Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

7 päivänä marraskuuta 2024*

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Sellaisten maa-alueiden luovutukset, joilla on ainoastaan asuinrakennusten perustuksia – Luokitteleminen – 12 artikla – Rakennusmaan käsite ja rakennuksen tai rakennuksen osan käsite – Rakennuksen ensimmäistä käyttöönottoa koskeva edellytys

Asiassa C-594/23,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Vestre Landsret (Länsi-Tanskan ylioikeus, Tanska) on esittänyt 20.9.2023 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 26.9.2023, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Skatteministeriet

vastaan

Lomoco Development ApS,

Holm Invest Aalborg A/S,

I/S Nordre Strandvej Sæby ja

Strandkanten Sæby ApS,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: ensimmäisen jaoston puheenjohtaja F. Biltgen, joka hoitaa seitsemännen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, viidennen jaoston puheenjohtaja M. L. Arastey Sahún (esittelevä tuomari) sekä tuomari J. Passer,

julkisasiamies: T. Ćapeta,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

* Oikeudenkäyntikieli: tanska.

– Lomoco Development ApS, Holm Invest Aalborg A/S, I/S Nordre Strandvej Sæby ja Strandkanten Sæby ApS, edustajanaan C. Bachmann, advokat,

– Tanskan hallitus, asiamiehenään C. Maertens, avustajanaan S. Horsbøl Jensen, advokat,

– Tšekin hallitus, asiamiehinään L. Březinová, M. Smolek ja J. Vláčil,

– Euroopan komissio, asiamiehinään J. Jokubauskaitė ja U. Nielsen,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 12 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdan sekä 135 artiklan 1 kohdan j ja k alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain yhtäältä Skatteministeriet (verohallinto, Tanska) ja toisaalta Lomoco Development ApS, Holm Invest Aalborg A/S, I/S Nordre Strandvej Sæby (jäljempänä ”NSS”) ja Strandkanten Sæby ApS ja jossa on kyse sellaisten maa-alueiden, joilla on asuinrakennusten perustuksia, luovutuksesta maksettavasta arvonlisäverosta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta”.

4 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.”

5 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.”

6 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;

– –”

7 Arvonlisäverodirektiivin 371 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot, jotka 1 päivänä tammikuuta 1978 vapauttivat arvonlisäverosta liitteessä X olevassa B osassa mainitut liiketoimet, voivat kussakin jäsenvaltiossa kyseisenä ajankohtana voimassa ollein edellytyksin jatkaa niiden vapauttamista.”

8 Kyseisessä osassa mainittuihin liiketoimiin kuuluvat 9 kohdassa ”12 artiklassa tarkoitetut rakennusten tai rakennuksen osien ja niihin liittyvien maapohjien luovutukset ennen niiden ensimmäistä käyttöönottoa sekä rakennusmaan luovutukset.”

Tanskan oikeus

Arvonlisäverolaki

9 14.10.2005 annetun kodifioidun lain nro 966 (lovbekendtgørelse nr. 966), sellaisena kuin se oli muutettuna voimassa 31.12.2010 saakka (jäljempänä arvonlisäverolaki),
13 §:n 1 momentin 9 kohdan mukaan kiinteän omaisuuden luovutus oli poikkeuksetta vapautettu arvonlisäverosta. Arvonlisäverolain 13 §:n 1 momentin 9 kohta perustui arvonlisäverodirektiivin 371 artiklassa säädettyyn niin sanottuun standstill-lausekkeeseen.

10 Tämä vapautus kumottiin osittain 1.1.2011 alkaen; arvonlisäverolain, sellaisena kuin se on muutettuna 12.6.2009 annetulla lailla nro 520 (jäljempänä muutettu arvonlisäverolaki), 13 §:n 1 momentin 9 kohta kuuluu seuraavasti:

”Seuraavat tavarat ja palvelut on vapautettu verosta:

– –

9) kiinteän omaisuuden luovutus. Vapautus ei kuitenkaan koske seuraavia:
   a) uuden rakennuksen luovutus tai uuden rakennuksen luovutus siihen liittyvine maapohjineen;
   b) rakennettavaksi valmiin tai muun rakennusmaan luovutus ja erityisesti rakennetun maan luovutus.”

11 Muutetun arvonlisäverolain 13 §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

”[Skatteministeren (verominister, Tanska)] voi antaa tarkempia säännöksiä, jotka koskevat 1 momentin 9 kohdassa tarkoitetun kiinteän omaisuuden määrittelemistä.”

12 22.4.2009 päivätyn lakiesityksen nro L 203, joka sittemmin hyväksyttiin 12.6.2009 annetuksi laiksi nro 520, perustelujen 2.1.1 kohdan sanamuoto on seuraava:

”Uuden kiinteän omaisuuden osalta ei ole suunniteltu siirtymäjärjestelyä, koska [12.6.2009 annettua lakia nro 520] sovelletaan uuteen kiinteään omaisuuteen vain siinä tapauksessa, että rakentaminen tai laajentaminen/muutostyö on alkanut lain voimaantulon jälkeen. Uuden rakentamisen alkamishetkenä pidetään ajankohtaa, jolloin perustuksia aletaan valaa.”

Arvonlisäveroasetus

13 Verominister käytti muutetun arvonlisäverolain 13 §:n 3 momentissa annettua mahdollisuutta rajata arvonlisäveron alaisia liiketoimia suhteessa niihin liiketoimiin, jotka vapautettiin kyseisestä verosta arvonlisäverolaista annetun asetuksen muuttamisesta 2.12.2010 annetulla asetuksella nro 1370 (bekendtgørelse nr. 1370 om aendring af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven), sellaisena kuin se on muutettuna 30.6.2015 annetulla arvonlisäveroa koskevalla asetuksella nro 808 (bekendtgørelse nr. 808 om merværdiafgift) (jäljempänä arvonlisäveroasetus).

14 Arvonlisäveroasetuksen 54 §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”1. [Muutetun arvonlisäverolain] 13 §:n 1 momentin 9 kohdan a alakohdassa olevalla käsitteellä ’rakennus’ tarkoitetaan kiinteästi maapohjaan perustettuja rakennelmia, jotka on tehty valmiiksi niiden aiottua käyttötarkoitusta varten. Tällaisen rakennuksen osien luovutusta pidetään myös rakennuksen luovutuksena.”

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettu rakennus on uusi ennen sen ensimmäistä käyttöönottoa. Rakennus on uusi myös käyttöönoton jälkeisen ensimmäisen luovutuksen hetkellä, jos luovutus tapahtuu alle viisi vuotta rakennuksen valmistumispäivän jälkeen. Rakennuksen valmistumista seuraavien viiden vuoden kuluessa tapahtuvan toisen luovutuksen ja sitä seuraavien luovutusten osalta rakennus on uusi myös silloin, jos luovutus tapahtuu ennen kuin rakennus on ollut käyttöönotettuna kahden vuoden ajan ja ensimmäinen luovutus kuuluu [muutetun] arvonlisäverolain 29 §:n soveltamisalaan.”

15 Saman asetuksen 134 §:n 3 ja 4 momentissa säädetään seuraavaa:

”3. [Muutetun] arvonlisäverolain 13 §:n 1 momentin 9 kohdan a alakohtaa sovelletaan tämän asetuksen 54 §:ssä tarkoitettuihin uusiin rakennuksiin ja uusin rakennuksiin niihin liittyvine maapohjineen, jos rakentaminen on alkanut 1.1.2011 tai sen jälkeen – –.

4. Uusien rakennusten rakentamisen ja olemassa olevien rakennusten laajentamisen aloitushetki on perustusten valamisen aloitushetki – –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

16 NSS osti vuonna 2006 kiinteistön, jota siihen saakka oli käytetty leirintäalueena. Vuonna 2008 NSS jakoi kyseisen kiinteistön useiksi tonteiksi, ja tammikuussa 2009 tietyille näistä tonteista asennettiin sähkö-, vesi-, lämmitys- ja viemäriliitoksia.

17 Vuoden 2010 syksyllä tietyillä näistä tonteista aloitettiin perustusten rakentamistyöt NSS:n toimivaltaiselta viranomaiselta saaman rakennusluvan perusteella. Nämä perustustyöt valmistuivat ennen 1.1.2011.

18 NSS siirsi 1.1.2015 16 perustuksilla varustetun tontin omistusoikeuden Tanskan oikeuden mukaan perustetulle yhtiölle. Tämän jälkeen kyseiset tontit myytiin yksityishenkilöille.

19 Viidelle näistä tonteista rakennettiin sittemmin asuinrakennus vuonna 2010 tehtyjen perustusten päälle. Kahdeksalle muulle tontille rakennettiin asuinrakennus, mutta ei vuonna 2010 tehtyjen perustusten päälle. Kolmella jäljellä olevalla tontilla on yhä vuonna 2010 tehdyt perustukset, mutta niille ei ole tehty rakennelmia.

20 SKAT (Tanskan verohallinto) velvoitti 28.9.2017 tehdyssä päätöksessä NSS:n maksamaan arvonlisäveroa 16 perustuksilla varustetun tontin luovutuksesta ja katsoi, että kyseiset liiketoimet merkitsivät rakennusmaan luovutusta, josta kannetaan arvonlisäveroa muutetun arvonlisäverolain 13 §:n 1 momentin 9 kohdan b alakohdan perusteella.

21 NSS riitautti tämän päätöksen Landsskatterettenissä (kansallinen verolautakunta, Tanska), joka katsoi 1.9.2021 tehdyssä päätöksessä, että näiden 16 tontin luovutus ei ollut arvonlisäveron alainen liiketoimi muutetun arvonlisäverolain 13 §:n 1 momentin 9 kohdan b alakohdan perusteella vaan arvonlisäverolain 13 §:n 1 momentin 9 kohdan, jossa kaikki kiinteän omaisuuden luovutukset vapautettiin arvonlisäverosta, nojalla arvonlisäverosta vapautettu liiketoimi. Landsskatteretten totesi tältä osin erityisesti, että NSS oli aloittanut perustusten tekemisen näillä 16 tontilla ennen 1.1.2011 ja että se oli hankkinut kyseiset tontit ennen lakiesityksen, josta tuli laki nro 520, tekemistä.

22 Verohallinto nosti 1.1.2021 Landsskatterettenin päätöksestä kanteen Retten i Aalborgissa (Aalborgin alioikeus, Tanska), joka siirsi asian ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen Vestre Landsretiin (Länsi-Tanskan ylioikeus, Tanska) asiassa esiin nousseiden periaatteellisten kysymysten vuoksi.

23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, että verohallinnon mukaan määritettäessä sitä, mitä on pidettävänä rakennuksena arvonlisäverotuksessa, on käytettävä perusteena arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 2 kohdan, jonka mukaan rakennuksella tarkoitetaan ”kiinteästi maapohjaan perustettua rakennelmaa”, sanamuotoa. Yleiskielessä rakennuksen muodossa olevalle rakennelmalle ominaista on se, että se koostuu useista osista, jotka muodostavat tiettyyn käyttöön tarkoitetun kokonaisuuden.

24 Verohallinnon mukaan arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 1 kohdan a alakohdan, joka koskee ”rakennuksen tai rakennuksen osan luovutusta siihen liittyvine maapohjineen ennen sen ensimmäistä käyttöönottoa”, perusteella rakennukselle (tai rakennuksen osalle) ominaista on se, että se voidaan ottaa käyttöön ja sitä voidaan näin ollen käyttää sille määrättyyn tarkoitukseen. Kyseisen ministeriön mukaan rakennusta (tai rakennuksen osaa) ei kuitenkaan voida käyttää, ellei se ole riittävän valmis, jotta käyttöönotto, joka voi tarvittaessa olla osittainen, on mahdollinen.

25 Verohallinnon mukaan kyseisen direktiivin 12 artiklan 2 kohdan kolmannessa alakohdassa sallitaan se, että rakennuksen käsitteen määrittelyssä käytetään muita edellytyksiä kuin ensimmäistä käyttöönottoa ja muun muassa edellytystä, joka koskee kiinteistön valmistumisen ja ensimmäisen luovutuksen välistä aikaa. Kyseinen säännös merkitsee, että keskeneräistä rakennelmaa ei voida pitää rakennuksena.

26 Verohallinnon mukaan asuinrakennuksen ei voida katsoa olevan valmis ja käyttöönotettavissa, jos ainoastaan rakennuksen perustukset on tehty. Tällaisia perustuksia ei voida myöskään pitää arvonlisäverodirektiivin 12 artiklassa tarkoitettuna rakennuksen osana, koska rakennuksen osa luovutetaan ainoastaan silloin, jos luovutettava osa voidaan ottaa käyttöön. Asia on näin silloin, kun luovutus tapahtuu vaiheittain esimerkiksi asuinrakennuksessa sijaitsevien asuntojen luovutuksen yhteydessä.

27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että NSS:n mukaan silloin, kun perustuksien tekeminen 16:lle tontille alkoi, niiden asema muuttui rakennusmaasta rakennukseksi tai rakennuksen osaksi siihen liittyvine maapohjineen. On kiistatonta, että näillä tonteilla olevat perustukset olivat täysimääräisesti käytettävissä, kun kyseiset tontit luovutettiin vuonna 2015.

28 NSS:n mukaan perustukset sisältyvät arvonlisäverodirektiivin 12 artiklassa tarkoitettuun hyvin laajaan käsitteeseen ”rakennus”, joka määritellään ”kiinteästi maapohjaan perustetuksi rakennelmaksi”. NSS:n mukaan arvonlisäveroasetuksen 54 §:llä, jossa lisätään edellytys siitä, että näiden rakennelmien on oltava ”tehty valmiiksi niiden aiottua käyttötarkoitusta varten”, rajataan kyseistä käsitettä arvonlisäverodirektiivin vastaisesti.

29 Lopuksi NSS väittää, että ensimmäistä käyttöönottoa koskevan edellytyksen ja arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 2 kohdan kolmannessa alakohdassa säädettyjen sille vaihtoehtoisten edellytysten tarkoituksena on määrittää ajankohta, jolloin rakennusten ja maa-alueiden luovutuksista voidaan kantaa arvonlisäveroa, eikä ajankohtaa, jolloin rakennelmasta tulee rakennus.

30 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin arvioi, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella ei voida määrittää, onko maa-alueita, joilla on perustukset asuinrakennusten rakentamista varten, pidettävä arvonlisäverotuksessa rakennusmaana vai rakennuksena tai rakennuksen osana siihen liittyvine maapohjineen.

31 Näissä olosuhteissa Vestre Landsret on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko yhtäältä [arvonlisäverodirektiivin] 135 artiklan 1 kohdan j alakohdan ja 12 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 2 kohdan ja toisaalta 135 artiklan 1 kohdan k alakohdan ja 12 artiklan 1 kohdan b alakohdan ja 3 kohdan mukaista, että jäsenvaltio pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa pitää sellaisen kiinteän omaisuuden luovutusta, jolle on luovutusajankohtana tehty betonielementtiperustukset ja jolle toiset omistajat rakentavat vasta myöhemmin asuinrakennuksen, arvonlisäveronalaisena rakennusmaan luovutuksena?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

32 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään pääasiallisesti sitä, onko arvonlisäverodirektiivin 12 artiklaa tulkittava siten, että sellaisen maa-alueen, jolla on luovutuspäivänä ainoastaan asuinrakennuksen perustukset, luovutuksen käsittävä liiketoimi merkitsee tässä artiklassa tarkoitettua rakennusmaan luovutusta.

33 Aluksi on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivillä otetaan käyttöön yhteinen arvonlisäverojärjestelmä, joka perustuu muun muassa verollisten liiketoimien yhtenäiseen määritelmään (tuomio 16.11.2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta.

35 Kyseisen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

36 Arvonlisäverodirektiivin mukaan yleisiä edellytyksiä arvonlisäverovelvollisuuden toteamiseksi henkilöille, jotka harjoittavat liiketoimintaa, ovat näin ollen liiketoiminnan harjoittamisen ammattimaisuus ja säännöllisyys. Näitä edellytyksiä on kuitenkin muutettu kiinteistökauppojen osalta, sillä tässä direktiivissä – sen 12 artiklan 1 kohdan mukaisesti – sallitaan jäsenvaltioiden pitää verovelvollisena jokaista, joka satunnaisesti luovuttaa rakennuksen tai rakennuksen osan siihen liittyvine maapohjineen ennen sen ensimmäistä käyttöönottoa (12 artiklan 1 kohdan a alakohta) tai satunnaisesti luovuttaa rakennusmaata (12 artiklan 1 kohdan b alakohta) (ks. vastaavasti tuomio 16.11.2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, 27 kohta).

37 Arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 3 kohdan mukaan kyseisen 12 artiklan 1 kohdan b alakohdassa rakennusmaalla tarkoitetaan jäsenvaltioiden määritelmän mukaista rakentamatonta tai rakennettua maata.

38 Arvonlisäverodirektiivissä rajoitetaan kuitenkin jäsenvaltioiden harkintavaltaa rakennusmaan käsitteen soveltamisalan osalta. Tältä osin jäsenvaltioiden on noudatettava kyseisen direktiivin 135 artiklan 1 kohdan k alakohdassa vahvistettua tavoitetta vapauttaa arvonlisäverosta ainoastaan sellaisen rakentamattoman maan luovutukset, jolle ei ole tarkoitus sijoittaa rakennusta (ks. vastaavasti tuomio 30.9.2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, 34 ja 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Lisäksi on niin, että rakennusmaan käsitteen määrittelyä rajoittaa myös rakennuksen käsitteen soveltamisala; unionin lainsäätäjä on määritellyt tämän käsitteen arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa hyvin laajasti niin, että siihen sisältyy mikä tahansa ”kiinteästi maapohjaan perustettu rakennelma” (tuomio 4.9.2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, 54 kohta ja tuomio 30.9.2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, 51 kohta).

40 Tästä seuraa, että maa-aluetta, jolla on kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna rakennuksena pidettävä rakennelma, ei voida pitää rakennusmaana.

41 Nyt käsiteltävässä asiassa on kiistatonta, että pääasiassa kyseessä olevilla maa-alueilla oli niiden luovutuspäivänä ainoastaan asuinrakennusten perustukset. Näin ollen on selvitettävä, ovatko kyseiset perustukset sellaisenaan arvonlisäverodirektiivin 12 artiklassa tarkoitettuja rakennuksia tai rakennuksen osia, missä tapauksessa kyseisiä maa-alueita ei voida enää pitää rakennusmaana.

42 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että kyseinen selvennys on tarpeen silloin, kun rakennusmaan luovutus on arvonlisäveron alaista. Sitä vastoin on niin, että vaikka myös rakennuksen tai rakennuksen osan luovutuksesta kannetaan lähtökohtaisesti arvonlisäveroa, on ilmeistä, että yhtäältä Tanskan kuningaskunta sovelsi 31.12.2010 saakka kaikkiin kiinteän omaisuuden luovutuksiin vapautusta arvonlisäverosta arvonlisäverodirektiivin 371 artiklan nojalla ja toisaalta sovellettavan kansallisen lainsäädännön mukaisesti kyseistä vapautusta sovelletaan jatkuvasti sellaisten rakennusten luovutuksiin, joiden rakentaminen oli aloitettu kyseisenä ajankohtana. Pääasiassa kyseessä oleville maa-alueille rakennetut perustukset valettiin vuonna 2010, joten NSS arvioi, että kyseisten maa-alueiden luovutus on vapautettu arvonlisäverosta.

43 Tältä osin on palautettava mieleen, että unionin tuomioistuin on katsonut, että arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 3 kohdassa säädetään selvästi, että rakennusmaan käsitteen alaan kuuluu myös rakennuskelpoiseksi valmisteltu maa siltä osin kuin jäsenvaltiot ovat määritelleet sen sellaiseksi. Toisin sanoen maa-alueen muutostyöt, kuten esimerkiksi sähkö-,

kaasu-, ja vesijohtoverkon liitäntätyöt, eivät voi johtaa siihen, että maa-alue luokitellaan oikeudellisesti rakennukseksi siten, että sitä pidetään rakennelmana, joka on perustettu kiinteästi maaperään esimerkiksi perustusten varaan (tuomio 30.9.2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, 57 kohta).

44 Lisäksi on todettava, että vaikka arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 2 kohdassa annetaan rakennukselle hyvin laaja määritelmä siten, että sillä tarkoitetaan kiinteästi maapohjaan perustettua rakennelmaa, tässä säännöksessä viitataan kuitenkin kyseisen direktiivin 12 artiklan 1 kohdan a alakohtaan, jossa tarkoitetaan rakennuksen tai rakennuksen osan luovutusta siihen liittyvine maapohjineen ennen sen ensimmäistä käyttöönottoa. Näin ollen ei voida päätellä, että pelkät verkkoon liittämiseen liittyvät työt voitaisiin sisällyttää rakennuksen käsitteeseen (tuomio 30.9.2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, 58 kohta).

45 Unionin tuomioistuin on näin ollen korostanut arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun rakennuksen käsitteen hyvin laajan määritelmän yhteydessä sitä merkitystä, joka on viittauksella kyseisen direktiivin 12 artiklan 1 kohdan a alakohtaan, joka koskee rakennuksen ensimmäistä käyttöönottoa koskevaa edellytystä.

46 Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan j alakohdassa puolestaan säädetään muiden kuin sen 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettujen rakennusten luovutusten vapauttamisesta arvonlisäverosta. Kyseisissä säännöksissä siis erotetaan käytännössä toisistaan vanhat rakennukset, joiden myynti ei pääsääntöisesti ole arvonlisäveron alaista, ja uudet rakennukset, joiden myynti on arvonlisäveron alaista, riippumatta siitä, suoritetaanko myynti jatkuvan liiketoiminnan yhteydessä vai satunnaisesti (tuomio 9.3.2023, Belgian valtio ja Promo 54, C-239/22, EU:C:2023:181, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

47 Kyseisten säännösten ratio legis on se, että vanhan rakennuksen myynti ei aiheuta vastaavaa arvonlisäystä (tuomio 9.3.2023, Belgian valtio ja Promo 54, C-239/22, EU:C:2023:181, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) toisin kuin sellaisen uuden rakennuksen myynti, jonka arvonlisäys syntyy rakennustyöstä, joka saa aikaan merkittävän muutoksen fyysisissä olosuhteissa eli siirtymän rakentamattomasta kiinteistöstä, jopa rakentamattomasta maapohjasta, asuttavaksi rakennukseksi (tuomio 16.11.2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, 55 kohta).

48 Kuten jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1) valmisteluasiakirjoista, jotka ovat merkityksellisiä arvonlisäverodirektiivin tulkinnassa, ilmenee, mainitun direktiivin 135 artiklan 1 kohdan j alakohdassa tarkoitettujen verovapautusten asiayhteydessä rakennuksen ensimmäiseen käyttöönottoon liittyvän edellytyksen on ymmärrettävä tarkoittavan kiinteistön ensimmäistä käyttöönottoa, jonka on tehnyt kiinteistön omistaja tai vuokralleottaja. Näissä valmisteluasiakirjoissa täsmennetään, että tätä on pidetty edellytyksenä, joka määrittää sen hetken, jolloin rakennuksen valmistusprosessi päättyy ja rakennus muuttuu kulutushyödykkeeksi (tuomio 16.11.2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, 41 kohta).

49 Kun otetaan huomioon edellä 43–48 kohdassa mainittu oikeuskäytäntö, on todettava, että asuinrakennusten perustuksia ei voida luokitella arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetuksi rakennukseksi tai rakennuksen osaksi.

50 Rakennuksen perustukset ovat tosin yksi sen osatekijöistä, ja ne voivat näin ollen merkitä yleisessä kielenkäytössä rakennuksen osaa.

51 Lisäksi tämän direktiivin 12 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa määritellään rakennus hyvin laajasti siten, että sillä tarkoitetaan ”kiinteästi maapohjaan perustettua rakennelmaa”. Ei siis voida sulkea pois sitä, että tällaista määritelmää voitaisiin erikseen tarkasteltuna tulkita siten, että se kattaa perustukset.

52 Kuitenkin on niin, kuten unionin tuomioistuin on korostanut 30.9.2021 annetussa tuomiossa Icade Promotion (C-299/20, EU:C:2021:783, 58 kohta), tässä säännöksessä viitataan kuitenkin kyseisen direktiivin 12 artiklan 1 kohdan a alakohtaan, jossa mainitaan ensimmäistä käyttöönottoa koskeva edellytys.

53 Kuten edellä 48 kohdassa muistutetaan, kyseisen edellytyksen on ymmärrettävä tarkoittavan kiinteistön ensimmäistä käyttöönottoa, jonka on tehnyt kiinteistön omistaja tai vuokralleottaja, kun otetaan huomioon, että unionin lainsäätäjä on katsonut sen määrittävän sen hetken, jolloin rakennuksen valmistusprosessi päättyy ja rakennus muuttuu kulutushyödykkeeksi.

54 Pelkkiä asuinrakennusten perustuksia ei voida ottaa käyttöön näin määritellyllä tavalla. Lisäksi joka tapauksessa on niin, että tällaisten perustusten tekeminen ei merkitse rakennuksen rakentamisprosessin päättymistä ja sen muuttumista kulutushyödykkeeksi.

55 Arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 1 kohdan a alakohta huomioon ottaen nimittäin jopa rakennuksen osa on voitava ottaa käyttöön ja näin ollen sen valmistusprosessin on päätyttävä, mistä voi olla kyse esimerkiksi silloin, kun asuntojen kaltaisista useista osista tai yksiköistä muodostuva rakennus rakennetaan vaiheittain, minkä vuoksi tietyt näistä osista tai yksiköistä voidaan ottaa käyttöön, vaikka muita osia rakennetaan yhä. Tältä osin unionin tuomioistuin on jo korostanut, että on otettava huomioon kiinteistön tosiasiallinen käyttö luovutuksen ajankohtana (ks. vastaavasti tuomio 4.9.2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, 43, 45 ja 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

56 Direktiivin 12 artiklan 2 kohdan kolmannen alakohdan mukaan on lisäksi niin, että jäsenvaltiot voivat soveltaa muita perusteita kuin ensimmäistä käyttöönottoa, kuten esimerkiksi kiinteistön valmistumisen ja ensimmäisen luovutuksen välistä aikaa tai ensimmäisen käyttöönoton ja sitä seuraavan luovutuksen välistä aikaa.

57 Kuten edellä 46 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee, kyseisten vaihtoehtoisten edellytysten tarkoituksena on ensimmäistä käyttöönottoa koskevan edellytyksen tapaan erottaa toisistaan uudet rakennukset, jotka ovat lähtökohtaisesti arvonlisäveron alaisia, ja vanhat rakennukset, jotka on vapautettu arvonlisäverosta arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan j alakohdan perusteella.

58 Ensimmäisessä näistä vaihtoehtoisista edellytyksistä viitataan kiinteistön valmistumiseen eli tapahtumaan, joka on selkeästi myöhäisempi kuin perustusten valamisen alkuvaihe. Jälkimmäisessä näistä edellytyksistä puolestaan käytetään samaa käsitettä kuin arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa olevassa ensisijaisessa edellytyksessä eli ensimmäistä käyttöönottoa, ja sitä on näin ollen tulkittava samalla tavalla kuin viimeksi mainittua edellytystä.

59 On vielä huomautettava, että NSS ja kolme muuta pääasian vastaajina olevaa yhtiötä vetoavat kirjallisissa huomautuksissaan useisiin unionin tuomioistuimen tuomioihin tukeakseen tulkintaansa, jonka mukaan perustukset ovat arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettuja rakennuksia. Mikään näistä tuomioista ei kuitenkaan voi saattaa kyseenalaiseksi edellä 49 kohdassa olevaa tulkintaa.

60 Ensinnäkin unionin tuomioistuin nimittäin totesi 30.9.2021 annetussa tuomiossa Icade Promotion (C-299/20, EU:C:2021:783, 57 kohta), että maa-alueen muutostyöt, kuten esimerkiksi sähkö-, kaasu-, ja vesijohtoverkon liitäntätyöt ynnä muut, eivät voi johtaa siihen, että nämä maa-alueet luokitellaan oikeudellisesti rakennukseksi siten, että niitä pidetään rakennelmina, jotka on perustettu kiinteästi maaperään esimerkiksi perustusten varaan. Näin tehdessään unionin tuomioistuin totesi ainoastaan, että perustukset ovat tapa perustaa rakennelma maaperään, eikä se katsonut, että ne olisivat sellaisenaan rakennus.

61 Seuraavaksi on totta, että 8.6.2000 annetussa tuomiossa Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, 46 ja 54 kohta) todettiin valmiista perustuksista ja osittain valmiista pohjasta muodostuvan rakennelman osalta, että kyseessä oli rakennuksen tai rakennuksen osan siihen liittyvine maapohjineen luovutus ennen sen ensimmäistä käyttöönottoa. Kuitenkin on niin, kuten NSS ja kolme muuta pääasian vastaajina olevaa yhtiötä myöntävät kirjallisissa huomautuksissaan, että tässä asiassa ei ollut kyse kuudennen direktiivin 77/388 4 artiklan 3 kohdan ensimmäisessä alakohdassa, joka oli tässä direktiivissä arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 2 kohdan ensimmäistä alakohtaa vastaava säännös, tarkoitetusta rakennuksen tai rakennuksen osan käsitteen tulkinnasta, joten mainittuun tuomioon sisältyvä ylimääräinen toteamus ei riitä kumoamaan erityisesti edellä 52–55 kohdassa olevia viimeksi mainitun säännöksen tulkintaan perustuvia toteamuksia.

62 Lopuksi 16.1.2003 annetussa tuomiossa Maierhofer (C-315/00, EU:C:2003:23, 32 ja 33 kohta) todettiin, että yksi- tai kaksikerroksiset rakennukset, jotka lepäävät betonisokkelilla, joka on rakennettu maapohjaan upotettujen betoniperustusten päälle, ovat kiinteää omaisuutta huolimatta siitä, että ne ovat purettavissa ja siirrettävissä. Mainitussa tuomiossa esitetty arviointi koskee siis valmiita rakennuksia eikä niiden perustuksia.

63 Edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 12 artiklaa on tulkittava siten, että sellaisen maa-alueen, jolla on luovutuspäivänä ainoastaan asuinrakennuksen perustukset, luovutuksen käsittävä liiketoimi merkitsee tässä artiklassa tarkoitettua rakennusmaan luovutusta.

Oikeudenkäyntikulut

64 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 (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 12 artiklaa

on tulkittava siten, että

sellaisen maa-alueen, jolla on luovutuspäivänä ainoastaan asuinrakennuksen perustukset, luovutuksen käsittävä liiketoimi merkitsee tässä artiklassa tarkoitettua rakennusmaan luovutusta.

Allekirjoitukset