

Väliaikainen versio

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

MACIEJ SZPUNAR

17 päivänä syyskuuta 2020 (1)

Asia C-288/19

QM

vastaan

Finanzamt Saarbrücken

(Ennakkoratkaisupyyntö – Finanzgericht des Saarlandes (Saarlandin verotuomioistuin, Saksa))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EU – 2 artiklan 1 kohdan c alakohhta – Vastikkeelliset palvelujen suoritukset – 45 artikla – Palvelujen suorituspaikka – 56 artikla – Kulkuneuvojen vuokrauspalvelujen suorituspaikka – Työsuhdeajoneuvojen antaminen työntekijöiden käyttöön

Johdanto

1. Onko verovelvollisen yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan ajoneuvon antamisesta yrityksen työntekijän yksityiseen käyttöön suoritettava arvonlisäveroa? Mitkä ovat tällaisen verottamisen edellytykset, ja onko tällöin kyse kulkuneuvon vuokrauksesta? Unionin tuomioistuimella on tilaisuus vastata näihin kysymyksiin esillä olevassa asiassa ja täsmentää samalla sekä verovelvollisen liikeomaisuuteen kuuluvan tavarahan luovutusta että palvelujen tarjoamista yksityisiin tarkoituksiin koskevaa oikeuskäytäntöään ja vuokrauspalvelujen määritelmää kyseisen oikeuskäytännön valossa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

2. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY,(2) sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2008/8/EY,(3) 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

— —

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta;

— —”

3. Mainitun direktiivin 26 artiklan 1 kohdan mukaan:

”1. Vastikkeellisiin palveluihin rinnastetaan seuraavat liiketoimet:

a) yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen verovelvollisen omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön taikka yleisesti ottaen muuhun kuin yrityksen varsinaisiin tarkoituksiin kuuluvaan käyttöön, jos tavara on oikeuttanut arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen;

b) verovelvollisen vastikkeettomasti omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön tai yleisesti ottaen muita kuin yrityksen varsinaisia tarkoituksia varten suorittama palvelu.”

4. Direktiivin 45 artiklan ensimmäisen lauseen mukaan:

”Muulle kuin verovelvolliselle henkilölle suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka. — —”

5. Lopuksi direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on voimassa 1.1.2013 lukien,(4) 56 artiklan 2 ja 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

”2. Paikka, jossa kulkuneuvo vuokrataan muuten kuin lyhytaikaisesti muulle kuin verovelvolliselle henkilölle, on paikka, johon asiakas on sijoittautunut taikka jossa hänen kotipaikkansa tai vakinainen asuinpaikkansa on.

— —

3. Sovellettaessa 1 ja 2 kohtaa tarkoitetaan ’lyhytaikaisella’ kulkuneuvon jatkuvaa hallintaa tai käyttöä enintään 30 päivän ajan tai, alusten osalta, enintään 90 päivän ajan.”

Saksan oikeus

6. Direktiivi 2006/112 on saatettu osaksi Saksan lainsäädäntöä liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz) säännöksillä. Kyseisen lain 3a §:ssä vahvistetaan yleiset säännöt veronalaisten liiketoimien suorituspaikalle. Poiketen edellä mainitusta säännöksestä lain 3f §:ssä, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin, säädetään, että verovelvollisen vastikkeetta suorittamien liiketoimintaan kuulumattomien tai työntekijöiden yksityisiin tarkoituksiin liittyvien palveluiden suorituspaikkana pidetään verovelvollisen liiketoiminnan kotipaikkaa.

Tosiseikat, pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

7. QM on sijoitusrahastojen hallinnointiyhtiö, jonka kotipaikka on Luxemburgissa. Se antoi yrityksen ajoneuvot, muiden muassa, kahden Saksassa asuvan työntekijänsä käyttöön siten, että he voivat käyttää niitä sekä työ- että yksityistarkoituksiin.

8. Toiselle työntekijälle ajoneuvo annettiin käyttöön vastikkeetta, kun taas toiselta työntekijältä pidätettiin vuosittain kustannuksena hänen palkastaan 5 688 euroa.

9. QM suorittaa pääasiassa arvonlisäverottomia liiketoimia ja on Luxemburgissa yksinkertaistetun verotusmenettelyn piirissä. Kyseisessä menettelyssä ei voida vähentää

tavaroiden ja palveluiden ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa. QM ei etenkään käyttänyt oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää veroa kahden pääasiassa kyseessä olevan ajoneuvon osalta.

10. Marraskuussa 2014 QM rekisteröityi arvonlisäverovelvolliseksi Saksassa ja toimitti veroilmoitukset vuosilta 2013 ja 2014, joissa se otti huomioon kyseisten ajoneuvojen käyttöoikeuksien antamiset. Finanzamt Saarbrücken (Saarbrückenin veroviranomainen, Saksa) antoi verotuspäätökset näiden ilmoitusten perusteella. Heinäkuussa 2015 QM kuitenkin haki oikaisua päätöksiin. Oikaisuvaatimus hylättiin 2.5.2016.

11. QM nosti 2.6.2016 päätöksestä kanteen ennakkoratkaisupyynnön esittäneessä tuomioistuimessa. Se katsoo, ettei kyseessä olevien ajoneuvojen käyttöoikeuksien antaminen ole veronalaista, koska se ei ole vastikkeellista, ei ainakaan kokonaisuudessaan, ja koska siinä ei ole kyse direktiivin 2006/112 56 artiklassa tarkoitettusta kulkuneuvon vuokrauksesta.

12. Näissä olosuhteissa Finanzgericht des Saarlandes päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [direktiivin 2006/112] 56 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että 'kulkuneuvon vuokrauksella muulle kuin verovelvolliselle' tarkoitetaan myös verovelvollisen yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan ajoneuvon (yrityksen ajoneuvo) käyttöoikeuden antamista yrityksen henkilöstölle, kun henkilöstö ei suorita muuta vastiketta kuin työntekijän työsuoritus (sen osa) eli henkilöstö ei siis suorita maksua eikä käytä vastikkeeseen osaa rahapalkastaan eikä myöskään valitse verovelvollisen tarjoamien erilaisten etujen välillä sellaisen osapuolten välisen sopimuksen perusteella, jonka mukaan yrityksen ajoneuvon käyttöoikeuteen liittyy luopuminen muista eduista?”

13. Ennakkoratkaisupyyntö saapui unionin tuomioistuimeen 9.4.2019. Kirjallisia huomautuksia toimittivat QM, Saksan hallitus ja Euroopan komissio. Istunnon peruunnuttua Covid-19-pandemian vuoksi osapuolet vastasivat unionin tuomioistuimen esittämiin lisäkysymyksiin kirjallisesti.

Analyysi

Alustavat huomiot

14. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin pyrkii ennakkoratkaisupyynnöllään selvittämään, kattaako direktiivin 2006/112 56 artiklassa tarkoitettu käsite ”kulkuneuvon vuokraus muulle kuin verovelvolliselle” tilanteen, jossa verovelvollinen antaa työntekijälleen vastiketta ajoneuvonsa käyttöoikeuden sekä työ- että yksityistarkoituksiin.

15. Kuten ennakkoratkaisupyynnön sisältämistä tiedoista ilmenee, pääasian riita koskee kahta tilannetta. Toisessa ajoneuvo annetaan käyttöön tosiasiallisesti vastiketta, kun taas toisessa työntekijälle aiheutuu 5 688 euron suuruiset vuotuiset kustannukset, jotka pidätetään hänen palkastaan. Vaikka ennakkoratkaisukysymyksen sanamuoto vaikuttaa koskevan vain ensimmäistä tilannetta, katson kuitenkin olevan tarpeen analysoida molemmat tilanteet, jotta ennakkoratkaisupyynnön esittäneelle tuomioistuimelle saataisiin kattava ja käyttökelpoinen vastaus. Näin myös erityisesti siksi, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, joka koskee yhtäältä verovelvollisen liikeomaisuuden käyttämistä sen toimintaan liittymättömään tarkoitukseen ja toisaalta vuokrasopimuksen määritelmää, voi johtaa erilaisiin arviointeihin.

Vastikkeeton ajoneuvon käyttöoikeuden antaminen työntekijälle

16. Pääsäännön mukaan vastikkeelliset liiketoimet ovat arvonlisäveron alaisia. Vastike voi olla luonteeltaan rahasuoritus tai muu vastike.(5) Verovelvollisen ja sen henkilöstön välisen suhteen osalta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä löytyy useita ohjeita sen määrittämiseksi, onko

työntekijän hyväksi tehty suoritus luonteeltaan vastikkeellinen.

17. Toisin kuin Saksan hallitus kirjallisissa huomautuksissaan katsoo, kyseisestä oikeuskäytännöstä käy suhteellisen selkeästi ilmi, että verovelvollisen ja hänen työntekijöidensä välisissä suhteissa vastikkeellisesta liiketoimesta on kyse ainoastaan silloin, kun työntekijä maksaa tavarasta tai palvelusta, kun hän luopuu osasta palkkaansa tai kun tiettyä osaa hänen tekemästään työstä voidaan pitää vastikkeena työnantajalta saadusta tavarasta tai palvelusta.(6) Sillä seikalla ei ole merkitystä, onko työnantajan työntekijälle suorittamaa etua kansallisen lainsäädännön mukaan pidettävä osana työntekijän palkkaa tuloveron näkökulmasta.(7)

18. Arvonlisäverokomitea otti vastaavan kannan 20.10.2014 pidetyn 101. kokouksen asiakirja H:ssa antamassaan tulkintasuosituksessa.(8) Vaikka nämä tulkintasuositukset eivät ole sitovia, ne vahvistavat edellä mainitun oikeuskäytännön luomaa käsitystä.

19. Kuten ennakkoratkaisupyyntöön sisällyttämistä tiedoista ja esitetyn ennakkoratkaisukysymyksen sanamuodosta ilmenee, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan käsiteltävänä olevassa asiassa mikään edellä mainituista vastikkeellisen liiketoimen tunnusmerkeistä ei täyty toisen QM:n työntekijän osalta.

20. Siten ei voida hyväksyä Saksan hallituksen väitettä, jonka mukaan "on katsottava", että työntekijän palkasta on vähennetty työnantajan hän käyttöönsä antaman ajoneuvon käyttöoikeutta vastaava arvo.

21. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan vastikkeellisen oikeustoimen maksuna pidetään ainoastaan verovelvollisen tosiasiallisesti saamaa korvausta, ja annetun edun ja vastaanotetun korvauksen välillä on oltava suora yhteys.(9) Tällaisen yhteyden olemassaolo työntekijän työsuorituksen ja työnantajan annetun edun välillä olisi siis vahvistettava konkreettisesti tilanteessa asiaa käsittelevän tuomioistuimen toimesta. Minkäänlainen "katsominen" tai oletaminen ei sen sijaan voi tulla kysymykseen.(10)

22. Näin ollen on todettava, että ennakkoratkaisukysymyksessä kuvaillun kaltaisessa tilanteessa ei ole kyse direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetusta vastikkeellisesta palvelun suorittamisesta.

23. Saksan hallituksen esittämän lisäväitteen mukaan ajoneuvon käyttöoikeuden työntekijälle antamisen vastikkeellisella tai vastikkeettomalla luonteella ei ole käsiteltävässä asiassa merkitystä, koska asiassa tulisi soveltaa direktiivin 2006/112 26 artiklan 1 kohdan b alakohtaa. Kyseisen säännöksen mukaan vastikkeellisena palvelun suorittamisena pidetään myös, muiden muassa, verovelvollisen vastikkeetta suorittamaa palvelua työntekijöidensä yksityiseen käyttöön. Koska ajoneuvon käyttöoikeuden antaminen pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa on epäilemättä palvelu,(11) tulisi siitä hallituksen kannan mukaan suorittaa arvonlisäveroa direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan ja 26 artiklan 1 kohdan b alakohdan nojalla. Tällaista palvelua on pidettävä muuna kuin lyhytaikaisena kulkuneuvon vuokrauksena, jolloin direktiivin 56 artiklan 2 kohdan perusteella palvelun suorituspaikka on sen hankkijan kotipaikka. Tämä väite vaatii tarkempaa tutkimista.

24. Direktiivin 2006/112 26 artiklan 1 kohdan mukaan vastikkeellisiin palveluihin rinnastetaan kahden tyyppiset tilanteet. Ensimmäinen tilanne on yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen verovelvollisen omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön tai muuhun kuin yrityksen varsinaisiin tarkoituksiin kuuluvaan käyttöön. Tätä sovelletaan kuitenkin vain silloin, kun tavara on oikeuttanut arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen (a alakohta). Toinen tilanne on verovelvollisen vastikkeettomasti omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön tai muita kuin yrityksen varsinaisia tarkoituksia varten suorittama palvelu (b alakohta). Jälkimmäisessä

tilanteessa ei ole merkitystä, oliko verovelvollisen vastikkeettomasti omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön suorittamaan palveluun käytettyjen tavaroiden tai palvelujen hankkimisesta maksettu vero vähennyskelpoinen vai ei.

25. Saksan hallitus katsoo perustelematta, että tilanteeseen, jossa verovelvollinen antaa vastikkeetta ajoneuvonsa käyttöoikeuden työntekijälleen, on sovellettava direktiivin 2006/112 26 artiklan 1 kohdan b alakohtaa. Hallitus lähtee siten olettamasta, että tällaisessa käyttöoikeuden antamisessa on kyse direktiivin 56 artiklan 2 kohdassa tarkoitettusta kulkuneuvon vuokrauspalvelusta, jonka suorituspaikka (ja verottamispaikka) on sen hankkijan kotipaikka. Ja jos kyseinen palvelu tarjotaan vastikkeetta, on – sen kirjaimellisen ja asiayhteydestä erotetun sanamuodon mukaisesti – sovellettava direktiivin 2006/112 26 artiklan 1 kohdan b alakohtaa.

26. Tässä kuitenkin valjastetaan kärryt hevosen eteen. Tässä päätelmässä, joka alkaa oletuksesta, joka voisi olla enintään päätelmän tulos, jätetään täysin huomiotta direktiivin 2006/112 26 artiklan 1 kohdan a alakohta ja kysymys siitä, kumpaa kyseisen artiklan säännöksistä (a alakohtaa vai b alakohtaa) on sovellettava, kun verovelvollinen antaa ajoneuvonsa käyttöoikeuden vastikkeetta työntekijälleen.

27. Direktiivi 2006/112 ei tarjoa yksiselitteistä ratkaisua tähän kysymykseen. Näiden säännösten kirjaimellinen sanamuoto voisi viitata niiden soveltamisalojen päällekkäisyyteen. Jos siis veroa ei voida kantaa tavarantoimittajan ottamisesta verovelvollisen omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön direktiivin 26 artiklan 1 kohdan a alakohdan perusteella – erityisesti silloin, kun tavara ei ole oikeuttanut veron vähentämiseen – se voitaisiin aina katsoa palveluksi ja kantaa vero direktiivin 26 artiklan 1 kohdan b alakohdan perusteella.

28. Tällainen tulkinta olisi mielestäni kuitenkin ristiriidassa sääntelyn tarkoituksen sekä verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa. Tällöin myös 26 artiklan 1 kohdan a alakohdan säännös käytännössä menettäisi merkityksensä.

29. Vaikka unionin tuomioistuin ei ole oikeuskäytännössään määrittänyt näiden kahden säännöksen soveltamisalojen rajoja,(12) se on kuitenkin ottanut kantaa niiden tavoitteeseen ja toimintaan.

30. Unionin tuomioistuin lausui direktiivin 77/388/ETY(13) 6 artiklan 2 kohdasta, joka oli sanamuodoltaan olennaisesti sama kuin direktiivin 2006/112 26 artiklan 1 kohta, että sen tarkoitus on varmistaa verovelvollisten ja kuluttajien tasavertainen kohtelu. Tavoitteena on välttää yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavarantoimittajan yksityiseen käyttöön ottamisen tai vastikkeettomasti yksityiseen käyttöön suorittaman palvelun verottamatta jättäminen.(14)

31. Erityisesti direktiivin 77/388 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan (nykyään direktiivin 2006/112 26 artiklan 1 kohdan a alakohta) osalta unionin tuomioistuin lausui, että koska säännöksen tarkoituksena on välttää yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavarantoimittajan yksityiseen käyttöön ottamisen verottamatta jättäminen, säännös edellyttää, että tällaista käyttöä pidetään maksullisena palveluna ja siitä kannetaan vero ainoastaan silloin, kun verovelvollinen on käyttänyt oikeutta vähentää tavarantoimittajan hankintaan sisältyvä vero. Sitä vastoin sellaisen tavarantoimittajan yksityiseen käyttöön ottamisen verottaminen, joka on kuulunut verovelvollisen liikeomaisuuteen mutta joka ei ole oikeuttanut verovelvollista vähentämään ostoon sisältyvää veroa, merkitsisi verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista kaksinkertaista verotusta.(15) Tässä yhteydessä ei ole merkitystä sillä, mistä syystä verovelvollinen ei voinut käyttää oikeutta vähentää tavarantoimittajan ostoon sisältyvää veroa.(16)

32. Tällaisessa tilanteessa on myös verovelvollinen, joka – kuten QM – harjoittaa ainoastaan verovapaata toimintaa ja jolla ei ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää veroa tätä toimintaa

varten hankittujen tavaroiden ja palveluiden osalta. Arvonlisäverojärjestelmän kannalta tällainen verovelvollinen on samanlaisessa tilanteessa kuin kuluttaja, eli hän kantaa taakan liiketoiminnan aikaisempiin vaiheisiin sisältyvästä arvonlisäverosta.

33. Näin ollen direktiivin 2006/112 26 artiklan 1 kohdan b alakohdan soveltamisella tilanteessa, jossa tällainen verovelvollinen ottaa liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran vastikkeetta yksityiseen käyttöön, kierrettäisiin tosiasiaissa saman säännöksen a alakohdassa asetettua rajoitusta, jonka mukaan tavaran ottaminen yksityiseen käyttöön rinnastetaan vastikkeellisiin palveluihin ainoastaan silloin, kun verovelvollinen on saanut vähentää tavaran hankintaan sisältyvän veron. Tämä merkitsisi näiden tavaroiden kaksinkertaista verottamista ja loukkaisi siten verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

34. Se ei olisi myöskään direktiivin 2006/112 26 artiklan 1 kohdan tavoitteen mukaista, joka edellä mainitun unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti on yksityiskäyttöön otettujen tavaroiden ja palvelujen verottamatta jäämisen välttäminen sekä kuluttajien ja verovelvollisten tasavertaisen kohtelun varmistaminen. Tilanteessa, jossa verovelvollisella ei ole ollut oikeutta tavaroiden ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen, tavaran osto on ja pysyy verollisena, ja verovelvollinen itse on arvonlisäveron kannalta samassa tilanteessa kuin kuluttaja.

35. Olen näin ollen sitä mieltä, että direktiivin 2006/112 26 artiklan 1 kohtaa olisi tulkittava siten, että sen b alakohtaa ei sovelleta palveluihin, joissa verovelvollinen antaa liikeomaisuuteensa kuuluvan tavaran käyttöoikeuden yksityiseen tai muuhun tarkoitukseen, joka ei liity verovelvollisen kyseiseen liikeomaisuuteen liittyvään liiketoimintaan. Tällaisiin palveluihin sovelletaan sen sijaan saman säännöksen a alakohtaa, jonka mukaan tällainen käyttöoikeuden antaminen rinnastetaan vastikkeellisiin palveluihin, mutta ainoastaan silloin, kun verovelvollinen on käyttänyt oikeutta tavaran hankintaan sisältyvän veron vähentämiseen.

36. Katson siis, toisin kuin Saksan hallitus, että verovelvollisen antaessa yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan ajoneuvon käyttöoikeuden työntekijälleen siten, että työntekijä ei suorita siitä maksua eikä luovu osastakaan verovelvollisen hänelle maksamaa palkkiota tai muuta etua eikä myöskään suorita lisätyötä, joka suoraan liittyy ajoneuvon käyttöoikeuden antamiseen, kyseistä antamista ei voida pitää vastikkeellisena palveluna direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan tai myöskään sen 26 artiklan 1 kohdan b alakohdan perusteella. Kysymys direktiivin 56 artiklan 2 kohdan soveltamisesta on siten tarpeeton.

37. Siten ehdotan, että ennakkoratkaisukysymykseen vastataan, että direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa ja 26 artiklan 1 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että verovelvollisen antaessa työntekijänsä yksityiseen käyttöön yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan ajoneuvon siten, että työntekijä ei suorita siitä maksua eikä luovu osastakaan verovelvollisen hänelle maksamaa palkkiota tai muuta etua eikä myöskään suorita lisätyötä, joka suoraan liittyy ajoneuvon käyttöön antamiseen, kyseinen käyttöön antaminen ei ole näissä säännöksissä tarkoitettu vastikkeellinen palvelun suorittaminen.

Vastikkeellinen ajoneuvon käyttöoikeuden antaminen työntekijälle

38. Kuten jo alussa mainitsin, vaikka ennakkoratkaisukysymyksessä viitataan nimenomaisesti vain tilanteeseen, jossa työntekijälle annetaan ajoneuvon käyttöoikeus vastikkeetta, kansallisessa tuomioistuimessa vireillä oleva prosessi koskee kahta tapausta, joista jälkimmäisessä työntekijä suorittaa hänelle annetusta ajoneuvon käyttöoikeudesta maksun, joka pidätetään hänen palkastaan. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneelle tuomioistuimelle annettavan vastauksen kattavuuden vuoksi myös viimeksi mainittua tilannetta on mielestäni analysoitava.

39. Tilanteessa, jossa verovelvollisen työntekijä suorittaa maksun siitä, että verovelvollinen on

antanut ajoneuvon työntekijän yksityiseen käyttöön, kyseessä on mielestäni direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu vastikkeellinen palvelun suorittaminen. Siten ei ole tarpeen viitata direktiivin 26 artiklan 1 kohdan a alakohtaan. Viimeksi mainittua säännöstä sovelletaan mielestäni tilanteeseen, jossa verovelvollisen liikeomaisuuteen kuuluva tavara annetaan käyttöön vastikkeetta.

40. Tällä on kaksi seurausta. Ensinnäkin direktiivin 2006/112 26 artiklan 1 kohdan a alakohdan rajausta, jonka mukaan säännöstä sovelletaan vain tavaroihin, joiden osalta verovelvollinen on käyttänyt oikeutta ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen, ei sovelleta. Tilanteessa, jossa verovelvollinen antaa liikeomaisuuteensa kuuluvan tavarahan, esimerkiksi ajoneuvon, käyttöoikeuden työntekijälleen ja tämä tapahtuu työsuhteen puitteissa, hänen on mielestäni katsottava toimivan verovelvollisena. Tällainen toimi on siten pääsääntöisesti veronalainen. Sitä vastoin verovelvollisella on tällöin pääsääntöisesti oikeus vähentää tavarahan ostoon sisältyvä vero, ja tilanteessa, jossa se – kuten QM – ei harjoita verollista toimintaa tietyssä jäsenvaltiossa, oikeus veronpalautukseen.

41. Toiseksi veron perusteena on tällaisessa tilanteessa lähtökohtaisesti oltava verovelvollisen tosiasiallisesti työntekijältään tavarahan käyttöoikeuden antamisesta saama korvaus eikä, kuten käytännössä vastikkeettomissa käyttöoikeuden antamisissa tapahtuu, tavarahan hankintakustannukset.

42. Toimivaltaisten kansallisten viranomaisten on tietysti selvitettävä, onko työntekijän suorittama maksu todellisuudessa korvaus tavarahan käyttöoikeuden antamisesta. Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksena ei ole verottaa kaikkia rahavirtoja. Verotettavia ovat liiketoimet eli vastikkeelliset tavaroiden ja palvelujen luovutukset. Tällaisiin liiketoimiin liittyvät rahavirrat muodostavat maksettavan veron perustan, jos niiden katsotaan vastaavan tavaroiden tai palvelujen arvoa. Niiden on kuitenkin oltava luonteeltaan vastavuoroisia ja vastaavia, jotta rahavirtoihin liittyviä liiketoimia voidaan pitää vastikkeellisina direktiivin 2006/112 2 artiklassa tarkoitetulla tavalla.(17)

43. Käsiteltävässä asiassa QM on ilmoittanut unionin tuomioistuimen kysymykseen antamassaan vastauksessa, että asianomainen työntekijä vastaa osaksi auton käyttöoikeuden antamisesta aiheutuvista kustannuksista, koska sen hankkimisesta (leasing) QM:lle aiheutuvat kustannukset ylittävät yrityksen talousarviossa tähän tarkoitukseen varatun määrärahan. Työntekijä korvaa kyseisen eron. Mielestäni herää epäily, tapahtuuko tällaisessa tilanteessa vastavuoroisten ja vastaavien suoritusten vaihto ja vastaako palveluntarjoajan saama maksu tosiasiallisesti vastaanottajalle tarjotun palvelun arvoa edellä mainitussa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla. Tämän kysymyksen ratkaiseminen vaatii kuitenkin verovelvollisen ja sen työntekijän välisen oikeussuhteen analysointia, joka on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä.

44. Jos edellä mainittu tuomioistuin päättyy lopputulokseen, että pääasiassa kyseessä oleva kulkuneuvon käyttöoikeuden antaminen tapahtui vastikkeellisesti arvonlisäverosäännöksissä tarkoitetulla tavalla, nousee esiin kysymys tällaisen palvelun suorituspaikasta. Pääsääntöisesti verovelvollisen työntekijä ei itse ole verovelvollinen, jolloin tulisi soveltaa direktiivin 2006/112 45 artiklaa, jonka perusteella palvelun suorituspaikka on palveluntarjoajan kotipaikka, liiketoiminnan harjoittamispaikka tai asuinpaikka. Jos käyttöoikeuden antaminen koskee kulkuneuvoa, tulee kuitenkin vastata kysymykseen, voidaanko tällaista käyttöoikeuden antamista pitää direktiivin 56 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuna muuna kuin lyhytaikaisena vuokrauspalveluna. Siinä tapauksessa palvelun suorituspaikka olisi palvelun hankkijana olevan työntekijän asuinpaikka.

45. Direktiivissä 2006/112 ei määritellä vuokrauspalvelun käsitettä. Siinä ei tältä osin myöskään viitata jäsenvaltioiden kansalliseen lainsäädäntöön, minkä johdosta termiä on tulkittava itsenäisenä

unionin oikeuden käsitteenä.

46. Unionin tuomioistuin on sen sijaan lausunut käsitteen merkityksestä. Vaikka kyseinen oikeuskäytäntö koskee kiinteistöjen vuokrausta – ja liittyy tällaisen toiminnan vapauttamiseen arvonlisäverosta – uskon kuitenkin, että sitä voidaan soveltaa myös irtaimien esineiden, mukaan lukien ajoneuvojen, vuokraukseen. Tuomioistuimen määrittelemät rajat vuokrauksen käsitteelle eivät ylitä tämän käsitteen oikeudellisessa kielessä yleisesti hyväksyttyä merkitystä.

47. Mainitun oikeuskäytännön mukaan vuokrauspalvelun olemassaolon toteamiseksi kaikkien tälle liiketoimelle ominaisten edellytysten on täyttyvä eli vuokrauksen kohteena olevan esineen omistaja on antanut vuokralaiselle vuokraa vastaan sovituksi ajaksi oikeuden hallita esinettään ja sulkea muut ulkopuolelle sen piiristä.(18) On siten tutkittava, täytyvätkö nämä edellytykset verovelvollisen antaessa vastikkeellisesti työntekijänsä yksityiseen käyttöön liikeomaisuuteensa kuuluvan ajoneuvon.

48. Aluksi on huomattava, että vaikka unionin tuomioistuin viittaa tuomiossa *Medicom ja Maison Patrice Alard*(19) vuokrauksen kohteena olevan esineen omistajaan, on sillä ymmärrettävä tarkoitettavan kaikkia vuokralle antajia. Se seikka, että QM ei ole pääasiassa kyseessä olevan ajoneuvon omistaja vaan leasingvuokralle ottaja, ei siis estä katsomasta ajoneuvon edelleen luovuttamista vuokrasopimukseksi.

49. Tilanteessa, jossa ajoneuvon käyttöoikeus annetaan vastikkeellisesti, vuokran maksamista koskevan edellytyksen on mielestäni lähtökohtaisesti katsottava täyttyneen.

50. Vuokrasopimuksen keston osalta en usko, että se olisi määritettävä tietyn päivämäärän tai tietyn aikayksikkömäärän (päivät, kuukaudet tai vuodet) perusteella. Vuokrasopimuksen kesto voidaan määrittää myös tietyn tapahtuman tai ehdon perusteella, esimerkiksi työntekijän työsuhteen keston tai verovelvollisen tekemän ajoneuvon leasingopimuksen voimassaoloajan perusteella.(20) Myöskään jäsenvaltioiden oikeusperinteessä ei ole yleisesti vaadittu, että vuokrasopimus olisi tehtävä määrääjäksi; se voi olla voimassa myös toistaiseksi,(21) jolloin osapuolet voivat irtisanoa sopimuksen esimerkiksi työsuhteen päättyessä.

51. Tällaiset vuokrasopimuksen keston määrittämismenetelmät täyttävät mielestäni myös ”sovitun ajan” edellytyksen. Tämän edellytyksen tarkoituksena on yksinomaan erottaa vuokrasopimus omistusoikeuden tai muiden vastaavien esineoikeuksien siirrosta. Ja arvonlisäverojärjestelmän kannalta tämä edellytys tarkoittaa palvelujen suoritusten ja tavaroiden luovutusten erottamista toisistaan.

52. Tämän vuoksi en katso, vastoin QM:n huomautuksissaan esittämää kantaa, että se seikka, että ajoneuvon käyttöoikeuden antaminen työntekijälle rajoittuu työsuhteen keston, estää katsomasta sitä vuokrauspalveluksi.

53. Oleellista tietenkin on, ylittääkö osapuolten tarkoittama ajoneuvon käyttöoikeuden kesto 30 päivää, koska tästä riippuu, sovelletaanko direktiivin 2006/112 56 artiklan 1 vai 2 kohtaa, ja tätä kautta ratkeaa mahdollinen liiketoimen verottamispaikka. Toistaiseksi voimassa olevaa sopimusta olisi mielestäni pidettävä yli 30 päivän ajaksi tehtynä sopimuksena.

54. Mitä tulee edellytykseen oikeudesta hallita esinettä ja sulkea muut ulkopuolelle sen piiristä, tämä on ominaisuus, joka yleensä liittyy omistusoikeuteen ja joihinkin muihin esineoikeuksiin. Se johtuu näiden esineoikeuksien erga omnes vaikutuksesta.

55. Tämän ehto määriteltiin arvonlisäveroa koskevissa säännöksissä tarkoitettuna vuokrauksen välttämättömäksi ominaisuudeksi ensimmäistä kertaa 4.10.2001 annetussa tuomiossa ”*Goed*

Wonen” (C-326/99, EU:C:2001:506). Tapauksessa oli kyse siitä, kattaako direktiivin 77/388 13 artiklan B kohdan b alakohdassa(22) säädetty ”kiinteän omaisuuden vuokrauksen” verovapautus kiinteän omaisuuden käyttö- ja tuotto-oikeuden (ususfructus) antamiseen. Kysymys esitettiin asiayhteydessä, joka liittyi tällaisen oikeuden keinotekoisista luomista kiinteistön hankkimiseen sisältyneen veron vähennysoikeuden saamiseksi koskevien väärinkäytösten torjumiseen.(23)

56. Näissä olosuhteissa julkisasiamies Jacobs katsoi, että vuokrasopimukselle on tunnusomaista muun muassa se, että vuokralaisella on oikeus käyttää vuokrasopimuksen kohdetta ikään kuin hän olisi sen omistaja, sulkea muut ulkopuolelle sen piiristä tai antaa muiden käyttää sitä (kiinteää omaisuutta).(24) Vaikuttaa siltä, että julkisasiamies Jacobs sai vaikutteita leasingin käsitteen merkityksestä, jota myös käytetään käsiteltävänä olevassa direktiivin säännöksessä ja joka anglosaksisessa oikeudessa saattaa tarkoittaa myös mannermaisten oikeusjärjestelmien rajoitettujen esineoikeuksien kaltaisia oikeuksia.(25)

57. Edellä mainitussa tuomiossa unionin tuomioistuin totesi asian jonkin verran toisin ja katsoi, että kiinteän omaisuuden käyttöoikeuden perustavan oikeustoimen perustavanlaatuinen piirre, *joka erottaa sen vuokrasopimuksesta*, on se, että asianomaiselle henkilölle annetaan sovituksi ajaksi ja korvausta vastaan oikeus käyttää kiinteistöä ikään kuin hän olisi sen omistaja ja *estää muita henkilöitä käyttämästä tätä oikeutta*.(26)

58. Unionin tuomioistuin on siis ensinnäkin kuvaillut esineoikeudellista käyttöoikeutta tällä tavoin mainiten samalla, että vuokrasopimuksella on samanlaisia piirteitä. Toiseksi unionin tuomioistuimen mukaan muiden henkilöiden poissulkeminen koskee oikeutta käyttää esinettä kuin omistaja eikä kaikkia muuta käyttöoikeuteen (ja mahdollisesti vuokraukseen) liittyvää toimintaa.

59. Vasta myöhemmissä tuomioissa unionin tuomioistuin liitti tämän ehdon suoraan arvonlisäverovapautuksia koskevista säännöksistä tarkoitettuun vuokrasopimukseen yksinkertaistaen samalla huomattavasti tuomion ”Goed Wonen” muotoilua. Uuden sanamuodon mukaan arvonlisäverovapautuksia koskevista säännöksistä tarkoitettu kiinteän omaisuuden vuokraus koostuu pääasiassa siitä, että kiinteistön omistaja antaa vuokralaiselle sovituksi ajaksi vuokraa vastaan oikeuden hallita kiinteistöään ja sulkea muut ulkopuolelle sen piiristä.(27)

60. En kuitenkaan usko, että unionin tuomioistuin tahtois tällä tavoin asettaa erityisen korkeita vaatimuksia arvonlisäveroa koskevista säännöksistä tarkoitettulle vuokrasopimukselle. Nämä vaatimukset eivät ylitä sitä, mitä tämän tyyppisissä sopimuksissa yleensä hyväksytään vuokralaisen oikeudeksi käyttää vuokrasopimuksen kohdetta ja suojaksi kolmansien osapuolien oikeudettomalta puuttumiselta tähän oikeuteen (ja sen käyttämiseen). Tämä ei sen sijaan sulje pois oikeuksia, jotka vuokrasopimuksen kohteen omistajalla (tai laajemmin vuokranantajalla) on joko lain nojalla tai osapuolten välillä tehdyn sopimuksen perusteella. Se ei myöskään sulje pois sitä, että vuokralaisella voi olla tiettyjä vuokrasopimuksen kohteeseen liittyviä velvoitteita, jotka sitovat häntä jollain muulla perusteella, esimerkiksi hänen ja vuokranantajan välisen työsuhteen perusteella.

61. Olisin siis valmis katsomaan, kuten jo totesin, että edellä mainittua oikeuskäytäntöä voidaan soveltaa myös direktiivin 2006/112 56 artiklassa tarkoitettuun käsitteeseen ”kulkuneuvon vuokraus”, enkä ole samaa mieltä QM:n kanssa, jonka mukaan kyseisestä oikeuskäytännöstä seuraavat arviointiperusteet, erityisesti edellytys käyttää vuokrasopimuksen kohdetta sulkien muut ulkopuolelle sen piiristä, sulkevat pois vuokrasopimuksen mahdollisuuden pääasian kaltaisessa tilanteessa annettaessa ajoneuvon käyttöoikeus työntekijän käyttöön.

62. QM katsoo, että koska käyttöön annettua ajoneuvoa käytetään myös työtarkoituksiin, työntekijä ei käytä sitä sulkien muut ulkopuolelle sen piiristä, sillä *työntekijän käyttäessä ajoneuvoa työtarkoituksiin* (eli työnantajan intressissä) sitä käyttää tosiasiallisesti *työnantaja*.

63. Tällaista väitettä ei voida hyväksyä. Se, että mahdollisuus käyttää autoa helpottaa työntekijän ammatillisten tehtävien suorittamista ja että muun muassa tämä oli työnantajan tavoitteena sen antaessa ajoneuvon työntekijän käyttöön, ei muuta sitä tosiasiaa, että työnantajan kanssa tehdyn sopimuksen mukaan yksinomaan työntekijä hallitsee kyseistä ajoneuvoa. Sitä ei muuta myöskään se, että työnantaja voi antaa työntekijälle työtehtäviä, joiden toteuttaminen edellyttää hänelle käyttöön annetun ajoneuvon käyttämistä.(28) Näin voisi olla silloinkin, jos työntekijä olisi ajoneuvon omistaja. Eri asia sen sijaan olisi, jos työnantajalla olisi useita ajoneuvoja, joita työntekijät voisivat tarpeen (ja ajoneuvojen saatavuuden) mukaan käyttää, mutta mikään niistä ei olisi osoitettu vakituisesti tietyn työntekijän käyttöön.

64. Samoin vailla merkitystä direktiivin 2006/112 56 artiklassa tarkoitetun vuokrasuhteen olemassaolon arvioinnissa on se, että verovelvollinen antaa ajoneuvon käyttöoikeuden työntekijälle työsopimuksen eikä erillisen siviilioikeudellisen sopimuksen perusteella. Arvonlisäverojärjestelmässä käytetään nimittäin oikeustoimen toiminnallista määritelmää eikä sen muodollisoikeudellista tyyppiä. Jos oikeustoimi siis täyttää kulkuneuvon vuokrauksen toiminnalliset edellytykset, ei ole merkitystä, minkä tyyppiseen sopimukseen se sisältyy.(29)

65. Edellä esitetyn perusteella katson, että kun verovelvollinen antaa liikeomaisuuteensa kuuluvan ajoneuvon työntekijänsä yksityiseen käyttöön yli 30 päivän pituiseksi ajaksi, on kyse direktiivin 2006/112 56 artiklan 2 kohdassa tarkoitetusta kulkuneuvon vuokrauksesta.

66. Tällainen ratkaisu on yhdenmukainen myös direktiivin 2008/8 tavoitteen kanssa, jonka mukaan verotuspaikka on palvelun tosiasiallinen kulutuspaikka.(30) Kun kyseessä on verovelvollisen työntekijän yksityiseen käyttöön annettu kulkuneuvo, palvelun tosiasiallisen kulutuspaikkana on pidettävä kyseisen työntekijän asuinpaikkaa.

67. Ehdotan siten ennakkoratkaisukysymykseen annettavaa vastausta täydennettävän toteamalla, että mikäli kansallinen tuomioistuin katsoo, että verovelvollinen on antanut työntekijänsä yksityiseen käyttöön yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan ajoneuvon yli 30 päivän pituiseksi ajaksi siten, että tämä on tapahtunut direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa ja kyseiseen säännökseen liittyvässä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla vastikkeellisesti, direktiivin 56 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että käsite ”muu kuin lyhytaikainen kulkuneuvon vuokraus” kattaa tällaisen käyttöön antamisen.

Ratkaisuehdotus

68. Edellä esitetyn kokonaisuuden perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Finanzgericht des Saarlandesin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa ja 26 artiklan 1 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että verovelvollisen antaessa työntekijänsä yksityiseen käyttöön yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan ajoneuvon siten, että työntekijä ei suorita siitä maksua eikä luovu osastakaan verovelvollisen hänelle maksamaa palkkiota tai muuta etua eikä myöskään suorita lisätyötä, joka suoraan liittyy ajoneuvon käyttöön antamiseen, kyseinen käyttöön antaminen ei ole näissä säännöksissä tarkoitettu vastikkeellinen palvelun suorittaminen.

2) Mikäli kansallinen tuomioistuin katsoo, että verovelvollinen on antanut työntekijänsä

yksityiseen käyttöön yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan ajoneuvon yli 30 päivän pituiseksi ajaksi siten, että tämä on tapahtunut direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa ja kyseiseen säännökseen liittyvässä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla vastikkeellisesti, direktiivin 56 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että käsite ”muu kuin lyhytaikainen kulkuneuvon vuokraus” kattaa tällaisen käyttöön antamisen.

- 1 Alkuperäinen kieli: puola.
- 2 EUVL 2006, L 347, s. 1.
- 3 EUVL 2008, L 44, s. 11.
- 4 Ks. direktiivin 2008/8 4 artikla.
- 5 Ks. erityisesti tuomio 10.1.2019, A (C?410/17, EU:C:2019:12, 35 ja 36 kohta).
- 6 Ks. erityisesti tuomio 16.10.1997, Fillibeck (C?258/95, EU:C:1997:491, 15–17 kohta); tuomio 29.7.2010, Astra Zeneca UK (C?40/09, EU:C:2010:450, 29–31 kohta) ja tuomio 18.7.2013, Medicom ja Maison Patrice Alard (C?210/11 ja C?211/11, EU:C:2013:479, 30 kohta).
- 7 Tuomio 18.7.2013, Medicom ja Maison Patrice Alard (C?210/11 ja C?211/11, EU:C:2013:479, 28 kohta).
- 8 Taxud.c.1[2016]1136484-832 REV; asiakirja on saatavilla komission verkkosivuilla.
- 9 Tuomio 10.1.2019, A (C?410/17, EU:C:2019:12, 31 kohta).
- 10 Ks. tuomio 18.7.2013, Medicom ja Maison Patrice Alard (C?210/11 ja C?211/11, EU:C:2013:479, 30 kohta).
- 11 Direktiivin 2006/112 24 artiklan 1 kohdassa palvelun suorittamisella tarkoitetaan mitä tahansa muuta liiketoimea kuin tavaroiden luovutusta.
- 12 Voi jopa saada vaikutelman, että se on tarkoituksellisesti välttänyt sitä (ks. tuomio 16.10.1997, Fillibeck, C?258/95, EU:C:1997:491, 20 kohta).
- 13 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1). Direktiivi on kumottu ja korvattu direktiivillä 2006/112.
- 14 Tuomio 16.10.1997, Fillibeck (C?258/95, EU:C:1997:491, 25 kohta).
- 15 Tuomio 25.5.1993, Mohsche (C?193/91, EU:C:1993:203, 8 ja 9 kohta).
- 16 Näin voi olla esimerkiksi tilanteessa, jossa tavara on ostettu ei-verovelvolliselta (ks. tuomio 27.6.1989, Kühne, 50/88, EU:C:1989:262, 9 kohta).
- 17 Ks. vastaavasti tuomio 10.1.2019, A (C?410/17, EU:C:2019:12, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 18 Ks. vastaavasti tuomio 18.7.2013, Medicom ja Maison Patrice Alard (C?210/11 ja C?211/11, EU:C:2013:479, 26 kohta).
- 19 Tuomio 18.7.2013, Medicom ja Maison Patrice Alard (C?210/11 ja C?211/11,

EU:C:2013:479).

20 Vastaavia ratkaisuja löytyy myös muilta alueilta kuin työsuhteisiin liittyen, esim. on yleinen käytäntö vuokrata digisovitin kaapeli- tai satelliittitelevisiolähetystä koskevan sopimuksen voimassaoloajaksi.

21 Ks. esim. Puolan siviililain 659 §.

22 Tällä hetkellä kyseinen oikeussääntö löytyy direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan I alakohdasta.

23 Ks. tuomio 4.10.2001, "Goed Wonen" (C-326/99, EU:C:2001:506, 31 kohta).

24 Julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus "Goed Wonen" (C-326/99, EU:C:2001:115, 79 ja 84 kohta).

25 Ks. julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus "Goed Wonen" (C-326/99, EU:C:2001:115, 60 ja 74 kohta).

26 Tuomio 4.10.2001, "Goed Wonen" (C-326/99, EU:C:2001:506, 55 kohta).

27 Ks. tuomio 9.10.2001, Mirror Group (C-409/98, EU:C:2001:524, 31 kohta); tuomio 8.5.2003, Seeling (C-269/00, EU:C:2003:254, 49 kohta) ja tuomio 18.7.2013, Medicom ja Maison Patrice Alard (C-210/11 ja C-211/11, EU:C:2013:479, 26 kohta).

28 Analogisesti, viime aikoina (keväällä 2020) paljon harjoitettu työntekijän velvollisuus etätyöskentelyyn kotoa käsin ei tarkoita, että työnantaja loukkaisi työntekijän oikeutta hallita kiinteistöä, jossa hänen kotinsa sijaitsee.

29 Ks. analogisesti kiinteän omaisuuden käyttöoikeuden ja vuokrauksen osalta tuomio 4.10.2001, "Goed Wonen" (C-326/99, EU:C:2001:506, 58 kohta).

30 Direktiivin 2008/8 johdanto-osan kolmas perustelukappale.