

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

ELEANOR SHARPSTON

10 päivänä huhtikuuta 2014 (1)

Asia C-92/13

Gemeente 's-Hertogenbosch

(Ennakkoratkaisupyyntö – Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat))

Arvonlisävero – Verolliset liiketoimet – Vastikkeellinen tavaroiden luovutus tai palveluiden suoritus – Tilanne, jossa kunta ottaa käyttöön rakennuksen, jonka se on rakennuttanut omalle maalleen – Viranomaisen ominaisuudessa ja verovelvollisena harjoitettu toiminta

1. Kunta (jota kuudennen arvonlisäverodirektiivin(2) 4 artiklan 5 kohdan mukaan ei sen viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisena) päätti rakennuttaa virastotalon omalle maalleen. Siltä kannettiin arvonlisävero rakennustyöstä. Rakennusta käytetään pääasiassa kunnan viranomaisen omaisuudessa harjoittamaan toimintaan mutta myös verolliseen ja verosta vapautettuun liiketoimintaan. Kunta pyytää, että rakennuksen käyttöönottoa pidettäisiin verollisena luovutuksena sille itselleen (ts. omaan käyttöön ottamisena, englanniksi "self-supply") syistä, jotka ilmeisesti liittyvät sellaisen kansallisen alv-korvausrahaston käyttöönottoon, joka voi vapauttaa sen ostoihin sisältyvien verojen rasituksesta. Veroviranomainen on eri mieltä asiasta. Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaiden ylimmän oikeusasteen tuomioistuin) haluaa tietää, onko tällainen luokitteleminen verolliseksi omaan käyttöön ottamiseksi kuudennen direktiivin mukaista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Kuudes direktiivi

2. Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava "verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta".

3. Direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. Taloudelliseen toimintaan kuuluu kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta sekä "liiketoiminta, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa".

4. Kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan mukaan valtioita, hallinnollisia alueita, kuntia ja muita julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole yleensä pidettävä verovelvollisina, vaikka ne tämän toiminnan tai liiketoimien yhteydessä kantaisivatkin maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai

korvauksen. Niitä on kuitenkin pidettävä verovelvollisina tämän toiminnan tai liiketoiminnan osalta, jos niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen. Niitä on myös pidettävä verovelvollisina kuudennen direktiivin liitteessä D luetelluista liiketoimista (jotka kaikki ovat luonteeltaan kaupallisia tai taloudellisia).

5. Kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaan tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan "aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa". Kuudennen direktiivin 5 artiklan 5 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat pitää tiettyjen rakennuskohteiden luovutusta tällaisena luovutuksena. Kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan mukaan "yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön – – taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin" on rinnastettava vastikkeelliseen luovutukseen, jos tuotantopanos on oikeuttanut arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen,

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

7. Kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa määritellään palvelujen suoritus liiketoimeksi, "joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta". Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaan tähän sisältyy "yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavarat [ovat] oikeutta[neet] arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen". Kuudennen direktiivin 6 artiklan 3 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat tietyissä tilanteissa rinnastaa vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin verovelvollisen yrityksensä tarpeita varten suorittaman palvelun, jos palvelu toisen verovelvollisen suorittamana ei oikeuttaisi arvonlisäveron täysimääräiseen vähennykseen.

8. Kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 ja 7 kohdan sekä 6 artiklan 2 ja 3 kohdan soveltamisalaan kuuluvia (kuvitteellisia) liiketoimia kutsutaan toisinaan suorituksiksi itselleen (ts. omaan käyttöön ottamiseksi).

9. Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdan mukaan veron perusteen on oltava 5 artiklan 6 ja 7 kohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta näiden tai samanlaisten tavaroiden ostohinta taikka ostohinnan puuttuessa näiden liiketoimien suoritushetken mukaan määritetty omakustannushinta ja 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta verovelvolliselle palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrä.

10. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohdan mukaan vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa täsmennetään, että jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen, muun muassa arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen (17 artiklan 2 kohdan a alakohta), ja arvonlisävero, joka on maksettava 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan ja 6 artiklan 3 kohdan mukaisesti (17 artiklan 2 kohdan c alakohta).

11. Direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa säädetään, että sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, joita verovelvollinen käyttää sekä vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, "vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta" (yksityiskohtaiset säännöt esitetty 19

artiklassa). Tämä suhdeluku on laskettava kaikkia verovelvollisen suorittamia liiketoimia varten. Kuudennen direktiivin 20 artiklan mukaan vähennykset on oikaistava erityisesti, jos vähennys on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu tai jos vähennysten määrän määräytymisessä huomioon otetuissa erissä on tapahtunut muutoksia. Investointitavaroiden osalta oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta. Kiinteistöinvestointien osalta oikaisun perusteena toimivaa kautta voidaan pidentää 20 vuoteen.

Oikeuskäytäntö, joka koskee omaan käyttöön ottamista kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan nojalla

12. Asiassa Gemeente Vlaardingen,(3) jossa kunta antoi ulkopuoliselle urakoitsijalle toimeksiannon muuttaa sille kuuluvat nurmikäntät (jäljempänä annetut materiaalit) keinomateriaalipintaisiksi, unionin tuomioistuin totesi muun muassa seuraavaa:

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

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

27 Jotta tätä mahdollisuutta – – voitaisiin käyttää tavalla, joka tosiasiallisesti poistaa kaiken eriarvoisuuden niiden verovelvollisten, jotka ovat hankkineet tavaransa toiselta verovelvolliselta, ja niiden verovelvollisten väliltä, jotka ovat saaneet ne yrityksestään, kyseisessä säännöksessä tehty viittaus yrityksen tuottamiin, rakentamiin, talteen ottamiin ja jalostamiin tavaroihin on ymmärrettävä – – siten, että ne kattavat sekä ne tavarat, jotka asianomainen yritys on tuottanut, rakentanut, ottanut talteen tai jalostanut kokonaan itse, että ne tavarat, jotka kolmas on tuottanut, rakentanut, ottanut talteen tai jalostanut mainitun yrityksen sille antamia materiaaleja käyttämällä.”

13. Unionin tuomioistuin katsoi, että kun kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohtaa tulkitaan yhdessä 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan kanssa, ”siitä, että verovelvollinen on käyttänyt arvonlisäverosta vapautetun liiketoimintansa tarpeisiin omistamiaan kenttiä, joilla se on teettänyt muutostöitä kolmannelta, voidaan kantaa arvonlisävero, jonka perusteena on kyseisten kenttien maapohjan arvon ja niillä tehtyjen muutostöiden kustannusten summa, edellyttäen, ettei mainittu verovelvollinen ole vielä suorittanut maapohjan arvoon ja

mainittuihin kustannuksiin kohdistuvaa arvonlisäveroa ja ettei kyseessä oleviin kenttiin sovelleta kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan h alakohdassa säädettyä vapautusta” (joka koskee ”sellaisen rakentamattoman kiinteän omaisuuden luovutusta, joka ei ole rakennusmaata”).

14. Aiemmin, asiassa Uudenkaupungin kaupunki annetun tuomion(4) 33 kohdassa, todettiin sellaisesta kunnan toiminnasta, jota ei ole suljettu arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan nojalla, että ”5 artiklan 6 kohtaa ja 6 artiklan 2 kohtaa voidaan soveltaa ainoastaan sellaisessa tapauksessa, että kyseistä tavaraa aletaan käyttää yksityistarkoituksiin, mutta ei siinä tapauksessa, että kyseistä tavaraa aletaan käyttää verosta vapautetussa liiketoiminnassa”.

Oikeuskäytäntö, joka koskee sekakäytössä olevan omaisuuden kohdentamista

15. Unionin tuomioistuimen vakiintunut oikeuskäytäntö, joka koskee sekakäytössä olevan omaisuuden lukemista liikeomaisuuteen ja yksityisomaisuuteen, on viimeksi esitetty tiivistäen asiassa Van Laarhoven annetussa tuomiossa:(5)

”25 – – tilanteessa, jossa investointitavaraa käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, verovelvollinen voi arvonlisäveron kannalta joko lukea tämän tavaran kokonaan liikeomaisuuteensa tai pitää sen kokonaisuudessaan osana yksityisomaisuuttaan ja sulkea sen näin ollen kokonaan arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle taikka lukea sen liikeomaisuuteensa ainoastaan siltä osin kuin sitä käytetään liiketoimintaan (ks. asia C-434/03, Charles ja Charles-Tijmens, tuomio 14.7.2005, Kok., s. I-7037, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja asia C-72/05, Wollny, tuomio 14.9.2006, Kok., s. I-8297, 21 kohta).

26 Jos verovelvollinen päättää käsitellä yrityksen tavarana investointitavaraa, jota käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, tavaran hankintahintaan sisältyvä arvonlisävero on lähtökohtaisesti täysimääräisesti ja välittömästi vähennettävissä (ks. em. asia Charles ja Charles-Tijmens, tuomion 24 kohta ja em. asia Wollny, tuomion 22 kohta).[(6)]

27 Kuitenkin tällaisessa tapauksessa oikeudesta hankinnan yhteydessä maksetun arvonlisäveron täysimääräiseen ja välittömään vähentämiseen seuraa vastaavasti velvollisuus maksaa arvonlisävero yrityksen tavaran yksityiskäytöstä (ks. em. asia Charles ja Charles-Tijmens, tuomion 30 kohta ja em. asia Wollny, tuomion 24 kohta). Tästä syystä kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdassa rinnastetaan käyttö yksityisiin tarkoituksiin vastikkeelliseen palvelun suoritukseen, jolloin verovelvollisen on saman direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukaisesti maksettava arvonlisävero tähän käyttöön liittyvien kustannusten määrästä (ks. asia C-269/00, Seeling, tuomio 8.5.2003, Kok., s. I-4101, 42 ja 43 kohta).”

16. Julkisasiamies Jacobs kuvasi tämänkaltaisen menettelytavan edullisuutta verovelvolliselle asiassa Charles ja Charles-Tijmens antamansa ratkaisuehdotuksen 74 kohdassa seuraavasti:

”Vaikka – – verovelvollisen yksityiskäyttö on kenen tahansa yksityisen kuluttajan käytön tavoin arvonlisäverollista, verovelvollinen saattaa joissakin tapauksissa saada 5 artiklan 6 kohdan ja 6 artiklan 2 kohdan soveltamisen johdosta tiettyä verotuksellista etua, koska muun muassa

– vähennys suoritetaan välittömästi, kun taas verotus lykkäytyy ja se porrastetaan sille ajalle, jolloin yksityiskäyttö tapahtuu, millä saattaa olla myönteinen vaikutus kassavirtaan

- arvonlisävero suoritetaan käytettyjen tavaroiden ja palveluiden kustannuksista, jotka ovat todennäköisesti alhaisemmat kuin se hinta, jolla yksityishenkilö olisi voinut hankkia ne toiselta elinkeinonharjoittajalta
- kun on kyse investointitavaroista, kiinteistöt mukaan lukien, tavaroiden tai kiinteistön käyttöä koskevan 'palvelun' tarjoamisesta verovelvolliselle aiheutuvat kustannukset (ja näin ollen myyntihintoihin sisältyvä arvonlisävero) saattavat olla erityisen alhaiset suhteessa hankintakustannuksiin (ja näin ollen vähennykseen oikeuttavaan ostoihin sisältyvään arvonlisäveroon), joten yksityiskäyttöön kohdistuu itse asiassa kevyempi verorasitus, mistä aiheutuva hyöty todennäköisesti kasvaa sitä mukaa mitä suurempi yksityiskäytön osuus on."

17. Asiassa Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (jäljempänä VNLTO) annetussa tuomiossa(7) kuitenkin katsottiin, että periaatteita, jotka koskevat mahdollisuutta lukea investointitavara joko liikeomaisuuteen tai yksityisomaisuuteen (toisin sanoen verovelvollisena tai yksityishenkilönä käytettyyn omaisuuteen), ei voitu soveltaa tilanteeseen, jossa verovelvollinen harjoittaa sekä arvonlisäverollista liiketoimintaa että arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolista liiketoimintaa. Näin ollen kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohtaa ja 17 artiklan 2 kohtaa ei voitu soveltaa liikeomaisuuteen luettujen tavaroiden ja palvelujen käyttöön muihin liiketoimiin kuin verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, sillä kyseisten tavaroiden ja palvelujen hankintahintaan sisältyvä ja tällaisia liiketoimia koskeva arvonlisävero ei ollut vähennyskelpoinen.

18. Toisin kuin asiassa Charles ja Charles-Tijmens, jossa oli kyse "kiinteistöstä, joka oli luettu yrityksen liikeomaisuuteen ennen kuin se otettiin osittain yksityiseen käyttöön, eli määritelmän mukaan täysin verovelvollisen yritykselle kuulumattomaan tarkoitukseen", tilanne asiassa VNLTO koski "VNLTO:n muuta kuin verollista toimintaa, eli toimintaa, joka muodostuu sen jäsenten yleisten etujen ajamisesta, ei sitä vastoin voida tässä tapauksessa pitää toimintana sen yritykselle kuulumattomaan tarkoitukseen, koska se on tämän yhdistyksen toiminnan päätavoite".(8)

Alankomaiden lainsäädäntö

19. Wet op de Omzetbelastingin (liikevaihtoverolaki; vuonna 2002 voimassa ollut toisinto) 3 §:n 1 momentin mukaan tavaroiden luovutuksiin kuuluu muun muassa:

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

h) omassa yrityksessä tuotettujen tavaroiden käyttö yrityksen tarpeisiin tapauksissa, joissa näiden tavaroiden vero ei olisi kokonaan tai osittain vähennettävissä, jos tavarat olisi hankittu elinkeinonharjoittajalta; omassa yrityksessä tuotettuihin tavaroihin rinnastetaan tavarat, jotka on tuotettu toimeksiannosta toimeksiantajan valmistajalle antamista materiaaleista, joihin luetaan myös maapohja; tätä säännöstä ei sovelleta muuhun rakentamattomaan maahan kuin – – rakennusmaahan".(9)

20. Liikevaihtoverolain 11 §:n 1 momentin a kohdan 1 alakohdassa säädetään, että arvonlisäverosta on vapautettava yhtäältä kiinteän omaisuuden luovutukset ja tällaista omaisuutta koskevien oikeuksien siirrot lukuun ottamatta rakennusten ja rakennusten osien sekä maan, jolle ne on rakennettu, luovutuksia, jotka on toteutettu kahden vuoden kuluessa niiden ensimmäisestä käyttöönotosta, ja toisaalta rakennusmaan luovutukset.

21. Uitvoeringsbeschikking Omzetbelastingin (liikevaihtoveron täytäntöönpanoasetus; vuonna

2002 voimassa ollut toisinto) 3 §:n 1 momentin a kohdan mukaan viranomaiset on rinnastettava verovelvollisiin kiinteän omaisuuden luovutusten osalta.(10)

22. Wet op het btw-compensatiefonds (laki alv-korvausrahosta) tuli voimaan 1.1.2003. Lain 2 §:ssä perustetaan alv-korvausraho, joka toimii valtiovarainministeriön alaisuudessa. Lain 3 §:n mukaan julkisyhteisöillä on oikeus saada rahastosta avustusta, jonka avulla ne voivat maksaa liikevaihtoveron, joka niiltä kannetaan muihin kuin yrityksen tarpeisiin käytetyistä tavaroista ja palveluista. Lain 13 §:n 1 momentin a kohdan mukaan ennen lain voimaantuloa tehdyt luovutukset eivät oikeuta avustukseen.

Tosiseikat, oikeudenkäyntimenettely ja ennakkoratkaisukysymys

23. Gemeente 's-Hertogenbosch ('s-Hertogenboschin kunta, jäljempänä Gemeente) on kunta, ja sitä ei sellaisena kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan nojalla sen viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisena. Se kuitenkin harjoittaa tiettyä liiketoimintaa ja suorittaa tiettyjä liiketoimia, sekä verollista että verosta vapautettua.

24. Tämän vuoksi sillä on periaatteessa oikeus vähentää vero, jonka se on maksanut verolliseen liiketoimintaansa hankkimistaan tavaroista ja palveluista, mutta ei veroa, jonka se on maksanut joko viranomaisen ominaisuudessa harjoittamaansa toimintaan tai verosta vapautettuun liiketoimintaansa hankkimistaan tavaroista ja palveluista.

25. Vuonna 2000 Gemeente päätti rakennuttaa virastotalon omalle maalleen.(11) Sen arvonlisäveroilmoituksessa heinäkuulta 2002 (ennen alv-korvausrahoston käyttöönottoa) rakennustyöstä maksettu vero oli 287 999 euroa. Se otti rakennuksen käyttöön 1.4.2003 (rahaston käyttöönoton jälkeen).

26. Gemeente jakoi rakennuksen käytön seuraavasti: 94-prosenttisesti viranomaisen ominaisuudessa harjoitettavaan toimintaan (arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolella ja siten ilman oikeutta ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen), 5-prosenttisesti verolliseen liiketoimintaan (arvonlisäveron alaista ja sisältäen oikeuden ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen) ja 1-prosenttisesti verosta vapautettuun liiketoimintaan (arvonlisäveron alaista ja ilman oikeutta ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen).(12)

27. Gemeenten huomautuksista ilmenee, että se alun perin päätti sekakäytössä olevan omaisuuden kohdentamista koskevan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti(13) lukea rakennuksen liikeomaisuuteensa tarkoituksenaan täyttää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron täysimääräisen vähentämisen edellytykset rakentamisen aikana. Myöhemmin se kuitenkin päätteli asiassa VNLTO annetusta tuomiosta,(14) että tällainen kohdentaminen ei ollut mahdollista sen tapauksessa, eikä enää pyrkinyt noudattamaan tätä toimintamallia.

28. Gemeente haluaa edelleen vähentää kokonaisuudessaan 287 999 euron suuruisen vuonna 2002 tehtyihin ostoihin sisältyvän veron mutta nyt pohjimmiltaan sillä perusteella, että rakennuksen käyttöönotto vuonna 2003 oli verollinen luovutus sille itselleen Wet op de Omzetbelastingin 3 §:n 1 momentin h kohdan ja kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan mukaisesti; näin ollen se katsoo, että tuotantopanokset hankittiin vuonna 2002 verollista toimintaa varten ja ne johtivat täysimääräistä vähennystä koskevaan välittömään oikeuteen.

29. Veroviranomainen ei yhdy tähän analyysiin. Se katsoo, että vähentää voidaan ainoastaan 6 prosenttia vuonna 2002 ostoista maksetusta verosta, missä yhteydessä kyseinen prosenttiosuus vastaa arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluvaa osuutta Gemeenten toiminnasta.

30. Hoge Raad, joka käsittelee asiaa valitusvaiheessa, näkee neljä mahdollista kuudennen direktiivin tulkintaa(15) mutta on epävarma siitä, mikä niistä voisi olla oikea. Tämän vuoksi se on esittänyt unionin tuomioistuimelle seuraavan kysymyksen:

"Onko kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdasta tulkittava siten, että tilanne, jossa kunta ottaa käyttöön rakennuksen, jonka se on rakennuttanut omalle maalleen ja jota se aikoo käyttää 94-prosenttisesti viranomaisen ominaisuudessa harjoitettavaan toimintaan ja 6-prosenttisesti verovelvollisena harjoitettavaan toimintaan, josta 1 prosentti muodostuu verosta vapautetuista, vähennykseen oikeuttamattomista suorituksista, katsotaan vastikkeelliseksi luovutukseksi?"

Erilaiset näkökulmat

31. Ennakkoratkaisupyyntöä esitetyn Hoge Raadin oman analyysin lisäksi kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Gemeente, Kreikan hallitus, Alankomaiden hallitus ja komissio, jotka kaikki esittivät suullisia huomautuksia 22.1.2014 pidetyssä istunnossa.

32. Unionin tuomioistuimelle on pohjimmiltaan ehdotettu kahta tarkastelutapaa.

33. Ensimmäisessä tarkastelutavassa (jota kutsun tarkastelutavaksi, joka koskee omaan käyttöön ottamista, ja joka käsittää kolme Hoge Raadin mahdollisista tarkastelutavoista) oletetaan, että pääasian tilanne kuuluu kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan soveltamisalaan. Kreikan ja Alankomaiden hallitukset ovat tämän oletaman kannalla, ja se on myös lähtökohtana Gemeenten tällä hetkellä esittämille näkemyksille.

34. Toisessa tarkastelutavassa (jota kutsun tarkastelutavaksi, joka koskee kohdentamista) oletetaan, että vuonna 2002 Gemeente luki rakennuksen liikeomaisuuteen ja muuhun kuin liikeomaisuuteen ja määritteli siten myöhemmän arvonlisäveroaseman ja että 5 artiklan 7 kohdan a alakohdasta ei sovelleta. Komissio on vahvasti tämän tarkastelutavan kannalla, ja se näyttää olleen Gemeenten alun perin valitsema tarkastelutapa. Se ei kuitenkaan ehkä ole täysin riippumaton tarkastelutavasta, joka koskee omaan käyttöön ottamista; joissakin tapauksissa voi olla mahdollista yhdistää nämä kaksi tarkastelutapaa (ks. jäljempänä 39 kohta).

35. *Tarkastelutavassa, joka koskee omaan käyttöön ottamista*, Gemeenten katsotaan "tuottaneen" rakennuksen itse (koska se antoi maan ja lopullisen rakennuksen alkuperäisen julkisivun ja hankki muut tavarat ja palvelut muualta) vuonna 2002 ja sitten "luovuttaneen" sen itselleen rakennuksen käyttöönoton yhteydessä vuonna 2003 kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitetulla tavalla.

36. Tätä tarkastelutapaa koskevassa Hoge Raadin ensimmäisessä vaihtoehdossa 6 prosentin vuoden 2002 ostoihin sisältyvästä arvonlisäverosta olisi oltava vähennyskelpoista, jolloin kyseinen prosenttiosuus vastaa sitä, missä määrin rakennusta viime kädessä käytettiin yrityksen tarpeisiin. Ottaminen omaan käyttöön vuonna 2003 olisi sitten jätettävä huomiotta arvonlisäveron määrittämisessä ja vähentämisessä, sillä se koski ainoastaan samaa (merkityksentöntä) osuutta rakennuksen käytöstä yrityksen tarpeisiin. Tätä vaihtoehtoa ei kannateta yhdessäkään unionin tuomioistuimelle esitetyssä huomautuksessa.

37. Hoge Raadin kolmesta vaihtoehdosta toisessa vuoden 2002 ostoihin sisältyvän arvonlisäveron olisi oltava kokonaisuudessaan vähennyskelpoinen, koska ostot on käytetty verollisiin liiketoimiin eli ottamiseen omaan käyttöön vuonna 2003, jolloin kyseisestä käyttöön ottamisesta pitäisi myös voida kantaa arvonlisävero täysimääräisenä. Tällöin 5 prosenttia omaan käyttöön ottamisesta kannetusta arvonlisäverosta (kyseinen prosenttiosuus vastaa verollisen

liiketoiminnan 5-prosenttista osuutta koko toiminnasta) olisi vähennyskelpoista ja 95 prosenttia (joka vastaa viranomaisen ominaisuudessa harjoitetun toiminnan 94-prosenttista osuutta sekä verosta vapautetun liiketoiminnan 1 prosentin osuutta) vähennyskelvotonta. Tämä vastaa Gemeenten nyt omaksumaa kantaa. Myös komissio hyväksyy sen mahdollisena analyysinä muttei kannata sitä. Komissio kuitenkin katsoo, että jos omaan käyttöön ottamista koskevan tarkastelutavan tämä vaihtoehto katsotaan oikeaksi, se on yhdistettävä kohdentamista koskevaan tarkastelutapaan rinnastamalla rakennuksen myöhempi käyttö Gemeenten viranomaisen ominaisuudessa harjoittamassa toiminnassa käyttöön muussa kuin Gemeenten ”liiketoiminnassa” kuudennessa direktiivissä tarkoitetulla tavalla ja siten verollisiin vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin mainitun direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaisesti.

38. Hoge Raadin kolmannessa vaihtoehdossa ottaminen omaan käyttöön vuonna 2003 olisi rinnastettava verolliseen luovutukseen ainoastaan siltä osin kuin rakennusta käytetään yrityksen tarpeisiin eli 6-prosenttisesti; näin ollen ainoastaan sama osuus vuoden 2002 ostoihin sisältyvästä verosta olisi vähennyskelpoista. Tämä vaihtoehto vastaa suurin piirtein Kreikan ja Alankomaiden hallitusten näkemyksiä.

39. *Kohdentamista koskevassa tarkastelutavassa* Gemeenten katsotaan hankkineen vuonna 2002 rakennuspalvelut muualta ja lukeneen ne (sekä niiden kohteena olleen rakennuksen) liikeomaisuuteensa, mikä mahdollistaa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron täysimääräisen vähentämisen. Koska Gemeente sitten käytti rakennusta 94-prosenttisesti tarkoitukseen, jonka osalta se toimi verovelvollisuuden ulkopuolisena henkilönä ja siten kuluttajana, Gemeenten olisi kannettava itseltään vähennyskelvoton arvonlisävero kustannuksista, jotka aiheutuivat rakennuksen saattamisesta tähän käyttöön, kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaisesti. Alkuperäisen vähennyksen jäljelle jäävän 6 prosentin osuus olisi jaettava seuraavasti: 1 prosentti käytöstä verosta vapautettuihin liiketoimiin ja 5 prosenttia käytöstä verollisiin liiketoimiin. Komissio katsoo toissijaisesti, että tätä tarkastelutapaa olisi sovellettava vuonna 2003 tapahtuneen omaan käyttöön ottamisen jälkeen 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan mukaisesti, jos tällaisen omaan käyttöön ottamisen todetaan tapahtuneen (ks. edellä 37 kohta).

40. Hoge Raad ei sinänsä ota esille kohdentamista koskevaa tarkastelutapaa mutta pitää kuitenkin mahdollisena sitä, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdasta ei voida soveltaa lainkaan, koska kyseiseen artiklaan ei ole liitetty mitään säännöstä, joka koskisi viranomaisten käytettävissä olevaa vähennysmekanismia; jos näin olisi, kohdentamista koskevan tarkastelutavan soveltaminen olisi tietenkin mahdollista. Tämä tarkastelutapa on kuitenkin komission kannattama analyysi ja ilmeisesti vastaa Gemeenten alkuperäistä pääasiallista väitettä. Vaikeutena – jota erityisesti Alankomaiden hallitus korostaa mutta jonka myös Gemeente myöntää – on se, onko asiassa VNLTO annetun tuomion jälkeen mahdollista soveltaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, joka koskee lukemista liikeomaisuuteen ja yksityisomaisuuteen, pääasian kaltaisessa tilanteessa. Komissio katsoo, että tällaista vaikeutta ei ole.(16)

Arviointi

Alv-korvausrahaston merkitys

41. Tässä asiassa esitettyjen huomautusten perusteella minusta vaikuttaa siltä, että Gemeenten syyt puoltaa nyt ehdottamaansa analyysia liittyvät alv-korvausrahaston käyttöönottoon 1.1.2003. Vuonna 2003 vähennyskelvottomista arvonlisäveroista aiheutunut verorasitus oikeutti korvaukseen kyseisestä rahastosta, toisin kuin vuonna 2002 aiheutunut samanlainen verorasitus. Tämän vuoksi vaikuttaa olevan Gemeenten edun mukaista, että vuoden 2002 ostoihin sisältyvä arvonlisävero oli kokonaisuudessaan vähennyskelpoinen ja että vähennyskelvoton arvonlisävero kannettiin ainoastaan vuonna 2003.

42. Asian aineistoon sisältyvien tietojen perusteella aluksi ei kuitenkaan ollut selvää, missä määrin alv-korvausrahastolla voisi olla merkitystä ennakkoratkaisukysymyksen analysoinnin kannalta. Vaikutti mahdolliselta, että korvaus kyseisestä rahastosta vastaisi vähennystä, mikä vääristäisi yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toimintaa.

43. Tämä epäily hälveni suurelta osin istunnon aikana. Kuten nyt tulkitsem tilannetta, valtion rahoitusta kunnille annetaan Alankomaissa lähinnä Gemeentefondsien (kuntarahaston) kautta; paikallisviranomaiset voivat turvautua siihen kustantaakseen menonsa tiettyjen kriteerien – kuten kunnan koon ja asukasluvun – asettamien rajojen puitteissa. Vuoden 2002 loppuun asti kunnat saivat tästä rahastosta kiinteämäärisiä avustuksia kaikkiin menoihinsa, tarvittaessa myös arvonlisäveroihin. Alv-korvausrahasto erotettiin kuntarahastosta vuonna 2003 – minkä seurauksena arvonlisäveroja käsitellään nyt erillään arvonlisäverottomista menoista – sen varmistamiseksi, että kaikki arvonlisäverot viranomaisen ominaisuudessa harjoitettuun toimintaan hankituista ja siten kokonaan arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolisista tavaroista ja palveluista ja ainoastaan nämä arvonlisäverot täyttäisivät korvauksen edellytykset. Kuten Alankomaiden hallitus totesi istunnossa komission tukemana, tämä järjestelmä ei ole vero- vaan budjettitoimenpide, jonka tarkoituksena on yksinkertaisesti varmistaa asianmukainen rahoitus kunnan menoihin ja poistaa kustannusten vääristymät kuntien omien ja ulkoistettujen palvelujen välillä.

44. Jos tämä tulkinta on oikea, minusta vaikuttaa siltä, että arvonlisäverojärjestelmän ilmeistä vääristymistä ei todennäköisesti ilmene, kun verrataan toisiinsa tilannetta, jossa Gemeenten oli mahdollista käsitellä vuoden 2002 ostoja ostoina, jotka oli tarkoitettu verolliseen omaan käyttöön ottamisena vuonna 2003, ja tilannetta, jossa sillä ei ollut tätä mahdollisuutta. Ensin mainitussa tapauksessa näihin ostoihin sisältyvä arvonlisävero olisi vähennyskelpoinen vuonna 2002, minkä vuoksi sitä ei otettaisi huomioon laskettaessa kuntarahaston korvausta kyseisenä vuonna, kun taas omaan käyttöön ottamista koskeva arvonlisävero täyttäisi alv-korvausrahastosta myönnettävän avustuksen edellytykset vuonna 2003. Jälkimmäisessä tapauksessa arvonlisäverollinen kustannus otettaisiin huomioon laskettaessa kuntarahaston korvausta vuonna 2002, ja vuonna 2003 ei olisi maksettavaa arvonlisäveroa.

45. Tässä tilanteessa en tarkastele alv-korvausrahaston merkitystä tämän yksityiskohtaisemmin ja ehdotan, että unionin tuomioistuimellakaan ei ole tarvetta tällaiseen. Jos kansallinen tuomioistuin kuitenkin katsoo, että turvautuminen alv-korvausrahastoon voi vaikuttaa arvonlisäverojärjestelmään vääristävästi, sen on otettava tämä vaikutus huomioon ja tarvittaessa esitettävä unionin tuomioistuimelle uusi kysymys mistä tahansa tähän liittyvästä seikasta.

Lopputulos

46. Vuonna 2002 Gemeenteltä kannettiin arvonlisäveroa suorituksista, jotka se hankki pohjimmiltaan käyttääkseen virastotaloa 94-prosenttisesti viranomaisen ominaisuudessa harjoitettavaan toimintaan (arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolella ja siten ilman oikeutta ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen), 5-prosenttisesti verolliseen liiketoimintaan (arvonlisäveron alaista ja oikeuttaen ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen) ja 1-prosenttisesti verosta vapautettuun liiketoimintaan (arvonlisäveron alaista ja ilman oikeutta ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen).

47. Näin ollen viime kädessä kuudennen direktiivin järjestelmän mukaisen lopputuloksen on oltava sellainen, jossa on oikeus tehdä vähennys rakennuksen käytöstä 5-prosenttisesti verollisiin liiketoimiin mutta ei jäljelle jäävän käytön osalta.(17)

48. Hoge Raad ja kaikki unionin tuomioistuimelle huomautuksia esittäneet näyttävät olevan

yksimielisiä tästä lopputuloksesta.

49. Vaikeutena on ratkaista, kuinka lopputulokseen päästään tarkoituksenmukaisella tavalla kuudennen direktiivin eri säännösten ja niitä tulkitsevan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella. Tästä asiasta ei vallitse samanlaista yksimielisyyttä.

Asiassa VNLTO annetun tuomion merkitys

50. Mielestäni ensiksi on tarkasteltava sitä, onko asiassa VNLTO annettu tuomio esteenä kohdentamista koskevan tarkastelutavan soveltamiselle.(18) Jos näin on, tätä tarkastelutapaa ei tarvitse käsitellä sen enempää. Jos näin ei ole, on edelleen tarpeen määrittää, voidaanko omaan käyttöön ottamista koskevaa tarkastelutapaa soveltaa, ja jos sitä voidaan soveltaa, on tutkittava, missä määrin nämä kaksi tarkastelutapaa ovat keskenään johdonmukaisia.

51. Kun tulkitsemme asiassa VNLTO annettua tuomiota, minun on vaikea olla eri mieltä Gemeenten ja Alankomaiden hallituksen kanssa siitä, että yhteisöjen tuomioistuin tosiasiallisesti totesi, että silloin kun verovelvollisen liiketoimintaan sisältyy sekä arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluvia (verollisia tai verosta vapautettuja) liiketoimia että arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolisia liiketoimia, sekakäytössä olevien investointitavaroiden kohdentamista koskevassa oikeuskäytännössä esitetty mahdollisuus ja mekanismi eivät ole käytettävissä. Vaikka tuomion perustelut olisivat voineet olla kattavampia ja selvempiä, tuomio näyttää myötäilevän kattavampaa analyysia, jonka julkisasiamies Mengozzi esitti mainituksessa asiassa antamansa ratkaisuehdotuksen 20–57 kohdassa. Voin myös täysin yhtyä siihen näkemykseen, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdassa oleva ilmaus ”yksityiseen käyttöön taikka – – käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin” ei ilmeisesti käsitä käyttöä tarkoituksiin, jotka kuuluvat yritykselle mutta jotka ovat arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolella.

52. Asia VNLTO koski jäsenmaksuilla rahoitettua maaseutuelinkeinonharjoittajien järjestöä, joka ajoi maaseutuelinkeinojen etuja Alankomaiden tietyillä alueilla. Tätä toimintaa, joka rahoitettiin yleensä jäsenmaksuista eikä erityisistä maksuista, ei harjoitettu vastiketta vastaan, minkä vuoksi se oli arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolella. VNLTO kuitenkin suoritti jäsenilleen ja kolmansille erillisiä palveluja, joista se peri laskulla korvauksen ja jotka olivat arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluvia vastikkeellisia suorituksia. Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetty kysymys koski sitä, voitiinko kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohtaa soveltaa VNLTO:n hankkimien ja liikeomaisuuteensa lukemien tavaroiden ja palvelujen käyttöön arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolisia liiketoimia varten. Vastaus oli ei. Kyseisiä liiketoimia ei voitu pitää toimintana yritykselle kuulumattomaan tarkoitukseen, ”koska se on tämän yhdistyksen toiminnan päätavoite”.(19)

53. Esillä oleva asia koskee kuntaa, jota ei sen viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisena ja joka siten on arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolella. Nämä toimet näyttävät olevan sen ”toiminnan päätavoite”. Lisäksi se suorittaa palveluja, joista osa on verollisia ja osa verosta vapautettuja mutta jotka kuuluvat arvonlisäveron soveltamisalaan ja joiden osalta sitä on pidettävä verovelvollisena.

54. Minusta vaikuttaa siltä, että samaa periaatetta on sovellettava kummassakin asiassa.

55. Minua eivät saa luopumaan tästä näkemyksestä seuraavat komission väitteet: asia VNLTO koski palveluja, kun taas esillä oleva asia koskee investointitavaroita; asiassa VNLTO merkityksellinen toiminta oli tai merkitykselliset liiketoimet olivat arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolella, koska erityistä vastiketta ei ollut, kun taas esillä olevassa asiassa näin on siksi, että Gemeenteä ei pidetä verovelvollisena; ja asiassa Uudenkaupungin kaupunki(20) yhteisöjen tuomioistuin myönsi, että viranomaisilla oli mahdollisuus lukea sekakäytössä olevat

investointitavarat liikeomaisuuteen.

56. Ensinnäkin yhteisöjen tuomioistuimen perusteluissa ja tuomiossa asiassa VNLTO viitattiin selvästi ”tavaroihin ja palveluihin”, eikä löydä mitään viittausta, että ”tavaroilla” olisi tarkoitettu ainoastaan ”muuta tavaroita kuin investointitavaroita”, kun taas julkisasiamies Mengozzi päätyi analyysissään selkeään näkemykseen,⁽²¹⁾ jonka mukaan kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohtaa ei sovelleta mainitun asian tilanteessa silloinkaan, kun kyseessä ovat investointitavarat. Toiseksi en katso, että syy, jonka vuoksi toiminta on tai liiketoimet ovat arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolella, voi olla merkityksellinen määrittäessä, onko kyseessä ”käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin”; asiassa VNLTO annetun tuomion mukaisesti ratkaisevaa on se, kuuluuko toiminta tai kuuluvatko liiketoimet kyseisen tahon ”toiminnan päätavoitteeseen”. En myöskään löydä asiassa Uudenkaupungin kaupunki mitään merkkiä siitä, että yhteisöjen tuomioistuin olisi siinä hyväksynyt näkemyksen, jonka mukaan viranomaisilla olisi mahdollisuus lukea sekakäytössä olevat investointitavarat liikeomaisuuteen. Komission siteeraama tuomion 34 kohta on sanamuodoltaan yleinen ja koskee Suomen hallituksen esittämää vastaväitettä, kun taas 33 kohdassa yhteisöjen tuomioistuin totesi selvästi, että ”5 artiklan 6 kohtaa ja 6 artiklan 2 kohtaa voidaan soveltaa ainoastaan sellaisessa tapauksessa, että kyseistä tavaraa aletaan käyttää yksityistarkoituksiin, mutta ei siinä tapauksessa, että kyseistä tavaraa aletaan käyttää verosta vapautetussa liiketoiminnassa”.

57. Tämän vuoksi katson, että esillä olevan asian tilanteessa Gemeentellä ei ollut oikeutta lukea virastotalo verovelvollisena harjoittamaansa toimintaan ja rinnastaa sitten sen käyttö viranomaisen ominaisuudessa harjoittamassaan toiminnassa verollisiin vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin.

Kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohta

58. Seuraavaksi on tarkasteltava sitä, onko kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohtaa sovellettava, ja jos näin on, mitä siitä seuraa.

59. Tämä säännös tarjoaa jäsenvaltioille mahdollisuuden. Olen kuitenkin Alankomaiden hallituksen kanssa samaa mieltä siitä, että kun jäsenvaltio on valinnut tämän mahdollisuuden – kuten Alankomaat on tehnyt – kyseistä arvonlisäverokohtelua on sovellettava joka tilanteessa, joka täyttää mainitussa säännöksessä säädetyt kriteerit, noudattaen tapaa, jolla ne on sisällytetty kansalliseen lainsäädäntöön. Kyseistä kohtelua ei sitä vastoin voida tietenkään soveltaa tilanteessa, joka ei täytä näitä kriteerejä.

60. Kun tulkitsen Wet op de Omzetbelastingin 3 §:n 1 momentin h kohtaa kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan ja merkityksellisen oikeuskäytännön valossa, katson, että silloin kun verovelvollinen 1) tuottaa tavaroita yrityksessään (tai toimittaa materiaaleja, maa mukaan luettuna, toimeksiannosta tuotettavia tavaroita varten) ja 2) käyttää tuotettuja tavaroita yrityksensä tarkoituksiin ja 3) silloin kun tällaisten tavaroiden hankkiminen toiselta verovelvolliselta ei olisi oikeuttanut arvonlisäveron täyteen vähennykseen, niiden käyttö yrityksen tarpeisiin on rinnastettava verolliseen luovutukseen.

61. Nämä kolme edellytystä ovat samanaikaisia: jos ne kaikki täyttyvät, käyttö yrityksen tarpeisiin on rinnastettava verolliseen luovutukseen; jos ne eivät täyty, rinnastaminen ei ole mahdollista.

62. Ensi näkemältä minusta vaikuttaa, että nämä edellytykset täyttyvät Gemeenten tapauksessa. Virastotalo rakennettiin toimeksiannosta, käyttäen (muun muassa) Gemeenten toimittamaa maata ja julkisivua – tilannetta voidaan siis verrata tilanteeseen asiassa Gemeente Vlaardingen. Mielestäni on myös katsottava, että virastotalo rakennettiin osana Gemeenten

toimintaa yrityksenä ja sitä käytettiin yrityksen tarpeisiin; ”yrityksen” merkityksen kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdassa on oltava sama kuin 6 artiklan 2 kohdassa, omaan käyttöön ottamista koskevassa rinnakkaiskontekstissa. Koska rakennusta käytettiin myös muihin tarkoituksiin kuin verollisiin liiketoimiin, sen hankkiminen toiselta verovelvolliselta ei olisi oikeuttanut ostoihin sisältyvän arvonlisäveron täyteen vähennykseen.

63. Onkin tarkasteltava sitä, kumoutuuko ensi näkemältä tehty analyysi siksi, että vain 6 prosenttia rakennuksen käytöstä oli tarkoitettu Gemeenten toimintaan verovelvollisena.

64. Mielestäni se ei kumoudu. Kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohda koski kilpailun vääristymien poistamista sillä perusteella, että silloin kun tuotantopanoksista maksettava vero ei ole kokonaan vähennettävissä, ne, jotka tuottavat omat tuotantopanoksensa, saivat edun verrattuna niihin, joiden on hankittava kyseiset tuotantopanokset muualta, ellei kumpiakin tuotantopanoksia veroteta samalla tavalla. Tämä huoli ei riipu tietyistä arvoista. Edun suuruus ei näin ollen ole ratkaiseva tekijä. Sitä ei joka tapauksessa voitaisi arvioida osuuden muodossa: etu, jonka tuo 6 prosenttia suuresta arvonlisäveron määrästä, voi olla suurempi kuin etu, jonka tuo 94 prosenttia pienemmästä määrästä.

65. Tämän vuoksi minusta vaikuttaa siltä, että se, kun Gemeente otti virastotalon haltuunsa (riippumatta siitä, milloin tämä täsmälleen tapahtui) Gemeenten toimittamista elementeistä tapahtuneen rakentamisen jälkeen, on pidettävä verollisena omaan käyttöön ottamisena kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitettulla tavalla.

66. On kuitenkin muistettava, että tällaisella verokohtelulla ei ole merkitystä silloin, kun tavarat yksinkertaisesti hankitaan kokonaisuudessaan toiselta verovelvolliselta ja käytetään sitten tiettyyn tarkoitukseen, olipa käyttötarkoitus mikä tahansa. Yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä mitään ajateltavissa olevaa tarkoitusta ei voi palvella se, että yhtä ja samaa liiketoimea pidetään ensin hankintana (täysimääräinen vero ja täysimääräinen ostoihin sisältyvän veron vähentäminen) ja sitten omaan käyttöön ottamisena (täysimääräinen vero ja tapauksen mukaan ei vähennystä ja osittainen vähennys) eikä yhtenä liiketoimena, josta kannetaan täysimääräinen vero ja joka tapauksen mukaan ei oikeuta vähennykseen tai oikeuttaa osittaiseen vähennykseen. Jos pääasiassa tarkasteltavana oleva verokohtelu koskisi ainoastaan Gemeenten ulkopuolisen urakoitsijan tai ulkopuolisten urakoitsijoiden tekemiä tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia riippumatta Gemeenten itsensä toimittamista lopullisen rakennuksen elementeistä, kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdasta ei voitaisi soveltaa.(22)

67. Tällainen kohtelu on tarkoituksenmukaista (ja pakollista) ainoastaan, jos kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa esitetyt edellytykset täyttyvät kokonaan. Näin ollen sitä ei voida soveltaa yksinomaan Gemeenten ulkopuolisen urakoitsijan tai ulkopuolisten urakoitsijoiden tekemiin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin. Omaan käyttöön ottamisen on koskettava koko toimitusta eli sen on välttämättä käsiteltävä maa ja olemassa oleva julkisivu. Jos näin ei olisi, Gemeente ei saisi avustusta ja koko liiketoimi olisi käsiteltävä tavanomaisten sääntöjen mukaisesti. Näin ollen arvonlisäveron määrä, jonka maksamiseen Gemeenteä on pidettävä velvollisena omaan käyttöön ottamisen perusteella, on laskettava maan ja rakennuksen jokaisen osatekijän käsittävän kokonaisostohinnan perusteella (tällaisen puuttuessa suoritushetkellä määrätyn omakustannushinnan perusteella) kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan mukaisesti edellyttäen, että kyseisistä osatekijöistä ei ole vielä kannettu arvonlisäveroa.(23)

68. Jos oletetaan, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdasta voidaan ja täytyy soveltaa rakennuksen luovutukseen kokonaisuudessaan, olen Gemeenten kanssa samaa mieltä siitä, että Hoge Raadin ehdottamaa tämän tarkastelutavan toista vaihtoehtoa (ks. edellä 37 kohta) olisi tosiasiallisesti pidettävä ensisijaisena. Tämän näkemyksen hyväksyy myös komissio, joka ei

tosin ole ensisijaisesti sen kannalla.

69. Kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa viitataan lähinnä yrityksen tuottamien tavaroiden "ottamiseen verovelvollisen yrityksen tarpeiden mukaiseen käyttöön". Silloin kun asianlaista on näin, tällainen käyttöönotto voidaan (ja mahdollisuuden käyttäneessä jäsenvaltiossa täytyy) rinnastaa mainitun direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuun vastikkeelliseen luovutukseen ja sitä on siten pidettävä arvonlisäveron alaisena. Mainittu säännös ei koske tällaisten tavaroiden käyttöön ottamista tarkoituksiin, jotka ovat osittain verovelvollisen yrityksen varsinaisia tarkoituksia ja osittain arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalan ulkopuolella eikä tällaisen käyttöön ottamisen pitämistä osittain vastikkeellisena ja osittain vastikkeettomana tavaroiden luovutuksena. Tarkoitukset, joihin tavarat käytetään, eivät periaatteessa olekaan merkityksellisiä sen kannalta, onko tavaroiden luovutus verollinen vai ei (joskin ne ovat merkityksellisiä sen kannalta, voiko syntyä oikeus vähentää luovutuksesta tai suorituksesta kannettu arvonlisävero).

70. Silloin kun kyseessä on 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitetun kaltainen omaan käyttöön ottaminen, kyseinen luovutus on väistämättä verollinen liiketoimi kokonaisuudessaan, ellei se kuulu kokonaan tai osittain arvonlisäverovapautuksen piiriin.

71. Esillä olevassa asiassa ei ole havaittavissa mitään merkkiä vapautuksesta, jota voitaisiin soveltaa virastotalon omaan käyttöön ottamiseen.

72. Näin ollen se on rinnastettava Gemeenten tekemään täysin verolliseen myyntiliiketoimeen. Tämän vuoksi kaikkien arvonlisäverojen, jotka kannetaan tavaroista, jotka Gemeente on hankkinut kyseistä verollista myyntiliiketoimea varten, on oltava vähennyskelpoisia kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan nojalla.

73. Omaan käyttöön ottamisen osalta Gemeente on kuitenkin velvollinen maksamaan arvonlisäveron liiketoimen koko arvosta. Siltä osin kuin rakennusta käytetään Gemeenten verollisiin liiketoimiin (esillä olevassa asiassa 5-prosenttisesti), se voi kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 ja 5 kohdan nojalla vähentää kyseisen ostoihin sisältyvän veron myyntihintoihin sisältyvästä verosta, joka sen on maksettava veroviranomaiselle. Jäljellä olevan 95 prosentin eli muuhun toimintaan käytön osalta vähennysmahdollisuutta ei ole.

74. Ehdottamani tulkinta johtaisi tiivistettynä seuraavanlaiseen tulokseen esillä olevassa asiassa. Se, että Gemeente otti rakennuksensa käyttöön vuonna 2003, on rinnastettava vastikkeelliseen luovutukseen, ja veron peruste on laskettava kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan mukaisesti luovutuksen koko arvosta, maan arvo mukaan luettuna, edellyttäen, että viimeksi mainitusta ei ole vielä kannettu arvonlisäveroa. Gemeente voi vähentää arvonlisäveron, joka on kannettu kaikista sen kyseiseen tarkoitukseen hankkimista tavaroista tai palveluista, tarvittaessa maasta kannettu arvonlisävero mukaan luettuna, kun se maksaa arvonlisäveron, jonka se on velvollinen maksamaan kyseisestä liiketoimesta, jota pidetään vastikkeellisena. Kun se käyttää rakennusta muihin liiketoimiin osana toimintaansa, se voi kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 ja 5 kohdan nojalla vähentää kyseisiä liiketoimia koskevasta myyntihintoihin sisältyvästä verosta ainoastaan arvonlisäveron sen osan, jonka se on velvollinen maksamaan 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan nojalla vastikkeellisena pidetystä luovutuksesta ja joka vastaa rakennuksen käyttöä verollisiin liiketoimiin, eli pääasian tilanteessa 5 prosenttia.

Ratkaisuehdotus

75. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuim vastaa Hoge Raadin esittämään kysymykseen seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta ? yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste ? 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 5 artiklan 7 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että sitä on sovellettava tilanteeseen, jossa kunta ottaa käyttöön rakennuksen, jonka se on rakennuttanut omalle maalleen ja jota se aikoo käyttää 94-prosenttisesti viranomaisen ominaisuudessa harjoittamaansa toimintaan ja 6-prosenttisesti verovelvollisena harjoittamaansa toimintaan, josta 1 prosentti muodostuu verosta vapautetuista, vähennykseen oikeuttamattomista suorituksista.

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

2 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi). Kuudes direktiivi oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä mutta on sittemmin korvattu ilman olennaisia muutoksia yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1).

3 – Asia C-299/11, Gemeente Vlaardingen, tuomio 8.11.2012.

4 – Mainittu edellä 12 kohdassa mainitussa asiassa Gemeente Vlaardingen, tuomion 25 kohta.

5 – Asia C-594/10, Van Laarhoven, tuomio 16.2.2012. Ks. myös asia C-460/07, Puffer, tuomio 23.4.2009 (Kok., s. I-3251, 39 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

6 – Tämä kanta muuttui direktiivin 2006/112 168 a artiklan 1 kohdassa, joka otettiin käyttöön 1.1.2011 yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY eräiden säännösten muuttamisesta 22.12.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/162/EU (EUVL 2010, L 10, s. 14), jossa säädetään muun muassa seuraavaa: ”Jos kiinteä omaisuus kuuluu verovelvollisen liikeomaisuuteen ja sitä käytetään sekä verovelvollisen yrityksen varsinaisiin tarkoituksiin että hänen tai hänen henkilökuntansa yksityiskäyttöön tai yleisemmin muihin tarkoituksiin kuin hänen yrityksensä varsinaisiin tarkoituksiin, tätä omaisuutta koskeviin kustannuksiin liittyvä arvonlisävero on – – vähennyskelpoista vain siltä osin kuin kiinteää omaisuutta käytetään verovelvollisen yrityksen varsinaisiin tarkoituksiin.” Direktiivin 168 a artiklan 2 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat soveltaa samaa sääntöä muihin tavaroihin. Uudella lainsäädännöllä ei ratione temporis kuitenkaan ole vaikutusta pääasiaan.

7 – Mainittu edellä 12 kohdassa mainitussa asiassa Gemeente Vlaardingen annetun tuomion 25 kohdassa, tuomion 26–40 kohta. Ks. myös asia C-437/06, Securenta, tuomio 13.3.2008 (Kok., s. I-1597, 26–31 kohta).

8 – Tuomion 39 kohta.

9 – Liikevaihtoverolain 3 §:n 1 momentin h kohta perustuu kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohtaan.

10 – Kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toisen alakohdan nojalla.

11 – Gemeenten mukaan tämä käsitti vanhan rakennuksen purkamisen julkisivua lukuun ottamatta ja sitten uuden rakennuksen pystyttämisen julkisivun taakse.

12 – Jaosta oli ilmeisesti sovittu Gemeenten ja veroviranomaisen välillä.

13 – Ks. edellä 15 kohta.

14 – Ks. edellä 17 kohta.

15 – Ks. edellä 35–38 kohta.

16 – Ks. jäljempänä 55 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

17 – Ks. myös edellä alaviitteessä 7 mainittu asia *Securenta*, tuomion 37 kohta.

18 – Ks. edellä 17 ja 18 kohta.

19 – Edellä 12 kohdassa mainitussa asiassa *Gemeente Vlaardingen* annetun tuomion 25 kohdassa mainittu asia *VNLTO*, tuomion 39 kohta.

20 – Edellä 12 kohdassa mainitussa asiassa *Gemeente Vlaardingen* annetun tuomion 25 kohdassa.

21 – Ratkaisuehdotuksen 57 kohta.

22 – Ks. myös edellä alaviitteessä 3 mainittu asia *Gemeente Vlaardingen*, julkisasiamies *Mazákin* ratkaisuehdotuksen alaviite 10 ja *a contrario* tuomion 27 kohta.

23 – Ks. edellä alaviitteessä 3 mainittu asia *Gemeente Vlaardingen*, tuomion 30 kohta ja sitä seuraavat kohdat.