Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

29 päivänä maaliskuuta 2012*

Kuudes arvonlisäverodirektiivi — 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohta ja 13 artiklan B kohdan b alakohta — Vähennysoikeus — Investointitavara, joka kuuluu verovelvolliselle oikeushenkilölle ja joka on luovutettu verovelvollisen henkilöstön yksityiseen käyttöön

Asiassa C-436/10,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka cour d'appel de Mons (Belgia) on esittänyt 8.9.2010 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 13.9.2010, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Belgian valtio

vastaan

BLM SA,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Safjan sekä tuomarit J.-J. Kasel (esittelevä tuomari) ja M. Berger,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 8.12.2011 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— BLM SA, edustajanaan avocat O. D'Aout,

— Belgian hallitus, asiamiehinään J.-C. Halleux ja M. Jacobs,

— Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja C. Blaschke,

— Euroopan komissio, asiamiehinään B. Stromsky, D. Recchia ja C. Soulay,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18; jäljempänä kuudes direktiivi), 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan ja 13 artiklan B kohdan b alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Belgian valtio ja Belgian oikeuden mukaan perustettu yhtiö BLM SA (jäljempänä BLM) ja joka koskee sellaisen kiinteistön hankintaan sisältyvän arvonlisäveron vähennystä, jota käytetään osaksi kyseisen yhtiön henkilöstön yksityisiin tarkoituksiin.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin säännöstö

3 Kuudennen direktiivin johdanto-osan viidennen ja kuudennen perustelukappaleen sanamuoto on seuraava:

”Verovelvollisen käsitettä olisi täsmennettävä siten, että verotuksen [neutraalisuuden] tehostamiseksi jäsenvaltiot voisivat ulottaa sen koskemaan myös satunnaisia liiketoimia suorittavia henkilöitä,

verollisen liiketoimen käsite on johtanut hankaluuksiin erityisesti verollisiin liiketoimiin rinnastettavien liiketoimien osalta, minkä vuoksi näiden käsitteiden selventäminen on välttämätöntä.”

4 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.”

5 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan sanamuoto on seuraava:

”’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.”

6 Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin on rinnastettava:

a) yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavarat [ovat oikeuttaneet] arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen

b) verovelvollisen vastikkeettomasti omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön tai yleensä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin suorittama palvelu.

Jäsenvaltiot voivat poiketa tämän kohdan säännöksistä, jos poikkeaminen ei johda kilpailun vääristymiseen.”

7 Jäsenvaltioiden on kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan ensimmäisen alakohdan mukaan vapautettava verosta ”kiinteän omaisuuden vuokraus – –”.

8 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa, sellaisena kuin se ilmenee kyseisen direktiivin 28 f artiklasta, säädetään seuraavaa:

”Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka [se] on velvollinen maksamaan[,]

a) arvonlisäver[o]n, joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle.”

Kansallinen säännöstö

9 Belgian arvonlisäverolain (code de la taxe sur la valeur ajoutée) 19 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin on rinnastettava yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön taikka yleisesti ottaen käyttö verovelvollisen liiketoimintaan kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavara on oikeuttanut veron täyteen tai osittaiseen vähennykseen.”

10 Saman lain 44 §:n 3 momentin 2 kohdan mukaan arvonlisäverosta vapautetaan ”kiinteistöjen vuokraus, vuokraoikeuden luovutus sekä käyttö 19 §:n 1 momentissa asetetuin edellytyksin – –”.

11 Ennakkoratkaisupyynnössään cour d’appel de Mons viittaa 31.1.2005 annettuun soveltamisohjeeseen nro E.T.108691, joka laadittiin asiassa C-269/00, Seeling, 8.5.2003 annetun tuomion (Kok., s. I-4101) antamisen jälkeen ja joka koskee kyseisen tuomion johdosta kansallisessa lainsäädännössä huomioon otettavia käytännön seurauksia. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen näkemyksen mukaan tässä ohjeessa rajataan mainitussa asiassa Seeling annetun tuomion soveltaminen verovelvollisiin luonnollisiin henkilöihin. Mainitussa ohjeessa täsmennetään sellaisten verovelvollisten oikeushenkilöiden osalta, jotka luovuttavat yrityksen johtajan tai yhtiömiehen käytettäväksi kokonaan yrityksen liikeomaisuuteen luetun kiinteistön, että tällaista käyttöä pidetään kiinteistön vuokrauksena, joka on sellaisenaan vapautettu arvonlisäverosta.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

12 Bertrand ja Bernard Losfeldin huhtikuussa 2003 perustaman BLM:n toimialana on muun muassa laajasti ymmärrettävien rahoituksellisten, teknisten, kaupallisten ja hallinnollisten neuvontapalvelujen tarjoaminen sekä avustaminen ja palvelujen tarjoaminen välittömästi tai välillisesti hallinnollisissa tai rahoituksellisissa asioissa myyntien, tuotannon tai yleishallinnon alalla. BLM on kyseisistä toiminnoista arvonlisäverovelvollinen.

13 Bertrand Losfeld ja hänen puolisonsa luovuttivat joulukuussa 2003 BLM:lle apporttiomaisuutena esineoikeudeksi luettavan käyttö- ja tuotto-oikeuden 20 vuodeksi kiinteistöön, jonka he olivat aiemmin rakennuttaneet ja jonka rakentamisen yhteydessä he olivat hakeutuneet tilapäisesti arvonlisäverovelvollisiksi kiinteistön osalta. Losfeld ja hänen puolisonsa ovat asuneet rakennuksessa lastensa kanssa heinäkuusta 2002 alkaen. BLM:llä on käytössä kyseisessä rakennuksessa toimistohuone ja arkistotila.

14 Kyseisestä apporttiomaisuuden luovutuksesta maksettiin arvonlisävero, jonka BLM vähensi vuoden 2003 neljättä vuosineljännestä koskevassa arvonlisäveroilmoituksessaan; tehdyn vähennyksen määrä oli 42 420,61 euroa.

15 BLM, jonka toimitusjohtaja Bertrand Losfeld on, ei vaadi Losfeldilta vuokraa kyseisen rakennuksen osan yksityiskäytöstä. Losfeldia verotetaan kuitenkin luonnollisten henkilöiden tuloverotuksessa luontoisedusta, jonka määrä lasketaan kiinteän prosentin mukaan siten, että rakennuksen yksityiskäytön osuus on 75 prosenttia.

16 Paikalla suorittamansa tarkastuksen johdosta Tournain veroviranomainen (jäljempänä veroviranomainen) ei hyväksynyt BLM:n apporttiomaisuuden luovutuksesta maksaman arvonlisäveron sen osan vähennyskelpoisuutta, joka oli määrältään 31 683,96 euroa. Veroviranomainen katsoi nimittäin, että kyseessä oli rakennuksen käyttö muuhun kuin liiketoimintaan. Rakennuksen yksityiskäyttöä pidetään arvonlisäverosta vapautettuna liiketoimena. Verovelvollinen ei täten voi vähentää rakennuksen sen osan rakentamisesta maksettua arvonlisäveroa, joka on luovutettu BLM:n toimitusjohtajan käyttöön.

17 Veroviranomainen katsoi, että liiketilojen – eli toimistohuoneen ja arkistotilan – rakennuskustannuksiin sisältyvä arvonlisävero voitiin vähentää kokonaisuudessaan, ”sekakäyttöön” tarkoitettujen tilojen rakennustöistä suoritetusta arvonlisäverosta voitiin vähentää 25,31 prosenttia ja muuta osaa rakennuksesta oli pidettävä yksityiskäytössä olevana. Veroviranomainen totesi siten 1.3.2005 tekemässään päätöksessä, että BLM oli velvollinen maksamaan 31 683,96 euroa virheellisestä arvonlisäveron vähennyksestä sekä sakkoa ja viivästyskorkoja.

18 BLM nosti mainitusta päätöksestä kanteen tribunal de première instance de Monsissa. Veroviranomainen esitti tuomioistuimelle esittämissään vaatimuksissa toissijaisesti vastakanteen, jossa vaadittiin määritettäväksi kultakin kuluneelta vuodelta kyseisen rakennuksen yksityiskäytöstä maksettavan veron perusteeksi 1/15 rakennuksen hinnasta. Kyseinen tuomioistuin totesi 8.8.2006 antamassaan tuomiossa muun muassa, että BLM:n ilmaiseksi luovuttamaan kiinteistön käyttöön perustuvan veron vuosittaiseksi perusteeksi oli vahvistettava 1/20 kiinteistön käyttö- ja tuotto-oikeuden hankintahinnasta yksityiskäytössä olevien tilojen osalta.

19 Koska veroviranomainen ei ollut tyytyväinen mainittuun tuomioon, se on valittanut tuomiosta cour d’appel de Monsiin. Valituksensa tueksi veroviranomainen on vedonnut siihen, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaista käytettäväksi luovuttamista on pidettävä arvonlisäverosta vapautettuna vastikkeellisena vuokrauksena. Koska kyse on verottomasta liiketoimesta, verovelvollinen ei siten voi vähentää käyttöön luovutetun rakennuksen osan rakentamisesta maksettua arvonlisäveroa. Kyseinen veroviranomainen väittää tältä osin, että edellä mainitussa asiassa Seeling annettua tuomiota voidaan soveltaa ainoastaan verovelvolliseen luonnolliseen henkilöön, koska tällainen henkilö ei voi olla samalla sekä kiinteistön omistaja että sen vuokraoikeuden haltija.

20 BLM väittää ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa, että edellä mainitussa asiassa Seeling annetun tuomion ratkaisua voidaan soveltaa pääasian kaltaiseen tilanteeseen.

21 Tässä tilanteessa cour d’appel de Mons on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [kuudennen direktiivin] 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohtaa ja 13 artiklan B kohdan b alakohtaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa pidetään verosta vapautettuna palvelun suorituksena eli edellä mainitussa 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettuna kiinteän omaisuuden vuokrauksena sitä, että yrityksen johtaja ja hänen perheensä käyttävät yksityisiin tarpeisiinsa osaa rakennuksesta, jonka on rakentanut tai jota hallitsee kiinteistöön kohdistuvan esineoikeuden nojalla *arvonlisäveroverovelvollinen oikeushenkilö*, jos kyseisen kiinteän sijoitusomaisuuden johdosta on syntynyt oikeus vähentää hankintaan sisältynyt arvonlisävero?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään lähinnä sitä, onko kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohtaa ja 13 artiklan B kohdan b alakohtaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa pidetään kyseisen 13 artiklan B kohdan b alakohdan nojalla arvonlisäverosta vapautettuna palvelun suorituksena – vaikkeivät kyseisessä säännöksessä tarkoitetut kiinteän omaisuuden vuokrausta koskevat edellytykset

täyty – sitä, että arvonlisäverovelvollisen oikeushenkilön henkilöstö käyttää yksityisiin tarpeisiinsa osaa rakennuksesta, jonka kyseinen verovelvollinen on rakentanut tai jota se hallitsee kiinteistöön kohdistuvan esineoikeuden nojalla, jos kyseisen kiinteistön johdosta on syntynyt oikeus vähentää hankintaan sisältynyt arvonlisävero.

23 Tältä osin on muistutettava, että edellä mainitussa asiassa Seeling annetussa tuomiossa todettiin, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohtaa ja 13 artiklan B kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa verosta vapautettuna palvelun suorituksena eli edellä mainitussa 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettuna kiinteän omaisuuden vuokrauksena pidetään sitä, että verovelvollisen liikeomaisuuteen kokonaisuudessaan luetun rakennuksen yksi osa on verovelvollisen yksityisessä käytössä.

24 Edellä mainitussa asiassa Seeling verovelvollinen tosin oli luonnollinen henkilö, ja siten kyseinen verovelvollinen ja henkilö, joka käytti liikeomaisuuteen luettua omaisuutta yksityisiin tarkoituksiinsa, olivat sama henkilö. Toisin kuin Belgian hallitus väittää unionin tuomioistuimelle esittämissään huomautuksissa, tästä tilanteesta ei kuitenkaan voida päätellä, ettei mainitussa tuomiossa annettua tulkintaa kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdasta voida soveltaa, jos verovelvollinen on oikeushenkilö.

25 Kuten kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan sanamuodosta selvästi käy ilmi, kyseinen säännös ei nimittäin yhtäältä koske ainoastaan tilanteita, joissa verovelvollinen käyttää liikeomaisuuteensa luettua omaisuutta yksityisiin tarkoituksiinsa, vaan myös tilanteita, joissa verovelvollisen henkilöstö käyttää kyseistä omaisuutta näin. Viimeksi mainitussa tilanteessa asianomaiset henkilöt eivät kuitenkaan ole yksi ja sama henkilö, eikä se, että verovelvollinen on oikeushenkilö, tarkoita sitä, etteikö mainitun verovelvollisen henkilöstö voisi käyttää omaisuutta yksityisiin tarkoituksiinsa.

26 Lisäksi on todettava, ettei mainitussa säännöksessä, jossa käytetään ilmaisua ”verovelvollinen”, tehdä eroa luonnollisten henkilöiden ja oikeushenkilöiden välillä, vaan siinä säädetään ainoastaan siitä, miten tiettyjä liiketoimia, jotka eivät kuulu kuudennen direktiivin muiden säännösten soveltamisalaan, on kohdeltava arvonlisäverotuksessa.

27 Kuudennen direktiivin johdanto-osan viidennestä ja kuudennesta perustelukappaleesta käy kuitenkin ilmi, että ”verovelvollisen” asema liittyy talouden toimijan suorittamiin liiketoimiin eikä toimijan oikeudelliseen muotoon. Niinpä kyseisen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin saman artiklan 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

28 On toisaalta täsmennettävä, ettei – toisin kuin Belgian hallitus väittää – edellä mainitussa asiassa Seeling annetusta tuomiosta käy ilmi, että unionin tuomioistuin perusti ratkaisunsa siihen, että on väitetysti mahdotonta, että kyseessä on kiinteän omaisuuden vuokraus, kun liiketoimi koskee yhtä ja samaa luonnollista henkilöä, joka olisi siten samalla vuokranantaja ja vuokralainen.

29 Vaikka asiassa Seeling olisi voitu lausua pelkästään, ettei siinä annettua tuomiota koskevan pääasian kaltaisessa tilanteessa vuokrasuhteen ehdoista voitu lähtökohtaisesti sopia, tuomiossa tutkittiin, voitiinko tätä tilannetta pitää kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettuna kiinteän omaisuuden vuokrauksena, ja todettiin tästä tuomion 51 kohdassa, että tällaiselle tilanteelle on ominaista sekä vuokran maksun puuttuminen että sellaisen sopimuksen puuttuminen, joka koskee käyttöoikeuden kestoa sekä oikeutta hallita asuntoa ja sulkea muut ulkopuolelle sen piiristä.

30 Kyseisten edellytysten puuttuessa tästä seuraa, että sitä, että arvonlisäverovelvollisen oikeushenkilön henkilöstö käyttää yksityisiin tarpeisiinsa osaa rakennuksesta, jonka kyseinen verovelvollinen on rakentanut tai jota se hallitsee kiinteistöön kohdistuvan esineoikeuden nojalla, ei voida pitää kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettuna kiinteän omaisuuden vuokrauksena.

31 Esitettyyn kysymykseen on täten vastattava, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohtaa ja 13 artiklan B kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa pidetään kyseisen 13 artiklan B kohdan b alakohdan nojalla arvonlisäverosta vapautettuna palvelun suorituksena – vaikkeivät kyseisessä säännöksessä tarkoitetut kiinteän omaisuuden vuokrausta koskevat edellytykset täyty – sitä, että arvonlisäverovelvollisen oikeushenkilön henkilöstö käyttää yksityisiin tarpeisiinsa osaa rakennuksesta, jonka kyseinen verovelvollinen on rakentanut tai jota se hallitsee kiinteistöön kohdistuvan esineoikeuden nojalla, jos kyseisen kiinteistön johdosta on syntynyt oikeus vähentää hankintaan sisältynyt arvonlisävero.

32 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tässä yhteydessä arvioida, voidaanko pääasiassa kyseessä olevan kaltaista tilannetta pitää kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettuna kiinteän omaisuuden vuokrauksena.

Oikeudenkäyntikulut

33 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 (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY, 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohtaa ja 13 artiklan B kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa pidetään kyseisen 13 artiklan B kohdan b alakohdan nojalla arvonlisäverosta vapautettuna palvelun suorituksena – vaikkeivät kyseissä säännöksessä tarkoitetut kiinteän omaisuuden vuokrausta koskevat edellytykset täyty – sitä, että arvonlisäverovelvollisen oikeushenkilön henkilöstö käyttää yksityisiin tarpeisiinsa osaa rakennuksesta, jonka kyseinen verovelvollinen on rakentanut tai jota se hallitsee kiinteistöön kohdistuvan esineoikeuden nojalla, jos kyseisen kiinteistön johdosta on syntynyt oikeus vähentää hankintaan sisältynyt arvonlisävero.

Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tässä yhteydessä arvioida, voidaanko pääasiassa kyseessä olevan kaltaista tilannetta pitää mainitun 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettuna kiinteän omaisuuden vuokrauksena.

Allekirjoitukset