UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

26 päivänä huhtikuuta 2012 *

Arvonlisävero — Direktiivi 2006/112/EY — 73 artikla ja 80 artiklan 1 kohta — Kiinteistön myynti toisiinsa sidoksissa olevien yhtiöiden välillä — Liiketoimen arvo — Kansallinen lainsäädäntö, jossa säädetään, että toisiinsa sidoksissa olevien henkilöiden välisten liiketoimien veron perusteena käytetään arvonlisäverotuksessa liiketoimen käypää markkina-arvoa

Yhdistetyissä asioissa C-621/10 ja C-129/11,

joissa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvista ennakkoratkaisupyynnöistä, jotka Administrativen sad Varna (Bulgaria) on esittänyt 17.12.2010 ja 1.3.2011 tekemillään päätöksillä, jotka ovat saapuneet unionin tuomioistuimeen 29.12.2010 ja 14.3.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asioissa

Balkan and Sea Properties ADSITS (C-621/10) ja

Provadinvest OOD (C-129/11)

vastaan

Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. N. Cunha Rodrigues (esittelevä tuomari) sekä tuomarit U. Lõhmus, A. Rosas, A. Arabadjiev ja C. G. Fernlund,

julkisasiamies: E. Sharpston,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Bulgarian hallitus, asiamiehinään T. Ivanov ja E. Petranova (C-621/10),

— Euroopan komissio, asiamiehinään S. Petrova ja L. Lozano Palacios (C-621/10) sekä L. Lozano Palacios ja V. Savov (C-129/11),

kuultuaan julkisasiamiehen 26.1.2012 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyynnöt koskevat yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 80 artiklan 1 kohdan tulkintaa.

2 Nämä pyynnöt on esitetty asioissa, joissa asianosaisina ovat Balkan and Sea Properties ADSITS (jäljempänä Balkan and Sea Properties) ja Provadinvest OOD (jäljempänä Provadinvest) sekä Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (kansallisen keskusverohallinnon Varnan yksikön valitus- ja täytäntöönpanoasioiden osaston johtaja, jäljempänä Direktor) ja jotka koskevat veronoikaisupäätöstä, jolla pääasioiden kantajilta evättiin ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan kolmannesta perustelukappaleesta käy ilmi, että ”säännösten selkeän ja toimivan esitystavan varmistamiseksi parempaa sääntelyä koskevan periaatteen mukaisesti olisi aiheellista laatia uudelleen [jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1)] rakenne ja sanamuoto, vaikka tämä ei periaatteessa muuta sisällöllisesti olemassa olevaa lainsäädäntöä. – –”

4 Saman direktiivin johdanto-osan 26 perustelukappaleessa täsmennetään, että ”sen varmistamiseksi, ettei etuyhteydessä olevien osapuolten käyttäminen veroetuuksien saamiseksi johda verotulojen menettämiseen, jäsenvaltioiden olisi voitava tietyissä rajatuissa olosuhteissa puuttua veron perusteeseen tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten sekä tavaroiden yhteisöhankintojen osalta”.

5 Mainitun direktiivin 12 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat pitää verovelvollisena jokaista, joka satunnaisesti suorittaa 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuun toimintaan liittyviä liiketoimia, erityisesti jonkin seuraavista liiketoimista:

a) rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen ennen sen ensimmäistä käyttöönottoa

b) rakennusmaan luovutus.

2. Edellä 1 kohdan a alakohdassa ’rakennuksella’ tarkoitetaan kiinteästi maapohjaan perustettua rakennelmaa.

Jäsenvaltiot voivat vahvistaa yksityiskohtaiset säännöt 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetun perusteen soveltamisesta rakennuksen muutostöihin ja määritellä, mitä ilmaisulla ’siihen liittyvä maapohja’ tarkoitetaan.

Jäsenvaltiot voivat soveltaa muita perusteita kuin ensimmäistä käyttöönottoa, kuten esimerkiksi kiinteistön valmistumisen ja ensimmäisen luovutuksen välistä aikaa, jos tämä aika ei ole pidempi kuin viisi vuotta, tai ensimmäisen käyttöönoton ja sitä seuraavan luovutuksen välistä aikaa, jos tämä aika ei ole pidempi kuin kaksi vuotta.

3. Edellä 1 kohdan b alakohdassa ’rakennusmaalla’ tarkoitetaan jäsenvaltioiden määritelmän mukaista rakentamatonta tai rakennettua maata.”

6 Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa säädetään, että ”muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet”.

7 Mainitun direktiivin 80 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat veropetosten tai veronkierron estämiseksi toteuttaa toimenpiteitä varmistaakseen, että sellaisten tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta, joihin liittyy jäsenvaltion määrittelemiä perhe- tai muita läheisiä henkilökohtaisia suhteita taikka johto-, omistus-, jäsenyys-, rahoitus- tai oikeussuhteita, veron perusteena käytetään käypää markkina-arvoa missä tahansa seuraavista tapauksista:

a) vastike on käypää markkina-arvoa alhaisempi ja luovutuksen tai suorituksen vastaanottajalla ei ole 167–171 ja 173–177 artiklan mukaan täyttä vähennysoikeutta

b) vastike on käypää markkina-arvoa alhaisempi ja luovuttajalla tai suorittajalla ei ole 167–171 ja 173–177 artiklan mukaan täyttä vähennysoikeutta ja luovutus tai suoritus on vapautettu verosta 132, 135, 136, 371, 375, 376 tai 377 artiklan, 378 artiklan 2 kohdan tai 379 artiklan 2 kohdan taikka 380–390 artiklan mukaisesti

c) vastike on käypää markkina-arvoa korkeampi ja luovuttajalla tai suorittajalla ei ole 167–171 tai 173–177 artiklan mukaan täyttä vähennysoikeutta.

Oikeussuhteisiin voivat ensimmäistä alakohtaa sovellettaessa kuulua myös työnantajan ja työntekijän taikka työnantajan ja työntekijän perheen tai muiden tähän läheisessä yhteydessä olevien henkilöiden väliset suhteet.

2. Käyttäessään 1 kohdassa säädettyä mahdollisuutta jäsenvaltiot voivat määritellä ne tavaroiden luovuttajien, palvelujen suorittajien tai vastaanottajien luokat, joihin toimenpiteitä sovelletaan.

3. Jäsenvaltioiden on ilmoitettava arvonlisäverokomitealle 1 kohdan säännösten nojalla hyväksytyt kansalliseen lainsäädäntöön kuuluvat toimenpiteet sikäli kuin ne eivät ole toimenpiteitä, joihin neuvosto on direktiivin 77/388/ETY 27 artiklan 1–4 kohdan mukaisesti antanut luvan ennen 13 päivää elokuuta 2006 ja joiden soveltamista jatketaan tämän artiklan 1 kohdan nojalla.”

8 Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan j ja k alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

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

k) sellaisen rakentamattoman kiinteän omaisuuden luovutus, joka ei ole 12 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettua rakennusmaata.”

9 Mainitun direktiivin 273 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, ellei yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä muuta johdu ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

Ensimmäisessä kohdassa säädettyä mahdollisuutta ei voida käyttää laskutusta koskevien lisävelvollisuuksien asettamiseen 3 luvussa vahvistettujen velvollisuuksien lisäksi.”

Kansallinen oikeus

10 Arvonlisäverolain (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost; DV nro 63, 4.8.2006; jäljempänä ZDDS) 12 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verollisena liiketoimena pidetään jokaista sellaista 6 ja 9 §:ssä tarkoitettua tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta, jonka tässä laissa tarkoitettu verovelvollinen suorittaa maan alueella, ja jokaista verovelvollisen liiketoimea, johon sovelletaan nollaverokantaa, jollei tämän lain säännöksistä muuta johdu.”

11 ZDDS:n 27 §:n 3 momentin 1 kohdassa säädetään, että toisiinsa sidoksissa olevien henkilöiden välisissä luovutuksissa ja suorituksissa veron perusteena on käypä markkina-arvo.

12 ZDDS:n 45 §:n 1 momentin mukaan ”verosta vapautettuna luovutuksena pidetään maa-alueen omistusoikeuden siirtoa, maa-alueeseen kohdistuvan rajoitetun esineoikeuden perustamista tai siirtoa sekä maa-alueen vuokrausta”.

13 Mainitun 45 §:n 5 momentin 2 kohdassa täsmennetään, että ”1 momenttia ei sovelleta maapohjaan pysyvästi kiinnitettyjen tai maan alle asennettujen laitteiden, koneiden, laitteistojen tai rakennusten omistusoikeuden tai niihin liittyvien muiden esineoikeuksien siirtoihin eikä niiden vuokraamiseen”.

14 ZDDS:n 67 §:n 1 momentissa säädetään, että ”veron määrä lasketaan kertomalla veron peruste verokannalla”.

15 ZDDS:n 70 §:n 5 momentin mukaan ”sääntöjenvastaisesti laskutettu vero ei oikeuta vähennykseen”.

16 Verotus- ja sosiaaliturvamenettelyä koskevaa lakia (Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks; DV nro 105, 29.12.2005) täydentävien säännösten 1 §:n 3 momentissa täsmennetään, että ”toisiinsa sidoksissa olevilla henkilöillä” tarkoitetaan

”a) puolisoita, sukulaisia suoraan ylenevässä tai alenevassa polvessa ja sivulinjassa kolmanteen polveen saakka sekä avioliiton kautta sukulaisuussuhteessa olevia henkilöitä toiseen polveen saakka ja 123 §:n 1 momentin 2 kohtaa sovellettaessa siltä osin kuin he elävät samassa taloudessa

b) työnantajia ja työntekijöitä

c) yhtiömiehiä

d) henkilöitä, joista toinen osallistuu toisen yhtiön tai sen tytäryhtiön johtamiseen

e) henkilöitä, joiden johto- tai valvontaelimessä on jäsenenä sama oikeushenkilö tai luonnollinen henkilö, silloinkin jos luonnollinen henkilö edustaa jotain toista henkilöä

f) yhtiötä ja henkilöä, joka omistaa enemmän kuin 5 prosenttia liikkeeseen lasketuista yhtiössä äänioikeuden antavista osuuksista tai osakkeista

g) henkilöitä, joista toisella on määräysvalta toiseen

h) henkilöitä, joiden toiminta on jonkin kolmannen henkilön tai sen tytäryhtiön määräysvallassa

i) henkilöitä, joiden yhteisessä määräysvallassa on jokin kolmas henkilö tai sen tytäryhtiö

j) henkilöitä, joista toinen on toisen kauppaedustaja

k) henkilöitä, joista toinen on tehnyt toiselle lahjoituksen

l) henkilöitä, jotka osallistuvat välittömästi tai välillisesti yhden henkilön tai useiden henkilöiden johtoon, valvontaan tai yhtiöpääomaan, minkä johdosta ne voivat sopia tavanomaisista poikkeavista ehdoista".

17 Mainittujen täydentävien säännösten 1 §:n 4 kohdan mukaan kyseessä on "määräysvalta", jos määräysvallan käyttäjällä

"a) on välittömästi tai välillisesti taikka toisen henkilön kanssa tekemänsä sopimuksen perusteella enemmän kuin puolet äänistä toisen henkilön yhtiökokouksessa tai

b) on mahdollisuus nimetä välittömästi tai välillisesti yli puolet toisen henkilön johto- tai valvontaelimen jäsenistä tai

c) on mahdollisuus johtaa yhtiöjärjestyksen tai sopimuksen perusteella toisen henkilön toimintaa, myös tytäryrityksen välityksellä tai yhdessä sen kanssa, tai

d) on itsenäisessä määräysvallassaan yhtiön osakkaana tai yhtiömiehenä tämän yhtiön muiden yhtiömiesten tai osakkaiden kanssa tekemänsä oikeustoimen perusteella enemmän kuin puolet äänistä yhtiön yhtiökokouksessa tai

e) se voi muulla tavoin vaikuttaa ratkaisevasti yhtiön toimintaa koskevien päätösten tekemiseen".

Pääasiat ja ennakkoratkaisukysymykset

Asia C-621/10

18 Balkan and Sea Properties on osakeyhtiö, joka harjoittaa sellaisten rahavarojen sijoitustoimintaa, jotka on hankittu laskemalla liikkeeseen kiinteistöarvopapereita.

19 Balkan and Sea Properties osti notaarin vahvistamilla kauppakirjoilla maaliskuussa 2009 Ravda tur EOOD -yhtiöltä kiinteistöjä yhteensä 21 318 852 Bulgarian levin (BGN) hintaan. Kyseisen yhtiön omistaa Holding Varna AD, joka omistaa itse 27,98 prosenttia Balkan and Sea Propertiesin pääomasta.

20 Lopullisen sopimuksen tekemisen ja lopullisten laskujen laatimisen yhteydessä vähennettiin arvonlisävero.

21 Koska kansallisessa lainsäädännössä säädetään, että toisiinsa sidoksissa olevien henkilöiden välisessä myynnissä veron perusteena käytetään tavaroiden käypää markkina-arvoa, sekä Balkan and Sea Properties että veroviranomaiset pyysivät erikseen asiantuntija-arviota. Jälkimmäisen arvion mukaan kiinteistöjen käypä markkina-arvo oli niiden tosiasiallista myyntihintaa alhaisempi, arviolta 21 216 300 BGN.

22 Veroviranomainen katsoi täten, että kiinteistöjen käypää markkina-arvoa korkeammasta hinnasta laskettua arvonlisäveroa oli pidettävä sääntöjenvastaisesti laskutettuna verona, jota ei voitu vähentää, ja ettei Balkan and Sea Propertiesilla siten ollut heinäkuun 2009 verokaudella oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvolisäveroa kyseisen käyvän markkina-arvon ja kyseisten kiinteistöjen tosiasiallisen myyntihinnan välisen erotuksen osalta.

23 Veronoikaisupäätökseen haettiin oikaisua Direktorilta. Viimeksi mainittu vahvisti arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämisen.

24 Balkan and Sea Properties nosti kanteen Administrativen sad Varnassa (Varnan hallintotuomioistuin).

25 Mainittu yhtiö väittää muun muassa, etteivät ZDDS:n säännökset ole arvonlisäverodirektiivin 80 artiklan 1 kohdan mukaisia, ja vaatii kyseisen unionin oikeuden säännöksen välitöntä soveltamista.

26 Administrativen sad Varna on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 80 artiklan 1 kohdan c alakohtaa tulkittava siten, että kun kyseessä ovat toisiinsa sidoksissa olevien henkilöiden väliset tavaroiden luovutukset ja vastike on käypää markkina-arvoa korkeampi, veron perusteena on kaupan käypä markkina-arvo vain silloin, jos luovuttajalla ei ole oikeutta sen ostoihin sisältyvän veron täyteen vähennykseen, joka kohdistuu luovutuksen kohteena olevien tavaroiden ostoon tai valmistamiseen?

2) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 80 artiklan 1 kohdan c alakohtaa tulkittava siten, että jos luovuttaja on käyttänyt oikeuttaan sellaisiin tavaroihin ja palveluihin sisältyvän arvonlisäveron täyteen vähennykseen, jotka myöhemmin luovutetaan toisiinsa sidoksissa olevien henkilöiden välillä käypää markkina-arvoa korkeampaan arvoon, eikä tätä oikeutta ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen ole oikaistu direktiivin 173–177 artiklan mukaisesti, jäsenvaltio ei saa toteuttaa toimenpiteitä, joiden mukaan veron perusteeksi vahvistetaan yksinomaan käypä markkina-arvo?

3) Luetellaanko [arvonlisäverodirektiivin] 80 artiklan 1 kohdassa tyhjentävästi tapaukset, joissa täyttyvät ne edellytykset, joilla jäsenvaltio saa toteuttaa toimenpiteitä, joiden mukaan veron perusteena on tavaroiden luovutuksissa kaupan käypä markkina-arvo?

4) Onko [ZDDS:n] 27 §:n 3 momentin 1 kohdan kaltainen kansallinen oikeussääntö sallittu muissa kuin [arvonlisäverodirektiivin] 80 artiklan 1 kohdan a, b ja c alakohdassa luetelluissa olosuhteissa?

5) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 80 artiklan 1 kohdan c alakohdan säännöksellä nyt käsiteltävän kaltaisessa asiassa välitön oikeusvaikutus, ja saako kansallinen tuomioistuin soveltaa sitä välittömästi?”

Asia C-129/11

27 Provadinvest on rajavastuuyhtiö, jonka pääasiallisena toimintana on maapalstojen sekä sellaisten teräsrakennelmien vuokraaminen, joita käytetään polyetyleenikalvolla katettavina kasvihuoneina.

28 Kesäkuussa 2009 kyseinen yhtiö myi notaarin vahvistamilla kauppakirjoilla kaksi kasvihuonetoimintaa varten tarkoitettua maapalstaa yhdelle sen yhtiömiehistä sekä yhden maapalstan sen edustajalle. Nämä maapalstat myytiin niille pystytettyine polyetyleenikalvolla katettuine rakennelmineen yhdessä kaikkien niille tehtyjen parannusten ja maapalstoilla olevien pysyvien viljelykasvien kanssa kukin 25 000 BGN:n hintaan.

29 Provadinvest laati laskut näistä myynneistä arvonlisäverottomina.

30 Veroviranomainen katsoi, että kiinteistöjen myynnit sisälsivät arvonlisäverosta vapautetun maa-alueiden luovutuksen mutta myös arvonlisäveronalaisen laitteiden, parannusten ja pysyvien viljelykasvien luovutuksen.

31 Koska kyseisissä myynneissä oli kyse toisiinsa sidoksissa olevien henkilöiden välisistä myynneistä, kansallisen lainsäädännön mukaan arvonlisäveron perusteena käytettiin asiantuntijan vahvistamaa käypää markkina-arvoa. Asiantuntija arvioi kolmella maapalstalla sijaitsevien polyetyleenikalvolla katettujen pelkkien rakennelmien käyväksi markkina-arvoksi yhteensä 392 700 BGN eli korkeamman summan kuin oli tosiasiassa maksettu vastikkeena.

32 Veroviranomainen teki veronoikaisupäätöksen heinäkuun 2009 verokaudelta. Tähän päätökseen haettiin oikaisua Direktorilta, joka vahvisti Provadinvestiltä perittävän arvonlisäveron määrän.

33 Provadinvest nosti kanteen Administrativen sad Varnassa.

34 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että kyseisten maapalstojen myynnissä on kyse ZDDS:n 45 §:n 1 momentin nojalla arvonlisäverosta vapautetusta luovutuksesta ja että näille palstoille pystytettyjen rakennelmien myynnissä on kyse veronalaisesta luovutuksesta, koska rakennelmat kuuluvat kyseisen pykälän 5 momentin 2 kohdassa tarkoitettuihin poikkeuksiin.

35 Administrativen sad Varna on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 80 artiklan 1 kohdan a ja b alakohtaa tulkittava siten, että kun kyseessä ovat toisiinsa sidoksissa olevien henkilöiden väliset tavaroiden luovutukset ja vastike on käypää markkina-arvoa pienempi, veron perusteena on kaupan käypä markkina-arvo vain silloin, kun luovuttajalla tai hankkijalla ei ole oikeutta vähentää kokonaan sitä veroa, joka kohdistuu luovutuksen kohteena olevien tavaroiden ostoon tai valmistamiseen?

2) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 80 artiklan 1 kohdan a ja b alakohtaa tulkittava siten, että jos luovuttaja on käyttänyt oikeuttaan vähentää kokonaan sellaisiin tavaroihin ja palveluihin sisältyvä arvonlisävero, jotka myöhemmin luovutetaan toisiinsa sidoksissa olevien henkilöiden välillä käypää markkina-arvoa alhaisempaan hintaan, eikä tätä vähennysoikeutta ole oikaistu direktiivin 173–177 artiklan mukaisesti eikä luovutukseen voida soveltaa direktiivin 132, 135, 136, 371, 375, 376 ja 377 artiklassa sekä 378 artiklan 2 kohdassa, 379 artiklan 2 kohdassa ja 380–390 artiklassa tarkoitettua verovapautusta, jäsenvaltio ei saa toteuttaa toimenpiteitä, joiden mukaan veron perusteeksi vahvistetaan yksinomaan käypä markkina-arvo?

3) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 80 artiklan 1 kohdan a ja b alakohtaa tulkittava siten, että jos hankkija on käyttänyt oikeuttaan vähentää kokonaan sellaisiin tavaroihin ja palveluihin sisältyvä arvonlisävero, jotka myöhemmin luovutetaan toisiinsa sidoksissa olevien henkilöiden välillä käypää markkina-arvoa alhaisempaan hintaan, eikä tätä vähennysoikeutta ole oikaistu direktiivin 173–177 artiklan mukaisesti, jäsenvaltio ei saa toteuttaa toimenpiteitä, joiden mukaan veron perusteeksi vahvistetaan yksinomaan käypä markkina-arvo?

4) Luetellaanko [arvonlisäverodirektiivin] 80 artiklan 1 kohdassa tyhjentävästi tapaukset, joissa täyttyvät ne edellytykset, joilla jäsenvaltio saa toteuttaa toimenpiteitä, joiden mukaan veron perusteena on tavaroiden luovutuksissa kaupan käypä markkina-arvo?

5) Onko [ZDDS:n] 27 §:n 3 momentin 1 kohdan kaltainen kansallinen oikeussääntö sallittu muissa kuin [arvonlisäverodirektiivin] 80 artiklan 1 kohdan a, b ja c alakohdassa luetelluissa olosuhteissa?

6) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 80 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdan säännöksellä nyt käsiteltävän kaltaisessa asiassa välitön oikeusvaikutus, ja saako kansallinen tuomioistuin soveltaa sitä välittömästi?”

36 Asiat C-621/10 ja C-129/11 yhdistettiin unionin tuomioistuimen presidentin 13.7.2011 antamalla määräyksellä suullista käsittelyä ja tuomion antamista varten.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Alustavat huomautukset

37 Asiassa C-129/11 ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että jotta se voisi ratkaista pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan veronoikaisupäätöksen laillisuuden, on tarpeen määrittää maksettavan veron määrän lisäksi se, täyttyivätkö vaaditut edellytykset sille, että maapalstojen ja näille palstoille pystytettyjen rakennelmien myynnistä kannetaan arvonlisävero.

38 Tätä varten on arvioitava, onko kyseisessä pääasiassa kyseessä olevien rakennelmien eli polyetyleenikalvolla katettujen kasvihuoneiden sekä niihin liittyvien maapohjien luovutukset vapautettu arvonlisäverosta arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan nojalla. Tähän kysymykseen annettava vastaus riippuu siitä, voidaanko kyseisiä rakennelmia pitää saman direktiivin 12 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettuina ”rakennuksina”.

39 Vastattaessa kysymykseen myöntävästi kyseessä on veronalainen luovutus, jos kyseisten tavaroiden luovutusten voidaan katsoa toteutuneen ennen ensimmäistä käyttöönottoa, kun taas päinvastaisessa tilanteessa luovutus on vapautettava arvonlisäverosta kyseisen direktiivin 135 artiklan 1 kohdan j alakohdan mukaisesti, jollei mahdollisesta verotuksen valintaoikeuden käytöstä muuta johdu.

40 Jollei mainittuja rakennelmia ja niihin liittyviä maapohjia voida pitää arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettuina ”rakennuksina”, on tehtävä ero sen suhteen, onko kyse maa-alueiden ja muiden osatekijöiden erillisistä luovutuksista vai yhdestä ainoasta liiketoimesta, joka koostuu pääosin maa-alueiden luovutuksesta (ks. vastaavasti asia C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed, tuomio 19.11.2009, Kok., s. I-11079, 35–38 kohta). Lisäksi on tutkittava, kuuluvatko kyseiset maa-alueet arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 3 kohdassa tarkoitetun ”rakennusmaan” käsitteen soveltamisalaan. Jos näin on, luovutukset ovat veronalaisia. Päinvastaisessa tilanteessa luovutukset on vapautettava arvonlisäverosta mainitun direktiivin 135 artiklan 1 kohdan k alakohdan mukaisesti, jollei mahdollisesta verotuksen valintaoikeuden käytöstä muuta johdu.

41 SEUT 267 artiklan mukaisessa menettelyssä tällainen tosiseikkojen arviointi kuuluu ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle (ks. vastaavasti asia 104/77, Oehlschläger, tuomio 16.3.1978, Kok., s. 791, 4 kohta; asia C-30/93, AC-ATEL Electronics Vertriebs, tuomio 2.6.1994, Kok., s. I-2305, 16 ja 17 kohta ja asia C-318/98, Fornasar ym., tuomio 22.6.2000, Kok., s. I-4785, 31 ja 32 kohta).

Kysymykset 1–4 asiassa C-621/10 ja kysymykset 1–5 asiassa C-129/11

42 Näillä kysymyksillä, joita on tarkasteltava yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 80 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että siinä säädetyt edellytykset ovat tyhjentävät, vai voidaanko sallia se, että toisiinsa sidoksissa olevien henkilöiden välisessä luovutuksessa veron perusteena käytetään käypää markkina-arvoa muissa kuin kyseisessä säännöksessä nimenomaisesti säädetyissä tilanteissa muun muassa silloin, kun verovelvollisella on arvonlisäveron täysi vähennysoikeus.

43 Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa säädetyn pääsäännön mukaisesti veron perusteena vastikkeellisessa tavaroiden luovutuksessa tai palvelujen suorituksessa on verovelvollisen tämän johdosta todella saama vastike. Vastikkeena on subjektiivinen arvo eli todella saatu vastike eikä objektiivisin perustein arvioitu arvo (ks. vastaavasti asia 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, tuomio 5.2.1981, Kok., s. 445, Kok. Ep. VI, s 23, 13 kohta; asia C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, tuomio 20.1.2005, Kok., s. I-743, 21 kohta ja asia C-285/10, Campsa Estaciones de Servicio, tuomio 9.6.2011, Kok., s. I-5059, 28 kohta).

44 Mainitun direktiivin 73 artikla on ilmaus perusperiaatteesta, josta väistämättä seuraa, että veroviranomaiset eivät voi kantaa arvonlisäveroa enempää kuin verovelvollinen on siitä saanut (ks. vastaavasti asia C-330/95, Goldsmiths, tuomio 3.7.1997, Kok., s. I-3801, 15 kohta).

45 Koska arvonlisäverodirektiivin 80 artiklan 1 kohdassa sallitaan se, että tietyissä tilanteissa veron perusteena käytetään luovutuksen käypää markkina-arvoa, se muodostaa poikkeuksen kyseisen direktiivin 73 artiklassa säädetystä pääsäännöstä ja sitä on sellaisena tulkittava suppeasti (ks. asia C-453/05, Ludwig, tuomio 21.6.2007, Kok., s. I-5083, 21 kohta ja asia C-41/09, komissio v. Alankomaat, tuomio 3.3.2011, Kok., I-831, 58 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

46 On muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 26 perustelukappaleen mukaan direktiivin 80 artiklan 1 kohdan tavoitteena on veropetosten tai veronkierron estäminen.

47 Kun tavaroita luovutetaan tai palveluja suoritetaan keinotekoisen alhaiseen tai korkeaan hintaan sellaisten osapuolten välillä, joilla molemmilla on oikeus täyteen arvonlisäveron vähennykseen, ei kyseessä silloin kuitenkaan voi olla veropetos tai veron kiertäminen, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 30 kohdassa. Keinotekoisen alhainen tai korkea hinta voi johtaa verotulojen menetykseen vain loppukuluttajan kohdalla tai silloin, kun kyseessä on vain osittain verovelvollinen taho, jolla on oikeus vain vähennyksen suhdeluvun mukaiseen vähennykseen.

48 Siten veropetosten tai veronkierron vaara, jonka jäsenvaltiot voivat kyseisen direktiivin 80 artiklan 1 kohdan nojalla estää, on olemassa vain silloin, kun liiketoimeen osallistuvalla henkilöllä ei ole arvonlisäveron täyttä vähennysoikeutta.

49 Tällaisella toteamuksella ei millään tavoin puututa jäsenvaltioiden mahdollisuuteen säätää muista velvollisuuksista veropetosten estämiseksi arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan perusteella ja siinä säädettyjen edellytysten mukaisesti.

50 Tätä tulkintaa tukee kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna 24.7.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/69/EY (EUVL L 221, s. 9), 11 artiklan A kohdan 6 alakohdan sanamuoto, jonka säännökset on lähtökohtaisesti otettu sellaisinaan arvonlisäverodirektiivin (ks. arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan kolmas perustelukappale) 80 artiklan 1 kohtaan ja jonka mukaan säädettyä poikkeusta ”voidaan soveltaa vain jossakin seuraavista olosuhteista”.

51 Edellä esitetystä seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 80 artiklan 1 kohdassa säädetyt soveltamisedellytykset ovat tyhjentävät ja ettei kansallisessa lainsäädännössä siten voida kyseisen säännöksen nojalla säätää, että veron perusteena käytetään liiketoimen käypää markkina-arvoa muissa kuin mainitussa säännöksessä luetelluissa tilanteissa muun muassa silloin, kun suorittaja, luovuttaja tai ostaja voi vähentää arvonlisäveron täysimääräisesti.

52 Näin ollen asiassa C-621/10 esitettyihin kysymyksiin 1–4 ja asiassa C-129/11 esitettyihin kysymyksiin 1–5 on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 80 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että siinä säädetyt soveltamisedellytykset ovat tyhjentävät ja ettei kansallisessa lainsäädännössä siten voida kyseisen säännöksen nojalla säätää, että veron perusteena käytetään liiketoimen käypää markkina-arvoa muissa kuin mainitussa säännöksessä luetelluissa tilanteissa muun muassa silloin, kun verovelvollinen voi vähentää arvonlisäveron täysimääräisesti, mikä kuuluu kansallisen tuomioistuimen ratkaistavaksi.

Viides kysymys asiassa C-621/10 ja kuudes kysymys asiassa C-129/11

53 Näillä kysymyksillä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 80 artiklan 1 kohdalla välitön oikeusvaikutus ja voiko kansallinen tuomioistuin täten soveltaa sitä välittömästi kyseisissä pääasioissa.

54 Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on kaikilta osin sille kansallisessa oikeudessa annetun harkintavallan rajoissa tulkita ja soveltaa kansallisia oikeussääntöjä siten, että tulkinta ja soveltaminen ovat sopusoinnussa unionin oikeudessa asetettujen vaatimusten kanssa, ja jollei tällainen tulkinta ole mahdollinen, sillä on velvollisuus jättää näiden vaatimusten vastaiset kansalliset oikeussäännöt soveltamatta (ks. vastaavasti asia C-357/06, Frigerio Luigi & C., tuomio 18.12.2007, Kok., s. I-12311, 28 kohta ja yhdistetyt asiat C-395/08 ja C-396/08, Bruno ym., tuomio 10.6.2010, Kok., s. I-5119, 74 kohta).

55 Kuten tämän tuomion 42–51 kohdassa on todettu, arvonlisäverodirektiivin 80 artiklan 1 kohdan perusteella kyseisen direktiivin 73 artiklassa säädetystä pääsäännöstä voidaan poiketa ainoastaan ensiksi mainitussa säännöksessä luetelluissa tilanteissa.

56 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan aina, kun direktiivin säännökset ovat sisällöltään ehdottomia ja riittävän täsmällisiä, yksityiset voivat vedota niihin kansallisissa tuomioistuimissa jäsenvaltiota vastaan silloin, kun se ei ole määräajassa pannut täytäntöön direktiiviä tai kun se on pannut sen täytäntöön virheellisesti (ks. asia C-226/07, Flughafen Köln/Bonn, tuomio 17.7.2008, Kok., s. I-5999, 23 kohta ja asia C-203/10, Auto Nikolovi, tuomio 3.3.2011, Kok., s. I-1083, 61 kohta).

57 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee lisäksi, että se, että direktiivin säännöksessä annetaan jäsenvaltioille valinnanvapaus, ei välttämättä sulje pois sitä, että yksityisille näin myönnettyjen oikeuksien sisältö voitaisiin määrittää riittävän täsmällisesti pelkästään direktiivin säännösten perusteella (ks. em. asia Flughafen Köln/Bonn, tuomion 30 kohta ja asia C-138/07, Cobelfret, tuomio 12.2.2009, Kok., s. I-731, 61 kohta).

58 Arvonlisäverodirektiivin 80 artiklan 1 kohdassa säädetään täysin selvästi ja tyhjentävästi niistä edellytyksistä, joita jäsenvaltion on noudatettava, jotta se voi lainsäädännössään säätää mahdollisuudesta oikaista veron peruste toisiinsa sidoksissa olevien henkilöiden välisessä luovutuksessa.

59 Jos pääasioissa kyseessä olevat luovutukset, jotka kuuluvat ZDDS:n 27 §:n 3 momentin soveltamisalaan, vastaavat jotakin mainitun 80 artiklan 1 kohdassa säädetyistä tilanteista, kyseisen jäsenvaltion on siten katsottava hyödyntäneen samassa 1 kohdassa säädettyä mahdollisuutta.

60 Jos mainitut luovutukset eivät vastaa arvonlisäverodirektiivin 80 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja luovutuksia, tätä artiklaa on päinvastoin tulkittava siten, että siinä annetaan pääasioiden kantajien kaltaisille yhtiöille oikeus vedota siihen suoraan riitauttaakseen sen, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin soveltaa sen kanssa ristiriidassa olevia kansallisen lainsäädännön säännöksiä (ks. analogisesti em. asia Flughafen Köln/Bonn, tuomion 33 kohta). Jos ZDDS:n asianomaisia säännöksiä on mahdotonta tulkita kyseisen direktiivin 80 artiklan 1 kohdan mukaisesti, kansallisen tuomioistuimen on jätettävä soveltamatta näitä säännöksiä sikäli kuin ne ovat mainitun 80 artiklan 1 kohdan vastaisia.

61 Tästä seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 73 artiklaa voidaan soveltaa sen määrittämiseksi, että pääasiassa kyseessä olevien luovutusten veron perusteena on tosiasiassa saatu vastike, ellei samassa direktiivissä säädetyistä poikkeuksista muuta johdu. Kuten oikeuskäytännössä on todettu kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2006/69, 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdasta, josta on tullut arvonlisäverodirektiivin 73 artikla, kyseisellä säännöksellä on välitön oikeusvaikutus (ks. vastaavasti asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995, Kok., s. I-1883, 34–36 kohta ja asia C-62/00, Marks & Spencer, tuomio 11.7.2002, Kok., s. I-6325, 47 kohta).

62 Täten asiassa C-621/10 esitettyyn viidenteen kysymykseen ja asiassa C-129/11 esitettyyn kuudenteen kysymykseen on vastattava, että pääasioiden kaltaisissa tilanteissa arvonlisäverodirektiivin 80 artiklan 1 kohdassa annetaan kyseisille yhtiöille oikeus vedota siihen suoraan riitauttaakseen sen kanssa ristiriidassa olevien kansallisten säännösten soveltamisen. Mikäli ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei voi tulkita kansallista lainsäädäntöä kyseisen 80 artiklan 1 kohdan mukaisesti, sen on jätettävä soveltamatta kaikkia mainitun säännöksen kanssa ristiriidassa olevia kansallisen lainsäädännön säännöksiä.

Oikeudenkäyntikulut

63 Pääasioiden asianosaisten osalta asioiden 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 asiat seuraavasti:

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 80 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että siinä säädetyt soveltamisedellytykset ovat tyhjentävät ja ettei kansallisessa lainsäädännössä siten voida kyseisen säännöksen nojalla säätää, että veron perusteena käytetään liiketoimen käypää markkina-arvoa muissa kuin mainitussa säännöksessä luetelluissa tilanteissa muun muassa silloin, kun verovelvollinen voi vähentää arvonlisäveron täysimääräisesti, mikä kuuluu kansallisen tuomioistuimen ratkaistavaksi.**

2) **Pääasioiden kaltaisissa tilanteissa direktiivin 2006/112 80 artiklan 1 kohdassa annetaan kyseisille yhtiöille oikeus vedota siihen suoraan riitauttaakseen sen kanssa ristiriidassa olevien kansallisten säännösten soveltamisen. Mikäli ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei voi tulkita kansallista lainsäädäntöä kyseisen 80 artiklan 1 kohdan mukaisesti, sen on jätettävä soveltamatta kaikkia mainitun säännöksen kanssa ristiriidassa olevia kansallisen lainsäädännön säännöksiä.**

Allekirjoitukset