

Downloaded via the EU tax law app / web

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

8 päivänä marraskuuta 2012 (*)

Verotus – Arvonlisävero – Verolliset liiketoimet – ”Yrityksestä” saatujen tavaroiden käyttö yrityksen tarpeisiin – Rinnastus vastikkeelliseen luovutukseen – Verovelvollisen omistamat maa-alueet, joilla kolmas on tehnyt muutostöitä

Asiassa C-299/11,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on esittänyt 13.5.2011 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 15.6.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Staatssecretaris van Financiën

vastaa

Gemeente Vlaardingen,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Tizzano sekä tuomarit A. Borg Barthet, M. Ilešić (esittelevä tuomari), E. Levits ja M. Berger,

julkisasiamies: J. Mazák,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 24.5.2012 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Gemeente Vlaardingen, edustajanaan advocaat G. J. A. van Kalmthout,
- Alankomaiden hallitus, asiamiehinnään C. Wissels, J. Langer ja M. K. Bulterman,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään L. Lozano Palacios ja P. van Nuffel,

kuultuaan julkisasiamiehen 11.9.2012 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

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), sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18; jäljempänä kuudes direktiivi), 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Staatssecretaris van Financiën

(valtiovarainministeriön valtiosihteeri) ja Gemeente Vlaardingen (Vlaardingenin kunta) ja jossa on kyse arvonlisäverosta, jonka kantamisen perusteena on ollut se, että Vlaardingenin kunta on käyttänyt harjoittamassaan yritystoiminnassa sellaisia omistamiaan kiinteistöjä, joilla kolmas on tehnyt parannustöitä.

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 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.

3. Jäsenvaltiot voivat pitää verovelvollisena myös jokaista, joka satunnaisesti suorittaa 2 kohdassa tarkoitettuun toimintaan liittyviä liiketoimia, erityisesti jotain seuraavista liiketoimista:

a) rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen ennen niiden ensimmäistä käyttöönottoa; jäsenvaltiot voivat määritellä, miten tätä perustetta sovelletaan rakennuksen muutostöihin, ja mitä käsitteellä maapohja tarkoitetaan.

Jäsenvaltiot voivat soveltaa muita perusteita kuin ensimmäistä käyttöönottoa – –.

’Rakennuksella’ tarkoitetaan kiinteästi maapohjaan liittyvää rakennelmaa;

b) rakennusmaan luovutus.

’Rakennusmaalla’ tarkoitetaan jäsenvaltioiden määritelmän mukaista rakentamatonta tai rakennettua maata.

– –”

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

7 Kuudennen direktiivin 5 artikla oli muotoiltu seuraavasti:

"1. 'Tavaroiden luovutuksella' tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

— —

5. Jäsenvaltiot voivat pitää tiettyjen rakennuskohteiden luovutusta 1 kohdassa tarkoitettuna luovutuksena.

— —

7. Jäsenvaltiot voivat rinnastaa vastikkeelliseen luovutukseen:

a) yrityksen tuottamien, rakentamien, [talteen ottamien], 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;

c) lukuun ottamatta 8 kohdassa tarkoitettuja tapauksia verovelvollisen tai tämän oikeudenomistajien harjoittaman tavaroiden hallussapidon verovelvollisen lopettaessa verollisen liiketoimintansa, jos tavaroiden hankkiminen tai a kohdan mukainen käyttöönotto oikeuttivat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen.

— —"

8 Direktiivin 11 artiklassa säädettiin seuraavaa:

"A. *Maan alueella*

1. Veron perusteen on oltava:

— —

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

— —"

9 Direktiivin 13 artiklan B kohta oli muotoiltu seuraavasti:

"— — Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta — —

— —

g) rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen, paitsi 4 artiklan 3 kohdan a alakohdassa mainituissa tapauksissa;

h) sellaisen rakentamattoman kiinteän omaisuuden luovutus, joka ei ole 4 artiklan 3 kohdan b

alakohdassa tarkoitettua rakennusmaata.”

10 Direktiivin 2006/112 18 ja 74 artikla vastaavat keskeisiltä osin kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohtaa ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohtaa.

Alankomaiden oikeus

11 Vuoden 1968 liikevaihtoverolain (Wet op de Omzetbelasting 1968), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä Wet OB), 3 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Tavaroiden luovutuksia ovat:

— —

c) kiinteää omaisuutta työstäneen toimesta tapahtunut kiinteän omaisuuden luovutus lukuun ottamatta muuta rakentamatonta maata kuin rakennusmaata

— —

h) omassa yrityksessä valmistettujen tavaroiden käyttäminen yrityksen tarpeisiin tapauksissa, joissa näiden tavaroiden vero ei olisi kokonaan tai osittain vähennettävissä, jos tavarat olisi hankittu elinkeinonharjoittajalta; omassa yrityksessä valmistettuihin tavaroihin rinnastetaan tavarat, jotka on valmistettu toimeksiannosta toimeksiantajan valmistajalle antamista materiaaleista, joihin luetaan myös maapohja; tätä säännöstä ei sovelleta muuhun rakentamattomaan maahan kuin — — rakennusmaahan;

— —”

12 Wet OB:n 8 §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

”Lain 3 §:n 1 momentin g ja h kohdassa — — tarkoitettujen luovutusten osalta vastikkeeksi katsotaan liikevaihtoverottomana se summa, joka tavaroista olisi maksettava, jos ne hankittaisiin tai tuotettaisiin luovutushetkellä sellaisina, kuin ne sillä hetkellä ovat.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

13 Vlaardingenin kunta omistaa urheilukeskuksen, johon kuuluu ulkona sijaitsevia urheilukenttiä. Se vuokraa kenttiä urheiluseuroille ja soveltaa vuokraukseen tällaisten seurojen hyväksi säädettyä vapautusta arvonlisäverosta.

14 Vuonna 2003 Vlaardingenin kunta antoi rakennusyrittäjille toimeksiannon muuttaa nurmikentät keinomateriaalipintaisiksi. Se vastaanotti valmistuneet pinnoitustyöt vuonna 2004, minkä jälkeen se jatkoi kenttien vuokraamista arvonlisäveron vapautusta soveltaen niille urheiluseuroille, jotka olivat vuokranneet kenttiä jo aiemmin.

15 Vlaardingenin kunta maksoi kenttiin tehdyistä töistä laskut, joiden loppusumma oli 1 547 440 euroa, joihin sisältyi 293 993 euron suuruinen arvonlisävero, muttei kuitenkaan voinut vähentää tätä arvonlisäveron määrää, koska kyseisiä kenttiä koskevat liiketoimet, eli niiden vuokraaminen urheiluseuroille, oli vapautettu arvonlisäverosta.

16 Vlaardingenin kunnan verotuksen tarkastuksen perusteella toimivaltainen viranomainen teki päätöksen jälkikannosta, jossa määrättiin maksettavaksi 116 099 suuruinen arvonlisävero vuodelta 2004. Mainitun viranomaisen mukaan sitä, että Vlaardingenin kunta oli käyttänyt kenttiä vuokraamiseen, oli pidettävä Wet OB:n 3 §:n 1 momentin h kohdassa tarkoitettuna tilanteena,

jossa yrityksen tarpeisiin käytetään toimeksiannosta toimeksiantajan valmistajalle antamista materiaaleista, maapohja mukaan lukien, valmistettuja tavaroita.

17 Toimivaltainen viranomainen oli käyttänyt arvonlisäveron laskuperusteena sekä asianomaisten kenttien muutostöiden kustannuksia että kenttien maapohjan arvoa seuraavasti:

Kenttien rakennuskulut	1 547 440 €
Maapohjan arvo	+ 610 940 €
Veron peruste	2 158 380 €
19 prosentin alv 2 158 380 eurosta	410 092 €
Rakentamiseen liittyvän alv:n vähennys	– 293 993 €
Maksettava alv	116 099 €.

18 Vlaardingenin kunta riitautti verotuksen Rechtbank te 's-Gravenhagessa. Sitä, että kunta käytti keinomateriaaleilla pinnoitettuja kenttiä vuokraamiseen, ei sen mukaan voitu pitää arvonlisäverollisena.

19 Rechtbank te 's-Gravenhage hylkäsi Vlaardingenin kunnan verovalituksen. Gerechtshof 's-Gravenhage kumosi alioikeuden tuomion ja riitautetun arvonlisäveron 26.1.2009 tekemällään päätöksellä. Se katsoi muun muassa, että Wet OB:n 3 §:n 1 momentin h kohta on ristiriidassa kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan kanssa, koska kyseisen Wet OB:n säännöksen mukaan tavaroiden luovutukseksi katsotaan pelkästään se, että kolmannen valmistamat tavarat ovat elinkeinonharjoittajan käytettävissä. Staatssecretaris van Financiën on tehnyt kassaatiovalituksen tästä Gerechtshof 's Gravenhagen päätöksestä.

20 Hoge Raad der Nederlanden on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohtaa, luettuna yhdessä [direktiivin] 5 artiklan 5 kohdan sekä 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan kanssa, tulkittava siten, että verovelvollisen ottaessa käyttöön kiinteää omaisuutta verosta vapautettuihin tarkoituksiin jäsenvaltio voi kantaa arvonlisäveroa tapauksessa, jossa

– kyseinen kiinteä omaisuus käsittää verovelvollisen omalla maapohjalla sijaitsevan, kolmannen tahon vastiketta vastaan luovuttaman rakennuskohteen ja

– verovelvollinen on käyttänyt kyseistä maapohjaa aikaisemmin yrityksensä (samoihin) arvonlisäverosta vapautettuihin tarpeisiin eikä verovelvollisella ole aikaisemmin ollut kyseisen oman maapohjan osalta arvonlisäveron vähennysoikeutta,

jolloin seurauksena on, että verovelvollisen oma maapohja (sen arvo) otetaan huomioon arvonlisäveron kannossa?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

21 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että pääasiassa kyseessä olevat kentät kuuluvat Vlaardingenin kunnalle, joka vuokraa niitä urheiluseuroille. Vuokralle antaminen on arvonlisäverosta vapautettua liiketoimintaa.

22 Riidatonta on myös se, että kenttien muutostyöt ovat antaneet aiheen arvonlisäveron

kantamiseen ja Vlaardingenin kunta on joutunut maksamaan sen. Asiassa ei ole tarpeen tietää, perustuiko mainittu verotus kuudennen direktiivin 5 artiklan 5 kohdassa vahvistettuun sääntöön vai pikemminkin johonkin toiseen tässä direktiivissä säädettyyn sääntöön, koska unionin tuomioistuimelle toimitetuista asiakirjoista käy ilmi, ettei kyseinen arvonlisäveron kantaminen, jonka lainmukaisuutta Vlaardingenin kunta ei olekaan kiistänyt, ole alun perin perustunut kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitettuun mahdollisuuteen tehdä rinnastus vastikkeelliseen luovutukseen.

23 Tämä kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitettu rinnastusmahdollisuus on sitä vastoin ollut syynä jälkikantopäätökseen, jonka Vlaardingenin kunta on riitauttanut ja jonka perusteella kunnan piti maksaa näiden urheilukenttien muutostöiden arvonlisäveron lisäksi arvonlisävero, jonka perusteena oli kenttien maapohjien arvo.

24 Esitetty kysymys on siis ymmärrettävä siten, että sillä on haluttu saada tietää, onko kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohtaa tulkittava yhdessä sen 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan kanssa siten, että siitä, että verovelvollinen on käyttänyt arvonlisäverosta vapautetun liiketoimintansa tarpeisiin omistamiaan kenttiä, joilla se on teettänyt muutostöitä kolmannella, voidaan kantaa arvonlisävero, jonka perusteena on kyseisten kenttien maapohjan arvon ja niiden muutostöiden kustannusten summa.

25 Mainittu 5 artiklan 7 kohta koski tilanteita, joissa kuudennessa direktiivissä säädettyä vähennysmekanismia ei pääsääntöisesti voitu soveltaa. Koska tavarat käytetään liiketoiminnassa, jossa myynnistä kannetaan vero, tällaisten tavaroiden ostoista maksettu vero on vähennettävä, jotta kyettäisiin välttämään kaksinkertainen verotus. Sitä vastoin silloin, kun verovelvollisen hankkimia tavaroita käytetään verosta vapautettuun liiketoimintaan, ei tällaisten tavaroiden ostoista maksettua veroa voida vähentää (ks. mm. asia C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, tuomio 30.3.2006, Kok., s. I-3039, 24 kohta; asia C-515/07, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, tuomio 12.2.2009, Kok., s. I-839, 28 kohta ja asia C-118/11, Eon Aset Menidjunt, tuomio 16.2.2012, 44 kohta). Kuten Alankomaiden hallitus ja komissio ovat huomauttaneet, kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohta koski erityisesti tapauksia, jossa ostoista maksetun arvonlisäveromäärän vähentäminen myynnistä ei ole mahdollista, koska myynnistä muodostuva liiketoiminta on vapautettu arvonlisäverosta.

26 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 45 kohdassa todennut, mainittu säännös antoi jäsenvaltioille mahdollisuuden järjestää verolainsäädäntönsä siten, etteivät yritykset, jotka eivät harjoittamansa arvonlisäverosta vapautetun toiminnan vuoksi voi vähentää arvonlisäveroa, jonka ne ovat maksaneet liiketoimintaansa varten hankkimistaan tavaroista, joutuisi epäsuotuisaan asemaan suhteessa niihin kilpailijoihinsa, jotka harjoittavat samaa toimintaa tavaroilla, jotka ne ovat saaneet arvonlisäveroa maksamatta valmistamalla tavarat itse tai yleisemmin ”yrityksestään”. Jotta tällaisiin kilpailijoihin kohdistuisi sama verorasitus kuin niihin yrityksiin, jotka ovat ostaneet tavarat kolmannelta, kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa annettiin jäsenvaltioille mahdollisuus rinnastaa yrityksestä saatujen tavaroiden käyttö yrityksen verosta vapautettuun toimintaan direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa ja 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuun vastikkeellisen tavaroiden luovutukseen ja kantaa näin mainitusta käytöstä arvonlisävero.

27 Jotta tätä mahdollisuutta, joka on otettu direktiivin 2006/112 18 artiklaan, voitaisiin käyttää tavalla, joka tosiasiallisesti poistaa kaiken eriarvoisuuden niiden verovelvollisten, jotka ovat hankkineet tavaransa toiselta verovelvolliselta, ja niiden verovelvollisten väliltä, jotka ovat saaneet ne yrityksestään, kyseisessä säännöksessä tehty viittaus yrityksen tuottamiin, rakentamiin, talteen ottamiin ja jalostamiin tavaroihin on ymmärrettävä – kuten Alankomaiden hallitus ja komissio ovat esittäneet – siten, että ne kattavat sekä ne tavarat, jotka asianomainen yritys on tuottanut, rakentanut, ottanut talteen tai jalostanut kokonaan itse, että ne tavarat, jotka kolmas on tuottanut,

rakentanut, ottanut talteen tai jalostanut mainitun yrityksen sille antamia materiaaleja käyttämällä.

28 Verovelvollinen, joka käyttää arvonlisäverosta vapautettuun liiketoimintaan omistamiaan tavaroita, joiden viimeistelyn tai joihin tehtävät parannukset se on antanut kolmannen tehtäväksi, voisi, ellei kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitettua rinnastusmahdollisuutta olisi olemassa, olla tilanteessa, jossa ainoastaan mainitun kolmannen suorittamista töistä kannettaisiin arvonlisävero. Jotta tällaiseen verovelvolliseen kohdistuisi 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan tavoitteen mukaisesti sama verorasitus kuin sen kilpailijoihin, jotka harjoittavat samaa arvonlisäverosta vapautettua liiketoimintaa tavaroilla, jotka ne ovat kokonaan hankkineet kolmannelta, säännöksessä tarkoitettu rinnastus on voitava ulottaa niihin tavaroihin kokonaisuudessaan, jotka kolmas on viimeistellyt tai joihin kolmas on tehnyt parannustöitä, ja sen on johdettava arvonlisäverotukseen, jonka perustana on mainittujen tavaroiden koko arvo.

29 Sen jäsenvaltion viranomaiset, joka käyttää 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa säädettyä mahdollisuutta tehdä rinnastus vastikkeelliseen luovutukseen, voivat katsoa, että arvonlisäverorasitus, joka kohdistuu verovelvolliseen, joka vuokraa urheiluseuroille urheilukenttiä, jotka se on pinnoituttanut keinomateriaaleilla, on asetettava samalle tasolle kuin sellaiseen kilpailijaan kohdistuva verorasitus, joka vuokraa urheiluseuroille keinomateriaaleilla pinnoitettuja urheilukenttiä, jotka se on ostanut kokonaisuudessaan kolmannelta.

30 Näiden viranomaisten on tällöin laskettava mainitun verovelvollisen maksettavaksi tuleva arvonlisävero kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa olevan säännön – joka on otettu sellaisenaan direktiivin 2006/112 74 artiklaan – mukaisesti sen arvon perusteella, joka on määritetty hetkellä, jolloin uusitut urheilukentät otettiin käyttöön, eli hetkellä, jolloin niitä alettiin käyttää arvonlisäverosta vapautetun liiketoiminnan tarpeisiin, ja joka vastaa kyseessä olevia kenttiä sijainniltaan, kooltaan ja pinnoitukseltaan vastaavien urheilukenttien hintaa markkinoilla. Näihin kriteereihin nähden asianomaisten kenttien maapohjan arvon ja kenttien muutostöiden kustannusten summan voidaan katsoa soveltuvan veron perusteeksi.

31 Tästä huolimatta mainitun kaltainen verotusmekanismi ei saa johtaa arvonlisäverotusta koskevien periaatteiden loukkaamiseen. Asianomaisen jäsenvaltion on noudatettava näitä periaatteita kaikissa olosuhteissa eli myös silloin, kun se käyttää mahdollisuutta edellä tarkoitettuun rinnastukseen.

32 Tässä yhteydessä on muistettava, että arvonlisäveron keskeinen ominaispiirre on se, että se kannetaan asianomaisten tavaroiden ja palvelujen arvonlisästä, ja maksettavan veron määrä lasketaan siten, että kunkin liiketoimen perusteella maksettavasta verosta vähennetään edellisen liiketoimen perusteella maksettu vero (ks. mm. asia C-208/91, Beaulande, tuomio 16.12.1992, Kok., s. I-6709, 14 kohta; asia C-347/95, UCAL, tuomio 17.9.1997, Kok., s. I-4911, 34 kohta ja asia C-308/01, GIL Insurance ym., tuomio 29.4.2004, Kok., s. I-4777, 33 kohta). Näin ollen mahdollisuutta tehdä rinnastus vastikkeelliseen luovutukseen, siten kuin sitä on edellisissä kohdissa tulkittu, ei voida käyttää arvonlisäveron kantamiseksi niiden tavaroiden arvosta, jotka asianomainen verovelvollinen on antanut sellaisen kolmannen käytettäväksi, joka on viimeistellyt ne tai tehnyt niihin parannuksia, mikäli tämä verovelvollinen oli aiemmassa verotuksessaan jo suorittanut arvonlisäveron kyseisestä arvosta. Kuten komissio on todennut, tällainen toistettu verotus olisi vastoin sekä edellä mainittuja arvonlisäveron keskeisiä ominaispiirteitä että mainitun rinnastusmahdollisuuden tavoitetta, jonka mukaan on haluttu antaa jäsenvaltioille mahdollisuus kantaa arvonlisävero tavaroiden käyttämisestä arvonlisäverosta vapautettuun liiketoimintaan mutta joka ei missään tapauksessa anna jäsenvaltioille lupaa kantaa arvonlisäveroa monta kertaa samasta osasta tavaroiden arvoa.

33 Kansallisen tuomioistuimen on esillä olevassa asiassa selvitettävä se, oliko Vlaardingenin kunta ennen pääasiassa kyseessä olevaa jälkikantoa maksanut arvonlisäveron, joka kohdistui

kyseessä olevien urheilukenttien maapohjan arvoon. Jos osoittautuu, että näin on, asiassa olisi todettava, että Vlaardingenin kuntaan kohdistettu jälkikanto, jossa verotuksen perusteena on ollut maapohjan arvo kokonaisuudessaan, ylittää kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa säädetyn mahdollisuuden rajat ja on näin ristiriidassa mainitun direktiivin yleisen systematiikan kanssa.

34 Jos puolestaan osoittautuu, ettei Vlaardingenin kunta ollut ennen pääasiassa kyseessä olevaa jälkikantoa maksanut arvonlisäverona määrää, joka kohdistuisi näiden urheilukenttien maapohjan arvoon, olisi vielä varmistuttava siitä, ettei näihin kenttiin sovelleta direktiivin 13 artiklan B kohdan h alakohdassa tarkoitettua vapautusta, ennen kuin jälkikannossa kyseessä oleva arvonlisäverotus voitaisiin todeta kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan mukaiseksi.

35 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan h alakohdan mukaan sellaisen rakentamattoman kiinteän omaisuuden luovutus, joka ei ole kuudennen direktiivin 4 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitettua rakennusmaata, on vapautettu arvonlisäverosta.

36 Näin ollen ainoastaan siinä tapauksessa, että pääasiassa kyseessä olevat urheilukentät voidaan katsoa direktiivin 4 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitetuksi rakennetuksi maaksi tai rakennusmaaksi, voidaan niiden käytöstä yrityksen tarpeisiin kantaa arvonlisävero. Tässä on huomattava ainoastaan se, että silloin kun sellaisen maan käyttö yrityksen tarpeisiin, jota ei ole rakennettu tai joka ei ole rakennusmaata, rinnastetaan kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa säädetyn mahdollisuuden nojalla tällaisen maan vastikkeelliseen luovutukseen, rinnastuksesta seuraa, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan h alakohta tulee sovellettavaksi ja että arvonlisäveron kantaminen estyy.

37 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tässä tapauksessa tutkittava se, voidaanko keinomateriaaleilla pinnoitettujen urheilukenttien käyttäminen yrityksen tarpeisiin pätevästi rinnastaa rakentamattoman maan tai rakennusmaan luovutukseen.

38 Edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohtaa on yhdessä sen 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan kanssa tulkittava siten, että siitä, että verovelvollinen on käyttänyt arvonlisäverosta vapautetun liiketoimintansa tarpeisiin omistamiaan kenttiä, joilla se on teettänyt muutostöitä kolmannella, voidaan kantaa arvonlisävero, jonka perusteena on kyseisten kenttien maapohjan arvon ja niillä tehtyjen muutostöiden kustannusten summa, edellyttäen, ettei mainittu verovelvollinen ole vielä suorittanut maapohjan arvoon ja mainittuihin kustannuksiin kohdistuvaa arvonlisäveroa ja ettei kyseessä oleviin kenttiin sovelleta kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan h alakohdassa säädettyä vapautusta.

Oikeudenkäyntikulut

39 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:

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, 5 artiklan 7 kohdan a alakohtaa on tulkittava yhdessä sen 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan kanssa siten, että siitä, että

verovelvollinen on käyttänyt arvonlisäverosta vapautetun liiketoimintansa tarpeisiin omistamiaan kenttiä, joilla se on teettänyt muutostöitä kolmannella, voidaan kantaa arvonlisävero, jonka perusteena on kyseisten kenttien maapohjan arvon ja niillä tehtyjen muutostöiden kustannusten summa, edellyttäen, ettei mainittu verovelvollinen ole vielä suorittanut maapohjan arvoon ja mainittuihin kustannuksiin kohdistuvaa arvonlisäveroa ja ettei kyseessä oleviin kenttiin sovelleta kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan h alakohdassa säädettyä vapautusta.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.