

Asia C-405/19**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

24.5.2019

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Hof van Cassatie (Belgia)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

26.4.2019

Valittaja:

Vos Aannemingen BVBA

Vastapuoli:

Belgian valtio

Pääasian menettelyn kohde

Kassaatiovalitus koskee Vos Aannemingen BVBA:n (valittaja) ja verohallinnon (vastapuoli) välistä riitaa mainonta- ja hallintokuluista sekä kiinteistönvälittäjien palkkioista kannetun arvonlisäveron vähennyskelpoisuudesta. Kassaatiovalituksen kohteena on hof van beroep Gentin (Gentin ylioikeus) tuomio, jossa hyväksyttiin vastapuolen valitus ja valittajan alkuperäinen vaatimus katsottiin perusteluksi vain osittain, nimittäin ainoastaan valittajalle määrätyn hallinnollisen seuraamusmaksun takaisinmaksun osalta. Ensimmäisessä oikeusasteessa valittajalle oli lisäksi määrätty maksettavaksi takaisin sen suorittama 92 313,99 euron arvonlisäveromäärä korkoineen.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta

SEUT 267 artiklan nojalla tehtävä ennakkoratkaisupyyntö, joka koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin (77/388/ETY) 17 artiklan tulkintaa

Ennakkoratkaisukysymykset

”1. Onko direktiivin N:o 77/388/ETY 17 artiklaa tulkittava siten, että jos kustannus koituu myös kolmannen osapuolen hyväksi – kuten rakennuttajan maksaessa asuntojen myynnin yhteydessä mainontakuluja, hallintokuluja ja kiinteistönvälittäjän palkkioita, jotka koituvat myös maapohjan omistajien hyväksi – tämä ei ole esteenä sille, että kyseisiin kuluihin sisältyvä arvonlisävero voidaan vähentää kokonaisuudessaan, jos todetaan, että kyseisen kustannuksen ja verovelvollisen taloudellisen toiminnan välillä on suora ja välitön yhteys ja että kolmannelle osapuolelle koituva hyöty on verovelvollisen yrityksen tarpeisiin nähden toissijainen?

2. Päteekö tämä periaate myös, jos kyse ei ole yleiskuluista vaan kuluista, joiden voidaan osoittaa liittyvän tiettyihin myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettaviin arvonlisäverollisiin tai arvonlisäverottomiin liiketoimiin, kuten esillä olevassa tapauksessa yhtäältä asuntojen ja toisaalta maapohjan myyntiin?

3. Onko sillä seikalla, että verovelvollisella on mahdollisuus tai oikeus laskuttaa kyseinen kustannus osittain kolmannelta osapuolelta, jonka hyväksi se koituu, mutta että verovelvollinen ei näin tee, vaikutusta kyseisiin kuluihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyskelpoisuuteen?

Viittaukset unionin oikeussääntöihin

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin (77/388/ETY) (jäljempänä kuudes direktiivi (77/388/ETY)) 17 artikla

Viittaukset kansallisiin oikeussääntöihin

Perustuslain (Grondwet) 149 §

Siviililain (Burgerlijk Wetboek) 1319, 1320 ja 1322 §

Oikeudenkäyntimenettelystä annetun lain (Gerechtig Wetboek) 19 §:n 1 ja 2 momentti, 1068 §:n 1 momentti ja 1138 §:n 3 kohta

Arvonlisäverolain täytäntöön panemiseksi 3.7.1969 annetun lain (wet tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, jäljempänä arvonlisäverolaki) 45 §:n 1 momentti

Arvonlisäverotukseen sovellettavasta vähennysjärjestelmästä 10.12.1969 annetun kuninkaan päätöksen N:o 3 (Koninklijk Besluit nr. 3 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde) 1 §:n 2 momentti, sellaisena kuin se oli voimassa ennen kuin sitä muutettiin 24.1.2015 annetulla kuninkaan päätöksellä.

Tiivistelmä pääasian tosiseikoista ja menettelystä

- 1 Valittaja harjoittaa ainoana taloudellisena toimintanaan asuinkerrostalojen rakentamista ja myyntiä. Se rakentaa asuntoja kolmansien omistamalle maalle ja tarjoaa asunnot sen jälkeen myyntiin, missä yhteydessä sille aiheutuu mainonta- ja hallintokuluja ja se maksaa palkkioita kiinteistönvälittäjille. Asuntojen kauppakirjoissa valittaja ilmoitetaan rakennuksen myyjäksi ja maapohjan omistaja maapohjan myyjäksi.
- 2 Valittaja on vähentänyt mainonta- ja hallintokuluihin sekä kiinteistönvälittäjien palkkioihin sisältyvän arvonlisäveron kokonaisuudessaan.
- 3 Verohallinto katsoi ajanjaksoa 1.1.1999–30.9.2001 koskeneen tarkastuksen johdosta, että arvonlisävero on vähennettävissä vain rakennusten myynnin osalta mutta ei maapohjan myynnin osalta. Verohallinnon mukaan vähennysoikeus koskee vain prosenttimäärää, joka vastaa murto-osuutta, jossa osoittajana on rakennuksen hinta ja nimittäjänä rakennuksen ja maapohjan hintojen summa.
- 4 Verohallinto antoi maksuunpanopäätöksen, minkä jälkeen valittaja maksoi oikeusperustaa koskevin varauksin 92 313,99 euron arvonlisäveromäärän korkoineen ja seuraamuksineen.
- 5 Sen jälkeen valittaja ilmoitti vastustavansa maksuunpanopäätöstä ja vaati maksamiensa määrien palauttamista.

Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderenin (Itä-Flanderin ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin) Gentin osasto hyväksyi 21.3.2016 tekemällään päätöksellä valittajan vaatimuksen. Rechtbank katsoi olennaisesti, että rakennuksen ja maapohjan myynti ovat samaa luovutusta, joten valittajan maksamien mainos- ja kiinteistönvälittäjäkulujen voidaan kokonaisuudessaan katsoa olevan osa valittajan ainoan taloudellisen toiminnan yleisiä kuluja. Rechtbank katsoi lisäksi, että sitä seikkaa, että maapohjan omistaja voisi saada hyötyä mainontakuluista ja palkkioista, on pidettävä toissijaisena valittajan tarpeisiin nähden.

- 6 Verohallinto valitti tästä tuomiosta hof van beroep Gentiin. Valitus hyväksyttiin 28.11.2017 annetussa tuomiossa ja valittajan alkuperäinen vaatimus katsottiin perusteluksi vain osittain, nimittäin ainoastaan valittajalle määrätyn hallinnollisen seuraamuksen takaisinmaksun osalta.

Pääasian asianosaisten keskeiset perustelut

- 7 Valittajan mukaan mainonta- ja hallintokuluilla sekä palkkioilla on suora ja välitön yhteys valittajan taloudelliseen toimintaan, joten maksetun arvonlisäveron täysimääräinen vähentäminen on perusteltua.

Valittajan mukaan ylioikeus ei siten voinut laillisesti evätä oikeutta näistä kuluista maksetun arvonlisäveron täysimääräiseen vähentämiseen sillä perusteella, että ei voida hyväksyä valittajan väitettä, jonka mukaan arvonlisäveron vähentämiseksi riittää, että kuluilla on suora ja välitön yhteys valittajan arvonlisäverollisiin liiketoimiin, että valittaja on tässä yhteydessä jättänyt huomiota, että on oikeudellisesti mahdollista myydä maapohja ja rakennus erillään toisistaan ja että siltä osin kuin rakennusten myynnin ja maapohjan myynnin välillä mahdollisesti on tietty yhteys, se ei ole tarkoitettu suora ja välitön yhteys.

- 8 Lisäksi valittaja väittää, että kun liiketoimi toteutetaan tosiasiallisesti aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa verovelvollisen tiettyjä tai kaikkia myöhempiä verollisia toimintoja varten, verovelvollinen voi vähentää maksamansa veron täysimääräisesti, vaikka kyseinen liiketoimi koituu kolmannen osapuolen hyväksi ja kyseisen kolmannen osapuolen on tavallisesti maksettava osa kustannuksista, edellyttäen että kolmannen osapuolen omakohtainen hyöty on verovelvollisen yrityksen tarpeisiin nähden toissijainen.

Valittajan mukaan ylioikeus ei ottanut kantaa sen perusteeseen, jonka mukaan maapohjan omistajille koitua hyöty on valittajan yrityksen tarpeisiin nähden toissijainen, eikä ylioikeus siten ole voinut perustella päätöstään lainmukaisesti pelkästään katsomalla, että valittaja saattoi laskuttaa osan kuluista maapohjan omistajilta ja että kyse oli kuluista, jotka näiden tuli tavallisesti maksaa.

- 9 Lopuksi valittaja väittää, että verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessa silloin, kun se hankkii palvelun ja käyttää kyseistä palvelua taloudelliseen toimintaansa liittyviä erityisiä liiketoimia varten, voi vähentää kyseiseen palveluun sisältyvän tai siitä maksetun arvonlisäveron, vaikka kyse ei ole yleisistä vaan erityisistä kuluista.

Valittajan mukaan ylioikeus ei siten voinut perustellusti evätä edellä mainituista kustannuksista maksetun veron täysimääräistä vähentämistä sillä perusteella, että kyse on erityisten rakennusten ja maapohjien myyntiin liittyvistä kuluista.

Tiivistelmä ennakkoratkaisupyyntöön perusteista

- 10 Arvonlisäverolain 45 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan, jolla pantiin täytäntöön kuudennen direktiivin (77/388/ETY) 17 artiklan 2 kohta, jokaisella verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen, hänelle luovutetuista tavaroista tai palveluista kannettu vero, siinä määrin kuin hän käyttää kyseisiä tavaroita ja palveluja arvonlisäverollisiin liiketoimiin.
- 11 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan 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 aikaisemmassa vaiheessa maksettu

arvonlisävero ja jotta olisi mahdollista määrittää vähennysoikeuden laajuus. Aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankituista tavaroista tai palveluista maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus edellyttää, että näiden tavaroiden tai palveluiden hankintakulut kuuluvat niihin osiin, joista myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suoritettujen verollisten ja vähennykseen oikeuttavien liiketoimien hinta muodostuu (ks. mm. tuomio 29.10.2009, SKF, C-29/08, 57 kohta).

Verovelvolliselle myönnetään kuitenkin 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 tuotteiden tai palvelujen hinta muodostuu. Tällaisilla kustannuksilla nimittäin on suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan (ks. mm. tuomio 29.10.2009, SKF, C-29/08, 58 kohta).

- 12 Unionin tuomioistuin katsoi 18.7.2013 antamassaan tuomiossa AES-3C (C-124/12) 16.10.1996 annettuun tuomioon Fillibeck (C-258/95) viitaten, että kuudetta direktiiviä (77/388/ETY) on tulkittava siten, että se, että työnantaja huolehtii vastikkeetta yritykselle kuuluvalla ajoneuvolla työntekijöiden kuljettamisesta näiden asuntojen ja työpaikan välillä, tyydyttää pääasiallisesti työntekijöiden yksityisiä tarpeita ja palvelee siten yritykselle kuulumattomia tarkoituksia, joten näihin kuljetuspalveluihin sisältyvää arvonlisäveroa ei lähtökohtaisesti voi vähentää. Kuitenkin silloin, kun yrityksen tarpeet edellyttävät tietyissä erityisissä olosuhteissa, kuten silloin, kun muita sopivia kulkuvälineitä ei ole mahdollista käyttää ja kun työpaikan sijainti vaihtelee, että työnantaja huolehtii työntekijöiden kuljettamisesta, tätä palvelua ei voida katsoa suoritetun yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin ja kuljetuspalveluihin sisältyvän arvonlisäveron saa vähentää (tuomion 29 kohta). Lisäksi unionin tuomioistuin muistutti, että sitä, että henkilöstö voi hyötyä työnantajan tarjoamasta mutta yrityksen intressissä toteutetusta palvelujen suorituksesta, on pidettävä yrityksen tarpeisiin nähden toissijaisena (33 kohta).
- 13 Unionin tuomioistuin totesi 14.9.2017 antamassaan tuomiossa Iberdrola (C-132/16), että yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 168 artiklan a alakohtaa, joka vastaa kuudennen direktiivin (77/388/ETY) 17 artiklan 2 kohdan a alakohtaa, on tulkittava siten, että verovelvollisella on oikeus vähentää aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettu, kolmannen henkilön omistaman kiinteistön rakentamisesta tai kunnostamisesta koostuvaan palvelujen suoritukseen liittyvä arvonlisävero, jos tämä kolmas henkilö saa kyseisten palvelujen lopputuloksen hyväkseen vastikkeetta ja jos palveluja käyttävät sekä kyseinen verovelvollinen että kyseinen kolmas henkilö liiketoiminnoissaan, jos mainitut palvelut eivät ylitä sitä, mikä on tarpeen sen mahdollistamiseksi, että mainittu verovelvollinen suorittaa myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisia liiketoimia, ja jos palvelujen kustannukset sisältyvät kyseisten liiketoimien hintaan.

- 14 Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen mukaan nämä tuomiot koskevat tosin samoin tilanteita, joissa kolmas osapuoli saa hyötyä verovelvollisen aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suorittamasta palvelusta, mutta niiden avulla ei ole mahdollista määrittää varmuudella, onko valittajan oikeudellinen käsitys oikea ja onko pääasian kaltaisessa tilanteessa mahdollista vähentää asunnon myynnin yhteydessä maksettuihin mainonta- ja hallintokuluihin sekä välittäjän palkkioihin sisältyvä arvonlisävero täysimääräisesti, vaikka nämä kustannukset koituvat myös maapohjan omistajien hyväksi ja ne voitiin osittain laskuttaa niiltä, sillä edellytyksellä, että todetaan, että jälkimmäisten hyöty on valittajan yrityksen tarpeisiin nähden toissijainen.
- 15 Kansallinen tuomioistuin katsoo näin ollen välttämättömäksi esittää unionin tuomioistuimelle edellä kuvatut ennakkoratkaisukysymykset.

TYÖASIAKIRJA