



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

16 päivänä helmikuuta 2012 *

Arvonlisävero — Direktiivi 2006/112/EY — 168 ja 176 artikla — Vähennysoikeus —
Edellytys tavaroiden ja palvelujen käyttämisestä verollisiin liiketoimiin —
Vähennysoikeuden syntyminen — Ajoneuvon vuokrasopimus — Leasingsopimus —
Työnantajan työntekijän kuljettamiseen vastikkeettomasti hänen kotinsa ja työpaikkansa välillä
käyttämä ajoneuvo

Asiassa C-118/11,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Administrativen sad Varna (Bulgaria) on esittänyt 24.2.2011 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 7.3.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Eon Aset Menidjmnt OOD

vastaan

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J.N. Cunha Rodrigues (esittelevä tuomari) sekä tuomarit U. Lohmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev ja C. G. Fernlund,

julkisasiamies: V. Trstenjak,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Bulgarian hallitus, asiamiehinnään T. Ivanov ja D. Drambozova,

— Euroopan komissio, asiamiehinnään L. Lozano Palacios ja D. Roussanov,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 168, 173 ja 176 artiklan tulkintaa.
- 2 Pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Eon Aset Menidjmunt OOD (jäljempänä Eon Aset) ja Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata agentsia za prihodite (kansallisen keskusverohallinnon Varnan yksikön valitus- ja täytäntöönpanoasioiden osaston johtaja) ja joka koskee muutettua verotarkastuspäätöstä, jolla Eon Asetille määrättiin maksettavaksi arvonlisäveroa sen seurauksena, että oikeus verovähennykseen evättiin.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin säännöstö

- 3 Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”
- 4 Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.”
- 5 Mainitun direktiivin 14 artiklan 2 kohdan b alakohdan mukaan tavaroiden luovutuksena pidetään ”tavaroiden luovutusta sellaisen tavaroista tehdyn määräaikaisen vuokrasopimuksen tai osamaksusopimuksen perusteella, johon sisältyy ehto omistusoikeuden siirtymisestä viimeistään viimeisen maksuerän maksamisen yhteydessä”.
- 6 Saman direktiivin 24 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Palvelujen suorituksella’ tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole tavaroiden luovutus.”
- 7 Arvonlisäverodirektiivin 26 artiklassa säädetään seuraavaa:

”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.

2. Jäsenvaltiot voivat poiketa 1 kohdan säännöksistä, jos poikkeaminen ei johda kilpailun vääristymiseen.”

8 Arvonlisäverodirektiivin 63 artiklan mukaan ”verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan”.

9 Mainitun direktiivin 64 artiklan 1 kohdassa täsmennetään seuraavaa:

”Jos tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin liittyy peräkkäisiä tilityksiä tai maksuja, tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset, lukuun ottamatta 14 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia, joissa on kyse tavarantoiminnan vuokrauksesta määrääjäksi tai myynnistä osamaksulla, katsotaan loppuunsaatetuksi sen ajanjakson päätyttyä, jota tilitykset tai maksut koskevat.”

10 Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan mukaan ”vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy”.

11 Mainitun direktiivin 168 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle

– –”

12 Mainitun direktiivin 173 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Sellaisista tavaroista ja palveluista, joita verovelvollinen käyttää sekä 168, 169 ja 170 artiklan mukaan vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennys voidaan myöntää ainoastaan siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta.

Vähennyksen suhdeluku on laskettava 174 ja 175 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista.”

13 Arvonlisäverodirektiivin 176 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Neuvosto päättää yksimielisesti komission ehdotuksesta, mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Sellaiset kustannukset, jotka eivät luonteeltaan ole liiketoimintaan liittyviä, kuten ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset, jäävät joka tapauksessa vähennysoikeuden ulkopuolelle.

Kunnes ensimmäisessä kohdassa tarkoitetut säännökset tulevat voimaan, jäsenvaltiot saavat edelleen soveltaa kaikkia kansallisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia, [1.1.1979] tai yhteisöön sen jälkeen liittyneiden jäsenvaltioiden osalta, niiden liittymispäivänä voimassa olleita säännöksiä.”

Kansallinen lainsäädäntö

14 Arvonlisäverolain (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost; DV nro 63, 4.8.2006; jäljempänä ZDDS) 6 §:n 3 momentin 1 kohdan mukaan vastikkeellisella tavarantoiminnalla tarkoitetaan ”tavarantoiminnan erottamista tai luovuttamista henkilökohtaiseen käyttöön verovelvolliselle, omistajalle, hänen työntekijöilleen tai kolmansille sillä edellytyksellä, että tavarantoiminnan valmistuksen, maahantuonnin tai hankkimisen yhteydessä on tehty täysimääräinen tai osittainen verovähennys”.

15 ZDDS:n 9 §:n 3 momentin 1 kohdassa rinnastetaan vastikkeelliseen palvelujen suorittamiseen ”verovelvollisen luonnollisen henkilön häneen omaan, omistajan, hänen työntekijöidensä tai kolmansien henkilökohtaiseen käyttöön suoritettu palvelu sillä edellytyksellä, että palvelun suorittamisessa on käytetty tavaraa, jonka valmistuksen, maahantuonnin tai hankkimisen yhteydessä on tehty täysimääräinen tai osittainen verovähennys”.

16 Poikkeuksena ZDDS:n 9 §:n 3 momentista sen 9 §:n 4 momentin 1 kohdassa säädetään, että vastikkeellista palvelujen tarjoamista ei ole ”se, että työnantaja tarjoaa vastikkeetta työntekijöilleen, mukaan lukien ne henkilöt, joiden kanssa on tehty sopimus liikkeenjohdosta, meno–paluu-kuljetukset kodin ja työpaikan välillä, jos tämä tehdään verovelvollisen liiketoiminnan tarpeisiin”.

17 ZDDS:n 69 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos tavaroita ja palveluja käytetään rekisteröidyn verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, tällä on oikeus vähentää

1. vero, joka on maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen tämän lain nojalla rekisteröity henkilö on luovuttanut tai luovuttaa tälle

– –”

18 ZDDS:n 70 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Vaikka 69 tai 74 §:ssä säädetyt edellytykset täyttyvät, vähennysoikeutta ei ole, jos

– –

2. tavarat tai palvelut on tarkoitettu vastikkeettomiin liiketoimiin tai verovelvollisen liiketoimintaan kuulumattomiin tarkoituksiin

– –”

19 ZDDS:n 70 §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

”Edellä olevan 1 momentin 2 kohtaa ei sovelleta

– –

2. työnantajan liiketoimintansa tarpeisiin työntekijöilleen, mukaan lukien henkilöt, joiden kanssa on tehty sopimus liikkeenjohdosta, tarjoamiin meno–paluu-kuljetuksiin kodin ja työpaikan välillä

– –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

20 Eon Aset on liiketoimintaa eri aloilla harjoittava yhtiö, jonka kotipaikka on Bulgariassa.

21 Toimivaltaiset viranomaiset totesivat ajanjaksoa 1.7.2008–31.10.2009 koskevan verotarkastuksen yhteydessä, että Eon Aset oli yhtäältä tehnyt erään yhtiön kanssa sopimuksen ajoneuvon vuokraamisesta ajanjaksoksi 1.10.2008–1.3.2009 ja toisaalta ajoneuvoa koskevan, kestoaltaan 48 kuukauden leasingsopimuksen toisen yhtiön kanssa.

- 22 Eon Aset oli vähentänyt kaikissa näiden ajoneuvojen käyttöoikeusaikoja vastaavan verokauden aikana annetuissa laskuissa mainitun arvonlisäveron.
- 23 Mainitut viranomaiset arvioivat, että näytön puuttuessa on katsottava, ettei ajoneuvoja käytetty Eon Asetin liiketoimintaan.
- 24 Eon Asetilta evättiin ZDDS:n 70 §:n 1 momentin 2 kohdan nojalla oikeus vähentää vastaava arvonlisävero.
- 25 Eon Aset riitautti Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata agentsia za prihoditelle tekemällään oikaisuvaatimuksella sitä itseään koskevan muutetun verotarkastuspäätöksen.
- 26 Viimeksi mainittu viranomainen vahvisti osittain kyseisen verotarkastuspäätöksen, joten Eon Aset nosti kanteen Administrativen sad Varnassa (Varnan hallintotuomioistuin).
- 27 Eon Aset väittää kanteensa tueksi, että pääasiassa kyseessä olevia ajoneuvoja käytettiin sen johtajan kuljettamiseen hänen kotinsa ja työpaikkansa välillä. Eon Aset katsoi ZDDS:n 70 §:n 3 momentin 2 kohdan perusteella, ettei ZDDS:n 70 §:n 1 momentin 2 kohdassa säädetty vähennysoikeuden epääminen koske työnantajan järjestämää henkilöstön vastikkeetonta kuljettamista heidän kotinsa ja työpaikkansa välillä.
- 28 Eon Aset riitauttaa myös ZDDS:n 70 §:n 1 momentin 2 kohdan yhteensopivuuden unionin oikeuden kanssa.
- 29 Administrativen sad Varna on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:
- ”1) Miten on tulkittava [arvonlisäverodirektiivin] 168 artiklassa säädettyä edellytystä ’käytetään’ ja – arvioitaessa sitä, syntyikö vähennysoikeus alun perin – mihin ajankohtaan mennessä tämän edellytyksen on täyttyvä: jo verokaudella, jona tavarat hankittiin tai palvelut vastaanotettiin, vai riittääkö, että se täyttyy tulevalla verokaudella?
- 2) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 168 ja 176 artiklan perusteella kansallisen oikeussäännön – [ZDDS:n] 70 §:n 1 momentin 2 kohdan – kaltainen säännös sallittu, kun siinä sallitaan etukäteen sellaisten tavaroiden ja palvelujen jättäminen vähennysoikeuden ulkopuolelle, jotka on tarkoitettu ’vastikkeettomiin liiketoimiin tai verovelvollisen liiketoimintaan kuulumattomiin tarkoituksiin’?
- 3) Mikäli toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko [arvonlisäverodirektiivin] 176 artiklaa tulkittava siten, että jäsenvaltio, joka on halunnut käyttää sille myönnettyä mahdollisuutta jättää tietyt tavarat ja palvelut vähennysoikeuden ulkopuolelle ja joka on määritellyt menojen ryhmät täsmentämällä, että ’tavarat tai palvelut on tarkoitettu vastikkeettomiin liiketoimiin tai verovelvollisen liiketoimintaan kuulumattomiin tarkoituksiin, lukuun ottamatta [ZDDS:n] 70 §:n 3 momentissa tarkoitettuja tapauksia’, on täyttänyt edellytyksen, jonka mukaan on esitettävä ryhmä riittävällä tavalla määriteltäviä tavaroita ja palveluja eli määriteltävä ne niiden luonteen mukaan?
- 4) Kolmanteen kysymykseen annettavan vastauksen perusteella kysytään, miten on arvioitava verovelvollisen hankkimien tavaroiden tai palvelujen tarkoitusta (käyttötarkoitus tai tuleva käyttötarkoitus) [arvonlisäverodirektiivin] 168 ja 173 artiklan kannalta, eli onko se edellytys sille, että vähennysoikeus alun perin syntyy, vai peruste verovähennyksen oikaisemiselle?

- 5) Mikäli tarkoitusta (käyttötarkoitusta) on pidettävä verovähennyksen oikaisemisen perusteena, miten on tulkittava [arvonlisäverodirektiivin] 173 artiklan säännöstä: säädetäänkö siinä oikaisun tekemisestä myös niissä tapauksissa, joissa tavarat ja palvelut käytetään ensin verottomaan toimintaan tai niitä ei hankinnan jälkeen ylipäänsä käytetä mutta ne ovat kuitenkin yrityksen käytettävissä ja ne otetaan jonkin verokauden aikana hankinnan jälkeen verovelvollisen verollisen toiminnan piiriin?
- 6) Mikäli [arvonlisäverodirektiivin] 173 artiklaa pitäisi tulkita siten, että siinä säädetty oikaisu koskee myös tapauksia, joissa tavaroita tai palveluja käytetään niiden hankinnan jälkeen aluksi verottomaan toimintaan tai niitä ei käytetä lainkaan mutta ne otetaan myöhemmin verovelvollisen verolliseen toimintaan, onko silloin – kun otetaan huomioon [ZDDS:n] 70 §:n 1 momentin 2 kohdan mukainen rajoitus ja se, että [ZDDS:n] 79 §:n 1 ja 2 momentin mukaan oikaisuja voidaan tehdä vain niissä tapauksissa, joissa tavarat, joiden alkuperäinen käyttötarkoitus täyttää vähennyksen edellytykset, otetaan myöhemmin sellaiseen käyttöön, joka ei täytä näitä edellytyksiä – katsottava, että jäsenvaltio on täyttänyt velvollisuutensa säätää vähennysoikeudesta kaikkien verovelvollisten osalta mahdollisimman luotettavasti ja oikein?
- 7) Edellisiin kysymyksiin saatavien vastausten perusteella kysytään, onko katsottava, että [ZDDS:n] mukaisesti rekisteröity verovelvollinen on oikeutettu vähentämään toisen verovelvollisen hänelle luovuttamien tavaroiden tai suorittamien palveluiden ostoihin sisältyvän veron sen verokauden aikana, jona ne luovutettiin tai suoritettiin hänelle ja verosaatava on syntynyt, [ZDDS:ssä] säädetyn vähennysoikeutta koskevan rajoituksen tai verovähennyksen oikaisun mukaan pääasian oikeudenkäynnin kaltaisissa olosuhteissa, kun otetaan huomioon [arvonlisäverodirektiivin] 168 artikla?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen, neljäs ja seitsemäs kysymys

- 30 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee ensimmäisellä, neljännellä ja seitsemännellä kysymyksellään, jotka on syytä käsitellä yhdessä, pääasiallisesti sitä, millä edellytyksillä arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohta mahdollistaa sen, että verovelvollinen vähentää yhtäältä ajoneuvon vuokrasopimuksen perusteella ja toisaalta ajoneuvon leasingvuokraamisen perusteella maksamansa arvonlisäveron ja milloin näiden edellytysten on vähennysoikeuden syntymisen kannalta täyttyvä.

Alustavat huomautukset

- 31 Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan mukaan verovelvollisella on oikeus vähentää arvonlisävero siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään sen verollisiin liiketoimiin. Niinpä on välttämätöntä arvioida ensin pääasiassa kyseessä olevat liiketoimet verollisen liiketoimen käsitteen kannalta.
- 32 Arvonlisäverodirektiivin 24 artiklan 1 kohdan mukaan ”’palvelujen suorituksella’ tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole tavaroiden luovutus”, kun taas tavaroiden luovutus edellyttää kyseisen direktiivin 14 artiklan 1 kohdan mukaan ”aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa”.
- 33 Koska ajoneuvon vuokraus ei ole tavaroiden luovutus, sitä on lähtökohtaisesti pidettävä mainitun direktiivin 24 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna palvelujen suorituksena (ks. vastaavasti asia C-155/01, Cookies World, tuomio 11.9.2003, Kok., s. I-8785, 45 kohta ja asia C-425/06, Part Service, tuomio 21.2.2008, Kok., s. I-897, 61 kohta).

- 34 Ajoneuvon leasingsopimuksella vuokraamisen ominaispiirteet voivat sen sijaan mahdollistaa sen rinnastamisen investointitavaran hankintaan.
- 35 Kuten oikeuskäytännössä on todettu sellaisen säännöksen yhteydessä, joka mahdollistaa sen, että jäsenvaltiot jättävät investointitavarat arvonnlisäveron vähennysjärjestelmän ulkopuolelle tietyksi siirtymäajaksi, investointitavaran käsitteellä tarkoitetaan tavaroita, jotka liiketoiminnassa käytettyinä erottuvat muista tavaroista pysyvyytensä ja arvonsa vuoksi, mistä johtuu, että niiden hankintakustannuksia ei yleensä kirjata juokseviin kuluihin vaan ne jaksotetaan poistoina useammalle tilivuodelle (ks. vastaavasti asia 51/76, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, tuomio 1.2.1977, Kok., s. 113, 12 kohta ja asia C-98/07, *Nordania Finans ja BG Factoring*, tuomio 6.3.2008, Kok., s. I-1281, 27 ja 28 kohta).
- 36 Lisäksi arvonnlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan b alakohdassa pidetään tavaroiden luovutuksena tavaran luovutusta sellaisen tavarasta tehdyn määräaikaisten vuokrasopimuksen perusteella, johon sisältyy ehto omistusoikeuden siirtymisestä viimeistään viimeisen maksuerän maksamisen yhteydessä.
- 37 Leasingsopimuksen tapauksessa ei välttämättä ole kyse tavaran hankkimisesta, koska tällaisessa sopimuksessa voidaan määrätä, että vuokralleottaja voi päättää olla hankkimatta mainittua tavaraa vuokra-ajan päätyttyä.
- 38 Kuten vuokrasopimuksia koskevasta kansainvälisestä tilinpäätösstandardista IAS 17, joka on toistettu tiettyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien hyväksymisestä Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 1606/2002 mukaisesti 3.11.2008 annetussa komission asetuksessa (EY) N:o 1126/2008 (EUVL L 320, s. 1), kuitenkin ilmenee, vuokrasopimus on erotettava rahoitusleasingsopimuksesta, sillä viimeksi mainitulle on luonteenomaista se, että valtaosa oikeudelliselle omistukselle ominaisista riskeistä ja hyödyistä siirtyy vuokralleottajalle. Se, että omistusoikeuden siirtymisestä sopimuskauden päätyttyä on sovittu tai että leasingmaksujen nykyarvo on käytännössä sama kuin tavaran myyntiarvo, ovat yksin tai yhdessä kriteereitä, joiden perusteella voidaan ratkaista, voidaanko sopimus luokitella rahoitusleasingsopimukseksi.
- 39 Kuten oikeuskäytännössä on aikaisemmin täsmennetty, tavaroiden luovutuksen käsitteellä ei tarkoiteta omistusoikeuden siirtoa sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädettyissä muodoissa, vaan siihen sisältyvät kaikki yhden osapuolen toteuttamat aineellisen omaisuuden siirtotoimenpiteet, joilla toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin tämä olisi omaisuuden omistaja (ks. asia C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, tuomio 8.2.1990, Kok., s. I-285, Kok. Ep. X, s. 311, 7 kohta ja asia C-185/01, *Auto Lease Holland*, tuomio 6.2.2003, Kok., s. I-1317, 32 kohta).
- 40 Niinpä siinä tilanteessa, että ajoneuvon leasingsopimuksessa määrätään joko mainitun ajoneuvon omistusoikeuden siirtymisestä vuokralleottajalle sopimuskauden päätyttyä tai mainitun ajoneuvon omistusoikeuden keskeisten osatekijöiden kuulumisesta vuokralleottajalle, mikä tarkoittaa muun muassa, että tälle siirretään valtaosa ajoneuvon oikeudelliselle omistukselle ominaisista riskeistä ja hyödyistä ja että leasingmaksujen nykyarvo on käytännössä sama kuin tavaran myyntiarvo, liiketoimi on rinnastettava investointitavaran hankintaan.
- 41 Kansallisen tuomioistuimen on käsiteltävän asian olosuhteiden valossa ratkaistava, täyttyvätkö tämän tuomion edellisessä kohdassa luetellut edellytykset.

Vähennysoikeuden edellytykset

- 42 Arvonnlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdasta ilmenee, että verovelvollisella on oikeus vähentää tavaroiden tai palvelujen hankintoihin sisältyvä arvonnlisävero siltä osin kuin niitä käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin.

- 43 Tästä on korostettava, että mainitulla direktiivillä käyttöön otetulla vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä pyritään takaamaan täydellinen neutraalisuus kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. mm. asia C-515/07, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, tuomio 12.2.2009, Kok., s. I-839, 27 kohta).
- 44 Silloin, kun verovelvollinen käyttää hankkimiaan tavaroita tai palveluja sellaisessa toiminnassa, joka on vapautettu verosta tai joka ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, veroa ei suoriteta myynneistä eikä ostoihin sisältyvää veroa voida vähentää (ks. asia C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, tuomio 30.3.2006, Kok., s. I-3039, 24 kohta ja em. asia Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, tuomion 28 kohta).
- 45 Tavarain tai palvelun käyttämisestä yrityksen liiketoimintaan koskeva kriteeri vaihtelee sen mukaan, onko kyse palvelun vai investointitavarain hankinnasta.
- 46 Liiketoimesta, jossa hankitaan ajoneuvon vuokrauksen kaltainen palvelu, on todettava, että tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä on periaatteessa oltava suora ja välitön yhteys, jotta verovelvollisella olisi oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero ja jotta olisi mahdollista määrittää vähennysoikeuden laajuus (asia C-29/08, SKF, tuomio 29.10.2009, Kok., s. I-10413, 57 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 47 Verovelvolliselle myönnetään vähennysoikeus myös, vaikka tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä ei ole suoraa ja välitöntä yhteyttä, kun kyseessä olevien palvelujen kustannukset ovat osa verovelvollisen yleiskuluja ja sellaisinaan osia, joista verovelvollisen tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hinta muodostuu. Tällaisilla kustannuksilla nimittäin on suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko liiketoimintaan (em. asia SKF, tuomion 58 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 48 Tämän tuomion 46 ja 47 kohdassa mainituissa tapauksissa suoran ja välittömän yhteyden olemassaolo edellyttää, että aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankittujen suoritteiden kustannukset sisältyvät ensimmäisessä tapauksessa tiettyjen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien hintaan tai toisessa tapauksessa verovelvollisen liiketoimintansa yhteydessä tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hintaan (em. asia SKF, tuomion 60 kohta).
- 49 Vaikka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava, onko pääasiassa kyseessä olevan ajoneuvon vuokrauksen ja Eon Asetin liiketoiminnan välillä suora ja välitön yhteys, unionin tuomioistuimen on annettava ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle unionin oikeutta koskevat hyödylliset tiedot.
- 50 Eon Aset on väittänyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa, että pääasiassa kyseessä olevia vuokrasopimuksella tai leasingsopimuksella vuokrattuja ajoneuvoja on käytetty sen johtajan kuljettamiseen hänen asuinpaikkansa ja työpaikkansa välillä.
- 51 Oikeuskäytännössä on aikaisemmin todettu, että vaikka siirtyminen asunnolta työpaikalle onkin työssäolon ja siten työskentelyn välttämätön edellytys, yksinomaan tämän seikan perusteella ei ole katsottava, ettei työntekijän kuljettaminen hänen asuntonsa ja työpaikkansa välillä palvelisi hänen yksityisiä tarpeitaan arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla. Olisi nimittäin tämän säännöksen tarkoituksen vastaista, jos yksinomaan tällainen välillinen yhteys riittäisi estämään työmatkakuljetuksen rinnastamisen vastikkeelliseen palveluun (ks. vastaavasti asia C-258/95, Fillibeck, tuomio 16.10.1997, Kok., s. I-5577, 27 kohta).

- 52 Sitä vastoin erityisissä olosuhteissa yrityksen tarpeet saattavat edellyttää, että työnantaja huolehtii itse työntekijöiden kuljettamisesta näiden asuntojen ja työpaikkojen välillä, jolloin työnantaja järjestää kuljetuksen tarkoituksiin, jotka eivät ole yritykselle kuulumattomia (ks. vastaavasti em. asia Fillibeck, tuomion 29 ja 30 kohta).
- 53 Liiketoimeen, jossa hankitaan osittain liiketoimintaan osittain yksityisiin tarkoituksiin tarkoitettu investointitavara, rinnastettavissa olevasta ajoneuvon vuokraamisesta leasingsopimuksella voidaan todeta, että verovelvollisella on valinnanvapaus. Verovelvollinen voi arvonlisäveron kannalta joko lukea tavarankokonaisuudessaan liikeomaisuuteensa tai pitää sen kokonaisuudessaan osana yksityisomaisuuttaan ja sulkea sen näin ollen kokonaan arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle taikka lukea sen liikeomaisuuteensa ainoastaan siltä osin kuin sitä käytetään liiketoimintaan (ks. vastaavasti asia C-291/92, Armbrecht, tuomio 4.10.1995, Kok., s. I-2775, 20 kohta ja asia C-434/03, Charles ja Charles-Tijmens, tuomio 14.7.2005, Kok., s. I-7037, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 54 Jos verovelvollinen päättää käsitellä yrityksen liikeomaisuutena investointitavaroita, joita käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, näiden tavaroiden hankintahintaan sisältyvä arvonlisävero on lähtökohtaisesti täysin ja välittömästi vähennettävissä. Jos näin ollen yrityksen liikeomaisuuteen kuuluva tavara on oikeuttanut hankintahintaan sisältyvän arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen, sen käyttö verovelvollisen omaan tai sen henkilöstön yksityisiin tarkoituksiin taikka yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin rinnastetaan arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan 1 kohdan nojalla vastikkeelliseen palvelun suoritukseen (ks. vastaavasti em. asia Charles ja Charles-Tijmens, tuomion 24 ja 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja em. asia Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, tuomion 37 kohta).
- 55 Jos verovelvollinen päättää pitää investointitavaran kokonaisuudessaan yksityisomaisuutensa osana, vaikka hän käyttääkin sitä sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, oston yhteydessä maksettavaa tai maksettua arvonlisäveroa ei voida milloin osin vähentää (asia C-415/98, Bakcsi, tuomio 8.3.2001, Kok., s. I-1831, 27 kohta). Tällöin tavarankäytöstä yrityksen tarpeisiin ei kanneta arvonlisäveroa (ks. vastaavasti em. asia Bakcsi, tuomion 31 kohta).
- 56 Jos taas verovelvollinen päättää lukea tavarankäytön yrityksen liikeomaisuuteen vain sen todellista liiketoimintakäyttöä vastaavasti, liikeomaisuuden ulkopuolelle jätetty osa tavarasta ei kuulu yrityksen tavaroihin eikä näin ollen kuulu arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalaan (ks. vastaavasti em. asia Armbrecht, tuomion 28 kohta).
- 57 On myös täsmennettävä, että arvonlisäverojärjestelmän ja siten myös vähennysjärjestelmän soveltamisen kannalta on ratkaisevaa, että verovelvollinen hankkii tavarankäytön tässä ominaisuudessaan. Tavarankäytön tosiasiallisen tai suunnitellun käytön perusteella ratkaistaan ainoastaan sen alkuperäisen vähennyksen laajuus, johon verovelvollinen on oikeutettu (ks. vastaavasti asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991, Kok., s. I-3795, Kok. Ep. XI, s. I-311, 15 kohta).
- 58 Se, onko verovelvollinen hankkinut tavarankäytön verovelvollisen ominaisuudessa eli käyttääkseen niitä arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa tarkoitettua liiketoiminnassaan, on tosiseikkoja koskeva kysymys, jota arvioitaessa on otettava huomioon kaikki kyseisessä asiassa merkitykselliset seikat, kuten kyseessä olevien tavaroiden luonne sekä aika, joka on kulunut tavaroiden hankkimisesta siihen, kun verovelvollinen on ottanut ne käyttöön liiketoiminnan harjoittamisessa (ks. vastaavasti em. asia Bakcsi, tuomion 29 kohta).
- 59 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava tarvittaessa, onko leasingsopimuksella vuokrattu ajoneuvo luettu yrityksen liikeomaisuuteen, ja määritettävä yritykselle siinä tapauksessa, että tavara on luettu sen liikeomaisuuteen vain osittain, kuuluvan vähennysoikeuden laajuus.

Vähennysoikeuden syntyminen

- 60 Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan mukaan vähennysoikeus syntyy, kun verosaatava syntyy.
- 61 Tämä säännös on luettava yhdessä saman direktiivin 63 artiklan kanssa, jonka mukaan verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy silloin, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.
- 62 Mainitun direktiivin 64 artiklan perusteella on niin, että jos ajoneuvon vuokraukselle ovat luonteenomaisia palvelujen suoritukset, joihin liittyy peräkkäisiä maksuja, vähennysoikeus syntyy sen ajanjakson päätyttyä, jota kukin maksu koskee, ja on otettava huomioon vuokratun ajoneuvon ja verovelvollisen liiketoiminnan välisen suoran ja välittömän yhteyden olemassaolo.
- 63 Jos kyse on investointitavarasta, verovelvollisella, joka lukee sen kokonaisuudessaan yrityksensä liikeomaisuuteen, on oikeus vähentää arvonlisävero välittömästi (ks. vastaavasti em. asia Charles ja Charles-Tijmens, tuomion 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 64 Edellä esitetystä seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, että
- vuokrattua ajoneuvoa katsotaan käytettävän verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, jos ajoneuvon käytön ja verovelvollisen liiketoiminnan välillä on suora ja välitön yhteys, ja että vähennysoikeus syntyy sen ajanjakson päätyttyä, jota kukin maksu koskee, ja että on otettava huomioon tällaisen yhteyden olemassaolo
 - leasingsopimuksella vuokrattua ja investointitavaraksi luokiteltavaa ajoneuvoa katsotaan käytettävän verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, jos verovelvollinen hankkii tavaran tässä ominaisuudessaan ja lukee sen kokonaisuudessaan yrityksensä liikeomaisuuteen, jolloin aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettu arvonlisävero on vähennettävissä täysimääräisesti ja välittömästi ja tavaran kaikenlainen käyttö verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityisiin tarkoituksiin taikka yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin rinnastetaan vastikkeelliseen palvelujen suoritukseen.

Toinen ja kolmas kysymys

- 65 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee toisella ja kolmannella kysymyksellään pääasiallisesti sitä, onko ZDDS:n 70 §:n 1 momentin 2 kohta, siltä osin kuin siinä sallitaan vastikkeettomiin luovutuksiin tai verovelvollisen liiketoimintaan kuulumattomiin tarkoituksiin tarkoitettuja tavaroita ja palveluja koskevan vähennysoikeuden epäminen, sopusoinnussa arvonlisäverodirektiivin 168 ja 176 artiklan kanssa.
- 66 Aluksi on todettava, ettei unionin tuomioistuimella ole SEUT 267 artiklan nojalla vireille pannussa menettelyssä toimivaltaa ottaa kantaa kansallisten lakien tai asetusten säännösten tulkintaan eikä näiden säännösten yhteensopivuuteen unionin oikeuden kanssa. Se voi kuitenkin esittää kansalliselle tuomioistuimelle sellaiset unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, joiden avulla kansallinen tuomioistuin voi ratkaista käsiteltäväkseen saatetun oikeudellisen ongelman (ks. mm. asia C-124/99, Borawitz, tuomio 21.9.2000, Kok., s. I-7293, 17 kohta ja asia C-385/09, Nidera Handelscompagnie, tuomio 21.10.2010, Kok., s. I-10385, 32 kohta).
- 67 Tässä tilanteessa on katsottava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee mainituilla kysymyksillä pääasiallisesti sitä, ovatko arvonlisäverodirektiivin 168 ja 176 artikla esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään vastikkeettomiin luovutuksiin tai verovelvollisen liiketoimintaan kuulumattomiin tarkoituksiin tarkoitettuja tavaroita ja palveluja koskevan vähennysoikeuden epämisestä.

- 68 Tästä on muistutettava, että vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään, että sitä ei periaatteessa voida rajoittaa ja että sitä sovelletaan kaikkiin veroihin, jotka sisältyvät aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa veronalaisiin liiketoimiin (ks. asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995, Kok., s. I-1883, 18 kohta ja asia C-437/06, Securenta, tuomio 13.3.2008, Kok., s. I-1597, 24 kohta).
- 69 Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdasta ja tämän tuomion 43 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee, että vähennysoikeuden olemassaolo edellyttää, että verovelvollinen hankkii tässä ominaisuudessaan tavarat tai palvelun ja käyttää sitä liiketoimintansa tarkoituksiin.
- 70 Pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä suljetaan vähennysoikeus kokonaan pois, jos tavarat tai palvelut on tarkoitettu vastikkeettomiin tai verovelvollisen liiketoimintaan kuulumattomiin tarkoituksiin.
- 71 Tällaisella lainsäädännöllä suljetaan pois oikeus arvonlisäveron vähentämiseen tilanteessa, jossa välttämättömät edellytykset kyseisen oikeuden olemassaololle eivät täyty.
- 72 Niinpä ZDDS:n 70 §:n 1 momentilla ei rajoiteta oikeutta vähennykseen arvonlisäverodirektiivin 176 artiklassa tarkoitetulla tavalla.
- 73 On kuitenkin täsmennettävä, että jäsenvaltiot eivät voi evätä verovelvollisilta, jotka ovat päättäneet käsitellä yrityksen tavaroita investointitavaroita, joita käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, niillä tämän tuomion 63 kohdassa mainitun vakiintuneen oikeuskäytännön perusteella olevaa oikeutta näiden tavaroiden hankintahintaan sisältyvän arvonlisäveron täyteen ja välittömään vähennykseen (ks. vastaavasti em. asia Charles ja Charles-Tijmens, tuomion 28 kohta).
- 74 Niinpä toiseen ja kolmanteen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 168 ja 176 artiklaa on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään vastikkeettomiin luovutuksiin tai verovelvollisen liiketoimintaan kuulumattomiin tarkoituksiin tarkoitettuja tavaroita ja palveluja koskevan vähennysoikeuden epäämisestä, ellei investointitavaroiksi luokiteltuja tavaroita ole luettu yrityksen liikeomaisuuteen.

Viides ja kuudes kysymys

Tutkittavaksi ottaminen

- 75 Bulgarian hallitus ja komissio esittävät, ettei viidenteen ja kuudenteen kysymykseen vastaaminen ole tarpeellista, koska ne koskevat oletettua tilannetta, jolla ei ole yhteyttä pääasiaan.
- 76 Tältä osin on todettava, että SEUT 267 artiklassa tarkoitetussa menettelyssä, joka perustuu kansallisten tuomioistuimien ja unionin tuomioistuimen tehtävien selkeään jakoon, oikeusriidan tosiseikaston arvioiminen kuuluu yksinomaan kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan. Samoin yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on kunkin asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen unionin tuomioistuimelle esittämällä kysymyksillä merkitystä asian kannalta. Kun esitetyt kysymykset koskevat unionin oikeuden tulkintaa, unionin tuomioistuimen on tämän vuoksi lähtökohtaisesti ratkaistava ne (ks. mm. asia C-415/93, Bosman, tuomio 15.12.1995, Kok., s. I-4921, 59 kohta ja asia C-450/06, Varec, tuomio 14.2.2008, Kok., s. I-581, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 77 Oikeuskäytännössä on kuitenkin myös todettu, että oman toimivaltaisuuksensa arvioimiseksi unionin tuomioistuimen on poikkeustapauksissa tutkittava ne olosuhteet, joiden vallitessa kansallinen tuomioistuin on esittänyt ennakkoratkaisukysymyksen. Kansallisen tuomioistuimen esittämään ennakkoratkaisukysymyksen vastaamisesta kieltäytyminen on mahdollista vain, jos on ilmeistä, ettei pyydettyä unionin oikeuden tulkittamisella ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos ongelma on luonteeltaan hypoteettinen tai jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (ks. mm. em. asia Bosman, tuomion 61 kohta ja em. asia Varec, tuomion 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 78 Tämä on tilanne nyt käsiteltävässä asiassa. Ennakkoratkaisupyyntöä ei ilmene, että hankittuja tavaroita olisi käytetty muussa kuin liiketoiminnassa ennen niiden liittämistä liiketoimintaan tai ettei niitä olisi koskaan käytetty. Niinpä näissä kysymyksissä tarkoitetulla oletetulla tilanteella ei ole mitään yhteyttä pääasian kohteeseen.
- 79 Näin ollen viides ja kuudes kysymys on jätettävä tutkimatta.

Oikeudenkäyntikulut

- 80 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 168 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, että**
 - **vuokrattua ajoneuvoa katsotaan käytettävän verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, jos ajoneuvon käytön ja verovelvollisen liiketoiminnan välillä on suora ja välitön yhteys, ja että vähennysoikeus syntyy sen ajanjakson päätyttyä, jota kukin maksu koskee, ja että on otettava huomioon tällaisen yhteyden olemassaolo**
 - **leasingsopimuksella vuokrattua ja investointitavaraksi luokiteltavaa ajoneuvoa katsotaan käytettävän verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, jos verovelvollinen hankkii tavarán tässä ominaisuudessaan ja lukee sen kokonaisuudessaan yrityksensä liikeomaisuuteen, jolloin aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettu arvonlisävero on vähennettävissä täysimääräisesti ja välittömästi ja tavarán kaikenlainen käyttö verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityisiin tarkoituksiin taikka yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin rinnastetaan vastikkeelliseen palvelun suoritukseen.**
- 2) **Direktiivin 2006/112 168 ja 176 artikla eivät ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään vastikkeettomiin luovutuksiin tai verovelvollisen liiketoimintaan kuulumattomiin tarkoituksiin tarkoitettuja tavaroita ja palveluja koskevan vähennysoikeuden epäamisestä, ellei investointitavaroiksi luokiteltuja tavaroita ole luettu yrityksen liikeomaisuuteen.**

Allekirjoitukset