

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

ELEANOR SHARPSTON

26 päivänä tammikuuta 2012 (1)

Yhdistetyt asiat C-621/10 ja C-129/11

ADSITS Balkan and Sea Properties

ja

OOD Provadinvest

vastaa

Direktor na Direktsia "Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(Administrativen Sad Varnan (Bulgaria) esittämät ennakkoratkaisupyynnot)

Arvonlisävero – Toisiinsa läheisesti sidoksissa olevien henkilöiden väliset liiketoimet – Sen direktiivissä 2006/112/EY säädetyn mahdollisuuden soveltamisala, että jäsenvaltiot voivat käyttää veron perusteena käypää markkina-arvoa – Mahdollisuus direktiivin välittömään soveltamiseen kansallisen lainsäädännön ylittäessä direktiivissä säädetyn mahdollisuuden soveltamisalan

1. Näissä ennakkoratkaisupyynnöissä Administrativen Sad Varna (Varnan hallintotuomioistuin) (Bulgaria) pyytää ohjeita siitä, mitkä ovat sen mahdollisuuden rajat, josta on säädetty direktiivin 2006/112 (2) 80 artiklan 1 kohdassa, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat tietyin edellytyksin poiketa siitä yleisestä säännöstä, että veron perusteena on luovuttajan tai suorittajan todella saama vastike, ja sen sijaan arvioida arvonlisäveron luovutuksen tai suorituksen käyvän markkina-arvon mukaan. Se haluaa myös tietää, onko Bulgarian lainsäädäntö, jossa kyseistä mahdollisuutta käytetään useammissa erilaisissa tilanteissa, direktiivin 2006/112 mukainen, ja ellei näin ole, onko 80 artiklan 1 kohdalla välitön vaikutus ja saako kansallinen tuomioistuin soveltaa sitä välittömästi.

Unionin arvonlisäverolainsäädäntö

2. Arvonlisäverojärjestelmän yleinen periaate on esitetty direktiivin 2006/112 1 artiklan 2 kohdassa:

"Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien

lukumäärästä.

Jokaisesta liiketoimesta on suoritettava tavarahan tai palvelun hinnan perusteella tähän tavarahan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero (ALV), josta on vähennetty hinnan muodostavia eri kustannuksia välittömästi rasittavan arvonlisäveron määrä.

Yhteistä arvonlisäverojärjestelmää sovelletaan vähittäiskauppavaiheen päättymiseen saakka.”

3. Direktiivin 2006/112 (3) 73 artiklassa säädetään arvonlisäveron perusteen määrittelyä koskeva yleinen sääntö:

”Muiden kuin 74–77 artiklassa [(4)] tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.”

4. Direktiivin 2006/112 80 artiklassa säädetään kyseiseen yleissääntöön mahdollisesti tehtävästä lisäpoikkeuksesta:

”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 täyttää vähennysoikeutta; [(5)]

b) vastike on käypää markkina-arvoa alhaisempi ja luovuttajalla tai suorittajalla ei ole 167–171 ja 173–177 artiklan mukaan täyttää vähennysoikeutta ja luovutus tai suoritus on vapautettu verosta 132, 135, 136, 371, 375, 376 tai 377 artiklan, 378 artiklan 2 kohdan tai 379 artiklan 2 kohdan taikka 380–390 c artiklan mukaisesti; [(6)]

c) vastike on käypää markkina-arvoa korkeampi ja luovuttajalla tai suorittajalla ei ole 167–171 tai 173–177 artiklan mukaan täyttää vähennysoikeutta.

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

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

– –”

5. On hyödyllistä ymmärtää, miksi vapaaehtoinen poikkeus otettiin käyttöön. (7)

6. Tavallisesti taloudellisilla toimijoilla ei ole kannustimia sopia hintoja luovutuksiinsa tai suorituksiinsa sisältyvän arvonlisäveron määrän perusteella etenään silloin, kun molemmat osapuolet ovat verovelvollisia, joilla on oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron täyteen vähennykseen. (8) Muunlaisissa tapauksissa saattaa syntyä tilanteita, joissa luovuttaja ja asiakas sopivat keinotekoisesti korotetusta tai alennetusta hinnasta, jolloin koko arvonlisäverotaakka pienenee ja arvonlisäveroa kerätään vähemmän. Merkittäviä ovat erityisesti seuraavat kaksi

tilannetta:

7. Ensimmäinen tilanne on se, että asiakkaalla ei ole ostoihin sisältyvän arvonlisäveron täyttä vähennysoikeutta (hän saattaa olla loppukuluttaja tai verovelvollinen, joka käyttää ostonsa verovapaiden luovutusten tai suoritusten tekemiseen, taikka osittain verovelvollinen luovuttaja tai suorittaja, jolla on oikeus vain suhdeluvun mukaiseen vähennykseen).(9) Tällaisen asiakkaan edun mukaista on, että hän maksaa vähemmän arvonlisäveroa vastaanottamistaan tavaroista ja palveluista hankkimalla ne keinotekoisen alhaiseen hintaan. Tätä tilannetta käsitellään direktiivin 2006/112 80 artiklan 1 kohdan a alakohdassa.

8. Toinen tilanne on se, että luovuttaja tai suorittaja on osittain verovelvollinen, jonka oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen riippuu verollisten luovutusten ja suoritusten suhteellisesta osuudesta hänen kokonaismyynnistään. Ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden suhdeluku kasvaa, jos verovelvollisen verosta vapautetun myynnin arvoa alennetaan keinotekoisesti tai verollisen myynnin arvoa nostetaan keinotekoisesti (edellistä tilannetta käsitellään 80 artiklan 1 kohdan b alakohdassa ja jälkimmäistä saman kohdan c alakohdassa).(10)

9. Tämänkaltaiset järjestelyt ovat kuitenkin epätodennäköisiä, elleivät osapuolet ole niin läheisesti sidoksissa toisiinsa, että veloitetulla todellisella hinnalla ilman arvonlisäveroa ei ole heille yleistä taloudellista merkitystä – tavanomaisessa tilanteessa luovuttajan tai suorittajan ei ole kaupallisesti järkevää hyväksyä keinotekoisen alhaista hintaa eikä asiakkaan keinotekoisen korkeaa hintaa. Direktiivin 2006/112 80 artiklan 1 kohdan mukaan mahdollisuus käyttää veron perusteena käypää markkina-arvoa rajoittuu näin ollen luovutuksiin ja suorituksiin, ”joihin liittyy – – perhe- tai muita läheisiä henkilökohtaisia suhteita taikka johto-, omistus-, jäsenyys-, rahoitus- tai oikeussuhteita”.

10. Direktiivin 2006/112 72 artiklan mukaan 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”.

Bulgarian arvonlisäverolainsäädäntö

11. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin mainitsee joitakin vuoden 2006 arvonlisäverolain (Zakon za danak varhu dobavena stoynost, jäljempänä ZDDS) säännöksiä. Erityisesti mainitaan seuraavat säännökset:

- ZDDS:n 27 §:n 3 momentin 1 kohdan mukaan toisiinsa sidoksissa olevien henkilöiden välisissä luovutuksissa ja suorituksissa veron perusteena on käypä markkina-arvo.
- ZDDS:n 45 §:n 1 momentin mukaan kiinteän omaisuuden omistusoikeuden tai kiinteään omaisuuteen liittyvän rajoitetun esineoikeuden siirrot ovat verosta vapautettuja luovutuksia.
- ZDDS:n 45 §:n 5 momentin 2 kohdan mukaan 45 §:n 1 momenttia ei sovelleta maapohjaan kiinteästi sidoksissa olevien tai maan alle asennettujen laitteiden, koneiden, apulaitteiden tai rakennusten omistusoikeuden tai niihin liittyvien muiden esineoikeuksien siirtoihin eikä niiden vuokraamiseen.
- ZDDS:n 70 §:n 5 momentin mukaan perusteettomasti laskutettu vero ei anna oikeutta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen.

12. Muut merkitykselliset säännöt on esitetty verotus- ja sosiaaliturvamenettelyä koskevaa lakia (Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks, jäljempänä DOPK) täydentävissä säännöksissä. Erityisesti mainitaan seuraavat säännökset:

- DOPK:n 1 §:n 3 momentissa määritellään ZDDS:n 27 §:n 3 momentin 1 kohdassa tarkoitettut ”toisiinsa sidoksissa olevat henkilöt” (yksityiskohtaisemmin kuin direktiivin 2006/112 80 artiklan 1 kohdassa, mutta kyseisessä säännöksessä myönnetyn harkintavallan rajoissa).
- DOPK:n 1 §:n 8 momentin mukaan käypä markkina-arvo on ilman arvonlisäveroa ja valmisteveroja laskettu vastike, joka pitäisi maksaa samoin edellytyksin samoista tai samankaltaisista tavaroista tai palveluista sellaisten henkilöiden välillä tehdyn oikeustoimen perusteella, jotka eivät ole sidoksissa toisiinsa.
- DOPK:n 1 §:n 10 momentissa luetellaan viisi käyvän markkina-arvon määrittämisen menetelmää, joita sovelletaan valtiovarainministeriön antamien ohjeiden mukaisesti.

Tosiseikat, asian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymykset

Asia C-621/10, Balkan and Sea Properties

13. Vuonna 2009 kiinteistösijoitusyhtiö ADSITS Balkan and Sea Properties (jäljempänä Balkan and Sea) osti Ravdan kaupungissa Ravda tur EOOD:ltä useita kiinteistöjä 21 318 852 Bulgarian levin (BGN) kokonaishintaan.⁽¹¹⁾ Viimeksi mainittu oli yhdenmiehen rajavastuuyhtiö, joka oli sidoksissa Balkan and Seahin DOPK:ta täydentävien säännösten 1 §:n 3 momentissa tarkoitetulla tavalla. Ostohinnasta kannettiin arvonlisävero,⁽¹²⁾ ja Balkan and Sea yritti vähentää kyseisen veron myynteihin sisältyvästä arvonlisäverostaan.

14. Veroviranomaisen teettämässä arviossa todettiin kiinteistöjen käyväksi markkina-arvoksi 21 216 300 BGN. Näin ollen viranomainen katsoi, että liiketoimen arvoa oli kasvatettu 102 552 BGN, että viimeksi mainitusta summasta kannettu arvonlisävero oli ZDDS:n 70 §:n 5 momentissa tarkoitettua perusteettomasti kannettua veroa ja että kyseisestä arvonlisäveron osasta, jonka määrä oli 20 510,42 BGN, ei syntynyt vähennysoikeutta. ⁽¹³⁾

15. Balkan and Sean riitauttama veron määrääminen on saatettu käsiteltäväksi ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa, joka kysyy seuraavaa:

”1) Onko [direktiivin 2006/112] 80 artiklan 1 kohdan c alakohtaa tulkittava siten, että kun kyseessä ovat toisiinsa sidoksissa olevien henkilöiden väliset tavaroiden luovutukset ja vastike on käypää markkina-arvoa korkeampi, veron perusteena on kaupan käypä markkina-arvo vain silloin, jos luovuttajalla ei ole oikeutta sen ostoihin sisältyvän veron täyteen vähennykseen, joka kohdistuu luovutuksen kohteena olevien tavaroiden ostoon tai valmistamiseen?

2) Onko [direktiivin 2006/112] 80 artiklan 1 kohdan c alakohtaa tulkittava siten, että jos luovuttaja on käyttänyt oikeuttaan sellaisiin tavaroihin ja palveluihin sisältyvän veron täyteen vähennykseen, jotka myöhemmin luovutetaan toisiinsa sidoksissa olevien henkilöiden välillä käypää markkina-arvoa korkeampaan arvoon, eikä tätä oikeutta ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen ole oikaistu direktiivin 173–177 artiklan mukaisesti,⁽¹⁴⁾ jäsenvaltio ei saa toteuttaa toimenpiteitä, joiden mukaan veron perusteeksi vahvistetaan yksinomaan käypä markkina-arvo?

3) Luetellaanko [direktiivin 2006/112] 80 artiklan 1 kohdassa tyhjentävästi tapaukset, joissa täyttyvät ne edellytykset, joilla jäsenvaltio saa toteuttaa toimenpiteitä, joiden mukaan veron perusteena on tavaroiden luovutuksissa kaupan käypä markkina-arvo?

4) Onko kansallisen arvonlisäverolain [ZDDS] 27 §:n 3 momentin 1 kohdan kaltainen kansallinen oikeussääntö sallittu muissa kuin [direktiivin 2006/112] 80 artiklan 1 kohdan a, b ja c alakohdassa luetelluissa olosuhteissa?

5) Onko [direktiivin 2006/112] 80 artiklan 1 kohdan c alakohdan säännöksellä nyt käsiteltävän kaltaisessa asiassa välitön oikeusvaikutus, ja saako kansallinen tuomioistuimien soveltaa sitä välittömästi?”

Asia C-129/11, Proxadinvest

16. OOD Proxadinvest (jäljempänä Proxadinvest) on rajavastuuyhtiö, joka vuokraa maapalstoja teräsrakenteisten, polyeteenikalvolla katettujen kasvihuoneiden toimintaa varten (rakenteet saattavat olla polyetyleniä – niiden tarkka laatu ei käy täysin selväksi ennakkoratkaisupyynnöstä). Vuonna 2009 yhtiö möi kolme tällaista palstaa, joista kukin oli pinta-alaltaan noin kuusi hehtaaria, yhdessä niille pystytettyjen kasvihuonerakenteiden, kaikkien niihin tehtyjen parannusten ja pysyvien viljelykasvien kanssa. Kaksi palstoista myytiin yhdelle yhtiön osakkaista ja kolmas yhtiön edustajalle. Palstoista maksettu hinta oli kussakin tapauksessa 25 000 BGN, eikä laskuihin ollut merkitty arvonlisäveroa.

17. Arvioija arvioi palstat, kasvihuonerakenteet, parannukset ja viljelykasvit ja määritteli kolmella palstalla olevien kasvihuonerakenteiden arvoksi yhteensä 392 700 BGN.

18. Tällä perusteella veroviranomainen katsoi, että kauppaan sisältyi sekä verosta vapautettuja luovutuksia (palstat) että verollisia luovutuksia (varusteet, parannukset ja viljelykasvit). Koska osapuolet olivat sidoksissa toisiinsa DOPK:ta täydentävien säännösten 1 §:n 3 momentissa tarkoitetulla tavalla, veron perusteena käytettiin verollisten luovutusten osalta arvioijan määrittämää käypää markkina-arvoa. Näin ollen veroviranomainen arvioi maksettavaksi arvonlisäveroksi 78 540 BGN.

19. Proxadinvestin riitauttama arvio on saatettu käsiteltäväksi ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa, joka kysyy seuraavaa:

”1) Onko [direktiivin 2006/112] 80 artiklan 1 kohdan a ja b alakohtaa tulkittava siten, että kun kyseessä ovat toisiinsa sidoksissa olevien henkilöiden väliset tavaroiden luovutukset ja vastike on käypää markkina-arvoa pienempi, veron perusteena on kaupan käypä markkina-arvo vain silloin, kun luovuttajalla tai hankkijalla ei ole oikeutta vähentää kokonaan sitä veroa, joka kohdistuu luovutuksen kohteena olevien tavaroiden ostoon tai valmistamiseen?

2) Onko [direktiivin 2006/112] 80 artiklan 1 kohdan a ja b alakohtaa tulkittava siten, että jos luovuttaja on käyttänyt oikeuttaan vähentää kokonaan sellaisiin tavaroihin ja palveluihin sisältyvä vero, jotka myöhemmin luovutetaan toisiinsa sidoksissa olevien henkilöiden välillä käypää markkina-arvoa alhaisempaan hintaan, eikä tätä vähennysoikeutta ole oikaistu direktiivin 173–177 artiklan mukaisesti [(15)] eikä luovutukseen voida soveltaa direktiivin 132, 135, 136, 371, 375, 376 ja 377 artiklassa sekä 378 artiklan 2 kohdassa, 379 artiklan 2 kohdassa ja 380–390 artiklassa tarkoitettua verovapautusta, jäsenvaltio ei saa toteuttaa toimenpiteitä, joiden mukaan veron perusteeksi vahvistetaan yksinomaan käypä markkina-arvo?

3) Onko [direktiivin 2006/112] 80 artiklan 1 kohdan a ja b alakohtaa tulkittava siten, että jos hankkija on käyttänyt oikeuttaan vähentää kokonaan sellaisiin tavaroihin ja palveluihin sisältyvä vero, jotka myöhemmin luovutetaan toisiinsa sidoksissa olevien henkilöiden välillä käypää markkina-arvoa alhaisempaan hintaan, eikä tätä vähennysoikeutta ole oikaistu direktiivin 173–177 artiklan mukaisesti, jäsenvaltio ei saa toteuttaa toimenpiteitä, joiden mukaan veron perusteeksi

vahvistetaan yksinomaan käypä markkina-arvo?

- 4) Luetellaanko [direktiivin 2006/112] 80 artiklan 1 kohdassa tyhjentävästi tapaukset, joissa täyttyvät ne edellytykset, joilla jäsenvaltio saa toteuttaa toimenpiteitä, joiden mukaan veron perusteena on tavaroiden luovutuksissa kaupan käypä markkina-arvo?
- 5) Onko kansallisen arvonlisäverolain [ZDDS] 27 §:n 3 momentin 1 kohdan kaltainen kansallinen oikeussääntö sallittu muissa kuin [direktiivin 2006/112] 80 artiklan 1 kohdan a, b ja c alakohdassa luetelluissa olosuhteissa?
- 6) Onko [direktiivin 2006/112] 80 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdan säännöksellä nyt käsiteltävän kaltaisessa asiassa välitön oikeusvaikutus, ja saako kansallinen tuomioistuin soveltaa sitä välittömästi?”
20. Kirjallisia huomautuksia unionin tuomioistuimelle ovat esittäneet Bulgarian hallitus asiassa C-621/10 ja komissio molemmissa asioissa. Balkan and Sea ja Provadinvest eivät kumpikaan ole esittäneet huomautuksia. Istuntoa ei ole pyydetty eikä järjestetty.

Asian arviointi

Alustavat toteamukset

21. Ennakkoratkaisupyyntöjen tutkittavaksi ottamista ei ole kyseenalaistettu, mutta on myönnettävä, että pääasioiden olosuhteita ei ole ennakkoratkaisupyyntöissä esitetty niin yksityiskohtaisesti kuin olisi toivottavaa. Erityisesti olisi ollut parempi, jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin olisi kussakin tapauksessa todennut selvemmin, miten laaja ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus kullakin kaupan osapuolella tosiasiallisesti oli ja/tai miten laajasti kukin niistä käytti tätä oikeutta.
22. Ennakkoratkaisupyyntöistä ilmenee kuitenkin, että merkityksellisessä kansallisessa oikeussäännössä, ZDDS:n 27 §:n 3 momentin 1 kohdassa, ei säädetä edellytyksiä sille, miten laaja vähennysoikeus toisiinsa sidoksissa olevilla osapuolilla on oltava, jotta sitä voitaisiin soveltaa. Lisäksi kysymysten sanamuoto osoittaa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen katsovan, että vaikka pääasian olosuhteet kuuluvatkin ZDDS:n 27 §:n 3 momentin 1 kohdan soveltamisalaan, ne jäävät direktiivin 2006/112 80 artiklan 1 kohdan a, b tai c alakohdan soveltamisalan ulkopuolelle ainakin suppeasti ja sanamuotonsa mukaisesti tulkittuina – toisin sanoen sen mukaan asianomaisilla kaupan osapuolilla oli molemmissa tapauksissa täysi vähennysoikeus.
23. Molempien asioiden ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessä tiedustellaan lähinnä, rajoittuuko direktiivin 2006/112 80 artiklan 1 kohdassa säädetty mahdollisuus tapauksiin, joissa joko luovuttajalla tai asiakkaalla ei ole täyttä vähennysoikeutta. Asian C-621/10 toisessa kysymyksessä ja asian C-129/11 toisessa ja kolmannessa kysymyksessä tiedustellaan, evätäänkö jäsenvaltioilta mahdollisuus pitää veron perusteena käypää markkina-arvoa tapauksissa, joissa joko luovuttaja tai asiakas on käyttänyt oikeuttaan täyteen vähennykseen. Asian C-621/10 kolmannessa kysymyksessä ja asian C-129/11 neljännessä kysymyksessä tiedustellaan, luetellaanko 80 artiklan 1 kohdassa tyhjentävästi tilanteet, joissa jäsenvaltiot voivat käyttää veron perusteena käypää markkina-arvoa. Asian C-621/10 neljännessä kysymyksessä ja asian C-129/11 viidennessä kysymyksessä tiedustellaan, onko kansallinen säännös, jonka mukaan kaikissa toisiinsa sidoksissa olevien osapuolten välisissä kaupoissa on käytettävä veron perusteena käypää markkina-arvoa, sallittu muissa kuin 80 artiklan 1 kohdassa luetelluissa tapauksissa.

24. Kaikilla näillä kysymyksillä pyritään selvittämään 80 artiklan 1 kohdassa säädetyn mahdollisuuden soveltamisala, ja käsittelen niitä yhdessä.

25. Kummankin asian viimeisessä ennakkoratkaisukysymyksessä tiedustellaan, onko 80 artiklan 1 kohdan säännöksillä välitön oikeusvaikutus, ja saako kansallinen tuomioistuin soveltaa niitä välittömästi. Siinä nostetaan esiin eri asioita, ja käsittelen sitä erikseen.

26. Lopuksi käsittelen kahta seikkaa, jotka saattavat auttaa ennakkoratkaisua pyytäneitä tuomioistuinta lopullisen ratkaisun tekemisessä, vaikka niitä ei tuotukaan esiin ennakkoratkaisupyynnöissä: asiassa C-621/10 käyvän markkina-arvon arviointia ja asiassa C-129/11 sitä, missä määrin kauppoja on asianmukaista pitää verosta vapautettuna tai verollisena.

Direktiivin 2006/112 80 artiklan 1 kohdassa säädetyn mahdollisuuden soveltamisala

27. Mielestäni näyttää selvältä – ja sekä Bulgarian hallitus että komissio yhtyvät tähän näkemykseen – että direktiivin 2006/112 80 artiklan 1 kohdassa säädetty mahdollisuus rajoittuu sen säännöksissä yksiselitteisesti esitettyihin tapauksiin. Näin ollen jäsenvaltio ei saa antaa lainsäädäntöä, jonka mukaan veron perusteena pidetään käypää markkina-arvoa kaikissa toisiinsa sidoksissa olevien henkilöiden välisissä liiketoimissa riippumatta siitä, ovatko kyseessä tällaiset tapaukset.

28. Ensinnäkin direktiivin 2006/112 73 artiklassa säädetään selvä yleissääntö, jonka mukaan veron perusteena pidetään liiketoimesta todella saatua vastiketta. Vastikkeena on siis subjektiivinen arvo eli todella saatu vastike eikä objektiivisin perustein arvioitu arvo.(16) Säännöksiä, jotka poikkeavat jostakin yleissäännöstä – kuten direktiivin 2006/112 80 artiklaa – on tulkittava suppeasti.(17)

29. Toiseksi direktiivin 2006/112 80 artiklan 1 kohdassa todetaan, että vapaaehtoisien poikkeuksen tarkoituksena on ”veropetosten tai veronkierron estäminen”. Tätä tavoitetta selvennetään lisää direktiivin 2006/69 johdanto-osan kolmannessa perustelukappaleessa – ”jotta voitaisiin varmistaa, että verotuloja ei menetetä etuyhteydessä olevien osapuolten välisillä, veroetuuksien saamiseen tähtäävillä järjestelyillä” – ja direktiivin 2006/112 johdanto-osan 26 perustelukappaleessa – ”sen varmistamiseksi, ettei etuyhteydessä olevien osapuolten käyttäminen veroetuuksien saamiseksi johda verotulojen menettämiseen”.

30. Kun tavaroita luovutetaan tai palveluja suoritetaan keinotekoisen alhaiseen tai korkeaan hintaan sellaisten osapuolten välillä, joilla molemmilla on oikeus täyteen veron vähennykseen liiketoimen yhteydessä – toisin sanoen kun sekä luovuttajalla tai suorittajalla että asiakkaalla on ainoastaan verollista myyntiä – ei kyseessä silloin ole veropetos tai veron kiertäminen. Kyseisestä liiketoimesta voidaan todeta, että vero on täysin neutraali molemmille osapuolille, ja on sitä jatkossakin veloitetusta hinnasta riippumatta. Veroja ei silloin myöskään voida ”menettää”. Keinotekoisen alhainen tai korkea hinta voi johtaa verotulojen menetykseen vain toimitusketjun päättyessä loppukuluttajaan – tai sen päättyessä osittain sellaiseen verovelvolliseen, jolla on oikeus suhdeluvun mukaiseen vähennykseen. Vasta silloin koko toimitusketjulta maksettavan arvonlisäveron lopullinen kokonaismäärä täsmentyy – kyseinen määrä on suhteutettu ainoastaan lopulliseen hintaan, riippumatta toimitusketjun aikaisemmassa vaiheessa veloitetuista määristä.(18)

31. Kolmanneksi direktiivin 2006/69 johdanto-osan kolmannessa perustelukappaleessa ja direktiivin 2006/112 johdanto-osan 26 perustelukappaleessa todetaan, että jäsenvaltioiden on voitava puuttua asiaan ”tietyissä rajatuissa olosuhteissa”. Tätä rajoitusta oli täsmennetty

kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 6 alakohdassa, jossa todetaan, että valinnanmahdollisuutta voidaan soveltaa "vain jossakin seuraavista olosuhteista". Vaikka sana "vain" ei enää esiinnykään direktiivin 2006/112 80 artiklan 1 kohdassa, kyseisen direktiivin johdanto-osan kolmannelta perustelukappaleesta ilmenee selvästi, ettei tekstin uudelleenlaadinnan yhteydessä tehty sisällöllisiä muutoksia.

32. Lopuksi on todettava, että direktiivin 2006/112 80 artiklan 2 kohdassa annetaan valinnanmahdollisuutta käyttäville jäsenvaltioille nimenomaisesti lupa *määritellä* ne tavaroiden luovuttajien tai palvelujen suorittajien taikka vastaanottajien luokat, joihin toimenpiteitä sovelletaan. Tästä seuraa väistämättä, että kyseisiä luokkia ei ole lupa *laajentaa* koskemaan esimerkiksi verovelvollisia, joilla on oikeus täyteen vähennykseen.

33. Näin ollen 80 artiklan 1 kohdan a, b ja c alakohdassa on lueteltu tyhjentävästi ne olosuhteet, joissa jäsenvaltiot voivat pitää liiketoiminnasta kannetun arvonlisäveron perusteena käypää markkina-arvoa todella maksetun vastikkeen sijasta. Jäsenvaltiot eivät voi kyseisten säännösten perusteella valita tällaista lähestymistapaa, jos kyseessä olevan tapauksen mukaan joko luovuttajalla, suorittajalla tai asiakkaalla on täysi vähennysoikeus.

34. Tästä seuraa, että kansallista säännöstä, jossa edellytetään arvonlisäveron kantamista käyvän markkina-arvon perusteella kaikissa tapauksissa, joissa osapuolet ovat sidoksissa toisiinsa, ei voida hyväksyä 80 artiklan 1 kohdassa säädetyn mahdollisuuden nojalla ainakaan siltä osin kuin tapaukset, joissa asianomaisella kaupan osapuolella on täysi vähennysoikeus, kuuluvat sen soveltamisalaan.

35. Huomautan tässä yhteydessä, että Bulgarian hallituksen vuonna 2010 komissiolta saamassa virallisessa huomautuksessa todettiin, että ZDDS:n 27 §:n 3 momentti on ristiriidassa direktiivin 2006/112 73 ja 80 artiklan kanssa. Hallitus on hyväksynyt komission huomautuksen ja on sitoutunut muuttamaan säännöstä 1.1.2012 mennessä.

Kansallisen lainsäädännön yhteensopimattomuuden vaikutukset

36. Molempien asioiden viimeisessä kysymyksessä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko direktiivin 2006/112 80 artiklan 1 kohdalla välitön oikeusvaikutus, ja saavatko kansalliset tuomioistuimet soveltaa sitä välittömästi. Bulgarian hallitus ja komissio ovat käsitelleet tätä kysymystä kuin se koskisi tosiasiasa sitä, miltä osin Balkan and Sea ja/tai Provadinvest voivat vedota 80 artiklan 1 kohtaan riitauttaakseen veroviranomaisen päätökset. Mielestäni tämä ei kuitenkaan vaikuta parhaalta lähtökohdalta.

37. Arvioituani edeltäviä kysymyksiä olen todennut, että kansallista säännöstä, joka edellyttää arvonlisäveron kantamista käyvän markkina-arvon perusteella kaikissa tapauksissa, joissa osapuolet ovat sidoksissa toisiinsa, ei voida hyväksyä 80 artiklan 1 kohdassa säädetyn mahdollisuuden perusteella, ainakaan siltä osin kuin tapaukset, joissa asianomaisella kaupan osapuolella on täysi vähennysoikeus, kuuluvat sen soveltamisalaan. (19)

38. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on kaikilta osin sille kansallisessa oikeudessa annetun harkintavallan rajoissa tulkita ja soveltaa valtionsisäisiä oikeussääntöjä siten, että tulkinta ja soveltaminen ovat sopusoinnussa unionin oikeudessa asetettujen vaatimusten kanssa. (20) Tätä velvollisuutta sovelletaan silloinkin, kun muut edellytykset, jotka mahdollistavat sen, että yksityinen voi vedota direktiivin välittömään oikeusvaikutukseen, puuttuvat. (21) Jollei tällainen tulkinta ole mahdollinen, tuomioistuimen on jätettävä kansalliset oikeussäännöt soveltamatta siltä osin kuin ne ovat unionin oikeuden vastaisia. (22)

39. Näin ollen kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on ensisijaisesti pyrkiä tulkitsemaan ZDDS:n 27 §:n 3 momenttia siten, että se on sopusoinnussa direktiivin 2006/112 80 artiklassa säädetyn mahdollisuuden oikean käytön kanssa. Jos se on mahdollista, kysymys yhteensopivuudesta direktiivin kanssa ja sen säännösten välittömästä oikeusvaikutuksesta ei tule esiin. Jos tällainen tulkinta ei ole mahdollista, kansallista säännöstä on jätettävä soveltamatta.
40. Jälkimmäisessä tapauksessa on tutkittava kahta mahdollisuutta. Joko pääasiassa kyseessä olevien kauppojen asianomaisilla osapuolilla oli täysi vähennysoikeus, jolloin kyseiset asiat eivät kuuluneet mihinkään 80 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuista tapauksista, tai heillä ei ollut täyttä vähennysoikeutta, ja asiat kuuluivat kyseisessä kohdassa tarkoitettuihin tapauksiin.
41. Jos asianomaisilla osapuolilla oli täysi vähennysoikeus, 80 artiklan 1 kohdalla ei yksinkertaisesti voi olla välitöntä vaikutusta eikä sitä voida soveltaa välittömästi asioihin, jotka eivät sen sanamuodon mukaan kuulu sen soveltamisalaan. Sitä vastoin direktiivin 2006/112 73 artikla, jolla on välitön vaikutus, (23) voi olla merkityksellinen. Jäsenvaltiot voivat 80 artiklan 1 kohdan nojalla tehdä verotusarvon määrittämistä koskevan poikkeuksen yleisestä säännöstä. Tällaisen poikkeussäännön puuttuessa on sovellettava direktiivin 2006/112 73 artiklassa säädettyä yleissääntöä. (24) Näin ollen verovelvolliset voivat vedota siihen ja kansalliset tuomioistuimet voivat soveltaa sitä välittömästi varmistaakseen, että niitä tapauksia lukuun ottamatta, joiden osalta direktiivissä säädetään poikkeuksesta, veron peruste on todella saatu vastike.
42. Jos asianomaisilla osapuolilla ei toisaalta ollut täyttä vähennysoikeutta, nousee lisäksi esiin kysymys siitä, vetoaako 80 artiklan 1 kohdan välittömään oikeusvaikutukseen valtio vai yksityinen.
43. Ensiksi mainitussa tapauksessa on muistettava, ettei jäsenvaltio voi vedota yksityistä vastaan direktiivin säännöksiin tai siihen, ettei se ole käyttänyt asianmukaisesti direktiivissä säädettyä mahdollisuutta. (25)
44. Jos yksityinen kuitenkin vetoaa direktiivin säännöksen välittömään oikeusvaikutukseen sellaista jäsenvaltiota vastaan, joka ei ole pannut säännöstä moitteettomasti täytäntöön, on tällainen vetoaminen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan mahdollista, jos direktiivin säännökset ovat riittävän selkeitä, täsmällisiä ja ehdottomia. (26)
45. Tässä yhteydessä onkin mahdollista kysyä, voidaanko sellaista ainoastaan vapaaehtoista säännöstä, jonka jäsenvaltio on pannut virheellisesti täytäntöön, kuvata tähän tarkoitukseen ”riittävän selkeäksi, täsmälliseksi ja ehdottomaksi”.
46. Mielestäni tätä asiaa ei kuitenkaan ole tarpeellista tai edes asianmukaista käsitellä nyt käsiteltävien asioiden yhteydessä.
47. On totta, että teoriassa direktiivin 2006/112 80 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuihin tapauksiin kuuluvan liiketoimen asiakasosapuoli – vaikka tämä olisikin suostunut maksamaan keinotekoisen korkean hinnan – saattaa silti yrittää vedota kyseisen kohdan säännöksiin veroviranomaista vastaan, jotta arvonlisäveron perusteena käytettäisiin käypää markkina-arvoa. Jos tällaisella asiakkaalla ei itsellään ole täyttä vähennysoikeutta, olisi hänen etunsa mukaista maksaa kaupasta vähemmän arvonlisäveroa.
48. Asia ei kuitenkaan ole näin kummassakaan oikeusriidassa, jotka johtivat ennakkoratkaisupyyntöjen esittämiseen. Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on todettu, että ennakkoratkaisumenettelyn perusteena ei ole neuvoa-antavien lausuntojen esittäminen yleisluonteisista tai hypoteettisista kysymyksistä vaan riita-asian todelliseen ratkaisemiseen erottamattomasti liittyvä tarve. (27) Käsiteltävän asian yhteydessä kysymys ei ole ainoastaan

pääasian kannalta hypoteettinen vaan myös normaalitapauksessa varsin epätodennäköinen, sillä se tarkoittaisi, että toinen toisiinsa sidoksissa olevista osapuolista, joka oli hyväksynyt keinotekoisen hinnan yhteisen kokonaishyödyn saamiseksi, olisi rikkonut niiden välistä sopimusta.

49. Näissä olosuhteissa en tarkastele kyseistä hypoteesia, vaan siirryn kahteen viimeiseen asiaan, jotka saattavat olla pääasian kannalta merkityksellisiä, vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ottanutkaan niitä esille.

Käyvän markkina-arvon arviointi

50. Jäsenvaltiot voivat kaikissa direktiivin 2006/112 80 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuissa tapauksissa toteuttaa toimenpiteitä sen varmistamiseksi, että veron perusteena käytetään käypää markkina-arvoa. Yhtenä edellytyksenä tälle on se, että todellinen vastike on pienempi tai suurempi kuin käypä markkina-arvo, jolla 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”.

51. Kun otetaan huomioon tämä määritelmä ja se, että asiassa C-621/10 *Balkan and Sea* hankki kyseessä olevan omaisuuden hintaan, joka ylitti valtuutettujen arvioijien arvion alle 0,5 prosentilla, ja vaikka Bulgarian lainsäädännössä säädetään viisi käyvän markkina-arvon määrittämisen menetelmää, kansallisen tuomioistuimen saattaa silti olla tarpeen pohtia, voidaanko kyseessä oleva hinta tosiasiaassa todeta käypää markkina-arvoa suuremmaksi kansallisia sääntöjä asianmukaisesti tulkitsemalla.

Liiketoimien verollisuus tai verosta vapauttaminen

52. Komissio tiedustele, miten veroviranomainen on verottanut asiassa C-129/11 toteutettuja liiketoimia, joihin sisältyy sekä verosta vapautettuja että verollisia luovutuksia. Olen samaa mieltä siitä, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava kyseinen verotus direktiivin 2006/112 merkityksellisten säännösten perusteella ja tarvittaessa jätettävä soveltamatta niitä kansallisia säännöksiä, jotka johtavat direktiivin kanssa ristiriidassa olevaan tulokseen. Direktiivin merkitykselliset säännökset ovat seuraavat.

53. Direktiivin 12 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat pitää verovelvollisena jokaista, joka satunnaisesti suorittaa – erityisesti jonkin seuraavista liiketoimista:

- a) rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen ennen sen ensimmäistä käyttöönottoa;
- b) rakennusmaan luovutus.

2. Edellä 1 kohdan a alakohdassa ’rakennuksella’ tarkoitetaan kiinteästi maapohjaan perustettua rakennelmaa.

Jäsenvaltiot voivat vahvistaa yksityiskohtaiset säännöt 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetun perusteen soveltamisesta rakennuksen muutostöihin, ja määritellä mitä ilmaisulla ’siihen liittyvä maapohja’ tarkoitetaan.

Jäsenvaltiot voivat soveltaa muita perusteita kuin ensimmäistä käyttöönottoa, kuten esimerkiksi kiinteistön valmistumisen ja ensimmäisen luovutuksen välistä aikaa, jos tämä aika ei ole pidempi kuin viisi vuotta, tai ensimmäisen käyttöönoton ja sitä seuraavan luovutuksen välistä aikaa, jos

tämä aika ei ole pidempi kuin kaksi vuotta.

3. Edellä 1 kohdan b alakohdassa 'rakennusmaalla' tarkoitetaan jäsenvaltioiden määritelmän mukaista rakentamatonta tai rakennettua maata."

54. Direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava arvonlisäverosta tietyt liiketoimet, mukaan luettuna erityisesti:

j) rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen, paitsi 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa mainituissa tapauksissa;

k) sellaisen rakentamattoman kiinteän omaisuuden luovutus, joka ei ole 12 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettua rakennusmaata;

l) kiinteän omaisuuden vuokraus." (28)

55. Aluksi on kysyttävä, olivatko kasvihuoneet direktiivin 2006/112 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuja rakennuksia, toisin sanoen vastasivatko ne 12 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa esitettyä määritelmää "kiinteästi maapohjaan perustettu rakennelma". Tämän ratkaiseminen kuuluu tietenkin kansalliselle tuomioistuimelle ja saattaa riippua rakennelmien täsmällisestä laadusta. Vaikuttaa kuitenkin todennäköiseltä, että kasvihuoneet ovat saattaneet olla kyseisen määritelmän mukaisia, ainakin jos ne olivat teräsrunkoisia.

56. Jos kasvihuoneet olivat rakennuksia, kutakin liiketoimea on pidettävä yhtenä luovutuksena, koska arvonlisäverotuksessa rakennuksia tai rakennusten osia ja niihin liittyvää maapohjaa ei voida erottaa toisistaan. (29)

57. Tässä tapauksessa on toiseksi kysyttävä, toteutuiko maan ja rakennusten luovutus "ennen ensimmäistä käyttöönottoa" tai täyttikö se mahdolliset muut kansallisessa lainsäädännössä mahdollisesti säädetty perusteet 12 artiklan 2 kohdan kolmannessa alakohdassa säädettyjen kahden tai viiden vuoden määräaikojen kuluessa. Tässä yhteydessä vaikuttaa merkitykselliseltä, että Probadinvest väitti kansallisessa tuomioistuimessa, että kasvihuoneet olivat olleet käytössä yli 30 vuotta.

58. Jos luovutus toteutui ennen ensimmäistä käyttöönottoa tai täytti muut pätevästi sovellettavat perusteet, sitä voidaan pitää verollisena 12 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaisesti. Jos se ei toteutunut ennen ensimmäistä käyttöönottoa, se on vapautettava arvonlisäverosta 135 artiklan 1 kohdan j alakohdan nojalla, jollei mahdollisesta verotuksen valintaoikeuden käytöstä muuta johdu.

59. Jos kasvihuoneet eivät olleet 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuja rakennuksia, on silti vielä tarkasteltava, onko liiketoimia pidettävä erillisinä liiketoimina, joiden arvonlisäverokohtelua on arvioitava erikseen, vai yhtenä useista osatekijöistä koostuvana monitahoisena liiketoimena.

60. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan silloin, kun liiketoimi koostuu useasta eri osatekijästä, on otettava huomioon kaikki olosuhteet, jotta voidaan ratkaista, onko kyse kahdesta tai useammasta erillisestä suorituksesta vai yhdestä yhtenäisestä suorituksesta. Vaikka jokaista liiketoimea on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä, taloudelliselta kannalta katsottuna yhdestä ainoasta suorituksesta koostuvaa liiketoimea ei pidä jakaa keinoitekoisesti osiin, jottei arvonlisäverojärjestelmän toimivuutta vaarannettaisi. Erityisesti silloin on kyse yhdestä suorituksesta, kun kaksi osatekijää tai sitä useammat osatekijät liittyvät niin läheisesti yhteen, että

ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoinen, tai kun yksi tai useampi osatekijä on katsottava pääasialliseksi suoritukseksi, kun taas muut osatekijät ovat liitännäissuorituksia. Kansallisen tuomioistuimen on ratkaistava, onko pääasioiden tilanne tällainen. (30)

61. Jos kansallinen tuomioistuin päättää tällä perusteella, että kyse oli maan ja muiden osatekijöiden erillisistä luovutuksista, veroviranomaisen lähestymistapa vaikuttaisi oikealta.

62. Jos se kuitenkin päättää, että kukin liiketoimi oli yksi moniosainen suoritus, joka muodostui pääsuorituksesta ja liitännäissuorituksista, vaikuttaa todennäköiseltä, että pääsuoritus oli maan luovutus, ja arvonlisäverokohtelun olisi perustuttava kyseiseen suoritukseen.

63. Kummassakin tapauksessa saattaa olla tarpeen ratkaista, oliko jäsenvaltio määritellyt maan rakennusmaaksi direktiivin 2006/112 12 artiklan 3 kohdan mukaisesti. Jos asia on näin, luovutusta voidaan verottaa 12 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisesti. Jos asia ei ole näin, luovutus on vapautettava arvonlisäverosta 135 artiklan 1 kohdan k alakohdan mukaisesti, jollei mahdollisesta verotuksen valintoikeuden käytöstä jälleen muuta johdu.

Ratkaisuehdotus

64. Ehdotan siksi, että unionin tuomioistuin vastaa Administrativen Sad Varnan esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 80 artiklan 1 kohdan a, b ja c alakohdassa on lueteltu tyhjentävästi ne olosuhteet, joissa jäsenvaltiot voivat kantaa liiketoiminnasta arvonlisäveroa käyvän markkina-arvon perusteella todella maksetun vastikkeen sijasta.

Jäsenvaltiot eivät voi kyseisten säännösten perusteella valita tällaista lähestymistapaa, jos kyseessä olevan tapauksen mukaan joko luovuttajalla, suorittajalla tai asiakkaalla on täysi vähennysoikeus.

Kansallinen säännös, jossa edellytetään arvonlisäveron perimistä käyvän markkina-arvon perusteella kaikissa tapauksissa, joissa osapuolet ovat sidoksissa toisiinsa, on ristiriidassa direktiivin 2006/112 80 artiklan 1 kohdan kanssa ainakin siltä osin kuin tapaukset, joissa asianomaisella kaupan osapuolella on täysi vähennysoikeus, kuuluvat sen soveltamisalaan.

Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on kaikilta osin sille kansallisessa oikeudessa annetun harkintavallan rajoissa tulkita ja soveltaa tällaista valtiosisäistä oikeussääntöä siten, että tulkinta ja soveltaminen ovat sopusoinnussa direktiivin 2006/112 80 artiklan 1 kohdan kanssa. Jollei tällainen tulkinta ole mahdollinen, tuomioistuimen on jätettävä soveltamatta säännöstä siltä osin kuin se on ristiriidassa kyseisen kohdan kanssa.

Direktiivin 2006/112 73 artiklalla on välitön oikeusvaikutus, ja verovelvolliset voivat vedota siihen ja kansalliset tuomioistuimet soveltaa sitä välittömästi varmistaakseen, että lukuun ottamatta niitä tapauksia, joiden osalta direktiivissä säädetään poikkeuksesta, veron peruste on todella saatu vastike.

Jos jäsenvaltio ei ole käyttänyt direktiivin 2006/112 80 artiklan 1 kohdassa säädettyä mahdollisuutta asianmukaisesti, se ei voi vedota kyseisen kohdan säännöksiin verovelvollista vastaan käyttääkseen liiketoimen veron perusteena sen käypää markkina-arvoa.

LIITE I

Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 38 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

LIITE II

Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 55 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

2 – Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1).

3 – Entinen jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1, muutettu useaan otteeseen; jäljempänä kuudes direktiivi) 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohta.

4 – Kyseisissä artikloissa säädetään erityissäännöt veron perusteen määrittämiseksi tapauksissa, jotka koskevat tässä järjestyksessä yrityksen liikeomaisuuden luovutusta tai hallussapitoa, yrityksen liikeomaisuuden tai palvelun käyttämistä yksityisiin tarpeisiin, tavaroiden siirtämistä toiseen jäsenvaltioon ja verovelvollisen yrityksensä tarpeita varten suorittamia palveluja.

5 – Direktiivin 167–169 artikla koskevat verovelvollisen oikeutta vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero verollista myyntiä varten käyttämistään luovutuksista tai suorituksista; 170 ja 171 artikla koskevat arvonlisäveron palautuksia tiettyjen rajat ylittävien liiketoimien yhteydessä; 173–175 artiklassa säädetään vähennyksen suhdelukuun perustuva järjestelmä, kun verolliset ostot käytetään sekä verollisiin että verosta vapautettuihin myynteihin, ja 176 ja 177 artiklassa säädetään mahdollisuudesta, että jotkut ostot eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen.

6 – Direktiivin 132, 135 ja 136 artiklassa säädetään tiettyihin luokkiin kuuluvien luovutusten tai suoritusten arvonlisäverovapaudesta (ilman ostoihin sisältyvän veron vähennystä) kaikissa jäsenvaltioissa (ks. myös jäljempänä 54 kohta); muissa mainituissa artikloissa annetaan yksittäisille jäsenvaltioille mahdollisuus jatkaa tiettyjen muiden tällaisten verovapautusten soveltamista poikkeustapauksissa.

7 – Se otettiin käyttöön vuonna 2006 kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 6 alakohdassa; ks. direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta tiettyjen arvonlisäveron kantamisen yksinkertaistamiseen ja veropetosten tai veron kiertämisen estämiseen tähtäävien toimenpiteiden osalta sekä tiettyjen poikkeuslupapäätösten kumoamisesta 24.6.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/69/EY 1 artiklan 3 kohta (EUVL L 221, s. 9). Direktiivin 2006/69 johdanto-osan ensimmäisessä ja kolmannessa perustelukappaleessa esitetään sen tavoite joidenkin yksittäisille jäsenvaltioille myönnettyjen poikkeusten korvaamisesta yleisellä toimivaltamääräyksellä; jäsenvaltioiden olisi voitava puuttua tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten arvon määrittämiseen tietyissä tarkoin määritellyissä olosuhteissa, jotta voitaisiin varmistaa, että verotuloja ei menetetä etu yhteydessä olevien osapuolten välisillä, veroetuuksien saamiseen tähtäävillä järjestelyillä. Ks. myös direktiivistä 2006/69/EY tehdyn ehdotuksen (KOM(2005) 89 lopullinen) perusteluosa, erityisesti s. 5 ja 6.

8 – Direktiivin 2006/112 167 ja 168 artiklan mukaan verovelvollisella on pääasiallisesti oikeus vähentää verosaatavan syntymishetkellä arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu hänelle

luovutetuista tavaroista tai palveluista, edellyttäen, että kyseiset tavarat tai palvelut käytetään verollisiin myyntiliiketoimiin. Arvonlisävero on näin ollen verotuksellisesti neutraali asianomaisille taloudellisille toimijoille (ks. myös asia C?174/08, NCC Construction Danmark, tuomio 29.10.2009, Kok., s. I?10567, 39 kohta ja sitä seuraavat kohdat oikeuskäytäntöviittauksineen).

9 – Koska direktiivin 2006/112 167 ja 168 artiklan mukainen vähennysoikeus rajoittuu tapauksiin, joissa luovutuksia tai suorituksia käytetään verollisiin myyntiliiketoimiin, ei vähennysoikeutta synny verottomia myyntejä varten tehdyistä luovutuksista tai suorituksista. Jos ostettujen tavaroiden tai palvelujen käyttöä ei voida kohdentaa määrättyihin sekä verollista että verotonta myyntiä harjoittavan verovelvollisen myyntiliiketoimiin, direktiivin 2006/112 173 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetään vähennyksen suhdelvusta, joka määräytyy verollisten ja verovapaiden liiketoimien keskinäisen suhteen perusteella.

10 – On huomattava, että kiinteistöjä koskevat liiketoimet (myynti tai vuokraus) voivat 135 artiklan 1 kohdan j–l alakohdan tai 137 artiklan 1 kohdan b–d alakohdan nojalla olla joko verollisia tai verottomia – ks. jäljempänä 54 kohta.

11 – Bulgarian levin arvo oli kyseisenä ajankohtana noin puolet euron arvosta.

12 – Mistä voidaan päätellä, ettei liiketoimea ollut vapautettu arvonlisäverosta 135 artiklan 1 kohdan j tai k alakohdan mukaisesti tai että oli käytetty 137 artiklan 1 kohdan b tai c alakohtaan perustuvaa verotuksen valintaoikeutta.

13 – Asiassa sovellettava arvonlisäverokanta oli 20 prosenttia.

14 – Viittaaminen ”oikaisuun” kyseisten artiklojen mukaisesti ei kenties ole paras sanavalinta siltä osin, että artikkelit, joihin vedotaan, koskevat vähennyksen suhdelukua ja vähennysoikeuden rajoituksia – ks. edellä alaviite 5.

15 – Ks. edellä alaviite 14.

16 – Ks. asia C?412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, tuomio 20.1.2005 (Kok., s. I?743, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja asia C?285/10, Campsa Estaciones de Servicio, tuomio 9.6.2011 (Kok., s. I?5059, 28 kohta).

17 – Ks. esim. asia C?41/09, komissio v. Alankomaat, tuomio 3.3.2011 (Kok., s. I?831, 58 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

18 – Ks. direktiivin 2006/112 1 artiklan 2 kohta.

19 – Suppea yhteenveto jäljempänä esitetyistä perusteluista taulukon muodossa, ks. tämän ratkaisuehdotuksen liite I.

20 – Ks. esim. yhdistetyt asiat C?395/08 ja C?396/08, Bruno ja Pettini ym., tuomio 10.6.2010 (Kok., s. I?5119, 74 kohta).

21 – Ks. vastaavasti asia 14/83, von Colson ja Kamann, tuomio 10.4.1984 (Kok., s. 1891, Kok. Ep. VII, s. 557, 26 ja 27 kohta).

22 – Ks. esim. edellä alaviitteessä 20 mainitut yhdistetyt asiat Bruno ja Pettini ym., tuomion 74 kohta.

23 – Ks. asia C?62/00, Marks & Spencer, tuomio 11.7.2002 (Kok., s. I?6325, 47 kohta).

24 – Ks. edellä alaviitteessä 16 mainittu asia Campsa Estaciones de Servicio, tuomion 40 kohta.

25 – Ks. esim. asia C-227/09, Accardo ym., tuomio 21.10.2010 (Kok., s. I-10273, 44–47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Käyttääkseen tällaista mahdollisuutta jäsenvaltioiden on päätettävä vedota siihen (ks. yhdistetyt asiat C-180/10 ja C-181/10, Saby ja Ku?, tuomio 15.9.2011, Kok., s. I-8461, 33 kohta).

26 – Ks. esim. asia C-150/99, Stockholm Lindöpark, tuomio 18.1.2001 (Kok., s. I-493, 30 ja 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 – Ks. esim. asiassa C-155/11 PPU, Mohammed Imran, määräys 10.6.2011 (Kok., s. I-5095, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 – Verosta vapauttaminen ei ole ehdoton edellytys näissä tapauksissa, koska 137 artiklan 1 kohdan b–d alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat kussakin näistä tapauksista myöntää verovelvollisilleen oikeuden valita verotus. Suppea yhteenveto jäljempänä olevista perusteluista taulukon muodossa, ks. tämän ratkaisuehdotuksen liite II.

29 – Asia C-400/98, Breitsohl, tuomio 8.6.2000 (Kok., s. I-4321, 50 kohta).

30 – Ks. esim. yhdistetyt asiat C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, Bog ym., tuomio 10.3.2011 (Kok., s. I-1457, 51 kohta ja sitä seuraavat kohdat oikeuskäytäntöviittauksineen).