UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

23 päivänä huhtikuuta 2015 *

Ennakkoratkaisupyyntö — Verotus — Kuudes arvonlisäverodirektiivi — 11 artiklan A kohta — Vastikkeelliseen luovutukseen rinnastettava tavaroiden käyttöönotto — Rakennuksen ottaminen käyttöön arvonlisäverosta vapautetun toiminnan tarkoituksiin — Veron peruste kyseisessä käyttöönotossa — Rakennusvaiheessa maksetut väliaikaiset korot

Asiassa C-16/14,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka hof van beroep te Gent (Belgia) on esittänyt 7.1.2014 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 16.1.2014, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Property Development Company NV

vastaan

Belgian valtio,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Ilešič (esittelevä tuomari) sekä tuomarit A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas ja C. G. Fernlund,

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Property Development Company NV, edustajinaan advocaat M. Vanden Broeck ja advocaat S. Geluyckens,

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

— Kreikan hallitus, asiamiehinään K. Paraskevopoulou ja M. Skorila,

— Suomen hallitus, asiamiehenään S. Hartikainen,

— Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja G. Wils,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 11 artiklan A kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Property Development Company NV (jäljempänä Prodeco) ja Belgian valtio ja jossa on kyseessä arvonlisävero, joka kannetaan sillä perusteella, että rakennus on otettu käyttöön vuokraustoimintaan.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Kuudes direktiivi on kumottu ja korvattu 1.1.2007 alkaen yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1). Käsiteltävässä tapauksessa on kuitenkin sovellettava edelleen kuudetta direktiiviä pääasiassa kyseessä olevien tosiseikkojen tapahtumahetken vuoksi.

4 Kuudennen direktiivin 2 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

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

2. tavaroiden maahantuonnista.”

5 Kyseisen direktiivin 4 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”1. ’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa – –

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta – –. Taloudellisena toimintana on pidettävä myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.

– –”

6 Kuudennen direktiivin V osaston otsikkona oli ”Verolliset liiketoimet”, ja siihen kuuluivat direktiivin 5 artikla otsikolla ”Tavaroiden luovutukset”, 6 artikla otsikolla ”Palvelujen suoritus” ja 7 artikla otsikolla ”Maahantuonti”.

7 Kuudennen direktiivin 5 artiklassa säädettiin seuraavaa:

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

– –

6. Vastikkeelliseen luovutukseen on rinnastettava yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön, tavaran vastikkeeton luovutus taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavara tai sen ainesosat oikeutt[ivat] arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen. Tällä ei kuitenkaan tarkoiteta tavaroiden ottamista yrityksen tarpeisiin vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten.

7. Jäsenvaltiot voivat rinnastaa vastikkeelliseen luovutukseen:

a) yrityksen tuottamien, rakentamien, louhimien, jalostamien, ostamien tai maahantuomien tavaroiden ottamisen verovelvollisen yrityksen tarpeiden mukaiseen käyttöön, jos tällaisten tavaroiden hankkiminen toiselta verovelvolliselta ei olisi oikeuttanut arvonlisäveron täyteen vähennykseen;

b) tavaroiden ottamisen käyttöön verovelvollisen toimesta verottoman liiketoiminnan tarkoituksiin, jos näiden tavaroiden hankkiminen tai a kohdan mukainen käyttöönotto oikeuttivat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen;

– –”

8 Kyseisen direktiivin 11 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”A. Maan alueella

1. Veron perusteen on oltava:

a) muiden kuin b, c ja d kohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen – –

b) edellä 5 artiklan 6 ja 7 kohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta näiden tai samanlaisten tavaroiden ostohinta, taikka ostohinnan puuttuessa näiden liiketoimien suoritushetkellä määrätty omakustannushinta;

– –

2. Veron perusteeseen on sisällytettävä:

a) verot, tullit ja maksut, lukuun ottamatta itse arvonlisäveroa;

b) sivukustannukset, kuten luovuttajan ostajalta tai vastaanottajalta veloittamat provisio-, pakkaus-, kuljetus- ja vakuutuskustannukset. Jäsenvaltiot voivat pitää sivukustannuksina erilliseen sopimukseen perustuvia kustannuksia.

– –”

9 Direktiivin 2006/112 18, 73 ja 74 artikla vastaavat kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohtaa, 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohtaa.

Belgian oikeus

10 Arvonlisäverosta 3.7.1969 annetun lain (wetboek van de belasting over de toegevoedge waarde; Belgisch Staatsblad 17.7.1969, s. 7046), sellaisena kuin sitä sovellettiin pääasiassa (jäljempänä arvonlisäverolaki), 12 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Vastikkeelliseen luovutukseen on rinnastettava:

– –

3° se, että verovelvollinen ottaa käyttöön käyttöomaisuushyödykkeenä tavaroita, jotka se on rakentanut, rakennuttanut, valmistanut, valmistuttanut, hankkinut tai tuonut maahan muuhun tarkoitukseen kuin käyttöomaisuushyödykkeeksi tai joiden osalta verovelvolliselle on arvonlisäveron soveltamisen vuoksi syntynyt, luovutettu tai siirretty esineoikeuksia – – , jos kyseiset tavarat tai ne muodostavat osat oikeuttivat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen;

– –”

11 Belgian lainsäätäjä halusi kyseisellä 12 §:n 1 momentin 3 kohdalla käyttää kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a ja b alakohdassa tarjottua mahdollisuutta.

12 Arvonlisäverolain 26 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron perusteena on kaikki se, minkä tavaroiden luovuttaja tai palvelujen suorittaja saa tai mikä hänen on saatava vastikkeena siltä, jolle tavarat luovutetaan tai palvelu suoritetaan, tai kolmannelta, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.

Veron perusteeseen luetaan muun muassa summat, jotka tavaroiden luovuttaja tai palvelujen suorittaja laskuttaa tavaroiden tai palvelujen vastaanottajalta välitys-, vakuutus- ja kuljetuskuluina, riippumatta siitä, tehdäänkö tämä erillisellä veloitusasiakirjalla tai erillisen sopimuksen perusteella.

Myös verot, tullit ja maksut on luettava mukaan veron perusteeseen.”

13 Saman lain 33 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Veron perusteen on oltava:

1° edellä – – 12 §:ssä tarkoitettujen liiketoimien osalta näiden tai samanlaisten tavaroiden ostohinta taikka ostohinnan puuttuessa omakustannushinta kyseisten liiketoimien suoritushetkellä, siten että huomioon otetaan tarvittaessa 26 §:n 2 ja 3 momentti – –

– –”

14 Yritysten vuotuisesta tilinpäätöksestä 8.10.1976 annetun kuninkaan asetuksen (Belgisch Staatsblad 19.10.1976, s. 13460) 22 bis §:n 1 momentissa ja yhtiölain täytäntöönpanosta 30.1.2001 annetun kuninkaan asetuksen (Belgisch Staatsblad 6.2.2001, s. 3008) 38 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Aineettomien ja aineellisten pysyvien vastaavien hankinta-arvoon voidaan sisällyttää niiden rahoittamiseen käytetyn lainatun pääoman korko, kuitenkin vain siltä osin kuin se koskee ajanjaksoa, jolloin tällainen pysyvä vastaava ei vielä ole käyttökunnossa.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

15 Prodeco rakennutti vuosina 1991–1994 toimistorakennuksen, joka oli tarkoitus myydä. Se kirjasi tästä syystä kyseisen rakennuksen vaihto-omaisuuteensa. Prodeco aktivoi kyseisen vaihto-omaisuuden arvostamisen yhteydessä väliaikaiset korot vahvistamiensa arvostussääntöjen mukaisesti.

16 Nämä väliaikaiset korot olivat korkoja, joiden määrä vastasi kyseisen rakennuksen rakentamista varten otetun lainan korkoprosenttia ja jotka maksettiin rakentamisen aikana vapautetuista lainamääristä.

17 Prodeco vähensi rakennuksen rakentamiseen liittyvistä tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista maksamansa arvonlisäveron.

18 Kyseisen rakennuksen myyntiä odotettaessa Prodeco antoi vuonna 1995 ja sitä seuraavina vuosina rakennuksen osia vuokralle, ja rakennus myytiin lopulta vuonna 2000. Prodeco ei soveltanut veroilmoituksissaan tämän taloudellisen toiminnan osalta arvonlisäverolain 12 §:n 1 momentin 3 kohtaa, minkä todettiin Belgian veroviranomaisen vuonna 1998 suorittamassa tarkastuksessa olevan tämän säännöksen vastaista.

19 Prodeco maksoi Belgian veroviranomaisen vaatiman arvonlisäveron määrästä osan eli 1 178 489 euroa, joka vastasi rakennuksen rakentamiseen liittyvien laskujen perusteella aikaisemmin vähennetyn arvonlisäveron kokonaismäärää.

20 Se kieltäytyi kuitenkin maksamasta Belgian veroviranomaisen vaatiman arvonlisäveron jäljelle jäävää osaa eli 554 416,67:ää euroa. Tämä määrä oli laskettu niiden korkojen perusteella, jotka Prodeco maksoi rakennuksen rakentamisen rahoittamisen mahdollistaneen lainan yhteydessä.

21 Prodecolle annettiin vuonna 2004 tiedoksi maksuunpanopäätös, joka koski viimeksi mainittua arvonlisäveron määrää. Se riitautti tämän maksuunpanopäätöksen rechtbank van eerste aanleg te Antwerpenissa (Antwerpenin ensimmäisen asteen tuomioistuin), joka hylkäsi tämän kanteen 9.5.2008 antamallaan ratkaisulla.

22 Prodeco haki tähän ratkaisuun muutosta hof van beroep te Antwerpenilta (Antwerpenin muutoksenhakutuomioistuin). Kyseinen tuomioistuin katsoi 16.2.2010 antamassaan ratkaisussa, että muutoksenhaku oli perusteltu väliaikaisten korkojen osalta, sillä ne eivät kyseisen tuomioistuimen mukaan kuulu veron perusteeseen tapauksissa, joihin sovelletaan arvonlisäverolain 12 §:n 1 momentin 3 kohtaa.

23 Belgian veroviranomainen teki kyseisestä ratkaisusta kassaatiovalituksen. Hof van Cassatie (kassaatiotuomioistuin) kumosi 19.1.2012 päivätyllä ratkaisullaan mainitun ratkaisun väliaikaisia korkoja koskevilta osin ja palautti asian hof van beroep te Gentille (Gentin muutoksenhakutuomioistuin).

24 Hof van beroep te Gent toteaa, että Hof van Cassatie tukeutui ratkaisussaan, jonka mukaan väliaikaiset korot on otettava mukaan veron perusteeseen, tuomioon Muys’ en De Winter’s Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855). Tuossa tuomiossa todettiin, että jos tavaroiden

luovuttaja tai palvelujen suorittaja myöntää asiakkaalleen luovutukseen saakka lykkäystä hinnan maksamisesta korkojen maksua vastaan, nämä korot ovat osa kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan 1 alakohdassa tarkoitettua tavaroiden luovutuksista tai palvelujen suorituksista saatua vastiketta.

25 Hof van beroep te Gent katsoo, että vaikka Hof van Cassatie on antanut selkeän ratkaisun, asiassa on yhä epäselvyyttä siitä, onko väliaikaiset korot otettava huomioon.

26 Hof van beroep te Gentin mukaan tuomio Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855), joka koskee kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan tulkintaa, ei ole välttämättä merkityksellinen pääasian kaltaisessa tapauksessa. Sen mukaan väliaikaisten korkojen olisi pikemminkin katsottava olevan osa ”omakustannushintaa”, joka on yksi kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa mainituista viitearvoista, tai ne olisi luokiteltava saman 11 artiklan A kohdan 2 alakohdassa tarkoitetuiksi sivukustannuksiksi.

27 Hof van beroep te Gent katsoo, että yhtiömuodoltaan tietynlaisten yhtiöiden tilinpäätöksistä perustamissopimuksen 54 artiklan 3 kohdan g alakohdan nojalla 25.7.1978 annetun neljännen neuvoston direktiivin 78/660/ETY (EYVL L 222, s. 11) 35 artiklan 4 kohta tukee tätä toteamusta. Kyseisessä säännöksessä, joka on saatettu osaksi Belgian oikeutta yritysten vuotuisista tilinpäätöksistä 8.10.1976 annetun kuninkaan asetuksen 22 bis §:n 1 momentilla, säädettiin, että ”käyttöomaisuuden valmistuksen rahoittamiseksi lainatun pääoman korot voidaan sisällyttää tuotantokustannuksiin siltä osin kuin ne kohdistuvat asianomaiseen tuotantojaksoon”.

28 Hof van beroep te Gent katsoo lisäksi, että nyt käsiteltävässä asiassa olisi otettava huomioon myös verotuksen neutraalisuuden periaate. Se kiinnittää tässä yhteydessä huomiota siihen, että väliaikaiset korot eivät ole arvonlisäverollisia eikä niistä näin ollen, toisin kuin rakennuksen rakentamiseen liittyvistä tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, ole voitu vähentää arvonlisäveroa.

29 Näissä olosuhteissa hof van beroep te Gent päätti lykätä ratkaisun antamista ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Sisältyvätkö väliaikaiset korot, jotka voidaan – – neljännen direktiivin [78/660] 35 artiklan 4 kohdan mukaan sisällyttää tuotantokustannuksiin siltä osin kuin ne kohdistuvat asianomaiseen tuotantojaksoon, – – kuudennen direktiivin – – 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetun omaan käyttöön ottamisen yhteydessä sovellettavan veron perusteeseen, erityisesti kyseisen kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuun omakustannushintaan ja/tai kyseisen kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 2 alakohdassa tarkoitettuihin sivukustannuksiin?”

30 Unionin tuomioistuimen kirjaamo osoitti 8.10.2014 päivätyllä kirjeellä ennakkoratkaisupyynnön esittäneelle kansalliselle tuomioistuimelle selvennyspyynnön, joka koski erityisesti sitä, muodostaako pääasiassa kyseessä oleva verollinen liiketoimi kansallisen tuomioistuimen arvioinnin mukaan kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetun tilanteen vai pikemminkin jonkin saman artiklan 7 kohdassa tarkoitetuista tilanteista. Lisäksi kansallista tuomioistuinta pyydettiin selvittämään, onko pääasiassa merkityksellisenä viitearvona pidettävä omakustannushintaa vai pikemminkin samanlaisten tavaroiden ostohintaa.

31 Kansallinen tuomioistuin täsmensi unionin tuomioistuimeen 11.2.2015 saapuneessa vastauksessaan, että se, että Prodeco käyttää kyseistä rakennusta arvonlisäverosta vapautettuun taloudelliseen toimintaan, jossa kyseinen rakennus annetaan vuokralle, on kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan b alakohdassa tarkoitettu tilanne ja että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdassa mainittujen viitearvojen osalta pääasian ratkaisun kannalta merkitystä on kyseisen 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitetulla samanlaisten tavaroiden ostohinnalla.

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

32 Kun otetaan huomioon kansallisen tuomioistuimen unionin tuomioistuimen esittämään selvennyspyyntöön antama vastaus, on katsottava, että esitetyllä kysymyksellä pyritään selvittämään, onko kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohtaa tulkittava siten, että laskettaessa pääasian kaltaisessa tapauksessa arvonlisäveroa, joka kannetaan verovelvollisen rakennuttaman rakennuksen kyseisen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan b alakohdassa tarkoitetusta käyttöönotosta, veron perusteeseen on sisällytettävä rakennusvaiheessa maksetut väliaikaiset korot.

33 Heti aluksi on todettava, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa ilmaistu sääntö, jonka mukaan veron perusteen on oltava kyseisen direktiivin 5 artiklan 6 ja 7 kohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta ”näiden tai samanlaisten tavaroiden ostohinta taikka ostohinnan puuttuessa näiden liiketoimien suoritushetkellä määrätty omakustannushinta”, poikkeaa kyseisen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa ilmaistusta yleisestä säännöstä, jonka mukaan veron perusteen on oltava arvonlisäverollisten liiketoimien osalta ”kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen” (ks. analogisesti direktiivin 2006/112 73 ja 74 artiklan osalta tuomio Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, 31 kohta).

34 Kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 ja 7 kohdassa tarkoitettuja liiketoimia ovat näet muun muassa tavaran ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön tai, kuten nyt käsiteltävässä tapauksessa, tavaroiden ottaminen käyttöön arvonlisäverosta vapautetun liiketoiminnan tarkoituksiin. Kaikissa näissä tapauksissa, jotka rinnastetaan vastikkeellisiin luovutuksiin, kyseinen verovelvollinen ei ole saanut ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta mitään todellista vastiketta, joka voisi toimia veron perusteena arvonlisäveroa laskettaessa, sillä seurauksella, että kyseisen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa ilmaistua yleistä sääntöä ei voida soveltaa (ks. vastaavasti tuomio Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, EU:C:2011:381, 26 ja 27 kohta).

35 Tämän jälkeen on todettava, että tapauksessa, jossa verovelvollinen on ostanut tavaroita, jotka otetaan käyttöön kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 ja 7 kohdassa tarkoitetulla tavalla, arvonlisäveron, jota kannetaan tästä käyttöönotosta, perusteena on kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan mukaan näiden tavaroiden ostohinta. Tässä yhteydessä tavaroiden ostohinnalla on ymmärrettävä tarkoitettavan tavaroiden jäännösarvoa niiden käyttöönottamishetkellä (tuomio Fischer ja Brandenstein, C-322/99 ja C-323/99, EU:C:2001:280, 80 kohta sekä tuomio Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, 32 kohta).

36 Samassa säännöksessä mainitun ”samanlaisten tavaroiden ostohintaa” koskevan edellytyksen osalta nyt annettavan tuomion edellisessä kohdassa tehdystä tulkinnasta seuraa, että tämän edellytyksen avulla on mahdollista määrittää veron peruste kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 ja 7 kohdassa tarkoitetulle käyttöönotolle tapauksessa, jossa verovelvollinen ei ole hankkinut käyttöön otettuja tavaroita ostamalla ne.

37 Lisäksi kyseisestä 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdasta seuraa kiistatta, että veron peruste muodostuu omakustannushinnasta vain näiden tai samanlaisten tavaroiden ostohinnan puuttuessa.

38 Näin ollen pääasiassa, jossa on kyseessä kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan b alakohdassa tarkoitettu käyttöönotto, jonka kohteena on rakennus, jota verovelvollinen ei ole ostanut vaan jonka se on rakennuttanut, ja jolle on tyypillistä se, että markkinoilla on samanlaisia tavaroita, on täysin yhteensopivaa kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan kanssa, että kansallinen tuomioistuin on todennut tästä käyttöönotosta kannettavan arvonlisäveron perusteen muodostuvan samanlaisten rakennusten ostohinnasta niiden käyttöönottohetkellä.

39 Laskettaessa arvonlisäveroa tämän veron perusteen perusteella on niin, että tavaroiden, joiden ostohinta otetaan huomioon, on oltava rakennuksia, jotka vastaavat kyseistä rakennusta sijainniltaan, kooltaan ja muilta olennaisilta ominaispiirteiltään (ks. analogisesti tuomio Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, 30 kohta).

40 Sitä vastoin merkitystä ei ole sillä, sisältyykö samanlaisten rakennusten ostohintaan väliaikaisia korkoja, jotka on mahdollisesti maksettu kyseisten rakennusten rakennusvaiheessa. On näet niin, että toisin kuin omakustannushintaa koskevan edellytyksen osalta, joka on kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan nojalla veron peruste ostohinnan puuttuessa, veroviranomainen voi samanlaisten tavaroiden ostohintaa koskevan edellytyksen avulla perustaa laskelmansa kyseisen tyyppisten tavaroiden markkinahintoihin kyseisen rakennuksen käyttöönottohetkellä ilman, että sen on tutkittava yksityiskohtaisesti, minkä arvoon liittyvien seikkojen perusteella nämä hinnat muodostuivat.

41 Samasta syystä verovelvollisen kyseisen rakennuksen rakennusvaiheessa itse maksamat tosiasialliset väliaikaiset korot ovat pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tapauksessa merkityksettömiä veron perusteen määrittämisen kannalta.

42 Lopuksi on muistutettava, että missään tapauksessa ei voida katsoa, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuun veron perusteeseen voisi sisältyä sellainen arvoon liittyvä seikka, josta verovelvollinen on jo maksanut arvonlisäveron voimatta vähentää sitä tämän jälkeen. Kansallisen tuomioistuimen asiana on tehdä tarvittavat tarkistukset tältä osin (tuomio Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, 31–33 kohta ja tuomio Gemeente 's-Hertogenbosch, C-92/13, EU:C:2014:2188, 35 kohta).

43 Kaiken edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tapauksessa laskettaessa arvonlisäveroa, joka kannetaan verovelvollisen rakennuttaman rakennuksen kyseisen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan b alakohdassa tarkoitetusta käyttöönotosta, veron peruste muodostuu sellaisten rakennusten, jotka vastaavat kyseistä rakennusta sijainniltaan, kooltaan ja muilta olennaisilta ominaispiirteiltään, ostohinnasta käyttöönottohetkellä. Tässä yhteydessä merkitystä ei ole sillä, muodostuuko osa tästä ostohinnasta väliaikaisista koroista.

Oikeudenkäyntikulut

44 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tapauksessa laskettaessa arvonlisäveroa, joka kannetaan verovelvollisen rakennuttaman rakennuksen kyseisen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan b alakohdassa tarkoitetusta käyttöönotosta, veron peruste muodostuu sellaisten rakennusten, jotka vastaavat kyseistä rakennusta sijainniltaan, kooltaan ja muilta olennaisilta ominaispiirteiltään, ostohinnasta käyttöönottohetkellä. Tässä yhteydessä merkitystä ei ole sillä, muodostuuko osa tästä ostohinnasta väliaikaisista koroista.

Allekirjoitukset