UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

17 päivänä tammikuuta 2013*

Arvonlisävero — Direktiivi 2006/112/EY — 135 artiklan 1 kohdan k alakohta, luettuna yhdessä 12 artiklan 1 ja 3 kohdan kanssa — Rakentamaton maa — Rakennusmaa — Käsitteet — Purkutyöt uudisrakennusta varten — Vapautus arvonlisäverosta

Asiassa C-543/11,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on esittänyt 9.9.2011 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 24.10.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Woningstichting Maasdriel

vastaan

Staatssecretaris van Financiën,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja E. Jarašiūnas sekä tuomarit C. Toader (esittelevä tuomari) ja C. G. Fernlund,

julkisasiamies: N. Wahl,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 22.11.2012 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Woningstichting Maasdriel, edustajanaan advocaat H. de Kat,

— Alankomaiden hallitus, asiamiehinään J. Langer ja C. Wissels,

— Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja P. van Nuffel,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 135 artiklan 1 kohdan k alakohdan tulkintaa, luettuna yhdessä sen 12 artiklan 1 ja 3 kohdan kanssa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Woningstichting Maasdriel (jäljempänä Woningstichting) ja Staatssecretaris van Financiën (valtiovarainministeriön valtiosihteeri) ja jossa on kyse kiinteän omaisuuden hankinnan vapauttamisesta luovutusverosta, jonka kantaminen riippuu Alankomaiden oikeuden mukaan siitä, kannetaanko mainitusta liiketoimesta arvonlisävero.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 1 ja 3 kohdassa 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:

– –

b) rakennusmaan luovutus.

– –

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

4 Direktiivin 135 artiklan 1 kohdan k alakohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

– –

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

– –”

Alankomaiden oikeus

5 Liikevaihtoverosta 28.6.1968 annetun lain (Wet op de omzetbelasting 1968; Staatsblad 1968, nro 329), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä liikevaihtoverolaki), 11 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1 Asetuksella vahvistetuin edellytyksin verosta vapautetaan

a. kiinteän omaisuuden ja sitä koskevien oikeuksien luovutus, paitsi

1°. rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen ennen niiden ensimmäistä käyttöönottoa tai korkeintaan kaksi vuotta ensimmäisen käyttöönoton jälkeen sekä rakennusmaan luovutus;

– –

4. Sovellettaessa 1 momentin a kohdan 1 alakohtaa rakennusmaalla tarkoitetaan rakentamatonta maata

a. jolla tehdään tai on tehty rakennustöitä

b. jolla toteutetaan tai on toteutettu toimenpiteitä yksinomaan maapohjan käyttöä varten

c. jonka ympäristössä toteutetaan tai on toteutettu toimenpiteitä tai

d. jota varten on myönnetty rakennuslupa

rakennusten rakentamiseksi maapohjalle.”

6 Tiettyjen oikeustoimien yhteydessä perittävästä verosta annetun lain (Wet op belastingen van rechtsverkeer) 2 §:n 1 momentissa säädetään, että ”’luovutusvero’ on vero, joka kannetaan Alankomaissa sijaitsevan kiinteän omaisuuden tai siihen liittyvien oikeuksien hankkimisesta”.

7 Lain 15 §:n 1 momentin a kohdan mukaan luovutusverosta vapautetaan asetuksessa vahvistetuin edellytyksin hankinta, joka toteutetaan ”[liikevaihtoverolain] 11 §:n 1 momentin a kohdan 1 alakohdassa tarkoitetulla luovutuksella, josta on suoritettava liikevaihtovero, paitsi jos omaisuutta käytetään liiketoiminnan harjoittamiseen ja ostaja voi vähentää liikevaihtoveron kokonaan tai osittain [liikevaihtoverolain] 15 §:n mukaisesti”.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

8 Woningstichting teki 13.11.2006 sopimuksen Maasdrielin kunnan kanssa (jäljempänä myyjä) tontin ostamisesta. Kaupan tekopäivänä tontilla oli rakennus, jota oli käytetty kirjastona (jäljempänä tontilla ollut rakennus), ja sen vieressä oli päällystetty julkinen pysäköintialue.

9 Kauppasopimuksessa määrättiin, että ”kaupan kohde luovutetaan rakennuskäyttöön kunnostettuna”, sillä Woningstichtingin tarkoituksena oli rakennuttaa tontille kerrostaloasuntoja ja mahdollisesti myös toimistotiloja ja pysäköintipaikkoja. Sopimuspuolet sopivat siitä, että myyjä huolehtisi tontilla olleen rakennuksen purkamisesta ja pysäköintialueen päällyksen poistamisesta. Tontin kauppahinnaksi sovittiin 1 380 000 euroa (ilman arvonlisäveroa), mihin lisättiin 22 000 euron suuruisiksi arvioidut purkukustannukset (ilman arvonlisäveroa).

10 Myyjä puratti tontilla olleen rakennuksen tammi- ja helmikuussa 2007 ja kuljetutti purkujätteen pois.

11 Tontti luovutettiin Woningstichtingille notaarin 2.3.2007 laatimalla luovutuskirjalla toteutetun omistusoikeuden luovutuksen yhteydessä. Pysäköintialue oli mainittuna päivänä vielä käytössä, sen päällystä ei ollut vielä poistettu eikä Woningstichtingille ollut vielä myönnetty rakennuslupaa, jota sen vasta suunnitelmien ja piirustusten asteella olleen hankkeen toteuttaminen edellytti.

12 Alankomaiden lainsäädännön mukaan silloin, kun kiinteän omaisuuden hankkimisesta kannetaan arvonlisävero, se vapautetaan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi kauppahinnan perusteella määräytyvästä luovutusverosta. Rakennusmaan luovutuksesta kannetaan arvonlisävero. Rakentamattoman maan luovutus on sitä vastoin vapautettu arvonlisäverosta, ja siitä kannetaan luovutusvero.

13 Woningstichting maksoi arvonlisäveron myyjälle kyseessä olevasta luovutuksesta, koska se katsoi, että luovutuksen kohteena oli rakennusmaa ja että siitä oli näin ollen maksettava arvonlisävero eikä luovutusveroa.

14 Verotarkastaja katsoi kuitenkin, että luovutuksen kohteena oli rakentamaton maa ja luovutus oli siksi vapautettu arvonlisäverosta mutta siitä oli maksettava luovutusvero. Woningstichtingille annettiin näin päätös luovutusveron jälkikannosta. Woningstichting vaati päätöksen oikaisua verotarkastajalta, joka hylkäsi vaatimuksen, minkä jälkeen Woningstichting valitti hylkäävästä päätöksestä Rechtbank Arnhemiin (Arnhemin alioikeus). Mainittu alioikeus hylkäsi valituksen.

15 Woningstichting valitti alioikeuden tuomiosta Gerechtshof Arnhemiin (Arnhemin muutoksenhakutuomioistuin), joka hylkäsi valituksen.

16 Gerechtshof Arnhem totesi asiassa C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed, 19.11.2009 annettuun tuomioon (Kok., s. I-11079) viitaten, että myyjä oli luovuttanut rakentamatonta maata, koska rakennus oli luovutushetkellä jo kokonaan purettu ja koska sopimuspuolet olivat sopineet, että pysäköintialueen päällys poistettaisiin myyjän kustannuksella luovutuksen jälkeen. Gerchtshofin tuomiossa todettiin lisäksi, ettei tonttia voitu pitää rakennusmaana, koska rakennuksen purkamista ja pysäköintialueen päällyksen poistamista ei voitu pitää liikevaihtoverolain 11 §:n 4 momentin a kohdassa tarkoitettuina rakennustöinä. Sopimuspuolten välillä ei ollut sovittu myöskään muista töistä. Mainittu tuomioistuin katsoi lisäksi, että tontin ympäristössä uudisrakentamista varten jo toteutettuja toimenpiteitä ei voitu pitää lain 11 §:n 4 momentin c kohdassa tarkoitettuina toimenpiteinä.

17 Woningstichting on tehnyt kassaatiovalituksen mainitusta Gerechtshof Arnhemin tuomiosta Hoge Raad der Nederlandeniin.

18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että sen oman oikeuskäytännön mukaan liikevaihtoverolain 11 §:n 4 momentin a kohtaa on tulkittava siten, että kun rakennus puretaan kokonaan, näin vapautuva maa voidaan katsoa rakennusmaaksi vasta sitten, kun tontilla on rakennuksen purkamisen jälkeen toteutettu toimenpiteitä uusien rakennusten rakentamista varten. Se esittää tämän oikeuskäytännön mukaisesti, että purkamista ei voida pitää lain 11 §:n 4 momentin a kohdassa tarkoitettuina rakennustöinä silloinkaan, kun purkaminen on suoritettu, jotta näin vapautuvalle maapohjalle voitaisiin myöhemmin rakentaa rakennuksia. Se huomauttaa, että siitä huolimatta, että sopimuspuolten tarkoituksena on ollut käyttää tonttia uudisrakentamiseen, purkutyöt eivät sellaisenaan oikeuta katsomaan kyseistä tonttia ”rakennusmaaksi”.

19 Tässä yhteydessä se tuo esiin kuitenkin sen, että asiassa C-468/93, Gemeente Emmen, 28.3.1996 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-1721, 20 ja 25 kohta) ja edellä mainitussa asiassa Don Bosco Onroerend Goed annetussa tuomiossa (43 kohta) on todettu, että jäsenvaltioiden asiana on kuudennen arvonlisäverodirektiivin – jonka tarkoituksena on vapauttaa arvonlisäverosta ainoastaan sellaisen rakentamattoman maan luovutukset, joille ei ole tarkoitus sijoittaa rakennusta – tavoitteita noudattaen määrittää, mitä maata on pidettävä rakennusmaana.

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön pohjalta sitä, antaako jäsenvaltioilla oleva oikeus vapaasti määritellä rakennusmaan käsite jäsenvaltiolle mahdollisuuden vapauttaa arvonlisäverosta sellaisen rakentamattoman maan luovutuksen, joka on syntynyt olemassa olevien rakennusten purkamisen johdosta, vaikka purkutyöt on suoritettu uusien rakennusten rakentamiseksi tontille. Se pohtii myös, onko selvitettäessä sitä, koskeeko kyseessä oleva luovutus edellä mainitussa asiassa Gemeente Emmen annetussa tuomiossa tarkoitetulla tavalla ”rakentamatonta maata, jolle ei ole tarkoitus sijoittaa rakennusta”, riittävää, että se ottaa huomioon ainoastaan olosuhteet, jotka vallitsevat siitä hetkestä alkaen, jolloin rakentamaton maa syntyy, ja jättää huomiotta tätä edeltäneet purkutyöt.

21 Hoge Raad der Nederlanden on näistä syistä päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko – – arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan k alakohtaa, luettuna yhdessä direktiivin 12 artiklan 1 ja 3 kohdan kanssa, tulkittava siten, että arvonlisäverosta ei missään tilanteessa voida vapauttaa sellaisen rakentamattoman maan luovutusta, joka on syntynyt sillä sijainneen rakennuksen purkamisen seurauksena, kun purkaminen on suoritettu uudisrakentamista varten?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

22 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymyksessä on pääasiallisesti kyse siitä, onko arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan k alakohtaa tulkittava yhdessä sen 12 artiklan 1 ja 3 kohdan kanssa siten, että ensin mainitussa säännöksessä säädetty arvonlisäverovapautus kattaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen rakentamattoman maan luovutuksen sillä sijainneen rakennuksen purkamisen jälkeen siinäkin tapauksessa, että kyseisellä maa-alueella ei luovutushetkellä ollut toteutettu mainittujen purkutöiden lisäksi muita toimenpiteitä mutta maa-alue oli tarkoitettu käytettäväksi rakentamiseen.

23 Alankomaiden hallitus katsoo, ettei tapauksessa ole toteutettu Alankomaiden lainsäädännössä tarkoitettuja maapohjan kunnostustöitä, ja vastustaa sitä, että sopimuspuolten tarkoitus otettaisiin jollakin tavalla huomioon, kun ratkaistaan, onko pääasiassa kyseessä oleva maa-alue ”rakentamatonta maata” vai ”rakennusmaata”.

24 Woningstichting ja Euroopan komissio katsovat sitä vastoin, että rakennusmaan määrittämiseksi annetussa Alankomaiden lainsäädännössä luetellut edellytykset ovat liian suppeat eivätkä kata kaikkia niitä tilanteita, joissa maa-alue voidaan katsoa tarkoitetun käytettäväksi rakentamiseen. Ne katsovat myös, että oikeudenkäyntiaineistosta käy selvästi ilmi, että pääasiassa kyseessä oleva tontti voidaan objektiivisesti arvioituna katsoa tarkoitetun käytettäväksi rakentamiseen.

25 Aluksi on todettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverodirektiivin 135 artiklassa tarkoitettujen vapautusten kuvaamisessa käytettyjä ilmaisuja on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeus siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta verovelvollisen suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta. Näiden ilmaisujen tulkinnan tulee kuitenkin soveltua yhteen niiden tavoitteiden kanssa, joihin näillä vapautuksilla pyritään, ja siinä on noudatettava yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Tämä suppean tulkinnan sääntö ei näin ollen tarkoita sitä, että 135 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelemiseksi käytettyä sanamuotoa tulisi tulkita niin, että vapautukset menettäisivät vaikutuksensa (ks. vastaavasti asia C-326/11, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, tuomio 12.7.2012, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan k alakohdan mukaan sellaisen rakentamattoman kiinteän omaisuuden luovutus, joka ei ole sen 12 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettua rakennusmaata, vapautetaan arvonlisäverosta. Direktiivin 12 artiklan 3 kohdan mukaan rakennusmaaksi katsotaan jäsenvaltion määritelmän mukainen rakentamaton tai rakennettu maa.

27 Tästä seuraa, että rakennusmaan luovutuksista kannetaan arvonlisävero eivätkä ne kuulu niiden vapautusten ryhmään, joista säädetään arvonlisäverodirektiivin 135 artiklassa ja joita tulkitaan suppeasti.

28 Liikevaihtoverolain 11 §:n 4 momentin a kohdalla saatetaan kyseiset arvonlisäverodirektiivin säännökset osaksi Alankomaiden oikeutta ja määritellään rakennusmaaksi muun muassa kaikki sellainen rakentamaton maa, jolla tehdään tai on tehty rakennustöitä rakennusten rakentamiseksi.

29 Sen kansallisen oikeuskäytännön mukaan, jota ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin lainaa, kyseisessä kansallisessa säännöksessä käytettyä rakennustöiden käsitettä tulkitaan siten, ettei se kata purkutöitä, vaikka olisi riidatonta, että purkaminen on suoritettu uuden rakennuksen rakentamista varten.

30 Tähän on ensinnäkin todettava, että jäsenvaltioiden on määritellessään sitä, mitkä maa-alueet katsotaan rakennusmaaksi, noudatettava arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan k alakohdassa vahvistettua tavoitetta vapauttaa arvonlisäverosta ainoastaan sellaisen rakentamattoman maan luovutukset, jolle ei ole tarkoitus sijoittaa rakennusta (ks. vastaavasti em. asia Gemeente Emmen, tuomion 24 ja 25 kohta sekä em. asia Don Bosco Onroerend Goed, tuomion 43 kohta).

31 Verotuksen neutraalisuutta koskevan, yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perustavanlaatuisen periaatteen, jonka 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 (asia C-29/08, SKF, tuomio 29.10.2009, Kok., s. I-10413, 67 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), turvaamiseksi on siis välttämätöntä, että tämän kansallisen määritelmän alaan kuuluu kaikki sellainen rakentamaton maa, jolle on tarkoitus sijoittaa rakennus.

32 Toiseksi aikomus, jonka sopimuspuolet ovat ilmaisseet liiketoimen arvonlisäverollisuudesta, on otettava huomioon liiketoimeen liittyvien olosuhteiden kokonaisarvioinnissa, jos aikomuksen tueksi on objektiivista näyttöä (em. asia J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, tuomion 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Tällaisia olosuhteita ovat, kuten oikeuskäytännössä on jo todettu, muun muassa se, mihin vaiheeseen myyjän toteuttamat muutostyöt ovat edenneet luovutuspäivään mennessä (em. asia J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, tuomion 34 kohta), se, että myyjä on suorittanut uuden rakennuksen edellyttämät purkutyöt jo ennen luovutuspäivää, ja se, että myyjä on sitoutunut suorittamaan tällaiset uuden rakennuksen edellyttämät purkutyöt.

34 On huomattava, että – kuten ennakkoratkaisupyynnössä on todettu – pääasiassa ei ole riitautettu sitä, että rakennuksen purkutyöt oli suoritettu luovutuspäivään mennessä, taikka sitä, että pysäköintialueeseen kohdistuvat purkutyöt suoritetaan vastaisuudessa uudisrakentamista varten.

35 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on joka tapauksessa tehdä kokonaisarviointi pääasiassa kyseessä olevaan liiketoimeen liittyvistä ja luovutushetkellä vallinneista olosuhteista, mukaan lukien sopimuspuolten aikomus, jos sen tueksi on objektiivista näyttöä, ratkaistakseen sen, koskeeko pääasiassa kyseessä oleva liiketoimi rakennusmaata vai ei.

36 Esitettyyn kysymykseen on edellä lausutun perusteella vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan k alakohtaa on yhdessä sen 12 artiklan 1 ja 3 kohdan kanssa tulkittava siten, että ensin mainitussa säännöksessä säädetty arvonlisäverovapautus ei kata pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen rakentamattoman maan luovutusta sillä sijainneen rakennuksen purkamisen jälkeen siinäkään tapauksessa, että kyseisellä maa-alueella ei luovutushetkellä ollut toteutettu mainittujen purkutöiden lisäksi muita toimenpiteitä, jos kyseiseen liiketoimeen liittyvien ja luovutushetkellä vallinneiden olosuhteiden – mukaan lukien sopimuspuolten aikomus, jos sen tueksi on objektiivista näyttöä – kokonaisarvioinnin perusteella voidaan katsoa, että kyseinen tontti oli luovutushetkellä tosiasiallisesti tarkoitettu käytettäväksi rakentamiseen, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on selvitettävä.

Oikeudenkäyntikulut

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

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

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 135 artiklan 1 kohdan k alakohtaa on yhdessä sen 12 artiklan 1 ja 3 kohdan kanssa tulkittava siten, että ensin mainitussa säännöksessä säädetty arvonlisäverovapautus ei kata pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen rakentamattoman maan luovutusta sillä sijainneen rakennuksen purkamisen jälkeen siinäkään tapauksessa, että kyseisellä maa-alueella ei luovutushetkellä ollut toteutettu mainittujen purkutöiden lisäksi muita toimenpiteitä, jos kyseiseen liiketoimeen liittyvien ja luovutushetkellä vallinneiden olosuhteiden – mukaan lukien sopimuspuolten aikomus, jos sen tueksi on objektiivista näyttöä – kokonaisarvioinnin perusteella voidaan katsoa, että kyseinen tontti oli luovutushetkellä tosiasiallisesti tarkoitettu käytettäväksi rakentamiseen, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on selvitettävä.

Allekirjoitukset