# JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
# DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
23 päivänä marraskuuta 2004 [1]

## I Johdanto

1. Ruotsin Regeringsrättenin (ylin hallintotuomioistuin) on ratkaistava kanne, joka koskee sellaisen aterian kohtelua arvonlisäverotuksessa, jonka hotellialan yhtiö tarjoaa henkilöstölleen liiketoimen arvon alittavaan hintaan.

2. Asian ratkaisemiseksi on selvitettävä, estävätkö kuudes direktiivi [2] ja erityisesti sen 2 artikla, 5 artiklan 6 kohta ja 6 artiklan 2 kohdan b alakohta sellaisen kansallisen lainsäädännön, jossa omaan käyttöön ottamisella tarkoitetaan vastikkeettomien liiketoimien ohella sitä, että verovelvollinen luovuttaa tavaroita tai suorittaa palveluja sellaista vastiketta vastaan, jonka määrä alittaa tavaran ostohinnan tai palvelun omakustannushinnan.

1 — Alkuperäinen kieli: espanja.

2 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi).

## II Asiaa koskevat oikeussäännöt

### A *Yhteisön oikeus: kuudes direktiivi*

3. Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa rajataan sen soveltamisala siten, että "arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta". Nämä kaksi oikeustoimen lajia määritellään tuonnempana 5 artiklan 1 kohdassa ja 6 artiklan 1 kohdassa.

4. Veron peruste lasketaan ottamalla huomioon kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman vastikkeen, mukaan lukien hintaan suoraan liittyvät tuet (11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohta).

5. Verollisena pidetään myös yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottamista elinkeinonharjoittajan omaan tai työntekijöi-

den yksityiseen käyttöön sekä sen vastikkeetonta luovutusta ja yleensä käyttöä liiketoimintaan kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavara tai sen ainesosat oikeuttavat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen (5 artiklan 6 kohta).

6. Tuolloin veron perusteena on ostohinta suoritushetkellä tai ostohinnan puuttuessa omakustannushinta (11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohta).

7. Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan b alakohdan nojalla vastikkeelliseen suoritukseen on rinnastettava verovelvollisen vastikkeettomasti elinkeinotoimintaan kuulumattomiin tarkoituksiin tai erityisesti tämän omaan tai tämän henkilöstön yksityiseen käyttöön suorittama palvelu; tuolloin vero maksetaan palvelun suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrästä (11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohta).

B *Ruotsin lainsäädäntö: mervärdesskattelagen*

8. Mervärdesskattelagenin mukaan (1994:200), joka Ruotsissa sääntelee arvonlisäveroa, tavaran ottamisella omaan käyttöön tarkoitetaan tavaroiden luovutusta vastikkeettomasti tai sellaista vastiketta vastaan, jonka määrä alittaa ostohinnan tai ostohinnan puuttuessa omakustannushinnan luovutushetkellä (2 luvun 2 §:n 2 momentti luettuna yhdessä 7 luvun 3 §:n 2 a momentin kanssa).

9. Palvelun ottamisella omaan käyttöön tarkoitetaan sitä, että verovelvollinen suorittaa, teettää tai muulla tavalla ottaa palvelun omaan tai työntekijöidensä yksityiseen käyttöön tai liiketoimintaan kuulumattomaan tarkoitukseen vastikkeettomasti tai sellaista vastiketta vastaan, jonka määrä alittaa suorituksen arvon suoritushetkellä (2 luvun 5 §:n 1 momentti luettuna yhdessä 7 luvun 3 §:n 2 b momentin kanssa).

10. Kummassakaan tapauksessa vähennys ei saa perustua markkinaolosuhteisiin; 7 luvun 2 §:n 1 momentin nojalla veron perusteen muodostaa liiketoimen arvo, joka lasketaan jollakin edellä mainituista tavoista.

## III Tosiseikat, pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11. Hotel Scandic Gåsabäck AB (jäljempänä Scandic) harjoittaa hotelli- ja ravintolatoimintaa ja tarjoaa työntekijöilleen (23–25 henkilöä) aterian työpäivän aikana ateriasta aiheutuvia kustannuksia alempaan hintaan.[3] Työntekijät noutavat ruoan ja vievät sen ruokalaan. Ruokailun päätyttyä he korjaavat astiat ja muut välineet ja vievät ne tätä varten varattuihin koreihin.

12. Saadakseen selvyyden edellä kuvattuja suorituksia koskevasta verotusjärjestelystä Scandic esitti Skatterättsnämndenille (yksityishenkilöiden verokysymyksiin vastaava elin) kaksi kysymystä. Se tiedusteli ensimmäisellä kysymyksellä, oliko suorituksia pidettävä ruoan toimittamisena, jonka verokanta on 12 prosenttia, vai tarjoilupalveluna, jonka verokanta on 25 prosenttia. Toinen kysymys liittyi veron perusteeseen ja koski sitä, oliko veron peruste määritettävä ottamalla huomioon työntekijän maksama vastike vai omaan käyttöön ottamista koskevien Ruotsin lainsäädännön sääntöjen mukaan.

3 — Todellisuudessa työntekijät maksavat ennakkoratkaisupyyntöä koskevan päätöksen mukaan vastikkeen, jonka määrä ylittää hieman kustannukset, mutta tulevaisuudessa summa jää alle kustannusten. Pääasian taustalla oleva verokysymys perustuu itse asiassa viimeksi mainittuun oletukseen.

13. Edellä mainittu neuvoa-antava elin vastasi 10.6.2002 antamassaan ennakkotiedossa, että kyseessä oli tarjoilupalvelu, jonka veron peruste lasketaan mervärdesskattelagenin 2 luvun 5 §:n 1 momentin ja 7 luvun 3 §:n 2 b momentin mukaan.

14. Scandic ei tyytynyt tähän näkemykseen ja pyysi Regeringsrätteniä toteamaan, että edellä mainittua ruoan tarjoamista on pidettävä tavaroiden luovutuksena, jolloin veron peruste on määritettävä työntekijöiden maksaman vastikkeen perusteella.

15. Regeringsrätten on epävarma siitä, kattaako kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa ja 6 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitettu omaan käyttöön ottamisen käsite ainoastaan vastikkeettomat liiketoimet vai sisältääkö se ruotsalaisen lain tavoin myös ne liiketoimet, joissa vastaanottaja saa nimellisen tai omakustannushintaan läheisesti liittyvän maksun. Saadakseen tähän selvyyden se on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Jos yhtiön suoritus on tavarantoimitus, onko kuudennen direktiivin 2 artiklaa ja 5 artiklan 6 kohtaa tulkittava siten, että nämä säännökset estävät sellaisen jäsenvaltion lainsäädännön, jonka mukaan

tavaran ottamisella omaan käyttöön tarkoitetaan sitä, että verovelvollinen luovuttaa tavaran sellaista vastiketta vastaan, jonka määrä alittaa kyseessä olevien tai samanlaisten tavaroiden ostoarvon, taikka ostoarvon puuttuessa omakustannushinnan?

2) Jos yhtiön suoritus on tarjoilupalvelu, onko kuudennen direktiivin 2 artiklaa ja 6 artiklan 2 kohdan b alakohtaa tulkittava siten, että nämä säännökset estävät sellaisen jäsenvaltion lainsäädännön, jonka mukaan palvelun ottamisella omaan käyttöön tarkoitetaan sitä, että verovelvollinen suorittaa, teettää tai muulla tavalla ottaa palvelun omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön tai muuhun liiketoimintaan kuulumattomaan tarkoitukseen, jos palvelu suoritetaan sellaista vastiketta vastaan, jonka määrä alittaa palvelun suorittamisen kustannukset?"

## IV Asian käsittelyn vaiheet yhteisöjen tuomioistuimessa

16. Euroopan komissio sekä Ruotsin, Tanskan ja Kreikan hallitukset ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia yhteisöjen tuomioistuimen perussäännön 20 artiklan mukaisessa määräajassa.

17. Edellä mainitun toimielimen edustajan lisäksi Ruotsin, Kreikan ja Suomen hallitusten asiamiehet esittivät suullisia huomautuksia 21.10.2004 pidetyssä istunnossa.

## V Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

### A *Alustava huomautus: liiketoimen oikeudellinen arviointi*

18. Regeringsrätteniä ei ilmeisesti kiinnosta yhteisöjen tuomioistuimen mielipide riidanalaisen liiketoimen luonteesta pääasiassa, sillä se on esittänyt saman kysymyksen kahden erilaisen oletuksen perusteella eli sen mukaan, tulkitaanko aterian tarjoaminen Scandicin työntekijöille tavaroiden luovutukseksi vai palvelujen suoritukseksi. Ennakkoratkaisumenettelyyn liittyvän työnjaon mukaan tosiseikkojen oikeudellinen arviointi kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle, jonka on yhteisön oikeuden määräyksiä ja säännöksiä soveltaessaan noudatettava yhteisöjen tuomioistuimen viitoittamia tulkintalinjoja.

19. Kuten komissio kirjallisissa huomautuksissaan toteaa, kuudennen direktiivin yhteydessä "tavaroiden luovutuksen" ja "palvelujen

suorituksen" käsitteet edellyttävät yhdenmukaista selitystä ja näin ollen yhteisöjen tuomioistuimen ennakkoratkaisua. On siis syytä palauttaa mieliin asiaa koskevan oikeuskäytännön pääpiirteet, vaikka ruotsalainen tuomioistuin ei olekaan pyytänyt tätä.

20. Tältä osin yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa Faaborg-Gelting Linien antamassaan tuomiossa,[4] että sen ratkaisemiseksi, onko liiketoimi tavaroiden luovutus vai palvelujen suoritus, on punnittava kaikkia niitä olosuhteita, joissa liiketoimi suoritetaan, jotta saadaan selville tämän toiminnan ominaispiirteet (12 kohta).[5] Se katsoi tämän säännön perusteella Faaborgin (Tanska) ja Geltingin (Saksa) satamien välillä säännöllisesti liikennöivillä autolautoilla suoritetut ravintolaalan liiketoimet palveluksi (15 kohta), koska tähän sopimuslajiin kuuluvilla osatekijöillä oli suurin merkitys, kun taas ruoan toimittaminen muodosti vain murto-osan koko liiketoimesta (13 ja 14 kohta).[6]

21. Ei siis tarvitse jakaa verollista liiketointa osiin, joista olisi erikseen kannettava arvonlisävero. "Palvelukokonaisuuden" periaatteeseen[7] tukeutuen yhteisöjen tuomioistuin keskittyy kokonaisuuteen, jonka se määrittelee joko luovutukseksi tai suoritukseksi vallitsevan osatekijän perusteella. Regeringsrättenin on tätä perustetta noudattaen arvioitava kokonaisvaltaisesti Scandicin työntekijöidensä hyväksi harjoittama toiminta siten, että huomio pysyy hallitsevassa osassa, kun se arvioi toiminnan tavaroiden luovutukseksi tai palvelujen suoritukseksi.

B *Omaan käyttöön ottaminen ja arvonlisävero*

22. Asian ydin piilee siinä, että on selvitettävä, sallitaanko kuudennessa direktiivissä se, että pääasian riidanalainen tilanne luokitellaan kansallisessa lainsäädännössä omaan käyttöön ottamiseksi sillä perusteella, että Scandicin työntekijät maksavat yhtiölle tietyn, joskin omakustannushintaa alemman vastikkeen aterioista.

23. Kuudennen direktiivin kirjain ja henki ja näin ollen myös yhteisön lainsäätäjän tahto kallistuvat tämän mahdollisuuden vastaiseen suuntaan.

4 — Asia C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, tuomio 2.5.1996 (Kok. 1996, s. I-2395).

5 — Se käytti samaa perustetta eli sitä, etta on otettava huomioon liiketoimeen liittyvät yksityiskohdat, asiassa C-68/92, komissio v. Ranska, 17.11.1993 antamassaan tuomiossa (Kok. 1993, s. I-5881), jossa se määritteli tietyt liiketoimet "mainospalveluiksi" (16–19 kohta).

6 — Yhteisöjen tuomioistuin totesi, että valmiiden ruokalajien ja välittömästi nautittaviksi tarkoitettujen juomien tarjoaminen oli tulos eri palveluiden ketjusta, joka muodostui niiden valmistamisesta aina niiden tarjoiluun asiakkaalle valmiina annoksina, ja että siihen sisältyi tarvittavan infrastruktuurin (ravintolatilat, vaatenaulakot, huonekalut, astiat) saattaminen asiakkaan käyttöön. Se epäsi kuitenkin tällaisen luonteen liiketoimilta, jotka koskevat "mukaan otettaviksi tarkoitettujen" valmiiden aterioiden ostoa ja joihin ei liity paikan päällä tapahtuvan ruokailun miellyttävyyden lisäämiseksi tarkoitettuja palveluja asianmukaisessa ympäristössä (asiassa Faaborg-Gelting Linien annetun tuomion 13 ja 14 kohta).

7 — Tämä ilmaus ("Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung") on muunnelma ilmaisusta artikkelissa Haunold, P., "Der Steuergegenstand", *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, Wien, 2001, s. 111.

1. Miksi omaan käyttöön ottamisesta kannetaan veroa?

24. Omaan käyttöön ottamisen rinnastaminen vastikkeelliseen tavaroiden luovutukseen ja palvelujen suoritukseen liittyy neutraliteettiperiaatteeseen, joka on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perustekijä [8] ja jolla pyritään siihen, ettei veron kantaminen vaikuta tuotantoprosesseihin, [9] kohtelemalla kaikkia liiketoimia yhdenvertaisesti niiden hintaa muuttamatta. [10] Mekanismi on yksinkertainen: arvonlisävero rasittaa kulutusta ja välillisesti ilmaisee henkilöiden taloudellista kapasiteettia verottamalla liiketoimia, joita suorittavat elinkeinonharjoittajat tai ammatinharjoittajat, jotka siirtotekniikkaa käyttäen vyöryttävät verorasituksen loppukuluttajalle, ja näin onnistutaan verottamaan "neutraalisti" verovelvollisia, koska vero rasittaa ainoastaan prosessin viimeistä lenkkiä, joka vastaanottaa tavaran tai nauttii palvelusta. [11]

25. Yksi edellä mainitun periaatteen seurauksista johtaa samanlaisten tilanteiden erilaisen kohtelun kieltoon. Tältä osin lopullisiin vastaanottajiin ja kaikkiin olennaisesti samankaltaisessa tilanteessa oleviin on sovellettava samaa verotusjärjestelyä arvonlisäverojärjestelmässä, joten kun elinkeinonharjoittajat tai ammatinharjoittajat toimivat lopullisina hankkijoina tai viimeisinä käyttäjinä, heidät on katsottava sellaisiksi rinnastamalla heidän oikeustoimensa, jotta voidaan "estää verovelvollisen yksityisen kulutuksen vapautuminen" verosta. [12]

26. Tältä osin yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa De Jong antamassaan tuomiossa, jonka juuri mainitsin alaviitteessä 12, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdalla varmistetaan, että verovelvollista, joka ottaa yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran yksityiseen käyttöönsä, ja tavallista kuluttajaa, joka hankkii kyseisen tavaran, kohdellaan yhdenvertaisesti verotuksessa (15 kohta). [13] Asiassa Enkler [14] ja asiassa Fillibeck [15] annetuissa tuomioissa esitettiin samansuuntainen tarkoitus 6 artiklan 2 kohdan a alakohdalle, kun tavaran tällainen käyttö rinnastettiin vastikkeelliseen palvelujen suoritukseen.

8 — Asiassa 50/88, Kühne, 27.6.1989 annetussa tuomiossa (Kok. 1989, s. 1925, 10 kohta) ja asiassa C-193/91, Mohsche, 25.5.1993 annetussa tuomiossa (Kok. 1993, s. I-2615, 9 kohta) edellä mainittua periaatetta luonnehditaan arvonlisäveroon "kuuluvaksi".

9 — Lohse, C., "Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht", *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, Wien, 2001, s. 49.

10 — Tämä seuraus, johon Mochón López, L. ja Jabalera Rodríguez, A. viittaavat johdannossaan kokoomateokseen *El impuesto sobre el valor añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, Editorial Comares, Granada, 2001, s. 14, on neutraliteettiperiaatteen olemassaolon edellytys.

11 — Olen käyttänyt vastaavia ilmauksia 13.1.2004 esittämässäni ratkaisuehdotuksessa asiassa C-68/03, Lipjes, tuomio 27.5.2004 (Kok. 2004, s. I-5879, ratkaisuehdotuksen 33 kohta) ja 25.3.2004 esittämässäni ratkaisuehdotuksessa asiassa C-382/02, Cimber Air, tuomio 16.9.2004 (Kok. 2004, s. I-8379, ratkaisuehdotuksen 38 kohta).

12 — Julkisasiamies Jacobsin 27.2.1992 esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-20/91, De Jong, tuomio 6.5.1992 (Kok. 1992, s. I-2847, ratkaisuehdotuksen 10 kohta).

13 — Sama ajatus tuotiin esille asiassa C-48/97, Bakcsi, 8.3.2001 annetussa tuomiossa (Kok. 2001, s. I-1831, 42 kohta).

14 — Asia C-230/94, Enkler, tuomio 26.9.1996 (Kok. 1996, s. I-4517, 33 kohta).

15 — Asia C-258/95, Fillibeck, tuomio 16.10.1997 (Kok. 1997, s. I-5577, 25 kohta).

27. Tarkoituksena on siis estää se, että verovelvollinen, joka on voinut vähentää yrityksensä liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran oston yhteydessä sitä koskevan arvonlisäveron, välttyisi maksamasta veroa silloin, kun hän "ottaa sen omaan käyttöönsä" (5 artiklan 6 kohta ja 6 artiklan 2 kohdan a alakohta), ja saisi näin ollen verollisen tavaran vastaanottaneeseen tai sitä käyttäneeseen tavalliseen kuluttajaan nähden perusteetonta etua. [16]

28. Neutraliteettiperiaate ja siitä johtuva yhdenvertainen järjestely johtavat samaan ratkaisuun, kun on kyse 6 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitetuista elinkeinonharjoittajan omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön vastikkeettomasti suorittamista palveluista. Jos pyritään siihen, että taloudellisiin toimijoihin kohdistuu keskenään vertailukelpoisissa tilanteissa yhtä suuri verorasitus, elinkeinonharjoittajan, joka ottaa henkilökohtaiseen käyttöönsä liiketoimintaansa kuuluvat palvelut, on arvonlisäverotuksen osalta samassa asemassa kuin yksityinen vastaanottaja, jonka on maksettava niistä: kummatkin ovat prosessin viimeinen lenkki.

29. Verovelvollinen voi siis ottaa (5 artiklan 6 kohta) tai osoittaa (6 artiklan 2 kohdan a alakohta) yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran sen toimintaan kuulumattomiin tarkoituksiin. Jos hän vähentää arvonlisäveron tavaran hankkimishetkellä mutta menettelee sen jälkeen kuin lopullinen kuluttaja eikä maksa veroa, häntä suositaan perusteettomasti verrattuna tavallisiin ostajiin tai käyttäjiin, joiden on maksettava vero. [17] Kun hän suorittaa vastikkeettomasti ja vastaaviin tarkoituksiin ammattiinsa kuuluvan palvelun (6 artiklan 2 kohdan b alakohta) maksamatta siitä minkäänlaista veroa, kyseessä on arvonlisäverosta vapautettu ja etuoikeutettu kulutus, jolloin loukataan neutraliteettiperiaatetta.

30. Ehdotetun tulkinnan ymmärtämisen helpottamiseksi lienee syytä antaa pari esimerkkiä. [18]

31. Autokaupan parissa toimiva elinkeinonharjoittaja osoittaa auton yksityiseen käyttöönsä tai lahjoittaa sen ystävälle. Tämä luovutus on arvonlisäverollinen (1 000 euroa), sillä muuten loppukulutus, jota varten vero on luotu, välttyisi verolta. Jos kyseinen elinkeinonharjoittaja ei kuitenkaan ajoneuvon hankkimishetkellä olisi vähentänyt siitä maksettua arvonlisäveroa, omaan käyttöön ottamista verotettaisiin ja autoon kohdistuisi kaksinkertainen verorasitus (2 000 euroa), jolloin rikottaisiin neutraliteettiperiaatetta; jos sitä vastoin vero olisi vähennetty, kysei-

16 — Ks. tuomiot em. asioissa De Jong (15 kohta), Enkler (33 kohta) ja Bakcsi (42 kohta).

17 — Tämä ajatus on puolestaan taustalla em. asiassa Kühne annetussa tuomiossa, jossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran poistoa ei saa verottaa sen yksityisen käytön perusteella, jos se ei oikeuta arvonlisäveron vähennykseen siksi, että se on hankittu muulta kuin verovelvolliselta (11 kohta). Se käytti vastaavia ilmauksia niin ikään em. asiassa Bakcsi annetussa tuomiossa (44 kohta).

18 — Tukeudun, joskin hieman muunnellen, oletuksiin, jotka on esitetty artikkelissa López Molino, A. M., "Entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetos al IVA", *El impuesto sobre el valor añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, Editorial Comares, Granada, 2001, s. 49–.

nen periaate edellyttäisi veron maksamista, jotta vältetään verollisen liiketoimen verottamatta jättäminen. Tästä syystä kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan ja 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaan omaan käyttöön ottamisen edellytyksenä on ennen veron maksamista tehty vähennys.

32. Arkkitehti puolestaan laatii teknisen suunnitelman rakentaakseen perheelleen yhden perheen asunnon. Tässä tapauksessa "tuotantoketju" alkaa ja päättyy palvelun suorituksen yhteydessä, eikä siinä ole edeltäviä vaiheita, jotka olisivat voineet aiheuttaa arvonlisäveron kantamisen, joten tämän liiketoimen hinnasta ei voida vähentää edeltäviä veroja, joita ei ole maksettu. Säännöksen (6 artiklan 2 kohdan b alakohta) tarkoitus on silti edelleen sama eli "välttää se, että verovelvollinen saa verovapautuksen yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvista kaupallisista palveluista, joista yksityishenkilö olisi joutunut maksamaan arvonlisäveron". [19]

2. Veron peruste omaan käyttöön ottamisessa

33. Veron peruste lasketaan pääsääntöisesti ottamalla huomioon luovuttajan tai suorittajan saama vastike (kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohta). Sitä vastoin omaan käyttöön ottamisessa otetaan huomioon joko näiden tai samanlaisten tavaroiden ostoarvo tai omakustannushinta taikka niiden kustannusten määrä, jotka olisivat aiheutuneet verovelvolliselle palvelun suorituksesta (11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohta).

34. Välivaihtoehtoja ei siis ole. Omaan käyttöön ottamisessa on toinen viitekohta, koska vastaanottajalle ei aiheudu minkäänlaista maksua, jolloin suljetaan pois kaikki muut kuin vastikkeettomat liiketoimet, kuten edellä mainittujen säännösten sanamuodosta voidaan päätellä.

35. Tätä ajatusta kunnioitetaan vastikkeen käsitettä koskevassa yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä, joka pääpiirteissään edellyttää sellaisen luovuttajan (tai palvelun suorittajan) ja hankkijan (tai vastaanottajan) välisen oikeussuhteen olemassaoloa, johon liittyvät velvollisuudet ovat vastavuoroisia siten, että ensimmäisen saama vastike vastaa jälkimmäisen saaman edun todellista arvoa; [20] se muodostaa subjektiivisen parametrin, jossa otetaan huomioon objektiivisiin

19 — Julkisasiamies Jacobs totesi näin asiassa Mohsche esittämässään ratkaisuehdotuksessa (22 kohta).

20 — Tämä vahvistetaan asiassa C-16/93, Tolsma, 3.3.1994 annetussa tuomiossa (Kok. 1994, s. I-743, 14 kohta) ja asiassa C-172/96, First National Bank of Chicago, 14.7.1998 annetussa tuomiossa (Kok. 1998, s. I-4387, 26 kohta).

arvioihin perustuvan vastikkeen asemesta kussakin tapauksessa tosiasiallisesti saatu vastike.[21] Näin ollen se seikka, että taloudellista toimintaa harjoitetaan omakustannushinnan ylittävään tai alittavaan hintaan, on merkityksetön siltä osin, voidaanko toiminta määrittää vastikkeelliseksi.

36. Sitä paitsi, kuten komissio huomauttaa, kuudennessa direktiivissä ja oikeuskäytännössä ei ole mitään sellaista, mikä edellyttäisi veron perusteen määrittämistä verotettavan liiketoimen käyvän arvon mukaan maksetusta vastikkeesta riippumatta. Juuri näin todetaan myös itse 11 artiklassa, jonka mukaan kyseiseen osaan verovelan määrittämisessä eivät sisälly hinnanalennukset, alennukset eivätkä hyvitykset (A kohdan 3 alakohta), ja veron perustetta alennetaan sopimuksen mitätöinnin, peruutuksen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin ja liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta (C kohdan 1 alakohta). Veron peruste päätetään aina saadun suorituksen perusteella;[22] tämäkin sääntö perustuu neutraliteettiperiaatteeseen ja arvonlisäveron luonteeseen välillisenä verona, joka rasittaa kulutuksena ilmenevää taloudellista kapasiteettia, ja tämä edellyttää, että vero määritetään taloudellisen prosessin viimeisessä vaiheessa tosiasiallisesti "lisättävän" arvon mukaan.[23]

37. Kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan ja 6 artiklan 2 kohdan b alakohdan järjestelmään sisältyvät ainoastaan vastikkeettomat liiketoimet; muut liiketoimet, myös omakustannushinnan alittavaan hintaan suoritetut liiketoimet, on katsottava vastikkeellisiksi, jolloin ne kuuluvat 2 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan. Näin ollen kyseiset säännökset eivät salli sellaista kansallista lainsäädäntöä, jossa "tappiollinen myynti" katsotaan omaan käyttöön ottamiseksi.

38. Ruotsin hallitus torjuu tämän tulkinnan ja esittää, ettei hinnaltaan nimellisen liike-

21 — Em. asia Fillibeck, tuomion 13 kohta; asia C-317/94, Elida Gibbs, tuomio 24.10.1996 (Kok. 1996, s. I-5339, 27 kohta) ja asia C-404/99, komissio v. Ranska, tuomio 29.3.2001 (Kok. 2001, s. I-2667, 38 kohta).

22 — Näin todetaan yhteisön vakiintuneessa oikeuskäytännössä. Ks. tältä osin asia C-86/99, Freemans, tuomio 29.5.2001 (Kok. 2001, s. I-4167, 27 kohta) ja siinä mainitut tuomiot.

23 — Vielä yksi esimerkki (käytän tällä kertaa tapausta, jonka Mochón López, L. ja Jabalera Rodríguez, A. esittelevät em. teoksessa, s. 13): elinkeinonharjoittaja B myy käyvältä arvolta (150 euroa) tietyn elinkeinonharjoittajalta A 100 eurolla ostetun tavaran. Arvonlisävero hankkimishetkellä oli 16 euroa (16 prosentin verokanta) ja myyntihetkellä 24 euroa, jonka kuluttaja maksaa. Suoritettava vero on maksettavan ja kannetun veron välinen erotus (24 - 16 = 8 euroa), kun taas lopullinen kuluttaja maksaa kokonaismäärän (24 euroa). Tästä huomataan, että elinkeinonharjoittajan B osalta vero toimii neutraalisti. Todellisuudessa vero aiheutti alun perin kustannuksen (16 euroa), mutta siitemmin se muuttui tuloksi (24 euroa), ja lopulta etu menetettiin, kun sen hyväksi koitunut erotus (8 euroa) maksettiin valtiolle. Näin vero ei vaikuta niiden tavaroiden tai palvelujen hintaan, joihin se kohdistuu, sillä se ei merkitse elinkeino- tai ammattitoiminnan kustannusta eikä tuloa. Jos kuitenkin elinkeinonharjoittaja B syystä tai toisesta myy 90 eurolla 100 eurolla ostetun tavaran, josta hän on maksanut 16 euron veron, arvonlisäveroa ei voida laskea käyvän arvon (150 euroa) mukaan ottamatta huomioon liiketoimen todellista hintaa (90 euroa), sillä vero olisi 24 euroa eikä 14,4 euroa; tuolloin vero ei olisi oikea, vaan neutraalisuus, jonka on oltava ensisijaisessa asemassa tämän välillisen veron järjestelmässä, katoaisi.

toimen ja vastikkeettomasti suoritetun liiketoimen välillä ole minkäänlaista eroa. Sen väite on liian retorinen ja merkityksetön nyt esillä olevassa asiassa, koska ennakkoratkaisupyyntöä koskevan päätöksen mukaan Scandicin työntekijät maksavat ateriasta vastikkeen, jonka määrä ylittää yritykselle aiheutuvat kustannukset, vaikka määrä voikin tulevaisuudessa "jäädä alle" näiden kustannusten, mutta missään kohdassa ei käytetä "nimellisen maksun" käsitettä.

39. Sen kannasta, kuten myös Kreikan ja Suomen hallitusten kannasta, huokuva veropetosten pelko ei oikeuta tätä kantaa; se unohtaa, että yhteisön lainsäätäjä piti mielessään tämän mahdollisuuden, kun se jätti jäsenvaltioille kuudennen direktiivin 27 artiklassa mahdollisuuden tietyissä olosuhteissa poiketa direktiivistä; ja se sivuuttaa sen, ettei lain kiertämisen välttämistä koskevaan perusteltuun etuun saa vedota ehdottomasti siten, että poikkeuksesta (veron perusteen määrittäminen käyvän arvon mukaan vastikkeettomien liiketoimien osalta) tulee pääsääntö ja että verosäännöksen sanamuotoa tulkitaan laajentavasti, sillä analogia sopii huonosti yhteen tätä oikeusjärjestyksen osa-aluetta ohjaavien periaatteiden kanssa, kuten tuonnempana selitetään.

40. Joka tapauksessa Ruotsin hallituksen väittämää ei voida hyväksyä, vaikka sillä pyritään turvaamaan veron neutraalisuus. Sen huomautusten mukaisesti olisi niin, että jos yhtiö tukee henkilöstönsä aterioita toisen ravintola-alan yhtiön välityksellä, se siirtää sille avustusta vastaavan määrän täydentäen sitä henkilöstön maksamalla summalla. Kyseinen panos liittyisi suoraan hintaan ja sisältyisi kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaan veron perusteeseen. Sen mielestä työnantajaa, joka osallistuu aterioiden tarjoamiseen työntekijöille myös omien palvelujensa kautta, olisi kohdeltava yhdenvertaisesti, mutta tämä ei ole mahdollista silloin, kun työnantaja maksaa verona ainoastaan työntekijöiden maksaman vastikkeen.

41. Ruotsin hallitus antaa "tuen" käsitteelle ulottuvuuden, jollaista sillä ei kuulu olla, sillä käsitettä käytetään kuudennessa direktiivissä edistämistoimen teknis-oikeudellisessa merkityksessä, jotta viranomaiset voisivat vauhdittaa tiettyä toimialaa antamalla yksityisille taloudellisia etuja. Tästä syystä yhteisöjen tuomioistuin edellyttää, että tuen myöntäjänä on hallintoviranomainen; tähän edellytykseen sisältyy epäsuorasti kolmen toimijan olemassaolo oikeussuhteessa: nämä toimijat ovat tuen myöntävä viranomainen, tuen saava elinkeinonharjoittaja ja lopullinen kuluttaja.[24] Toisin sanoen kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan "on tulkittava käsittävän yksin-

24 — Asia C-184/00, Office des Produits Wallons, tuomio 22.11.2001 (Kok. 2001, s. I-9115, 10 kohta). Sama ajatus esitetään asiassa C-381/01, komissio v. Italia 15.7.2004 annetussa tuomiossa (Kok. 2004, s. I-6845, 32 kohta) ja asiassa C-144/02, komissio v. Saksa, 15.7.2004 annetussa tuomiossa (Kok. 2004, s. I-6985, 31 kohta).

omaan kolmannen myyjälle tai palvelunsuorittajalle maksamat tuet, jotka ovat kokonaan tai osittain vastiketta tavaratoimituksesta tai palvelusuorituksesta". [25]

välttämättömänä täydennyksenä on verosäännösten analogista tulkintaa velallisen vahingoksi koskeva kielto, jonka nojalla yleensä verosäännöksiä soveltavat ja erityisesti tuomioistuimet eivät saa mennä laissa vahvistettua tahtoa pitemmälle ja kantaa veroja muista kuin siinä tarkoitetuista liiketoimista. Kun Ruotsin hallitus ehdottaa kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitetun tuen käsitteen laajentamista, se tukeutuu kyseiseen tulkintatekniikkaan, mutta verosäännösten objektiivisen soveltamisalan tällainen laajentaminen on nimenomaisesti kielletty tiettyjen jäsenvaltioiden oikeusjärjestelmissä. [27]

42. Itse asiassa Ruotsin hallitus sivuuttaa laillisuusperiaatteen aineellisen soveltamisalan vero-oikeudessa; sillä, kuten rikosoikeudessa vapauden osalta, tavoitellaan sitä, että lainsäätäjä, jolle suvereniteetti on uskottu, voi ainoana viranomaisena rajoittaa kansalaisten omaisuutta. [26] Kyseisen periaatteen

25 — Em. asiassa Office des Produits Wallons annetun tuomion tuomiolauselma.

26 — Laillisuusperiaate muovautui "rikosoikeuden" ja "vero-oikeuden" aloilla varhaiskeskiajalla hallitsijan valtaoikeuksien rajaksi. Espanjassa yhteisöt ja erilaiset kaupungit saattoivat alistaa kruunulle suoritettavia maksuja koskevan äänestyksen ja tiettyjen tekojen rankaisemisen edustuksellisten yleiskokousten ("cortes") hyväksyntään. "Sopimuksellisuuden" kehittyminen monarkian ja "poliittisen yhteisön" välillä, mikä vakiinnutti poliittisen säätyrakenteen ja esti kuninkaanvallan rajattoman kasvun, on yhteinen piirre keskiajan Espanjan kuningaskuntien muotoutumisessa, vaikka siinä olikin merkittäviä eroavuuksia ja vivahteita. Aragoniassa ja Navarrassa Cortes sai lainsäädännön ja valtion varojen valvontavaltuuksia 1200-luvun lopun ja 1300-luvun puolivälin välisenä aikana (ks. Ladero Quesada. M. A., "España: reinos y señoríos medievales", España. *Reflexiones sobre el ser de España*, Real Academia de la Historia, 2. painos, Madrid, 1998, s. 95–129). Kastiliassa tällä elimellä, jonka kukoistuskausi ajoittui 1300- ja 1400-luvuille, ei ollut yhtä näkyvää roolia, ja vaikka sillä olikin eturivin asema poliittisessa elämässä, sen toimivaltuudet olivat suppeammat (Valdeón, J., "Los reinos cristianos a fines de la Edad Media", *Historia de España*, Editorial Historia 16, Madrid, 1986, s. 391–455, erityisesti s. 414–423).

27 — Yhtenä esimerkkinä on Espanjan Ley General Tributarian (yleinen verolaki nro 58/2003; Boletín Oficial del Estado, 18.12.2003) 14 §, jossa ei sallita analogiaa verollisen liiketoimen kattavuuden laajentamiseksi sen täsmällistä sanamuotoa pitemmälle. Saksassa Bundesfinanzhof (liittovallon ylin verotuomioistuin) on useaan otteeseen torjunut kyseisen tulkinta- ja soveltamisperusteen käytön verovelvollisen vahingoksi (*Bundessteuerblatt* II 1972, 455, 457; *Bundessteuerblatt* II 1976, 246, 248; *Bundessteuerblatt* II 1977, 283, 287; *Bundessteuerblatt* II 1978, 346; *Bundesteuerblatt* II 1979, 347; *Bundessteuerblatt* II 1982, 618). Belgian oikeuskäytännössä tuomitaan ilmeisen yksiselitteisesti verosäännösten analoginen tulkinta ja viitataan Cour de cassationin 13.4.1978 antamaan tuomioon (asia État belge, Ministre des Finances, v. Bodson Fr., A. ja M., Pasicrisie belge 1978, 910). Tämänsuuntaisia näkemyksiä esittävät esimerkiksi Tiberghien, A. jne., *Manuel de droit fiscal 2000*, Editions Larcier, 21. painos, Bruxelles, 2000, s. 68 ja 69, sekä Dassesse, M. ja Minne, P., *Droit fiscal, principes généraux et impôts sur les revenus*, Bruylant, 5. painos, Bruxelles, 2001, s. 58 ja 59. Ranskassa, jossa oikeustieteelliset mielipiteet ovat jakautuneet, tilanne ei ole yhtä selkeä (ks. Marchesson, P., *L'interpretation des textes fiscaux*, Economica, Paris, 1980, s. 197–234; Philip, L., *Dictionnaire encyclopédique des finances publiques*, Economica, Paris, 1991, II nide, s. 971 ja 972; Trotabas, L. ja Cotteret, J. M., *Droit Fiscal*, Editions Dalloz, 8. painos, Paris, 1996, s. 272 ja 273; Donet, F., *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, L. G. D. J., Paris, 1997, s. 157–164; sekä Bouvier, M., *Introduction au droit fiscal général et la théorie de l'impôt*, L. G. D. J., 5. painos, Paris, 2003, s. 42–47), mutta Cour de cassation on joissakin yhteyksissä todennut, ettei analoginen tulkinta ole sallittu verotuksen alalla (tuomio 25.10.1975, Bull. III nro 309, 234).

## VI Ratkaisuehdotus

43. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Regeringsrättenin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — annetun kuudennen direktiivin 2 artiklaa, 5 artiklan 6 kohtaa ja 6 artiklan 2 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että kyseiset säännökset estävät sellaisen kansallisen lainsäädännön, jossa omaan käyttöön ottamisella tarkoitetaan sellaisia muita kuin vastikkeettomia liiketoimia, joilla on jokin hinta, vaikka sen määrä alittaisikin luovutettujen tai samanlaisten tavaroiden ostohinnan taikka niiden omakustannushinnan.