UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

12 päivänä syyskuuta 2013 *

Arvonlisävero — Kuudes direktiivi 77/388/ETY — 17 ja 19 artikla — Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen — Tavarat ja palvelut, joita verovelvollinen käyttää sekä verollisiin liiketoimiin että verosta vapautettuihin liiketoimiin — Suhdeluvun mukainen vähennys — Suhdeluvun laskeminen — Toisissa jäsenvaltioissa tai kolmansissa maissa sijaitsevien sivuliikkeiden liikevaihtoa ei voida ottaa huomioon

Asiassa C-388/11,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Conseil d'État (Ranska) on esittänyt 11.7.2011 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 22.7.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Le Crédit Lyonnais

vastaan

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Tizzano sekä tuomarit A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (esittelevä tuomari) ja M. Berger,

julkisasiamies: P. Cruz Villalón,

kirjaaja: hallintovirkamies V. Tourrès,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 27.9.2012 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Le Crédit Lyonnais, edustajinaan avocat C. Aldebert, avocat E. Ashworth ja avocat C. Reinbold,

— Ranskan hallitus, asiamiehinään G. de Bergues ja J.-S. Pilczer,

— Kyproksen hallitus, asiamiehenään E. Symeonidou,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään L. Seeboruth ja A. Robinson, avustajanaan barrister R. Hill,

— Euroopan komissio, asiamiehinään C. Soulay ja L. Lozano Palacios,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

kuultuaan julkisasiamiehen 28.2.2013 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 17 artiklan 2, 3 ja 5 kohdan sekä 19 artiklan 1 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Le Crédit Lyonnais -niminen luottolaitos (jäljempänä LCL), jonka kotipaikka on Ranskassa, ja Ranskan valtio ja jossa on kyse LCL:ään sovellettavan arvonlisäverovähennyksen suhdeluvun laskemisesta ajanjaksolta 1.1.1988–31.12.1990.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin säännöstö

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

_ _”

4 Saman direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. ’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Taloudellisena toimintana on pidettävä myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

5 Kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorittajan kotipaikkaa tai pysyvää asuinpaikkaa.”

6 Direktiivin 13 artiklan B kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

– –

d) seuraavat liiketoimet:

1. luottojen myöntäminen ja välitys sekä luotonantajan harjoittama luoton hallinta;

2. luottotakuun[, takauksen] tai muun vakuuden välitys ja [antaminen] sekä luotonantajan harjoittama [vakuuksien hallinnointi];

3. liiketoimet, mukaan lukien välitys, jotka koskevat [varojen talletusta], käyttötilejä, maksuja, tilisiirtoja, saamisia, shekkejä ja muita [siirtokelpoisia arvopapereita], lukuun ottamatta saamisten perimistä;

4. liiketoimet, mukaan lukien välitys, jotka koskevat valuuttaa sekä laillisina maksuvälineinä käytettäviä seteleitä ja kolikoita, lukuun ottamatta keräilyseteleitä ja -kolikoita: keräilyrahoina pidetään kulta-, hopea- ja muita metallikolikoita ja seteleitä, joita ei tavallisesti käytetä laillisina maksuvälineinä, sekä numismaattisesti arvokkaita kolikoita;

5. liiketoimet, mukaan lukien välitys mutta lukuun ottamatta hallin[nointia] ja tallessapitoa, jotka koskevat osakkeita, yhtiö- ja yhteenliittymäosuuksia, obligaatioita ja muita arvopapereita, ei kuitenkaan:

— tavaroiden hallintaan oikeuttavia asiakirjoja,

— 5 artiklan 3 kohdassa tarkoitettuja oikeuksia ja arvopapereita;

6. jäsenvaltioiden määrittelemien erityisten sijoitusrahastojen hallin[nointi];

– –”

7 Kuudennen direktiivin 17 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

2. Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen:

a) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen;

b) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu maahantuoduista tavaroista;

c) arvonlisävero, joka on maksettava 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan ja 6 artiklan 3 kohdan mukaisesti.

3. Jäsenvaltioiden on myös myönnettävä jokaiselle verovelvolliselle 2 kohdassa tarkoitettu arvonlisäveron vähennys tai palautus, jos tavarat tai palvelut käytetään seuraaviin tarkoituksiin:

a) sellaisiin verovelvollisen 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuun taloudelliseen toimintaan liittyviin liiketoimiin, jotka suoritetaan ulkomailla ja jotka olisivat oikeuttaneet vähennykseen, jos ne olisi suoritettu maan alueella;

b) verovelvollisen 14 artiklan 1 kohdan i alakohdan, 15 artiklan, 16 artiklan 1 kohdan B, C, ja D alakohdan ja 16 artiklan 2 kohdan mukaisesti vapautettuihin liiketoimiin;

c) verovelvollisen 13 artiklan B kohdan a alakohdan ja d alakohdan 1–5 alakohdan mukaisesti vapautettuihin liiketoimiin, jos vastaanottaja on sijoittautunut yhteisön ulkopuolelle tai jos nämä liiketoimet välittömästi liittyvät yhteisön ulkopuolelle vietäviksi tarkoitettuihin tavaroihin.

– –

5. Sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, joita verovelvollinen käyttää sekä 2 ja 3 kohdan mukaan vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta.

Tämä suhdeluku on laskettava 19 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin:

a) oikeuttaa verovelvollisen laskemaan toimintansa jokaiselle toimialalle erillisen suhdeluvun, jos jokaisesta toimialasta pidetään erillistä kirjanpitoa;

b) velvoittaa verovelvollisen laskemaan toimintansa jokaiselle toimialalle erillisen suhdeluvun ja pitämään jokaisesta toimialasta erillistä kirjanpitoa;

c) oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään vähennyksen tavaroiden ja palvelujen täyden tai osittaisen käytön perusteella;

d) oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetun säännön mukaisesti vähennyksen jokaisen sellaisen tavaran tai palvelun osalta, joka käytetään siinä tarkoitettuun liiketoimeen;

e) määrätä, että merkityksetöntä arvonlisäveroa, jota verovelvollinen ei voi vähentää, ei oteta huomioon.

– –”

8 Kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Edellä 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu vähennyksen suhdeluku muodostuu murtoluvusta, jonka

— osoittaja on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu 17 artiklan 2 ja 3 kohdan mukaisesti arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavista liiketoimista,

— nimittäjä on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu osoittajaan sisällytetyistä liiketoimista sekä liiketoimista, jotka eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Jäsenvaltiot voivat lisäksi sisällyttää nimittäjään muut kuin 11 artiklan [A] kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitetut tukipalkkiot.

Suhdeluku on laskettava vuosiperusteella ja ilmaistava enintään seuraavaan suurempaan kokonaislukuun pyöristettynä prosenttilukuna.

2. Edellä 1 kohdan säännöksistä poiketen vähennyksen suhdelukua laskettaessa on jätettävä ottamatta huomioon liikevaihdon määrä, joka muodostuu investointitavaroiden luovutuksista, jos verovelvollinen käyttää nämä tavarat yrityksessään. Samoin on jätettävä ottamatta huomioon liitännäisistä kiinteistö- ja rahoitusliiketoimista sekä liitännäisistä 13 artiklan B kohdan d alakohdassa tarkoitetuista liiketoimista muodostuva liikevaihdon määrä. Jos jäsenvaltiot käyttävät hyväkseen 20 artiklan 5 kohdan mukaista mahdollisuutta olla vaatimatta oikaisua investointitavaroiden osalta, ne voivat sisällyttää näiden tavaroiden luovutuksesta saadun tuoton vähennyksen suhdeluvun laskelmaan.”

Ranskan säännöstö

9 Yleisen verokoodeksin (code général des impôts, jäljempänä CGI) 271 §:ssä, sellaisena kuin se oli pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikana, säädettiin seuraavaa:

”4. Seuraavat liiketoimet oikeuttavat vähennykseen samoin edellytyksin kuin arvonlisäveron alaisina:

– –

b) 261 C §:n 1 momentin a–e kohdan säännösten nojalla verosta vapautetut pankki- ja rahoituspalvelut silloin, kun niiden vastaanottajien kotipaikka on Euroopan talousyhteisön ulkopuolella tai niiden vastaanottajat ovat sijoittautuneet Euroopan talousyhteisön ulkopuolelle tai kun ne liittyvät tavaroiden vientiin muihin maihin kuin yhteisön jäsenvaltioihin.”

10 CGI:n liitteessä II olevassa 212 §:ssä säädettiin seuraavaa:

”Verovelvollisilla, jotka eivät toteuta pelkästään vähennykseen oikeuttavia liiketoimia, on oikeus vähentää käyttöomaisuutta olevista tavaroista maksamastaan arvonlisäverosta sellainen osuus, joka saadaan kertomalla veron määrä suhdeluvulla, joka kuvastaa vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin liittyvien tulojen vuotuisen määrän ja kaikkiin liiketoimiin liittyvien tulojen vuotuisen määrän välistä suhdetta – –.”

11 CGI:n 213 §:ssä säädettiin seuraavaa:

”Jos verovelvollisella on toimialoja, joihin ei sovelleta samanlaisia arvonlisäverosäännöksiä, vähennysoikeuden soveltamiseksi näille toimialoille on pidettävä erillisiä tilejä.

Kukin kiinteistö, kiinteistöjen muodostama kokonaisuus tai kiinteistön osa, joka koostuu sosiaalisin perustein vuokrattavista asunnoista, joiden luovutusta verotetaan [CGI:n] 257 §:n 7 momentin 1 kohdan c alakohdan viimeisen alakohdan mukaisesti, muodostaa toimialan.

Eri toimialojen yhteisten tavaroiden perusteella vähennyskelpoisen veron määrä määritetään soveltamalla 212 §:ssä säädettyä suhdelukua.”

12 CGI:n liitteessä II olevassa 219 §:ssä säädettiin seuraavaa:

”Verovelvollisilla, jotka eivät toteuta pelkästään vähennykseen oikeuttavia liiketoimia, on oikeus vähentää näitä tavaroita ja palveluja rasittava arvonlisävero seuraavin rajoituksin:

a. Silloin, kun näitä tavaroita ja palveluja on tarkoitus käyttää pelkästään vähennykseen oikeuttavien liiketoimien toteuttamiseen, niitä rasittavat verot voidaan vähentää.

b. Silloin, kun niitä on tarkoitus käyttää pelkästään vähennykseen oikeuttamattomien liiketoimien toteuttamiseen, niitä rasittavia veroja ei voida vähentää.

c. Silloin, kun niitä käytetään sekä vähennyksiin oikeuttavien liiketoimien että vähennyksiin oikeuttamattomien liiketoimien toteuttamiseen, niitä rasittavista veroista voidaan vähentää tietty osa. Tämä osa määritetään 212–214 §:ssä säädettyjen edellytysten mukaisesti.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

13 LCL on luottolaitos, jonka päätoimipaikka on Ranskassa ja jolla on sivuliikkeitä Euroopan unionin muissa jäsenvaltioissa ja kolmansissa maissa.

14 Ajanjaksoa 1.1.1988–31.12.1989 koskeneen LCL:n kirjanpitotarkastuksen ja kahden jälkiveroilmoituksen jälkeen verohallinto kantoi LCL:ltä jälkikantona muun muassa arvonlisäveroa mainitulta ajalta. Jälkikannon syynä oli se, että verohallinto kieltäytyi ottamasta huomioon – toisin kuin LCL oli tehnyt ilmoituksissaan – LCL:n päätoimipaikan Ranskan alueen ulkopuolelle sijoittautuneille sivuliikkeilleen myöntämien lainojen korkoja CGI:n liitteessä II olevassa 212 §:ssä säädetyn arvonlisäverovähennyksen suhdeluvun osoittajassa ja nimittäjässä.

15 LCL teki näistä jälkikannoista ensimmäisen oikaisuvaatimuksen 20.7.1994 ja väitti, että kyseessä olevat korot voitiin ottaa huomioon arvonlisäverovähennyksen suhdeluvun laskennassa. Toisessa, 31.12.1996 päivätyssä oikaisuvaatimuksessaan se vaati palauttamaan summat, jotka se katsoi maksaneensa liikaa edellä mainituilta ajanjaksoilta, ja sen vuosina 1990 ja 1991 ajanjaksolta 1.1.–31.12.1990 maksamat summat vedoten siihen, että jos päätoimipaikan sivuliikkeiltä laskuttamien korkojen määrää ei voida ottaa huomioon sillä perusteella, että sen päätoimipaikka ja ulkomaiset sivuliikkeet muodostavat yhden ja saman kokonaisuuden, ulkomaisten sivuliikkeiden kolmansien kanssa käymistä liiketoimista saamia tuloja on pidettävä sen tuloina ja ne on otettava huomioon päätoimipaikkaan sovellettavaa suhdelukua laskettaessa.

16 Verohallinnon hylättyä nämä vaatimukset LCL nosti kanteen tribunal administratif de Paris’ssa, joka hylkäsi kanteen 5.10.2004 antamallaan tuomiolla. Koska LCL:n tuomiosta tekemä valitus niin ikään hylättiin, se teki kassaatiovalituksen Conseil d’État’han.

17 LCL väittää kassaatiovalituksensa tueksi, että sen päätoimipaikan menoja koskevan arvonlisäverovähennyksen suhdeluvun määrittämiseksi on otettava huomioon sen unionin muissa jäsenvaltioissa ja kolmansissa maissa sijaitsevien sivuliikkeiden tulot, koska asiassa C-210/04, FCE Bank, 23.3.2006 annetun tuomion (Kok., s. I-2803) mukaisesti näiden sivuliikkeiden on katsottava muodostavan päätoimipaikan kanssa yhden ainoan verovelvollisen siltä osin kuin kyse on niiden välisistä suhteista.

18 LCL väittää, että cour administrative d’appel de Paris on päätynyt yhteisen arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuutta koskevan yhteisön periaatteen vastaiseen tulkintaan, koska se on katsonut yhtäältä, että unionin muissa jäsenvaltioissa sijaitsevat sivuliikkeet ovat itse arvonlisäverovelvollisia ja ottavat omaa suhdelukuaan määrittäessään huomioon edellä mainitut tulot, joiden perusteella ei näin ollen voida

myöntää päätoimipaikalle uutta vähennysoikeutta, ja toisaalta, että unionin ulkopuolella sijaitsevat sivuliikkeet – jotka joko eivät välttämättä ole arvonlisäverovelvollisia tai joihin sovelletaan muita sääntöjä – muodostavat vähennysoikeuden käyttämiseksi ”erilliset toimialat”.

19 Tässä tilanteessa Conseil d’État on lykännyt asian käsittelyä ja esittänyt unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voidaanko – – kuudennen direktiivin – – 17 artiklan 2 ja 5 kohtaa ja 19 artiklaa, kun otetaan huomioon arvonlisäveron maantieteellistä soveltamisalaa koskevat säännöt, tulkita siten, että niissä käyttöön otetun suhdeluvun laskemisessa yhtiön, jonka päätoimipaikka on jossakin jäsenvaltiossa, on otettava huomioon sen kunkin toisessa jäsenvaltiossa olevan sivuliikkeen saamat tulot, ja vastaavasti, pitääkö näiden sivuliikkeiden ottaa huomioon kaikki yhtiön saamat arvonlisäveron piiriin kuuluvat tulot?

2) Päteekö sama ratkaisu Euroopan unionin ulkopuolella sijaitseviin sivuliikkeisiin erityisesti 17 artiklan 3 kohdan a ja c alakohdassa säädetyn vähennysoikeuden kannalta, kun on kyse 13 artiklan B kohdan d alakohdan 1–5 alakohdassa tarkoitetuista pankki- ja rahoitusliiketoimista, jotka toteutetaan [unionin] ulkopuolelle sijoittautuneille vastaanottajille?

3) Voiko kahteen ensimmäiseen kysymykseen annettava vastaus vaihdella eri jäsenvaltioiden välillä 17 artiklan 5 kohdan viimeisessä alakohdassa säädettyjen vaihtoehtojen mukaan erityisesti siltä osin kun on kyse erillisten toimialojen muodostamisesta?

4) Jos jompaankumpaan edellä mainittuun kahteen ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko ensinnäkin syytä rajata tällaisen suhdeluvun soveltaminen päätoimipaikan ulkomaisten sivuliikkeiden hyväksi käyttämiin kuluihin sisältyneen arvonlisäveron vähentämisoikeuden laskemiseen ja pitääkö toisaalta ulkomailla saadut tulot ottaa huomioon sivuliikkeen valtiossa vai päätoimipaikan valtiossa sovellettavien sääntöjen mukaisesti?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

20 Aluksi on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen välille SEUT 267 artiklalla luodussa yhteistyömenettelyssä unionin tuomioistuimen tehtävänä on antaa kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllinen vastaus, jonka perusteella kansallinen tuomioistuin voi ratkaista siinä vireillä olevan asian. Tämän vuoksi unionin tuomioistuimen on tarvittaessa muotoiltava sille esitetty kysymys uudelleen (ks. mm. em. asia FCE Bank, tuomion 21 kohta).

21 Kansallinen tuomioistuin pyrkii ensimmäisellä kysymyksellään selvittämään, kuinka on määritettävä yhtäältä Ranskaan sijoittautuneen yhtiön päätoimipaikan arvonlisäverovähennyksen suhdeluku ja toisaalta tämän yhtiön mainitun jäsenvaltion ulkopuolella sijaitsevien sivuliikkeiden arvonlisäverovähennyksen suhdeluku. Koska pääasian oikeudenkäynti koskee ainoastaan arvonlisäverovelvollisen yhtiön päätoimipaikkaan sovellettavan suhdeluvun määrittämistä, asiassa ei ole syytä ottaa yksityiskohtaisesti kantaa tuon yhtiön mainitun valtion ulkopuolella sijaitseviin sivuliikkeisiin sovellettavien suhdelukujen laskentatapaan.

22 Näin ollen ensimmäinen kysymys on ymmärrettävä siten, että sillä pyritään selvittämään, onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 ja 5 kohtaa ja 19 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että yhtiö, jonka päätoimipaikka on jossakin jäsenvaltiossa, voi ottaa siihen sovellettavan arvonlisäverovähennyksen suhdeluvun määrittämiseksi huomioon yhtiön muissa jäsenvaltioissa sijaitsevien sivuliikkeiden liikevaihdot.

23 Tähän kysymykseen vastaamiseksi on muistutettava, että unionin oikeussäännön ulottuvuuden määrittelemiseksi on otettava huomioon samanaikaisesti sen sanamuoto, asiayhteys ja tarkoitus (ks. mm. asia C-174/08, NCC Construction Danmark, tuomio 29.10.2009, Kok., s. I-10567, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 ja 5 kohdan ja 19 artiklan 1 kohdan sanamuodon perusteella ei kuitenkaan voida katsoa, että määritettäessä yhtiöön, jonka päätoimipaikka on jossakin jäsenvaltiossa, sovellettavan arvonlisäverovähennyksen suhdelukua, huomioon voitaisiin ottaa yhtiön muissa jäsenvaltioissa sijaitsevien sivuliikkeiden liikevaihdot.

25 Näiden säännösten asiayhteydestä ja tarkoituksesta on muistutettava, että kuudennen direktiivin 17 ja 19 artikla ovat vähennysjärjestelmää koskevassa direktiivin XI osastossa.

26 Kuudennen direktiivin 17 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu olennaisena osana arvonlisäverojärjestelmään, eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa (asia C-243/03, komissio v. Ranska, tuomio 6.10.2005, Kok., s. I-8411, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja asia C-488/07, Royal Bank of Scotland, tuomio 18.12.2008, Kok., s. I-10409, 14 kohta).

27 Vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken taloudellisen toiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen täydellisen neutraalisuuden kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. em. asia Royal Bank of Scotland, 15 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa vahvistetaan järjestelmä, jota on sovellettava arvonlisäveron vähentämiseen silloin, kun arvonlisävero koskee tavaroita tai palveluja, joita verovelvollinen käyttää ”2 ja 3 kohdan mukaan sekä vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin”. Tällaisessa tapauksessa verovelvollisella on kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan oikeus vähentää vain se arvonlisäveron osa, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta (em. asia Royal Bank of Scotland, tuomion 17 kohta).

29 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan toisen alakohdan mukaan vähennysoikeus on laskettava tämän direktiivin 19 artiklan mukaisesti määräytyvän suhdeluvun perusteella (em. asia Royal Bank of Scotland, tuomion 18 kohta).

30 Tämän suhteen on huomattava, että koska vähennyksen suhdeluvun laskeminen on osa vähennysjärjestelmää, vähennyksen laskentatapa kuuluu mainitun vähennysjärjestelmän tavoin sen kansallisen arvonlisäverolainsäädännön, johon toiminta tai liiketoimi on verotuksellisesti liitettävä, soveltamisalan piiriin.

31 Kunkin jäsenvaltion veroviranomaisten tehtävänä on nimittäin kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa olevan oikeutuksen nojalla säätää vähennysoikeuden määrittämismenetelmästä, ja mainitussa säännöksessä sallitaan jäsenvaltioiden säätävän erillisen suhdeluvun määrittämisestä jokaiselle toimialalle tai vähennyksen tekemisestä tavaroiden ja palvelujen

tiettyyn toimintaan liittyvän täyden tai osittaisen käytön perusteella taikka säätämään tietyin edellytyksin jopa vähennysoikeuden poissulkemisesta (ks. vastaavasti em. asia Royal Bank of Scotland, tuomion 19 kohta).

32 Tämän tuomion 31 kohdassa olevaa toteamusta vahvistaa lisäksi se seikka, että arvonlisäveron takaisinsaanti – joko vähennys tai palautus – ratkaistaan yksinomaan verovelvollisen sijoittautumispaikan perusteella (ks. vastaavasti asia C-244/08, komissio v. Italia, tuomio 16.7.2009, 25 ja 33 kohta).

33 On myös täsmennettävä, että sijoittautumispaikan käsite ei viittaa vain verovelvollisen päätoimipaikkaan vaan myös kuudennessa direktiivissä tarkoitettuihin kiinteisiin toimipaikkoihin, joita sillä voi olla muissa jäsenvaltioissa. Näin ollen yhtiön, jonka päätoimipaikka on jossakin jäsenvaltiossa ja jolla on kiinteä toimipaikka jossakin toisessa jäsenvaltiossa, on tästä syystä katsottava sijoittautuneen viimeksi mainittuun jäsenvaltioon siellä toteutettujen liiketoimien osalta, eikä se voi enää vaatia jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 6.12.1979 annetun kahdeksannen neuvoston direktiivin 79/1072/ETY (EYVL L 331, s. 11) ja jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisön alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 17.11.1986 annetun kolmannentoista neuvoston direktiivin 86/560/ETY (EYVL L 326, s. 40) mukaista arvonlisäveron palautusta siellä maksetusta verosta. Kiinteän toimipaikan on haettava kyseisen jäsenvaltion veroviranomaisilta arvonlisäverovähennystä siellä suoritetuista hankinnoista (ks. vastaavasti em. asia komissio v. Italia, tuomion 33 ja 35 kohta).

34 Koska oikeuskäytännössä on jo katsottu, että jossakin jäsenvaltiossa sijaitseva kuudennessa direktiivissä tarkoitettu kiinteä toimipaikka ja jossakin toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva päätoimipaikka muodostavat ainoastaan yhden arvonlisäverovelvollisen (em. asia komissio v. Italia, tuomion 38 kohta), tästä seuraa, että yhteen verovelvolliseen sovelletaan sen päätoimipaikan sijaintivaltiossa sovellettavan järjestelmän ohella niin montaa kansallista vähennysjärjestelmää kuin on jäsenvaltioita, joissa sillä on kiinteä toimipaikka.

35 Koska suhdeluvun laskentatapa on olennainen osa vähennysjärjestelmää, jäsenvaltioon sijoittautuneen verovelvollisen päätoimipaikkaan sovellettavaa suhdelukua laskettaessa ei voida ottaa huomioon verovelvollisella muissa jäsenvaltioissa olevien kaikkien kiinteiden toimipaikkojen liikevaihtoa vaarantamatta vakavasti sekä kansallisten arvonlisäverolainsäädäntöjen soveltamisalojen järkevää jakautumista että kyseisen suhdeluvun olemassaolon syytä.

36 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 ja 5 kohdan ja 19 artiklan 1 kohdan tällainen tulkinta on lisäksi näiden säännösten tarkoituksen mukainen.

37 Arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteesta, jota vähennysjärjestelmän on toteutettava, on todettava – kuten julkisasiamies huomauttaa ratkaisuehdotuksensa 67–69 kohdassa –, että asiassa ei ole osoitettu, että sillä seikalla, että verovelvollisen sallitaan laskevan jossakin jäsenvaltiossa sijaitsevaan päätoimipaikkaansa sovellettavan vähennyksen suhdeluku siten, että huomioon otetaan sen muissa jäsenvaltioissa sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen liikevaihto, voidaan kaikissa tapauksissa taata kyseisen periaatteen noudattaminen paremmin kuin järjestelmässä, jossa verovelvollisen on määritettävä vähennyksen suhdeluku erikseen kussakin jäsenvaltiossa, jossa sillä voidaan katsoa olevan kuudennessa direktiivissä tarkoitettu kiinteä toimipaikka.

38 Kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus perustellusti huomauttaa, verovelvollisen päätoimipaikkaan sovellettavan vähennyksen suhdeluvun määrittäminen tällä tavoin johtaisi sen arvonlisävero-osuuden kasvamiseen, jonka päätoimipaikka voi vähentää kaikista verovelvollisen siinä

jäsenvaltiossa, jossa sen päätoimipaikka sijaitsee, suorittamista hankinnoista, vaikka osalla näistä hankinnoista ei ole mitään yhteyttä kyseisen valtion ulkopuolella sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen liiketoimiin. Näin ollen sovellettavan vähennyksen suhdeluvun suuruus vääristyisi.

39 Vähennyksen suhdeluvun määrittäminen edellä esitetyllä tavalla voi lisäksi loukata kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan ja 6 artiklan 3 kohdan, joissa myönnetään jäsenvaltioille tiettyä harkintavaltaa, tehokasta vaikutusta heikentämällä jäsenvaltioiden veropoliittisten valintojen vaikutuksia.

40 Kaiken edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 ja 5 kohtaa ja 19 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että yhtiö, jonka päätoimipaikka on jossakin jäsenvaltiossa, ei voi ottaa siihen sovellettavan arvonlisäverovähennyksen suhdeluvun määrittämiseksi huomioon yhtiön muissa jäsenvaltioissa sijaitsevien sivuliikkeiden liikevaihtoja.

Toinen kysymys

41 Toisella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään, onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan a ja c alakohdan mukaista se, että yhtiö, jonka päätoimipaikka on jossakin jäsenvaltiossa, ottaa siihen sovellettavan arvonlisäverovähennyksen suhdeluvun määrittämiseksi huomioon kolmansissa maissa sijaitsevien sivuliikkeidensä liikevaihdon.

42 Kuten tämän tuomion 30–33 kohdasta seuraa, vähennysjärjestelmä perustuu sovellettavien kansallisten säännösten alueellisuuteen eli alueperiaatteeseen, ja jos verovelvollisella on kiinteä toimipaikka muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, jossa sen päätoimipaikka sijaitsee, verovelvollisen tässä muussa valtiossa harjoittamaa taloudellista toimintaa on kuudennen direktiivin säännösten soveltamisen kannalta katsottava harjoitetuksi kyseisestä kiinteästä toimipaikasta.

43 Kuudennen direktiivin johdanto-osassa tai säännöksissä ei kuitenkaan ole mitään viitettä, jonka perusteella voitaisiin katsoa, että sillä seikalla, että verovelvollisella on kiinteä toimipaikka unionin ulkopuolella, voisi olla vaikutusta vähennysjärjestelmään, jota verovelvolliseen sovelletaan jäsenvaltiossa, jossa sen päätoimipaikka sijaitsee.

44 Kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 81 kohdassa, tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa ei voida pätevästi väittää, että palvelujen, joita unionin ulkopuolella sijaitsevat kiinteät toimipaikat ovat suorittaneet niin ikään kolmansiin maihin sijoittautuneille vastaanottajille, on katsottava olevan päätoimipaikan suorittamia.

45 Tätä toteamusta ei voida kyseenalaistaa väitteellä, jonka mukaan yhtiötä, jonka päätoimipaikka on jäsenvaltiossa ja jolla on sivuliike kolmannessa maassa, on arvonlisäveroa varten kohdeltava verotuksellisesti samalla tavoin kuin yhtiötä, joka niin ikään on sijoittautunut jäsenvaltioon ja joka suorittaa samoja palveluja käyttämättä tällaista sivuliikettä tai jolla on tätä varten tytäryhtiö kolmannessa maassa. Nämä eri vaihtoehdot kuvastavat selvästi erilaisia tilanteita, eikä niiden verokohtelu näin ollen voi olla sama.

46 Tämän suhteen on vielä lisättävä, että verovelvollisilla on yleensä vapaus valita taloudellisen toimintansa ja verotaakkansa rajoittamisen kannalta asianmukaisimmiksi katsomansa organisaatiorakenteet ja liiketoimiensa toteuttamiskeinot (asia C-277/09, RBS Deutschland Holdings, tuomio 22.12.2010, Kok., s. I-13805, 53 kohta).

47 Elinkeinonharjoittajan valinta verosta vapautettujen liiketoimien ja verollisten liiketoimien välillä voi perustua moniin eri seikkoihin, joihin kuuluvat muun muassa objektiiviseen arvonlisäverojärjestelmään liittyvät verotukselliset näkökohdat (ks. asia C-108/99, Cantor Fitzgerald International, tuomio 9.10.2001, Kok., s. I-7257, 33 kohta).

48 Oikeuskäytännössä on todettu lisäksi, että kun verovelvollinen voi valita eri liiketoimien välillä, sillä on oikeus järjestää toimintansa verovelkaansa pienentävällä tavalla (ks. mm. asia C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006, Kok., s. I-1609, 73 kohta ja em. asia RBS Deutschland Holdings, tuomion 54 kohta).

49 Näin ollen toiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan a ja c alakohtaa ja 19 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että yhtiö, jonka päätoimipaikka on jossakin jäsenvaltiossa, ei voi ottaa siihen sovellettavan arvonlisäverovähennyksen suhdeluvun määrittämiseksi huomioon kolmansissa maissa sijaitsevien sivuliikkeidensä liikevaihtoa.

Kolmas kysymys

50 Kolmannella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään, onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmatta alakohtaa tulkittava siten, että siinä sallitaan jäsenvaltion soveltavan sääntöä, jonka mukaan vähennyksen suhdeluku lasketaan verovelvollisen yhtiön toimialoittain ja jossa yhtiön sallitaan tässä yhteydessä ottavan huomioon muussa jäsenvaltiossa tai kolmannessa maassa sijaitsevan sivuliikkeen liikevaihto.

51 Tähän kysymykseen vastaamiseksi on muistutettava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ja 19 artiklan 1 kohdan sanamuodosta käy ilmi, että viimeksi mainitussa säännöksessä viitataan ainoastaan 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettuun vähennysten suhdelukuun ja siinä vahvistetaan näin ollen yksityiskohtainen laskutapa ainoastaan 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetun suhdeluvun laskemista varten ja laajennettuna kyseisen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan d alakohdan mukaisesti tehtävää vähennystä varten (ks. vastaavasti em. asia Royal Bank of Scotland, tuomion 22 kohta ja asia C-511/10, BLC Baumarkt, tuomio 8.11.2012, 21 kohta).

52 Unionin tuomioistuin on myös katsonut, että koska kuudenteen direktiiviin ei sisälly tästä ohjeistusta, jäsenvaltioiden on vahvistettava unionin oikeuden ja niiden periaatteiden, joihin yhteinen arvonlisäverojärjestelmä perustuu, noudattamisen asettamissa rajoissa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen suhdeluvun laskemista koskevat menetelmät ja säännöt. Jäsenvaltioiden on tätä toimivaltaa käyttäessään otettava huomioon direktiivin tarkoitus ja systematiikka (ks. mm. em. asia BLC Baumarkt, tuomion 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

53 On kuitenkin katsottava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa olevaa mainintaa ”toimiala” ei voida tulkita siten, että sillä tarkoitettaisiin maantieteellisiä alueita.

54 Kuten kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdasta ilmenee, käsitteellä ”toiminta” tarkoitetaan kuudennessa direktiivissä erityyppisiä taloudellisia toimintoja, kuten tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa.

55 Tästä seuraa, ettei jäsenvaltio voi kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan säännösten nojalla sallia sitä, että sen alueelle sijoittautunut verovelvollinen ottaa toimialaansa sovellettavan vähennyksen suhdeluvun määrittämisessä huomioon tämän jäsenvaltion ulkopuolella sijaitsevan kiinteän toimipaikan liikevaihdon.

56 Näin ollen kolmanteen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmatta alakohtaa on tulkittava siten, ettei siinä sallita jäsenvaltion soveltavan sääntöä, jonka mukaan vähennyksen suhdeluku lasketaan verovelvollisen yhtiön toimialoittain ja jossa yhtiön sallitaan tässä yhteydessä ottavan huomioon muussa jäsenvaltiossa tai kolmannessa maassa sijaitsevan sivuliikkeen liikevaihto.

Neljäs kysymys

57 Kun otetaan huomioon kahteen ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus, neljänteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

58 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 (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 2 ja 5 kohtaa ja 19 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että yhtiö, jonka päätoimipaikka on jossakin jäsenvaltiossa, ei voi ottaa siihen sovellettavan arvonlisäverovähennyksen suhdeluvun määrittämiseksi huomioon yhtiön muissa jäsenvaltioissa sijaitsevien sivuliikkeiden liikevaihtoja.

2) Kuudennen direktiivin 77/388 17 artiklan 3 kohdan a ja c alakohtaa ja 19 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että yhtiö, jonka päätoimipaikka on jossakin jäsenvaltiossa, ei voi ottaa siihen sovellettavan arvonlisäverovähennyksen suhdeluvun määrittämiseksi huomioon kolmansissa maissa sijaitsevien sivuliikkeidensä liikevaihtoa.

3) Kuudennen direktiivin 77/388 17 artiklan 5 kohdan kolmatta alakohtaa on tulkittava siten, ettei siinä sallita jäsenvaltion soveltavan sääntöä, jonka mukaan vähennyksen suhdeluku lasketaan verovelvollisen yhtiön toimialoittain ja jossa yhtiön sallitaan tässä yhteydessä ottavan huomioon muussa jäsenvaltiossa tai kolmannessa maassa sijaitsevan sivuliikkeen liikevaihto.

Allekirjoitukset