

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

23 päivänä marraskuuta 2004¹

I Johdanto

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Yhteisön oikeus: kuudes direktiivi

1. Ruotsin Regeringsrättenin (ylin hallintotuomioistuin) on ratkaistava kante, joka koskee sellaisen aterian kohtelua arvonlisäverotuksessa, jonka hotellialan yhtiö tarjoaa henkilöstölleen liiketoimen arvon alittavaan hintaan.

3. Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa rajataan sen soveltamisala siten, että ”arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta”. Nämä kaksi oikeustoimen lajia määritellään tuonnempana 5 artiklan 1 kohdassa ja 6 artiklan 1 kohdassa.

2. Asian ratkaisemiseksi on selvitettävä, estävätkö kuudes direktiivi² ja erityisesti sen 2 artikla, 5 artiklan 6 kohta ja 6 artiklan 2 kohdan b alakohta sellaisen kansallisen lainsäädännön, jossa omaan käyttöön ottamisella tarkoitetaan vastikkeettomien liiketoimien ohella sitä, että verovelvollinen luovuttaa tavaroita tai suorittaa palveluja sellaista vastiketta vastaan, jonka määrä alittaa tavarantoiminnan tai palvelun omakustannushinnan.

4. Veron peruste lasketaan ottamalla huomioon kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman vastikkeen, mukaan lukien hintaan suoraan liittyvät tuet (11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohta).

5. Verollisena pidetään myös yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavarantoiminnan elinkeinonharjoittajan omaan tai työntekijöi-

¹ — Alkuperäinen kieli: espanja.

² — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määrätymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi).

den yksityiseen käyttöön sekä sen vastikkeetonta luovutusta ja yleensä käyttöä liiketoimintaan kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavara tai sen ainesosat oikeuttavat arvonsäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen (5 artiklan 6 kohta).

säveroa, tavarantoimituksella omaan käyttöön tarkoitetaan tavaroiden luovutusta vastikkeettomasti tai sellaista vastiketta vastaan, jonka määrä alittaa ostohinnan tai ostohinnan puuttuessa omakustannushinnan luovutushetkellä (2 luvun 2 §:n 2 momentti luettuna yhdessä 7 luvun 3 §:n 2 a momentin kanssa).

6. Tuolloin veron perusteena on ostohinta suoritushetkellä tai ostohinnan puuttuessa omakustannushinta (11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohta).

7. Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan b alakohdan nojalla vastikkeelliseen suoritukseen on rinnastettava verovelvollisen vastikkeettomasti elinkeinotoimintaan kuulumattomiin tarkoituksiin tai erityisesti tämän omaan tai tämän henkilöstön yksityiseen käyttöön suorittama palvelu; tuolloin vero maksetaan palvelun suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrästä (11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohta).

9. Palvelun ottamisella omaan käyttöön tarkoitetaan sitä, että verovelvollinen suorittaa, teettää tai muulla tavalla ottaa palvelun omaan tai työntekijöidensä yksityiseen käyttöön tai liiketoimintaan kuulumattomaan tarkoitukseen vastikkeettomasti tai sellaista vastiketta vastaan, jonka määrä alittaa suorituksen arvon suoritushetkellä (2 luvun 5 §:n 1 momentti luettuna yhdessä 7 luvun 3 §:n 2 b momentin kanssa).

B Ruotsin lainsäädäntö: mervärdesskattelagen

8. Mervärdesskattelagenin mukaan (1994:200), joka Ruotsissa sääntelee arvonli-

10. Kummassakaan tapauksessa vähennys ei saa perustua markkinaolosuhteisiin; 7 luvun 2 §:n 1 momentin nojalla veron perusteen muodostaa liiketoimen arvo, joka lasketaan jollakin edellä mainituista tavoista.

III Tosiseikat, pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11. Hotel Scandic Gåsabäck AB (jäljempänä Scandic) harjoittaa hotelli- ja ravintolatoimintaa ja tarjoaa työntekijöilleen (23–25 henkilöä) aterian työpäivän aikana ateriaista aiheutuvia kustannuksia alempaan hintaan.³ Työntekijät noutavat ruoan ja vievät sen ruokalaan. Ruokailun päätyttyä he korjaavat astiat ja muut välineet ja vievät ne tätä varten varattuihin koreihin.

12. Saadakseen selvyyden edellä kuvattuja suorituksia koskevasta verotusjärjestelystä Scandic esitti Skatterättsnämndenille (yksityshenkilöiden verokysymyksiin vastaava elin) kaksi kysymystä. Se tiedusteli ensimmäisellä kysymyksellä, oliko suorituksia pidettävä ruoan toimittamisena, jonka verokanta on 12 prosenttia, vai tarjoilupalveluna, jonka verokanta on 25 prosenttia. Toinen kysymys liittyi veron perusteeseen ja koski sitä, oliko veron peruste määritettävä ottamalla huomioon työntekijän maksama vastike vai omaan käyttöön ottamista koskevien Ruotsin lainsäädännön sääntöjen mukaan.

13. Edellä mainittu neuvoa-antava elin vastasi 10.6.2002 antamassaan ennakkotiedossa, että kyseessä oli tarjoilupalvelu, jonka veron peruste lasketaan mervärdesskattelagenin 2 luvun 5 §:n 1 momentin ja 7 luvun 3 §:n 2 b momentin mukaan.

14. Scandic ei tyytynyt tähän näkemykseen ja pyysi Regeringsrätteniä toteamaan, että edellä mainittua ruoan tarjoamista on pidettävä tavaroiden luovutuksena, jolloin veron peruste on määritettävä työntekijöiden maksuman vastikkeen perusteella.

15. Regeringsrätten on epävarma siitä, katkaako kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa ja 6 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitettu omaan käyttöön ottamisen käsite ainoastaan vastikkeettomat liiketoimet vai sisältääkö se ruotsalaisen lain tavoin myös ne liiketoimet, joissa vastaanottaja saa nimellisen tai omakustannushintaan läheisesti liittyvän maksun. Saadakseen tähän selvyyden se on esittänyt yhteisöjen tuomioistuintielle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Jos yhtiön suoritus on tavarantoimitus, onko kuudennen direktiivin 2 artiklaa ja 5 artiklan 6 kohtaa tulkittava siten, että nämä säännökset estävät sellaisen jäsenvaltion lainsäädännön, jonka mukaan

³ – Todellisuudessa työntekijät maksavat ennakkoratkaisupyynnön koskevan päätöksen mukaan vastikkeen, jonka määrä ylittää hieman kustannukset, mutta tulevaisuudessa summa jää alle kustannusten. Pääasian taustalla oleva verokysymys perustuu itse asiassa viimeksi mainittuun oletukseen.

tavaran ottamisella omaan käyttöön tarkoitetaan sitä, että verovelvollinen luovuttaa tavaran sellaista vastiketta vastaan, jonka määrä alittaa kyseessä olevien tai samanlaisten tavaroiden ostoarvon, taikka ostoarvon puuttuessa omakustannushinnan?

17. Edellä mainitun toimielimen edustajan lisäksi Ruotsin, Kreikan ja Suomen hallitusten asiamiehet esittivät suullisia huomautuksia 21.10.2004 pidetyssä istunnossa.

- 2) Jos yhtiön suoritus on tarjoilupalvelu, onko kuudennen direktiivin 2 artiklaa ja 6 artiklan 2 kohdan b alakohtaa tulkittava siten, että nämä säännökset estävät sellaisen jäsenvaltion lainsäädännön, jonka mukaan palvelun ottamisella omaan käyttöön tarkoitetaan sitä, että verovelvollinen suorittaa, teettää tai muulla tavalla ottaa palvelun omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön tai muuhun liiketoimintaan kuulumattomaan tarkoitukseen, jos palvelu suoritetaan sellaista vastiketta vastaan, jonka määrä alittaa palvelun suorittamisen kustannukset?”

IV Asian käsittelyn vaiheet yhteisöjen tuomioistuimessa

16. Euroopan komissio sekä Ruotsin, Tanskan ja Kreikan hallitukset ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia yhteisöjen tuomioistuimen perussäännön 20 artiklan mukaisessa määräjassa.

V Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

A Alustava huomautus: liiketoimen oikeudellinen arviointi

18. Regeringsrätteniä ei ilmeisesti kiinnosta yhteisöjen tuomioistuimen mielipide riidanalaisen liiketoimen luonteesta pääasiassa, sillä se on esittänyt saman kysymyksen kahden erilaisen oletuksen perusteella eli sen mukaan, tulkitaanko aterian tarjoaminen Scandicin työntekijöille tavaroiden luovutukseksi vai palvelujen suoritukseksi. Ennakkoratkaisumenettelyyn liittyvän työnjaon mukaan tosiseikkojen oikeudellinen arviointi kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle, jonka on yhteisön oikeuden määräyksiä ja säännöksiä soveltaessaan noudatettava yhteisöjen tuomioistuimen viitoittamia tulkintalinjoja.

19. Kuten komissio kirjallisissa huomautuksissaan toteaa, kuudennen direktiivin yhteydessä ”tavaroiden luovutuksen” ja ”palvelujen

suorituksen” käsitteet edellyttävät yhdenmu-
kaista selitystä ja näin ollen yhteisöjen
tuomioistuimen ennakkoratkaisua. On siis
syytä palauttaa mieliin asiaa koskevan
oikeuskäytännön pääpiirteet, vaikka ruotsa-
lainen tuomioistuin ei olekaan pyytänyt tätä.

20. Tältä osin yhteisöjen tuomioistuin totesi
asiassa Faaborg-Gelting Linien antamassaan
tuomiossa,⁴ että sen ratkaisemiseksi, onko
liiketoimi tavaroiden luovutus vai palvelujen
suoritus, on punnittava kaikkia niitä olosuhteita,
joissa liiketoimi suoritetaan, jotta saa-
daan selville tämän toiminnan ominaispiirteet
(12 kohta).⁵ Se katsoi tämän säännön
perusteella Faaborgin (Tanska) ja Geltingin
(Saksa) satamien välillä säännöllisesti liikennöivillä
autolautoilla suoritettujen ravintolalan
liiketoimet palveluksi (15 kohta), koska
tähän sopimuslajiin kuuluvilla osatekijöillä
oli suurin merkitys, kun taas ruoan toimittaminen
muodosti vain murto-osan koko liiketoimesta
(13 ja 14 kohta).⁶

21. Ei siis tarvitse jakaa verollista liiketointa
osiin, joista olisi erikseen kannettava arvon-
lisävero. ”Palvelukokonaisuuden” periaatteen⁷
tukeutuen yhteisöjen tuomioistuin
keskittyy kokonaisuuteen, jonka se määrittelee
joko luovutukseksi tai suorituksiksi
vallitsevan osatekijän perusteella. Regerings-
rättenin on tätä perustetta noudattaen ar-
vioitava kokonaisvaltaisesti Scandicin työn-
tekijöidensä hyväksi harjoittama toiminta
siten, että huomio pysyy hallitsevassa osassa,
kun se arvioi toiminnan tavaroiden luovu-
tukseksi tai palvelujen suorituksiksi.

B Omaan käyttöön ottaminen ja arvonlisä- vero

22. Asian ydin piilee siinä, että on selvitet-
tävä, sallitaanko kuudennessa direktiivissä se,
että pääasian riidanalainen tilanne luokitel-
laan kansallisessa lainsäädännössä omaan
käyttöön ottamiseksi sillä perusteella, että
Scandicin työntekijät maksavat yhtiölle tie-
tyn, joskin omakustannushintaa alemman
vastikkeen ateroista.

23. Kuudennen direktiivin kirjain ja henki ja
näin ollen myös yhteisön lainsäätäjän tahto
kallistuvat tämän mahdollisuuden vastaiseen
suuntaan.

4 — Asia C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, tuomio 2.5.1996
(Kok. 1996, s. I-2395).

5 — Se käytti samaa perustetta eli sitä, että on otettava huomioon
liiketoimeen liittyvät yksityiskohdat, asiassa C-68/92, komissio
v. Ranska, 17.11.1993 antamassaan tuomiossa (Kok. 1993, s. I-
5881), jossa se määritteli tietyt liiketoimet ”mainospalveluiksi”
(16–19 kohta).

6 — Yhteisöjen tuomioistuin totesi, että valmiiden ruokalajien ja
välittömästi nautittaviksi tarkoitettujen juomien tarjoaminen
oli tulos eri palveluiden ketjusta, joka muodostui niiden
valmistamisesta aina niiden tarjoiluun asiakkaalle valmiina
annoksina, ja että siihen sisältyi tarvittavan infrastruktuurin
(ravintolatilat, vaatenaulakot, huonekalut, astiat) saattaminen
asiakkaan käyttöön. Se epäsi kuitenkin tällaisen luonteen
liiketoimilta, jotka koskevat ”mukaan otettaviksi tarkoitettujen”
valmiiden aterioiden ostoa ja joihin ei liity paikan päällä
tapahtuvan ruokailun miellyttävyyden lisäämiseksi tarkoitettuja
palveluja asianmukaisessa ympäristössä (asiassa Faaborg-
Gelting Linien annetun tuomion 13 ja 14 kohta).

7 — Tämä ilmaus (”Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung”) on
muunnelmä ilmaisusta artikkelissa Haunold, P., ”Der Steuer-
gegenstand”, *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*,
Wien, 2001, s. 111.

1. Miksi omaan käyttöön ottamisesta kannetaan veroa?

24. Omaan käyttöön ottamisen rinnastaminen vastikkeelliseen tavaroiden luovutukseen ja palvelujen suoritukseen liittyy neutraliteettiperiaatteeeseen, joka on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perustekijä⁸ ja jolla pyritään siihen, ettei veron kantaminen vaikuta tuotantoprosesseihin,⁹ kohtelemalla kaikkia liiketoimia yhdenvertaisesti niiden hintaa muuttamatta.¹⁰ Mekanismi on yksinkertainen: arvonlisävero rasittaa kulutusta ja välillisesti ilmaisee henkilöiden taloudellista kapasiteettia verottamalla liiketoimia, joita suorittavat elinkeinonharjoittajat tai ammattinharjoittajat, jotka siirtotekniikkaa käyttäen vyöryttävät verorasituksen loppukuluttajalle, ja näin onnistutaan verottamaan ”neutraalisti” verovelvollisia, koska vero rasittaa ainoastaan prosessin viimeistä lenkkiä, joka vastaanottaa tavaran tai nauttii palvelusta.¹¹

25. Yksi edellä mainitun periaatteen seurauksista johtaa samanlaisten tilanteiden erilaisen kohtelun kieltoon. Tältä osin lopullisiin vastaanottajiin ja kaikkiin olennaisesti samankaltaisessa tilanteessa oleviin on sovellettava samaa verotusjärjestelyä arvonlisäverojärjestelmässä, joten kun elinkeinonharjoittajat tai ammattinharjoittajat toimivat lopullisina hankkijoina tai viimeisinä käyttäjinä, heidät on katsottava sellaisiksi rinnastamalla heidän oikeustoimensa, jotta voidaan ”estää verovelvollisen yksityisen kulutuksen vapautuminen” verosta.¹²

26. Tältä osin yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa De Jong antamassaan tuomiossa, jonka juuri mainitsin alaviitteessä 12, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdalla varmistetaan, että verovelvollista, joka ottaa yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran yksityiseen käyttöönsä, ja tavallista kuluttajaa, joka hankkii kyseisen tavaran, kohdellaan yhdenvertaisesti verotuksessa (15 kohta).¹³ Asiassa Enkler¹⁴ ja asiassa Fillibeck¹⁵ annetuissa tuomioissa esitettiin samansuuntainen tarkoitus 6 artiklan 2 kohdan a alakohdalle, kun tavaran tällainen käyttö rinnastettiin vastikkeelliseen palvelujen suoritukseen.

8 — Asiassa 50/88, Kühne, 27.6.1989 annettua tuomiossa (Kok. 1989, s. 1925, 10 kohta) ja asiassa C-193/91, Mohsche, 25.5.1993 annettua tuomiossa (Kok. 1993, s. I-2615, 9 kohta) edellä mainittua periaatetta luonnehditaan arvonlisäveroon ”kuuluvaksi”.

9 — Lohse, C., ”Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht”, *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, Wien, 2001, s. 49.

10 — Tämä seurauksena, johon Mochón López, L. ja Jabalera Rodríguez, A. viittaavat johdannossaan kokoomateokseen *El impuesto sobre el valor añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, Editorial Comares, Granada, 2001, s. 14, on neutraliteettiperiaatteen olemassaolon edellytys.

11 — Olen käyttänyt vastaavia ilmauksia 13.1.2004 esittämässäni ratkaisuehdotuksessa asiassa C-68/03, Lipjes, tuomio 27.5.2004 (Kok. 2004, s. I-5879, ratkaisuehdotuksen 33 kohta) ja 25.3.2004 esittämässäni ratkaisuehdotuksessa asiassa C-382/02, Cimber Air, tuomio 16.9.2004 (Kok. 2004, s. I-8379, ratkaisuehdotuksen 38 kohta).

12 — Julkisasiamies Jacobsin 27.2.1992 esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-20/91, De Jong, tuomio 6.5.1992 (Kok. 1992, s. I-2847, ratkaisuehdotuksen 10 kohta).

13 — Sama ajatus tuotiin esille asiassa C-48/97, Bakcsi, 8.3.2001 annettua tuomiossa (Kok. 2001, s. I-1831, 42 kohta).

14 — Asia C-230/94, Enkler, tuomio 26.9.1996 (Kok. 1996, s. I-4517, 33 kohta).

15 — Asia C-258/95, Fillibeck, tuomio 16.10.1997 (Kok. 1997, s. I-5577, 25 kohta).

27. Tarkoituksena on siis estää se, että verovelvollinen, joka on voinut vähentää yrityksensä liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran oston yhteydessä sitä koskevan arvonlisäveron, välttyisi maksamasta veroa silloin, kun hän "ottaa sen omaan käyttöönsä" (5 artiklan 6 kohta ja 6 artiklan 2 kohdan a alakohta), ja saisi näin ollen verollisen tavaran vastaanottaneeseen tai sitä käyttäneeseen tavalliseen kuluttajaan nähden perusteetonta etua.¹⁶

28. Neutraliteettiperiaate ja siitä johtuva yhdenvertainen järjestely johtavat samaan ratkaisuun, kun on kyse 6 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitetuista elinkeinonharjoittajan omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön vastikkeettomasti suorittamista palveluista. Jos pyritään siihen, että taloudellisiin toimijoihin kohdistuu keskenään vertailukelpoisissa tilanteissa yhtä suuri verorasitus, elinkeinonharjoittajan, joka ottaa henkilökohtaiseen käyttöönsä liiketoimintaansa kuuluvat palvelut, on arvonlisäverotuksen osalta samassa asemassa kuin yksityinen vastaanottaja, jonka on maksettava niistä: kummatkin ovat prosessin viimeinen lenkki.

29. Verovelvollinen voi siis ottaa (5 artiklan 6 kohta) tai osoittaa (6 artiklan 2 kohdan a alakohta) yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran sen toimintaan kuulumattoomiin tarkoituksiin. Jos hän vähentää arvonlisäveron tavaran hankkimishetkellä mutta

menettelee sen jälkeen kuin lopullinen kuluttaja eikä maksa veroa, häntä suositaan perusteettomasti verrattuna tavallisiin ostajiin tai käyttäjiin, joiden on maksettava vero.¹⁷ Kun hän suorittaa vastikkeettomasti ja vastaaviin tarkoituksiin ammattiinsa kuuluvan palvelun (6 artiklan 2 kohdan b alakohta) maksamatta siitä minkäänlaista veroa, kyseessä on arvonlisäverosta vapautettu ja etuoikeutettu kulutus, jolloin loukataan neutraliteettiperiaattia.

30. Ehdotetun tulkinnan ymmärtämisen helpottamiseksi lienee syytä antaa pari esimerkkiä.¹⁸

31. Autokaupan parissa toimiva elinkeinonharjoittaja osoittaa auton yksityiseen käyttöönsä tai lahjoittaa sen ystävälle. Tämä luovutus on arvonlisäverollinen (1 000 euroa), sillä muuten loppukulutus, jota varten vero on luotu, välttyisi verolta. Jos kyseinen elinkeinonharjoittaja ei kuitenkaan ajoneuvon hankkimishetkellä olisi vähentänyt siitä maksettua arvonlisäveroa, omaan käyttöön ottamista verotettaisiin ja autoon kohdistuisi kaksinkertainen verorasitus (2 000 euroa), jolloin rikottaisiin neutraliteettiperiaattia; jos sitä vastoin vero olisi vähennetty, kysei-

17 — Tämä ajatus on puolestaan taustalla em. asiassa Kühne annetussa tuomiossa, jossa yhteisöjen tuomioistuin toteasi, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran poistoa ei saa verottaa sen yksityisen käytön perusteella, jos se ei oikeuta arvonlisäveron vähennykseen siksi, että se on hankittu muulta kuin verovelvolliselta (11 kohta). Se käytti vastaavia ilmauksia niin ikään em. asiassa Balciis annetussa tuomiossa (44 kohta).

18 — Tukeudun, joskin hieman muunnellen, oletuksiin, jotka on esitetty artikkelissa López Molino, A. M., "Entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetos al IVA", *El impuesto sobre el valor añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, Editorial Comares, Granada, 2001, s. 49–.

16 — Ks. tuomiot em. asioissa De Jong (15 kohta), Enkler (33 kohta) ja Bakcsi (42 kohta).

nen periaate edellyttäisi veron maksamista, jotta vältetään verollisen liiketoimen verottamista jättäminen. Tästä syystä kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan ja 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaan omaan käyttöön ottamisen edellytyksenä on ennen veron maksamista tehty vähennys.

jan saama vastike (kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohta). Sitä vastoin omaan käyttöön ottamisessa otetaan huomioon joko näiden tai samanlaisten tavaroiden ostoarvo tai omakustannushinta taikka niiden kustannusten määrä, jotka olisivat aiheutuneet verovelvolliselle palvelun suorituksesta (11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohta).

32. Arkkitehti puolestaan laatii teknisen suunnitelman rakentaakseen perheelleen yhden perheen asunnon. Tässä tapauksessa "tuotantoketju" alkaa ja päättyy palvelun suorituksen yhteydessä, eikä siinä ole edeltäviä vaiheita, jotka olisivat voineet aiheuttaa arvonlisäveron kantamisen, joten tämän liiketoimen hinnasta ei voida vähentää edeltäviä veroja, joita ei ole maksettu. Säännöksen (6 artiklan 2 kohdan b alakohta) tarkoitus on silti edelleen sama eli "välttää se, että verovelvollinen saa verovapautuksen yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvista kaupallisista palveluista, joista yksityishenkilö olisi joutunut maksamaan arvonlisäveron".¹⁹

34. Välivaihtoehtoja ei siis ole. Omaan käyttöön ottamisessa on toinen viitekohta, koska vastaanottajalle ei aiheudu minkäänlaista maksua, jolloin suljetaan pois kaikki muut kuin vastikkeettomat liiketoimet, kuten edellä mainittujen säännösten sanamuodosta voidaan päätellä.

2. Veron peruste omaan käyttöön ottamisessa

33. Veron peruste lasketaan pääsääntöisesti ottamalla huomioon luovuttajan tai suoritta-

35. Tätä ajatusta kunnioitetaan vastikkeen käsitettä koskevassa yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä, joka pääpiirteissään edellyttää sellaisen luovuttajan (tai palvelun suorittajan) ja hankkijan (tai vastaanottajan) välisen oikeussuhteen olemassaoloa, johon liittyvät velvollisuudet ovat vastavuoroisia siten, että ensimmäisen saama vastike vastaa jälkimmäisen saaman edun todellista arvoa;²⁰ se muodostaa subjektiivisen parametrin, jossa otetaan huomioon objektiivisiin

¹⁹ — Julkisasiamies Jacobs totesi näin asiassa *Mohsche* esittämässään ratkaisuehdotuksessa (22 kohta).

²⁰ — Tämä vahvistetaan asiassa *C-16/93, Tolsma*, 3.3.1994 annetussa tuomiossa (Kok. 1994, s. I-743, 14 kohta) ja asiassa *C-172/96, First National Bank of Chicago*, 14.7.1998 annetussa tuomiossa (Kok. 1998, s. I-4387, 26 kohta).

arvioihin perustuvan vastikkeen asemesta kussakin tapauksessa tosiasiallisesti saatu vastike.²¹ Näin ollen se seikka, että taloudellista toimintaa harjoitetaan omakustannushinnan ylittävään tai alittavaan hintaan, on merkityksetön siltä osin, voidaanko toiminta määrittää vastikkeelliseksi.

36. Sitä paitsi, kuten komissio huomauttaa, kuudennessa direktiivissä ja oikeuskäytännössä ei ole mitään sellaista, mikä edellyttäisi veron perusteen määrittämistä verotettavan liiketoimen käyvän arvon mukaan maksettusta vastikkeesta riippumatta. Juuri näin todetaan myös itse 11 artiklassa, jonka mukaan kyseiseen osaan verovelan määrittämisessä eivät sisälly hinnanalennukset, alennukset eivätkä hyvitykset (A kohdan 3 alakohta), ja veron perustetta alennetaan sopimuksen mitätöinnin, peruutuksen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin ja liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta (C kohdan 1 alakohta). Veron peruste päätetään aina saadun suorituksen perusteella,²² tämäkin sääntö perustuu neutraliteettiperiaatteeseen ja arvonlisäveron luonteeseen välillisenä verona, joka rasittaa kulutuksena ilmenevää taloudellista kapasiteettia, ja tämä edellyttää, että vero määritetään taloudellisen prosessin

viimeisessä vaiheessa tosiasiallisesti "lisättävän" arvon mukaan.²³

37. Kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan ja 6 artiklan 2 kohdan b alakohdan järjestelmään sisältyvät ainoastaan vastikkeettomat liiketoimet; muut liiketoimet, myös omakustannushinnan alittavaan hintaan suoritettavat liiketoimet, on katsottava vastikkeellisiksi, jolloin ne kuuluvat 2 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan. Näin ollen kyseiset säännökset eivät salli sellaista kansallista lainsäädäntöä, jossa "tappiollinen myynti" katsotaan omaan käyttöön ottamiseksi.

38. Ruotsin hallitus torjuu tämän tulkinnan ja esittää, ettei hinnaltaan nimellisen liike-

23 — Vielä yksi esimerkki (käytän tällä kertaa tapausta, jonka Mochón López, L. ja Jabalera Rodríguez, A. esittelevät em. teoksessa, s. 13): elinkeinonharjoittaja B myy käyvältä arvoilta (150 euroa) tietyn elinkeinonharjoittajalta A 100 eurolla ostetun tavarahan. Arvonlisävero hankkimishetkellä oli 16 euroa (16 prosentin verokanta) ja myyntihetkellä 24 euroa, jonka kuluttaja maksaa. Suoritettava vero on maksettavan ja kannetun veron välinen erotus (24 - 16 = 8 euroa), kun taas lopullinen kuluttaja maksaa kokonaismäärän (24 euroa). Tästä huomataan, että elinkeinonharjoittajan B osalta vero toimii neutraalisti. Todellisuudessa vero aiheutti alun perin kustannuksen (16 euroa), mutta sittemmin se muuttui tuloksi (24 euroa), ja lopulta etu menetettiin, kun sen hyväksi koitunut erotus (8 euroa) maksettiin valtiolle. Näin vero ei vaikuta niiden tavaroiden tai palvelujen hintaan, joihin se kohdistuu, sillä se ei merkitse elinkeino- tai ammattitoiminnan kustannusta eikä tuloa. Jos kuitenkin elinkeinonharjoittaja B syystä tai toisesta myy 90 eurolla 100 eurolla ostetun tavarahan, josta hän on maksanut 16 euron veron, arvonlisäveroa ei voida laskea käyvän arvon (150 euroa) mukaan ottamatta huomioon liiketoimen todellista hintaa (90 euroa), sillä vero olisi 24 euroa eikä 14,4 euroa; tuolloin vero ei olisi oikea, vaan neutraalisuus, jonka on oltava ensisijaisessa asemassa tämän välillisen veron järjestelmässä, katoaisi.

21 — Em. asia Fillibeck, tuomion 13 kohta; asia C-317/94, Elida Gibbs, tuomio 24.10.1996 (Kok. 1996, s. I-5339, 27 kohta) ja asia C-404/99, komissio v. Ranska, tuomio 29.3.2001 (Kok. 2001, s. I-2667, 38 kohta).

22 — Näin todetaan yhteisön vakiintuneessa oikeuskäytännössä. Ks. tältä osin asia C-86/99, Freemans, tuomio 29.5.2001 (Kok. 2001, s. I-4167, 27 kohta) ja siinä mainitut tuomiot.

toimen ja vastikkeettomasti suoritetun liiketoimen välillä ole minkäänlaista eroa. Sen väite on liian retorinen ja merkityksetön nyt esillä olevassa asiassa, koska ennakkoratkaisupyyntöä koskevan päätöksen mukaan Scandicin työntekijät maksavat ateriasta vastikkeeseen, jonka määrä ylittää yritykselle aiheutuvat kustannukset, vaikka määrä voikin tulevaisuudessa ”jäädä alle” näiden kustannusten, mutta missään kohdassa ei käytetä ”nimellisen maksun” käsitettä.

jos yhtiö tukee henkilöstönsä aterioita toisen ravintola-alan yhtiön välityksellä, se siirtää sille avustusta vastaavan määrän täydentäen sitä henkilöstön maksamalla summalla. Kyseinen panos liittyy suoraan hintaan ja sisältyisi kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaan veron perusteeseen. Sen mielestä työnantaja, joka osallistuu aterioiden tarjoamiseen työntekijöille myös omien palvelujensa kautta, olisi kohdeltava yhdenvertaisesti, mutta tämä ei ole mahdollista silloin, kun työnantaja maksaa verona ainoastaan työntekijöiden maksaman vastikkeeseen.

39. Sen kannasta, kuten myös Kreikan ja Suomen hallitusten kannasta, huokuva veropetosten pelko ei oikeuta tätä kantaa; se unohtaa, että yhteisön lainsäätäjät piti mielessään tämän mahdollisuuden, kun se jätti jäsenvaltioille kuudennen direktiivin 27 artiklassa mahdollisuuden tietyissä olosuhteissa poiketa direktiivistä; ja se sivuuttaa sen, ettei lain kiertämisen välttämistä koskevaan perusteltuun etuun saa vedota ehdottomasti siten, että poikkeuksesta (veron perusteen määrittäminen käyvän mukaan vastikkeettomien liiketoimien osalta) tulee pääsääntö ja että verosäännöksen sanamuotoa tulkitaan laajentavasti, sillä analogia sopii huonosti yhteen tätä oikeusjärjestyksen osaluetta ohjaavien periaatteiden kanssa, kuten tuonnempana selitetään.

41. Ruotsin hallitus antaa ”tuen” käsitteelle ulottuvuuden, jollaista sillä ei kuulu olla, sillä käsitettä käytetään kuudennessa direktiivissä edistämistoimen teknis-oikeudellisessa merkityksessä, jotta viranomaiset voisivat vauhdittaa tiettyä toimialaa antamalla yksityisille taloudellisia etuja. Tästä syystä yhteisöjen tuomioistuin edellyttää, että tuen myöntäjänä on hallintoviranomainen; tähän edellytykseen sisältyy epäsuorasti kolmen toimijan olemassaolo oikeussuhteessa: nämä toimijat ovat tuen myöntävä viranomainen, tuen saava elinkeinonharjoittaja ja lopullinen kuluttaja.²⁴ Toisin sanoen kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan ”on tulkittava käsittävän yksin-

40. Joka tapauksessa Ruotsin hallituksen väittämää ei voida hyväksyä, vaikka sillä pyritään turvaamaan veron neutraalisuus. Sen huomautusten mukaisesti olisi niin, että

²⁴ — Asia C-184/00, Office des Produits Wallons, tuomio 22.11.2001 (Kok. 2001, s. I-9115, 10 kohta). Sama ajatus esitetään asiassa C-381/01, komissio v. Italia 15.7.2004 annetussa tuomiossa (Kok. 2004, s. I-6845, 32 kohta) ja asiassa C-144/02, komissio v. Saksa, 15.7.2004 annetussa tuomiossa (Kok. 2004, s. I-6985, 31 kohta).

omaan kolmannen myyjälle tai palvelusuo-
rittajalle maksamat tuet, jotka ovat kokonaan
tai osittain vastiketta tavaratoimituksesta tai
palvelusuorituksesta”.²⁵

välttämättömänä täydennyksenä on vero-
säännösten analogista tulkintaa velallisen
vahingoksi koskeva kielto, jonka nojalla
yleensä verosäännöksiä soveltavat ja erityi-
sesti tuomioistuimet eivät saa mennä laissa
vahvistettua tahtoa pitemmälle ja kantaa
veroja muista kuin siinä tarkoitetuista liike-
toimista. Kun Ruotsin hallitus ehdottaa
kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan
1 alakohdan a alakohdassa tarkoitettua tuen
käsitteen laajentamista, se tukeutuu kysei-
seen tulkintatekniikkaan, mutta verosään-
nösten objektiivisen soveltamisalan tällainen
laajentaminen on nimenomaisesti kielletty
tiettyjen jäsenvaltioiden oikeusjärjestel-
missä.²⁷

42. Itse asiassa Ruotsin hallitus sivuuttaa
laillisuusperiaatteen aineellisen soveltamis-
alan vero-oikeudessa; sillä, kuten rikosoikeu-
dessa vapauden osalta, tavoitellaan sitä, että
lainsäätäjä, jolle suvereniteetti on uskottu,
voi ainoana viranomaisena rajoittaa kansa-
laisten omaisuutta.²⁶ Kyseisen periaatteen

25 — Em. asiassa Office des Produits Wallons annetun tuomion
tuomiolauselma.

26 — Laillisuusperiaate muovautui ”rikosoikeuden” ja ”vero-oikeu-
den” aloilla varhaiskeskijalla hallitsijan valtaoikeuksien
rajaksi. Espanjassa yhteisöt ja erilaiset kaupungit saattoivat
alistaa kruunulle suoritettavia maksuja koskevan äänestyksen
ja tiettyjen tekojen rankaisemisen edustuksellisten yleis-
kokousten (”cortes”) hyväksyntään. ”Sopimuksellisuuden”
kehittyminen monarkian ja ”poliittisen yhteisön” välillä, mikä
vakiinnutti poliittisen säätärakenteen ja esti kuninkaanvallan
rajattoman kasvun, on yhteinen piirre keskiajan Espanjan
kuningaskuntien muotoutumisessa, vaikka siinä olikin mer-
kittäviä eroavuuksia ja vivahteita. Aragoniassa ja Navarrassa
Cortes sai lainsäädännön ja valtion varojen valvontavaltuuksia
1200-luvun lopun ja 1300-luvun puolivälin välisenä aikana
(ks. Ladero Quesada, M. A., ”España: reinos y señoríos
medievales”, España. *Reflexiones sobre el ser de España*, Real
Academia de la Historia, 2. painos, Madrid, 1998, s. 95–129).
Kastiliassa tällä elimellä, jonka kukoistuskautsi ajoittui 1300-
ja 1400-luvuille, ei ollut yhtä näkyvää roolia, ja vaikka sillä
oliakin eturivin asema poliittisessa elämässä, sen toimivaltuu-
det olivat suppeammat (Valdeón, J., ”Los reinos cristianos a
fines de la Edad Media”, *Historia de España*, Editorial
Historia 16, Madrid, 1986, s. 391–455, erityisesti s. 414–423).

27 — Yhtenä esimerkkinä on Espanjan Ley General Tributarian
(yleinen verolaki nro 58/2003; Boletín Oficial del Estado,
18.12.2003) 14 §, jossa ei sallita analogiaa verollisen
liiketoimen kattavuuden laajentamiseksi sen täsmällistä
sanamuotoa pitemmälle. Saksassa Bundesfinanzhof (liittoval-
tion ylin verotuomioistuin) on useaan otteeseen torjunut
kyseisen tulkinta- ja soveltamisperusteen käytön verovelvol-
lisen vahingoksi (*Bundessteuerblatt II 1972, 455, 457*;
Bundessteuerblatt II 1976, 246, 248; *Bundessteuerblatt II*
1977, 283, 287; *Bundessteuerblatt II 1978, 346*; *Bundes-*
steuerblatt II 1979, 347; *Bundessteuerblatt II 1982, 618*).
Belgian oikeuskäytännössä tuomitaan ilmeisen yksiselittei-
sesti verosäännösten analoginen tulkinta ja viitataan Cour de
cassationin 13.4.1978 antamaan tuomioon (asia État belge,
Ministre des Finances, v. Bodson Fr., A. ja M., Pasirisie belge
1978, 910). Tämänäsuuntaisia näkemyksiä esittävät esimer-
kiksi Tiberghien, A. jne., *Manuel de droit fiscal 2000*,
Editions Larcier, 21. painos, Bruxelles, 2000, s. 68 ja 69, sekä
Dassesse, M. ja Minne, P., *Droit fiscal, principes généraux et*
impôts sur les revenus, Bruylant, 5. painos, Bruxelles, 2001,
s. 58 ja 59. Ranskassa, jossa oikeustieteelliset mielipiteet ovat
jakautuneet, tilanne ei ole yhtä selkeä (ks. Marchesson, P.,
L'interprétation des textes fiscaux, Economica, Paris, 1980,
s. 197–234; Philip, L., *Dictionnaire encyclopédique des*
finances publiques, Economica, Paris, 1991, II nide, s. 971
ja 972; Trotabas, L. ja Cotteret, J. M., *Droit Fiscal*, Editions
Dalloz, 8. painos, Paris, 1996, s. 272 ja 273; Donet, F.,
Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal
interne français, L. G. D. J., Paris, 1997, s. 157–164; sekä
Bouvier, M., *Introduction au droit fiscal général et la théorie*
de l'impôt, L. G. D. J., 5. painos, Paris, 2003, s. 42–47), mutta
Cour de cassation on joissakin yhteyksissä todennut, ettei
analoginen tulkinta ole sallittu verotuksen alalla (tuomio
25.10.1975, Bull. III nro 309, 234).

VI Ratkaisuehdotus

43. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Regeringsrättenin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — annetun kuudennen direktiivin 2 artiklaa, 5 artiklan 6 kohtaa ja 6 artiklan 2 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että kyseiset säännökset estävät sellaisen kansallisen lainsäädännön, jossa omaan käyttöön ottamisella tarkoitetaan sellaisia muita kuin vastikkeettomia liiketoimia, joilla on jokin hinta, vaikka sen määrä alittaisikin luovutettujen tai samanlaisten tavaroiden ostohinnan taikka niiden omakustannushinnan.