

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

28 päivänä huhtikuuta 2016 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Verolliset liiketoimet – Yrityksestä saatujen tavaroiden ottaminen yrityksen tarpeiden mukaiseen käyttöön – Rinnastaminen vastikkeelliseen luovutukseen – Veron peruste

Asiassa C–128/14,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöä, jonka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaiden ylin tuomioistuin) on esittänyt 21.2.2014 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 18.3.2014, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Staatssecretaris van Financiën

vastaa

Het Oudeland Beheer BV,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: unionin tuomioistuimen varapresidentti A. Tizzano, joka hoitaa ensimmäisen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit F. Biltgen, A. Borg Barthet, E. Levits (esittelevä tuomari) ja M. Berger,

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 16.7.2015 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Het Oudeland Beheer BV, edustajanaan belastingadviseur A. J. de Ruiter,
- Alankomaiden hallitus, asiamiehinnään M. K. Bulterman, C. S. Schillemans ja M. Noort,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään W. Roels ja C. Soulay,

kuultuaan julkisasiamiehen 15.10.2015 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 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), 5 artiklan 3 kohdan b alakohdan ja 7 kohdan a alakohdan sekä 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Staatssecretaris van Financiën (valtiovarainministeriön valtiosihteeri, Alankomaat) ja Het Oudeland Beheer BV (jäljempänä Oudeland) ja jossa on kyse kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitetun luovutuksen, jonka mainittu yhtiö on suorittanut, veron perusteen määrittämisestä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Vaikka kuudes direktiivi on kumottu ja korvattu 1.1.2007 alkaen yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), kun pääasian tosiseikkojen tapahtuma-ajankohta otetaan huomioon, siihen sovelletaan edelleen kuudetta direktiiviä.

4 Kuudennen direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

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

5 Kyseisen direktiivin 5 artiklassa, jonka otsikko on ”Tavaroiden luovutukset”, säädetään seuraavaa:

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

– –

3. Jäsenvaltiot voivat pitää aineellisena omaisuutena:

– –

b) sellaisia esineoikeuksia, jotka antavat haltijalleen käyttöoikeuden kiinteään omaisuuteen;

– –

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

– –

7. Jäsenvaltiot voivat rinnastaa vastikkeelliseen luovutukseen:

a) yrityksen tuottamien, rakentamien, louhimien [oikeammin: 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;

— —”

6 Kuudennen direktiivin 11 artiklassa säädetään 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, 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;

— —”

7 Saman direktiivin 13 artiklassa, jonka otsikkona on ”Maan alueella myönnettävät vapautukset”, säädetään seuraavaa:

”B. Muut vapautukset

Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkin rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

— —

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

— —

C. Valintaoikeus

Jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen:

a) kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta;

— —

Jäsenvaltiot voivat rajoittaa valintaoikeuden laajuutta; niiden on säädettävä valintaoikeuden käyttöä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä.”

8 Kuudennen direktiivin 17 artiklassa, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus”, säädetään seuraavaa:

”1. Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

2. Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa

vähentää verosta, jonka [hän] on velvollinen maksamaan:

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

— —

c) arvonlisäver[on], joka on maksettava 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan ja 6 artiklan 3 kohdan mukaisesti.

— —

5. Sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, joita verovelvollinen käyttää sekä 2 ja 3 kohdan mukaan vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta.

— —”

Alankomaiden oikeus

9 Wet op de Omzetbelasting 1968:n (vuoden 1968 liikevaihtoverolaki), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan (jäljempänä Wet OB), 3 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Tavaroiden luovutuksia ovat

— —

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

— —

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

— —

2. Tavaroiden luovutuksena pidetään myös kiinteään omaisuuteen kohdistuvien oikeuksien perustamista, siirtämistä ja muuttamista sekä niistä luopumista ja niiden päättämistä, lukuun ottamatta hypoteekkia (hypotheek) ja tuotto-oikeutta (grondrente), paitsi jos näistä oikeuksista maksettu korvaus liikevaihtovero mukaan lukien on vähemmän kuin näiden oikeuksien käypä arvo. Käypä arvo on vähintään kyseisen oikeuden kohteena olevan kiinteän omaisuuden omakustannushinta liikevaihtovero mukaan lukien, ja omakustannushinnan suuruus määräytyy sen mukaan, kuinka suureksi riippumaton kolmas osapuoli sen arvioisi oikeustoimen tekohetkellä.”

10 Wet OB:n 8 §:n 3 ja 5 momentissa säädetään seuraavaa:

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

— —

5. Asetuksella voidaan määrittää, missä määrin

— —

b) tuotto-oikeuden (grondrente), perintövuokraoikeuden (recht van erfpacht), oikeuden rakentaa toisen maalle (opstal), perinnöllisten tai pysyvien kiinteistörasitteiden (erfdienstbaarheid ja beklemming), asunto-oikeuden (appartementsrechten), kiinteistöyhtiöoikeuksien (lidmaatschapsrechten) ja muiden samankaltaisten oikeuksien rasittamaan omaisuuteen liittyvät kulut kuuluvat vastikkeeseen.

— —”

11 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968:n (vuoden 1968 liikevaihtoverolain täytäntöönpanosta annettu asetus, jäljempänä täytäntöönpanoasetus), jonka 5 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Perintövuokraoikeuden (recht van erfpacht), oikeuden rakentaa toisen maalle (opstal), perinnöllisten tai pysyvien kiinteistörasitteiden (erfdienstbaarheid ja beklemming) perustamisessa, siirtämisessä, siitä luopumisessa ja sen peruuttamisessa maksun tai vuokran arvo sisältyy vastikkeeseen, mutta vastike ei voi tämän takia olla kuitenkaan suurempi kuin sen omaisuuden käypä arvo, johon kyseinen oikeus kohdistuu. Käypä arvo on vähintään kyseisen oikeuden kohteena olevan kiinteän omaisuuden omakustannushinta liikevaihtovero mukaan lukien, ja omakustannushinnan suuruus määräytyy sen mukaan, kuinka suureksi riippumaton kolmas osapuoli sen arvioisi oikeustoimen tekohetkellä.

— —

5. Maksun, vuokran tai korvauksen arvo määritetään tämän asetuksen liitteen A mukaan.

— —”

12 Täytäntöönpanoasetuksen liitteessä A todetaan seuraavaa:

” —

”b) tietyn ajan kuluttua maksettavaksi erääntyvän maksun, vuokran tai korvauksen arvoksi vahvistetaan vuotuinen rahamäärä, joka kerrotaan niiden vuosien määrällä, joiden osalta se on suoritettava — —”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

13 Oudeland teki 8.3.2004 vuokraajana ns. perintövuokrasopimuksen, joka koski tonttia ja kyseisellä tontilla sijaitsevaa rakenteilla olevaa toimistorakennusta (jäljempänä kyseinen toimistorakennus) ja jonka perusteella maksettiin etukäteen vuosittainen maksu (jäljempänä vuosivuokra). Mainitun vuokrasopimuksen kestoksi sovittiin 20 vuotta ja vuosivuokran määräksi 330 000 euroa.

14 Wet OB:n 3 §:n 2 momentin, joka on kuudennen direktiivin 5 artiklan 3 kohdan b alakohtaan

perustuva säännös, mukaan perintövuokraoikeuden perustaminen rinnastettiin arvonlisäverotuksessa kiinteän omaisuuden luovutukseen ja se oli siis arvonlisäveron alaista. Mainitun lain 8 §:n 5 momentin b kohdan, luettuna yhdessä täytäntöönpanoasetuksen 5 §:n 5 momentin kanssa, mukaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen luovutuksen veron peruste käsittää perintövuokraoikeuden arvon täytäntöönpanoasetuksen liitteen A b kohdan mukaan laskettuna eli vuokrien yhteismäärän pääomitetun arvon. Nyt käsiteltävässä asiassa mainituksi arvoksi vahvistettiin 3 844 500 euroa.

15 Näin ollen pääasiassa kyseessä oleva perintövuokraoikeuden perustaminen oli arvonlisäveron alaista. Oudeland maksoi arvonlisäveroa 730 455 euroa yrittäjälle, jonka kanssa se oli tehnyt kyseisen vuokrasopimuksen, ja vähensi mainitun määrän vuoden 2004 maaliskuuta koskevassa arvonlisäveroilmoituksessaan.

16 Perintövuokraoikeuden perustamisen jälkeen Oudeland saattoi kyseisen toimistorakennuksen rakentamisen loppuun ja otti sen vastaan käyttövalmiina kiinteistönä. Toimistorakennuksen viimeistelykustannukset olivat yhteensä 1 571 749 euroa. Kyseisestä määrästä Oudeland maksoi arvonlisäveroa 298 632 euroa ja vähensi sen välittömästi. Perintövuokraoikeuden osalta maksettava ensimmäinen vuosivuokra erääntyi rakennuksen viimeistelyn aikana, ja Oudeland maksoi sen.

17 Oudeland laittoi kyseisen toimistorakennuksen vuokralle 1.6.2004 lukien. Sovelletavan kansallisen lainsäädännön, joka perustui kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan a alakohtaan, mukaan Oudeland päätti luopua kyseisen rakennuksen osan osalta yhteisymmärryksessä kyseisen rakennuksen osan vuokralaisten kanssa kiinteän omaisuuden vuokrausta koskevasta arvonlisäverosta vapauttamisesta. Rakennuksen toisen osa vuokraus oli vapautettu arvonlisäverosta.

18 Oudelandin mielestä kyseisen toimistorakennuksen vuokralle antaminen on katsottava kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohtaan perustuvassa Wet OB:n 3 §:n 1 momentin h kohdassa tarkoitetuksi yrityksen valmistaman tavaran ottamiseksi yrityksen tarpeiden mukaiseen käyttöön. Se maksoi sitä kiinteistön osaa, joka oli vapautettu arvonlisäverosta ja jonka osalta arvonlisäveron vähennysoikeutta ei siis ollut, koskevan arvonlisäveron. Arvonlisäveroilmoituksessaan Oudeland vahvisti pääasiassa kyseessä olevan luovutuksen veron perusteeksi rakentamisen viimeistelystä aiheutuneiden arvonlisäverottomien kustannusten kokonaismäärän, johon se lisäsi mainitun luovutuksen hetkellä jo erääntyneen vuosivuokran.

19 Verohallinto katsoi, että kyseisen toimistorakennuksen vuokraamisessa huomioon otettavan veron perusteen oli muodostuttava rakennuksen viimeistelykustannuksista, joihin oli lisättävä vuosivuokrien yhteismäärän pääomitettu arvo. Oudelandille annettiin tiedoksi jälkiverotuspäätös, joka koski ajanjaksoa 1.6.–30.6.2004 ja määrää, joka muodostui Oudelandin laskeman veron perusteen ja verohallinnon vahvistaman veron perusteen erotuksesta. Oudelandin oikaisuvaatimuksesta huolimatta mainittu jälkivero pidettiin voimassa.

20 Rechtbank te 's-Gravenhage (Haagin alioikeus, Alankomaat) hylkäsi Oudelandin siitä päätöksestä, jolla sen oikaisuvaatimus hylättiin, nostaman kanteen perusteettomana, ja Oudeland valitti viimeksi mainitusta ratkaisusta Gerechtshof te 's-Gravenhageniin (Haagin ylioikeus, Alankomaat).

21 Mainittu ylioikeus katsoi, että Wet OB:n 8 §:n 3 momentin mukaan mainitun lain 3 §:n 1 momentin h alakohdassa tarkoitettujen luovutusten veron perusteeseen sisältyi Oudelandin perintövuokrasopimuksen nojalla hallussaan pitämän maapohjan omakustannushinta ja että tältä osin oli Oudelandin osalta tukeuduttava kyseisen maapohjan arvoon sillä hetkellä, jolloin Wet OB:n 3 §:n 1 momentin h kohdassa tarkoitettu luovutus tapahtui. Mainitun tuomioistuimen mukaan

kyseistä arvoa ei myöskään voida rinnastaa arvoon, joka mainitulla maapohjalla oli kyseisellä hetkellä sen omistajalle, vaan sen on rajoituttava ennen kyseisen toimistorakennuksen viimeistelyä maksetun vuosivuokran määrään.

22 Näin ollen mainittu ylioikeus kumosi alemman oikeusasteen ratkaisun, verohallinnon päätöksen, jolla Oudelandin oikaisuvaatimus hylättiin, ja mainitulle yhtiölle tiedoksi annetun jälkiveron.

23 Valtiovarainministeriön valtiosihteeri teki Hoge Raad der Nederlandeniin (Alankomaiden ylin tuomioistuin) kassaatiovalituksen valituksenalaisesta tuomiosta.

24 Pääasian asianosaisten välinen riita koskee sitä tapaa, jolla kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitetun luovutuksen veron peruste on määritettävä. Oudeland katsoo, että vain luovutuspäivään mennessä syntyneet määrät eli mainittuun päivään mennessä erääntyneet vuosivuokrat ja kyseisen toimistorakennuksen viimeistelykustannukset kuuluvat mainittuun veron perusteeseen, kun taas valtiovarainministeriön valtiosihteeri perustaa perintövuokraoikeuden arvon määrittämisen kaikkien vuokrien yhteismäärän pääomitettuun arvoon.

25 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii sitä, onko 8.11.2012 annetun tuomion Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698) mukaisesti veron perusteen ulkopuolelle suljettava sellaiset omakustannushinnan osatekijät, joista arvonlisävero on maksettu, eli perintövuokraoikeuden arvo ja kyseisen toimistorakennuksen viimeistelykustannukset, ja onko toimittava näin silloinkin, kun verovelvollinen on heti kokonaisuudessaan kansallisen oikeuden säännösten nojalla vähentänyt näin maksetun arvonlisäveron.

26 Jos tämän tuomion edellisessä kohdassa esiin tuodut omakustannushinnan osatekijät on sisällytettävä Wet OB:n 8 §:n 3 momentissa, luettuna yhdessä kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan kanssa, tarkoitettuun veron perusteeseen, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii tapaa, jolla veron peruste on määritettävä perintövuokraoikeuden osalta ja etenkin jolla mainitun oikeuden perusteella maksettavien perättäisten vuokrien arvo on sisällytettävä kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitetun luovutuksen veron perusteeseen.

27 Tässä tilanteessa Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaiden ylin tuomioistuin) päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohtaa tulkittava niin, ettei kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitetun luovutuksen, joka on esillä olevassa tapauksessa kiinteän omaisuuden käyttöön oikeuttavan esineoikeuden perustaminen, osalta veron perusteeseen lasketa mukaan maapohjan tai muiden tarveaineiden tai materiaalien, joista verovelvollinen on maksanut arvonlisäveroa, omakustannushintaa? Onko tämä toisin, jos verovelvollinen on vähentänyt tämän arvonlisäveron kansallisen oikeuden säännösten perusteella – olivatpa ne tältä osin kuudennen direktiivin vastaisia tai eivät – kyseisen hankinnan osalta?

2) Onko esillä olevan kaltaisessa tapauksessa, jossa maapohja keskeneräisine rakennuksineen on saatu perustamalla kuudennen direktiivin 5 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitettu esineoikeus, kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohtaa tulkittava niin, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitetun luovutuksen osalta veron perusteeseen lasketaan mukaan vuokran arvo, toisin sanoen esineoikeuden kestoaikana tai sen jäljellä olevana kestoaikana vuosittain maksettavien rahamäärien arvo?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

28 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään lähinnä, onko kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohtaa tulkittava niin, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitetun luovutuksen osalta veron perusteeseen voidaan laskea mukaan sellaisen esineoikeuden arvo, joka antaa haltijalleen oikeuden käyttää kiinteää omaisuutta, ja kyseiselle maapohjalle rakennetun toimistorakennuksen viimeistelykustannukset, kun verovelvollinen on jo maksanut arvonlisäveron kyseisestä arvosta ja mainituista kustannuksista mutta myös välittömästi vähentänyt kyseisen veron kokonaan.

29 Kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat rinnastaa vastikkeelliseen luovutukseen 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.

30 Mainittu mahdollisuus antaa 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 (tuomio 8.11.2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, 26 kohta).

31 Aluksi on muistutettava, että – kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 42 kohdassa – kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan soveltaminen edellyttää kolmen kumulatiivisen edellytyksen täyttymistä.

32 Ensinnäkin kyseisen tavarahan on oltava erityisesti verovelvollisen yrityksen tuottama, rakentama, talteen ottama tai jalostama. Unionin tuomioistuin on katsonut, että jotta mahdollisuutta rinnastaa yrityksen tarpeiden mukaiseen käyttöön ottaminen vastikkeelliseen luovutukseen voidaan käyttää tavalla, joka tosiasiallisesti poistaa kaiken tasapuolisuuden puutteen arvonlisäveron alalla sellaisten verovelvollisten, jotka ovat hankkineet tavaransa toiselta verovelvolliselta, ja sellaisten verovelvollisten välillä, jotka ovat saaneet ne yrityksestään, kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohta kattaa 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, ja mainittu rinnastus on voitava ulottaa niihin tavaroihin kokonaisuudessaan, jotka kolmas on viimeistellyt tai joihin kolmas on tehnyt parannustöitä (ks. vastaavasti tuomio 8.11.2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, 27 ja 28 kohta ja tuomio 10.9.2014, Gemeente 's-Hertogenbosch, C-92/13, EU:C:2014:2188, 28 kohta).

33 Toiseksi verovelvollisen on täytynyt ottaa tämä tavara käyttöön yrityksensä tarpeisiin.

34 Kolmanneksi mainitun tavarankäytön hankkiminen toiselta verovelvolliselta ei saa antaa ensimmäiselle verovelvolliselle oikeutta vähentää arvonlisävero kokonaan.

35 Kun tämä on täsmennetty, on korostettava, että esillä olevassa asiassa sen jälkeen, kun Oudeland oli yhtäältä hankkinut oikeuden kyseiseen tonttiin ja sillä sijaitsevaan rakenteilla olevaan toimistorakennukseen tekemällä perintövuokrasopimuksen ja maksanut mainittua hankintaa koskevan arvonlisäveron sekä vähentänyt mainitun veron vuoden 2004 maaliskuun arvonlisäveroilmoituksessaan ja toisaalta saattanut kyseisen rakennuksen rakentamisen päätökseen, maksanut rakennuksen viimeistelykustannuksista arvonlisäveron ja vähentänyt sen, Oudeland oli antanut mainitun toimistorakennuksen vuokralle ja vain osittain luopunut kiinteän omaisuuden vuokraamista koskevasta arvonlisäverovapautuksesta.

36 Koska sitä, että Oudeland antoi näin valmistuneen rakennuksen vuokralle, pidettiin yrityksestä saadun tavarankäytön ottamisena yrityksen tarpeisiin ja koska rakennusta käytettiin osittain muihin tarkoituksiin kuin veronalaisiin liiketoimiin, mainittu vuokralle antaminen rinnastettiin kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitettulla tavalla luovutukseen ja se oli arvonlisäveron alainen.

37 Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan mukaan mainitun direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta veron perusteena on "asianomaisten tavaroiden tai niiden kanssa samanlaisten tavaroiden ostohinta taikka ostohinnan puuttuessa näiden omakustannushinta, jotka määräytyvät kyseisten toimien suoritushetken mukaan".

38 Unionin tuomioistuin on täsmentänyt tältä osin, että kyseisestä 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdasta seuraa kiistatta, että veron peruste muodostuu omakustannushinnasta vain näiden tai samankaltaisten tavaroiden ostohinnan puuttuessa (tuomio 23.4.2015, Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, 37 kohta).

39 Tältä osin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ilmoittaa, että esillä olevassa asiassa on selvää, että kyseistä toimistorakennusta vastaavan tavarankäytön ostohinta puuttuu. Näin ollen on tukeuduttava omakustannushintaan.

40 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kuitenkin pohtii, onko sellaiset omakustannushinnan osatekijät, kuten perintövuokraoikeuden arvo ja kyseisen toimistorakennuksen viimeistelykustannukset, joista arvonlisävero on jo maksettu, suljettava pois veron perusteesta, kun verovelvollinen on välittömästi vähentänyt sovellettavan kansallisen oikeuden perusteella perintövuokrasuhteen perustamisesta ja kyseisen rakennuksen viimeistelystä maksetun arvonlisäveron kokonaisuudessaan.

41 Tältä osin unionin tuomioistuin on täsmentänyt, että mahdollisuutta tehdä rinnastus vastikkeelliseen luovutukseen ei voida käyttää arvonlisäveron kantamiseksi siitä tavaroiden arvosta, josta kyseinen verovelvollinen oli aiemmassa verotuksessaan jo suorittanut arvonlisäveron (ks. vastaavasti tuomio 8.11.2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, 32 kohta).

42 Mainitunlainen toistettu verotus ei nimittäin ole sopusoinnussa sen arvonlisäveron keskeisen ominaispiirteen kanssa, jonka mukaan arvonlisävero 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. tuomio 16.12.1992, Beaulande, C-208/91, EU:C:1992:524, 14 kohta; tuomio 17.9.1997, UCAL, C-347/95, EU:C:1997:411, 34 kohta ja tuomio 29.4.2004, GIL Insurance ym., C-308/01, EU:C:2004:252, 33 kohta), eikä mainitun rinnastusmahdollisuuden tavoitteen kanssa, 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 (tuomio 8.11.2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, 32 kohta).

43 Kuten julkisasiamies on pääpiirteissään todennut ratkaisuehdotuksensa 49 kohdassa, silloin, kun omakustannushinnasta maksettu arvonlisävero on sittemmin vähennetty, verottaminen, joka johtuu vastikkeelliseen luovutukseen rinnastamisesta, ei johda saman arvon verotuksen toistamiseen. Kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan mukaan tällaiset osat on jätettävä huomioimatta veron perusteessa vain silloin, kun niihin kohdistuva arvonlisävero on edelleen verovelvollisen maksettavana siksi, ettei tämä ole vähentänyt niitä.

44 Tältä osin unionin tuomioistuin on todennut, että missään tapauksessa ei voida katsoa, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuun veron perusteeseen voisi sisältyä sellainen arvo, josta verovelvollinen on jo maksanut arvonlisäveron voimatta vähentää sitä tämän jälkeen (ks. tuomio 23.4.2015, Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

45 Tästä seuraa, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 50 kohdassa, että arvo, josta verovelvollinen on jo maksanut mutta sitten vähentänyt arvonlisäveron, voidaan sisällyttää kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuun veron perusteeseen.

46 Kun kaikki edellä esitetty otetaan huomioon, ensimmäiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohtaa on tulkittava niin, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitetun luovutuksen osalta veron perusteeseen voidaan laskea mukaan sellaisen esineoikeuden arvo, joka antaa haltijalleen oikeuden käyttää kiinteää omaisuutta, ja kyseiselle maapohjalle rakennetun toimistorakennuksen viimeistelykustannukset, kun verovelvollinen on jo maksanut arvonlisäveron kyseisestä arvosta ja mainituista kustannuksista mutta myös välittömästi vähentänyt kyseisen veron kokonaan.

Toinen kysymys

47 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään lähinnä, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa maapohja ja kyseisellä maapohjalla sijaitseva rakenteilla oleva rakennus on hankittu perustamalla esineoikeus, joka antaa haltijalleen oikeuden käyttää kyseistä kiinteää omaisuutta, kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohtaa tulkittava niin, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitetun luovutuksen osalta veron perusteessa huomioitava kyseisen esineoikeuden arvo vastaa esineoikeuden muodostavan perintövuokraoikeuden koko kestoaikana tai sen jäljellä olevana kestoaikana vastikkeena vuosittain maksettavien rahamäärien arvoa.

48 Ensinnäkin on muistutettava siitä, että – kuten tämän tuomion 38 ja 39 kohdassa on täsmennetty – veron peruste muodostuu omakustannushinnasta vain siinä tapauksessa, että tavaroiden tai samankaltaisten tavaroiden ostohinta puuttuu ja että nyt käsiteltävässä asiassa kyseistä toimistorakennusta vastaavan tavarahan ostohinta puuttuu.

49 Näin ollen kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitetun luovutuksen veron peruste muodostuu pääasiassa omakustannushinnasta.

50 Toiseksi jo kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan sanamuodosta ilmenee, että omakustannushinta, kuten tavaroiden tai samankaltaisten tavaroiden ostohintakin, on määritettävä sen hetken mukaan, jolloin kyseisen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitettu luovutus tapahtuu.

51 Kolmanneksi on muistutettava siitä, että sen kansallisen säännöksen mukaan, jolla kuudennen direktiivin 5 artiklan 3 kohdan b alakohdassa säädetty mahdollisuus on pantu täytäntöön, nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan perintövuokraoikeuden perustaminen on rinnastettava tavarain luovutukseen. Siltä osin kuin on kyse pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen 20 vuotta kestävä perintövuokraoikeuden perustamisesta, asiaan sovellettavan kansallisen oikeuden säännösten mukaan mainitun luovutuksen vastike määritetään kiinteän vuosittaisen määrän perusteella kertomalla se niiden vuosien lukumäärällä, joiden aikana maksuja on suoritettava, ja näin saatua määrää korjataan sen jälkeen tai se pääomitetään mainitun oikeuden perustamishetkeen kansallisen säännösten määräysten mukaisesti. Nyt käsiteltävässä asiassa perintövuokraoikeuden perustamisesta on seurannut se, että näin määritetyn vastikkeen kokonaismäärästä maksettava arvonnäisävero on maksettu yhdellä kertaa.

52 On täsmennettävä, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole esittänyt kysymyksiä mainitun vastikkeen määrittämistä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä, koska kyseisen vastikkeen arvoa ei ole riitautettu pääasiassa.

53 Koska ensimmäiseen kysymykseen annetusta vastauksesta ilmenee, että arvonnäisäveron maksaminen perintövuokraoikeuden arvosta ei ole esteenä sille, että mainittu arvo voidaan ottaa huomioon kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitettun luovutuksen veron perusteessa silloin, kun mainittu vero on välittömästi vähennetty kokonaisuudessaan, ja että sitä ei ole riitautettu, että mainittu arvo muodostaa yhden omakustannushinnan osatekijöistä, on määritettävä, onko huomioon otettava perintövuokraoikeuden koko arvo, kuten Alankomaiden hallitus katsoo, vai osa siitä.

54 Tältä osin on todettava, että perintövuokraoikeus on ajallisesti rajattu ja että – kuten tämän tuomion 51 kohdassa on todettu – perintövuokraoikeuden perustamisesta maksettavan vastikkeen arvo määritetään vuokraoikeuden sovitun keston mukaan.

55 Jos kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitettu luovutus ei tapahdu samalla hetkellä kuin perintövuokraoikeuden perustaminen vaan myöhemmin, kyseisen oikeuden arvo, joka on otettava huomioon veron perusteessa, on vuokraoikeuden jäännösarvo luovutushetkellä (ks. analogisesti tuomio 17.5.2001, Fischer ja Brandenstein, C-322/99 ja C-323/99, EU:C:2001:280, 80 kohta ja tuomio 8.5.2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, 32 kohta).

56 Tämä perintövuokraoikeuden jäännösarvo määritellään vuokraoikeuden jäljellä olevan keston mukaan, ja se käsittää mainitun oikeuden perusteella maksamatta olevien vuotuisten maksujen määrän, korjattuna tai pääomitettuna saman menetelmän mukaan kuin se menetelmä, jota käytetään perintövuokraoikeuden arvon määrittämiseksi.

57 Tätä tulkintaa tukee kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa jäsenvaltioille annetun rinnastusmahdollisuuden päämäärä, sellaisena kuin siitä on muistutettu tämän tuomion 30 kohdassa.

58 Jos kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitettun luovutuksen tapahtumahetkellä kilpailija nimittäin tekisi Oudelandin tekemän perintövuokrasopimuksen jäljellä olevalle kestoajalle samaa tavaraa koskevan perintövuokrasopimuksen osoittaakseen kyseisen

toimistorakennuksen saman toiminnan käyttöön kuin Oudelandin harjoittama toiminta, perintövuokraoikeuden omakustannushinta olisi kyseisen kilpailijan osalta mainitun oikeuden arvo kyseisen sopimuksen tekohetkellä ja siis mainitun oikeuden jäännösarvo.

59 Se, että Alankomaiden hallituksen tavoin katsottaisiin, että on otettava huomioon koko perintövuokraoikeuden arvo, joka vastaa vastiketta oikeuden perustamishetkellä, johtaisi siihen, ettei – kuten julkisasiamies huomauttaa ratkaisuehdotuksensa 70 kohdassa – otettaisi huomioon sitä, että perintövuokraoikeuden arvo yleensä vähenee ajan kuluessa, eikä sääntöä, jonka mukaan omakustannushinta on määriteltävä sen hetken mukaan, jolloin kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitettu luovutus tapahtuu.

60 Samoin jo erääntyneet vuosittaiset maksut tosin ovat Oudelandin perintövuokraoikeuden perusteella maksamia määriä, mutta mainitut määrät eivät kuvaa kyseisen oikeuden arvoa kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitettua luovutuksen tapahtumahetkellä.

61 Kun edellä esitetty otetaan huomioon, toiseen kysymykseen on vastattava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa maapohja ja kyseisellä maapohjalla sijaitseva rakenteilla oleva rakennus on hankittu perustamalla esineoikeus, joka antaa haltijalleen oikeuden käyttää kyseistä kiinteää omaisuutta, kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdalla on tulkittava niin, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitettua luovutuksen osalta veron perusteessa huomioitava kyseisen esineoikeuden arvo vastaa esineoikeuden muodostavan perintövuokraoikeuden jäljellä olevana kestoaikana vastikkeena vuosittain maksettavien rahamäärien arvoa, korjattuna tai pääomitettuna saman menetelmän mukaan kuin se menetelmä, jota käytetään perintövuokraoikeuden perustamisen arvon määrittämiseksi.

Oikeudenkäyntikulut

62 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:

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, 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdalla on tulkittava niin, että mainitun direktiivin, sellaisena kuin se on muutettuna, 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitettua luovutuksen osalta veron perusteeseen voidaan laskea mukaan sellaisen esineoikeuden arvo, joka antaa haltijalleen oikeuden käyttää kiinteää omaisuutta, ja kyseiselle maapohjalle rakennetun toimistorakennuksen viimeistelykustannukset, kun verovelvollinen on jo maksanut arvonlisäveron kyseisestä arvosta ja mainituista kustannuksista mutta myös välittömästi vähentänyt kyseisen veron kokonaan.**

2) **Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa maapohja ja kyseisellä maapohjalla sijaitseva rakenteilla oleva rakennus on hankittu perustamalla esineoikeus, joka antaa haltijalleen oikeuden käyttää kyseistä kiinteää omaisuutta, kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 95/7, 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdalla on tulkittava niin, että mainitun direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitettua luovutuksen osalta veron perusteessa huomioitava kyseisen esineoikeuden**

arvo vastaa esineoikeuden muodostavan perintövuokraoikeuden jäljellä olevana kestoaikana vastikkeena vuosittain maksettavien rahamäärien arvoa, korjattuna tai pääomitettuna saman menetelmän mukaan kuin se menetelmä, jota käytetään perintövuokraoikeuden perustamisen arvon määrittämiseksi.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.