

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kymmenes jaosto)

22 päivänä kesäkuuta 2016 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Ostoihin sisältyvä vero – Vähennys

Asiassa C-267/15,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaiden ylin tuomioistuin) on esittänyt 29.5.2015 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 5.6.2015, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Gemeente Woerden

vastaa

Staatssecretaris van Financiën,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kymmenes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja F. Biltgen sekä tuomarit A. Borg Barthet (esittelevä tuomari) ja M. Berger,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Gemeente Woerden, edustajanaan R. Brouwer, belastingadviseur,
- Alankomaiden hallitus, asiamiehinaan J. Langer, M. Bulterman ja M. Gijzen,
- Euroopan komissio, asiamiehinaan H. Kranenborg ja L. Lozano Palacios,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Gemeente Woerden (Woerdenin kunta, Alankomaat) ja Staatssecretaris van Financiën (Alankomaiden valtiovarainministeriön valtiosihteeri) ja joka koskee jälkiverotuspäätöstä arvonlisäveroista ajalta 1.1.2005–30.11.2008.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta.”

4 Mainitun direktiivin 9 artiklan 1 kohdan sanamuoto on seuraava:

”’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

5 Arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Kuultuaan neuvoa-antavaa arvonlisäverokomiteaa – – jäsenvaltio voi käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia kyseisen jäsenvaltion alueelle sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä, mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa.

– –”

6 Arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Valtioita, hallinnollisia alueita, kuntia ja muita julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina, vaikka ne tämän toiminnan tai liiketoimien yhteydessä kantaisivat maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai korvauksen.

Jos ne harjoittavat tällaista toimintaa tai suorittavat tällaisia liiketoimia, niitä on kuitenkin pidettävä verovelvollisina tämän toiminnan tai liiketoiminnan osalta, jos niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen.

Julkisoikeudellisia yhteisöjä on joka tapauksessa pidettävä verovelvollisina liitteessä I luetelluista toimista, jos nämä eivät ole merkitykseltään vähäisiä.”

7 Arvonlisäverodirektiivin 72 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Tässä direktiivissä ’käyvällä markkina-arvolla’ tarkoitetaan sitä täyttä määrää, jonka asiakas siinä vaihdannan vaiheessa, jossa tavarat luovutetaan tai palvelut suoritetaan, joutuisi kyseiset tavarat tai palvelut tuolloin saadakseen vapaan kilpailun vallitessa maksamaan riippumattomalle luovuttajalle tai suorittajalle sen jäsenvaltion alueella, jossa liiketoimi on veronalainen.

Jos vertailukelpoista tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta ei voida määrittää, ’käyvällä markkina-arvolla’ tarkoitetaan seuraavaa:

1) tavaroiden osalta määrää, joka on vähintään näiden tai samanlaisten tavaroiden ostohinnan suuruinen taikka ostohinnan puuttuessa vähintään omakustannushinnan suuruinen määritettynä luovutushetkellä;

2) palvelujen osalta määrää, joka on vähintään verovelvolliselle palvelujen suorittamisesta aiheutuvien kustannusten suuruinen.”

8 Arvonlisäverodirektiivin 80 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat veropetosten tai veronkierron estämiseksi toteuttaa toimenpiteitä varmistaakseen, että sellaisten tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta, joihin liittyy jäsenvaltion määrittelemiä perhe- tai muita läheisiä henkilökohtaisia suhteita taikka johto-, omistus-, jäsenyys-, rahoitus- tai oikeussuhteita, veron perusteena käytetään käypää markkina-arvoa missä tahansa seuraavista tapauksista:

a) vastike on käypää markkina-arvoa alhaisempi ja luovutuksen tai suorituksen vastaanottajalla ei ole 167–171 ja 173–177 artiklan mukaan täyttä vähennysoikeutta;

— —

Oikeussuhteisiin voivat ensimmäistä alakohtaa sovellettaessa kuulua myös työnantajan ja työntekijän taikka työnantajan ja työntekijän perheen tai muiden tähän läheisessä yhteydessä olevien henkilöiden väliset suhteet.

2. Käyttäessään 1 kohdassa säädettyä mahdollisuutta jäsenvaltiot voivat määritellä ne tavaroiden luovuttajien, palvelujen suorittajien tai vastaanottajien luokat, joihin toimenpiteitä sovelletaan.

— —”

9 Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan[,] seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;

b) arvonlisävero, joka on maksettava tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin 18 artiklan a alakohdan ja 27 artiklan mukaisesti rinnastettavista liiketoimista;

c) arvonlisävero, joka on maksettava tavaroiden yhteisöhankinnoista 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdan mukaisesti;

d) arvonlisävero, joka on maksettava tavaroiden yhteisöhankintoihin 21 ja 22 artiklan mukaisesti rinnastettavista liiketoimista;

e) kyseiseen jäsenvaltioon tavaroiden maahantuonnista maksettava tai maksettu arvonlisävero.”

Alankomaiden oikeus

10 Alankomaiden 28.6.1968 annetun vuoden 1968 liikevaihtoverolain (Wet op de omzetbelasting 1968; Stb. 1968, nro 329), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin

(jäljempänä liikevaihtoverolaki), 3 §:n sanamuoto on seuraava:

”1. Tavaroiden luovutuksena pidetään

a) aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa tai siirtymistä

— —

3. Edellä 1 §:n a kohdassa tarkoitettuun vastikkeelliseen tavaroiden luovutukseen rinnastetaan

— —

b) elinkeinonharjoittajan oman yrityksen tuottamien tavaroiden ottaminen elinkeinonharjoittajan yrityksen tarpeiden mukaiseen käyttöön silloin, kun tavaroiden hankkiminen toiselta elinkeinonharjoittajalta ei oikeuttaisi näistä tavaroista kannettavan veron täyteen vähennykseen;

— —”

11 Liikevaihtoverolain 7 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Elinkeinonharjoittajana pidetään jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa liiketoimintaa.

— —

4. Valtion verotuksesta annetussa yleislaissa (Algemene wet inzake rijksbelastingen) tarkoitetut, tässä pykälässä elinkeinonharjoittajiksi katsottavat luonnolliset henkilöt ja yhteisöt, jotka asuvat Alankomaissa tai ovat sijoittautuneet sinne taikka joilla on siellä kiinteä toimipaikka ja joiden väliset rahoitukselliset, organisatoriset ja taloudelliset siteet ovat sellaiset, että niitä on pidettävä yhtenä yksikkönä, katsotaan riippumatta siitä, onko yksi tai useampi tällaisista henkilöistä tai yhteisöistä jättänyt tätä koskevan hakemuksen vai ei, verotarkastajan päätöksellä, johon voidaan hakea muutosta, yhdeksi elinkeinonharjoittajaksi sitä kuukautta seuraavan kuukauden ensimmäisestä päivästä, jona verotarkastajan päätös annettiin. Verotuksellisen yksikön muodostamista, muuttamista tai sen lakkaamista koskevista yksityiskohtaisista säännöksistä voidaan määrätä ministeriön päätöksellä.

— —”

12 Liikevaihtoverolain 8 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Vero lasketaan suhteessa vastikkeeseen.

2. Vastike käsittää kokonaissumman – tai mikäli vastasuorituksena ei ole rahasumma, vastasuorituksen kokonaisarvon –, joka tavaran luovutuksesta tai palvelun suorituksesta laskutetaan liikevaihtoverottomana. Mikäli suoritettu summa on tavaran luovutuksen tai palvelun suorituksen yhteydessä laskutettua summaa suurempi, huomioon otetaan suoritettu summa.

3. Edellä 3 §:n 3 momentissa ja 3 a §:n 1 momentissa tarkoitettujen liiketoimien osalta vastike vahvistetaan näiden tai samankaltaisten tavaroiden ostohinnan perusteella taikka ostohinnan puuttuessa omakustannushinnan perusteella määritettyinä liiketoimien toteutumishetken mukaisina.

4. Edellä 4 §:n 3 momentissa tarkoitettujen palvelujen osalta vastike vahvistetaan palvelun käyvän markkina-arvon perusteella. Käyvällä markkina-arvolla tarkoitetaan liikevaihtoverotonta summaa, jonka asianomaisen elinkeinonharjoittajan on vapaan kilpailun vallitessa palvelun suoritushetkellä suoritettava riippumattomalle palveluntarjoajalle Alankomaissa.

— —”

13 Perusasteen opetuksesta 2.7.1981 annetun lain (Wet op het primair onderwijs; Stb. 1983, nro 727), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin, 109 §:n sanamuoto on seuraava:

”Kunta ei vastaa toimivaltaisen toimielimen 108 tai 110 §:n nojalla harjoittamaan koulun, joka ei ole kunnan ylläpitämä, vuokraukseen liittyvistä suoritteista, jotka kohdistuvat rakennuksiin tai maa-alueisiin.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

14 Woerdenin kunta antoi toimeksiannon kahden rakennuksen rakentamisesta useisiin käyttötarkoituksiin. Se vähensi lähes kokonaan siltä urakan vastaanotosta laskutetun arvonlisäveron.

15 Stichting Gebouwen Beheer Woerden (Woerdenin rakennusten hallinnoimiseksi perustettu säätiö, jäljempänä säätiö) perustettiin 6.2.2007. Säätiön hallituksessa on viisi jäsentä, joista yksi on Woerdenin kunnan nimittämä, kolme säätiön hallinnoimia rakennuksia käyttävän kunkin oppilaitoksen hallituksen nimittämiä ja yksi Stichting Kindercentra Midden Nederlandin (Alankomaiden keskiosan lapsikeskuksia varten perustettu säätiö) nimittämä. Ensiksi mainitun säätiön tarkoituksena on rakennusten hallinnointi ja rakennusten käyttäjien yhteistyön edistäminen.

16 Woerdenin kunta päätti kyseessä olevien rakennusten vuokralle antamisen sijaan myydä ne säätiölle. Nämä kaksi rakennusta, joista toinen jaettiin kahteen asunto-oikeuteen, myytiin summalla, joka vastasi noin 10:tä prosenttia omakustannushinnasta. Myyntihinnasta laskutettiin arvonlisävero. Säätiön suoritettavana oleva ostohinta muutettiin korolliseksi luotoksi.

17 Ensimmäisen rakennuksen omistusoikeuden siirron yhteydessä luovutusvero (overdrachtsbelasting) kannettiin määrästä, joka vastasi käytännössä rakennuksen omakustannushintaa. Toisen rakennuksen osalta luovutuskirjassa todetaan, että ensimmäisen asunto-oikeuden luovutuksen johdosta tulee maksettavaksi luovutusvero määrästä, joka vastaa käytännössä tämän koko rakennuksen omakustannushintaa.

18 Säätiö luovutti tämän jälkeen osan kyseessä olevista rakennuksista vastikkeetta kolmen erityisperusopetuslaitoksen käyttöön. Rakennusten muut osat vuokrattiin vastiketta vastaan eri vuokralaisille. Kyseinen vuokraus vastiketta vastaan on vapautettu arvonlisäverosta liikuntatilojen vuokrausta lukuun ottamatta.

19 Verotarkastaja katsoi, ettei Woerdenin kunta ollut luovuttanut kyseessä olevia kahta rakennusta liikevaihtoverolain 3 §:n 1 momentin a kohdassa tarkoitettulla tavalla vaan että se oli vuokrannut ne säätiölle, mikä on arvonlisäverosta vapautettua liiketoimintaa. Verotarkastajan mukaan Woerdenin kunta oli näin ollen arvonlisäveron maksuvelvollinen tämän lain 3 §:n 3 momentin b kohdan nojalla. Verotarkastaja peri tämän veron jälkiverotuspäätöksellä.

20 Gerechtshof te Amsterdam (Amsterdamin muutoksenhakutuomioistuin, Alankomaat), joka käsitteli asiaa Woerdenin kunnan valituksen ja verotarkastajan liitännäisvalituksen perusteella,

totesi 25.4.2013, että kyseessä oli todellakin liikevaihtoverolain 3 §:n 1 momentin a kohdassa tarkoitettu luovutus.

21 Gerechtshof te Amsterdam katsoi kuitenkin, että Woerdenin kunnan laskuttama myyntihinta koski ainoastaan kyseessä olevien rakennusten sellaisia osia, joita säätiö käyttää veronalaiseen vuokraustoimintaan. Se totesi tämän perusteella, että Woerdenin kunta oli toiminut liikevaihtoverolaissa tarkoitettuna elinkeinonharjoittajana ainoastaan näiden rakennusten osien osalta ja että sillä oli näin ollen oikeus vähentää ainoastaan suunnilleen 10 prosentin murto-osa siltä rakennusten luovutuksen yhteydessä laskutetusta arvonnäisäverosta.

22 Woerdenin kunta teki kassaatiovalituksen Gerechtshof te Amsterdamin ratkaisusta. Valtiovarainministeriön valtiosihteeri teki myös ehdollisen liittäjäisen kassaatiovalituksen.

23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin hylkää omassa arvioinnissaan Gerechtshof te Amsterdamin tekemän arvioinnin, joka mukaan Woerdenin kunta on luovuttanut kyseessä olevista rakennuksista tiettyjä osia elinkeinonharjoittajana ja muita osia muussa ominaisuudessa.

24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että kyseessä olevien rakennusten myyntihinnat liittyivät suoraan rakennusten luovutuksiin ja että Woerdenin kunta toteutti luovutukset täten vastiketta vastaan sekä että kyse oli siis liiketoiminnasta.

25 Mainittu tuomioistuin hylkää lisäksi valtiovarainministeriön valtiosihteerin esittämän väitteen, jonka mukaan Woerdenin kunta ei toiminut kyseessä olevat rakennukset luovuttaessaan liikevaihtoverolaissa tarkoitettuna elinkeinonharjoittajana vaan viranomaisena.

26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tarkastelee myös kysymystä oikeuksien väärinkäytöstä. Koska säätiö on kuitenkin ottanut rakennusten hallinnoinnin ja rakennukset vastuulleen, kyseisen tuomioistuimen mukaan käsiteltävässä asiassa ei ole kyse oikeuksien väärinkäytöstä.

27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii kuitenkin omasta aloitteestaan sitä, onko Woerdenin kunnalla arvonnäisäverodirektiivin mukaan oikeus vähentää vain murto-osa kyseisten rakennusten luovutuksen yhteydessä laskutetusta arvonnäisäverosta siitä syystä, ettei sen kuulu perusasteen opetuksesta 2.7.1981 annetun lain nojalla, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin, laskuttaa oppilaitoksilta koulujen tilojen käyttökustannuksista ja että säätiö on luovuttanut vastikkeetta oppilaitosten käyttöön kyseessä olevien rakennusten osia.

28 Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaiden ylin tuomioistuin) on näin ollen päättänyt lykätä asian ratkaisua ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko käsiteltävän kaltaisessa asiassa, jossa verovelvollinen on rakennuttanut rakennuksen ja myynyt tämän rakennuksen hintaan, joka ei kata kaikkia kustannuksia, kun taas rakennuksen ostaja antaa määrättyjä osia vastikkeetta kolmannen osapuolen käyttöön, verovelvollisella oikeus rakennuksen rakentamisesta veloitettujen arvonnäisäverojen vähennykseen täysimääräisinä vai vain osittain pelkästään rakennuksen niiden osien mukaisessa suhteessa, joita ostaja käyttää liiketoimintaa varten (tässä tapauksessa vuokraus vastiketta vastaan)?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

29 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele kysymyksellään lähinnä, onko arvonnäisäverodirektiiviä tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa verovelvollinen on rakennuttanut rakennuksen ja myynyt saman rakennuksen sen rakennuskustannuksia alempaan hintaan, mainitulla verovelvollisella on oikeus vähentää kyseisen

rakennuksen rakentamisesta maksettu arvonlisävero kokonaisuudessaan, vai siten, että arvonlisävero voidaan tällöin vähentää ainoastaan osittain eli mainitun rakennuksen niiden osien, joita rakennuksen hankkija käyttää liiketoiminnassa, osuuden mukaisesti.

30 Tässä yhteydessä on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verovelvollisen oikeus vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka maksamiseen se on velvollinen, arvonlisävero, joka sen on maksettava tai jonka se on maksanut sille luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista, on Euroopan unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruserä (ks. tuomio 8.1.2002, Metropol ja Stadler, C-409/99, EU:C:2002:2, 42 kohta ja tuomio 6.9.2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, 23 kohta).

31 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee tältä osin, että arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Erityisesti on niin, että vähennysoikeutta sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tehtyjen liiketoimien yhteydessä (ks. tuomio 21.3.2000, Gabalfria ym., C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 43 kohta; tuomio 26.5.2005 Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320, 33 kohta; tuomio 22.12.2010, Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, 22 kohta ja tuomio 6.12.2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, 26 kohta).

32 Vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken liiketoimintansa yhteydessä maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen neutraalisuuden kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (tuomio 6.12.2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, 27 kohta).

33 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että jokaisesta tuotantoon tai jakeluun liittyvästä liiketoimesta kannetaan arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista eri osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä (tuomio 6.12.2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, 28 kohta). Tästä seuraa, että kutakin liiketoimea on arvonlisäverotuksessa arvioitava sellaisenaan riippumatta aiemmista liiketoimista maksetusta tai myöhemmistä liiketoimista maksettavasta arvonlisäverosta.

34 Unionin tuomioistuin on todennut vähennysoikeuden syntymisen aineellisista edellytyksistä, että arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan mukaan verovelvollisen pitää käyttää tavaroita ja palveluja, joihin tämän oikeuden toteuttamiseksi vedotaan, myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisiin liiketoimiinsa ja toisen verovelvollisen on pitänyt luovuttaa nämä tavarat tai palvelut aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa (tuomio 6.9.2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, 26 kohta).

35 Koska arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa ei aseteta mitään muuta edellytystä sille, mihin asianomaiset tavarat tai palvelut vastaanottava henkilö niitä käyttää, on todettava, että kunhan edellisessä kohdassa mainitut kaksi edellytystä täyttyvät, verovelvollisella on lähtökohtaisesti oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero.

36 Tältä osin on lisättävä, ettei arvonlisäverodirektiivissä aseteta vähennysoikeudelle edellytystä siitä, mihin verovelvolliselta kyseessä olevat tavarat tai palvelut vastaanottava henkilö niitä käyttää, sillä tämä merkitsisi sitä, että verovelvollisen vähennysoikeutta rajoittavat kaikki liiketoimet, jotka verovelvollinen toteuttaa sellaisen hankkijan tai vastaanottajan kanssa, joka ei harjoita liiketoimintaa, kuten yksityisten kanssa.

37 Lisäksi edellytyksestä, jonka mukaan tavaroiden tai palvelujen toimittajan vähennysoikeus

määräytyisi sen perusteella, mihin kyseessä olevien tavaroiden hankkija tai palvelujen vastaanottaja niitä käyttää, seuraisi se, että verovelvollisen vähennysoikeus riippuisi hankkijan tai vastaanottajan, jolla olisi aina oikeus muuttaa tavaran käyttötarkoitusta lyhyellä tai pitkällä aikavälillä, myöhemmästä toiminnasta.

38 Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee kuitenkin, että Woerdenin kuntaa on pidettävä arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuna verovelvollisena. Kyseisestä pyynnöstä ilmenee lisäksi, että toinen verovelvollinen luovutti pääasiassa kyseessä olevat rakennukset Woerdenin kunnalle ja että tämä kunta käytti niitä verolliseen liiketoimeen eli mainittujen rakennusten luovuttamiseen vastiketta vastaan säätiölle.

39 Woerdenin kunnalla on tämän johdosta oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero kokonaisuudessaan, ja näin on riippumatta siitä, mihin Woerdenin kunnan luovuttamien tavaroiden hankkija niitä käyttää.

40 Siitä, että verovelvollinen luovutti pääasiassa tavaran hintaan, joka ei kata kaikkia kustannuksia, on muistutettava unionin tuomioistuimen todenneen, ettei liiketoimen tuloksella ole merkitystä vähennysoikeuden kannalta, kunhan toiminta sinänsä on arvonlisäverollista (ks. vastaavasti tuomio 20.1.2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, 22 kohta ja tuomio 9.6.2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, EU:C:2011:381, 25 kohta).

41 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee lisäksi, että jos luovutushinta on omakustannushintaa alempi, vähennystä ei voida rajata suhteessa kyseisten hintojen väliseen erotukseen, vaikka luovutushinta olisi omakustannushintaa huomattavasti alempi, ellei se ole täysin symbolinen (ks. vastaavasti tuomio 21.9.1988, komissio v. Ranska, 50/87, EU:C:1988:429, 16 kohta).

42 Edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiiviä on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa verovelvollinen on rakennuttanut rakennuksen ja myynyt saman rakennuksen sen rakennuskustannuksia alempaan hintaan, mainitulla verovelvollisella on oikeus vähentää kyseisen rakennuksen rakentamisesta maksettu arvonlisävero kokonaisuudessaan eikä ainoastaan osittain eli mainitun rakennuksen niiden osien, joita rakennuksen hankkija käyttää liiketoiminnassa, osuuden mukaisesti. Sillä, että kyseinen hankkija luovuttaa asianomaisesta rakennuksesta osan kolmannen käyttöön vastikkeetta, ei ole tältä osin merkitystä.

Oikeudenkäyntikulut

43 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 (kymmenes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa verovelvollinen on rakennuttanut rakennuksen ja myynyt rakennuksen sen rakennuskustannuksia alempaan hintaan, mainitulla verovelvollisella on oikeus vähentää kyseisen rakennuksen rakentamisesta maksettu arvonlisävero kokonaisuudessaan eikä ainoastaan osittain eli mainitun rakennuksen niiden osien, joita rakennuksen hankkija käyttää liiketoiminnassa, osuuden mukaisesti. Sillä, että kyseinen hankkija luovuttaa asianomaisesta rakennuksesta osan kolmannen käyttöön vastikkeetta, ei ole tältä osin merkitystä.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.