UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

18 päivänä heinäkuuta 2013*

Ennakkoratkaisupyyntö — Kuudes arvonlisäverodirektiivi — 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohta ja 13 artiklan B kohdan b alakohta — Vähennysoikeus — Investointitavarat, jotka kuuluvat oikeushenkilöille ja jotka on luovutettu osittain oikeushenkilöiden johtajien yksityiseen käyttöön — Tilanne, jossa vuokraa ei makseta rahana vaan se otetaan huomioon luontoisetuna tuloverotuksessa

Yhdistetyissä asioissa C-210/11 ja C-211/11,

joissa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvista ennakkoratkaisupyynnöistä, jotka Cour de cassation (Belgia) on esittänyt 7.4.2011 tekemillään päätöksillä, jotka ovat saapuneet unionin tuomioistuimeen 9.5.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asioissa

Belgian valtio

vastaan

Medicom SPRL (C-210/11) ja

Maison Patrice Alard SPRL (C-211/11),

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

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

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

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

— Unkarin hallitus, asiamiehinään K. Szíjjártó, M. Fehér ja G. Koós,

— Euroopan komissio, asiamiehinään C. Soulay ja W. Roels,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

on antanut seuraavan

tuomion

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

2 Nämä pyynnöt on esitetty asioissa, joissa asianosaisina ovat Belgian valtio sekä Medicom SPRL (jäljempänä Medicom) (asia C-210/11) ja Maison Patrice Alard SPRL (jäljempänä MPA) (asia C-211/11), jotka ovat molemmat Belgian oikeuden mukaan perustettuja yhtiöitä, ja jotka koskevat sellaisten kiinteistöjen hankintaan sisältyvän arvonlisäveron vähennystä, joita käytetään osaksi kyseisten yhtiöiden johtajien yksityisiin tarkoituksiin.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa 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] oikeutta[neet] arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen;

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

4 Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Veron perusteena on

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, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet;

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

c) edellä 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta verovelvolliselle palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrä;

– –”

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

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

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

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

_ _”

Belgian oikeus

7 Belgian arvonlisäverolain (code de la taxe sur la valeur ajoutée), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasioissa kyseessä olevissa asioissa (jäljempänä arvonlisäverolaki), 19 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

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

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

9 Arvonlisäverotuksessa sovellettavista vähennyksistä 10.12.1969 annetun kuninkaan päätöksen nro 3 (Moniteur belge 12.12.1969, s. 9) 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Verovelvollinen voi vähentää tämän päätöksen 2 ja 4 §:n edellytysten mukaisesti veron, joka sisältyy sellaisten tavaroiden ja palveluiden hintaan, jotka verovelvollisella on tarkoitus käyttää arvonlisäverolain 45 §:n 1 momentin 1–5 kohdassa tarkoitettuihin liiketoimiin, jollei lain 45 §:n 1 bis, 2 ja 3 momentista muuta johdu.

Mikäli verovelvollinen suorittaa liiketoimintansa yhteydessä muita liiketoimia, jotka eivät oikeuta vähennykseen, verovelvollisen on noudatettava vähennysten määrittämiseksi arvonlisäverolain 46 ja 48 §:n sekä tämän päätöksen 12–21 §:n säännöksiä.

2. Verot, jotka sisältyvät sellaisten tavaroiden ja palveluiden hintaan, jotka verovelvollisen on tarkoitus käyttää yksityisiin tarkoituksiin tai liiketoimintaansa kuulumattomiin tarkoituksiin, eivät missään tapauksessa ole vähennyskelpoisia.

Mikäli tavara tai palvelu on tarkoitettu käytettäväksi osittain tällaisiin tarkoituksiin, vähennysoikeutta ei ole tältä osin. Verovelvollinen määrittää tällaisen käytön osuuden viranomaisen valvonnassa.”

Pääasiat ja ennakkoratkaisukysymykset

Asia C-210/11

10 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy asiassa C-210/11 ilmi, että Medicom on yhtiö, joka on oikeussubjekti ja arvonlisäverovelvollinen tutkimus-, organisointi- ja neuvontatoiminnasta, joka koskee lääkeyhtiöille tarkoitettujen lääketieteellisten kertomusten konekirjoitusta, kääntämistä ja kustannusta, sekä hevoshoitolatoiminnasta. Kyseinen yhtiö rakennutti rakennuksen, jossa se harjoittaa toimintaansa ja

jossa myös yhtiön johtajat perheineen asuvat maksamatta vuokraa. Medicom vähensi arvonlisäveroilmoituksissaan kyseisen rakennuksen rakentamiskustannuksiin sisältyvän arvonlisäveron kokonaisuudessaan.

11 Toimivaltainen veroviranomainen totesi 3.9.2007 päivätyssä pöytäkirjassaan, että kyseistä rakennusta käytettiin 50-prosenttisesti Medicomin johtajien yksityisiin tarkoituksiin ja että heiltä ”perittiin luontoisetu” rakennuksen käytöstä. Koska veroviranomainen katsoi, että kyseisen rakennuksen rakentamiseen liittyvästä arvonlisäverosta voitiin vähentää ainoastaan puolet, se osoitti Medicomille maksuunpanopäätöksen sen arvonlisäveron maksamiseksi, joka oli perusteettomasti vähennetty vuoden 1997 toisen vuosineljänneksen arvonlisäveroilmoituksessa.

12 Medicomin johtajat myönsivät tämän jälkeen, että he olivat käyttäneet verovuosina 1997 ja 1998 kahta kolmasosaa kyseessä olevasta rakennuksesta yksityisiin tarkoituksiin. Toimivaltainen veroviranomainen hylkäsi tämän johdosta 16.11.2000 vuoden 1996 arvonlisäveron vähennystä koskevan vaatimuksen ja osoitti 15.1.2001 Medicomille uuden maksuunpanopäätöksen.

13 Medicomin kyseisistä maksuunpanopäätöksistä nostamat kanteet hylättiin ensimmäisessä oikeusasteessa, minkä jälkeen Medicom saattoi asian cour d’appel de Liègen käsiteltäväksi. Kyseinen tuomioistuin kumosi 24.3.2006 antamallaan tuomiolla riidanalaiset maksuunpanopäätökset soveltaen asiassa C-269/00, Seeling, 8.5.2003 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-4101) kuudennelle direktiiville annettua tulkintaa sen käsiteltäväksi saatettuun asiaan.

Asia C-211/11

14 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy asiassa C-211/11 ilmi, että MPA on yhtiö, joka on oikeussubjekti ja arvonlisäverovelvollinen ateriapalvelutoiminnasta ja vastaanottojen järjestämisestä. Kyseinen yhtiö rakennutti vuonna 1991 rakennuksen, jossa se harjoitti toimintaansa ja jossa myös yhtiön johtaja perheineen asui maksamatta vuokraa. MPA vähensi arvonlisäveroilmoituksissaan kyseisen rakennuksen rakentamis- ja kunnostamiskustannuksiin sisältyvän arvonlisäveron kokonaisuudessaan.

15 Toimivaltainen veroviranomainen osoitti 6.11.1995 MPA:lle maksuunpanopäätöksen, sillä se katsoi, että arvonlisävero voitiin vähentää ainoastaan osittain, koska osaa rakennuksesta käytettiin johtajan asuntona.

16 Asiaa ensimmäisenä oikeusasteena käsitellyt tuomioistuin, jossa MPA oli nostanut kumoamiskanteen kyseisestä maksuunpanopäätöksestä, hyväksyi kanteen. Cour d’appel de Bruxelles hylkäsi toimivaltaisen veroviranomaisen ensimmäisessä oikeusasteessa annetusta tuomiosta tekemän valituksen 4.1.2006 antamallaan tuomiolla muun muassa sillä perusteella, että rakennuksen sen osan luovuttaminen käyttöön vastikkeetta, jota johtaja käyttää asuntonaan, toteutettiin ensisijaisesti verovelvollisen kyseisessä rakennuksessa harjoittamaa verollista liiketoimintaa varten niin, että kyseistä rakennuksen osaa voidaan pitää investointitavarana, jonka rakentaminen, ylläpitäminen, korjaaminen ja kunnostaminen oikeuttavat arvonlisäveron vähennykseen.

17 Molemmissa asioissa toimivaltainen veroviranomainen teki kassaatiovalituksen väittäen muun muassa ensiksi, että edellä mainitussa asiassa Seeling annettua tuomiota ei voida soveltaa nyt käsiteltävissä asioissa kyseessä olevien kaltaisiin tilanteisiin. Seuraavaksi sen mukaan rakennuksen osan luovuttamista yhtiön johtajan yksityiseen käyttöön on kohdeltava tuloverotuksessa luontoisetuna niin, ettei voida katsoa, että kyseessä on ”vastikkeeton” käyttöön luovuttaminen tai tilanne, jossa ”ei makseta vuokraa”. Lopuksi veroviranomaisen mukaan on niin, ettei suora ja välitön yhteys, joka kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 ja 5 kohdan mukaan aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun verollisen liiketoimen välillä on oltava,

jotta vähennysoikeus syntyy, riipu verovelvollisen tavoittelemasta tarkoituksesta ja että tällainen yhteys puuttuu käsiteltävissä asioissa. Lisäksi on niin, että verovelvollisen on osoitettava, että hänellä on oikeus vähennykseen. Tällaista näyttöä ei kuitenkaan ole esitetty.

18 Cour de cassation on näin ollen päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat, molemmissa asioissa C-210/11 ja C-211/11 samansisältöisesti laaditut ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [kuudennen direktiivin] 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohtaa ja 13 artiklan B kohdan b alakohtaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että verosta vapautettuna palvelujen suorituksena eli kyseisessä 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettuna kiinteistön vuokrauksena pidetään sitä, että verovelvollisen yhtiön, joka on oikeussubjekti, johtajien, hallituksen jäsenten tai osakkaiden sekä heidän perheensä yksityiskäytössä on yhtiön omaisuuteen kuuluva ja siten kokonaisuudessaan sen liiketoimintaan osoitettu kiinteistö tai osa siitä, tilanteessa, jossa tällaisen käytön vastikkeeksi ei ole sovittu mistään rahana maksettavasta vuokrasta vaan tässä käytössä on kyse luontoisedusta, jota verotetaan tällaisena etuna yhtiön johtajien tuloverotuksessa, jolloin kyseistä käyttöä pidetään verotuksellisesti vastikkeena osalle yhtiön johtajien, hallituksen jäsenten tai osakkaiden työsuorituksesta?

2) Onko mainittuja säännöksiä tulkittava siten, että kyseistä vapautusta sovelletaan kyseisessä tilanteessa silloin, kun yhtiö ei osoita liiketoiminnan harjoittamisen ja sen, että koko kiinteistö tai osa siitä saatetaan yhtiön johtajien, hallituksen jäsenten tai osakkaiden käyttöön, olevan keskenään välttämättömässä yhteydessä, ja riittääkö tällöin välillinen yhteys?”

19 Unionin tuomioistuimen presidentin 28.6.2011 antamalla määräyksellä asiat C-210/11 ja C-211/11 yhdistettiin kirjallista ja suullista käsittelyä sekä tuomion antamista varten.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä, onko kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohtaa ja 13 artiklan B kohdan b alakohtaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että oikeushenkilölle kuuluvan kiinteistön osan luovuttamista oikeushenkilön johtajan yksityiskäyttöön ilman, että on sovittu, että edun saavat henkilöt maksavat kyseisen kiinteistön käytöstä vastikkeeksi rahana maksettavaa vuokraa, pidetään kyseisessä direktiivissä tarkoitettuna verosta vapautettuna kiinteän omaisuuden vuokrauksena, ja onko sillä, että kiinteistön käyttöön luovuttamista on pidettävä kansallisen tuloverolainsäädännön nojalla edun saavien henkilöiden sääntömääräisten tehtävien suorittamiseen tai heidän työsopimuksensa täyttämiseen perustuvana luontoisetuna, mahdollisesti vaikutusta tältä osin.

21 Tähän kysymykseen vastaamiseksi on muistutettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verovelvollisella on kuudennen direktiivin soveltamisen kannalta mahdollisuus valita, lukeeko hän yksityisessä käytössään olevan osan tavarasta yrityksensä omaisuuteen vai ei (ks. mm. asia C-291/92, Armbrecht, tuomio 4.10.1995, Kok., s. I-2775, 20 kohta ja em. asia Seeling, tuomion 40 kohta).

22 Jos verovelvollinen päättää käsitellä yrityksen tavaroina investointitavaroita, joita käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, näiden tavaroiden hankintahintaan sisältyvä arvonlisävero on periaatteessa täysin ja välittömästi vähennettävissä (ks. mm. asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991, Kok., s. I-3795, Kok. Ep. XI, s. I-311, 26 kohta ja em. asia Seeling, tuomion 41 kohta).

23 Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdasta ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdasta seuraa, että jos yrityksen liikeomaisuuteen kuuluva tavara on oikeuttanut hankintahintaan sisältyneen arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen, sen käyttö verovelvollisen omiin tai hänen henkilöstönsä yksityisiin tarkoituksiin taikka yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin rinnastetaan vastikkeelliseen palvelun suoritukseen ja sitä verotetaan palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrän perusteella (ks. vastaavasti em. asia Lennartz, tuomion 26 kohta ja em. asia Seeling, tuomion 42 kohta).

24 Näin ollen verovelvollisella, joka päättää, että rakennus kokonaisuudessaan kuuluu hänen liikeomaisuuteensa, ja joka sittemmin käyttää osaa tästä rakennuksesta yksityiseen käyttöönsä tai hänen henkilöstönsä yksityisiin tarkoituksiin, on yhtäältä oikeus vähentää kyseisen rakennuksen rakentamiskustannusten kokonaismäärään sisältynyt arvonlisävero ja toisaalta vastaavasti velvollisuus maksaa arvonlisävero kyseisestä yksityiskäytöstä aiheutuvien kustannusten määrästä.

25 Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan soveltamisesta yhdessä 13 artiklan B kohdan b alakohdan kanssa tilanteessa, jossa verovelvollisen liikeomaisuuteen kokonaisuudessaan luetun rakennuksen osa on verovelvollisen tai tämän henkilöstön yksityisessä käytössä, on todettava, että unionin tuomioistuin on todennut näiden säännösten olevan esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa pidetään kyseisen 13 artiklan B kohdan b alakohdan nojalla arvonlisäverosta vapautettuna palvelun suorituksena – vaikkeivät kyseisessä säännöksessä tarkoitetut kiinteän omaisuuden vuokrausta koskevat edellytykset täyty – sitä, että arvonlisäverovelvollisen oikeushenkilön henkilöstö käyttää yksityisiin tarpeisiinsa osaa rakennuksesta, jonka kyseinen verovelvollinen on rakentanut tai jota se hallitsee kiinteistöön kohdistuvan esineoikeuden nojalla, jos kyseisen kiinteistön johdosta on syntynyt oikeus vähentää hankintaan sisältynyt arvonlisävero (ks. vastaavasti em. asia Seeling, tuomion 56 kohta ja asia C-436/10, BLM, tuomio 29.3.2012, 31 kohta).

26 Jotta kyseessä olisi kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettu kiinteän omaisuuden vuokraus, kaikkien tälle liiketoimelle ominaisten edellytysten on siten täytyttävä, eli kiinteistön omistaja on antanut vuokralaiselle vuokraa vastaan sovituksi ajaksi oikeuden hallita kiinteistöään ja sulkea muut ulkopuolelle sen piiristä (asia C-409/98, Mirror Group, tuomio 9.10.2001, Kok., s. I-7175, 31 kohta; asia C-108/99, Cantor Fitzgerald International, tuomio 9.10.2001, Kok., s. I-7257, 21 kohta ja em. asia Seeling, tuomion 49 kohta).

27 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohta muodostaa nimittäin poikkeuksen siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta verovelvollisen suorittamasta vastikkeellisesta palvelusta, ja sen ilmaisuja on siten tulkittava suppeasti. Mikäli jokin edellisessä kohdassa mainituista edellytyksistä ei täyty, kyseistä säännöstä ei voida soveltaa analogisesti sillä perusteella, että yrityksen liikeomaisuuteen luettavan kiinteistön yksityiskäyttö asuintarkoituksiin muistuttaa lopullisen kulutuksen kannalta katsottuna eniten kyseisessä säännöksessä tarkoitettua vuokrausta (ks. vastaavasti em. asia Seeling, tuomion 44 ja 45 kohta).

28 Erityisesti vuokranmaksuun liittyvästä edellytyksestä on sellaista oikeuskäytäntöä kyseenalaistamatta, jonka mukaan kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettu käsite ”vastikkeellinen – – palvelujen suoritus” edellyttää, että suoritetun palvelun ja saadun vastasuorituksen välillä on suora yhteys (ks. mm. asia C-40/09, Astra Zeneca UK, tuomio 29.7.2010, Kok., s. I-7505, 27 kohta), riittävää todeta, ettei tällaisen maksun puuttumista voida korvata sillä, että yrityksen liikeomaisuuteen luettavan kiinteistön yksityiskäyttöä pidetään määritettävissä olevana luontoisetuna tuloverotuksessa ja täten tietyllä tapaa sellaisena palkan osana, josta edun saava henkilö luopui kyseessä olevan kiinteistön käyttöön luovuttamista vastaan.

29 Ensiksi on nimittäin todettava, kuten on jo edellä mainitussa asiassa Seeling annetun tuomion 45 kohdassa on vahvistettu, ettei kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohtaa voida soveltaa analogisesti siten, että maksettavan tuloveron laskemiseksi arvioitu luontoisetu rinnastetaan vuokraan, mitä Belgian hallitus ehdottaa.

30 Seuraavaksi pääasioissa kyseessä olevien kaltaisista tilanteista on Belgian hallituksen väittämään nähden päinvastaisesti todettava, ettei niitä voida verrata edellä mainitussa asiassa Astra Zeneca UK annetun tuomion tosiseikkoihin. Kuten kyseisen tuomion 29–31 kohdasta ilmenee, kyseisessä asiassa näytettiin nimittäin toteen, että Astra Zeneca Ltd:n suorittaman kyseessä olevien arvoseteleiden työntekijöilleen luovuttamisen ja sen käteisenä rahana maksettavan palkan osan, josta nämä työntekijät joutuivat nimenomaisesti luopumaan arvoseteleiden luovuttamista vastaan, välillä oli suora yhteys. Pääasioissa ei kuitenkaan näytä olevan selvää, että johtajien palkkaa on alennettu kyseessä olevan kiinteistön käyttöön luovuttamisen arvoa vastaavalla määrällä, eikä varmaa, että jotakin osaa mainittujen johtajien työsuorituksesta voitaisiin pitää kiinteistön käyttöön luovuttamisen vastikkeena (ks. analogisesti asia C-258/95, Fillibeck, tuomio 16.10.1997, Kok., s. I-5577, 15 ja 16 kohta).

31 Edellä mainitussa asiassa BLM annetun tuomion 15 kohdasta käy lopuksi ilmi, että unionin tuomioistuimen tiedossa oli, että kyseisessä asiassa kyseessä olleen kansallisen lainsäädännön – joka on lisäksi samansisältöinen pääasioissa kyseessä olevan lainsäädännön kanssa – mukaan BLM SA -yhtiön hallituksen jäsenen käyttöön annetun kiinteistön yksityiskäyttöä asuintarkoituksiin ilman, että hallituksen jäseneltä vaaditaan vuokran maksamista rahana, kohdeltiin luonnollisten henkilöiden tuloverotuksessa luontoisetuna, jonka määrä lasketaan kiinteän prosentin mukaan. Tällaisella kohtelulla, johon kyseisen tuomion 23–30 kohdassa ei viitattu, ei kuitenkaan selvästikään ollut vaikutusta unionin tuomioistuimen antamaan tulkintaan.

32 Tällaista tulkintaa ei voida kyseenalaistaa sillä, että unionin tuomioistuin totesi edellä mainitussa asiassa BLM antamansa tuomion 32 kohdassa, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä oli arvioida, voitiinko kyseisen asian kaltaista tilannetta pitää kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettuna kiinteän omaisuuden vuokrauksena.

33 On nimittäin kiistatonta, että kansallisten tuomioistuinten, jotka yksin ovat toimivaltaisia arvioimaan tosiseikkoja, tehtävänä on määrittää kunkin yksittäistapauksen olosuhteiden perusteella kyseisen liiketoimen olennaiset ominaispiirteet sen luokittelemiseksi kuudennen direktiivin mukaan (ks. vastaavasti asia C-530/09, Inter-Mark Group, tuomio 27.10.2011, Kok., s. I-10675, 32 kohta). Koska unionin tuomioistuimen tehtävänä ei siten ollut pääasian ratkaiseminen, se jätti asian ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle, jonka oli ratkaistava asia ottaen huomioon, ettei ole suljettu pois, että sellaisia muita kuin unionin tuomioistuimelle toimitettuun asiakirja-aineistoon sisältyviä todisteita saattaa olla olemassa, joilla voidaan osoittaa, että kaikki kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitetun vuokrauksen ominaispiirteet täyttyvät sen käsiteltävänä olevassa asiassa.

34 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohtaa ja 13 artiklan B kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että oikeushenkilölle kuuluvan kiinteistön osan luovuttamista oikeushenkilön johtajan yksityiskäyttöön ilman, että on sovittu, että edun saavat henkilöt maksavat kyseisen kiinteistön käytöstä vastikkeeksi rahana maksettavaa vuokraa, pidetään kyseisessä direktiivissä tarkoitettuna verosta vapautettuna kiinteän omaisuuden vuokrauksena, ja ettei sillä, että kiinteistön käyttöön luovuttamista on pidettävä kansallisen tuloverolainsäädännön nojalla edun saavien henkilöiden sääntömääräisten tehtävien suorittamiseen tai heidän työsopimuksensa täyttämiseen perustuvana luontoisetuna, ole merkitystä tältä osin.

Toinen kysymys

35 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään lähinnä, onko kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohtaa ja 13 artiklan B kohdan b alakohtaa tulkittava siten, että pääasioissa kyseessä olevien kaltaisissa tilanteissa sillä, onko yrityksen liikeomaisuuteen kokonaisuudessaan luettavan kiinteistön tai osan siitä luovuttaminen yhtiön johtajien,

hallituksen jäsenten tai osakkaiden käyttöön välittömässä yhteydessä yrityksen liiketoimintaan, on merkitystä ratkaistaessa, kuuluuko kyseinen käyttöön luovuttaminen jälkimmäisessä säännöksessä säädetyn verovapautuksen soveltamisalaan.

36 Tässä yhteydessä on muistutettava, että oikeuskäytännöstä ilmenee, että arvonlisäverojärjestelmän ja siten myös vähennysjärjestelmän soveltamisen kannalta on ratkaisevaa, että verovelvollinen hankkii tavarat tässä ominaisuudessaan. Tavaran tosiasiallisen tai suunnitellun käytön perusteella ratkaistaan ainoastaan sen alkuperäisen vähennyksen laajuus, johon verovelvollinen on oikeutettu kuudennen direktiivin 17 artiklan nojalla, ja myöhempien ajanjaksojen aikana mahdollisesti tehtävien oikaisujen laajuus (em. asia Lennartz, tuomion 15 kohta). Sitä vastoin silloin, kun verovelvollinen hankkii tavaran yksinomaan yksityiseen käyttöönsä, hän toimii yksityisesti eikä kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna verovelvollisena (asia C-20/91, de Jong, tuomio 6.5.1992, Kok., s. I-2847, 17 kohta).

37 Tämän tuomion 21–24 kohdassa viitatusta oikeuskäytännöstä ilmenevällä tavoin on lisäksi niin, että verovelvollisella, joka päättää, että rakennus kokonaisuudessaan kuuluu hänen liikeomaisuuteensa, ja joka sittemmin käyttää osaa tästä rakennuksesta yksityiseen käyttöönsä, on yhtäältä oikeus vähentää kyseisen rakennuksen rakentamiskustannusten kokonaismäärään sisältynyt arvonlisävero ja toisaalta vastaavasti velvollisuus maksaa arvonlisävero kyseisestä käytöstä aiheutuvien kustannusten määrästä.

38 Toisin kuin Belgian hallitus näyttää väittävän, verovelvollisella ei ole tällaisessa tilanteessa velvollisuutta osoittaa, että yrityksen liikeomaisuuteen kokonaisuudessaan luettavan kiinteistön tai osan siitä luovuttaminen yhtiön johtajien, hallituksen jäsenten tai osakkaiden käyttöön toteutettiin kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja ”verovelvollisen verollisia liiketoimia” varten.

39 Kun verovelvollinen on päättänyt lukea kiinteistön kokonaisuudessaan yrityksensä liikeomaisuuteen, verovelvollinen voi kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan b alakohdasta ilmenevällä tavoin nimittäin käyttää kiinteistöä yritykselleen kuulumattomiin tarkoituksiin eikä verovelvollisen voida vaatia osoittavan, että kyseinen käyttö toteutettiin sen verollisia liiketoimia varten. Verovelvollisen ei siten tarvitse osoittaa, että kyseessä olevan kiinteistön yksityiskäytön ja verovelvollisen verollisten liiketoimintojen välillä on olemassa suora ja välitön yhteys.

40 Tästä seuraa, että toiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohtaa ja 13 artiklan B kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että pääasioissa kyseessä olevien kaltaisissa tilanteissa sillä, onko yrityksen liikeomaisuuteen kokonaisuudessaan luettavan kiinteistön tai osan siitä luovuttaminen yhtiön johtajien, hallituksen jäsenten tai osakkaiden käyttöön välittömässä yhteydessä yrityksen liiketoimintaan, ei ole merkitystä ratkaistaessa, kuuluuko kyseinen käyttöön luovuttaminen jälkimmäisessä säännöksessä säädetyn verovapautuksen soveltamisalaan.

Oikeudenkäyntikulut

41 Pääasioiden asianosaisten osalta asioiden käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevien asioiden 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 (kuudes jaosto) on ratkaissut asiat seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY, 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a

alakohtaa ja 13 artiklan B kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että oikeushenkilölle kuuluvan kiinteistön osan luovuttamista oikeushenkilön johtajan yksityiskäyttöön ilman, että on sovittu, että edun saavat henkilöt maksavat kyseisen kiinteistön käytöstä vastikkeeksi rahana maksettavaa vuokraa, pidetään kyseisessä direktiivissä tarkoitettuna verosta vapautettuna kiinteän omaisuuden vuokrauksena, ja ettei sillä, että kiinteistön käyttöön luovuttamista on pidettävä kansallisen tuloverolainsäädännön nojalla edun saavien henkilöiden sääntömääräisten tehtävien suorittamiseen tai heidän työsopimuksensa täyttämiseen perustuvana luontoisetuna, ole merkitystä tältä osin.

2) **Kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 95/7, 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohtaa ja 13 artiklan B kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että pääasioissa kyseessä olevien kaltaisissa tilanteissa sillä, onko yrityksen liikeomaisuuteen kokonaisuudessaan luettavan kiinteistön tai osan siitä luovuttaminen yhtiön johtajien, hallituksen jäsenten tai osakkaiden käyttöön välittömässä yhteydessä yrityksen liiketoimintaan, ei ole merkitystä ratkaistaessa, kuuluuko kyseinen käyttöön luovuttaminen jälkimmäisessä säännöksessä säädetyn verovapautuksen soveltamisalaan.**

Allekirjoitukset