (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 392 artiklan tulkintaa; kyseisellä artiklalla otetaan käyttöön marginaaliverotusjärjestelmä poikkeuksena myyntihinnan verottamiseen perustuvasta yleisestä järjestelmästä.

3. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksillään olennaisilta osin sitä, sovelletaanko arvonlisäverodirektiivin 392 artiklassa säädettyä marginaaliverotukseen perustuvaa poikkeusjärjestelmää erinäisiin maa-alueita koskeviin liiketoimiin, joissa verovelvollisella ei ole ollut vähennysoikeutta oston yhteydessä, kun kyseiset maa-alueet jälleenmyydään rakennusmaana tonteiksi jakamisen ja kunnallistekniikan edellyttämien rakennustöiden jälkeen.

[1] Alkuperäinen kieli: ranska.

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

4. Käsiteltävässä asiassa nousee esille täysin uusi ongelma, jonka yhteydessä unionin tuomioistuimen on täsmennettävä marginaaliverotusjärjestelmän soveltamisen edellytyksiä hyvin erityisessä yksittäistapauksessa tulkitsemalla arvonlisäverodirektiivin 392 artiklan keskeisiä ilmaisuja.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

1. Arvonlisäverodirektiivi

5. Arvonlisäverodirektiivin 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.

_ _”

6. Kyseisen 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.

3. Edellä 1 kohdan b alakohdassa ’rakennusmaalla’ tarkoitetaan jäsenvaltioiden määritelmän mukaista rakentamatonta tai rakennettua maata.”

7. Direktiivin 73 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.”

8. Direktiivin 135 artiklassa 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;

k) sellaisen rakentamattoman kiinteän omaisuuden luovutus, joka ei ole 12 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettua rakennusmaata;

– –”

9. Arvonlisäverodirektiivin 137 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden valita verotus seuraavien liiketoimien osalta:

– –

b) muun kuin 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetun rakennuksen tai rakennuksen osan ja siihen liittyvän maapohjan luovutus;

c) sellaisen rakentamattoman kiinteän omaisuuden luovutus, joka ei ole 12 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettua rakennusmaata;

– –”

10. Direktiivin XIII osastoon, jonka otsikko on ”Poikkeukset”, kuuluvaan 1 lukuun, jonka otsikko on ”Lopullisen järjestelmän käyttöönottoon saakka sovellettavat poikkeukset”, sisältyy 392 artikla, jossa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat päättää, että verovelvollisen jälleenmyyntitarkoituksessa ostamien rakennusten ja rakennusmaan luovutusten veron peruste muodostuu myyntihinnan ja ostohinnan välisestä erotuksesta, jos verovelvollisella ei ollut oston arvonlisäveron vähennysoikeutta.”

2. Täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 1042/2013

11. Täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta 7.10.2013 annetussa neuvoston täytäntöönpanoasetuksessa (EU) N:o 1042/2013[3] (jäljempänä täytäntöönpanoasetus) säädetään 13 b artiklan lisäämisestä muutettavaan asetukseen; tässä 13 b artiklassa säädetään seuraavaa:

”Sovellettaessa [arvonlisäverodirektiiviä] ”kiinteänä omaisuutena” pidetään seuraavia:

– –

b) rakennus tai rakennelma, joka on perustettu kiinteästi maaperään merenpinnan ylä- tai alapuolella ja jota ei voida helposti purkaa tai siirtää;

– –”

12. Täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. [Arvonlisäverodirektiivin] 47 artiklassa tarkoitettuihin kiinteään omaisuuteen liittyviin palveluihin sisältyvät ainoastaan sellaiset palvelut, joilla on riittävän suora yhteys kyseiseen omaisuuteen. Palveluilla katsotaan olevan riittävän suora yhteys kiinteään omaisuuteen seuraavissa tapauksissa:

a) palvelut johtuvat kiinteästä omaisuudesta ja kyseinen omaisuus muodostaa välttämättömän osatekijän palveluissa ja se on keskeinen ja olennainen suoritettavien palvelujen kannalta;

b) palvelujen kohteena on kiinteä omaisuus tai ne on suunnattu kiinteään omaisuuteen tarkoituksena muuttaa sitä oikeudellisesti tai fyysisesti.

2. Edellä olevan 1 kohdan soveltamisalaan kuuluvat erityisesti seuraavat:

– –

d) pysyvien rakenteiden rakentaminen maalle sekä kaasu-, vesi-, viemäri- ja niiden tyyppisten putkistojen kaltaisiin pysyviin rakenteisiin kohdistuvat rakennus- ja purkutyöt;

– –”

B Ranskan oikeus

13. Ranskan yleisen verokoodeksin (code général des impôts) 257 §:ssä, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava myös

– –

6. jollei jäljempänä 7 kohdassa säädetystä muuta johdu

[3] EUVL 2013, L 284, s. 1.

a) kiinteistöliiketoimista – –, joihin perustuvat tulot on sisällytettävä tuloveron perusteeseen teollisen tai kaupallisen toiminnan tuottoina;

– –

7. kiinteistöjen tuotantoon tai luovutuksiin liittyvistä liiketoimista.

Näistä liiketoimista on suoritettava veroa, vaikka ne olisivat luonteeltaan siviilioikeudellisia.

1. Tässä tarkoitetaan erityisesti

a) rakennusmaan – – myyntiä – –;

Edellä 1 kohdassa tarkoitetaan erityisesti maa-alueita, joiden osalta maa-alueen ostaja neljän vuoden kuluessa liiketoimen vahvistavan toimen päiväyksestä – – hankkii rakennusluvan tai toimenpideluvan taikka aloittaa työt, jotka ovat tarpeen rakennuksen tai rakennusryhmän tai uusien kerrosten rakentamiseksi.

Tässä säädettyä ei sovelleta maa-alueisiin, joita luonnolliset henkilöt hankkivat rakennusten rakentamiseksi asuinkäyttöön.

– –;

b) kiinteistöjen myyntiä – – ”

14. Yleisen verokoodeksin 268 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Edellä 257 §:n 6 kohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta arvonlisäveron peruste muodostuu erotuksesta, joka saadaan vähentämällä

a. ilmoitetusta hinnasta ja siihen lisätyistä kuluista tai kiinteistön myyntiarvosta, jos myyntiarvo on suurempi kuin hinta lisättynä kuluilla,

b. rahamäärä, joka muodostuu – –

– luovuttajan millä tahansa perusteella kiinteistön hankinnasta suorittamien maksujen määrästä – –;

– –”

15. Yleisen verokoodeksin liitteessä II olevan 231 §:n 1 momentissa, jonka säännökset on otettu 1.1.2008 alkaen kyseisen liitteen 206 §:n IV momentin 2 kohdan 9 alakohtaan, säädetään seuraavaa:

”Yleisen verokoodeksin 257 §:n [6 kohdassa] tarkoitetut henkilöt eivät voi vähentää kiinteistöjen hankinta- tai rakennushintaan sisältyvää veroa – –.”

III Tosiseikat ja pääasian käsittelyn vaiheet

16. Maa-alueiden tonteiksi jakamiseen ja rakennuskelpoisiksi valmisteluun liittyvän toimintansa yhteydessä valittaja on ostanut rakentamatonta maata henkilöiltä, jotka eivät ole arvonlisäveron osalta verovelvollisia (yksityiset tai paikallisyhteisöt).[4] Ostot eivät siis ole olleet arvonlisäveron alaisia.

17. Jaettuaan maa-alueet tonteiksi ja suoritettuaan kunnallistekniikan (tiet sekä vesijohto-, sähkö-, kaasu-, viemäri- ja televiestintäverkko) edellyttämät rakennustyöt valittaja myi näin valmistelemansa tontit luonnollisille henkilöille vuosina 2007 ja 2008 rakennusmaana asuinkäyttöön tarkoitettujen rakennusten rakentamista varten. Valittaja sovelsi rakennusmaan luovutuksiin, jotka olivat tapahtuneet 1.1.2007–31.12.2008, marginaaliverotusjärjestelmää yleisen verokoodeksin 257 §:n 6 kohdassa ja 268 §:ssä säädetyn mukaisesti.

18. Sen jälkeen valittaja vaati verohallintoa palauttamaan kyseisen voittomarginaalin perusteella suoritettavan arvonlisäveron, jota oli maksettu 2 828 814 euroa vuodelta 2007 ja 2 369 811 euroa vuodelta 2008. Valittaja oli tältä osin toista mieltä verohallinnon ratkaisusta, jonka mukaan tällaisten maa-alueiden luovutukseen oli sovellettava marginaaliverotusjärjestelmää. Valittajan intressin mukaista oli nimittäin soveltaa myyntihinnan verottamiseen perustuvaa yleistä myyntihintaan perustuvaa arvonlisäverojärjestelmää, sillä pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan voimassa olleen kansallisen lainsäädännön mukaisesti rakennusmaan luovutus yksityisille asuinkäyttöön tarkoitettujen rakennusten rakentamista varten oli vapautettu arvonlisäverosta. Sen sijaan samassa lainsäädännössä kiellettiin vähentämästä sellaisen kiinteän omaisuuden oston arvonlisäveroa, jonka jälleenmyynti kuuluu marginaaliverotusjärjestelmän soveltamisalaan.

19. Verohallinto hylkäsi valittajan oikaisuvaatimuksen, joten valittaja nosti tribunal administratif de Montreuil'ssä (Montreuilin hallintotuomioistuin, Ranska) kanteen, joka hylättiin 27.4.2012 annetulla tuomiolla.

20. Cour administrative d'appel de Versailles (Versaillesin ylempi hallintotuomioistuin, Ranska) hylkäsi valittajan valituksen ensimmäisen kerran 18.7.2014 antamallaan tuomiolla.

21. Conseil d'État (ylin hallintotuomioistuin, Ranska) kumosi kuitenkin kyseisen tuomion osittain 28.12.2016, ja asia palautettiin cour administrative d'appel de Versaillesiin, joka hylkäsi 19.10.2017 antamallaan toisella tuomiolla valittajan tekemän valituksen aineellisesti.

22. Valittaja teki sitten tästä toisesta tuomiosta kassaatiovalituksen Conseil d'État'han.

23. Valittaja kertoo ostaneensa arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolelle jääviä rakentamattomia maa-alueita tarkoituksenaan jälleenmyydä maa-alueet rakentamatta niille rakennuksia, jakaneensa sitten ostamansa maa-alueet tonteiksi ja tehneensä näillä tonteilla kunnallistekniikan edellyttämät rakennustyöt ennen tonttien myyntiä luonnollisille henkilöille rakennusmaana asuinkäyttöön tarkoitettujen rakennusten rakentamista varten.

24. Valittaja on riitauttanut marginaaliverotusjärjestelmän soveltamisen kyseisiin myynteihin yleisen verokoodeksin 257 §:n 6 kohdan ja 268 §:n nojalla, sillä valittajan mukaan kyseisen järjestelmän soveltaminen ei ole arvonlisäverodirektiivin 392 artiklan mukaista kahdelta kannalta.

[4] Kyseisten maa-alueiden alkuperäinen ostoajankohta ei ilmene ennakkoratkaisupyynnöstä eikä pääasian asianosaisten huomautuksista.

25. Ensinnäkin kyseisen direktiivin 392 artiklassa annetaan valittajan mukaan jäsenvaltioille mahdollisuus soveltaa rakennusmaan luovutuksiin marginaaliverotusjärjestelmää vain silloin, kun tällaisen luovutuksen tekevä verovelvollinen on maksanut arvonlisäveron maa-alueiden oston yhteydessä eikä verovelvollisella ole ollut oikeutta vähentää kyseistä veroa.

26. Cour administrative d'appel de Versailles on katsonut kuitenkin, että arvonlisäverodirektiivin 392 artiklassa tarkoitettu ostoon sisältyneen arvonlisäveron vähennysoikeuden puuttuminen käsittää ainoastaan tilanteet, joissa osto ei ole ollut arvonlisäverollista.

27. Toiseksi valittaja katsoo, että arvonlisäverodirektiivin 392 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat soveltaa rakennusmaan luovutuksiin marginaaliverotusjärjestelmää vain siinä tapauksessa, että tällaisen luovutuksen suorittava verovelvollinen ei tee muuta kuin ostaa kyseiset maa-alueet ja jälleenmyy ne sellaisenaan. Kyseisen direktiivin 392 artiklaa ei siten voida soveltaa sellaisen rakennusmaan myyntiin, jossa on tehty muutostöitä oston jälkeen.

28. Tältä osin cour administrative d'appel de Versailles on todennut, ettei ”jälleenmyyntitarkoituksessa ostetun” rakennusmaan luovutusten mainitsemisella kyseisen direktiivin 392 artiklassa pyritä jättämään sen soveltamisalan ulkopuolelle rakentamattoman maan ostoja, joita seuraa jälleenmyynti rakennusmaana, eikä sillä ole tällaista vaikutusta.

IV Ennakkoratkaisukysymykset

29. Näissä olosuhteissa Conseil d'État on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 392 artiklaa tulkittava siten, että marginaaliverotusjärjestelmää voidaan soveltaa ainoastaan sellaisten kiinteistöjen luovutuksiin, joiden ostoista on tullut suorittaa arvonlisäveroa mutta jotka jälleenmyyvällä verovelvollisella ei ole ollut oikeutta vähentää kyseisen veron määrää? Vai sallitaanko kyseisessä artiklassa se, että marginaaliverotusjärjestelmää sovelletaan sellaisten kiinteistöjen luovutuksiin, joiden ostoista ei ole tullut suorittaa arvonlisäveroa joko siitä syystä, että kyseinen osto ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, tai siitä syystä, että osto on vapautettu arvonlisäverosta, vaikka se lähtökohtaisesti kuuluu arvonlisäveron soveltamisalaan?

2) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 392 artiklaa tulkittava siten, että sen mukaan marginaaliverotusjärjestelmää ei voida soveltaa rakennusmaiden luovutuksiin seuraavissa kahdessa tilanteessa:

– kun kyseisistä rakentamattomina ostetuista maista on tullut niiden ostohetken ja sen hetken välillä, jolloin verovelvollinen jälleenmyy ne, rakennusmaita

– kun kyseisiä maita on niiden ostohetken ja sen hetken välillä, jolloin verovelvollinen jälleenmyy ne, muutettu ominaispiirteiltään esimerkiksi siten, että ne on jaettu tonteiksi tai niillä on tehty töitä niiden liittämiseksi eri verkkoihin (tie-, juomavesi-, sähkö-, kaasu-, viemäri- ja televiestintäverkot)?”

30. Pääasian asianosaiset ehdottavat ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen seuraavia vastauksia:

– Valittaja ehdottaa, että unionin tuomioistuin toteaa, että arvonlisäverodirektiivin 392 artiklaa sovelletaan ainoastaan niissä tilanteissa, joissa verovelvollinen jälleenmyyjä on maksanut oston arvonlisäveron, jota ei voida saada takaisin. Valittaja väittää, että kun huomioon otetaan kyseisen direktiivin 392 artiklassa säädetty edellytys, jonka mukaan voittomarginaalin verottamiseen perustuvassa arvonlisäverojärjestelmässä edellytetään, ettei verovelvollisella ”ollut oston yhteydessä arvonlisäveron vähennysoikeutta”, tätä kiinteän omaisuuden verotusjärjestelmää voidaan soveltaa vain silloin, kun verovelvollinen jälleenmyyjä on maksanut oston yhteydessä arvonlisäveron pystymättä vähentämään sitä. Kyseistä järjestelmää ei sitä vastoin voida soveltaa silloin, kun verovelvollinen jälleenmyyjä on voinut vähentää ostosta suoritetun arvonlisäveron tai kun osto ei ole ollut arvonlisäveron alainen.

– Ranskan hallituksen mukaan arvonlisäverodirektiivin 392 artiklaa on tulkittava siten, että siinä sallitaan marginaaliverotusjärjestelmän soveltaminen rakennusmaan luovutuksiin sekä silloin, kun ostosta on suoritettava arvonlisäveroa eikä rakennusmaan jälleenmyyvällä verovelvollisella ole oikeutta vähentää kyseistä veroa, että silloin, kun ostosta ei ole suoritettava arvonlisäveroa joko siksi, ettei kyseinen liiketoimi kuulu arvonlisäverotuksen soveltamisalaan, tai siksi, että liiketoimi on vapautettu arvonlisäverosta.

31. Pääasian asianosaiset ehdottavat toisen ennakkoratkaisukysymyksen ensimmäiseen osaan seuraavia vastauksia:

– Valittajan mukaan marginaaliverotusjärjestelmän soveltaminen edellyttää, että verovelvollisen jälleenmyyjän suorittaman oston kohteena on maa-alue, joka luokitellaan verolainsäädännössä rakennusmaaksi jo sen ostohetkellä.

– Ranskan hallituksen mukaan arvonlisäverodirektiivin 392 artiklaa on tulkittava siten, että siinä sallitaan marginaaliverotusjärjestelmän soveltaminen rakennusmaan luovutuksiin silloin, kun verovelvollinen jälleenmyyjä on ostanut kyseiset maa-alueet rakentamattomina.

32. Pääasian asianosaiset ehdottavat toisen ennakkoratkaisukysymyksen toiseen osaan seuraavia vastauksia:

– Valittaja ei näe estettä marginaaliverotusjärjestelmän soveltamiselle tilanteessa, jossa rakennusmaa jaetaan tonteiksi ilman, että myyjä hankkisi rakennus- tai toimenpideluvan tai suorittaisi kunnallistekniikan edellyttämiä rakennustöitä. Valittaja katsoo sen sijaan, ettei arvonlisäveroa tulisi suorittaa voittomarginaalista silloin, kun suoritetaan kunnallistekniikan (tiet sekä vesijohto-, sähkö-, kaasu-, viemäri- ja televiestintäverkko) edellyttämiä rakennustöitä, siltä osin kuin nämä työt katsottaisiin rakennelmiksi, koska ne perustetaan maaperään.

– Ranskan hallituksen mukaan arvonlisäverodirektiivin 392 artiklaa on tulkittava siten, että siinä sallitaan marginaaliverotusjärjestelmän soveltaminen rakennusmaan luovutuksiin silloin, kun kyseisten maa-alueiden ominaispiirteisiin on tehty muutoksia esimerkiksi jakamalla ne tonteiksi tai tekemällä kunnallistekniikan edellyttämiä rakennustöitä maa-alueen oston ja verovelvollisen suorittaman jälleenmyynnin välisenä aikana.

33. Euroopan komissio, joka ehdottaa, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiin kahteen kysymykseen vastataan yhteisesti, katsoo, ettei arvonlisäverodirektiivin 392 artiklassa säädettyä voittomarginaalin verottamiseen perustuvaa poikkeusjärjestelmää sovelleta sellaisen arvonlisäverottomana ostetun maa-alueen jälleenmyyntiin, joka on jaettu tonteiksi ja jolla on toteutettu kunnallistekniikan (tiet sekä vesijohto-, sähkö-, kaasu-, viemäri- ja televiestintäverkko) edellyttämiä rakennustöitä.

V Asian arviointi

A Alustavat huomautukset

34. Aluksi on huomautettava, ettei unionin tuomioistuimella ole ollut vielä tilaisuutta lausua arvonlisäverodirektiivin 392 artiklan tulkinnasta.

35. Lisäksi komission toimittamien tietojen mukaan ainoastaan Ranskan tasavalta on soveltanut arvonlisäverodirektiivin 392 artiklan säännöksiä käyttämällä mahdollisuutta säätää voittomarginaalin verottamiseen perustuvasta poikkeusjärjestelmästä, eivätkä muut jäsenvaltiot ole valinneet käyttöönsä tällaista verotusjärjestelmää.

36. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksillään, sovelletaanko arvonlisäverodirektiivin 392 artiklassa säädettyä voittomarginaalin verottamiseen perustuvaa poikkeusjärjestelmää erinäisiin maa-alueita koskeviin liiketoimiin, joiden osalta verovelvollisella ei ole ollut vähennysoikeutta maa-alueiden oston yhteydessä, kun nämä maa-alueet jälleenmyydään rakennusmaana tonteiksi jakamisen ja kunnallistekniikan edellyttämien rakennustöiden jälkeen.

37. Unionin tuomioistuimen on siis tulkittava yhtäältä ilmaisua ”oston arvonlisäveron vähennysoikeus” ja toisaalta ilmaisua ”jälleenmyyntitarkoituksessa ostettu” omaisuus arvonlisäverodirektiivin 392 artiklassa tarkoitetussa merkityksessä.

38. Ennen kyseisen säännöksen keskeisten ilmaisujen perusteellisempaa tarkastelua on mielestäni tärkeää tuoda alustavasti esille, että kiinteään omaisuuteen kohdistuvaa liiketoimea koskeva riita, jonka yhteydessä ennakkoratkaisupyyntö on esitetty nyt käsiteltävässä asiassa, ei nähdäkseni kuulu arvonlisäverodirektiivin 392 artiklan soveltamisalaan. Rakentamattoman maan osto, joka ei ole arvonlisäverollinen tapahtuma ja jota seuraa (töiden toteuttaminen ja) jälleenmyynti rakennusmaana, ei nimittäin kuulu voittomarginaalin verottamiseen perustuvan poikkeusjärjestelmän soveltamisalaan. Kyseinen poikkeusjärjestelmä vaikuttaakin koskevan vain muutamia erityistapauksia, joissa ovat kyseessä jälleenmyyntitarkoituksessa ostetut rakennusmaat ja rakennukset, joiden osalta aiemmin maksettua arvonlisäveroa ei ole pystytty vähentämään, eivät rakentamattomat maat, jotka on vapautettu arvonlisäverodirektiivillä nimenomaisesti tästä verosta.

39. Jäljempänä esitetyllä arvioinnilla pyritään tukemaan edeltävää huomautusta tekemällä arvonlisäverodirektiivin 392 artiklasta sanamuodon mukainen, kontekstuaalinen ja teleologinen tulkinta, jotta unionin tuomioistuin voisi antaa ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle hyödyllisen vastauksen.

B Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

40. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä sitä, onko arvonlisäverodirektiivin 392 artiklaa tulkittava siten, että siinä sallitaan marginaaliverotusjärjestelmän soveltaminen rakennusmaan luovutuksiin sekä silloin, kun näiden maiden ostosta on suoritettava arvonlisäveroa eikä verovelvollisella jälleenmyyjällä ole oikeutta vähentää kyseistä veroa, että silloin, kun niiden ostosta ei ole suoritettava arvonlisäveroa joko siksi, että kyseinen liiketoimi ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, tai siksi, että se on vapautettu arvonlisäverosta.

1. Ilmaisun ”oston arvonlisäveron vähennysoikeus” sanamuodon mukainen tulkinta

41. Valittaja väittää, että kiinteän omaisuuden marginaaliverotusjärjestelmää voidaan soveltaa vain silloin, kun verovelvollinen jälleenmyyjä on maksanut oston arvonlisäveron pystymättä vähentämään sitä. Valittajan mukaan kyseistä järjestelmää ei sitä vastoin voida soveltaa silloin, kun ostosta on pitänyt suorittaa arvonlisävero, jonka verovelvollinen jälleenmyyjä on voinut vähentää, tai kun ostosta ei ole pitänyt suorittaa arvonlisäveroa.

42. Valittajan tulkinta perustuu erityisesti arvonlisäverodirektiivin 392 artiklan englanninkieliseen toisintoon, jossa mainitaan nimenomaisesti oston ”arvonlisäveron vähennyskelvottomuus”,[5] minkä perusteella valittaja päättelee, että kyseinen artikla koskee vain tilannetta, jossa ostaja on alun perin maksanut tällaisen veron voimatta sitten vähentää sitä.

43. Ranskan hallitus katsoo puolestaan, että on tukeuduttava arvonlisäverodirektiivin 392 artiklan ranskankielisen toisinnon sanamuodon mukaiseen tulkintaan; ranskankielisessä artiklassa ei viitata lainkaan jälleenmyyntitarkoituksessa ostettujen maa-alueiden luovutuksesta suoritettavaan arvonlisäveroon. Ranskan hallituksen mukaan tämän perusteella ranskankielisessä toisinnossa käytetty ilmaisu (”droit à déduction à l’occasion de l’acquisition” eli ”vähennysoikeus oston yhteydessä”) voi kattaa itse asiassa sekä tilanteen, jossa luovutus ei ole ollut arvonlisäveron alainen (mistä vähennysoikeuden puuttuminen johtuu), että tilanteen, jossa alkuperäinen myyntitapahtuma on päinvastoin ollut arvonlisäveron alainen mutta verovelvollisella ei ole ollut oikeutta tämän veron vähentämiseen.

44. Arvonlisäverodirektiivin 392 artiklan eri kielitoisintojen tarkastelusta ilmenee todellakin, että käytettyjen ilmaisujen välillä on eroja, joista voi herätä tulkintaan liittyviä kysymyksiä. Kyseisen säännöksen ranskankielisessä toisinnossa viitataan nimittäin ainoastaan vähennysoikeuden puuttumiseen täsmentämättä, johtuuko kyseisen oikeuden puuttuminen pelkästään siitä, ettei alkuperäinen liiketoimi ole ollut arvonlisäveron alainen, vai siitä, ettei myöhempää vähennysoikeutta ole ollut siitä huolimatta, että liiketoimi oli arvonlisäveron alainen.[6] Säännöksen englanninkielisessä toisinnossa viitataan kuitenkin nimenomaisesti ”oston arvonlisäveroon” (tai ”oston yhteydessä maksettuun” arvonlisäveroon) ja täsmennetään, ettei

[5] Arvonlisäverodirektiivin 392 artiklan englanninkielisen toisinnon sanamuoto on seuraava: ”Member States may provide that, in respect of the supply of buildings and building land purchased for the purpose of resale by a taxable person for whom *the VAT on the purchase was not deductible*, the taxable amount shall be the difference between the selling price and the purchase price.” (Kursivointi tässä.)

[6] Tätä ilmaisua käytetään myös arvonlisäverodirektiivin 392 artiklan muissa kielitoisinnoissa, kuten espanjankielisessä (”no haya tenido derecho a deducción”), saksankielisessä (”kein Recht auf Vorsteuerabzug”), kreikankielisessä (”δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης κατά την αγορά”), italiankielisessä (”non ha avuto diritto alla detrazione”) ja hollanninkielisessä toisinnossa (”geen recht op aftrek”).

kyseinen arvonlisävero ollut vähennyskelpoinen (”the VAT on the purchase was not deductible”), joten epäselvyyttä ei jää siitä, että tällaisten maa-alueiden luovutus on lähtökohtaisesti arvonlisäveron alainen. [7]

45. Arvonlisäverodirektiivin 392 artiklan eri kielitoisinnoissa havaittujen erojen vuoksi on syytä muistuttaa, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jossakin kieliversiossa käytettyä unionin oikeuden säännöksen sanamuotoa ei voida käyttää tämän säännöksen ainoana tulkintaperusteena eikä sille voida antaa etusijaa muihin kieliversioihin nähden. [8]

46. On myös muistutettava, että unionin säädöksen erikielisten versioiden poiketessa toisistaan kyseessä olevaa säännöstä on tulkittava sen säännöstön systematiikan ja tavoitteen mukaan, jonka osa säännös on. [9]

2. Ilmaisun ”oston arvonlisäveron vähennysoikeus” kontekstuaalinen tulkinta

47. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden säännöksen syntyhistoriasta voi ilmetä sen tulkinnan kannalta merkityksellisiä seikkoja. [10] On siis tarkasteltava arvonlisäverodirektiivin antamishetkeen liittyvää asiayhteyttä sen tutkimiseksi, onko direktiivin sisältöä selventäviä ja sen tulkintaa helpottavia seikkoja olemassa.

48. Komissio väittää tältä osin, että komission vuonna 1992 arvonlisäverodirektiivin 392 artiklasta antaman tulkinnan mukaisesti voittomarginaalin verotukseen perustuvaa arvonlisäverojärjestelmää on sovellettava maa-alueisiin, joiden osto on ollut arvonlisäverotonta.

49. Tarkemmin sanottuna komissio korostaa Euroopan unionin neuvostolle osoittamassaan kertomuksessa [11] siirtymäsäännöksistä, jotka liittyvät kuudennen direktiivin 77/388/ETY [12] 28 artiklan 3 kohdan f alakohdassa säädettyyn poikkeukseen, että ”kyseisessä artiklassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus käyttää arvonlisäveron perusteena verovelvollisen jälleenmyyntitarkoituksessa ostamien rakennusten tai rakennusmaan osto- ja myyntihinnan välistä erotusta, kun verovelvollisella ei ole ollut oston arvonlisäveron vähennysoikeutta. Poikkeus koskee siis verovelvollisia, jotka myyvät rakennuksia, jotka eivät ole vastarakennettuja, tai maa-alueita, joiden osto ei ole kuulunut arvonlisäveron soveltamisalaan”.

50. Komission mukaan tämä tulkinta vastaa myös arvonlisäverodirektiivillä kumotun kuudennen arvonlisäverodirektiivin perusteluissa esitettyä logiikkaa, jonka mukaan kavennettua veron perustetta voidaan soveltaa tilanteessa, jossa omaisuus, josta on jo suoritettu lopullinen arvonlisävero (esimerkiksi asuinkiinteistö, joka ”kulutetaan” ensimmäisen asuinkäyttöön

7 Tätä ilmaisua on käytetty arvonlisäverodirektiivin 392 artiklan muissa kielitoisinnoissa, kuten bulgariankielisessä (”*за което ДДС върху покупката не подлежи на приспадане*”), unkarinkielisessä (”*nem volt adólevonásra jogosult*”), puolankielisessä (”*który nie miał prawa do odliczenia VAT przy nabyciu*”), romaniankielisessä (”*care nu a fost deductibilă TVA la cumpărare*”) ja suomenkielisessä toisinnossa (”ei ollut oston arvonlisäveron vähennysoikeutta”).

8 Ks. tuomio 12.9.2019, A ym. (C-347/17, EU:C:2019:720, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

9 Ks. vastaavasti tuomio 8.10.2020, United Biscuits (Pensions Trustees) ja United Biscuits Pension Investments (C-235/19, EU:C:2020:801, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

10 Ks. tuomio 12.12.2019, G.S. ja V.G. (Vaara yleiselle järjestykselle) (C-381/18 ja C-382/18, EU:C:2019:1072, 55 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

11 Report from the Commission to the Council on the transitional provisions resulting from Article 28(3) of the Sixth Directive, 77/388/EEC, and Article 1(1) of the Eighteenth Directive, 89/465/EEC presented in accordance with Article 3 of the Eighteenth Council Directive of 18 July 1989 (SEC(92)1006 final).

12 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi (EYVL 1977, L 145, s. 1; jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi).

ottamisen yhteydessä), palautetaan myöhemmin vaihdantaketjuun ja se on uudelleen veronalainen. Tästä kiinteän omaisuuden uudesta myynnistä aiheutuisi liian suuri verorasitus kiinteistökaupalle, minkä huomioon ottamiseksi yleisperiaatteiden mukaisesta verotuksesta oli tarpeen poiketa ja jäsenvaltioille oli annettava mahdollisuus määrittää arvonlisäveron määräytymisperuste vähentämällä veron perusteesta toinen veron peruste. [13]

51. Vaikka arvonlisäverodirektiivin 392 artiklan kontekstuaalinen tulkinta vaikuttaa tuovan esiin unionin lainsäätäjän tarkoituksen voittomarginaalin verottamiseen perustuvan poikkeusjärjestelmän soveltamisalan osalta, katson, että jos rajaan tarkasteluni ainoastaan tähän tulkintaan, on vaara, että ennakkoratkaisukysymykseen ehdottamani vastaus jää osittaiseksi ja epätäydelliseksi. Olen siten sitä mieltä, että voittomarginaalin verottamiseen perustuvaa poikkeusjärjestelmää olisi sovellettava muutoinkin kuin vain komission kontekstuaalisen tulkinnan perusteella esittämässä tilanteessa eli kun rakennusmaata kauppaava verovelvollinen jälleenmyy rakennusmaan, jonka se on ostanut arvonlisäverottomasti; sitä olisi sovellettava myös tilanteessa, jossa verovelvollinen jälleenmyyjä on maksanut oston yhteydessä arvonlisäveron pystymättä vähentämään kyseistä veroa. Seuraavaksi tarkastelemani ilmaisun ”oston arvonlisäveron vähennysoikeus” teleologinen tulkinta vahvistaa tämän näkemyksen, ja sen ansiosta ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle voidaan antaa kattava vastaus.

3. Ilmaisun ”oston arvonlisäveron vähennysoikeus” teleologinen tulkinta

a) Rakennusmaan luovutuksiin sovellettava marginaaliverotus poikkeuksena myyntihinnan verottamiseen perustuvasta yleisestä järjestelmästä

52. Ennen arvonlisäverodirektiivin ja sen 392 artiklan tavoitteiden yksityiskohtaista tarkastelua on nähdäkseni tarpeen selvittää, että kyseinen direktiivi on tarkoitettu sovellettavaksi pääasiassa kyseessä olevien kaltaisiin maa-alueisiin.

53. Ensinnäkin on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 392 artiklassa säädetty voittomarginaalin verottamiseen perustuva arvonlisäverojärjestelmä on poikkeus kyseisen direktiivin 73 artiklassa vahvistetusta periaatteesta, jonka mukaan arvonlisävero lasketaan saadun suorituksen eli myyntihinnan perusteella.

54. Verovelvollisen suorittamasta rakennusmaan luovutuksesta on siis suoritettava arvonlisävero lähtökohtaisesti yleisen järjestelmän mukaan arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan ja 12 artiklan 1 kohdan perusteella tai tästä poiketen niissä jäsenvaltioissa, jotka ovat tällaisesta mahdollisuudesta säätäneet, kyseisen direktiivin 392 artiklassa säädetyn marginaaliverotusjärjestelmän mukaan.

55. Viimeksi mainitussa säännöksessä annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus säätää marginaaliverotusjärjestelmästä (jolla poiketaan myyntihinnan verotukseen perustuvasta yleisestä järjestelmästä), jossa veron perusteena on myynti- ja ostohinnan välinen erotus.

[13] Proposal for a sixth Council Directive on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment (COM(1973) 950 final).

56. Koska kyseessä on poikkeus arvonlisäverodirektiivin yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisävero on lähtökohtaisesti suoritettava osapuolten välisen hinnan perusteella, on kyseisen direktiivin 392 artiklaa tulkittava suppeasti, mutta kuitenkin niin, ettei kyseinen säännös tule sisällöltään tyhjäksi. [14]

57. Toiseksi on korostettava myös, että arvonlisäverodirektiivissä erotetaan selvästi toisistaan yhtäältä yleisen järjestelmän soveltamisalaan kuuluvat arvonlisäverolliset rakennusmaan luovutukset ja toisaalta rakentamattoman maan luovutukset, jotka on vapautettu arvonlisäverosta. [15]

58. Arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 3 kohdan mukaan kyseisen artiklan 1 kohdan b alakohdassa ”rakennusmaalla” tarkoitetaan jäsenvaltioiden määritelmän mukaista rakentamatonta tai rakennettua maata. Jäsenvaltioiden on määritellessään sitä, mitkä alueet on katsottava rakennusmaaksi, noudatettava kyseisen direktiivin 135 artiklan 1 kohdan k alakohdassa vahvistettua tavoitetta vapauttaa arvonlisäverosta ainoastaan sellaisen rakentamattoman maan luovutukset, jolle ei ole tarkoitus sijoittaa rakennusta. [16]

59. Jäsenvaltioiden harkintavaltaa rakennusmaan käsitteen määrittelyssä rajoittaa myös rakennuksen käsitteen soveltamisala, jonka unionin lainsäätäjä on määritellyt arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa hyvin laajasti niin, että siihen sisältyy ”kiinteästi maapohjaan perustettu rakennelma”. [17]

60. Edellä esitetyn perusteella katson, että unionin lainsäätäjä on halunnut rajoittaa verovapautuksen koskemaan ainoastaan rakentamattoman maan luovutusta ja kantaa arvonlisäveron kaikista verovelvollisen suorittamista vastikkeellisista rakennusmaan luovutuksista joko yleisesti sovellettavan järjestelmän mukaisesti myyntihinnan tai poikkeusjärjestelmän mukaisesti voittomarginaalin perusteella.

b) Ilmaisun ”vähennysoikeus” tulkinta arvonlisäverodirektiivin tavoitteena olevan verotuksen neutraalisuuden valossa

61. Sekä Ranskan hallitus että valittaja korostavat, että arvonlisäverodirektiivin tavoitteena on erityisesti taata verotuksen neutraalisuuden periaate ja että kyseisen direktiivin 392 artiklaa olisi tulkittava tämän periaatteen valossa. Asianosaiset vaikuttavat kuitenkin tulkitsevan tätä periaatetta eri tavoin.

62. Aluksi on muistutettava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on yhtäältä se, että samankaltaisten ja siten keskenään kilpailevien tavaroiden luovutuksia kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavoin, ja toisaalta se, että samoja liiketoimia suorittavia taloudellisia toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla. [18]

[14] Ks. analogisesti tuomio 29.11.2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, 22 ja 23 kohta) ja tuomio 5.9.2019, Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:668, 32 kohta).

[15] Ks. vastaavasti tuomio 17.1.2013, Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[16] Ks. vastaavasti tuomio 17.1.2013, Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, 30 kohta) ja tuomio 4.9.2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, 53 kohta).

[17] Ks. tuomio 4.9.2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, 54 kohta).

[18] Ks. tuomio 17.1.2013, Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

63. Valittajan mukaan arvonlisäveron suorittaminen voittomarginaalista on arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen soveltamista ja sillä pyritään tasoittamaan arvonlisäveron jäännös, joka ei ole vähennettävissä. Kyseinen poikkeus on siis perusteltavissa, jotta vältetään kaksinkertainen verotus eli veron suorittaminen hinnasta, johon sisältyy maa-alueen ostossa maksettu arvonlisävero, jota verovelvollinen jälleenmyyjä ei ole voinut vähentää. Tämän arvonlisäveron jäännöksen pienentämiseksi ja sen välttämiseksi, että arvonlisäveroa pitää suorittaa myyntihinnasta, johon sisältyy maa-alueen ostosta suoritettu vähentämätön arvonlisävero, arvonlisäverodirektiivin 392 artiklassa annetaan mahdollisuus verottaa ainoastaan voittomarginaalia eli myynti- ja ostohinnan välistä erotusta, ja voittomarginaalista vähennetään näin oston arvonlisävero, jota ei ole voitu vähentää oston yhteydessä, verotuksen neutraalisuuden toteuttamiseksi. Valittajan mukaan tuloksena olisi siten kaksinkertainen verotus, jos vero lasketaan koko myyntihinnasta, jonka yritys saa maa-alueen luovutuksesta, eikä yritys ole pystynyt vähentämään arvonlisäveroa oston yhteydessä, vaan arvonlisävero sisältyy edelleen ostohintaan.

64. Kun huomioon otetaan voittomarginaalin verottamiseen perustuvan arvonlisäverojärjestelmän tavoite, on valittajan mukaan sen sijaan täysin perusteetonta soveltaa kyseistä järjestelmää sellaisen maa-alueen myyntiin, jonka osto ei ole ollut arvonlisäveron alainen tai jonka ostoon sisältynyt arvonlisävero on saatu takaisin. Muussa tapauksessa verovelvolliselle jälleenmyyjälle aiheutuisi valittajan mukaan perusteetonta taloudellista etua ja kilpailuetua julkisten varojen kustannuksella.

65. Ranskan hallitus väittää puolestaan, ettei valittajan ehdottamassa tulkinnassa oteta huomioon yhtäältä verotuksen neutraalisuuden periaatetta eikä toisaalta arvonlisäveron keskeisiä ominaispiirteitä.[19] Näiden keskeisten ominaispiirteiden toteutuminen johtaa nimittäin arvonlisäverotuksen neutraalisuuden varmistamiseksi siihen, että on säädettävä erityisjärjestelmistä tiettyjen erityisten hyödykkeiden osalta, jotka saatetaan ensimmäisen loppukulutuksen jälkeen uudelleen talouden tuotanto- tai jakeluketjuun toista loppukulutusta varten.

66. Ranskan hallitus väittää, että tällaisissa tilanteissa kokonaismyyntihinnan verottaminen ensimmäisen kulutuksen päätteeksi johtaisi vähennysmahdollisuuden puuttuessa siihen, että veron perusteeseen sisältyisi paitsi lopullisen arvonlisäveron rasittama hinta, myös kyseisen veron määrä. Tästä seuraisi myös, että arvonlisäveron lopullinen verorasitus riippuisi vaihdantaketjusta, erityisesti peräkkäisten loppukulutusten määrästä ja niiden yhteydessä maksetuista hinnoista, vastoin pyrkimyksenä olevaa neutraalisuuden tavoitetta.

67. Myös komissio toistaa tämän tulkinnan nojautuen kuudennen arvonlisäverodirektiivin perusteluihin, jotka mainitaan tämän ratkaisuehdotuksen 48–50 kohdassa.

68. Unionin lainsäätäjän tarkoituksesta voidaan siis nähdäkseni päätellä, että voittomarginaalin verottamiseen perustuvan arvonlisäverojärjestelmän mukaista kavennettua veron määräytymisperustetta on tarkoitus soveltaa ensinnäkin tilanteessa, jossa omaisuus, jonka osto ei

[19] Kuten Ranskan hallitus muistuttaa, arvonlisäveron keskeiset ominaispiirteet ovat seuraavat: ensinnäkin arvonlisävero kannetaan yleisesti tavaroita ja palveluja koskevista liiketoimista, toiseksi vero määräytyy verovelvollisen toimittamistaan tavaroista ja palveluista vastikkeena saaman hinnan suhteellisena osuutena, kolmanneksi vero kannetaan aikaisempien liiketoimien lukumäärästä riippumatta kussakin tuotanto- ja jakeluportaassa vähittäismyynti mukaan lukien ja neljänneksi kunkin liiketoimen yhteydessä verovelvollisen suorittamasta verosta vähennetään edellisen liiketoimen yhteydessä maksettu vero niin, että vero kohdistuu kussakin tuotanto- ja jakeluprosessin vaiheessa vain tämän vaiheen arvonlisään ja että lopullinen vero rasittaa kuluttajaa (ks. tuomio 12.6.2019, Oro Efectivo, C-185/18, EU:C:2019:485, 23 kohta).

ole kuulunut arvonlisäveron soveltamisalaan (esimerkiksi asuinkiinteistö, joka ”kulutetaan” ensimmäisen asuinkäyttöön ottamisen yhteydessä), palautetaan myöhemmin vaihdantaketjuun, ja siitä tulee maksettavaksi arvonlisävero uudestaan.

69. Huomautan myös, että tällainen tulkinta vastaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, joka koskee pääasiassa kyseessä olevaan järjestelmään rinnastettavissa olevan järjestelmän soveltamisalaan kuuluvien käytettyjen tavaroiden verotusta. Unionin tuomioistuin onkin katsonut, että koko myyntihinnan verottaminen verovelvollisen jälleenmyyjän luovuttaessa käytetyn tavaran, vaikka hintaan, jolla verovelvollinen jälleenmyyjä on ostanut kyseisen tavaran, sisältyy arvonlisävero, jonka suorittanut henkilö ei ole voinut sitä vähentää (verovelvollisen jälleenmyyjän tavoin), johtaisi tosiasiassa kaksinkertaiseen verotukseen. [20]

70. Tällaisella tulkinnalla voidaan myös varmistaa verotuksen neutraalisuuden periaatteen soveltaminen unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti, sillä samalla taataan sekä se, että samankaltaisten ja keskenään kilpailevien tavaroiden luovutuksia ei kohdella arvonlisäverotuksessa eri tavalla, että se, että samoja liiketoimia suorittavia taloudellisia toimijoita ei kohdella eri tavalla arvonlisäverotuksessa. [21]

71. Kaikki rakennusmaan ostot, jotka verovelvollinen suorittaa arvonlisäverodirektiivin 392 artiklan mukaisessa jälleenmyyntitarkoituksessa, eivät siis välttämättä ole arvonlisäverollisia. Rakennusmaan osto ei ole arvonlisäverollinen esimerkiksi silloin, kun sen alkuperäinen myyjä on yksityinen, joka ainoastaan hallinnoi yksityisomaisuuttaan eli käyttää omistusoikeuttaan siten, ettei kyseinen luovutus kuulu minkään yksityisen harjoittaman taloudellisen toiminnan piiriin. [22]

72. Toisaalta jos arvonlisäverodirektiivin 392 artiklaa katsottaisiin tulkittavan ainoastaan siten, että marginaaliverotusjärjestelmää sovelletaan vain sellaisen rakennusmaan luovutuksiin, jonka ostosta on pitänyt suorittaa arvonlisävero eikä jälleenmyyvällä verovelvollisella ole ollut kyseisen veron vähennysoikeutta, eikä tätä järjestelmää voitaisi näin ollen soveltaa silloin, kun ostosta ei ole pitänyt suorittaa arvonlisäveroa (kun maa-alueet palautetaan vaihdantaprosessiin toista kulutusta varten), päädyttäisiin tilanteeseen, jossa samankaltaisten ja siten keskenään kilpailevien hyödykkeiden luovutuksia ja näitä luovutuksia suorittavia talouden toimijoita kohdeltaisiin arvonlisäverotuksessa eri tavalla. Näiden samankaltaisten rakennusmaiden luovutuksista ainoastaan ensin mainittuihin sovellettaisiin nimittäin marginaaliverotusjärjestelmää, kun taas jälkimmäisiin sovellettaisiin yleistä arvonlisäverojärjestelmää.

73. Huomautan myös, että huolimatta niistä samankaltaisuuksista, joita arvonlisäveron laskentatavalla on verrattuna muihin kiinteistötulojen veroihin, kuten kiinteistön luovutusvoittoveroon, [23] joka on käytössä useissa jäsenvaltioissa, arvonlisäverodirektiivin 392 artiklassa säädetyssä voittomarginaalin verottamiseen perustuvassa arvonlisäverojärjestelmässä ei aseteta verovelvollisuuden edellytykseksi tarkkaa omistusaikaa. Mielestäni tällaisen kriteerin avulla kyseisen poikkeusjärjestelmän soveltamisala voitaisiin yhtäältä rajata selkeästi ja täsmällisesti ja toisaalta sen avulla voitaisiin varmistaa järjestelmän yhdenmukainen ja läpinäkyvä soveltaminen kaikkiin talouden toimijoihin, jotka osallistuvat kyseisessä artiklassa tarkoitettuihin liiketoimiin.

[20] Ks. tuomio 3.3.2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, 48 kohta). Ks. vastaavasti myös tuomio 1.4.2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, 25 kohta) ja tuomio 8.12.2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, 38 kohta).

[21] Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 62 kohta.

[22] Tuomio 15.9.2011, Slaby ym. (C-180/10 ja C-181/10, EU:C:2011:589, 50 kohta).

[23] Ks. erityisesti Ranskan yleisen verokoodeksin 150 U ja 150 VD §; Belgian vuoden 1992 tuloverolain (code des impôts sur les revenus 1992) 90 §:n 10 momentti ja Kreikan tuloverolain nro 4172/2013 (kodikas forologias isodimatos, N.4172/2013; FEK A’167/23.8.2013), sellaisena kuin se on muutettuna lailla nro 4254/2014 (FEK A’85/07.04.2014), 41 §:n 5 momentti.

74. Edellä esitetyn perusteella on nähdäkseni selvää, että voittomarginaalin verottamiseen perustuvaa arvonlisäverojärjestelmää sovelletaan Ranskan hallituksen ja komission esille ottamassa tilanteessa, jossa rakennusmaan tai kiinteistön osto jälleenmyyntitarkoituksessa ei ole arvonlisäverollista, vaikka verovelvollisen jälleenmyyjän maksama ostohinta sisältää todellisuudessa arvonlisäveron, jota ei voida vähentää ja jonka alkuperäinen myyjä (joka ei ole verovelvollinen) on jo suorittanut.

75. Katson tämän ratkaisuehdotuksen 70–72 kohdassa läpi käymäni päättelyn mukaisesti, että arvonlisäverodirektiivin 392 artiklaa on sovellettava myös valittajan mainitsemassa tilanteessa, jossa verovelvollinen ostaa rakennusmaan yleisen arvonlisäverojärjestelmän piirissä pystymättä jostain syystä vähentämään aiempaa arvonlisäveroa ennen kyseisen maa-alueen jälleenmyyntiä. Käsiteltävässä asiassa voittomarginaalin verottamiseen perustuvan arvonlisäverojärjestelmän soveltaminen tällaisessa tilanteessa varmistaisi niin ikään verotuksen neutraalisuuden periaatteen toteutumisen, ja samalla vältettäisiin kaksinkertainen verotus.

76. Sanamuodon mukaisella, kontekstuaalisella tai teleologisella tulkinnalla ei voida kuitenkaan perustella kyseisen poikkeusjärjestelmän soveltamista rakentamattomiin maa-alueisiin, jotka on tässä tapauksessa vapautettu kokonaan arvonlisäverosta. Arvonlisäveroa ei siis voida kantaa rakentamattomien maa-alueiden yksittäisestä ostosta tai peräkkäisistä ostoista.

77. Tästä seuraa, ettei tällaisen maa-alueen jälleenmyyntiin liity minkäänlaista kaksinkertaisen verotuksen vaaraa siinäkään tapauksessa, että kyseinen maa-alue olisi tullut tällä välin verotettavaksi rakennusmaana. Koska rakentamaton maa on vapautettu arvonlisäverosta, siihen ei voi myöskään kohdistua arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettua ”loppukulutusta”, joten maan palauttamista vaihdantaketjuun koskeva kysymys ei nouse esille. Näissä kahdessa tilanteessa ei siis voi olla sitä ongelmaa, että arvonlisävero sisältyisi edelleen tällaiseen omaisuuteen mahdollisen aiemman verotuksen johdosta.

78. Edellä esitetyn perusteella katson, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa aiemmin rakentamattomaksi maa-alueeksi luokitellun rakennusmaan myynnin tulisi kuulua arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan ja 12 artiklan 1 kohdan mukaisesti myyntihinnan verottamiseen perustuvan yleisen arvonlisäverojärjestelmän eikä kyseisen direktiivin 392 artiklassa säädetyn poikkeusjärjestelmän soveltamisalaan.

79. Yhteenvetona totean, että nähdäkseni arvonlisäverodirektiivin 392 artiklaa olisi sovellettava jälleenmyyntitarkoituksessa ostettuihin rakennuksiin ja rakennusmaahan vain seuraavissa kahdessa tilanteessa: kun ostosta on pitänyt suorittaa arvonlisävero, jota jälleenmyyvällä verovelvollisella ei ole ollut oikeutta vähentää, tai kun ostosta ei ole pitänyt suorittaa arvonlisäveroa siksi, ettei kyseinen liiketoimi kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, mutta hinta, jolla verovelvollinen jälleenmyyjä on ostanut kyseisen omaisuuden, sisältää arvonlisäveron, jonka alkuperäinen myyjä (joka ei ole verovelvollinen) on aiemmin maksanut.

80. Tällaisella tulkinnalla voidaan taata arvonlisäverodirektiivin 392 artiklan tavoitteet ja tehokas vaikutus samalla, kun sitä tulkitaan suppeasti poikkeusjärjestelmänä.

81. Edellä esitetyn perusteella ehdotan vastaukseksi ensimmäiseen kysymykseen, että arvonlisäverodirektiivin 392 artiklaa on tulkittava siten, että siinä sallitaan marginaaliverotusjärjestelmän soveltaminen rakennusmaan luovutuksiin sekä silloin, kun näiden maa-alueiden ostosta on pitänyt suorittaa arvonlisävero eikä jälleenmyyvällä verovelvollisella ole ollut oikeutta kyseisen veron vähentämiseen, että silloin, kun niiden ostosta ei ole pitänyt suorittaa

arvonlisäveroa, koska osto ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, mutta hinta, jolla verovelvollinen jälleenmyyjä on kyseisen omaisuuden ostanut, sisältää arvonlisäveron, jonka alkuperäinen myyjä (joka ei ole verovelvollinen) on aiemmin maksanut. Kyseistä säännöstä ei sovelleta kuitenkaan sellaisen rakennusmaan luovutuksiin, jonka alkuperäinen osto rakentamattomana maana on ollut vapautettu kyseisen direktiivin soveltamisalasta.

C Toinen ennakkoratkaisukysymys

82. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään toisella kysymyksellään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 392 artiklaa tulkittava siten, ettei marginaaliverotusjärjestelmää sovelleta rakennusmaan luovutuksiin seuraavissa kahdessa tilanteessa:

– kun kyseisistä rakentamattomina ostetuista maista on tullut niiden ostohetken ja sen hetken välillä, jolloin verovelvollinen jälleenmyy ne, rakennusmaita

– kun kyseisiä maita on niiden ostohetken ja sen hetken välillä, jolloin verovelvollinen jälleenmyy ne, muutettu ominaispiirteiltään esimerkiksi siten, että ne on jaettu tonteiksi tai niillä on tehty töitä niiden liittämiseksi eri verkkoihin (tie-, juomavesi-, sähkö-, kaasu-, viemäri- ja televiestintäverkot).

83. Haluan korostaa jo nyt, että ensimmäistä kysymystä koskevaan vastausehdotukseeni johtanut arviointi vaikuttaa antavan toiseen kysymykseen kokonaisuudessaan sellaisen vastauksen, että arvonlisäverodirektiivin 392 artiklaa voidaan soveltaa vain silloin, kun verovelvollinen jälleenmyyjä ostaa maa-alueen, joka luokitellaan verolainsäädännössä rakennusmaaksi jo ostohetkellä. Voittomarginaalin verottamiseen perustuvaa arvonlisäverojärjestelmää ei siten sovelleta sellaisen rakennusmaan luovutuksiin, jonka osto alun perin rakentamattomana maana ei ole kuulunut arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan.

84. Tutkin esitetyn kysymyksen kuitenkin kokonaisuudessaan, jotta unionin tuomioistuin voi antaa ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle hyödyllisen vastauksen.

1. Arvonlisäverodirektiivin 392 artiklan soveltaminen rakennusmaahan, joka on ostettu alun perin rakentamattomana maana

85. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisen kysymyksensä ensimmäisellä osalla lähinnä sitä, onko arvonlisäverodirektiivin 392 artiklaa tulkittava siten, että marginaaliverotusjärjestelmää voidaan soveltaa rakennusmaan luovutuksiin, kun verovelvollinen jälleenmyyjä on ostanut kyseiset maa-alueet rakentamattomana maana.

86. Tässä yhteydessä on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivissä tehdään selvä ero ”rakennusmaan” ja ”rakentamattoman maan” välillä ja niitä kohdellaan verotuksessa eri tavalla. Kyseisten maa-alueiden myyntiä koskeva oikeudellinen järjestelmä on käyty läpi tämän ratkaisuehdotuksen 57–60 kohdassa.

87. Arvonlisäverodirektiivin 392 artiklan sanamuodon perusteella vaikuttaa siltä, että voittomarginaalin verottamiseen perustuvaa poikkeusjärjestelmää sovelletaan yksiselitteisesti vain jälleenmyyntitarkoituksessa ostettuun rakennusmaahan. Tällaisen tulkinnan vahvistavat

myös kyseisen direktiivin 392 artiklan kontekstuaalinen ja teleologinen tulkinta. [24]

88. Kyseisen säännöksen soveltamisala vaikuttaa siten rajautuvan selvästi maa-alueisiin, jotka on tarkoitettu alun alkaen rakennusten sijoittamiseen ja jotka luokitellaan kansallisessa lainsäädännössä rakennusmaaksi jo ostohetkellä. Tästä seuraa, että rakentamaton maa, johon ei ole tarkoitus sijoittaa rakennusta ja joka on lähtökohtaisesti vapautettu arvonlisäverosta, olisi jätettävä kyseisen säännöksen soveltamisalan ulkopuolelle. Toisin sanoen pääasiassa kyseessä olevan kaltaisten maa-alueiden oikeudellisen luokittelun muuttuminen vaikuttaisi estävän marginaaliverotusjärjestelmän soveltamisen, sillä järjestelmän soveltaminen edellyttää, että ostettu omaisuus ja jälleenmyyty omaisuus ovat oikeudellisesti identtiset.

89. Tällainen tulkinta on yhdenmukainen myös sen periaatteen kanssa, jonka mukaan arvonlisäverodirektiivin 392 artiklaa on tulkittava poikkeusjärjestelmänä suppeasti. [25]

90. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että toisen kysymyksen ensimmäiseen osaan vastataan, että arvonlisäverodirektiivin 392 artiklaa on tulkittava siten, ettei marginaaliverotusjärjestelmää voida soveltaa rakennusmaan luovutuksiin silloin, kun verovelvollinen jälleenmyyjä on ostanut kyseiset maa-alueet rakentamattomana maana.

2. Arvonlisäverodirektiivin 392 artiklan soveltaminen rakennusmaahan, jonka ominaispiirteitä on muutettu

91. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään toisen kysymyksensä toisella osalla lähinnä, estetäänkö arvonlisäverodirektiivin 392 artiklassa marginaaliverotusjärjestelmän soveltaminen rakennusmaan luovutukseen, kun kyseisen maa-alueen ominaispiirteitä on muutettu ostohetken ja verovelvollisen suorittaman jälleenmyynnin välillä esimerkiksi jakamalla maa-alue tonteiksi tai tekemällä kunnallisteknisten verkkojen (tie-, vesijohto-, sähkö-, kaasu-, viemäri- ja televiestintäverkko) edellyttämiä rakennustöitä.

92. Tässä kysymyksen osassa on selvitettävä, edellyttääkö arvonlisäverodirektiivin 392 artiklassa käytetty ilmaisu ”jälleenmyyntitarkoituksessa ostamien” jälleenmyyntiä sellaisenaan ilman laajamittaisten töiden suorittamista, kuten komissio väittää, vai onko päinvastoin niin, etteivät tällaiset työt estä kyseisen säännöksen soveltamista, kuten Ranskan hallitus sitä tulkitsee.

93. Valittaja katsoo puolestaan, että osa toteutetuista muutostöistä, kuten maa-alueen jakaminen tonteiksi, ei estä voittomarginaalin verottamiseen perustuvan arvonlisäverojärjestelmän soveltamista, mutta sitä vastoin mittavampien töiden tekeminen maa-alueella (kuten erilaisten verkkojen rakentamista varten suoritetut työt) estää kyseisen järjestelmän soveltamisen.

94. Kun otetaan huomioon toisen kysymyksen ensimmäiseen osaan ehdottamani vastaus, jonka mukaan arvonlisäverodirektiivin 392 artiklaa ei sovelleta maa-alueisiin, jotka on ostettu jälleenmyyntitarkoituksessa alun perin rakentamattomana maana, tällä kysymyksellä ei nähdäkseni ole oikeudellista merkitystä käsiteltävässä asiassa.

[24] Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 47–81 kohta.

[25] Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 56 kohta.

95. Jotta unionin tuomioistuin voisi antaa ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle hyödyllisen vastauksen, tarkastelen kuitenkin tilannetta, jossa jälleenmyytävää maata ei ole luokiteltu kansallisessa lainsäädännössä alun perin ostohetkellä nimenomaisesti rakentamattomaksi maaksi, jolloin se voitaisiin katsoa rakennusmaaksi, koska näiden kahden erityyppisen maa-alueen väliset mahdolliset erot ovat käytännössä hyvin pieniä.

96. Kun nimittäin otetaan huomioon, että jäsenvaltioiden tehtävänä on määritellä maa-alueet, jotka on katsottava rakennusmaaksi, Ranskan hallitus vaikuttaa esittävän, että pääasiassa jälleenmyydyn kaltainen rakentamaton maa voitaisiin mahdollisesti luokitella jo alun perinkin rakennusmaaksi sen ostohetkellä.

97. Ranskan hallitus väittää siis, että koska rakentamatonta maata pidetään Ranskassa annetun määritelmän mukaan rakennusmaana, ei muutostöillä, joilla maa-alue pyritään saamaan kunnallisteknisesti muokatuksi alueeksi, joka on siis edelleen tarkoitettu rakentamiseen, ole vaikutusta rakennusmaaksi luokitteluun, niin kauan kuin näitä muutostöitä ei voida luokitella rakennuksiksi. Ranskan hallituksen mukaan tämä kanta on vahvistettu unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä. [26]

98. Tämän päättelyn mukaisesti voitaisiin väittää, että kyseisellä maa-alueella mahdollisesti tehdyillä muutostöillä ei ole vaikutusta arvonlisäverodirektiivin 392 artiklan soveltamiseen (töiden mittavuudesta riippumatta) edellyttäen, että maa-alue luokitellaan edelleen rakennusmaaksi.

99. Jäljempänä esittämistäni syistä katson kuitenkin, ettei tällainen päättely voi menestyä.

100. Haluan nimittäin muistuttaa ensinnäkin, että arvonlisäverodirektiivissä itsessään rajoitetaan jäsenvaltioiden harkintavaltaa rakennusmaan käsitteen määrittelyn suhteen. [27] Pidän siis Ranskan hallituksen esittämää skenaariota hypoteettisena, joskin huomautan sen saattavan olla arvonlisäverodirektiivin säännösten vastainen.

101. Kyseisen tulkinnan hyväksyminen on lisäksi ristiriidassa paitsi voittomarginaalin verottamiseen perustuvan arvonlisäverojärjestelmän tavoitteiden, myös arvonlisäverodirektiivin perusperiaatteiden ja erityisesti sen periaatteen kanssa, että verotettavaksi tulee nimenomaan toisessa ennakkoratkaisukysymyksessä kuvatun kaltaisissa töissä syntyvä lisäarvo.

102. Huomautan tältä osin, että sanamuodon mukaisessa tulkinnassa ilmaisu ”jälleenmyyntitarkoituksessa ostamien” viittaa omaisuuden jälleenmyyntiin sellaisenaan ilman laajamittaisten töiden suorittamista. Vaikuttaa siis siltä, että voittomarginaalin verottamiseen perustuva arvonlisäverojärjestelmä koskee ainoastaan kiinteän omaisuuden peräkkäisiä myyntejä. Vaikka tiettyjä toimia tai töitä ei voitaisi sulkea pois, arvonlisäverodirektiivin 392 artiklassa ei ilmeisesti tarkoiteta laajamittaisia töitä, joilla voidaan paitsi muuttaa asianomaisen omaisuuden kaupallisia ominaispiirteitä myös synnyttää lisäarvoa, jota voidaan verottaa täysimääräisesti yleisen arvonlisäverojärjestelmän mukaisesti.

[26] Ks. tuomio 4.9.2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, 53 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[27] Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 58 ja 59 kohta.

103. Tämän vaikuttaa vahvistavan myös unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, jonka mukaan rakennukseen, jota on muutettu tai uudistettu, on sovellettava yleistä arvonlisäverojärjestelmää sillä perusteella, että kyseiset toimet ovat antaneet sille lisäarvoa samalla tavoin kuin rakennuksen alkuperäinen rakentaminen. [28]

104. Olen sitä mieltä, että tätä päättelyä on sovellettava analogisesti nyt käsiteltävässä asiassa. Marginaaliverotusjärjestelmää ei siis pitäisi soveltaa silloin, kun omaisuutta on muutettu merkittävästi tavalla, josta on syntynyt lisäarvoa, johon olisi lähtökohtaisesti sovellettava myyntihinnan verottamiseen perustuvaa yleistä arvonlisäverojärjestelmää.

105. Toiseksi Ranskan hallituksen ehdottamassa tulkinnassa ei nähtävästi oteta huomioon, että valittajan suorittamien töiden luonne saattaa aiheuttaa muutoksen kyseisten maa-alueiden oikeudellisessa luokittelussa siten, että niistä tulisi unionin oikeuden ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella ”rakennuksia”, mikä estäisi voittomarginaalin verottamiseen perustuvan arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen.

106. Tässä yhteydessä on todettava arvonlisäverodirektiivin soveltamisalasta, että täytäntöönpanoasetuksessa luokitellaan ”kiinteäksi omaisuudeksi” tietty ”rakennus” tai ”rakennelma, joka on perustettu kiinteästi maaperään merenpinnan ylä- tai alapuolella ja jota ei voida helposti purkaa tai siirtää”, kuten ”pysyvien rakenteiden rakentaminen maalle sekä kaasu-, vesi-, viemäri- ja niiden tyyppisten putkistojen kaltaisiin pysyviin rakenteisiin kohdistuvat rakennus- ja purkutyöt”. [29]

107. Vaikuttaa siis siltä, että valittajan suorittamat rakennustyöt, kuten kunnallistekniikan edellyttämät rakennustyöt, tien rakentaminen ja liitännät erilaisiin verkkoihin, kuuluvat käsitteen ”rakennus” soveltamisalaan erityisesti siksi, että ne perustetaan maaperään.

108. Kuten valittaja ja komissio perustellusti korostavat, maa-alueen ominaispiirteet ovat muuttuneet tämän rakentamisen vuoksi ja jopa uuden rakennuksen rakentaminen on alkanut; kyseessä ei siis ole pelkkä maa-alueen osto ja jälleenmyynti.

109. Edellä esitetyn perusteella katson, että arvonlisäverodirektiivin 392 artiklassa käytetty ilmaisu ”jälleenmyyntitarkoituksessa ostamien” merkitsee omaisuuden jälleenmyyntiä sellaisenaan, ilman laajamittaisten töiden suorittamista. Tämä vaikuttaa myös marginaaliverotusjärjestelmän hengen mukaiselta, sillä kyseessä on suppeasti tulkittava poikkeusjärjestelmä.

110. Täydentävyyden vuoksi on tutkittava vielä, säilyisikö tähän ennakkoratkaisukysymyksen osaan ehdottamani vastaus samana, jos valittaja ei olisi suorittanut toisessa kysymyksessä kuvatun kaltaisia töitä alkuperäisen oston ja jälleenmyynnin välisenä aikana vaan olisi ainoastaan jakanut maa-alueen tonteiksi. Tästä vaikuttaa olevan kyse ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toisen ennakkoratkaisukysymyksen toisen osan ensimmäisessä kohdassa.

111. Edellä tämän ratkaisuehdotuksen 104–106 kohdassa esittämäni päättelyn mukaisesti maa-alueen tonteiksi jakaminen rakennuslupaa hankkimatta ja sen kaltaisia rakennustöitä suorittamatta, joita valittaja on maa-alueella tehnyt, ei voi unionin oikeuden ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella muuttaa maa-alueen oikeudellista luokittelua.

[28] Ks. analogisesti tuomio 16.11.2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, 32 ja 33 kohta).

[29] Ks. täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan ensimmäisen kohdan b alakohta ja 31 a artiklan 2 kohdan d alakohta.

112. Kiinteistörekisterissä tehdyn jaon, jonka ansiosta maa-alue voidaan myydä useina tontteina, ei siten pitäisi lähtökohtaisesti synnyttää lisäarvoa, jonka perusteella sovellettavaksi tulisi myyntihinnan verottamiseen perustuva yleinen arvonlisäverojärjestelmä. Lisäksi ilman töiden suorittamista tällaista maa-aluetta ei voida luokitella ”rakennukseksi”.

113. Tämän perusteella pelkkään kiinteistörekisterimuutokseen perustuva maa-alueen jakaminen sitä varten, että se voidaan jälleenmyydä useina tontteina, voisi kuulua arvonlisäverodirektiivin 392 artiklassa säädetyn, voittomarginaalin verottamiseen perustuvan arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalaan. Minun on kuitenkin korostettava, että pääasian tosiseikoista poiketen tällainen tulkinta edellyttää, että kiinteistörekisterimuutoksen kohteena oleva maa-alue, joka jälleenmyydään, luokitellaan rakennusmaaksi jo ostosta lähtien.

114. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että toisen kysymyksen toiseen osaan vastataan, ettei arvonlisäverodirektiivin 392 artiklassa säädettyä voittomarginaalin verottamiseen perustuvaa poikkeusjärjestelmää sovelleta sellaisen maa-alueen jälleenmyyntiin, jonka ominaispiirteet ovat muuttuneet oston ja jälleenmyynnin välisenä aikana esimerkiksi erilaisiin kunnallisteknisiin verkkoihin (tie-, vesijohto-, sähkö-, kaasu-, viemäri- ja televiestintäverkko) liittymisen edellyttämien rakennustöiden suorittamisen vuoksi. Kyseistä 392 artiklaa sovelletaan kuitenkin tilanteessa, jossa rakennusmaan alkuperäisen oston ja sen jälleenmyynnin välisenä aikana maa-alueella tehdyt muutostyöt rajoittuvat maa-alueen tonteiksi jakamiseen.

VI Ratkaisuehdotus

115. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Conseil d’État’n (Ranska) esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 392 artiklaa on tulkittava siten, että marginaaliverotusjärjestelmää voidaan soveltaa rakennusmaan luovutuksiin sekä silloin, kun näiden maa-alueiden ostosta on pitänyt suorittaa arvonlisävero mutta jälleenmyyvällä verovelvollisella ei ole ollut oikeutta kyseisen veron vähentämiseen, että silloin, kun niiden ostosta ei ole pitänyt suorittaa arvonlisäveroa, koska osto ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, mutta verovelvollisen jälleenmyyjän kyseisestä omaisuudesta maksamaan ostohintaan sisältyy arvonlisävero, jonka alkuperäinen myyjä (joka ei ole verovelvollinen) on aiemmin maksanut. Kyseistä säännöstä ei sovelleta kuitenkaan sellaisen rakennusmaan luovutuksiin, jonka alkuperäinen osto rakentamattomana maana on ollut vapautettu kyseisen direktiivin soveltamisalasta.

2) Direktiivin 2006/112 392 artiklaa on tulkittava siten, ettei marginaaliverotusjärjestelmää voida soveltaa rakennusmaan luovutuksiin silloin, kun verovelvollinen jälleenmyyjä on ostanut kyseiset maa-alueet rakentamattomana maana.

   Direktiivin 2006/112 392 artiklassa säädettyä voittomarginaalin verottamiseen perustuvaa poikkeusjärjestelmää ei sovelleta sellaisen maa-alueen jälleenmyyntiin, jonka ominaispiirteet ovat muuttuneet oston ja jälleenmyynnin välisenä aikana esimerkiksi erilaisiin kunnallisteknisiin verkkoihin (tie-, vesijohto-, sähkö-, kaasu-, viemäri- ja televiestintäverkko) liittymisen edellyttämien rakennustöiden suorittamisen vuoksi. Kyseistä 392 artiklaa sovelletaan kuitenkin tilanteessa, jossa rakennusmaan alkuperäisen oston ja sen jälleenmyynnin välisenä aikana maa-alueella tehdyt muutostyöt rajoittuvat maa-alueen tonteiksi jakamiseen.