Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

20 päivänä tammikuuta 2021*

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 2 artiklan 1 kohdan c alakohta – Vastikkeelliset palvelujen suoritukset – 26 artiklan 1 kohta – Vastikkeellisiin palveluihin rinnastettavat liiketoimet – 56 artiklan 2 kohta – Verotuspaikan määrittäminen – Kulkuneuvojen vuokraus – Autojen antaminen työntekijöiden käyttöön

Asiassa C-288/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Finanzgericht des Saarlandes (Saarlandin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 18.3.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 9.4.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

QM

vastaan

Finanzamt Saarbrücken,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari) sekä tuomarit L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan ja N. Jääskinen,

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– QM, edustajinaan G. Hagemeister, A. Pogodda-Grünwald ja F. Schöter, Steuerberater, avustajinaan F.-J. Müller ja F. von Itter, Rechtsanwälte,

– Saksan hallitus, asiamiehinään J. Möller ja S. Eisenberg,

– Euroopan komissio, asiamiehinään R. Pethke ja N. Gossement,

kuultuaan julkisasiamiehen 17.9.2020 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY (EUVL 2008, L 44, s. 11) (jäljempänä direktiivi 2006/112), 56 artiklan 2 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtiö QM ja Finanzamt Saarbrücken (Saarbrückenin veroviranomainen, Saksa) ja joka koskee mainitun viranomaisen päätöstä periä arvonlisävero siitä, että kyseinen yhtiö on antanut autoja kahden Luxemburgissa työskentelevän ja Saksassa asuvan työntekijänsä käyttöön.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Kuudes direktiivi

3 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL 1995, L 102, s. 18) (jäljempänä kuudes direktiivi), 13 artiklan B kohdan b alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava arvonlisäverosta ”kiinteän omaisuuden vuokraus”.

4 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 oikeuttavat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen;

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

Direktiivi 2006/112

5 Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

– –

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta”.

6 Kyseisen direktiivin 14 artiklan 1 kohdan mukaan ”tavaroiden luovutuksella” tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

7 Kyseisen direktiivin 24 artiklan 1 kohdan mukaan ”palvelujen suorituksella” tarkoitetaan ”liiketointa, joka ei ole tavaroiden luovutus”.

8 Mainitun direktiivin 26 artiklan 1 kohdassa määritellään vastikkeellisiin palveluihin rinnastettavat liiketoimet seuraavasti:

”a) yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen verovelvollisen omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön taikka yleisesti ottaen muuhun kuin yrityksen varsinaisiin tarkoituksiin kuuluvaan käyttöön, jos tavara on oikeuttanut arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen;

b) verovelvollisen vastikkeettomasti omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön tai yleisesti ottaen muita kuin yrityksen varsinaisia tarkoituksia varten suorittama palvelu.”

9 Kyseisen direktiivin 56 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Kulkuneuvon lyhytaikaisen vuokrauksen suorituspaikka on paikka, jossa kulkuneuvo tosiasiassa annetaan asiakkaan käyttöön.

2. Paikka, jossa kulkuneuvo vuokrataan muuten kuin lyhytaikaisesti muulle kuin verovelvolliselle henkilölle, on paikka, johon asiakas on sijoittautunut taikka jossa hänen kotipaikkansa tai vakinainen asuinpaikkansa on.

– –

3. Sovellettaessa 1 ja 2 kohtaa tarkoitetaan ’lyhytaikaisella’ kulkuneuvon jatkuvaa hallintaa tai käyttöä enintään 30 päivän ajan tai, alusten osalta, enintään 90 päivän ajan.”

Täytäntöönpanoasetus

10 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112 täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 (EUVL 2011, L 77, s. 1; jäljempänä täytäntöönpanoasetus) 38 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. [Direktiivin 2006/112] 56 artiklassa ja 59 artiklan ensimmäisen kohdan g alakohdassa tarkoitettuihin ’kulkuneuvoihin’ kuuluvat – – ajoneuvot – –

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettuja kulkuneuvoja ovat erityisesti seuraavat ajoneuvot:

a) maa-ajoneuvot, kuten autot – –

– –”

Saksan oikeus

11 Saksan liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz), sellaisena kuin se on muutettuna 26.6.2013 annetulla lailla keskinäisestä avusta annetun direktiivin täytäntöönpanosta ja vero-oikeudellisten säännösten muuttamisesta (Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz); BGBl. I 2013, s. 1809) (jäljempänä UStG), 1 §:n 1 momentissa säädetään, että liikevaihtoveroa on suoritettava elinkeinonharjoittajan yrityksensä yhteydessä maan alueella suorittamista vastikkeellisista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista.

12 UStG:n 3 §:n 9a momentissa vastikkeellisiin palvelujen suorituksiin rinnastetaan

”1. se, että elinkeinonharjoittaja käyttää yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvaa tavaraa, joka on oikeuttanut ostoihin sisältyvän veron täyteen tai osittaiseen vähennykseen, yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin taikka henkilöstönsä yksityisiin tarpeisiin, jos kyse ei ole pienistä lahjoista; – –

2. se, että elinkeinonharjoittaja tarjoaa vastikkeettomasti palvelun yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin taikka henkilöstönsä yksityisiin tarpeisiin, jos kyse ei ole pienistä lahjoista.”

13 UStG:n 3a §:ssä säädetään palvelujen suorituspaikan määrittämisestä seuraavasti:

”(1) Jollei 2–8 momentista ja 3b, 3e ja 3f §:stä muuta johdu, palvelun suorituspaikka on paikka, josta elinkeinonharjoittaja harjoittaa yrityksensä toimintaa. – –

(2) Jollei 3–8 momentista ja 3b, 3e ja 3f §:stä muuta johdu, palvelun, joka suoritetaan elinkeinonharjoittajalle tämän yritystä varten, suorituspaikka on paikka, josta vastaanottaja harjoittaa yrityksensä toimintaa. Jos suoritus suoritetaan elinkeinonharjoittajan kiinteälle toimipaikalle, edellä mainitun sijaan merkityksellinen on se paikka, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee. Ensimmäistä ja toista virkettä sovelletaan soveltuvin osin palveluihin, jotka suoritetaan yhtäältä sellaiselle oikeushenkilölle, joka harjoittaa yksinomaan muuta kuin liiketoimintaa ja jolle on annettu liikevaihtoverotunniste, ja toisaalta sellaiselle oikeushenkilölle, joka harjoittaa sekä liiketoimintaa että muuta toimintaa; tämä ei koske palveluita, jotka on tarkoitettu yksinomaan henkilöstön tai yhtiömiehen yksityisiin tarpeisiin.

(3) Poiketen siitä, mitä 1 ja 2 momentissa säädetään [30.6.2013 alkaen]:

– –

2. Kulkuneuvon lyhytaikaisen vuokrauksen suorituspaikka on paikka, jossa kulkuneuvo tosiasiassa annetaan vastaanottajan käyttöön. Ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettuna lyhytaikaisena vuokrauksena pidetään vuokrausta, joka kestää yhtäjaksoisesti

a) vesialusten osalta enintään 90 päivää,

b) muiden kulkuneuvojen osalta enintään 30 päivää.

Sellaisen kulkuneuvon vuokrauksen, jota ei voida pitää toisessa virkkeessä tarkoitettuna lyhytaikaisena vuokrauksena ja joka suoritetaan sellaiselle palvelun vastaanottajalle, joka ei ole elinkeinonharjoittaja, jonka yritykselle palvelu hankitaan, eikä oikeushenkilö, joka harjoittaa muuta kuin liiketoimintaa ja jolle on annettu liikevaihtoverotunniste, suorituspaikka on paikka, jossa vastaanottajan kotipaikka tai toimipaikka on. – –”

14 UStG:n 3f §:n mukaan 3 §:n 1b momentissa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten ja 3 §:n 9a momentissa tarkoitettujen palvelujen suoritusten suorituspaikka on paikka, jossa elinkeinonharjoittaja harjoittaa yrityksensä toimintaa.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

15 QM, joka on Luxemburgiin sijoittautunut sijoitusrahastojen hallinnointiyhtiö, antoi kaksi ajoneuvoa kahden Luxemburgissa työskentelevän ja Saksassa asuvan työntekijänsä käyttöön. Näitä ajoneuvoja käytetään sekä työ- että yksityistarkoituksiin.

16 Vuosina 2013 ja 2014 ajoneuvo annettiin käyttöön ensimmäiselle näistä työntekijöistä vastikkeettomasti, kun taas QM pidätti toisen työntekijän palkasta vuosittain 5 688 euroa.

17 QM on yksinkertaistetun verotusmenettelyn piirissä Luxemburgissa. Kyseisessä jäsenvaltiossa näiden kahden ajoneuvon käyttöoikeuksien antaminen ei ollut arvonlisäveron alaista eikä se myöskään oikeuttanut näiden kahden ajoneuvon ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen.

18 Marraskuussa 2014 QM rekisteröityi arvonlisäverovelvolliseksi Saksassa. Vuonna 2015 QM ilmoitti kyseisten ajoneuvojen käyttöoikeuksien antamiseen liittyen arvonlisäveron 7 904 euron verollisista palveluista vuoden 2013 osalta ja 20 767 euron verollisista palveluista vuoden 2014 osalta.

19 Finanzamt Saarbrücken hyväksyi kyseiset veroilmoitukset, mutta QM haki 30.7.2015 oikaisua veroilmoituksia koskeviin verotuspäätöksiin.

20 Finanzamt Saarbrücken hylkäsi oikaisuvaatimuksen 2.5.2016.

21 QM nosti 2.6.2016 päätöksestä kanteen Finanzgericht des Saarlandesissa (Saarlandin verotuomioistuin, Saksa) ja väittää, että edellytykset, jotka koskevat arvonlisäveron perimistä ajoneuvojen käyttöoikeuksien antamisesta, eivät täyttyneet. QM katsoo ensinnäkin, ettei kyse ole vastikkeellisista palveluista ja että ajoneuvon käyttöoikeuden antamista toiselle kyseessä olevista työntekijöistä, joka maksoi käyttöoikeudesta, voitaisiin korkeintaan pitää osittain vastikkeellisena suorituksena. Toiseksi kyse ei myöskään ole direktiivin 2006/112 56 artiklan 2 kohdassa tarkoitetusta kulkuneuvojen vuokrauksesta.

22 Tässä tilanteessa Finanzgericht des Saarlandes päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [direktiivin 2006/112] 56 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että ’kulkuneuvon vuokrauksella muulle kuin verovelvolliselle’ tarkoitetaan myös verovelvollisen yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan ajoneuvon (yrityksen ajoneuvo) käyttöoikeuden antamista yrityksen henkilöstölle, kun henkilöstö ei suorita muuta vastiketta kuin työntekijän työsuoritus (sen osa) eli henkilöstö ei siis suorita maksua eikä käytä vastikkeeseen osaa rahapalkastaan eikä myöskään valitse verovelvollisen tarjoamien erilaisten etujen välillä sellaisen osapuolten välisen sopimuksen perusteella, jonka mukaan yrityksen ajoneuvon käyttöoikeuteen liittyy luopuminen muista eduista?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään lähinnä, onko direktiivin 2006/112 56 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että sen soveltamisalaan kuuluu se, että verovelvollinen antaa työntekijänsä käyttöön yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan ajoneuvon, kun kyseinen työntekijä ei suorita tästä maksua eikä käytä vastikkeeseen osaa palkastaan ja kun kyseisen ajoneuvon käyttöoikeus ei merkitse sitä, että hän luopuisi muista eduista.

24 On todettava, että direktiivin 2006/112 56 artiklan 2 kohdan, jossa määritetään kulkuneuvon vuokrauksen verotuspaikka, soveltaminen edellyttää, että tarkasteltu liiketoimi on veronalainen.

25 Tässä yhteydessä on muistutettava, että direktiivin 2006/112 14 artiklan 1 kohdan mukaan tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan ”aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa”.

26 Koska tällainen edellytys ei lähtökohtaisesti täyty pääasiassa, kyseessä olevien ajoneuvojen käyttöoikeuksien antamista ei ole pidettävä direktiivin 2006/112 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna ”tavaroiden luovutuksena” vaan direktiivin 24 artiklan 1 kohdassa, jossa säädetään, että palvelujen

suorituksena pidetään kaikkia liiketoimia, jotka eivät ole mainitussa 14 artiklassa tarkoitettuja tavaran luovutuksia, tarkoitettuna ”palvelujen suorituksena” (ks. vastaavasti tuomio 29.7.2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, EU:C:2010:450, 26 kohta).

27 Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta.

28 Nyt käsiteltävässä asiassa on riidatonta, että QM on verovelvollinen ja että se on toiminut tässä ominaisuudessaan antamalla ajoneuvoja työntekijöidensä käyttöön.

29 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee kuitenkin, että palvelu suoritetaan direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetulla tavalla ”vastiketta vastaan” ja se on siten veronalainen vain, jos suorittajan ja suorituksen vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajan saamasta palvelusta. Näin on, jos suoritetun palvelun ja saadun vastasuorituksen välillä on suora yhteys (ks. vastaavasti tuomio 11.3.2020, San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Tällainen suora yhteys voi syntyä työnantajan ja työntekijän välisissä suhteissa, kun työntekijän on luovuttava osasta rahapalkkaansa työnantajan suoritusta vastaan (ks. vastaavasti tuomio 16.10.1997, Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, 14 ja 15 kohta ja tuomio 29.7.2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, EU:C:2010:450, 29 kohta).

31 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa ennakkoratkaisukysymyksessään ajoneuvon käyttöoikeuden antamiseen niin, että työntekijä ei suorita siitä mitään maksua eikä käytä vastikkeeseen osaa rahapalkastaan eikä myöskään ole valinnut verovelvollisen tarjoamien erilaisten etujen välillä sellaisen osapuolten välisen sopimuksen perusteella, jonka mukaan yrityksen ajoneuvon käyttöoikeuteen liittyisi luopuminen muista eduista.

32 Tällaista suoritusta ei näin ollen voida pitää direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuna vastikkeellisena palvelujen suorituksena, ellei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtäviin kuuluvista tosiseikkoja koskevista tarkistuksista muuta johdu.

33 Siitä, onko tämä liiketoimi rinnastettava kyseisen direktiivin 26 artiklan 1 kohdan nojalla vastikkeelliseen palvelujen suoritukseen, on muistutettava, että kyseisessä artiklassa liiketoimi rinnastetaan vastikkeelliseen palveluun kahdessa tilanteessa. Ensimmäinen, kyseisen 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu tilanne koskee yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottamista verovelvollisen omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön taikka yleisesti ottaen muuhun kuin yrityksen varsinaisiin tarkoituksiin kuuluvaan käyttöön, jos tavara on oikeuttanut arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen, ja toinen, mainitun 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettu tilanne koskee verovelvollisen vastikkeettomasti omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön tai yleisesti ottaen muita kuin yrityksen varsinaisia tarkoituksia varten suorittamaa palvelua.

34 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 35 kohdassa, sellaista palvelujen suoritusta, joka muodostuu yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottamisesta verovelvollisen omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön taikka yleisesti ottaen muuhun kuin yrityksen varsinaisiin tarkoituksiin kuuluvaan käyttöön ja jota ei voida direktiivin 2006/112 26 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla rinnastaa vastikkeelliseen suoritukseen, koska kyseessä oleva tavara ei ole oikeuttanut ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen toisin kuin kyseisessä säännöksessä edellytetään, ei voida toissijaisesti kyseisen direktiivin 26 artiklan 1 kohdan b alakohdan nojalla rinnastaa tällaiseen suoritukseen vaarantamatta kyseisen edellytyksen, joka koskee ostoihin sisältyvän veron vähennystä ja josta säädetään ensimmäisessä näistä kahdesta säännöksestä, tehokasta vaikutusta.

35 Nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta ilmenee, että QM oli Luxemburgissa yksinkertaistetun verotusmenettelyn piirissä, jonka yhteydessä se ei voinut pääasiassa kyseessä olevien vuosien osalta vaatia, että vastikkeettomasti työntekijän käyttöön annetun ajoneuvon ostoon sisältyvä vero vähennetään.

36 Asiakirja-aineistosta ei kuitenkaan nimenomaisesti ilmene, olisiko Saksassa voitu myöntää tällainen vähennysoikeus.

37 Vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoisi, että tämä edellytys täyttyi Saksassa ja että sama pätisi muihinkin direktiivin 2006/112 26 artiklan 1 kohdan a alakohdan soveltamisedellytyksiin, tästä johtuva pääasiassa kyseessä olevan ajoneuvon käyttöoikeuden antamisen rinnastaminen vastikkeelliseen palvelujen suoritukseen ei voi kuitenkaan missään tapauksessa kuulua direktiivin 2006/112 56 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan soveltamisalaan.

38 Direktiivin 2006/112 26 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla vastikkeelliseen palvelujen suoritukseen rinnastettavaa liiketointa ei nimittäin voida pitää kyseisen direktiivin 56 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettuna ”kulkuneuvon vuokrauksena”.

39 Koska direktiivissä 2006/112 ei ole määritelmää eikä viittausta jäsenvaltioiden oikeuteen, kyseisen direktiivin 56 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu käsite ”kulkuneuvon vuokraus” on itsenäinen unionin oikeuden käsite, jota on tulkittava yhtenäisesti unionin alueella riippumatta luokitteluista jäsenvaltioissa (ks. analogisesti tuomio 9.7.2020, AJPF Caraş-Severin ja DGRFP Timişoara, C-716/18, EU:C:2020:540, 30 kohta).

40 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan usean edellytyksen on täytyttävä, jotta kyseessä olisi kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettu ”kiinteän omaisuuden vuokraus”, eli edellytetään, että kiinteistön omistaja on antanut vuokralaiselle vuokraa vastaan sovituksi ajaksi oikeuden hallita kiinteistöään ja sulkea muut henkilöt tämän oikeuden käyttämisen ulkopuolelle (ks. vastaavasti tuomio 4.10.2001, ”Goed Wonen”, C-326/99, EU:C:2001:506, 55 kohta ja tuomio 18.7.2013, Medicom ja Maison Patrice Alard, C-210/11 ja C-211/11, EU:C:2013:479, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Näitä edellytyksiä sovelletaan soveltuvin osin sen määrittämiseen, mitä pidetään direktiivin 2006/112 56 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettuna ”kulkuneuvon vuokrauksena”.

42 Tästä seuraa, että tällainen määrittely edellyttää, että kulkuneuvon omistaja antaa vuokralaiselle vuokraa vastaan sovituksi ajaksi oikeuden käyttää kulkuneuvoa ja sulkea muut ulkopuolelle sen piiristä.

43 Vuokraan liittyvän edellytyksen osalta on täsmennettävä, ettei vuokranmaksun puuttumista voida korvata sillä, että kyseessä olevan yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran yksityiskäyttöä pidetään rahassa määritettävissä olevana luontoisetuna tuloverotuksessa ja täten tietyllä tapaa sellaisena palkan osana, josta edun saava henkilö luopui kyseessä olevan tavaran käyttöön antamista vastaan (ks. vastaavasti tuomio 18.7.2013, Medicom ja Maison Patrice Alard, C-210/11 ja C-211/11, EU:C:2013:479, 28 kohta).

44 Oikeuskäytännöstä nimittäin ilmenee, että sovellettaessa direktiivin 2006/112 56 artiklan 2 kohdan ensimmäistä alakohtaa vuokran käsitettä ei voida tulkita analogisesti siten, että vuokraan rinnastetaan luontoisetu, ja että vuokran käsite edellyttää rahana maksettavaa vuokraa (ks. vastaavasti tuomio 18.7.2013, Medicom ja Maison Patrice Alard, C-210/11 ja C-211/11, EU:C:2013:479, 29 ja 34 kohta).

45 Tällainen edellytys ei voi täyttyä silloin, kun kyseessä on yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran vastikkeeton käyttäminen, joka rinnastettaisiin direktiivin 2006/112 26 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla vastikkeelliseen palvelujen suoritukseen.

46 Tällainen liiketoimi ei siten kuulu direktiivin 2006/112 56 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan soveltamisalaan.

47 On kuitenkin lisättävä, että ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee nimenomaisesti, että pääasia koskee myös sitä, että QM antoi yhden työntekijänsä käyttöön ajoneuvon, josta kyseinen työntekijä maksoi pääasiassa kyseessä olevina vuosina vastikkeena vuodessa lähes 5 700 euroa, joka vähennettiin hänen palkastaan.

48 Vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole nimenomaisesti maininnut kyseistä suoritusta esittämässään kysymyksessä, unionin tuomioistuin katsoo tarpeelliseksi antaa siitä lisäohjeita.

49 Tällaisessa tapauksessa kyse voi nimittäin olla direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetusta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta, joka voi näin ollen kuulua direktiivin 2006/112 56 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan soveltamisalaan, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava sen käytettävissä olevan näytön perusteella.

50 Unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta ilmenee tältä osin, että verovelvollinen on tässä ominaisuudessaan antanut kyseisen ajoneuvon muulle kuin verovelvolliselle henkilölle ja että kyseessä on täytäntöönpanoasetuksen 38 artiklassa tarkoitettu ”kulkuneuvo”. Vaikuttaa myös kiistattomalta, että kyse on yli 30 päivän pituisesta käyttöön antamisesta ja ettei se siten ole direktiivin 2006/112 56 artiklan 3 kohdassa tarkoitettu ”lyhytaikainen” käyttöoikeuden antaminen, joka näin ollen jäisi direktiivin 56 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan soveltamisalan ulkopuolelle.

51 Lisäksi – kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 48 kohdassa – se seikka, että QM ei ole kansallisen oikeuden mukaan ajoneuvon omistaja oikeudellisesti katsoen ja että se on voinut antaa ajoneuvon vuokralle muulla perusteella ja erityisesti siksi, että se voi määrätä ajoneuvosta leasingsopimuksen nojalla, ei voi olla esteenä sille, että tällaista käyttöön antamista pidetään direktiivin 2006/112 56 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuna kyseisen ajoneuvon vuokrauksena.

52 Myöskään ne kaksi seikkaa, että ajoneuvon käyttöön antamisesta ei ole tehty työsopimukseen nähden erillistä sopimusta ja että vuokra-aika ei ole tarkasti rajattu vaan se riippuu QM:n ja tämän työntekijän välisen työsuhteen olemassaolosta, eivät ole esteenä tällaiselle määrittelylle, kunhan kyseinen vuokra-aika on yli 30 päivää.

53 Asiaa käsittelevän tuomioistuimen on sen sijaan tarkistettava, onko kyseisten henkilöiden välillä sellainen todellinen sopimus, joka koskee käyttöoikeuden kestoa sekä oikeutta käyttää tavaraa ja sulkea muut ulkopuolelle sen piiristä, kuten unionin tuomioistuin on todennut asunnon osalta (ks. analogisesti tuomio 8.5.2003, Seeling, C-269/00, EU:C:2003:254, 51 kohta ja tuomio 29.3.2012, BLM, C-436/10, EU:C:2012:185, 29 kohta).

54 Lisäksi on niin, että vaikka edellytys, joka koskee vuokralaisen oikeutta käyttää ajoneuvoa ja sulkea muut ulkopuolelle sen piiristä, ei sisällä vaatimusta siitä, ettei verovelvollisella ole mahdollisuutta määrätä, että ajoneuvoa käytetään työtarkoituksiin, se edellyttää kuitenkin, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 63 kohdassa, että ajoneuvo pysyy jatkuvasti työntekijän käytettävissä mukaan lukien hänen yksityinen käyttönsä.

55 Tätä tulkintaa tukee direktiiviin 2006/112 sisältyvien palvelujen suorituspaikkaa koskevien säännösten logiikka, joka edellyttää, että verotus suoritetaan mahdollisuuksien mukaan siellä, missä tavarat ja palvelut kulutetaan (ks. vastaavasti tuomio 13.3.2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, 29 kohta), mikä vastaa kyseisen direktiivin 56 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaista paikkaa, johon muu kuin verovelvollinen henkilö, jolle ajoneuvo on vuokrattu, on sijoittautunut taikka jossa hänen kotipaikkansa tai vakinainen asuinpaikkansa on.

56 Edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 56 artiklan 2 kohdan ensimmäistä alakohtaa on tulkittava siten, että sen soveltamisalaan ei kuulu se, että verovelvollinen antaa työntekijänsä käyttöön yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan ajoneuvon, jos tämä liiketoimi ei ole kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu vastikkeellinen palvelujen suoritus. Mainittua 56 artiklan 2 kohdan ensimmäistä alakohtaa sovelletaan sen sijaan tällaiseen liiketoimeen, jos kyseessä on mainitun 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu vastikkeellinen palvelujen suoritus ja kyseisellä työntekijällä on vuokraa vastaan yli 30 päivän pituiseksi sovitun ajan jatkuva oikeus käyttää kyseistä ajoneuvoa yksityisiin tarkoituksiin ja sulkea muut ulkopuolelle sen piiristä.

Oikeudenkäyntikulut

57 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 (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY, 56 artiklan 2 kohdan ensimmäistä alakohtaa on tulkittava siten, että sen soveltamisalaan ei kuulu se, että verovelvollinen antaa työntekijänsä käyttöön yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan ajoneuvon, jos tämä liiketoimi ei ole kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu vastikkeellinen palvelujen suoritus. Mainittua 56 artiklan 2 kohdan ensimmäistä alakohtaa sovelletaan sen sijaan tällaiseen liiketoimeen, jos kyseessä on mainitun 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu vastikkeellinen palvelujen suoritus ja kyseisellä työntekijällä on vuokraa vastaan yli 30 päivän pituiseksi sovitun ajan jatkuva oikeus käyttää kyseistä ajoneuvoa yksityisiin tarkoituksiin ja sulkea muut ulkopuolelle sen piiristä.

Allekirjoitukset