

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

12 päivänä syyskuuta 2024(*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 187 artikla – Vähennysten oikaiseminen – Kiinteistöinvestointien pidennetty oikaisukausi – Tuotantotavaran käsite – 190 artikla – Jäsenvaltioiden oikeus pitää tuotantotavaroina palveluja, joilla on tavanomaisesti tuotantotavaran ominaisuuksiin luettavia ominaisuuksia – Rakennuksen laajennus- ja korjaustyöt – Kansallisessa oikeudessa säädetty mahdollisuus rinnastaa tällaiset työt kiinteän omaisuuden rakentamiseen tai hankintaan – Rajat – Kyseisen 190 artiklan välitön oikeusvaikutus – Harkintavalta

Asiassa C-243/23 (Drebers)(1),

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Hof van beroep te Gent (Gentin ylioikeus, Belgia) on esittänyt 28.6.2022 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 18.4.2023, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Belgian valtio / Federale Overheidsdienst Financiën

vastaan

L BV,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Prechal (esittelevä tuomari) sekä tuomarit F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer ja M. L. Arastey Sahún,

julkisasiamies: A. M. Collins,

kirjaaja: hallintovirkamies A. Lamote,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 13.3.2024 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- L BV, edustajinaan H. Casier ja S. Gnedasj, advocaten,
- Belgian hallitus, asiamiehinään S. Baeyens, P. Cottin ja C. Pochet,
- Euroopan komissio, asiamiehinään A. Armenia, M. Björkland ja C. Zois,

kuultuaan julkisasiamiehen 6.6.2024 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

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) 187 ja 189 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty oikeusriidassa, jossa vastakkain ovat Belgische Staat / Federale Overheidsdienst Financiën (Belgian valtio / liittovaltion valtiovarainvirasto; jäljempänä veroviranomainen) ja L BV ja joka koskee L BV:n liiketoiminnassaan käyttämään kiinteistöön kohdistuneista rakennustöistä maksetun arvonlisäveron vähennyksiin sovellettavan oikaisukauden kestoja.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Kuudes arvonlisäverodirektiivi

3 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL 1995, L 102, s. 18) ja 24.7.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/69/EY (EUVL 2006, L 221, s. 9) (jäljempänä kuudes direktiivi), joka on kumottu ja korvattu arvonlisäverodirektiivillä, 20 artiklan 2 ja 4 kohdan sanamuoto oli seuraava:

”2. Investointitavaroiden osalta oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, mukaan lukien tavarankankinta- tai valmistusvuosi. Kunakin vuonna oikaisu kohdistuu vain viidennekseen näiden tavaroiden verosta. Oikaisu perustuu seuraavien vuosien aikana tapahtuneisiin vähennysoikeuden muutoksiin suhteessa tavarankankinta- tai valmistusvuoteen.

--

Kiinteistöinvestointien osalta oikaisun perusteena toimivaa kautta voidaan pidentää kahteenkymmeneen vuoteen.

--

4. Jäsenvaltiot voivat [2 kohtaa] sovellettaessa

– määritellä investointitavarankankinnan käsitteen,

--

Jäsenvaltiot voivat soveltaa [2 kohtaa] myös palveluihin, joilla on tavallisesti tuotantohyödykkeen ominaisuuksiin luettavia ominaispiirteitä.”

4 Direktiivin 95/7 1 artiklan 4 kohdalla muutettiin kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdan kolmatta alakohtaa. Direktiivin 95/7 johdanto-osan viidennen perustelukappaleen sanamuoto oli seuraava:

”Jäsenvaltioiden olisi voitava pidentää [kuudennen] direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa säädettyä oikaisulaskelmien perusteena olevaa kautta kahdeksikymmeneksi vuodeksi kiinteistöinvestointitavarankankinnan osalta, ottaen huomioon kyseisten tavarankankinnan taloudellinen elinikä”.

5 Direktiivin 2006/69 1 artiklan 6 kohdalla lisättiin kuudennen direktiivin 20 artiklan 4 kohtaan toinen alakohta. Direktiivin 2006/69 johdanto-osan 5 perustelukappaleessa täsmennettiin

seuraavaa:

”Olisi korostettava, että tietyt palvelut, jotka ovat luonteeltaan tuotantohyödykkeiden kaltaisia, voidaan sisällyttää järjestelyyn, joka mahdollistaa tuotantohyödykkeisiin liittyvien vähennysten oikaisemisen kyseisen omaisuuserän käyttöiän ajan sen tosiasiallisen käytön mukaan.”

Arvonlisäverodirektiivi

6 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan sanamuoto on seuraava:

”Arvonlisävero on suoritettava seuraavista liiketoimista:

a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta;

--

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta;

--”

7 Tämän 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;

--

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.

--”

8 Mainitun direktiivin 14 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.”

9 Arvonlisäverodirektiivin 24 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Palvelujen suorituksella’ tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole tavaroiden luovutus.”

10 Saman direktiivin 135 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

--

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

--”

11 Mainitun direktiivin 168 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;

--”

12 Arvonlisäverodirektiivin 184 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Alun perin tehty vähennys oikaistaan, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu.”

13 Kyseisen direktiivin 185 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Oikaiseminen tehdään etenkin, jos arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, esimerkiksi jos kauppa on peruutettu tai hinnanalennus saatu.”

14 Mainitun direktiivin 187 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tuotantotavaroista oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, mukaan lukien tavaran hankinta- tai valmistusvuosi.

--

Kiinteistöinvestoinneissa oikaisun perusteena toimivaa kautta voidaan pidentää kahteenkymmeneen vuoteen.

2. Kunakin vuonna oikaisu kohdistuu vain viidennekseen tai, jos oikaisukautta on pidennetty, vastaavaan murto-osaan tuotantotavaroiden arvonlisäverosta.

Ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu oikaisu perustuu seuraavien vuosien aikana tapahtuneisiin vähennysoikeuden muutoksiin suhteessa vuoteen, jona tavara on hankittu tai valmistettu tai, tapauskohtaisesti, jona sitä on käytetty ensimmäisen kerran.”

15 Saman direktiivin 189 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat 187 ja 188 artiklaa sovellettaessa toteuttaa seuraavat toimenpiteet:

a) määrittellä tuotantotavaran käsitteen;

--”

16 Arvonlisäverodirektiivin 190 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat 187, 188, 189 ja 191 artiklaa sovellettaessa lukea tuotantotavaroiksi sellaiset palvelut, joilla on tavanomaisesti tuotantotavaran ominaisuuksiin luettavia ominaisuuksia.”

Belgian oikeus

17 Arvonlisäverosta 3.7.1969 annetun lain (wet tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde; Belgisch Staatsblad 17.7.1969, s. 7046), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin (jäljempänä arvonlisäverolaki), 1 §:n 9 momentin 1 kohdan sanamuoto on seuraava:

”Tässä laissa tarkoitetaan:

1° rakennuksella tai rakennuksen osalla kiinteästi maapohjaan perustettua rakennelmaa”.

18 Arvonlisäverolain 48 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tuotantotavaroista ja sellaisista palveluista, joilla on tavanomaisesti tuotantotavaran ominaisuuksiin luettavia ominaisuuksia, kannettavan veron vähennystä oikaistaan viiden vuoden ajan. Kunakin vuonna oikaistaan viidesosa näiden verojen määrästä, jos vähennyskelpoisia veroja laskettaessa huomioon otetuissa tekijöissä on tapahtunut muutoksia.

Kuninkaan määrittämistä kiinteistöinvestoinneista kannetun veron osalta oikaisuaika on kuitenkin 15 vuotta, ja vuosittainen oikaisu vastaa yhtä viidestoistaosaa veron määrästä.”

19 Kyseisen lain 49 §:ssä säädetään, että kuningas vahvistaa lain 45–48 §:n soveltamisedellytykset.

20 Arvonlisäverotuksessa sovellettavista vähennyksistä 10.12.1969 annetun kuninkaan päätöksen nro 3 (Koninklijk besluit nr. 3 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde; Belgisch Staatsblad 12.12.1969, s. 12006), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin, 9 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Tuotantotavaroita rasittaneiden verojen osalta verovelvollisen alun perin tekemää vähennystä oikaistaan viiden vuoden ajanjaksona, joka alkaa sen vuoden tammikuun 1. päivänä, jona vähennysoikeus syntyi.

Kiinteistöinvestoinneista kannettujen verojen osalta tämä ajanjakso pidennetään kuitenkin 15 vuoteen.

Kiinteistöinvestoinneista kannetuilla veroilla tarkoitetaan veroja, jotka on kannettu:

1° liiketoimista, jotka tähtäävät tai myötävaikuttavat [arvonlisäverolain] 1 §:n 9 momentin 1 kohdassa tarkoitettujen tavaroiden rakentamiseen;

2° [arvonlisäverolain] 1 §:n 9 momentissa tarkoitettujen tavaroiden hankkimisesta;

3° [arvonlisäverolain] 9 §:n 2 momentin 2 kohdassa tarkoitetun sellaisen esineoikeuden hankkimisesta, joka koskee [arvonlisäverolain] 1 §:n 9 momentissa tarkoitettuja tavaroita.

— —”

21 Kuninkaan päätöksen nro 3 21 bis §:n 1 momentin 1 kohdan 2 alakohdassa säädetään, että

verovelvollinen, joka harjoittaa verosta vapautettua toimintaa ilman vähennysoikeutta ja josta tulee samaa toimintaa varten verovelvollinen, joka suorittaa vähennykseen oikeuttavia liiketoimia, voi käyttää vähennysoikeuttaan oikaisun avulla muun muassa niiden tuotantotavaroiden osalta, jotka ovat jäljellä tämän muutoksen tapahtuessa, jos nämä tavarat ovat vielä käyttökelpoisia ja arvonlisäverolain 48 §:n 2 momentissa säädetty määräaika ei ole päättynyt.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 22 BV on asianajotoimisto. Tämän liiketoiminnan harjoittamista varten se omistaa kiinteistön, jota asianajotoimiston johtaja käyttää myös asuntonaan.
- 23 Vuosina 2007–2015 kyseisellä kiinteistöllä toteutettiin laajoja rakennustöitä, joiden tuloksena kiinteistö koostuu nyt kunnostetuista päärakennuksesta ja välirakennuksesta sekä vastikään rakennetusta kellarista, lasisesta lisärakennuksesta ja hissikuilusta. Tilat on yhdistetty toisiinsa pohjakerroksessa ja ensimmäisessä kerroksessa sijaitsevilla käytävillä, ja lisäksi hissillä päästään kaikkiin päärakennuksen ja välirakennuksen kerroksiin. Työt saatiin kokonaan päätökseen vuoden 2015 puolivälissä, ja rakennus voitiin ottaa uudelleen käyttöön.
- 24 Koko kiinteistölle vahvistettiin vain yksi ”laskennallinen kiinteistötulo”, joka oli ennen töiden aloittamista 2 456 euroa ja töiden suorittamisen jälkeen 3 850 euroa. Tämä muutettu rakennus oli tarkoitettu 40-prosenttisesti yksityiskäyttöön ja 60-prosenttisesti ammattikäyttöön.
- 25 Oikeudellisten palvelujen tarjoamisen vapautus arvonlisäverosta poistettiin Belgian kuningaskunnassa 1.1.2014 ja tätä vapautusta oli siihen asti sovellettu asianajajan ammatin harjoittamiseen, joten L BV rekisteröitiin kyseisestä päivästä alkaen arvonlisäverovelvolliseksi.
- 26 BV oikaisi tämän jälkeen arvonlisäveron vähennyksiä vähentämällä osan arvonlisäverosta, jonka se oli maksanut kyseisten töiden kustannuksista ja jota se ei ollut voinut vähentää sen toiminnan ollessa arvonlisäverosta vapautettua, koska se katsoi, että näihin töihin sovellettava oikaisukausi oli vielä kesken.
- 27 Tältä osin L BV tukeutui siihen, että nämä työt olivat kiinteistöinvestointeja, joihin sovellettiin 15 vuoden pidennettyä oikaisukautta eikä muihin tuotantotavaroihin kuin kiinteistöinvestointeihin sovellettavaa tavanomaista viiden vuoden oikaisukautta.
- 28 Veroviranomainen teki L BV:n toimipaikassa 28.8.2015 ja 1.12.2015 ennalta ilmoittamatta verotarkastuksen, joka koski ajanjaksoa 1.1.2014–30.9.2015. Tämän tarkastuksen jälkeen veroviranomainen katsoi, että L BV:llä oli lähtökohtaisesti oikeus oikaista kyseisiä rakennustöitä koskevat arvonlisäverovähennykset, mutta totesi, että nämä työt eivät olleet johtaneet uuden rakennuksen rakentamiseen vaan ainoastaan olemassa olevan rakennuksen parantamiseen ja kunnostamiseen, joten oli sovellettava viiden vuoden oikaisukautta.
- 29 Koska veroviranomainen katsoi näin ollen, että näihin töihin liittyviä vähennyksiä koskevaa L BV:n tekemää oikaisua oli korjattava, se ilmoitti 25.10.2017 L BV:lle maksuunpanopäätöksestä, jonka mukaan tämän oli maksettava näihin vähennyksiin liittyvä tietty arvonlisäveron määrä.
- 30 Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (Itä-Flanderin alioikeuden Gentin jaosto, Belgia) katsoi L BV:n nostaman kanteen johdosta 10.3.2020 antamassaan tuomiossa, että kyseisen yhtiön rakentamaa lasista lisärakennusta ja hissikuilua sekä yhtiön kunnostamaa välirakennusta oli pidettävä rakennuksen uusina rakennettuina osina, jotka olivat kiinteistöinvestointeja, joten kyseisen tuomioistuimen mukaan L BV:llä oli oikeus vähentää näihin rakennustöihin liittyvä arvonlisävero 60-prosenttisesti.

31 Veroviranomainen valitti tästä tuomiosta Hof van Beroep te Gentiin (Gentin ylioikeus, Belgia), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin. L BV teki puolestaan liitännäisvalituksen.

32 Kyseinen tuomioistuin katsoo yhtäältä, että veroviranomaisen valitus on perusteltu siltä osin kuin hissikuilua ja päärakennuksen takana olevia kahta sivurakennusta ei voida kutakin pitää arvonlisäverolain 1 §:n 9 momentin 1 kohdassa tarkoitettuna rakennuksen osana.

33 Se toteaa kuitenkin toisaalta L BV:n liitännäisvalituksen osalta, että Belgian oikeuden mukaan on niin, että kun rakennustyöt kohdistuvat olemassa olevaan rakennukseen, 15 vuoden pidennettyä oikaisukautta sovelletaan näistä töistä kannettavaan arvonlisäveroon vain siinä tapauksessa, että niiden toteuttamisen jälkeen rakennusta pidetään uutena arvonlisäverotuksessa tarkoitettulla tavalla. Näin ollen tätä 15 vuoden ajanjaksoa ei voida soveltaa sellaisiin rakennustöihin, joihin ei liity sellaista muutosta, joka merkitsee arvonlisäverotuksessa ”uuden” rakennuksen rakentamista, vaikka näiden töiden luonne ja laajuus huomioon ottaen niiden seurauksena niiden kohteena olevan rakennuksen taloudellinen käyttöaika on yhtä pitkä kuin uusien rakennusten taloudellinen käyttöaika.

34 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin epäilee L BV:n tavoin, onko tämä järjestelmä yhteensopiva arvonlisäverodirektiivin ja erityisesti sen 187 ja 189 artiklan kanssa.

35 Ensinnäkin kyseisessä järjestelmässä kiinteistöinvestointien käsitteeseen sisällytetään nimittäin ainoastaan rakennuksen tai rakennuksen osan rakentaminen, kun taas arvonlisäverodirektiivin 187 tai 189 artiklassa ei millään tavoin rajoiteta tämän käsitteen sisältöä mainitulla tavalla. Näissä artikloissa ei myöskään viitata tämän direktiivin 12 artiklan 1 kohdan alakohdassa olevaan käsitteeseen ”rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus – – ennen sen ensimmäistä käyttöönottoa”, koska viimeksi mainitulla säännöksellä pyritään vain selittämään edellytykset, joiden vallitessa kiinteistön siirto voi olla arvonlisäveron alainen. Ei siis ole perusteltua saattaa kiinteistöinvestointien käsitettä osaksi kansallista oikeutta niin suppeasti kuin Belgian lainsäätävä on tehnyt.

36 Toiseksi silloin, kun rakennuksiin tehdään merkittäviä muutoksia, joiden vuoksi niiden taloudellinen käyttöaika on yhtä pitkä kuin uusien rakennusten – minkä nyt käsiteltävässä asiassa osoittaa se, että näiden töiden poistot ulottuvat 33 vuoden ajalle –, ne ovat rinnastettavissa uusiin rakennuksiin ja niitä on kohdeltava arvonlisäverotuksessa samalla tavalla verotuksen neutraalisuuden periaatteen, joka on yhdenvertaisen kohtelun periaatteen erityinen ilmentymä, mukaisesti. Tässä yhteydessä voitaisiin katsoa, että kiinteistöinvestointien käsitettä on sovellettava kaikkiin tavariin, joiden taloudellinen käyttöaika on huomattavasti pidempi kuin tavanomainen viiden vuoden oikaisukausi.

37 Jos näin olisi, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei sulje pois sitä, että L BV voisi vedota arvonlisäverodirektiiviin riitauttaakseen kansallisen säännösten, joka on direktiivin ja sen perustana olevien periaatteiden vastainen.

38 Näissä olosuhteissa Hof van beroep te Gent on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Ovatko [arvonlisäverodirektiivin] 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 olemassa olevan rakennuksen korjausrakentamisen yhteydessä sovelletaan pidennettyä (15 vuoden) oikaisuaikaa ainoastaan, jos töiden päätyttyä kyse on kansallisen oikeuden kriteereiden perusteella arvonlisäverodirektiivin 12 artiklassa tarkoitettua 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 korjaustoista tehdään poistot 33 vuodessa eli samassa määräajassa kuin myös uusien rakennusten poistot?

2) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 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 oikaisuajaa, voi vedota 15 vuoden oikaisuajan soveltamiseen?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

39 Aluksi on huomautettava, että ensimmäinen kysymys koskee arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua oikaisukautta, jota on sovellettava L BV:n kyseessä olevien rakennustöiden suorittamisesta maksaman arvonlisäveron vähennykseen, eli joko kyseisessä säännöksessä tuotantotavaroille yleisesti säädettyä viiden vuoden ajanjaksoa tai pidempää enintään 20 vuoden pituista ajanjaksoa, jota jäsenvaltioilla on mainitun säännöksen nojalla mahdollisuus soveltaa kiinteistöinvestointeihin ja jonka pituudeksi Belgiassa on arvonlisäverolain 48 §:n 2 momentin ja kuninkaan päätöksen nro 3 9 §:n 1 momentin nojalla vahvistettu 15 vuotta.

40 Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ja Belgian hallituksen istunnossa esittämistä täsmennyksistä ilmenee yhtäältä, että pääasiassa kyseessä olevista rakennustöistä on kannettu arvonlisäveroa arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa, luettuna yhdessä sen 24 artiklan kanssa, tarkoitettuina palvelujen suorituksina eikä tavaroiden luovutuksina.

41 Toisaalta soveltaakseen näihin töihin kyseisen direktiivin 187 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädettyä viiden vuoden oikaisukautta veroviranomainen on käyttänyt jäsenvaltioille kyseisen direktiivin 190 artiklassa, joka on saatettu osaksi Belgian oikeutta arvonlisäverolain 48 §:n 2 momentin ensimmäisellä alakohdalla, nykyisin annettua mahdollisuutta rinnastaa tuotantotavaroihin palvelut, joilla on tavanomaisesti tuotantotavaran ominaisuuksiin luettavia ominaisuuksia.

42 Näin ollen hyödyllisen vastauksen antamiseksi ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle on otettava huomioon myös kyseisen direktiivin 190 artikla.

43 Näissä olosuhteissa on katsottava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleo ensimmäisellä kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 187, 189 ja 190 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä arvonlisäveron vähennysten oikaisemista koskevalle kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan tämän 187 artiklan mukaisesti kiinteistöinvestointeja varten vahvistettua pidennettyä oikaisukautta voidaan soveltaa rakennustöihin ainoastaan silloin, kun ne ovat niin merkittäviä, että ne johtavat rakennuksen muuttamiseen tämän direktiivin 12 artiklan 2 kohdassa tarkoitettulla tavalla, mutta ei rakennustöihin, jotka ovat arvonlisäveron alaisia mainitussa direktiivissä tarkoitettuina palvelujen suorituksina ja jotka tällaiseen muuttamiseen johtamatta merkitsevät rakennuksen merkittävää laajennusta ja/tai sen perusteellista korjaamista ja joiden taloudellinen käyttöaika vastaa uuden rakennuksen taloudellista käyttöaika.

44 Tähän kysymykseen vastaamiseksi on ensinnäkin huomautettava, että vakiintuneen

oikeuskäytännön mukaan verovelvollisen oikeus vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka maksamiseen se on velvollinen, arvonlisävero, joka sen on maksettava tai jonka se on maksanut sille luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista, on unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruserä (tuomio 25.7.2018, Gmina Ryjewo, C?140/17, EU:C:2018:595, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

45 Vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan verovelvollinen kokonaan kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä pyritään tällä tavoin takaamaan neutraalisuus kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (tuomio 25.7.2018, Gmina Ryjewo, C?140/17, EU:C:2018:595, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

46 Samoin arvonlisäverodirektiivissä säädetyllä oikaisumekanismilla, joka on vähennysjärjestelmän erottamaton osa, pyritään lisäämään vähennysten tarkkuutta arvonlisäveron neutraalisuuden takaamiseksi siten, että aikaisemmassa vaiheessa toteutetut liiketoimet oikeuttavat edelleen vähennykseen vain siltä osin kuin niitä käytetään verollisten suoritteiden toteuttamiseen (tuomio 9.7.2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C?374/19, EU:C:2020:546, 20 kohta).

47 Tässä yhteydessä on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 184 ja 185 artiklassa säädetään yleisesti siitä, missä olosuhteissa kansallisen verohallinnon on vaadittava alkujaan vähennetyin arvonlisäveron oikaisemista, kun taas tämän direktiivin 187–192 artiklassa säädetään arvonlisäverovähennyksen oikaisemisen tietyistä yksityiskohtaisista säännöistä tuotantotavaroiden erityistilanteessa (ks. vastaavasti tuomio 17.9.2020, Stichting Schoonzicht, C?791/18, EU:C:2020:731, 27 ja 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

48 Niinpä arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään tuotantotavaroiden osalta, että vähennysten oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, mukaan lukien tavaran hankinta- tai valmistusvuosi.

49 Tällainen oikaisukausi mahdollistaa sen, että vältetään vähennysten laskemisessa esiintyvät epätasällisyydet tai verovelvolliselle koituvat perusteettomat edut tai aiheutuvat haitat muun muassa silloin, kun vähennysten määrän määräytymisessä alun perin huomioon otetuissa tekijöissä tapahtuu muutoksia ilmoituksen jättämisen jälkeen. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tällaiset muutokset ovat huomattavan todennäköisiä sellaisten tuotantotavaroiden osalta, joita usein käytetään useita vuosia, joiden aikana niiden käyttötarkoitus saattaa muuttua, ja niiden hankintakustannukset jaksotetaan poistoina useammalle tilikaudelle (ks. vastaavasti tuomio 16.6.2016, Mateusiak, C?229/15, EU:C:2016:454, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

50 Tässä yhteydessä arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan säännökset koskevat muun muassa vähennysten oikaisutilanteita, joissa tuotantotavaraa, jonka käyttö ei oikeuta vähennykseen, käytetään myöhemmin vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen (tuomio 25.7.2018, Gmina Ryjewo, C?140/17, EU:C:2018:595, 31 kohta).

51 Erityisesti kiinteistöinvestointien osalta arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan 1 kohdan kolmannessa alakohdassa sallitaan jäsenvaltioiden pidentää oikaisulaskelmien perusteena olevaa kautta 20 vuodeksi.

52 Tämä säännös vastaa pääasiallisesti kuudennen direktiivin, joka on korvattu arvonlisäverodirektiivillä, 20 artiklan 2 kohdan kolmatta alakohtaa. Kuten direktiivin 95/7 johdanto-osan viidennestä perustelukappaleesta, jolla tätä säännöstä oli muutettu siten, että kiinteistöinvestointien enimmäisoikaisukautta, joka oli aikaisemmin kymmenen vuotta, pidennettiin

20 vuoteen, ilmenee, tämä pidennetty kausi valittiin ”ottaen huomioon kyseisten tavaroiden taloudellinen elinikä”.

53 Tästä seuraa, että jäsenvaltioiden mahdollisuus vahvistaa kiinteistöinvestointien osalta pidennetty oikaisukausi noudattaa samaa logiikkaa kuin tuotantotavaroihin yleisesti sovellettavien oikaisusääntöjen logiikka eli se, että vähennysten tarkkuutta pyritään lisäämään, ja samalla nämä säännöt mukautetaan kiinteistöinvestointien erityisiin ominaisuuksiin, jotka koskevat muun muassa niiden vielä pidempää taloudellista käyttöaikaa kuin muilla tuotantotavaroilla on.

54 Toiseksi siitä kysymyksestä, voivatko pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset rakennustyöt kuulua arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan 1 kohdan kolmannessa alakohdassa tarkoitettun kiinteistöinvestointien käsitteen alaan ja voidaanko niihin näin ollen soveltaa kansallisessa oikeudessa tällaisten investointien osalta mahdollisesti vahvistettua pidennettyä oikaisukautta, on huomautettava, kuten tämän tuomion 40 kohdassa on täsmennetty, että pääasiassa kyseessä oleviin rakennustöihin on kohdistunut arvonlisävero tämän direktiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuina palvelujen suorituksina eikä kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuna tavaroiden luovutuksena.

55 Näin ollen on niin, että vaikka ei lähtökohtaisesti voida sulkea pois, että tällaisten töiden suorittamista voidaan mahdollisesti pitää arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuna tavaroiden luovutuksena, asia ei ole näin pääasian oikeusriidan osalta.

56 Tästä seuraa, että nämä työt eivät sellaisinaan voi kuulua arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan 1 kohdassa tarkoitettun kiinteistöinvestointien käsitteen alaan, koska ne ovat palveluja eivätkä tavaroita, ja näin on riippumatta siitä, miten tuotantotavarat on mahdollisesti määritelty kansallisessa oikeudessa kyseisen direktiivin 189 artiklan a alakohdan mukaisesti.

57 Näissä olosuhteissa arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan 1 kohdassa säädettyjä oikaisusääntöjä, jotka koskevat tuotantotavaroita, ei voida sellaisenaan soveltaa näiden töiden suorittamisesta maksetun arvonlisäveron vähennyksen oikaisemiseen.

58 Tätä arviointia ei kyseenalaista se Euroopan komission istunnossa esiin tuoma seikka, että pääasiassa kyseessä olevilla rakennustöillä on fyysisesti muutettu kiinteää omaisuutta eli vanhaa rakennusta sellaisena kuin se oli ennen töiden aloittamista tai siihen on yhdistetty muita aineellisia hyödykkeitä, joiden voidaan tämän yhdistämisen jälkeen katsoa muodostavan kiinteän omaisuuden osan.

59 Kolmanneksi on kuitenkin todettava, että arvonlisäverodirektiivin 190 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat muun muassa 187 artiklaa sovellettaessa lukea tuotantotavaroiksi sellaiset palvelut, joilla on tavanomaisesti tuotantotavaran ominaisuuksiin luettavia ominaisuuksia.

60 Kuten tämän tuomion 41 kohdassa on huomautettu, veroviranomainen on nimenomaan turvautumalla tähän mahdollisuuteen, sellaisena kuin se on pantu täytäntöön Belgian oikeudessa, rinnastanut nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevat rakennustyöt tuotantotavaroihin arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettulla tavalla.

61 Näissä olosuhteissa on ensinnäkin määritettävä, sallitaanko arvonlisäverodirektiivin 190 artiklassa se, että jäsenvaltiot rinnastavat tietyt palvelut paitsi tuotantotavaroihin myös kiinteistöinvestointeihin.

62 Tästä on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 190 artiklan sanamuodon, jossa viitataan yleisesti ja tavalla, joka ei ole tyhjentävä, tuotantotavaroiden käsitteeseen, sulkematta näin ollen pois kiinteistöinvestointeja, perusteella voidaan lähtökohtaisesti katsoa, että asia on näin.

63 On nimittäin niin, että siinä tapauksessa, että kyseessä oleva jäsenvaltio on päättänyt kyseisen direktiivin 187 artiklan 1 kohdan kolmannen alakohdan mukaisesti soveltaa tuotantotavaroiden yleisessä ryhmässä erityistä kohtelua kiinteistöinvestointien ryhmään soveltaakseen niihin pidennettyä oikaisukautta, viimeksi mainitut investoinnit – vaikka niitä kohdellaan tästä johtuen eri tavalla kuin muita tuotantotavaroita kuin kiinteistöinvestointeja – kuuluvat kuitenkin edelleen tuotantotavaroiden yleiseen ryhmään.

64 Tämän tuomion 62 kohdassa esitettyä tulkintaa tukee arvonlisäverodirektiivin 190 artiklan tavoite, sellaisena kuin se ilmenee direktiivin 2006/69 – josta kuudennen direktiivin 20 artiklan 4 kohdan kolmas alakohta, joka nyt toistetaan olennaisilta osin 190 artiklassa, on peräisin – johdanto-osan viidennestä perustelukappaleesta.

65 Tämän viidennen perustelukappaleen mukaan näissä molemmissä säännöksissä olevan rinnastusmahdollisuuden tarkoituksena on se, että ”palvelut, jotka ovat luonteeltaan investointitavaroiden kaltaisia, voidaan sisällyttää järjestelmään, joka mahdollistaa investointitavaroihin liittyvien vähennysten oikaisemisen kyseisen omaisuuserän käyttöiän ajan sen tosiasiallisen käytön mukaan”.

66 Tästä seuraa, että tällaisen mahdollisuuden tarkoituksena on antaa jäsenvaltioille oikeus kohdella vähennysten oikaisumekanismia varten tietyjä palveluja samalla tavalla kuin tuotantotavaroita siltä osin kuin nämä palvelut, kun otetaan huomioon erityisesti niiden vaikutusten taloudellinen käyttöaika ja samanaikainen mahdollisuus muuttaa palvelujen kohteena olevien tavaroiden tosiasiallista käyttöä, ovat samanlaisia kuin nämä tavarat.

67 Koska kiinteistöinvestoinneille on tämän tuomion 63 kohdassa tarkoitetussa tuotantotavaroiden yleisessä ryhmässä kuitenkin ominaista niiden vielä pidempi taloudellinen käyttöaika, kuten tämän tuomion 53 kohdassa on todettu, tämän tavoitteen kannalta olisi epä johdonmukaista, että käyttäessään arvonlisäverodirektiivin 190 artiklassa säädettyä rinnastusmahdollisuutta jäsenvaltiot eivät puolestaan voisi erotella kyseessä olevia palveluja niiden vaikutusten taloudellisen käyttöajan mukaan ja rinnastaa niitä tarvittaessa kiinteistöinvestointeihin edellyttäen, että kyseinen jäsenvaltio on valinnut viimeksi mainitun tavararyhmän osalta vähennyksiä koskevan pidemmän oikaisukauden arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan 1 kohdan kolmannen alakohdan nojalla.

68 Sitä vastoin arvonlisäverodirektiivin 190 artiklan tulkitseminen siten, että kyseisessä artiklassa annetaan jäsenvaltioille oikeus rinnastaa vähennysten oikaisumekanismia varten tietyt palvelut tilanteen mukaan tuotantotavaroihin tai kiinteistöinvestointeihin, mahdollistaa näistä palveluista maksetun arvonlisäveron vähennyksien tarkentamisen niiden vaikutusten taloudellisen käyttöajan mukaan samalla tavoin kuin tämän tuomion 46, 49 ja 53 kohdassa mainitut tuotantotavaroiden osalta tätä varten säädettyt säännöt.

69 Toiseksi on niin, että vaikka jäsenvaltiot toki voivat vapaasti käyttää tai olla käyttämättä arvonlisäverodirektiivin 190 artiklassa niille annettua mahdollisuutta ja vaikka niillä on harkintavaltaa, kun ne päättävät tehdä näin, kyseessä olevien palvelujen ja tavaroiden ominaisuuksien samanlaisuuden osalta niiden on kuitenkin tätä harkintavaltaa käyttäessään noudatettava unionin oikeutta ja erityisesti kyseisen artiklan tavoitetta ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta (ks. analogisesti tuomio 17.9.2020, Stichting Schoonzicht, C?791/18, EU:C:2020:731, 49 kohta).

70 Tässä yhteydessä on todettava, että kun otetaan huomioon tämän tuomion 66 kohdassa esitetty arvonlisäverodirektiivin 190 artiklan tavoite, jäsenvaltiot eivät voi kyseistä säännöstä täytäntöön pannaan sivuuttaa tuotantotavaroihin rinnastettavien palvelujen vaikutusten taloudellista käyttöaikaa, kun otetaan huomioon, että tämän tuomion 67 kohdassa esitetyistä syistä kyseessä olevien palvelujen ja tavaroiden ominaisuuksien samanlaisuus vähennysten oikaisumekanismiin kannalta riippuu muun muassa tästä taloudellisesta käyttöajasta. Kyseessä oleva palvelu voi nimittäin sen vaikutusten taloudellisen käyttöajan kannalta osoittautua olevan lähempänä kiinteistöinvestointia kuin muuta tuotantotavaraa kuin kiinteistöinvestointia.

71 Verotuksen neutraalisuuden periaatteesta, josta unionin lainsäätäjä on säätänyt toteuttaakseen arvonlisäverotuksen alalla yhdenvertaisen kohtelun yleisen periaatteen, unionin tuomioistuin on katsonut, että tämän periaatteen vastaista on yhtäältä se, että samankaltaisia ja siis keskenään kilpailevia tavaroita tai palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla, ja toisaalta se, että samoja liiketoimia suorittavia taloudellisia toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (tuomio 29.10. 2009, SKF, C?29/08, EU:C:2009:665, 67 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 30.6.2022, Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti – Administra?ia Sector 1 a Finan?elor Publice, C?146/21, EU:C:2022:512, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

72 Kun jäsenvaltiot panevat täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 190 artiklan, niiden on siis varmistettava, etteivät ne kohtele arvonlisäverotuksessa eri tavalla verovelvollista, joka on vastaanottanut tietyt palvelut, verrattuna toiseen verovelvolliseen, joka harjoittaa samaa liiketoimintaa ja joka on ostanut tavaroita, joiden taloudelliset ominaisuudet vastaavat olennaisilta osiltaan näiden palvelujen taloudellisia ominaisuuksia.

73 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava, täyttääkö pääasiassa kyseessä oleva kansallinen säännöstö tämän tuomion 69–72 kohdassa mainitut edellytykset.

74 Hyödyllisen vastauksen antamiseksi ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle on kuitenkin todettava, kuten kyseinen tuomioistuin on myös itse korostanut, että on selvää, että pääasiassa kyseessä olevat rakennustyöt, jotka ovat jatkuneet useiden vuosien ajan, ovat kokonaisuutena arvioituina johtaneet kyseisen rakennuksen merkittävään kunnostamiseen ja niillä on myös laajennettu rakennusta lisäämällä siihen muun muassa lasinen lisärakennus ja hissikuilu. Näiden töiden laajuutta näyttävät lisäksi tukevan L BV:n toimittamat luvut, joiden mukaan töiden kokonaiskustannukset olivat noin 1 937 104 euroa.

75 Lisäksi näyttää olevan osoitettu, että näiden rakennustöiden vaikutuksilla on, kun otetaan huomioon niiden laajuus, sama taloudellinen käyttöaika kuin uudella rakennuksella.

76 Näiden seikkojen perusteella nämä työt näyttävät vähennysten oikaisumekanismia sovellettaessa olevan selvästi samankaltaisempia kiinteistöinvestointien kanssa kuin muiden tuotantotavaroiden kuin kiinteistöinvestointien kanssa.

77 Kun otetaan huomioon tällainen samankaltaisuus, se, että nämä työt kuitenkin rinnastetaan muihin tuotantotavaroihin kuin kiinteistöinvestointeihin ja että niihin näin ollen sovelletaan tälle tavararyhmälle varattua viiden vuoden oikaisukautta, voi johtaa erilaiseen verokohteluun sellaisen verovelvollisen, joka on L BV:n tavoin investoinut olemassa olevan rakennuksen laajennukseen ja peruskorjaukseen ja maksanut arvonlisäveron näistä töistä, joihin sovelletaan viiden vuoden oikaisukautta, ja sellaisen samankaltaisen verovelvollisen välillä, joka on investoinut sellaisen uuden rakennuksen rakentamiseen, johon sovelletaan pidennettyä oikaisukautta, vaikka nämä investoinnit ovat taloudellisten ominaisuuksiensa vuoksi samankaltaisia tai jopa toiminnallisesti täysin samanlaisia.

78 Tässä yhteydessä merkitystä ei sitä vastoin ole sillä, että kyseessä olevat rakennustyöt eivät ole arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 2 kohdassa, luettuna yhdessä saman direktiivin 135 artiklan 1 kohdan j alakohdan kanssa, tarkoitettuja rakennuksen muutostöitä, koska näiden säännösten kohde eroaa mainitun direktiivin 190 artiklan kohteesta.

79 Ensin mainittujen säännösten tarkoituksena on nimittäin yksilöidä arvonlisäyksensä perusteella ne kiinteistöliiketoimet, joita voidaan verottaa uuden omaisuuden (kiinteän omaisuuden) luovutuksena ja joista siis kannetaan arvonlisäveroa tällä perusteella (ks. vastaavasti tuomio 16.11.2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, 32 ja 55 kohta ja tuomio 9.3.2023, Belgian valtio ja Promo 54, C-239/22, EU:C:2023:181, 23 kohta), kun taas mainitun direktiivin 190 artiklan, joka liittyy tuotantotavaroihin sovellettavaan oikaisumekanismiin, tavoitteena on määritellä yksityiskohtaiset säännöt, joiden mukaisesti tällaisten tavaroiden kanssa samankaltaisista palveluista maksetun arvonlisäveron vähennykset on oikaistava.

80 Näissä olosuhteissa pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen säännöstö voi olla arvonlisäverodirektiivin 190 artiklan, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 187 artiklan kanssa, ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastainen.

81 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 190 artiklaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 187 artiklan kanssa ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa, on tulkittava siten, että se on esteenä arvonlisäveron vähennysten oikaisemista koskevalle kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan tämän 187 artiklan mukaisesti kiinteistöinvestointeja varten vahvistettua pidennettyä oikaisukautta ei voida soveltaa rakennustöihin, jotka ovat arvonlisäveron alaisia mainitussa direktiivissä tarkoitettuina palvelujen suorituksina ja jotka merkitsevät rakennustöiden kohteena olevan rakennuksen merkittävää laajennusta ja/tai perusteellista korjaamista ja joiden vaikutusten taloudellinen käyttöaika vastaa uuden rakennuksen taloudellista käyttöaika.

Toinen kysymys

82 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 190 artiklaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 187 artiklan kanssa ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa, tulkittava siten, että sillä on välitön oikeusvaikutus niin, että verovelvollinen voi vedota siihen kansallisessa tuomioistuimessa toimivaltaista veroviranomaista vastaan, jotta sille mainitussa direktiivissä tarkoitettuina arvonlisäveron alaisina palvelujen suorituksina suoritettuihin rakennustöihin sovellettaisiin kiinteistöinvestointien osalta vahvistettua pidennettyä oikaisukautta, siinä tapauksessa, että kyseinen viranomainen on kieltäytynyt soveltamasta tällaista oikaisukautta ensimmäisessä kysymyksessä tarkoitettun kaltaisen kansallisen säännösten perusteella.

83 Ensinnäkin on huomautettava, että siinä tapauksessa, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoisi, että se, että veroviranomainen on kieltäytynyt soveltamasta pääasiassa

kyseessä oleviin rakennustöihin pidennettyä oikaisukautta, on vastoin arvonlisäverodirektiivin 190 artiklaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 187 artiklan kanssa ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa, ensiksi mainitun artiklan välitöntä oikeusvaikutusta koskeva kysymys tulee esiin vain, jos tämän kieltäytymisen perusteena olevaa säännöstä ei ole mahdollista tulkita unionin oikeuden mukaisesti, kuten L BV ja komissio ovat perustellusti korostaneet (ks. vastaavasti tuomio 24.1.2012, Dominguez, C-282/10, EU:C:2012:33, 23 ja 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

84 Tätä osin on todettava, että kun kansalliset tuomioistuimet soveltavat kansallista oikeutta, jota niitä on pyydetty tulkitsemaan, niiden on otettava huomioon kaikki kansallisen oikeuden säännöt ja sovellettava siinä hyväksytyjä tulkintamenetelmiä voidakseen tulkita sitä mahdollisimman pitkälle kyseessä olevan direktiivin sanamuodon ja tarkoituksen mukaisesti, jotta direktiivissä tarkoitettu tulos saavutettaisiin ja SEUT 288 artiklan kolmatta kohtaa noudatettaisiin (ks. vastaavasti tuomio 7.8.2018, Smith, C-122/17, EU:C:2018:631, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

85 Unionin tuomioistuin on kuitenkin katsonut, että periaatteella, jonka mukaan kansallista oikeutta on tulkittava unionin oikeuden mukaisesti, on tietyt rajat. Niinpä kansallisen tuomioistuimen velvollisuutta tukeutua unionin oikeuteen, kun se tulkitsee ja soveltaa asiaan liittyviä kansallisen oikeuden säännöksiä, rajoittavat yleiset oikeusperiaatteet, eikä kyseinen velvollisuus voi olla perustana kansallisen oikeuden *contra legem* tulkinnalle (ks. vastaavasti tuomio 7.8.2018, Smith, C-122/17, EU:C:2018:631, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

86 Toiseksi siinä tapauksessa, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, ettei se voi tulkita kyseessä olevaa kansallista säännöstä unionin oikeuden mukaisesti, on siis tutkittava, voiko arvonlisäverodirektiivin 190 artiklalla, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 187 artiklan kanssa ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa, olla välitön oikeusvaikutus siten, että L BV voi vedota tähän säännökseen veroviranomaista vastaan, jotta pääasiassa kyseessä oleviin rakennustöihin sovellettaisiin pidennettyä oikaisukautta, jonka kestoksi Belgiassa on vahvistettu arvonlisäverolain 48 §:n 2 momentin ja kuninkaan päätöksen nro 39 §:n 1 momentin mukaisesti 15 vuotta.

87 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan aina, kun direktiivin säännökset ovat sisältönsä osalta ehdottomia ja riittävän täsmällisiä, yksityiset voivat kansallisissa tuomioistuimissa vedota niihin valtiota vastaan, jos valtio ei ole saattanut direktiiviä osaksi kansallista oikeusjärjestystä määräajassa tai jos direktiivi on saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä virheellisesti (tuomio 14.5.2024, Stachev, C-15/24 PPU, EU:C:2024:399, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

88 Yksityiset voivat siten vedota tällaisiin säännöksiin erityisesti kaikkia kyseisen valtion hallinnon elimiä vastaan (ks. vastaavasti tuomio 10.10.2017, Farrell, C-413/15, EU:C:2017:745, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

89 Arvonlisäverodirektiivin 190 artiklan ehdottomuudesta on tässä yhteydessä todettava, että pitää paikkansa, että kyseisessä säännöksessä ainoastaan annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus, jonka ne voivat vapaasti käyttää tai olla käyttämättä, ja että tämän mahdollisuuden käyttäminen, siltä osin kuin se koskee mahdollista palveluiden rinnastamista kiinteistöinvestointeihin, edellyttää lisäksi sitä, että asianomainen jäsenvaltio on ensin pannut täytäntöön kyseisen direktiivin 187 artiklan 1 kohdan kolmannessa alakohdassa säädetyn mahdollisuuden erottaa kiinteistöinvestoinnit omaksi ryhmäkseen tuotantotavaroiden kokonaisuudesta.

90 Jäsenvaltioille annettu vapaus panna täytäntöön tai jättää panematta täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 190 artiklassa säädetyn kaltainen mahdollisuus ei kuitenkaan estä kansallista tuomioistuinta valvomasta sitä, onko jäsenvaltio, joka on tehnyt päätöksen tällaisesta

täytäntöönpanosta, noudattanut mainittua täytäntöönpanoa koskevia edellytyksiä ja onko se muun muassa pysynyt harkintavaltansa rajoissa (ks. vastaavasti tuomio 1.2.1977, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, 51/76, EU:C:1977:12, 27 ja 29 kohta).

91 Lisäksi kun jäsenvaltio on nyt käsiteltävän asian tavoin päättänyt käyttää arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan 1 kohdan kolmannessa alakohdassa säädettyä mahdollisuutta ja on siten käyttänyt kokonaan sillä tältä osin olleen harkintavallan, edellisessä tuomion kohdassa tarkoitettulle tuomioistuinvalvonnalle ei ole enää estettä.

92 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa on näin ollen tutkittava, onko asianomainen jäsenvaltio, joka on myös käyttänyt arvonlisäverodirektiivin 190 artiklassa säädettyä mahdollisuutta, tämän tuomion 70–72 kohdassa esitetyt arviointiperusteet huomioon ottaen noudattanut velvollisuuttaan pysyä sillä tältä osin olevan harkintavallan rajoissa, sellaisena kuin tämä harkintavalta ilmenee kyseisen säännöksen sisällöstä, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 187 artiklan 1 kohdan kanssa ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa.

93 Arvonlisäverodirektiivin 190 artiklan, luettuna yhdessä sen 187 artiklan 1 kohdan kanssa ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa, riittävän täsmällisyyden osalta se edellisessä tuomion kohdassa mainittu ja niin ikään tämän tuomion 69 kohdassa mainittu seikka, että jäsenvaltioilla on näitä säännöksiä täytäntöön pannessaan harkintavaltaa, ei myöskään ole esteenä sille, että tuomioistuinvalvonta voidaan suorittaa sen valvomiseksi, ettei asianomainen jäsenvaltio ole ylittänyt harkintavaltansa rajoja (ks. vastaavasti tuomio 24.10.1996, *Kraaijeveld ym.*, C-72/95, EU:C:1996:404, 59 kohta ja tuomio 28.11.2013, *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778, 51 kohta).

94 Arvonlisäverodirektiivin 190 artikla, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 187 artiklan kanssa ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa, on riittävän täsmällinen tällaisen tuomioistuinvalvonnan mahdollistamiseksi, kuten myös ensimmäiseen kysymykseen annetusta vastauksesta ilmenee.

95 Näin ollen arvonlisäverodirektiivin 190 artiklalla voi olla välitön oikeusvaikutus niin, että verovelvollinen voi vedota suoraan kyseiseen artiklaan, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 187 artiklan kanssa ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa, tämän tuomion 88 kohdassa tarkoitettussa tilanteessa.

96 Kun ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa tällaiseen välittömään oikeusvaikutukseen tukeutuen, että jäsenvaltio on ylittänyt harkintavaltansa rajat, kun se ei ole pitänyt tiettyjä rakennustöitä, ovat arvonlisäveron alaisia palvelujen suorituksina, kiinteistöinvestointeina, verovelvollinen voi vedota kyseisessä tuomioistuimessa suoraan arvonlisäverodirektiivin 190 artiklaan, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 187 artiklan kanssa ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa, jotta näitä töitä pidettäisiin tällaisina investointeina ja jotta niihin sovellettaisiin kansallisessa oikeudessa mainitun direktiivin 187 artiklan 1 kohdan kolmannen alakohdan mukaisesti vahvistettua pidennettyä oikaisukautta (ks. analogisesti tuomio 28.11.2013, *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778, 52 kohta ja tuomio 15.4.2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, 81 kohta).

97 Edellä esitetyn perusteella toiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 190 artiklaa, luettuna yhdessä tämän direktiivin 187 artiklan kanssa ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa, on tulkittava siten, että sillä on välitön oikeusvaikutus niin, että verovelvollinen voi vedota siihen kansallisessa tuomioistuimessa toimivaltaista veroviranomaista vastaan, jotta sille mainitussa direktiivissä tarkoitettuina arvonlisäveron alaisina palvelujen suorituksina suoritettuihin rakennustöihin sovellettaisiin kiinteistöinvestointien osalta vahvistettua pidennettyä

oikaisukautta, siinä tapauksessa, että kyseinen viranomainen on kieltäytynyt soveltamasta pidennettyä oikaisukautta ensimmäisessä kysymyksessä tarkoitetun kaltaisen kansallisen säännösten perusteella.

Oikeudenkäyntikulut

98 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 (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 190 artiklaa, luettuna yhdessä tämän direktiivin 187 artiklan kanssa ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa,**

on tulkittava siten, että

se on esteenä arvonlisäveron vähennysten oikaisemista koskevalle kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan tämän 187 artiklan mukaisesti kiinteistöinvestointeja varten vahvistettua pidennettyä oikaisukautta ei voida soveltaa rakennustöihin, jotka ovat arvonlisäveron alaisia mainitussa direktiivissä tarkoitettuina palvelujen suorituksina ja jotka merkitsevät rakennustöiden kohteena olevan rakennuksen merkittävää laajennusta ja/tai perusteellista korjaamista ja joiden vaikutusten taloudellinen käyttöaika vastaa uuden rakennuksen taloudellista käyttöaika.

2) **Direktiivin 2006/112 190 artiklaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 187 artiklan kanssa ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa**

on tulkittava siten, että

sillä on välitön oikeusvaikutus niin, että verovelvollinen voi vedota siihen kansallisessa tuomioistuimessa toimivaltaista veroviranomaista vastaan, jotta sille mainitussa direktiivissä tarkoitettuina arvonlisäveron alaisina palvelujen suorituksina suoritettuihin rakennustöihin sovellettaisiin kiinteistöinvestointien osalta vahvistettua pidennettyä oikaisukautta, siinä tapauksessa, että kyseinen viranomainen on kieltäytynyt soveltamasta pidennettyä oikaisukautta ensimmäisessä kysymyksessä tarkoitetun kaltaisen kansallisen säännösten perusteella.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

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