

Asia C-243/23 [Drebers]¹**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

18.4.2023

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Hof van Beroep te Gent (Belgia)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

28.6.2022

Valittaja:

Belgian valtio / Federale Overheidsdienst Financiën

Vastapuoli:

L BV

Pääasian menettelyn kohde

Pääasia koskee sitä, onko L BV:llä oikeus vähentää arvonlisävero tiettyjen korjausrakennustöiden osalta, jotka on tehty osittain ammatillisiin tarkoituksiin käytetyssä kiinteistössä.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta

Tämä SEUT 267 artiklaan perustuva pyyntö koskee kysymystä, ovatko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 187 ja 189 artikla esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle lainsäädännölle (eli arvonlisäverolain 48 §:n 2 momentille ja 49 §:lle, luettuina yhdessä kuninkaan päätöksen nro 3 9 §:n kanssa), jonka mukaan pidennettyä 15 vuoden oikaisuaikaa sovelletaan olemassa olevan rakennuksen korjausrakentamisen yhteydessä ainoastaan, jos töiden päätyttyä kyseessä on arvonlisäverodirektiivin 12 artiklassa tarkoitettu uusi

¹ Tämän asian nimi on kuvitteellinen nimi. Se ei vastaa oikeudenkäynnin minkään asianosaisen todellista nimeä.

rakennus, vaikka peruskorjatulla rakennuksella, jota ei kansallisen oikeuden hallinnollisten kriteereidenkään perusteella pidetä uutena rakennuksena, on sama taloudellinen käyttöaika kuin uudella rakennuksella ja kyseinen käyttöaika on huomattavasti pidempi kuin arvonlisäverodirektiivin 187 artiklassa tarkoitettu viiden vuoden määräaika, ja onko mainitulla 187 artiklalla välitön oikeusvaikutus.

Ennakkoratkaisukysymykset

Ovatko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 187 ja 189 artikla esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle lainsäädännölle (eli arvonlisäverolain 48 §:n 2 momentille ja 49 §:lle, luettuina yhdessä 10.12.1969 annetun kuninkaan päätöksen nro 39 §:n kanssa), jonka mukaan olemassa olevan rakennuksen korjausrakentamisen yhteydessä sovelletaan pidennettyä (15 vuoden) oikaisuaikaa ainoastaan, jos töiden päätyttyä kyse on kansallisen oikeuden kriteereiden perusteella arvonlisäverodirektiivin 12 artiklassa tarkoitettu uudesta rakennuksesta, vaikka peruskorjatulla rakennuksella (jota ei kansallisen oikeuden hallinnollisten kriteereidenkään perusteella pidetä uutena rakennuksena) on sama taloudellinen käyttöaika kuin uudella rakennuksella ja kyseinen käyttöaika on huomattavasti pidempi kuin arvonlisäverodirektiivin 187 artiklassa tarkoitettu viiden vuoden määräaika, mikä ilmenee muun muassa siitä, että suoritetuista korjaustöistä tehdään poistot 33 vuodessa eli samassa määräajassa kuin myös uusien rakennusten poistot?

Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 187 artiklalla välitön oikeusvaikutus siten, että verovelvollinen, joka on korjauttanut rakennusta, ilman että nämä työt johtaisivat siihen, että korjattu rakennus katsottaisiin kansallisen oikeuden kriteerien perusteella mainitun direktiivin 12 artiklassa tarkoitetuksi uudeksi rakennukseksi, mutta sen taloudellinen käyttöikä on sama kuin sellaisten uusien rakennusten, joihin sovelletaan 15 vuoden oikaisuaikaa, voi vedota 15 vuoden oikaisuajan soveltamiseen?

Unionin oikeussäännöt, joihin on viitattu

Arvonlisäverodirektiivin 12, 187 ja 189 artikla, SEU 4 artiklan 3 kohta

Kansalliset oikeussäännöt, joihin on viitattu

Arvonlisäverolain (WBTW) 1 §:n 9 momentin 1 kohdan 1 alakohta, 48 §:n 2 momentti ja 49 § sekä kuninkaan päätöksen nro 3 (KB nr. 3) 9 §

Tiivistelmä pääasian tosiseikoista ja menettelystä

- 1 L BV on yhtiö, jonka tarkoituksena on asianajajan ammatin harjoittaminen. Se on toiminut vuosien ajan kiinteistössä, joka on ollut osittain yksityiskäytössä ja osittain yhtiön liiketoiminnan käytössä.
- 2 Kiinteistössä tehtiin vuosina 2007–2015 erittäin laajoja rakennustöitä. Ensimmäisessä vaiheessa, joka kesti heinäkuuhun 2010 saakka, korjausrakentaminen kohdistui kolmeen taka-alalla olevaan osaan (välirakennus, lasinen lisärakennus ja hissikuilu) sekä itse päärakennukseen. Toisessa vaiheessa jatkettiin muun muassa kolmen taka-alalla olevan osan korjausrakentamista ja useita töitä jouduttiin suorittamaan uudelleen, ja kolmannessa vaiheessa viimeisteltiin päärakennus. Töiden jälkeen kiinteistön myyntiarvoksi arvioitiin 2 750 000 euroa, jos sitä käytettäisiin 40-prosenttisesti yksityisasuntona ja 60-prosenttisesti liiketoimintaan.
- 3 Tammikuussa 2014 asianajajan ammatin harjoittamista koskeva vapautus arvonlisäverosta poistettiin, joten L BV on siitä lähtien rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi.
- 4 Elokuusta 2015 lähtien Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie (erityisverotarkastusyksikkö) suoritti L BV:n kotipaikassa ennalta ilmoittamattoman verotarkastuksen, joka koski ajanjaksoa 1.1.2014–30.9.2015. Tämän tarkastuksen jälkeen FOD Financiën (liittovaltion verohallinto) katsoi, että L BV oli kyseisenä ajanjaksona syyllistynyt useisiin arvonlisäverolainsäädännön rikkomisiin.

FOD Financiënin 21.9.2017 päivätyssä lopullisessa pöytäkirjassa maksettavan arvonlisäveron määräksi katsottiin 163 756,24 euroa ja L BV:n katsottiin muun muassa soveltaneen oikaisulle asetettua määräaikaa virheellisesti. L BV oli soveltanut edellä mainittujen kiinteistössä suoritettujen töiden kustannusten osalta 15 vuoden oikaisuaikaa, kun taas FOD Financiën katsoi, ettei kyse ollut rakennuksen rakentamisesta, joten oikaisuaika oli rajattu 5 vuoteen.
- 5 L BV:lle annettiin lokakuussa 2017 tiedoksi maksuunpanopäätös, joka koski muun muassa 163 756,24 euron arvonlisäveroa ja 16 375,63 euron veroseuraamuksia arvonlisäveron lainvastaisen vähentämisen vuoksi.
- 6 L BV nosti tästä päätöksestä lokakuussa 2018 kanteen rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gentissä (Itä-Flanderin alioikeuden Gentin jaosto). Kyseinen tuomioistuin otti 10.3.2020 antamallaan tuomiolla kanteen tutkittavaksi ja totesi sen osittain perustelluksi.
- 7 FOD Financiën valitti kesäkuussa 2020 tästä tuomiosta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen. FOD Financiën vaatii sitä muun muassa toteamaan, että asiassa sovelletaan kuninkaan päätöksen nro 3 9 §:n 1 momenttia ja tuotantovälineistä kannettua arvonlisäveroa koskeva oikaisuaika on siten viisi vuotta, ja määräämään vaaditut määrät maksettaviksi. L BV, joka teki

vastavalituksen, vaatii muun muassa, että FOD Financiënin valitus hylätään perusteettomana.

Pääasian asianosaisten keskeiset perustelut

- 8 FOD Financiën ei hyväksynyt 15 vuoden oikaisuaikaa, koska kiinteistössä suoritettut työt eivät sen mukaan johtaneet rakennuksen rakentamiseen vaan kyseessä oli vain olemassa olevan rakennuksen perusparannus ja -korjaus. Lakien ja asetusten perusteella esillä olevan asian tosiseikkoihin ei näin ollen voida soveltaa 15 vuoden oikaisuaikaa.
- 9 L BV kiistää, että asiassa olisi syytä soveltaa vain viiden vuoden oikaisuaikaa. Sen mukaan Belgian lainsäädäntö on ristiriidassa arvonnlisäverodirektiivin ja sen taustalla olevan ajatuksen kanssa, jonka mukaan arvonnlisäveron oikaisuun voidaan soveltaa pidempää määräaikaa silloin, kun kyse on kiinteistöistä, joita yleensä käytetään ja joista tehdään poistoja pidemmällä aikavälillä ja joiden taloudellinen käyttöaika on (merkittävästi) pidempi.

Tiivistelmä ennakkoratkaisupyyntöön perusteluista

- 10 Arvonnlisäverodirektiivin 187 artiklan 1 kohdan ensimmäisen ja toisen alakohdan mukaan tuotantotavaroiden osalta oikaisuaika on lähtökohtaisesti viisi vuotta. Direktiivin 187 artiklan 1 kohdan kolmannen alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat kuitenkin kiinteistöinvestoinneissa pidentää oikaisukautta enintään kahteenkymmeneen vuoteen. Arvonnlisäverodirektiivin 189 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat muun muassa määritellä tuotantotavaran käsitteen ja täsmentää oikaisemisessa huomioon otettavan arvonnlisäveron määrän. Kyseisessä artiklassa säädetään lisäksi, että jäsenvaltiot voivat ”toteuttaa kaikki aiheelliset toimenpiteet sen varmistamiseksi, että oikaisemisesta ei aiheudu perusteetonta hyötyä”, mikä merkitsee sitä, että arvonnlisäverodirektiivissä jäsenvaltioille annetaan tietty harkintavaltia.

L BV väittää perustellusti, että tämä toimivalta ei ole ehdoton ja että jäsenvaltiot eivät voi ylittää harkintavaltansa rajoja, mikä tarkoittaa, että niiden on noudatettava arvonnlisäverodirektiivissä säädettyjä määräaikoja.

- 11 SEU 4 artiklan 3 kohdan mukaan jäsenvaltiot toteuttavat kaikki toimenpiteet, joilla voidaan varmistaa unionin oikeudesta johtuvien velvoitteiden täyttäminen, ja pidättyvät kaikista toimenpiteistä, jotka voisivat vaarantaa unionin tavoitteiden toteutumisen.
- 12 Lisäksi jäsenvaltioiden on toimivaltaansa käyttäessään otettava huomioon arvonnlisäverodirektiivin tavoitteet sekä yhteisön arvonnlisäverojärjestelmään kuuluva verotuksen neutraalisuuden periaate. L BV on oikeassa väittäessään, että tällä tarkoitetaan verotuksen neutraalisuuden periaatetta erityisenä ilmauksena yhdenvertaisen kohtelun periaatteesta, jonka mukaan samankaltaisia ja siis

keskenään kilpailevia tavaroita tai palveluja on kohdeltava arvonlisäverotuksessa samalla tavalla, ja että verovelvollinen voi vedota arvonlisäverodirektiiviin riitauttaakseen kansallisen lainsäädännön, joka on tämän direktiivin ja sen taustalla olevien periaatteiden vastainen.

- 13 Belgian lainsäätäjät on antanut kiinteistöjä ja muita tuotantovälineitä koskevia oikaisuja koskevat säännöt muun muassa arvonlisäverolain 1 §:n 9 momentin 1 kohdan 1 alakohdassa, 48 §:n 2 momentissa ja 49 §:ssä sekä kuninkaan päätöksessä nro 3.

Hof van Cassatie (ylin tuomioistuin) päätteli 30.4.2021 antamassaan tuomiossa näistä säännöksistä, että toimiin, joiden tavoitteena on rakennuksen tai sen osan muuntaminen tai parantaminen tai jotka edistävät tätä tavoitetta, sovelletaan 5 vuoden oikaisuaikaa, kun taas toimiin, joiden tarkoituksena on rakennuksen tai sen osan rakentaminen tai jotka edistävät tätä tavoitetta, sovelletaan 15 vuoden oikaisuaikaa.

Minister van Financiën (valtiovarainministeri) vahvisti samoin vastauksena parlamentin toukokuussa 2017 esittämään kysymykseen, että rakennuksen muuntamisen tai parantamisen yhteydessä oikaisuaika on lähtökohtaisesti viisi vuotta, elleivät suoritettavat työt ole niin merkittäviä, että tuloksena on tosiasiallisesti uusi rakennus.

Belgian oikeuden mukaan olemassa olevan rakennuksen korjausrakentamisen yhteydessä töistä kannettuun arvonlisäveroon sovelletaan 15 vuoden oikaisuaikaa, jos kyseessä on töiden suorittamisen jälkeen arvonlisäverotuksen kannalta uusi rakennus.

- 14 L BV väittää perustellusti, että Belgian lainsäädännön mukaan 15 vuoden pidennettyä oikaisuaikaa ei sovelleta rakennuksissa suoritettuihin merkittäviin korjaustöihin, jos rakennuksia ei huolimatta suoritettujen korjaustöiden luonteesta ja siitä merkityksestä, joka niillä on rakennuksen taloudellisen tuotantopanoksen kestävyydelle, pidetä arvonlisäverotuksessa uusina rakennuksina, vaikka niillä on korjaustöiden johdosta sama taloudellinen käyttöaika kuin uusilla rakennuksilla, mikä ilmenee muun muassa siitä, että kyseisiin töihin sovelletaan samaa poistoaikaa kuin uusiin rakennuksiin.
- 15 L BV katsoo, että kuninkaan päätöksen nro 3 9 § rikkoo arvonlisäverodirektiiviä ja kuningas ei ole käyttänyt arvonlisäverolain 48 §:n 2 momentissa annettuja valtuuksia direktiivin mukaisesti, kun arvonlisäverodirektiivissä käytetty kiinteistöinvestointien käsite on saatettu osaksi kansallista oikeutta näin suppealla tavalla (sitä että 15 vuoden oikaisuaikaa sovelletaan ainoastaan sellaisiin korjausrakennustöihin, jotka johtavat arvonlisäverollisesti myytävissä olevaan rakennukseen, soveltamatta samaa määräaikaa töihin, jotka johtavat siihen, että rakennuksella on niiden ansiosta sama taloudellinen käyttöaika kuin uudella rakennuksella, näin pelkästään sillä perusteella, että FOD Financiën katsoo, että korjattua rakennusta ei voitaisi myydä arvonlisäverollisesti).

- 16 L BV:n mukaan on ensinnäkin todettava, että arvonlisäverodirektiivin 187 ja 189 artiklassa ei ole ainoatakaan viittausta uusiin rakennuksiin ja/tai arvonlisäverodirektiivin 12 artiklaan, jossa tulkitaan sitä, mitä arvonlisäverotuksessa on pidettävä uutena rakennuksena, joka voidaan luovuttaa arvonlisäverollisesti.
- 17 Tuotantotavaroilla tarkoitetaan L BV:n mukaan sitä vastoin kiistatta tavaroita, joita käytetään pidemmän aikaa ja joista yleensä tehdään poistoja. Kiinteistöinvestoinneilla tarkoitetaan L BV:n mukaan kiinteää omaisuutta, jonka taloudellinen käyttöaika on (huomattavasti) pidempi kuin tavanomainen viiden vuoden oikaisuaika, mistä ilmenee muun muassa siitä, että niistä tehtävät poistot on jaksotettu paljon pidemmälle ajalle.
- Jotta kiinteään omaisuuteen kohdistuvia töitä voitaisiin pitää arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuina kiinteistöinvestointeina, merkityksellistä on L BV:n mukaan kiinteistön taloudellinen käyttöaika siihen tehtyjen korjausten tai muutosten jälkeen eikä niinkään ensimmäisen käyttöönoton ajankohta. L BV pitää tätä loogisena, koska oikaisuaika on tarkoitettu tuotantovälineen valmistukseen tai toteuttamiseen liittyvän vähennyksen tarkastukseen ja korjaukseen.
- 18 L BV viittaa verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen, joka sen mukaan edellyttää, että kaikkia kiinteistöinvestointeja, joiden taloudellinen käyttöaika on sama tai vastaava, on kohdeltava arvonlisäverotuksessa samalla tavalla, mistä seuraa, että niihin sovelletaan yhtä ja samaa arvonlisäveron oikaisua koskevaa määräaika. L BV väittää, että kun rakennuksia, kuten nyt esillä olevassa asiassa, muutetaan merkittävästi ja kun niillä tästä syystä on yhtä pitkä taloudellinen käyttöaika kuin uusilla rakennuksilla, mistä on osoituksena se, että rakennustöistä tehdään poistot 33 vuoden aikana, kyseiset rakennukset ovat näiden töiden vuoksi verrattavissa uusiin rakennuksiin ja niihin on sovellettava samaa arvonlisäverokohtelua.
- 19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että koska L BV pyytää sitä tulkitsemaan direktiiviä eri tavalla kuin Belgian laeissa ja asetuksissa sallitaan ja koska on olemassa perusteltu epäily Belgian oikeuden yhteensopivuudesta unionin oikeuden kanssa, on syytä esittää unionin tuomioistuimelle tätä koskevia ennakkoratkaisukysymyksiä.