



Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
PAOLO MENGOZZI
15 päivänä lokakuuta 2015¹

Asia C-128/14

**Staatssecretaris van Financiën
vastaan
Het Oudeland Beheer BV**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Hoge Raad der Nederlanden (ylimmän oikeusasteen tuomioistuin, Alankomaat))

Ennakkoratkaisupyyntö — Verotus — Kuudes arvonlisäverodirektiivi — 5 artiklan 7 kohdan a alakohta — Verolliset liiketoimet — Yrityksestä saatujen tavaroiden ottaminen yrityksen tarpeiden mukaiseen käyttöön — Rinnastus vastikkeelliseen luovutukseen — Veron peruste — 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohta — Omakustannushinta — Maksettu ja vähennetty arvonlisävero — Pitkäaikainen vuokraoikeus (ns. perintövuokraoikeus) — Vuosivuokra

1. Nyt käsiteltävässä asiassa, joka koskee Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaiden ylimmän oikeusasteen tuomioistuin) esittämää ennakkoratkaisukysymystä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 77/388/ETY² tulkinnasta, unionin tuomioistuinta pyydetään antamaan lisäselvitystä sisäiseksi luovutuksiksi kutsutuista liiketoimista kannettavan veron perusteen määrittämisestä.

2. Kyse on liiketoimista, joilla verovelvolliset ottavat yritystensä tarpeiden mukaiseen käyttöön tavaroita, joiden saamiseksi ne eivät ole maksaneet arvonlisäveroa, koska ne ovat valmistaneet ne itse tai yleisemmin saaneet ne yrityksensä ”sisältä”.³ Jotta verovelvolliset eivät saisi tästä verotuksellista etua, kuudennessa direktiivissä annettiin jäsenvaltioille mahdollisuus – joka tarjotaan myös direktiivissä 2006/112/EY⁴ – rinnastaa sisäiset luovutukset vastikkeelliseen tavaroiden luovutukseen ja kantaa siten mainitusta käyttönotosta arvonlisävero, kun tällä tavalla käyttöön otettuja tavaroita oli tarkoitus käyttää arvonlisäverosta vapautettuun yrityksen toimintaan. Unionin tuomioistuin on saanut jo monta kertaa tilaisuuden ottaa tämäntyyppisten liiketoimien osalta kantaa arvonlisäverojärjestelmää koskeviin kysymyksiin.⁵

1 – Alkuperäinen kieli: ranska.

2 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhdenmukaistettu arvonlisävero: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna (jäljempänä kuudes direktiivi).

3 – Tämäntyyppisiä liiketoimia kutsutaan eri nimillä, kuten ”toimitukset itselle”, ”konstruoitu luovutus” ja ”luovutukset yrityksen tarpeeseen”. Koska tavaran saanti ja käyttöönotto tapahtuvat kuitenkin yrityksen sisällä, käytän mieluummin ilmaisua ”sisäinen luovutus”.

4 – Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL L 347, s. 1), jolla on kumottu ja korvattu 1.1.2007 alkavin vaikutuksin kuudes arvonlisäverodirektiivi; ks. erityisesti direktiivin 206/112 18 artiklan a alakohta.

5 – Ks. tuomio Gemeente Leusden ja Holin Groep (C-487/01 ja C-7/02, EU:C:2004:263, 90 kohta ja sitä seuraavat kohdat); tuomio Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698); tuomio Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188) ja tuomio Property Development Company (C-16/14, EU:C:2015:265).

3. Nyt käsiteltävässä asiassa esitetyt ennakkoratkaisukysymykset liittyvät asiaan, jossa asianosaisina ovat eräs yritys (Het Oudeland Beheer B.V., jäljempänä Oudeland) ja Staatssecretaris van Financiën (Alankomaiden veroviranomainen) ja joka koskee arvonlisäveron nojalla tehtyä jälkiverotuspäätöstä kiinteistöihin liittyvästä monimutkaisesta liiketoimesta, johon sisältyy maapohjaa ja sillä sijaitsevaa keskeneräistä rakennusta koskevan pitkäaikaisen vuokraoikeuden (”recht van erfpacht” eli ”perintövuokraoikeus”) perustaminen, rakennuksen viimeistely ja sen vuokralle antaminen.

4. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee pääasiallisesti, voidaanko pitkäaikaisen vuokraoikeuden perustaminen ja rakennuksen viimeistelykustannukset, joiden osalta Oudeland on jo maksanut arvonlisäveron ja joihin sillä on kuitenkin vähennysoikeus, sisällyttää sisäisestä luovutuksesta kannettavan veron perusteeseen, kun sisäinen luovutus muodostuu rakennuksen antamisesta vuokralle toimistorakennuksena. Jos näin voidaan tehdä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee myös, miten pitkäaikaisen vuokraoikeuden arvo on määritettävä mainittua veroa varten.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin lainsäädäntö

5. Vaikka kuudes direktiivi on kumottu ja korvattu 1.1.2007 direktiivillä 2006/112, pääasiaan on sovellettava kuudetta direktiiviä kyseessä olevan asian tosiseikkojen ajankohdan vuoksi.

6. Arvonlisäveron alaista on yleensä vastikkeellinen tavaroiden luovutus, jonka verovelvollinen suorittaa tässä ominaisuudessaan maan alueella.⁶

7. Kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaan tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan ”aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa”. Saman direktiivin 5 artiklan 3 kohdan b alakohdassa jäsenvaltioille annetaan mahdollisuus pitää aineellisenä omaisuutena ”sellaisia esineoikeuksia, jotka antavat haltijalleen käyttöoikeuden kiinteään omaisuuteen”. Saman artiklan 5 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat pitää tiettyjen rakennuskohteiden luovutusta tavaroiden luovutuksena.

8. Kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa eli sisäisten luovutusten verotusta koskevassa säännöksessä 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”.

9. Kuudennen direktiivin 10 artiklan 2 kohdan toisessa virkkeessä säädetään, että useampiin peräkkäisiin tilityksiin tai maksuihin johtavia muita kuin kuudennen direktiivin 5 artiklan 4 kohdan b alakohdassa tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia sekä palvelujen suorituksia on pidettävä suoritettuina aina sen ajanjakson päätyttyä, jota tilitykset tai maksut koskevat.

10. Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohta koskee arvonlisäveron perusteen määrittämistä muun muassa saman direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta. Kyseisen b alakohdan mukaan veron perusteen on oltava tällaisten liiketoimien osalta ”näiden tai samanlaisten tavaroiden ostohinta, taikka ostohinnan puuttuessa näiden liiketoimien suoritushetkellä määrätty omakustannushinta”.

⁶ — Ks. kuudennen direktiivin 2 artikla sekä direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan a alakohta.

11. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohdan mukaan vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy. Saman artiklan 2 kohdassa täsmennetään, että jos tavarat käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen, muun muassa arvonlisävero, joka on maan alueella maksettava tai maksettu tavaroista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle (17 artiklan 2 kohdan a alakohta) sekä arvonlisävero, joka on maksettava 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan mukaisesti (17 artiklan 2 kohdan c alakohta). Sellaisten tavaroiden osalta, joita verovelvollinen käyttää sekä arvonlisäveron vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa säädetään, että ”vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta”.

12. Kuudennen direktiivin 20 artiklassa säädetään vähennysten oikaisemisesta, joka tehdään tarvittaessa erityisesti silloin, kun vähennys on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen on oikeutettu, tai kun vähennysten määrän määräytymisessä huomioon otetuissa erissä on tapahtunut muutoksia. Saman direktiivin 20 artiklan 2 kohdan mukaan oikaisu suoritetaan investointitavaroiden osalta viiden vuoden ajanjaksolla. Kiinteistöjen osalta tätä kautta voidaan pidentää kahteenkymmeneen vuoteen.

B Alankomaiden lainsäädäntö

13. Vuoden 1968 liikevaihtoverolain (Wet op de omzetbelasting 1968, jäljempänä Wet OB), sellaisena kuin sitä on sovellettava pääasiaan, 3 §:n 1 momentin nojalla tavaroiden luovutuksia ovat erityisesti ”kiinteistöt rakentaneen toimesta tapahtunut kiinteistöjen luovutus lukuun ottamatta muuta rakentamatonta maata kuin rakennusmaata – –” (c kohta) ja ”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 valmistettu toimeksiannosta toimeksiantajan valmistajalle antamista materiaaleista, joihin luetaan myös maapohja” (h kohta).

14. Saman 3 pykälän 2 momentin mukaan tavaroiden luovutuksena pidetään myös erityisesti kiinteään omaisuuteen kohdistuvien oikeuksien perustamista ”paitsi jos näistä oikeuksista maksettu vastike liikevaihtovero mukaan lukien on vähemmän kuin näiden oikeuksien käypä arvo. Käypä arvo on vähintään kyseisen oikeuden kohteena olevan kiinteän omaisuuden omakustannushinta liikevaihtovero mukaan lukien, ja sen suuruus määräytyy sen mukaan, kuinka suureksi riippumaton kolmas osapuoli sen arvioisi oikeustoimen tekohetkellä”.

15. Wet OB:n 8 §:n 3 momentin mukaan muun muassa 3 §:n 1 momentin h alakohdassa tarkoitettujen luovutusten osalta ”vastikkeeksi katsotaan liikevaihtoverottomana se summa, joka tavaroista olisi maksettava, jos ne hankittaisiin tai valmistettaisiin luovutushetkellä sellaisina, kuin ne sillä hetkellä ovat”.

16. Veron perusteen osalta Wet OB:n 8 §:n 5 momentin b alakohdassa säädetään, että asetuksessa voidaan määrittää, missä määrin muun muassa pitkäaikaisten vuokraoikeuksien rasittamaan omaisuuden liittyvät kulut kuuluvat vastikkeeseen.

17. Tämä säännös on pantu täytäntöön liikevaihtoverolain täytäntöönpanosta vuonna 1968 annetulla asetuksella (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968, jäljempänä täytäntöönpanoasetus), jonka 5 §:n 1 momentissa säädetään, että ”pitkäaikaisen vuokraoikeuden perustamisessa, siirtämisessä, siitä luopumisesta ja sen peruuttamisesta – – vuokran arvo – – sisältyy vastikkeeseen, mutta se ei voi olla kuitenkaan suurempi kuin sen omaisuuden käypä arvo, johon kyseinen oikeus kohdistuu”. Saman pykälän 5 momentissa säädetään, että muun muassa vuokran arvo määritetään mainitun asetuksen

liitteen A mukaisesti. Täytäntöönpanoasetuksen liitteessä A olevassa b kohdassa säädetään, että ”tietyn ajan kuluttua maksettavaksi erääntyvän vuokran arvoksi vahvistetaan vuotuinen rahamäärä, joka kerrotaan niiden vuosien määrällä, joiden osalta maksut on suoritettava”, jolloin jokainen euro lasketaan kyseisessä liitteessä vahvistetun kurssin mukaisesti.

II Pääasian tosiseikat, asian kansallisen käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymykset

18. Oudeland sai 8.3.2004 vuosittaista etukäteen maksettavaa vastiketta (jäljempänä vuosivuokra) vastaan pitkäaikaisen vuokraoikeuden tonttiin sekä sillä sijaitsevaan keskeneräiseen toimistorakennukseen. Vuokra-ajaksi vahvistettiin 20 vuotta. Vuosivuokran määrä oli 330 000 euroa.

19. Koska pitkäaikaisen vuokraoikeuden (”perintövuokraoikeuden”) perustaminen rinnastetaan Alankomaissa liikevaihtoveron kannossa kiinteän omaisuuden luovutukseen⁷ ja koska se on siten liikevaihtoveron alainen, Oudelandilta laskutettiin pitkäaikaisen vuokraoikeutensa perustamisesta 730 455 euroa liikevaihtoveroa. Tämä summa laskettiin täytäntöönpanoasetuksen liitteessä A olevan b kohdan mukaisesti soveltamalla 19 prosentin verokantaa pitkäaikaisen vuokraoikeuden perustamisen osalta sovitun ja vuosivuokrina perityn kokonaisvastikkeen pääomitettuun arvoon (joka on 3 844 550 euroa). Oudeland maksoi tämän rahamäärän pitkäaikaisen vuokraoikeuden perustaneelle elinkeinonharjoittajalle ja vähensi sen myöhemmin vuoden 2004 maaliskuuta koskevassa veroilmoituksessaan.

20. Oudeland teetti pitkäaikaisen vuokraoikeuden perustamisen jälkeen rakennuksen viimeistelytyöt ja rakennus luovutettiin sille käyttövalmiina toimistorakennuksena. Toimistorakennuksen viimeistelykustannukset olivat yhteensä 1 571 749 euroa. Oudeland maksoi veroa 298 632 euroa ja vähensi välittömästi tämän summan osalta maksamansa veron. Pitkäaikaisen vuokraoikeuden osalta maksettava ensimmäinen vuosivuokra erääntyi rakennuksen viimeistelyn aikana, ja Oudeland maksoi sen.

21. Toimistorakennuksen luovutuksen jälkeen Oudeland antoi sen vuokralle 1.6.2004 lukien. Oudeland päätti vuokralaisten kanssa olla käyttämättä toimistorakennuksen yhden osan (joka Alankomaiden viranomaisten toimittamien tietojen mukaan vastaa 12,5:tä prosenttia rakennuksen pinta-alasta) kohdalla kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta säädettyä verovapautusta.⁸ Jäljellä oleva osa rakennuksesta eli 87,5 prosenttia rakennuksen pinta-alasta on annettu vuokralle ja vapautettu siten verosta.

22. Oudelandin mielestä toimistorakennuksen vuokralle antaminen on katsottava kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohtaan perustuvassa Wet OB:n 3 §:n 1 momentin h alakohdassa tarkoitetuksi sisäiseksi luovutukseksi. Oudeland maksoi siis veron sen toimistorakennuksen osan vuokrauksesta, joka oli vapautettu verosta ja jonka osalta sillä ei näin ollen ollut vähennysoikeutta. Oudeland määrittä veron perusteen sisällyttämällä siihen kaikki rakennuksen viimeistelykustannukset ilman veroa sekä luovutushetkellä jo erääntyneen vuosivuokran eli 330 000 euroa.

7 — Ks. edellä 14 kohdassa mainittu Wet OB:n 3 §:n 2 momentti. Tämä säännös perustuu kuudennen direktiivin 5 artiklan 3 kohdan b alakohtaan.

8 — Tämä oli mahdollista Wet OB:n 11 §:n 5 momentin nojalla; kyseinen momentti perustuu kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan a alakohtaan.

23. Veroviranomainen ei kuitenkaan hyväksynyt tätä määrittystapaa vaan katsoi, että rakennuksen vuokralle antamisen osalta veron perusteeksi tuli katsoa rakennuksen viimeistelykustannukset sekä täytöntöönpanoasetuksen liitteessä A olevan b kohdan mukaisesti laskettujen vuokrien pääomitettu arvo eli 3 844 500 euroa. Niinpä se antoi Oudelandille tiedoksi jälkiverotuspäätöksen summasta, joka vastasi Oudelandin laskeman veron perusteen ja veroviranomaisen laskeman veron perusteen välistä eroa. Myöhemmin veroviranomainen hylkäsi päätöksellään oikaisuvaatimuksen, jonka Oudeland teki jälkiverotuspäätöksestä.

24. Oudeland nosti päätöksestä kanteen Rechtbank te 's-Gravenhagessa (Haagin ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin), joka hylkäsi kanteen. Tämän jälkeen Oudeland valitti tuomiosta Gerechtshof te 's-Gravenhageniin (Haagin muutoksenhakutuomioistuin), joka hyväksyi valituksen ja kumosi siten Rechtbank te 's-Gravenhagen päätöksen, veroviranomaisen päätöksen sekä jälkiverotuspäätöksen. Muutoksenhakutuomioistuin katsoi, että Wet OB:n 8 §:n 3 momentin nojalla sisäisestä luovutuksesta kannettavan veron perusteeseen on laskettava mukaan Oudelandin hallinnassa pitkäaikaisen vuokrasopimuksen perusteella olevan maapohjan omakustannushinta ja että tässä yhteydessä lähtökohtana tuli pitää sitä arvoa, joka maapohjalla oli ollut Oudelandille sisäisen luovutuksen hetkellä. Mainitun tuomioistuimen mukaan tätä arvoa ei voida rinnastaa siihen arvoon, joka maapohjalla olisi ollut kyseisellä hetkellä sen omistajalle, vaan se on määritettävä ennen rakennuksen viimeistelyä maksetun vuokran perusteella.

25. Staatssecretaris van Financiën teki tästä tuomiosta kassaatio-valituksen ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.

26. Kyseisessä tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa on selvitettävä, miten on määritettävä kyseessä olevasta sisäisestä luovutuksesta kannettavan arvonlisäveron peruste. On etenkin selvitettävä, onko veron perusteeseen laskettava mukaan ainoastaan pitkäaikaisen vuokraoikeuden perustamisesta johtuvat vuosivuokrat, jotka on maksettu sisäisen luovutuksen ajankohtaan mennessä, vai pikemminkin kyseisen oikeuden perustamisen kokonaisarvo, joka vastaa mainittujen vuokrien pääomitettua arvoa.

27. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa tässä yhteydessä yhtäältä, että tuomion Gemeente Vlaardingen⁹ mukaan arvonlisäveron peruste muodostuu käsiteltävän asian kaltaisessa tapauksessa maapohjan arvon, sillä mahdollisesti sijaitsevan rakennuksen arvon ja rakentamiskustannusten summasta, sikäli kuin verovelvollinen ei ole vielä maksanut näihin arvoihin ja kustannuksiin kohdistuvaa arvonlisäveroa. Se pohtii kuitenkin, onko kyseistä tuomiota tulkittava siten, että veron perusteeseen ei lasketa niitä omakustannushinnan osia, joiden osalta on maksettu arvonlisäveroa, edes silloin, kun verovelvollinen on vähentänyt myöhemmin näiden osien osalta maksetun arvonlisäveron kokonaisuudessaan kansallisten säännösten nojalla.

28. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin miettii toisaalta, että jos nämä omakustannushinnan osat on laskettava mukaan veron perusteeseen, miten peruste on määritettävä pitkäaikaisen vuokraoikeuden arvonmäärityksen osalta. Se haluaa erityisesti tietää, millä tavalla peräkkäin erääntyvien vuokrien arvo lasketaan mukaan sisäisestä luovutuksesta kannettavan veron perusteeseen.

29. Hoge Raad der Nederlanden (ylimmän oikeusasteen tuomioistuin, Alankomaat) on näin ollen päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohtaa tulkittava niin, ettei kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitettua luovutuksen, joka on käsillä olevassa tapauksessa kiinteän omaisuuden käyttöön oikeuttavan esineoikeuden perustaminen,

9 — C-299/11, EU:C:2012:698.

osalta veron perusteeseen lasketa mukaan maapohjan tai muiden tarveaineiden tai materiaalien, joista verovelvollinen on maksanut arvonlisäveroa, omakustannushintaa? Onko tämä toisin, jos verovelvollinen on vähentänyt tämän arvonlisäveron kansallisen oikeuden säännösten perusteella – olivatpa ne tältä osin kuudennen direktiivin vastaisia tai eivät – kyseisen hankinnan osalta?

- 2) Onko käsillä olevan kaltaisessa tapauksessa, jossa maapohja keskeneräisine rakennuksineen on saatu perustamalla kuudennen direktiivin 5 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitettu esineoikeus, kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohtaa tulkittava niin, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitettujen luovutuksen osalta veron perusteeseen lasketaan mukaan vuokran arvo, toisin sanoen esineoikeuden kestoaikana tai sen jäljellä olevana kestoaikana vuosittain maksettavien rahamäärien arvo?”

III Oikeudenkäyntimenettely unionin tuomioistuimessa

30. Ennakkoratkaisupyyntö saapui unionin tuomioistuimeen 18.3.2014. Oudeland, Alankomaiden hallitus ja Euroopan komissio esittivät huomautuksia ja olivat edustettuina 16.7.2015 pidetyssä istunnossa.

IV Oikeudellinen arviointi

A Alustavat huomautukset

31. Ennen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymyksiin vastaamista on luotava silmäys sisäisiin luovutuksiin sovellettavaan arvonlisäverojärjestelmään sekä sen tarkoitukseen ja tavoitteeseen, sellaisina kuin ne juontuvat unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä.

32. Kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdasta, josta on sittemmin tullut direktiivin 2006/112 18 artiklan a alakohta, käy ilmi, että jäsenvaltiot voivat rinnastaa vastikkeelliseen luovutukseen ja siis kantaa arvonlisäveron sisäiseksi luovutukseksi kutsutuista liiketoimista silloin, kun verovelvollinen ottaa yrityksen tarpeiden mukaiseen käyttöön yrityksen tuottamia, rakentamia, talteen ottamia, jalostamia, ostamia tai maahantuomia tavaroita, jos tällaisten tavaroiden hankkiminen toiselta verovelvolliselta ei oikeuttaisi arvonlisäveron täyteen vähennykseen.

33. Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa, josta on tullut direktiivin 2006/112 74 artikla, säädetään, että veron perusteen on oltava tällaisten liiketoimien osalta näiden tai samanlaisten tavaroiden ostohinta taikka ostohinnan puuttuessa näiden liiketoimien suoritushetkellä määrätty omakustannushinta. Ennakkoratkaisupyyntöstä käy ilmi, että veron peruste on vahvistettu nyt käsiteltävässä asiassa selvästi omakustannushinnan perusteella. Ei ole myöskään kiistetty sitä, että tähän omakustannushintaan sisältyvät pitkäaikaisen vuokraoikeuden perustamishinta ja rakennuksen viimeistelytöiden hinta.

34. Oikeuskäytännön perusteella kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohta koskee tilanteita, joissa niin kuudennessa direktiivissä kuin direktiivissä 2006/112 säädettyä yleistä vähennysmekanismia ei voida soveltaa. Koska tavarat käytetään liiketoiminnassa, jossa myynnistä kannetaan vero, tällaisten tavaroiden ostoista maksettu vero on tämän mekanismin mukaisesti vähennettävä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi. Sitä vastoin silloin, kun verovelvollisen hankkimia tavaroita käytetään verosta vapautetun liiketoiminnan tarpeisiin, ei tällaisten tavaroiden ostoista maksettua veroa voida vähentää. Kyseinen säännös koskee erityisesti viimeksi mainittua tapausta, jossa ostoista maksetun arvonlisäveromäärän vähentäminen myynnistä ei ole mahdollista,

koska myynnistä muodostuva liiketoiminta on vapautettu arvonlisäverosta.¹⁰

35. Mainittu säännös antaa jäsenvaltioille erityisesti 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, kyseessä olevassa säännöksessä annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus rinnastaa yrityksestä saatujen tavaroiden ottaminen käyttöön yrityksen verosta vapautetussa toiminnassa vastikkeelliseen tavaroiden luovutukseen ja kantaa näin mainitusta käytöstä arvonlisävero.¹¹

36. Näistä näkökohdista käy ilmi, että säännöksen, joka antaa jäsenvaltioille mahdollisuuden kantaa arvonlisävero sisäisistä luovutuksista, tavoitteena on estää kilpailun vääristyminen varmistamalla verovelvollisten yhdenvertainen kohtelu arvonlisäverojärjestelmän perustavanlaatuisen periaatteen eli verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaisesti.¹² Tämän säännöksen tarkoituksena on erityisesti poistaa tosiasiallisesti kaikki arvonlisäveroa koskeva eriarvoisuus tavaransa toiselta verovelvolliselta hankkineiden verovelvollisten ja tavaransa omasta yrityksestään saaneiden verovelvollisten väliltä. Sen tarkoituksena on kohdistaa verovelvolliseen, joka ottaa käyttöön arvonlisäverosta vapautetun toiminnan tarpeisiin yrityksestään saamiaan tavaroita, sama verorasitus kuin sen kilpailijoihin, jotka harjoittavat samaa arvonlisäverosta vapautettua toimintaa tavaroilla, jotka ne ovat hankkineet kokonaan kolmannelta.¹³

37. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin vastattaessa onkin otettava huomioon juuri nämä oikeuskäytännössä ilmaistut periaatteet.

B *Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys*

38. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä ennakkoratkaisukysymyksellään pääasiallisesti, onko kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohtaa ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohtaan b alakohtaa tulkittava niin, että siitä, että verovelvollinen ottaa käyttöön arvonlisäverosta vapautetun liiketoiminnan tarpeisiin maapohjan ja sille rakennetun kiinteistön, joihin saamansa esineoikeuden perusteella sillä on oikeus käyttää mainittua maapohjaa ja mainittua kolmannen viimeistelemää kiinteistöä, voidaan kantaa arvonlisävero, jonka perusteena ovat hankitut esineoikeuden arvo ja rakennuksen viimeistelykustannukset, kun verovelvollinen on jo maksanut kyseiseen arvoon ja kyseisiin kustannuksiin kohdistuvan arvonlisäveron mutta on myös vähentänyt sen kokonaisuudessaan.

39. Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että mainittu tuomioistuin haluaa ennakkoratkaisukysymyksellään pääasiallisesti selvennystä tuomion Gemeente Vlaardingen ulottuvuuteen.¹⁴ Kyseinen tuomio koskee nyt käsiteltävän asian kaltaista tapausta, jossa eräs kunta oli antanut kolmansien tehtäväksi muutostyöt omistamallaan urheilukentillä, jotka se oli myöhemmin antanut vuokralle arvonlisäverosta vapautettuna liiketoimintana. Unionin tuomioistuin katsoi tuomiossa, etteivät edellä mainitut kaksi kuudennen direktiivin säännöstä estä sitä, että siitä, että verovelvollinen on ottanut arvonlisäverosta vapautetun liiketoiminnan tarpeiden mukaiseen käyttöön

10 — Tuomio Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698, 25 kohta).

11 — Ibidem (26 kohta).

12 — Julkisasiamies Mazákin ratkaisuehdotus Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:561, 45 ja 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

13 — Tuomio Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698, 27 ja 28 kohta).

14 — Ibidem.

omistamiaan kenttiä, joiden muutostöitä se on teettänyt kolmannella, 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.¹⁵

40. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymyksen tarkoituksena on kuitenkin selventää unionin tuomioistuimen kyseisessä tuomiossa käyttämän ilmaisun ”maapohjan arvoon ja mainittuihin kustannuksiin kohdistuva arvonlisävero” ulottuvuutta, ja saada etenkin tietää, onko arvonlisäveron perusteesta jätettävä pois ne omakustannushinnan osat – tässä tapauksessa pitkäaikaisen vuokraoikeuden arvo ja rakennuksen viimeistelykustannukset – joiden osalta verovelvollinen on maksanut arvonlisäveron mutta myös vähentänyt sen kokonaisuudessaan.

41. Alankomaiden hallitus ja Oudeland väittävät, että jos omakustannushinnan osista sisäisen luovutuksen osalta maksettu arvonlisävero on vähennetty, konkreettista kaksinkertaista verotusta tai kertautuvaa verotusta ei tapahdu, vaan kyseiset osat voidaan ottaa huomioon mainitusta luovutuksesta kannettavan veron perusteesta; komissio sitä vastoin väittää, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohtaa ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohtaa ei edes voida soveltaa käsiteltävän asian tosiseikkoihin, koska Oudeland oli jo maksanut kyseiseen luovutukseen ja rakennuksen viimeistelytöihin kohdistuvan arvonlisäveron. Komission mukaan Oudelandin arvonlisäverotuksen tilanteen korjaamiseksi olisi pitänyt käyttää kuudennen direktiivin 20 artiklassa säädettyä vähennysten oikaisumekanismia.

42. Aluksi on tarkasteltava kysymystä siitä, voidaanko sisäisten luovutusten verotusta koskevia säännöksiä soveltaa käsiteltävän asian kaltaisessa tapauksessa, minkä komissio kiistää. Kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohtaan ja asian kannalta merkityksellisen oikeuskäytännön perusteella kyseisiä säännöksiä voidaan soveltaa, jos kolme kumulatiivista edellytystä täyttyvät.¹⁶ Verovelvollisen on täytynyt ensinnäkin saada tavara yrityksessään – mukaan lukien tapaus, jossa se toimittaa materiaaleja tai maata – kolmannella teetettävää kiinteistöä varten. Toiseksi verovelvollisen on täytynyt ottaa tämä tavara käyttöön yrityksensä tarpeisiin. Kolmanneksi tällaisen tavaran hankkiminen kokonaisuudessaan toiselta verovelvolliselta ei olisi oikeuttanut arvonlisäveron täyteen vähennykseen. Jos nämä kolme edellytystä täyttyvät, tavaran käyttö yrityksen tarpeisiin on rinnastettava verolliseen luovutukseen.¹⁷

43. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on määrittää konkreettisesti, täyttyvätkö nämä edellytykset nyt käsiteltävässä asiassa. Mikään asiakirja-aineistoon sisältyvä seikka ei kuitenkaan sodi tätä päätelmää vastaan, ja niin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kuin pääasian asianosaiset myöntävät, että pääasiassa kyseessä oleva säännös on sovellettavissa. Rakennus on ensinnäkin saatu yrityksestä, ja sen viimeistely on toteutettu kolmannen toimesta Oudelandin sen käyttöön antamaa maapohjaa ja tarveaineita hyödyntäen.¹⁸ Sen jälkeen rakennus on otettu yrityksen tarpeiden mukaiseen käyttöön antamalla se vuokralle. Koska rakennusta on käytetty muihinkin tarkoituksiin kuin verollisiin liiketoimiin, ostoista maksettua arvonlisäveroa ei olisi myöskään voitu vähentää kokonaisuudessaan, jos se olisi hankittu kokonaan joltain toiselta verovelvolliselta.

44. Jos liiketoimeen voidaan soveltaa sisäisten luovutusten verotusta koskevia säännöksiä, oikeuskäytännöstä käy ilmi, että kyseisen liiketoimen arvonlisäverotus on toimitettava seuraavasti.

15 – Ibidem (37 kohta ja tuomiolauselma).

16 – Ks. tästä julkisasiamies Sharpstonin ratkaisuehdotus Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:267, 60–62 kohta), jonka unionin tuomioistuin mainitsee nimenomaisesti tuomion Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188) 32 kohdassa.

17 – Ibidem (61 kohta).

18 – Tämä tilanne on verrattavissa edellä mainituissa tuomiossa Gemeente Vlaardingen (C 299/11, EU:C:2012:698) ja tuomiossa Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188) vallinneeseen tilanteeseen.

45. Kaiken ostoihin sisältyvän arvonlisäveron, jonka verovelvollinen on maksanut rakennuksen myöhempää käyttöönottoa varten hankkimistaan tavaroista, on ensinnäkin oltava osaltaan vähennyskelpoista kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan nojalla.¹⁹ Näin ollen Oudeland on perustellusti maksanut ja myöhemmin vähentänyt arvonlisäveron pitkäaikaisen vuokraoikeuden perustamiseen ja rakennuksen viimeistelyyn liittyvistä kustannuksista.

46. Tavarankäyttöön otto on itsessään arvonlisäveron alaista, ja määrä, joka verovelvollisen on sen perusteella maksettava, on laskettava kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan mukaisesti jokaisen osatekijän koko arvon perusteella edellyttäen, ettei mainituista osatekijöistä ole aiemmin täytynyt kantaa arvonlisäveroa.²⁰

47. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymys koskee juuri tätä vaihetta. Koska Oudeland on jo maksanut arvonlisäveron pitkäaikaisen vuokraoikeuden perustamisesta ja rakennuksen viimeistelytoista mutta myös vähentänyt sen, voidaanko nämä osat käyttöön otetun tavarankäytön omakustannushinnasta ottaa huomioon arvonlisäveron perusteen määrittämisessä, kun kyseinen tavara on otettu käyttöön sisäisenä luovutuksena?

48. Unionin tuomioistuin katsoo nimittäin tuomiossa *Gemeente Vlaardingen*, että mahdollisuutta rinnastaa sisäinen luovutus vastikkeelliseen luovutukseen ei voida käyttää arvonlisäveron kantamiseksi niiden tavaroiden arvosta, jotka asianomainen verovelvollinen on antanut sellaisen kolmannen käytettäväksi, joka on viimeistellyt ne tai tehnyt niihin parannuksia, mikäli tämä verovelvollinen on aiemmassa verotuksessaan jo suorittanut arvonlisäveron kyseisestä arvosta.²¹ Unionin tuomioistuimen mukaan tällainen toistettu verotus olisi vastoin ensinnäkin sitä arvonlisäveron keskeistä ominaispiirrettä, jonka mukaan arvonlisävero kannetaan asianomaisten tavaroiden ja palvelujen arvonlisästä ja maksettavan veron määrä lasketaan siten, että kunkin liiketoimen perusteella maksettavasta verosta vähennetään edellisen liiketoimen perusteella maksettu vero. Kertautuva verotus olisi vastoin myös mainitun rinnastusmahdollisuuden tavoitetta, jonka mukaan on haluttu antaa jäsenvaltioille mahdollisuus kantaa arvonlisävero tavaroiden käyttämisestä arvonlisäverosta vapautetun liiketoiminnan tarpeisiin mutta joka ei missään tapauksessa anna jäsenvaltioille lupaa kantaa arvonlisäveroa monta kertaa samasta osasta tavaroiden arvoa.²²

49. Alankomaiden hallitus ja Oudeland väittävät pääasiallisesti tästä päätelmästä käyvän ilmi, että unionin tuomioistuimen tarkoituksena oli välttää kumulatiivinen verotus eli verottaminen kahteen kertaan – muodollisen verotuksen lisäksi myös aineellisesti. Kertautuvaa verotusta ei nimittäin tapahdu, jos sisäisestä luovutuksesta kannettavan veron perusteeseen sisältyvistä omakustannushinnan osista maksettu arvonlisävero on vähennetty unionin tuomioistuimen mainitseman arvonlisäverojärjestelmän keskeisen ominaispiirteen mukaisesti. Tällaiset osat on jätettävä huomioimatta sisäisestä luovutuksesta kannettavan veron perusteessa vain silloin, kun niihin kohdistuva arvonlisävero on verovelvollisen vastuulla siksi, ettei tämä ole vähentänyt niitä.

50. Tällainen tulkinta on vahvistettu myös unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä. Unionin tuomioistuin ei nimittäin käytä tuomiossa *Gemeente 's-Hertogenbosch* enää ilmausta ”maksaa” vaan täsmentää, että arvonlisäveroa ei ole täytynyt aiemmin ”kantaa” veron perusteessa huomioitavista osatekijöistä.²³ Unionin tuomioistuin toteaa toisaalta hiljattain antamassaan tuomiossa *Property Development Company*,²⁴ että ”missään tapauksessa ei voida katsoa, että kuudennen direktiivin

19 — Tuomio *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188, 34 kohta).

20 — Tuomio *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188, 35 kohta), jossa viitataan tuomioon *Gemeente Vlaardingen* (C-299/11, EU:C:2012:698, 28–33 kohta).

21 — C-299/11, EU:C:2012:698, 32 kohta. Kursivointi tässä.

22 — *Ibidem*.

23 — Tuomio *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188, 35 kohta, joka mainitaan ja toistetaan tämän ratkaisuehdotuksen 46 kohdassa).

24 — C-16/14, EU:C:2015:265.

11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuun veron perusteeseen voisi sisältyä sellainen arvoon liittyvä seikka, josta verovelvollinen on jo maksanut arvonlisäveron voimatta vähentää sitä tämän jälkeen”.²⁵ Näin ollen ne arvot, joiden osalta verovelvollinen on jo maksanut arvonlisäveron mutta myös vähentänyt sen, voidaan sisällyttää arvonlisäveron perusteeseen.

51. Sen vuoksi se, että pääasiassa on maksettu pitkäaikaisen vuokraoikeuden perustamiseen ja rakennuksen viimeistelyyn kohdistuvaa arvonlisäveroa koskevat määrät, ei estä ottamasta huomioon näitä omakustannushinnan osia kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitettusta luovutuksesta kannettavan veron perusteessa, koska näihin osatekijöihin liittyvä arvonlisävero on vähennetty.

52. On vielä huomautettava, että koska kiinteä omaisuus on otettu vain osittain (pääasiassa kyseessä olevassa tilanteessa 87,5 prosenttia rakennuksen pinta-alasta) arvonlisäverosta vapautetun toiminnan käyttöön, arvonlisäveron vähentäminen on suljettu pois vain tämän osuuden osalta. Koska asianomaisia tavaroita – eli 12,5:tä prosenttia rakennuksen pinta-alasta – käytetään verollisiin liiketoimiin, Oudeland saa lisäksi kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 ja 5 kohdan nojalla lähtökohtaisesti vähentää verosta, jonka se on velvollinen maksamaan, arvonlisäveron, joka on maksettu sisäisen luovutuksen perusteella.²⁶

53. Lopuksi on hylättävä komission perustelu, jossa väitetään viittaamalla nimenomaisesti tuomioon *Gemeente Leusden ja Holin Groep*²⁷, että Oudelandin arvonlisäverotilanteen korjaamiseksi olisi pitänyt käyttää kuudennen direktiivin 20 artiklassa ja erityisesti sen 2 kohdassa säädettyä vähennysten oikaisumekanismeja.

54. Unionin tuomioistuin toteaa tuomiossa *Gemeente Leusden ja Holin Groep*, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan mukainen rinnastaminen vastikkeelliseen luovutukseen ja saman direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu investointitavaroiden osalta tehtävä arvonlisäveron oikaisu ovat kaksi mekanismia, joilla on sama *taloudellinen vaikutus* eli se, että verovelvollisen on maksettava niitä vähennyksiä vastaavat määrät, joihin sillä ei ollut oikeutta, mutta joilla on eri maksutavat. Kun kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa edellytetään kertamaksua, saman direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa on säädetty investointitavaroiden osalta oikaisuista, jotka jakautuvat useille vuosille.²⁸

55. Samasta tuomiosta kuitenkin seuraa, että vaikka molemmilla mekanismeilla on sama taloudellinen vaikutus, niillä ei ole kuitenkaan sama tavoite. Vain kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa on nimittäin kyse siitä, että verovelvollinen ottaa tavaran yrityksensä tarpeiden mukaiseen käyttöön. Tästä seuraa, että tilanteessa, jossa on sovellettava kyseistä säännöstä, ainoastaan kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohta voi olla perusteena sille, että verovelvollista vaaditaan maksamaan verovapaasti sittemmin vuokratusta kiinteästä omaisuudesta alun perin vähennetyt määrät.²⁹

56. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen toteamalla, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohta ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohta on tulkittava niin, että siitä, että verovelvollinen ottaa käyttöön arvonlisäverosta vapautetun liiketoiminnan tarpeisiin maapohjan ja sille rakennetun kiinteistön, joihin saamansa esineoikeuden perusteella sillä on oikeus käyttää mainittua maapohjaa ja

25 — Ibidem (42 kohta).

26 — Tuomio *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188, 36 kohta).

27 — C-487/01 ja C-7/02, EU:C:2004:263, erityisesti 90 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

28 — Ibidem (90 ja 91 kohta). Kursivointi tässä.

29 — Ibidem (92 kohta ja a contrario 93 kohta).

mainittua kolmannen viimeistelemää kiinteistöä, voidaan kantaa arvonlisävero, jonka perusteena ovat hankitun esineoikeuden arvo ja rakennuksen viimeistelykustannukset, kun verovelvollinen on jo maksanut kyseiseen arvoon ja kyseisiin kustannuksiin kohdistuvan arvonlisäveron mutta on myös vähentänyt sen kokonaisuudessaan.

C Toinen ennakkoratkaisukysymys

57. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella ennakkoratkaisukysymyksellään unionin tuomioistuimelta pääasiallisesti, onko käsiteltävän asian kaltaisessa tapauksessa, jossa verovelvollinen on saanut maapohjan keskeneräisine rakennuksineen perustamalla esineoikeuden, kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdasta tulkittava siten, että tämän esineoikeuden arvon, joka on sisällytettävä kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitettuna luovutuksen osalta veron perusteeseen, on vastattava vuosivuokrien kokonaisarvoa – eli esineoikeuden kestoajalta vuosittain maksettavien rahamäärien arvoa – tai pitkäaikaisen vuokraoikeuden kestoajalta vuosivuokrana vielä maksamatta olevien rahamäärien arvoa tai jo erääntyneiden vuosivuokrien arvoa.

58. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa aluksi, ettei kuudennessa direktiivissä säädetä lainkaan sen 5 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitetuista esineoikeuksista kannettavan veron perusteesta. Sen mielestä voidaan yhtäältä väittää, ettei pitkäaikaisen vuokraoikeuden hankkimisesta peräkkäin maksettavien maksujen arvoa lasketa mukaan rakennuksen omakustannushintaan, koska nämä maksut muodostavat tilapäisestä käyttöoikeudesta maksettavan vastikkeen eivätkä nämä rahamäärät tule vuokralaisen maksettaviksi yhdellä kertaa hankinnan yhteydessä vaan vuosien saatossa.

59. Se katsoo toisaalta, että kun jäsenvaltio on käyttänyt Alankomaiden kuningaskunnan tavoin mahdollisuutta rinnastaa esineoikeus aineelliseen omaisuuteen ja kun tällaisen esineoikeuden perustamisesta ja sen siirrosta oikeuden kestoajana ei tarvitse kansallisen lainsäädännön nojalla maksaa veroa, joka määräytyy kiinteän omaisuuden käyttöajan ja säännöllisesti suoritettavien maksujen mukaan, vaan veroa, joka maksetaan kertasuorituksena ja määräytyy koko kaudelta tai jäljellä olevalta kaudelta (”pääomitetun” vuokran muodossa) maksettavien yhteenlaskettujen rahamäärien mukaan, tämä voi merkitä, että Wet OB:n 3 §:n 1 momentin h kohdassa tarkoitettulla luovutushetkellä omakustannushintaan on sisällytettävä vuokrana maksettavien rahamäärien arvo. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii myös, soveltuuko tällainen kansallinen lainsäädäntö yhteen kuudennen direktiivin 10 artiklan 2 kohdan kanssa.

60. Oudeland katsoo, että tulevia vuokria ei pidä ottaa huomioon määritettäessä verovelvollisen osalta omakustannushintaa, koska kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa säädetään nimenomaisesti, että omakustannushinta on määritettävä sisäisen luovutuksen suoritushetkellä. Alankomaiden hallitus sen sijaan katsoo, että huomioon on otettava koko pitkäaikaisen vuokraoikeuden kestoajalta laskettu vuokrien pääomitettu arvo, joka muodostaa pitkäaikaisen vuokraoikeuden kokonaisvastikkeen arvon, sellaisena kuin osapuolet ovat sen sopineet kyseisen oikeuden perustamishetkellä.

61. Aluksi on muistutettava, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa ilmaistu sääntö, jonka mukaan veron perusteen on oltava muun muassa kyseisen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta ”näiden tai samanlaisten tavaroiden ostohinta taikka ostohinnan puuttuessa näiden liiketoimien suoritushetkellä määrätty omakustannushinta”, poikkeaa saman direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa ilmaistusta yleisestä säännöstä, jonka mukaan veron perusteen on oltava arvonlisäverollisten liiketoimien osalta niiden kohteena olevien tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta saatu

vastike.³⁰

62. Lisäksi kyseisestä 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdasta seuraa kiistatta, että vain näiden tai samanlaisten tavaroiden ostohinnan puuttuessa kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitettua käyttöönnotosta kannettavan veron peruste muodostuu liiketoimen suoritushetkellä määritettävästä omakustannushinnasta.³¹ Omakustannushintaan perustuva kriteeri on siis veron perusteen määrittämissä, jota voidaan luonnehtia ”kaksin verroin residuaaliseksi”, sillä sitä käytetään vain, jos vastikkeeseen perustuvaa yleistä kriteeriä tai tavaroiden tai samanlaisten tavaroiden ostohintaan perustuvaa toissijaista kriteeriä ei voida käyttää.³²

63. Kuten tämän ratkaisuehdotuksen 33 kohdassa huomautin, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuimien katsoo, että koska rakennusta vastaavan tavaroiden ostohinta selvästi puuttuu nyt käsiteltävässä asiassa, merkityksellinen kriteeri kyseessä olevasta käyttöönnotosta kannettavan veron perusteen määrittämisessä on omakustannushinta.

64. Oikeuskäytäntö antaa joitakin viitteitä siitä, miten tätä kriteeriä on sovellettava. Omakustannushinnan määrittämiseksi onkin tutkittava yksityiskohtaisesti kaikki arvon osatekijät, joiden perusteella kyseinen hinta muodostuu.³³ Jotta veron peruste voidaan määrittää kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan mukaisesti, lähtökohdaksi on otettava jokaisen huomioon otettavan osatekijän koko arvo.³⁴ Kyseisen säännöksen sanamuodostakin käy ilmi, että omakustannushinta on määritettävä hetkellä, jolloin veronalainen liiketoimi suoritetaan, eli hetkellä, jolloin tavara otetaan käyttöön verosta vapautetussa toiminnassa.³⁵

65. Alankomaiden hallitus huomauttaakin perustellusti, että kun kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa käytetään määrittäessä saman direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitettua käyttöönnotosta kannettavan veron perustetta, mainitun b alakohdan tulkinnan on perustuttava lisäksi 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan erityiseen tavoitteeseen – sellaisena kuin se esitetään tämän ratkaisuehdotuksen 34–36 kohdassa – joka on kilpailun vääristymisen estäminen varmistamalla verovelvollisten yhdenvertainen kohtelu verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaisesti.

66. Lopuksi on myös syytä ottaa huomioon, että pitkäaikaisen vuokraoikeuden perustaminen on nyt käsiteltävässä asiassa rinnastettu kuudennen direktiivin 5 artiklan 3 kohdan a alakohdassa perustuvan kansallisen säännöksen³⁶ nojalla tavaroiden luovutukseen.

67. Edellä esitetystä käy ilmi, että määrittäessä yhteenlaskettua omakustannushintaa, jonka perusteella voidaan verottaa yrityksestä saadun tavaroiden ottaminen käyttöön verosta vapautetussa toiminnassa, tulisi verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun varmistamiseksi pyrkiä kohdistamaan asianomaiseen tahoon – tässä tapauksessa Oudelandiin – sama verorasitus kuin vertailukohteena

30 — Ks. tuomio *Property Development Company* (C-16/14, EU:C:2015:265, 33 ja 34 kohta) ja direktiivin 2006/112 73 ja 74 artiklan osalta analogisesti tuomio *Marinov* (C-142/12, EU:C:2013:292, 31 kohta). Kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitettujen liiketoimien muodostuvat nimittäin muun muassa yrityksestä saatujen tavaroiden ottamisesta käyttöön arvonlisäverosta vapautetussa liiketoiminnassa. Missään vastikkeelliseen luovutukseen rinnastettavissa tapauksissa verovelvollinen ei saa mitään todellista vastiketta, joka voisi toimia veron perusteena arvonlisäveroa laskettaessa, sillä seurauksella, ettei kyseisen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa ilmaistua yleistä sääntöä voida soveltaa.

31 — Tuomio *Property Development Company* (C-16/14, EU:C:2015:265, 37 kohta).

32 — Ks. omakustannushintaan perustuvan kriteerin osalta näkökohdat, jotka sisältyvät julkisasiamies Sharpstonin ratkaisuehdotuksen *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfaahr* (C-219/12, EU:C:2013:152) 39 kohtaan.

33 — Tuomio *Property Development Company* (C-16/14, EU:C:2015:265, 40 kohdan loppuosa).

34 — Ks. analogisesti tuomio *Gemeente Vlaardingen* (C-299/11, EU:C:2012:698, 28 kohta) ja tuomio *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188, 35 kohta).

35 — Ks. tuomio *Gemeente Vlaardingen* (C-299/11, EU:C:2012:698, 30 kohta).

36 — *Eli Wet OB:n* 3 §:n 2 momentti (ks. tämän ratkaisuehdotuksen 14 kohta).

olevaan kilpailijaan, joka harjoittaa samaa verosta vapautettua toimintaa tavaramalla (tässä tapauksessa maapohjalla ja valmiilla rakennuksella), johon se on hankkinut pitkäaikaisen vuokraoikeuden ja jonka osalta se on maksanut arvonlisäveron, jota se ei voi kuitenkaan vähentää, koska toiminta, jota varten se kyseistä tavaraa käyttää, on vapautettu verosta.

68. Käsiteltävän asian kaltaisessa tapauksessa yhteenlaskettu omakustannushinta muodostuu yhtäältä rakennuksen viimeistelytöiden hinnan kokonaisarvosta ja toisaalta (maapohjaan ja keskeneräiseen rakennukseen kohdistuvan) pitkäaikaisen vuokraoikeuden perustamista koskevan omakustannushinnan kokonaisarvosta, joka määritetään hetkellä, jolloin rakennus otetaan käyttöön verosta vapautetussa toiminnassa. Tämä viimeksi mainittu arvo vastaa mielestäni kuitenkin vuosivuokrana vielä maksamatta olevien rahamäärien (pääomitettua) arvoa tavaran käyttöönottohetkellä. Kyseinen arvo vastaa nimittäin kustannusta, jonka vertailukohtena oleva kilpailija joutuisi maksamaan harjoittaakseen samaa verosta vapautettua toimintaa ja voidakseen perustaa tavaraa koskevan pitkäaikaisen vuokraoikeuden, joka olisi kestoltaan yhtä pitkä kuin esineoikeus, joka asianomaisella on tavaraan hetkellä, jolloin tavara otetaan käyttöön verosta vapautetussa toiminnassa.

69. Tässä yhteydessä on syytä muistuttaa, että pitkäaikaisen vuokraoikeuden – eli roomalaisesta oikeudesta juontuvan esineoikeuden eli ”perintövuokraoikeuden” – muodostamiselle on ominaista, että vuokralaiselle annetaan tietyksi sovituksi ajaksi korvausta vastaan sama tavaran nautintaoikeus kuin kiinteistön omistajalle sulkemalla kaikki muut henkilöt tämän oikeuden piiristä ja että vuokranantaja saa omistukseensa parannukset sekä rakennelmat ja rakennukset, jotka vuokralainen on tehnyt vuokrasopimuksen aikana.³⁷ Osapuolet voivat sopia keskenään, miten korvaus maksetaan, eli joko kertamaksuna tai pidemmälle ajalle porrastettuina maksuina (kuten vuosivuokrat nyt käsiteltävänä olevassa asiassa).

70. Koska pitkäaikaisen vuokraoikeuden keskeisenä piirteenä on oikeuden myöntäminen määräpituiseksi ajanjaksoksi, on siis selvää, että tällaisen oikeuden perustamisen kokonaisarvo on suhteutettava siihen, miten kauan oikeus on olemassa. Kokonaisarvo siis pienenee ajan mittaan.

71. Jos siis Oudeland olisi ottanut valmiin rakennuksen käyttöön verosta vapautetussa toiminnassa 20 vuodeksi kymmenen vuotta pitkäaikaisen vuokraoikeutensa perustamisen jälkeen, tämän ratkaisuehdotuksen 67 kohdassa mainittuna vertailukohtana olevana kilpailijana olisi verovelvollinen, joka olisi joutunut verosta vapautettua vuokraustoimintaa harjoittaakseen hankkimaan pitkäaikaisen vuokraoikeuden (josta se maksaisi arvonlisäveron voimatta vähentää sitä myöhemmin) vain kymmeneksi vuodeksi. Tällaisessa tapauksessa ei olisi perusteltua maksattaa asianomaisella taholla, joka suorittaa kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan mukaisen käyttöönoton (eli tässä tapauksessa Oudelandilla), arvonlisäveroa kaikkien pitkäaikaisen vuokraoikeuden kestoajalle sovittujen vuokrien arvosta. Kyseinen arvo ei nimittäin vastaisi pitkäaikaisen vuokraoikeuden omakustannushintaa, joka *määritetään käyttöönottohetkellä*.

72. Näiden näkökohtien perusteella olen yhtäältä eri mieltä kuin Alankomaiden hallitus, joka väittää, että koko pitkäaikaisen vuokraoikeuden kestoajalta laskettu vuokrien pääomitettu arvo voi vastata oikeuden omakustannushinnan kokonaisarvoa sellaisena kuin se on määritetty tavaran käyttöönottohetkellä.³⁸ Tämä on mahdollista vain silloin, jos tavaran käyttöönotto tapahtuu pitkäaikaisen vuokraoikeuden perustamishetkellä.

37 — Ks. tuomio ”Goed Wonen” (C-326/99, EU:C:2001:506, 55 kohta), joka koskee käyttö- ja nautintaoikeutta, joka on perintövuokraoikeuden tavoin esineoikeus. Perintövuokraoikeuden ja kiinteän omaisuuden vuokrauksen eroja tai yhtäläisyyksiä ei ole mielestäni tarpeen käsitellä tässä, joten huomautan ainoastaan, että näiden kahden oikeudellisen tilanteen perustavanlaatuisen ero, joka voisi olla oikeutuksena niiden erilaiselle verokohtelulle, on se, että – toisin kuin vuokraus – perintövuokraoikeuden perustaminen on esineoikeutena rinnastettavissa kuudennen direktiivin 5 artiklan 3 kohdan b alakohdan sanamuodon mukaiseen vastikkeelliseen luovutukseen.

38 — Kuten tämän ratkaisuehdotuksen 67 kohdassa totesin, en voi hyväksyä Alankomaiden hallituksen kannattamaa lähestymistapaa, jonka mukaan vertailukohtana olevana kilpailijana olisi verovelvollinen, joka harjoittaa samanlaista verosta vapautettua toimintaa hankittuaan rakennuksen koko omistusoikeuden kolmannelta. Tavaran pitkäaikaisen vuokraoikeuden hankinta-arvo on nimittäin pakostakin alempi kuin saman tavaran omistusoikeuden hankinta-arvo. Näitä arvoja ei siis voi verrata keskenään.

73. Samojen näkökohtien perusteella on mielestäni toisaalta niin, ettei pitkäaikaisen vuokraoikeuden omakustannushinta voi vastata yksinomaan jo maksettujen vuokrien arvoa, kuten Oudeland väittää. Tämä arvo ei nimittäin vastaa sitä pitkäaikaisen vuokraoikeuden arvoa, joka määritetään tavarankäyttöönottohetkellä. Toisin kuin Oudeland väittää, sillä, että omakustannushintaa ei ole vielä kokonaan maksettu, ei ole merkitystä määrittäessä kyseistä hintaa, jonka on katsottava muodostuvan siitä kustannuksesta, joka lankeaisi tämän ratkaisuehdotuksen 67 kohdassa mainitun, vertailukohtana olevan kilpailijan maksettavaksi.

74. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin epäilee, onko Alankomaiden lainsäädäntö, jonka nojalla esineoikeuden perustamisesta tai siirrosta kannetaan arvonlisävero kertasuorituksena koko oikeuden kestoajalle sovittujen kokonaismäärien perusteella, kuudennen direktiivin 10 artiklan 2 kohdan mukainen; huomautettakoon, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin itse toteaa, ettei siinä vireillä oleva asia koske tässä ennakkoratkaisukysymyksessä suoraan tarkoitettua esimerkkitapausta. Unionin tuomioistuimen ei siis mielestäni tarkkaan ottaen tarvitse ratkaista tätä kysymystä nyt käsiteltävän asian yhteydessä. Huomautan tässä yhteydessä vain, että kriteeri, josta säädetään toisessa ennakkoratkaisukysymyksessä tulkintapyyntöön kohteena olevassa säännöksessä eli kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa, on joka tapauksessa omakustannushinta, joten arvo, joka kyseisessä säännöksessä säädettyyn veron perusteeseen on sisällytettävä, on omakustannushinnan osien kokonaisarvo riippumatta siitä, mitä maksutavoista on sovittu.

75. Katson siis, että toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava siten, että käsiteltävän asian kaltaisessa tapauksessa, jossa verovelvollinen on saanut maapohjan keskeneräisine rakennuksineen perustamalla esineoikeuden, kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että tämän esineoikeuden arvon, joka on sisällytettävä kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitettun luovutuksen osalta veron perusteeseen, on vastattava vuosivuokrana vielä maksamatta olevien rahamäärien kokonaisarvoa tavarankäyttöönottohetkellä.

V Ratkaisuehdotus

76. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Hoge Raad der Nederlandenin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

- 1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 5 artiklan 7 kohdan a alakohtaa ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohtaa on tulkittava niin, että siitä, että verovelvollinen ottaa käyttöön arvonlisäverosta vapautetun liiketoiminnan tarpeisiin maapohjan ja sille rakennetun kiinteistön, joihin saamansa esineoikeuden perusteella sillä on oikeus käyttää mainittua maapohjaa ja mainittua kolmannen viimeistelemaa kiinteistöä, voidaan kantaa arvonlisävero, jonka perusteena ovat hankitun esineoikeuden arvo ja rakennuksen viimeistelykustannukset, kun verovelvollinen on jo maksanut kyseiseen arvoon ja kyseisiin kustannuksiin kohdistuvan arvonlisäveron mutta on myös vähentänyt sen kokonaisuudessaan.
- 2) Käsiteltävän asian kaltaisessa tapauksessa, jossa verovelvollinen on saanut maapohjan keskeneräisine rakennuksineen perustamalla esineoikeuden, direktiivin 77/388 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että tämän esineoikeuden arvon, joka on sisällytettävä direktiivin 77/388 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitettun luovutuksen osalta veron perusteeseen, on vastattava vuosivuokrana vielä maksamatta olevien rahamäärien kokonaisarvoa tavarankäyttöönottohetkellä.