Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

8 päivänä marraskuuta 2012 *

Kuudes arvonlisäverodirektiivi — 17 artiklan 5 kohdan kolmas alakohta — Oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero — Tavarat ja palvelut, joita käytetään samanaikaisesti sekä verollisiin että verottomiin liiketoimiin — Rakennuksen vuokraaminen liike- ja asuinkäyttöön — Arvonlisäveron vähennyksen suhdeluvun laskentaperuste

Asiassa C-511/10,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 22.7.2010 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 27.10.2010, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Finanzamt Hildesheim

vastaan

BLC Baumarkt GmbH & Co. KG,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: tuomarit A. Tizzano, joka hoitaa ensimmäisen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (esittelevä tuomari) ja M. Berger,

julkisasiamies: P. Cruz Villalón,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja J. Möller,

— Kreikan hallitus, asiamiehinään F. Dedousi, G. Kotta ja K. Boskovits,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään C. Murrell,

— Euroopan komissio, asiamiehinään C. Soulay ja B.-R. Killmann,

kuultuaan julkisasiamiehen 26.4.2012 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

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 5 kohdan kolmannen alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Finanzamt Hildesheim (jäljempänä Finanzamt) ja Saksan oikeuden mukaan perustettu yhtiö BLC Baumarkt GmbH & Co. KG (jäljempänä BLC) ja joka koskee sekä arvonlisäverollisiin että arvonlisäverottomiin liiketoimiin käytettävän kiinteistön ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen suhdeluvun laskemista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin säännöstö

3 Kuudennen direktiivin johdanto-osan 12 perustelukappaleessa todetaan, että

”vähennysjärjestelmää olisi yhdenmukaistettava, siltä osin kuin sillä on vaikutusta kannon todelliseen kertymään, ja vähennyksen suhdeluku olisi laskettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa”.

4 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa säädetään seuraavaa:

”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 [kaikkien] tavaroiden ja palvelujen [tai niiden osan] 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.”

5 Kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”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 B kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitetut tukipalkkiot.

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

Saksan lainsäädäntö

6 Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz 1999; BGBl. 1999 I, s. 1270), sellaisena kuin se on muutettuna vero-oikeudellisten säännösten muuttamisesta vuonna 2003 annetulla lailla (Steueränderungsgesetz 2003; BGBl. 2003 I, s. 2645; jäljempänä UStG), 15 §:n 4 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos elinkeinonharjoittaja käyttää liiketoimintansa tarkoituksiin toimitettua, maahantuotua tai yhteisön sisäisesti hankittua tavaraa tai muuta suoritusta vain osittain sellaisten liiketoimien suorittamiseen, jotka eivät oikeuta ostoihin sisältyvän veron vähennykseen, sitä osaa ostohintaan sisältyvästä verosta ei voida vähentää, joka taloudellisesti liittyy niihin liiketoimiin, jotka eivät oikeuta vähennykseen. Elinkeinonharjoittaja voi esittää asianmukaisena arviona nämä vähennyskelvottomat veron osat. Ostoihin sisältyvän veron vähennyskelvoton osa voidaan määrittää veron vähennykseen oikeuttamattomien ja siihen oikeuttavien liiketoimien suhteen perusteella ainoastaan silloin, kun mikään muu taloudellinen kohdentaminen ei ole mahdollinen.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

7 BLC rakennutti vuosina 2003 ja 2004 rakennuksen, johon sisältyi sekä asuin- että liiketiloja. Rakennuksen valmistumisen jälkeen BLC vuokrasi rakennusta siten, että osa tästä toiminnasta oli arvonlisäverollista ja osa arvonlisäverotonta. BLC vähensi vuotta 2004 koskevassa liikevaihtoveroilmoituksessaan osan rakennuksen hankintahintaan sisältyneestä verosta. Se laski vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrän soveltamalla suhdelukua, joka vastasi liiketilojen vuokraamisesta ja muusta vuokraustoiminnasta saatujen liikevaihtojen välistä suhdetta (jäljempänä liikevaihtoon perustuva menetelmä).

8 Verotarkastuksen jälkeen Finanzamt katsoi, että ostoihin sisältyvän vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrä on UStG:n 15 §:n 4 momentin nojalla määriteltävä liike- ja asuintilojen pinta-alojen suhteen mukaisesti. Kyseisen menetelmän mukaisesti suoritettu jakaminen johti nyt käsiteltävässä asiassa vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrän tarkistamiseen alaspäin. Finanzamt teki tämän johdosta näin tarkistetun verotuspäätöksen BLC:n arvonlisäveroasiassa.

9 BLC nosti tarkistetusta verotuspäätöksestä kanteen Finanzgerichtissä. Kyseinen tuomioistuin hyväksyi kanteen sillä perusteella, että UStG:n 15 §:n 4 momentin kolmas virke on unionin oikeuden vastainen. Finanzgerichtin mukaan kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan c alakohta on esteenä sille, että jäsenvaltio säätää, että laskentamenetelmässä käytetään jakoperusteena ensisijaisesti muuta tekijää kuin liikevaihtoa.

10 Finanzamt teki Finanzgerichtin ratkaisusta Revision-valituksen Bundesfinanzhofiin. Bundesfinanzhofin mielestä on selvitettävä, voivatko jäsenvaltiot rajoittaa kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa luetellun jonkin vaihtoehdon ja erityisesti sen c alakohdassa olevan vaihtoehdon nojalla liikevaihtoon perustuvan menetelmän soveltamista siten, että sitä voidaan soveltaa ainoastaan silloin, kun mikään muu taloudellinen kohdentaminen ei ole mahdollinen.

11 Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko – – kuudennen direktiivin – – 17 artiklan 5 kohdan kolmatta alakohtaa tulkittava siten, että jäsenvaltiot voivat sen nojalla säätää, että sekakäytössä olevan rakennuksen rakentamiseen liittyviin ostoihin sisältyvän veron jakamisessa on käytettävä ensisijaisesti muuta kuin liikevaihtoon perustuvaa jakoperustetta?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

12 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tällä kysymyksellään selvittää, onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmatta alakohtaa tulkittava siten, että jäsenvaltiot saavat sen nojalla säätää, että sekakäytössä olevan rakennuksen rakentamiseen liittyviin ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen suhdeluvun laskemista varten jakoperusteena on käytettävä ensisijaisesti muuta jakoperustetta kuin direktiivin 19 artiklan 1 kohdassa olevaa liikevaihtoon perustuvaa jakoperustetta.

13 Tähän kysymykseen annettavaa vastausta varten on palautettava mieliin, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa vahvistetaan arvonlisäveron vähennysoikeutta koskeva järjestelmä, jota on sovellettava 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 (asia C-488/07, Royal Bank of Scotland, tuomio 18.12.2008, Kok., s. I-10409, 17 kohta).

14 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).

15 Edellä mainitussa asiassa Royal Bank of Scotland annetun tuomion 19 kohdasta käy kuitenkin ilmi, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa, jonka alussa on sana ”kuitenkin”, sallitaan edellä mainitun 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä ja toisessa alakohdassa ilmaistuista säännöstä poikettavan oikeuttamalla jäsenvaltiot säätämään jostain muusta tämän säännöksen kolmannessa alakohdassa luetelluista vähennysoikeuden määrittämismenetelmästä – kuten erillisen suhdeluvun määrittämisestä jokaiselle toimialalle tai vähennyksen tekemisestä kaikkien tavaroiden ja palvelujen tai niiden osan käytön perusteella – tai jopa vähennysoikeuden poissulkemisesta, kunhan sen osalta noudatetaan tiettyjä edellytyksiä.

16 Koska kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmas alakohta on siis katsottava säännökseksi, jolla poiketaan 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisestä ja toisesta alakohdasta, jäsenvaltioiden on niille tällä säännöksellä annettuja oikeuksia käyttäessään toimittava niin, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisen alakohdan tehokas vaikutus toteutuu, ja niiden on noudatettava yhteisen arvonlisäverojärjestelmän taustalla olevia periaatteita ja niistä erityisesti verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta.

17 Näin ollen se, että jäsenvaltio antaa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kuvaaman kaltaiset säännökset, joilla poiketaan yleisellä tavalla kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä ja toisessa alakohdassa ja 19 artiklan 1 kohdassa olevista säännöistä, on kuudennen direktiivin vastaista. Sellaisilla säännöksillä kyseenalaistetaan nimittäin kuudennen direktiivin johdanto-osan 12 perustelukappaleessa mainittu direktiivin päämäärä, jonka mukaan vähennyksen suhdeluku on laskettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa.

18 Tätä tulkintaa tukee sitä paitsi kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan tavoite; kolmannen alakohdan säännöksiä voidaan soveltaa vain tietyissä tapauksissa siksi, että niiden päämääränä on muun muassa antaa jäsenvaltioille mahdollisuus päästä tarkempiin tuloksiin vähennyksen suhdeluvun laskemisessa ottamalla huomioon verovelvollisen toiminnan erityispiirteet (ks. vastaavasti em. asia Royal Bank of Scotland, tuomion 24 kohta).

19 Tästä seuraa, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohta ei ole esteenä sille, että jäsenvaltio säätää yhteisen arvonlisäverojärjestelmän taustalla olevia periaatteita noudattaen, että sekakäytössä olevan rakennuksen rakentamisen kaltaisen tietyn liiketoimen osalta on käytettävä ensisijaisesti erästä tämän säännöksen kolmannessa alakohdassa säädettyä vähennyksen suhdeluvun laskentamenetelmää.

20 Säännöistä, joita sovelletaan vähennyksen suhdeluvun laskemiseen tämänkaltaisessa tilanteessa, on täsmennettävä, että – kun ei oteta lukuun niitä sääntöjä, joita on käytettävä sovellettaessa kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan d alakohtaa, jossa viitataan nimenomaisesti direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisen alakohdassa tarkoitettuun sääntöön – kyseisen direktiivin 19 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja sääntöjä ei sovelleta silloin, kun kyseessä oleva tapaus kuuluu jonkin muun sellaisen erityisjärjestelyn alaan, josta säädetään direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa (ks. vastaavasti em. asia Royal Bank of Scotland, tuomion 21 kohta).

21 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ja 19 artiklan 1 kohdan sanamuodosta käy nimittäin 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 (ks. em. asia Royal Bank of Scotland, tuomion 22 kohta) ja laajennettuna kyseisen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan d alakohdan mukaisesti tehtävää vähennystä varten.

22 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. vastaavasti asia C-437/06, Securenta, tuomio 13.3.2008, Kok., s. I-1597, 34 ja 35 kohta).

23 Kun otetaan ensimmäiseksi huomioon kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan, jolla pyritään – kuten tämän tuomion 18 kohdassa on palautettu mieliin – antamaan jäsenvaltioille mahdollisuus päästä tarkempiin tuloksiin verovähennyksen suhdeluvun laskemisessa, tarkoitus, toiseksi direktiivin 17 artiklan 5 kohdan systematiikka ja kolmanneksi verotuksen neutraalisuuden periaate, johon yhteinen arvonlisäverojärjestelmä perustuu ja jonka täytäntöönpanoksi 17 artiklan 5 kohdan kolmas alakohta voidaan katsoa, on todettava, että jäsenvaltioiden on varmistettava viimeksi mainitussa säännöksessä tunnustettuja etuoikeuksia käyttäessään, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen suhdeluvun laskeminen on mahdollisimman tarkkaa (ks. analogisesti taloudellisen toiminnan ja muun kuin taloudellisen toiminnan suhdeluvun määrittämisestä em. asia Securenta, tuomion 37 kohta).

24 Kuudes direktiivi ei näin ollen ole esteenä sille, että jäsenvaltiot soveltavat edellä mainittua toimivaltaa käyttäessään tietyn liiketoimen osalta menetelmänä tai jakoperusteena muuta menetelmää kuin liikevaihtoon perustuvaa menetelmää, kuten erityisesti pääasiassa kysymyksessä olevan kaltaista pinta-alaan perustuvaa menetelmää, edellyttäen, että valitulla menetelmällä taataan, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen suhdeluku määritetään sen perusteella tarkemmin kuin liikevaihtoon perustuvan menetelmän perusteella.

25 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on varmistettava pääasiassa, että näitä edellytyksiä noudatetaan.

26 Näin ollen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmatta alakohtaa on tulkittava siten, että jäsenvaltiot saavat sen nojalla säätää, että sekakäytössä olevan rakennuksen rakentamisen kaltaiseen tiettyyn liiketoimeen liittyviin ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen suhdeluvun laskemista varten jakoperusteena on käytettävä ensisijaisesti muuta jakoperustetta kuin direktiivin 19 artiklan 1 kohdassa olevaa liikevaihtoon perustuvaa jakoperustetta edellyttäen, että valitulla menetelmällä taataan, että edellä mainittu vähennyksen suhdeluku määritetään tarkemmin.

Oikeudenkäyntikulut

27 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:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 5 kohdan kolmatta alakohtaa on tulkittava siten, että jäsenvaltiot saavat sen nojalla säätää, että sekakäytössä olevan rakennuksen rakentamisen kaltaiseen tiettyyn liiketoimeen liittyviin ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen suhdeluvun laskemista varten jakoperusteena on käytettävä ensisijaisesti muuta jakoperustetta kuin direktiivin 19 artiklan 1 kohdassa olevaa liikevaihtoon perustuvaa jakoperustetta edellyttäen, että valitulla menetelmällä taataan, että edellä mainittu vähennyksen suhdeluku määritetään tarkemmin.

Allekirjoitukset