UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

15 päivänä huhtikuuta 2010 *

Yhdistetyissä asioissa C-538/08 ja C-33/09,

joissa on kyse kahdesta EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, joista ensimmäisen on esittänyt Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) 14.11.2008 tekemällään päätöksellä (C-538/08) ja toisen Gerechtshof Amsterdam (Alankomaat) 20.1.2009 tekemällään päätöksellä (C-33/09) ja jotka ovat saapuneet unionin tuomioistuimeen 4.12.2008 ja 26.1.2009, saadakseen ennakkoratkaisun asioissa

X Holding BV

vastaan

Staatssecretaris van Financiën (C-538/08)

ja

Oracle Nederland BV

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

vastaan

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi (C-33/09),

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts sekä tuomarit R. Silva de Lapuerta (esittelevä tuomari), E. Juhász, T. von Danwitz ja D. Šváby,

julkisasiamies: P. Mengozzi,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 3.12.2009 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Oracle Nederland BV, edustajanaan advocaat H. Hop ja belastingadviseur P. Schrijver,

– Alankomaiden hallitus, asiamiehinään C. M. Wissels, M. de Mol ja Y. de Vries,

– Kreikan hallitus, asiamiehinään O. Patsopoulou, S. Trekli, V. Karra ja G. Konstantinos,

– Euroopan komissio, asiamiehinään D. Triantafyllou ja W. Roels,

kuultuaan julkisasiamiehen 28.1.2010 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyynnöt koskevat jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja yksityiskohtaiset soveltamissäännöt – 11.4.1967 annetun toisen neuvoston direktiivin 67/228/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1303; jäljempänä toinen direktiivi), 11 artiklan 4 kohdan sekä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 6 artiklan 2 kohdan sekä 17 artiklan 2 ja 6 kohdan tulkintaa.

2 Nämä pyynnöt on esitetty kahdessa asiassa, joista ensimmäisessä asianosaisina ovat X Holding BV (jäljempänä X Holding) ja Staatssecretaris van Financiën (valtiovarainministeriön valtiosihteeri) sekä toisessa Oracle Nederland BV (jäljempänä Oracle) ja Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi (Utrecht-Gooin verotarkastaja, jäljempänä verotarkastaja) ja joissa on kyse arvonlisäveron vähennysoikeudesta tiettyjen kustannusluokkien osalta.

Asiaa koskevat yhteisön oikeussäännöt

3 Toisen direktiivin 11 artiklan 1 kohdassa säädettiin seuraavaa:

”Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen yrityksen tarpeisiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka hän on velvollinen maksamaan

a) arvonlisävero, joka häneltä on laskutettu tavaroista, jotka hänelle on luovutettu, ja palveluista, jotka hänelle on suoritettu;

_ _”

4 Saman artiklan 4 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysjärjestelmän ulkopuolelle saadaan jättää tietyt tavarat ja palvelut, etenkin sellaiset, joita voidaan käyttää yksinomaan tai osittain verovelvollisen omiin tarpeisiin tai sen henkilöstön yksityisiin tarpeisiin.”

5 Kuudennen direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

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

– –”

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 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 ja 6 kohdassa säädetään seuraavaa:

"2. Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää siitä verosta, jonka on velvollinen maksamaan:

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

– –

6. Neuvosto päättää neljän vuoden kuluessa tämän direktiivin voimaantulosta yksimielisesti komission ehdotuksesta, mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Sellaiset kustannukset, jotka eivät luonteeltaan ole liiketoimintaan liittyviä, kuten ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset, jäävät joka tapauksessa vähennysoikeuden ulkopuolelle.

Kunnes edellä olevat säännökset tulevat voimaan, jäsenvaltiot voivat edelleen soveltaa kaikkia sisäisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia säännöksiä."

Asiaa koskevat kansalliset oikeussäännöt

8 Vuoden 1968 liikevaihtoverolain (Wet op de omzetbelasting 1968, jäljempänä arvonlisäverolaki) 2 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista maksettavasta verosta vähennetään vero, jonka elinkeinonharjoittaja on maksanut sille luovutetuista tavaroista ja suoritetuista palveluista, sen suorittamista tavaroiden yhteisöhankinnoista ja sille osoitetusta tavaroiden maahantuonnista."

9 Kyseisen lain 15 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Elinkeinonharjoittaja saa vähentää edellä 2 §:ssä tarkoitetun veron

a) jonka muut elinkeinonharjoittajat ovat ilmoituskauden aikana laskuttaneet elinkeinonharjoittajalta sääntöjenmukaisesti laaditulla laskulla tälle luovuttamistaan tavaroista tai suorittamistaan palveluista.

– –”

10 Saman lain 16 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Edellä 15 §:n 1 momentissa tarkoitettu vähennysoikeus voidaan tietyissä tapauksissa kokonaan tai osittain sulkea pois kuninkaan päätöksellä, jotta voitaisiin estää se, että sellaiset tavarat ja palvelut, joita käytetään ylellisyystarpeisiin tai muiden kuin elinkeinonharjoittajien tarpeisiin – –, jäävät kokonaan tai osittain verottamatta.”

11 Liikevaihtoverovähennyksen pois sulkemisesta vuonna 1968 tehdyn kuninkaan päätöksen (Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968, jäljempänä arvonlisäveropäätös), sellaisena kuin se oli voimassa 1.1.1969–31.10.1979, 1 §:ssä määrättiin seuraavaa:

”1. [Arvonlisäverolain] 15 §:n 1 momentissa tarkoitettu vähennys ei ole mahdollinen niissä tapauksissa ja siltä osin kuin tavarat ja palvelut käytetään seuraaviin tarkoituksiin:

– –

b) liikelahjojen tai muunlaisten lahjoitusten antaminen henkilöille, mikäli silloin, jos kyseisiä lahjoja tai lahjoituksia koskeva liikevaihtovero laskutettaisiin heiltä, veroa ei otettaisi kokonaisuudessaan tai pääasiallisesti huomioon vähennyskelpoisena

c) aterioiden ja juomien tarjoaminen, asunnon hankkiminen, luontoisetujen tarjoaminen sekä liikuntamahdollisuuksien, vapaa-ajan toiminnan ja yksityiskuljetuksen tarjoaminen elinkeinonharjoittajan henkilöstölle taikka käyttö henkilöstön muihin yksityisiin tarkoituksiin.

2. ’Liikelahjat’ tai ’muut lahjoitukset’ käsittävät kaikki sellaiset suoritteet, joita elinkeinonharjoittaja liiketoiminnassaan tai avokätisyydestä suorittaa toisten hyväksi

korvauksetta tai sellaista korvausta vastaan, joka on pienempi kuin hankinta- tai tuotantokustannukset taikka palvelujen osalta niiden omakustannushinta ilman niihin sisältyvää liikevaihtoveroa.”

12 Kyseisen päätöksen 2 §:ssä määrättiin seuraavaa:

”Mikäli elinkeinonharjoittaja on laskuttanut 1 §:n [1 momentin] b tai c kohdassa tarkoitetun suoritteen osalta korvauksen ja on näin ollen velvollinen suorittamaan liikevaihtoveroa, vähennysoikeus koskee kyseisestä suoritteesta maksettavaa liikevaihtoveroa.”

13 Saman päätöksen 3 §:ssä määrättiin seuraavaa:

”Jos kaikkien elinkeinonharjoittajan tilivuoden aikana yhdelle ja samalle henkilölle suorittamien 1 §:n [1 momentin] b ja c kohdassa tarkoitettujen suoritteiden hankinta- tai tuotantokustannukset taikka omakustannushinta ilman niihin sisältyvää liikevaihtoveroa ovat enintään 250 [Alankomaiden guldenia (NLG)], kyseisiä suorituksia ei oteta huomioon tätä päätöstä sovellettaessa.”

14 Arvonlisäveropäätöstä muutettiin 1.1.1980 alkavin vaikutuksin siten, että otettiin käyttöön erityinen järjestely aterioiden ja juomien tarjoamisen osalta, mutta kyseisen päätöksen muut määräykset jäivät voimaan muuttamattomina.

15 Siten aterioiden ja juomien tarjoaminen jätettiin 1.1.1980 lukien arvonlisäveropäätöksen 1 §:n 1 momentin c kohdan soveltamisalan ulkopuolelle. Päätökseen lisättiin uusi 3 §, jossa määrättiin aterioiden ja juomien tarjoamisen jättämisestä liikevaihtoveron vähennysoikeuden ulkopuolelle. Päätöksen entisessä 3 §:ssä, josta tuli 4 §, mainittua määrää korotettiin 250 NLG:sta 500 NLG:iin.

16 Arvonlisäveropäätöksen 3 ja 4 §:ssä määrättiin tuosta lähtien seuraavaa:

”3 §

1. Mikäli elinkeinonharjoittaja käyttää tavaroita ja palveluja aterioiden ja juomien tarjoamiseen henkilöstölleen ja elinkeinonharjoittaja on laskuttanut tästä tarjoamisesta vähemmän kuin 2 momentissa määritellyn määrän, elinkeinonharjoittaja ei saa vähentää kuutta prosenttia kyseisen määrän ja laskutetun määrän välisestä erotuksesta.

2. Edellä 1 momentissa tarkoitettu määrä koostuu aterioiden ja juomien liikevaihtoverottomista hankintakustannuksista, korotettuna 25 prosentilla. Mikäli elinkeinonharjoittaja on itse valmistanut ruoat ja juomat, aterioiden ja juomien hankintakustannusten sijasta otetaan huomioon niiden raaka-aineiden hankintakustannukset.

4 §

1. Jos kaikkien elinkeinonharjoittajan tilivuoden aikana yhdelle ja samalle henkilölle suorittamien 1 §:n 1 momentin b ja c kohdassa tarkoitettujen suoritteiden

hankinta- tai tuotantokustannukset taikka omakustannushinta, ilman niihin sisältyvää liikevaihtoveroa, ja tätä henkilöä koskeva osuus 3 §:n 1 momentissa tarkoitetusta erotuksesta ovat enintään 500 [NLG], näitä suoritteita ja kyseistä osuutta mainitusta erotuksesta ei oteta huomioon tätä päätöstä sovellettaessa.

2. Laskettaessa 1 momentissa tarkoitettua kokonaissummaa ei oteta huomioon 3 §:n 1 momentissa tarkoitettua erotusta, mikäli elinkeinonharjoittajan henkilöstölle tarjoamien aterioiden ja juomien osalta vähennysoikeus on suljettu pois 3 §:n nojalla."

Pääasiat ja ennakkoratkaisukysymykset

Asia C-538/08

17 X Holding osti ajanjakson 1.1.1997–31.12.1999 aikana 34 henkilöautoa autojen jälleenmyyjiltä. Se piti ajoneuvot rajoitetun ajanjakson ajan ja myi ne sen jälkeen.

18 X Holding vähensi siltä autojen hankinnan yhteydessä laskutetun arvonlisäveron kokonaisuudessaan. Se suoritti kutakin ajoneuvoa rasittavan arvonlisäveron veroilmoituksen antamisen yhteydessä.

19 X Holdingin riidanalaisina vuosina antamien arvonlisäveroilmoitusten paikkansapitävyyttä koskeva tutkimus aloitettiin 10.7.2001. Verotarkastaja totesi 13.11.2002 päivätyssä kertomuksessaan, että suurinta osaa ostetuista autoista ei ollut käytetty yrityksen tarpeisiin ja että X Holding oli siis vaatinut virheellisesti oikeutta ostoihin sisältyneen arvonlisäveron vähentämiseen. Näin ollen hän teki 887 852 NLG:n (402 889 euroa) suuruisen jälkikantopäätöksen.

20 X Holding teki päätöksestä oikaisuvaatimuksen. Verotarkastaja totesi tutkittuaan asian uudelleen, että neljä autoa 34:stä oli hankittu yrityksessä yksinomaan liiketoimintaa varten ja niitä oli käytetty yksinomaan liiketoiminnassa. Näin ollen näiden neljän auton ostoihin sisältyvä arvonlisävero oli vähennettävissä. Arvonlisäveron jälkikantopäätöstä alennettiin siis siten, että maksettavan veron määrä oli 856 605 NLG (388 710 euroa).

21 X Holding valitti tästä päätöksestä Gerechtshof te Amsterdamiin (Amsterdamin valitustuomioistuin). Tämä totesi, että jälkikantopäätöksen kohteena olleita 30:tä autoa oli käytetty sekä liiketoiminnassa että yksityisiin tarkoituksiin, ja hylkäsi valituksen.

22 Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaiden ylin oikeus), joka käsittelee Gerechtshof Amsterdamin tuomiosta tehtyä kassaatiovalitusta, katsoo, että toisen direktiivin 11 artiklan 4 kohdan mukaan jäsenvaltio sai jättää tiettyjä tavaroita ja tiettyjä palveluja vähennysoikeuden ulkopuolelle, erityisesti tavaroita ja palveluja, joita voitiin käyttää kokonaan tai osittain verovelvollisen tai hänen henkilöstönsä yksityisiin tarpeisiin. Tässä säännöksessä sallittiin siis se, että jäsenvaltio jättää tietyt ajoneuvoluokat vähennysoikeuden ulkopuolelle, mutta siinä ei sallittu sitä, että jäsenvaltiot jättävät vähennysjärjestelmän ulkopuolelle kaikki tavarat siltä osin kuin niitä käytetään verovelvollisen yksityisiin tarpeisiin. Säännöksessä annettu mahdollisuus koskee

näin ollen vain sellaisten kustannusluokkien jättämistä vähennysoikeuden ulkopuolelle, jotka on määritelty tavaran tai palvelun luonteen perusteella eikä sen käyttötarkoituksen tai käyttötapojen perusteella.

23 Hoge Raad der Nederlandenin mukaan arvonlisäveropäätöksen 1 §:n 1 momentin c kohdassa vahvistettu vähennysoikeuden rajoitus koskee myös sellaisia tavaroita ja palveluja, ”jotka on tarkoitettu [elinkeinonharjoittajan] henkilöstön muihin yksityisiin tarpeisiin”, ja luontoisetujen tarjoamista. Koska säännös koskee siltä osin kaikkia yksityiskäyttöön tarkoitettuja tavaroita, tämä vähennysoikeuden rajoitus ei ole sen mukaan kaiken kaikkiaan riittävän täsmällinen vaan liian laaja. Kyseisessä säännöksessä määritellään kuitenkin tietyt tavara- ja palveluluokat tarkemmin, muun muassa tavarat ja palvelut, joita käytetään yksityiskuljetuksen tarjoamiseen elinkeinonharjoittajan henkilöstölle.

24 Hoge Raad der Nederlanden on päättänyt näin ollen lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko toisen direktiivin 11 artiklan 4 kohtaa ja kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohtaa tulkittava siten, että jäsenvaltio, joka on halunnut käyttää näissä artikloissa annettua mahdollisuutta jättää (edelleen) vähennysoikeuden ulkopuolelle kustannusluokat, joita kuvataan ’yksityiskuljetuksen tarjoamiseksi’, on täyttänyt edellytyksen, jonka mukaan tällaiset tavarat ja palvelut on mainittava riittävän täsmällisesti?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan sekä 17 artiklan 2 ja 6 kohdan mukaan edellä mainitun kaltainen kansallinen säännös sallittu, kun se on annettu ennen direktiivin voimaantuloa ja sen mukaan verovelvollinen, joka on maksanut arvonlisäveron

hankkiessaan tiettyjä tavaroita tai palveluja, joita käytetään osittain liiketoiminnassa ja osittain yksityiskäyttöön, ei voi vähentää maksamaansa arvonlisäveroa kokonaan vaan ainoastaan siltä osin kuin arvonlisäveron voidaan katsoa liittyvän liiketoimintaan kohdistuvaan käyttöön?”

Asia C-33/09

25 Oracle tarjosi toukokuussa 2005 henkilöstölleen maksua vastaan aterioita ja juomia. Lisäksi se hankki DJ-palveluja henkilöstönsä juhlatilaisuuteen ja antoi toimeksiannon asunnon etsimisestä yhdelle työntekijöistään. Kyseinen yhtiö tarjosi myös liikelahjana golfkierroksen yrityksensä ulkopuolisille henkilöille. Lisäksi se antoi tiettyjen työntekijöidensä käyttöön yhtiön omia autoja ja leasingautoja osittain korvausta vastaan.

26 Oracle ilmoitti toukokuulta 2005 tekemässään arvonlisäveroilmoituksessa, että 62 127 euron suuruinen arvonlisävero ei ollut vähennyskelpoinen, ja sen tuolta samalta kuukaudelta suorittaman koko arvonlisäveron määrä oli 9 768 326 euroa.

27 Kyseinen 62 127 euron suuruinen määrä koski seuraavia alakohtia:

– Leasingautot

– ilman työntekijöiden suorittamaa korvausta 8 480 euroa

– työntekijöiden suorittamaa korvausta vastaan 41 520 euroa

– omat autot 306 euroa

– matkapuhelimet 6 358 euroa

– ateriapalvelu 3 977 euroa

– huvikulut 850 euroa

– asunnon hankkiminen 380 euroa

– liikelahjat 256 euroa.

28 Oracle teki tämän jälkeen oikaisuvaatimuksen, jossa se totesi, että sillä olikin oikeus vähentää näihin kustannuksiin liittyvä arvonlisävero.

29 Verotarkastaja hylkäsi tämän oikaisuvaatimuksen perusteettomana.

30 Oracle nosti tästä päätöksestä kanteen Rechtbank te Haarlemissa (Haarlemin alioikeus).

31 Viimeksi mainittu tuomioistuin katsoi, että verotarkastaja oli virheellisesti evännyt ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden matkapuhelinkulujen, asunnonhankkimiskulujen ja golfmaksujen osalta, koska vähennysoikeuden rajoituksia ei ollut määritelty riittävän täsmällisesti näiden kulujen osalta. Sitä vastoin tämä tuomioistuin katsoi, että muut kustannusluokat, jotka eivät oikeuttaneet vähennykseen, oli määritelty riittävän täsmällisesti ja että näin ollen verotarkastaja oli perustellusti evännyt ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen kyseisten alakohtien osalta.

32 Sekä Oracle että verotarkastaja valittivat tästä ratkaisusta Gerechtshof Amsterdamiin.

33 Oracle on väittänyt kyseisessä tuomioistuimessa erityisesti, että riidanalaisen lainsäädännön sovellettavat säännökset, joissa evätään pääasian kohteena olevia tavaroita ja palveluja koskevan arvonlisäveron vähennysoikeus tai rajoitetaan sitä, eivät ole toisen direktiivin 11 artiklan 4 kohdan ja kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan mukaisia. Verotarkastaja puolestaan vetosi siihen, että ostoihin sisältyvän

arvonlisäveron vähennysoikeuden epääminen perustuu Alankomaiden säännökseen, joka on annettu ennen kuudennen direktiivin voimaantuloa kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa jäsenvaltioille myönnetyn mahdollisuuden mukaisesti, ja että se on yhä voimassa.

34 Näissä olosuhteissa Gerechtshof Amsterdam on päättänyt lykätä ratkaisun antamista ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko toisen direktiivin 11 artiklan 4 kohtaa ja kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohtaa tulkittava siten, että jäsenvaltio, joka on halunnut käyttää näissä artikloissa annettua mahdollisuutta jättää (edelleen) vähennysoikeuden ulkopuolelle kustannusluokat, joita kuvataan seuraavasti:

– ’aterioiden ja juomien tarjoaminen elinkeinonharjoittajan henkilöstölle’

– ’liikelahjojen tai muunlaisten lahjoitusten antaminen henkilöille, mikäli silloin, jos kyseisiä lahjoja tai lahjoituksia koskeva liikevaihtovero laskutettaisiin heiltä, veroa ei otettaisi kokonaisuudessaan tai pääasiallisesti huomioon vähennyskelpoisena’

– ’asunnon hankkiminen elinkeinonharjoittajan henkilöstölle’

– ’vapaa-ajan toiminnan tarjoaminen elinkeinonharjoittajan henkilöstölle’

on täyttänyt edellytyksen, jonka mukaan tällaiset tavarat ja palvelut on mainittava riittävän täsmällisesti?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi yhden edellä mainitun luokan osalta, onko kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan sekä 17 artiklan 2 ja 6 kohdan mukaan mahdollista soveltaa sellaista tässä asiassa tarkasteltavan kaltaista kansallista lainsäädäntöä, joka on annettu ennen kyseisen direktiivin voimaantuloa ja jonka perusteella verovelvollinen ei voi vähentää tiettyjen tavaroiden ja palvelujen hankinnan yhteydessä maksamaansa liikevaihtoveroa kokonaan, koska niiden osalta on laskutettu liikevaihtoverollinen korvaus, mutta verovelvollinen voi vähentää veron tästä suorituksesta maksettavan veron määrän mukaisesti?

3) Jos tavaroiden ja palvelujen luokan riittävän täsmällistä määrittelyä koskeva edellytys täyttyy aterioiden ja juomien tarjoamisen osalta, onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan vastaista tehdä voimassa oleviin vähennysoikeuden rajoituksiin sellainen muutos, jonka lähtökohtaisesti oletetaan kaventavan rajoitusten soveltamisalaa mutta jonka yhteydessä ei voida kuitenkaan sulkea pois sitä mahdollisuutta, että jonakin vuonna jossakin yksittäisessä tapauksessa vähennysoikeuden rajoitusten soveltamisala laajenee, etenkin kun otetaan huomioon muutetun järjestelmän kiinteämääräisyys?”

35 Yhteisöjen tuomioistuimen presidentin 17.6.2009 antamalla määräyksellä asiat C-538/08 ja C-33/09 yhdistettiin kirjallista ja suullista käsittelyä sekä tuomion antamista varten.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Kummassakin asiassa esitetty ensimmäinen kysymys

36 Kansalliset tuomioistuimet pyrkivät näillä kysymyksillä pääasiallisesti selvittämään, sallitaanko toisen direktiivin 11 artiklan 4 kohdassa ja kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa se, että jäsenvaltio jättää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle tietyt tavarat ja palvelut, jotka luetellaan kansallisessa säännöstössä, jota sovellettiin kuudennen direktiivin tullessa voimaan.

37 Jotta näihin kysymyksiin voitaisiin vastata, on aluksi palautettava mieleen se, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdassa ilmaistu oikeus arvonlisäveron vähentämiseen on olennaisena osana arvonlisäveromekanismia yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa (ks. yhdistetyt asiat C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000, Kok., s. I-1577, 43 kohta; asia C-409/99, Metropol ja Stadler, tuomio 8.1.2002, Kok., s. I-81, 42 kohta ja asia C-465/03, Kretztechnik, tuomio 26.5.2005, Kok., s. I-4357, 33 kohta).

38 Mainittua vähennysoikeuden periaatetta lieventää kuitenkin kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa ja erityisesti sen toisessa alakohdassa oleva poikkeussäännös. Jäsenvaltioille on siinä myönnetty lupa pitää voimassa kuudennen direktiivin voimaan tullessa olemassa olleet vähennysoikeuden rajoitusta koskevat säännöksensä siihen asti, kun neuvosto antaa tässä artiklassa tarkoitetut säännökset (ks. asia C-345/99, komissio v. Ranska, tuomio 14.6.2001, Kok., s. I-4493, 19 kohta ja asia C-371/07, Danfoss ja AstraZeneca, tuomio 11.12.2008, Kok., s. I-9549, 28 kohta).

39 Kuitenkin on niin, että koska neuvosto ei ole hyväksynyt yhtäkään komission kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan ensimmäisen alakohdan nojalla sille esittämistä ehdotuksista, jäsenvaltiot voivat pitää voimassa arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoittamista koskevat olemassa olleet säännöksensä siihen asti, kun unionin lainsäätäjä luo vähennysoikeuden rajoittamista koskevan yhteisen järjestelmän ja yhdenmukaistaa näin asteittain jäsenvaltioiden kansallisia arvonlisäverolainsäädäntöjä. Unionin oikeus ei siten sisällä tällä hetkellä mitään säännöstä, jossa lueteltaisiin ne kustannukset, joihin sisältyvää arvonlisäveroa ei ole oikeutta vähentää (asia C-280/04, Jyske Finans, tuomio 8.12.2005, Kok., s. I-10683, 23 kohta ja em. asia Danfoss ja AstraZeneca, tuomion 29 kohta).

40 Oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa edellytetään kuitenkin, että vähennysoikeuden rajoitukset, jotka jäsenvaltiot saavat kyseisen säännöksen nojalla pitää voimassa, olivat lainmukaisia kuudetta direktiiviä edeltäneen toisen direktiivin nojalla (ks. asia C-305/97, Royscot ym., tuomio 5.10.1999, Kok., s. I-6671, 21 kohta).

41 Tästä on todettava, että vaikka toisen direktiivin 11 artiklan 1 kohdalla otettiin käyttöön vähennysoikeus, sen 4 kohdassa säädettiin kuitenkin, että jäsenvaltiot saivat jättää vähennysoikeuden ulkopuolelle tietyt tavarat ja palvelut, etenkin sellaiset, joita voidaan käyttää yksinomaan tai osittain verovelvollisen tai sen henkilöstön yksityisiin tarpeisiin.

42 Jälkimmäisessä säännöksessä ei siis myönnetty jäsenvaltioille ehdotonta valtaa jättää harkintansa mukaan vähennysoikeuden ulkopuolelle kaikki tai lähes kaikki tavarat ja palvelut ja tehdä siten sisällöltään tyhjäksi toisen direktiivin 11 artiklan 1 kohdassa luotu järjestelmä (ks. vastaavasti em. asia Royscot ym., tuomion 24 kohta).

43 Kun lisäksi otetaan huomioon se, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toista alakohtaa on poikkeussäännöksenä tulkittava suppeasti, tämän säännöksen ei voida katsoa antavan jäsenvaltiolle mahdollisuutta pitää edelleen voimassa arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoitusta, joka on yleisesti sovellettavissa mihin tahansa tavaranhankintoihin liittyviin kustannuksiin niiden luonteesta tai kohteesta riippumatta (ks. asia C-74/08, PARAT Automotive Cabrio, tuomio 23.4.2009, Kok., s. I-3459, 28 kohta).

44 Edellä esitetystä seuraa, että jäsenvaltioille kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa myönnetyn mahdollisuuden edellytyksenä on, että jäsenvaltiot täsmentävät riittävästi vähennysoikeuden ulkopuolelle jätettävien tavaroiden tai palvelujen luonteen tai kohteen, jotta voidaan taata, ettei tätä mahdollisuutta käytetä tämän järjestelmän pois sulkemiseksi yleisesti (ks. vastaavasti em. asia PARAT Automotive Cabrio, tuomion 29 kohta).

45 Näin ollen on selvitettävä, onko pääasioiden kohteena olevien kaltaiset, kansallisissa säännöksissä vähennysoikeuden ulkopuolelle jätetyt kustannusluokat määritelty riittävän täsmällisesti.

46 Ensinnäkin asiassa C-538/08 esitetyn ensimmäisen kysymyksen kohteena olevien kaltaisten kustannusten eli arvonlisäveropäätöksen 1 §:n 1 momentin c kohdassa tarkoitettujen toimien, jotka esillä olevassa asiassa koskevat tavaroita ja palveluita, joita elinkeinonharjoittaja käyttää ”yksityiskuljetuksen tarjoamiseksi” henkilöstölleen, osalta on huomattava, että tämä toimien erityinen luokka koskee tavaroita ja palveluja, joita käytetään yksityiskuljetuksen tarjoamiseen ja ajoneuvon käyttöön antamiseen verovelvollisen henkilöstön kuljettamiseksi kotoa työpaikalle.

47 Näiden toimien erityispiirteiden vuoksi on katsottava, että kyseisten tavaroiden ja palvelujen luonne tai kohde on määritetty riittävän täsmällisesti kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa säädettyä poikkeusjärjestelmää koskevassa oikeuskäytännössä asetettujen edellytysten valossa.

48 Toiseksi on arvioitava, voidaanko asiassa C-33/09 esitetyn ensimmäisen kysymyksen kohteena olevien kaltaisten menojen myös katsoa olevan kyseisten edellytysten mukaisia.

49 Nyt käsiteltävässä asiassa on kyseessä ”aterioiden” ja ”juomien” tarjoaminen elinkeinonharjoittajan henkilöstölle, ”asunnon” käyttöön antaminen henkilöstölle, ”liikelahjojen” tai ”muunlaisten lahjoitusten” antaminen tietyin edellytyksin sekä ”liikuntamahdollisuuksien ja vapaa-ajan toiminnan” tarjoaminen henkilöstölle.

50 Aterioiden ja juomien tarjoamista sekä asunnon hankkimista koskevien kaltaisten kustannusluokkien osalta on katsottava, että ne on riittävän täsmällisesti määritetty edellä mainitussa oikeuskäytännössä vahvistettujen edellytysten valossa.

51 Kuten Gerechtshof Amsterdam näet täsmentää, ”aterioiden ja juomien” luokkaan kuuluvat elintarvikkeet sekä tavarat ja palvelut, joita käytetään aterioiden ja juomien valmistamiseen. Toinen eli asunnon käyttöön antamista koskeva kustannusluokka sisältää, kuten mainittu tuomioistuin on todennut, asunnon tarjoamisen elinkeinonharjoittajan henkilöstön käyttöön sekä kulut, joita aiheutuu turvautumisesta edustajan tai välittäjän palveluihin, jotka mahdollistavat tällaisen käyttöön antamisen.

52 ”Liikuntamahdollisuuksien ja vapaa-ajan toiminnan tarjoamisen”, ”liikelahjojen” ja ”muunlaisten lahjoitusten” kaltaisten luokkien on myös katsottava olevan riittävän täsmällisesti määritettyjä edellä mainittujen edellytysten valossa.

53 ”Liikelahjojen” luokka näet täsmennetään arvonlisäveropäätöksen 1 §:n 2 momentissa, jonka mukaan ”liikelahjat” tai ”muut lahjoitukset” käsittävät sellaiset suoritteet, joita elinkeinonharjoittaja ”liiketoiminnassaan tai avokätisyydestä suorittaa toisten hyväksi”.

54 Samoin ”vapaa-ajan toiminnan tarjoamista elinkeinonharjoittajan henkilöstölle” koskeva luokka rajoittuu tiettyihin tavaroihin ja palveluihin. Ne voidaan yksilöidä ottaen huomioon yritysten tavanomainen käytäntö henkilöstönsä motivoinnissa.

55 Tätä tulkintaa tukee lisäksi kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan ensimmäisen alakohdan toinen virke, jonka mukaan neuvoston tätä alaa koskevan lainsäädäntötoiminnan yhteydessä kustannukset, jotka eivät luonteeltaan ole liiketoimintaan liittyviä, kuten ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset, jäävät joka tapauksessa vähennysoikeuden ulkopuolelle.

56 Näin ollen kaikkien edellä arvioitujen luokkien on katsottava olevan kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa säädetyn poikkeusjärjestelmän mukaisia.

57 Edellä esitettyjen seikkojen perusteella kummassakin asiassa esitettyyn ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että toisen direktiivin 11 artiklan 4 kohtaa ja kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohtaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä jäsenvaltion verosäännöstölle, jossa suljetaan arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle kustannusluokat, jotka koskevat yhtäältä ”yksityiskuljetuksen”, ”aterioiden” ja ”juomien” tarjoamista ja ”asunnon” hankkimista sekä ”vapaa-ajan toiminnan” tarjoamista elinkeinonharjoittajan henkilöstölle ja toisaalta ”liikelahjojen” tai ”muiden lahjoitusten” antamista.

Kummassakin asiassa esitetty toinen kysymys

58 Koska kummassakin asiassa esitettyyn ensimmäiseen kysymykseen on vastattu myöntävästi, on tutkittava samalla tavalla molemmissa asioissa, ovatko kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohta sekä 17 artiklan 2 ja 6 kohta esteenä ennen tämän direktiivin voimaantuloa annetulle kansalliselle säännöstölle, jossa säädetään, että verovelvollinen, joka on maksanut arvonlisäveron hankkiessaan tavaroita tai palveluja, jotka kuuluvat johonkin pääasioissa kyseessä olevista luokista ja joita käytetään osittain yksityiskäyttöön ja osittain liiketoiminnassa, ei voi vähentää maksamaansa arvonlisäveroa kokonaan vaan ainoastaan suhteessa liiketoimintaan kohdistuvaan käyttöön.

59 Tähän kysymykseen vastaamiseksi on todettava, että jos jäsenvaltiot voivat, kun otetaan huomioon kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa niille myönnetyn mahdollisuuden laajuus, edelleen soveltaa kaikkia sisäisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia säännöksiä, jotka koskevat riittävän täsmällisiä kustannusluokkia, jäsenvaltiot voivat myös vapaasti antaa säännöksiä, joilla supistetaan vähennysoikeuden rajoittamista koskevan säännöksen laajuutta tällaisten kustannusluokkien osalta.

60 Tällainen säännöstö on näet yhteensopiva kuudennen direktiivin tavoitteen, joka käy ilmi erityisesti sen 17 artiklan 2 kohdasta, kanssa.

61 Näin ollen molemmissa asioissa esitettyyn toiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohtaa on tulkittava siten, että se ei ole esteenä ennen kyseisen direktiivin voimaantuloa annetulle kansalliselle säännöstölle, jossa säädetään, että verovelvollinen, joka on maksanut arvonlisäveron hankkiessaan tiettyjä tavaroita tai palveluja, joita käytetään osittain yksityiskäyttöön ja osittain liiketoiminnassa, ei voi vähentää maksamaansa arvonlisäveroa kokonaan vaan ainoastaan suhteessa liiketoimintaan kohdistuvaan käyttöön.

Asiassa C-33/09 esitetty kolmas kysymys

62 Koska asiassa C-33/09 esitettyyn ensimmäiseen kysymykseen on vastattu myöntävästi ”aterioiden ja juomien tarjoamista” koskevien tavaroiden ja palvelujen luokan osalta, on tutkittava tässä asiassa esitetty kolmas ennakkoratkaisukysymys.

63 Tällä viimeisellä kysymyksellä Gerechtshof Amsterdam tiedustelee, onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan vastaista, että jäsenvaltio tekee kyseisen direktiivin voimaantulon jälkeen vähennysoikeuden rajoitukseen sellaisen muutoksen, jonka tarkoituksena on lähtökohtaisesti kaventaa rajoitusten soveltamisalaa mutta jonka yhteydessä ei voida kuitenkaan sulkea pois sitä mahdollisuutta, että jonakin vuonna jossakin yksittäisessä tapauksessa vähennysoikeuden rajoitusten soveltamisala laajenee muutetun järjestelmän kiinteämääräisyyden vuoksi.

64 Tähän kysymykseen vastaamiseksi on todettava aluksi, että se koskee ainoastaan sitä erityistä tilannetta, jossa on kyse arvonlisäveropäätöksen 1 §:n 1 momentin c kohdassa tarkoitettua ”aterioiden ja juomien tarjoamista [elinkeinonharjoittajan henkilöstölle]” koskevan kustannusluokan osittaisesta sulkemisesta vähennysoikeuden ulkopuolelle.

65 Tästä on muistutettava, että arvonlisäveropäätöstä on muutettu tämän kustannusluokan osalta kuudennen direktiivin voimaantulon jälkeen.

66 Kuten Gerechtshof Amsterdam on todennut, tämän lainsäädäntömuutoksen seurauksena rajoitettiin vähennysoikeuden rajoitussäännöksen laajuutta mainittujen kustannusten luokan osalta.

67 Oikeuskäytännössä on todettu tällaisen lainsäädäntömuutoksen yhteensopivuudesta kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan kanssa, että kun jäsenvaltio muuttaa olemassa olevien vähennysoikeuden rajoitussäännösten soveltamisalaa kuudennen direktiivin voimaantulon jälkeen supistamalla niiden soveltamisalaa ja toimii siten aiempaa enemmän kuudennen direktiivin päämäärän mukaisesti, kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa säädetty poikkeus kattaa tämän sääntelyn ja tällä sääntelyllä ei rikota kyseisen direktiivin 17 artiklan 2 kohtaa (ks. em. asia komissio v. Ranska, tuomion 22 kohta; em. asia Metropol ja Stadler, tuomion 45 kohta ja em. asia Danfoss ja AstraZeneca, tuomion 32 kohta).

68 Gerechtshof Amsterdamin viittaamasta mahdollisuudesta, joka on kuitenkin kiistatta merkityksetön pääasian kannalta, että kiinteämääräiseksi vahvistettu osittaisen poissulkemisen järjestelmä, joka on otettu käyttöön kuudennen direktiivin voimaantulon

jälkeen, saattaa poikkeustapauksessa johtaa taloudellisesti epäedullisempaan tulokseen kuin aikaisempi järjestelmä tämän uuden järjestelmän soveltamista koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen vuoksi, on todettava, että tällä seikalla ei kyseenalaisteta edellä mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettua tulkintaperiaatetta.

69 Kuten Gerechtshof Amsterdam on näet täsmentänyt, tällainen tilanne saattaisi nyt käsiteltävässä asiassa syntyä ainoastaan siinä tapauksessa, että verovelvollinen tarjoaisi aterioita ja juomia henkilöstölleen osallistumatta niiden valmistamiseen ja tarjoilemiseen ja samalla ylittäisi tietyn suuruisen kynnyksen työntekijää kohti saman verovuoden aikana.

70 Kuten julkisasiamies on kuitenkin todennut ratkaisuehdotuksensa 86 kohdassa, yksistään se mahdollisuus, että tällainen epäedullinen tilanne saattaisi syntyä, ei voi johtaa siihen, että tällainen kuudennen direktiivin voimaantulon jälkeen tehty säännösmuutos olisi kyseisen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan vastainen, koska tämä muutos on yleisellä tasolla verovelvollisille edullisempi kuin ennen kyseistä päivämäärää voimassa ollut järjestelmä. Näissä olosuhteissa tällaisen yksittäisen tai poikkeuksellisen tapauksen olemassaolo, vaikka se osoitettaisiinkin todeksi, ei näet vaikuta pääsääntöön, jonka mukaan kuudennen direktiivin voimaantulon jälkeen toteutettu kansallisen lainsäädännön muutos on kaventanut aikaisemmin voimassa olleiden rajoitusten soveltamisalaa.

71 Näin ollen kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohtaa on tulkittava siten, että sen vastaista ei ole, että jäsenvaltio tekee kyseisen direktiivin voimaantulon jälkeen vähennysoikeuden rajoitukseen sellaisen muutoksen, jonka tarkoituksena on lähtökohtaisesti kaventaa rajoitusten soveltamisalaa mutta jonka yhteydessä ei voida kuitenkaan sulkea pois sitä mahdollisuutta, että jonakin vuonna jossakin yksittäisessä

tapauksessa vähennysoikeuden rajoitusten soveltamisala laajenee muutetun järjestelmän kiinteämääräisyyden vuoksi.

Oikeudenkäyntikulut

72 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisissa tuomioistuimissa vireillä olevien asioiden käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisten tuomioistuinten 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 (kolmas jaosto) on ratkaissut asiat seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja yksityiskohtaiset soveltamissäännöt – 11.4.1967 annetun toisen neuvoston direktiivin 67/228/EY 11 artiklan 4 kohtaa sekä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 6 kohtaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä jäsenvaltion verosäännöstölle, jossa suljetaan arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle kustannusluokat, jotka koskevat yhtäältä ”yksityiskuljetuksen”, ”aterioiden” ja ”juomien” tarjoamista ja ”asunnon” hankkimista sekä ”vapaa-ajan toiminnan” tarjoamista elinkeinonharjoittajan henkilöstölle ja toisaalta ”liikelahjojen” tai ”muiden lahjoitusten” antamista.

2) Kuudennen direktiivin 77/388 17 artiklan 6 kohtaa on tulkittava siten, että se ei ole esteenä ennen kyseisen direktiivin voimaantuloa annetulle kansalliselle säännöstölle, jossa säädetään, että verovelvollinen, joka on maksanut arvonlisäveron hankkiessaan tiettyjä tavaroita tai palveluja, joita käytetään osittain yksityiskäyttöön ja osittain liiketoiminnassa, ei voi vähentää maksamaansa arvonlisäveroa kokonaan vaan ainoastaan suhteessa liiketoimintaan kohdistuvaan käyttöön.

3) Kuudennen direktiivin 77/388 17 artiklan 6 kohtaa on tulkittava siten, että sen vastaista ei ole, että jäsenvaltio tekee kyseisen direktiivin voimaantulon jälkeen vähennysoikeuden rajoitukseen sellaisen muutoksen, jonka tarkoituksena on lähtökohtaisesti kaventaa rajoitusten soveltamisalaa mutta jonka yhteydessä ei voida kuitenkaan sulkea pois sitä mahdollisuutta, että jonakin vuonna jossakin yksittäisessä tapauksessa vähennysoikeuden rajoitusten soveltamisala laajenee muutetun järjestelmän kiinteämääräisyyden vuoksi.

Allekirjoitukset