Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

18 päivänä heinäkuuta 2013*

Arvonlisävero — Direktiivi 2006/112/EY — 168 artiklan a alakohta ja 176 artikla — Vähennysoikeus — Henkilöstön käyttöön tarkoitettujen tavaroiden ja palvelusuoritusten hankintaan liittyvät kulut — Henkilöstö, joka on asetettu vähennysoikeuteen vetoavan verovelvollisen käyttöön mutta joka on toisen verovelvollisen palveluksessa

Asiassa C-124/12,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Administrativen sad – Plovdiv (Bulgaria) on esittänyt 24.2.2012 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 7.3.2012, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

AES-3C Maritza East 1 EOOD

vastaan

Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

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

julkisasiamies: E. Sharpston,

kirjaaja: hallintovirkamies M. Aleksejev,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 10.4.2013 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— AES-3C Maritza East 1 EOOD, edustajinaan advokat S. Garbolino, advokat E. Evtimov ja advokat Y. Mateeva,

— Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv, asiamiehenään V. Apostolov,

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

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1) 168 artiklan a alakohdan ja 176 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Bulgarian oikeuden mukaan perustettu yhtiö nimeltä AES-3C Maritza East 1 EOOD (jäljempänä AES) ja Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv (kansallisen keskusverohallinnon Plovdivin yksikön valitus- ja täytäntöönpanoasioiden osaston johtaja, jäljempänä Direktor) ja joka koskee oikeutta vähentää arvonlisävero, joka sisältyy sellaisten erilaisten tavaroiden ja palvelujen hankintaan, jotka on tarkoitettu toisen yhtiön AES:n käyttöön asettamien työntekijöiden käyttöön.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2006/112 168 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;

– –”

4 Kyseisen direktiivin 176 artiklassa säädetään seuraavaa:

”[Euroopan unionin] neuvosto päättää yksimielisesti [Euroopan] komission ehdotuksesta, mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Sellaiset kustannukset, jotka eivät luonteeltaan ole liiketoimintaan liittyviä, kuten ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset, jäävät kaikissa tapauksissa vähennysoikeuden ulkopuolelle.

Kunnes ensimmäisessä kohdassa tarkoitetut säännökset tulevat voimaan, jäsenvaltiot saavat edelleen soveltaa kaikkia kansallisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia, 1 päivänä tammikuuta 1979 tai, [Euroopan] yhteisöön sen jälkeen liittyneiden jäsenvaltioiden osalta, niiden liittymispäivänä voimassa olleita säännöksiä.”

Bulgarian oikeus

5 Bulgarian tasavallan ja Romanian liittymisehdoista ja niiden sopimusten mukautuksista, joihin Euroopan unioni perustuu, laaditun asiakirjan (EUVL 2005, L 157, s. 203) voimaantulosta lähtien voimassa olevan arvonlisäverolain (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, jäljempänä ZDDS; DV nro 63, 4.8.2006) 69 §:n 1 momentin sanamuoto on seuraava:

”(1) Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään rekisteröidyn verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää

1. arvonlisävero, joka on maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen tämän lain mukaisesti rekisteröity verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle

– –”

6 ZDDS:n 70 §:n 1 ja 3 momentissa säädetään muun muassa seuraavaa:

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

– –

2. tavarat tai palvelut on tarkoitettu vastikkeettomiin luovutuksiin tai suorituksiin taikka verovelvollisen liiketoimintaan kuulumattomiin tarkoituksiin

– –

(3) Edellä olevan 1 momentin 2 kohtaa ei sovelleta

1. – – työnantajan liiketoimintansa tarpeisiin työntekijöilleen, mukaan lukien henkilöt, joiden kanssa on tehty sopimus liikkeenjohdosta, vastikkeetta tarjoamiin erityis-, työ-, virka- ja edustusvaatteisiin sekä henkilökohtaisiin suojavarusteisiin

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

– –

7. verovelvollisen vierailevien työntekijöiden kuljetukseen ja yöpymisiin

– –”

7 ZDDS:n, sellaisena kuin sitä sovellettiin ennen Bulgarian tasavallan liittymistä unioniin (DV nro 153, 23.12.1998), 64 §:n 1 momentissa säädettiin seuraavaa:

”(1) Luovutuksen tai suorituksen vastaanottajalla taikka maahantuojalla on oikeus vähennykseen seuraavien edellytysten täyttyessä:

– –

5. maahantuonnin yhteydessä vastaanotettu tavara tai verollisen luovutuksen tai suorituksen yhteydessä vastaanotettu tavara tai palvelu on käytetty tai käytetään verollisten luovutusten tai suoritusten toteuttamiseksi

– –”

8 ZDDS:n kyseisen version 65 §:n 1 momentissa säädettiin seuraavaa:

”(1) Vaikka 64 tai 68 §:ssä säädetyt edellytykset täyttyvät, vähennysoikeutta ei ole, jos

1. tavara tai palvelu on tarkoitettu edustamiseen

2. hankinta koskee moottoripyörää tai henkilöautoa, jossa on kuljettajanpaikan lisäksi korkeintaan viisi istuinpaikkaa, lukuun ottamatta tapauksia, joissa verovelvollinen harjoittaa niillä pääasiallista liiketoimintaa

3. [täydennetty vuoden 2005 DV:ssä nro 100] tavara tai palvelu on tarkoitettu 2 alakohdassa mainittujen moottoripyörien ja henkilöautojen huoltamiseksi, korjaamiseksi, parantamiseksi tai käyttämiseksi

4. tavaraa tai palvelua käytetään 33 §:ssä tarkoitettujen verosta vapautettujen luovutusten tai suoritusten suorittamiseksi

5. tavara tuomitaan menetetyksi valtiolle tai rakennus puretaan lainvastaisena.”

9 Työkoodeksin (Kodeks na truda; DV nro 26, 1.4.1986 ja DV nro 27, 4.4.1986), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikana, täydentävien säännösten 1 §:n 1 momentin mukaan ”työnantajalla” tarkoitetaan kyseisessä koodeksissa ”luonnollista henkilöä, oikeushenkilöä tai näistä riippuvaista yksikköä ja kaikkia muita organisatorisesti tai taloudellisesti erillisiä yksiköitä (yritys, laitos, järjestö, osuuskunta, liike, kotitalous, yhtiö tai vastaava), jotka ottavat itsenäisesti palvelukseensa työntekijöitä työsuhteeseen myös kotona tehtävän työn tai etätyön suorittamiseksi sekä työntekijöiden asettamiseksi käyttöön toisessa yrityksessä tehtävän työn suorittamiseksi”.

10 Työterveyshuollosta ja työturvallisuudesta annetun lain (Zakon za zdravoslovni i bezopasni uslovia na trud; DV nro 124, 23.12.1997) täydentävien säännösten 1 §:ssä säädetään, että ilmaisulla ”työnantaja” tarkoitetaan työkoodeksin täydentävien säännösten 1 §:n 1 momentissa määriteltyä käsitettä sekä henkilöä, joka antaa toiselle henkilölle työn suoritettavaksi ja joka on yleisesti vastuussa yrityksestä, osuuskunnasta tai järjestöstä.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11 AES on Galabovon kunnassa (Bulgaria) sen asutetun alueen ulkopuolella sijaitsevan lämpövoimalan omistaja ja toiminnanharjoittaja.

12 AES:llä ei ole omaa henkilöstöä kyseisen lämpövoimalan toiminnan varmistamiseksi, joten sen on vuokrattava täysiaikaisesti työntekijöitä AES Maritza East 1 Services EOOD (jäljempänä AES Services) -nimisen yhtiön kanssa tehdyn työntekijöiden käytettäväksi asettamista koskevan sopimuksen perusteella. Kyseisen sopimuksen mukaan AES Services valitsee ja palkkaa AES:n liiketoimintaa varten tarvittavan henkilöstön. Työsopimukset tehdään työntekijöiden ja AES Servicesin välillä, ja AES Services maksaa kyseisille työntekijöille palkkaa.

13 Kyseessä olevat työntekijät asetetaan tämän jälkeen AES:n käyttöön. AES:n ja AES Servicesin välisen sopimuksen mukaan ensiksi mainittu maksaa jälkimmäiselle korvauksen henkilöstön käytettäväksi asettamisesta. Kyseinen korvaus sisältää työntekijöiden palkat ja sosiaaliturvamaksut. AES antaa työvaatteet ja henkilökohtaiset suojavarusteet työntekijöiden käyttöön ja järjestää heille edestakaisen kuljetuksen lämpövoimalan ja asuinpaikan välille. Näihin tavaroihin ja palveluihin liittyvät kulut eivät sisälly AES Servicesille suoritettavaan korvaukseen. Jos työntekijä lähetetään työmatkalle, AES vastaa suoraan myös työntekijän matkustus- ja majoituskustannuksista.

14 Vuoden 2008 elokuusta vuoden 2010 syyskuuhun AES vastaanotti ulkopuolisilta henkilöiltä kuljetukseen sekä työvaatteiden ja henkilökohtaisten suojavarusteiden käyttöön antamiseen liittyviä palveluja sekä työntekijöiden suorittamiin työmatkoihin liittyviä palveluja.

15 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että AES päätti siitä syystä, että lämpövoimalassa työskentelevät henkilöt asuvat asuinalueilla, joissa ei ole julkisia liikennepalveluja, järjestää itse kuljetuksen työntekijöiden työaikoja vastaavan aikataulun mukaisesti.

16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa lisäksi, että AES on työkoodeksin sekä työterveyshuollosta ja työturvallisuudesta annetun lain säännösten nojalla velvollinen antamaan työvaatteet ja suojavarusteet lämpövoimalassa työskentelevien henkilöiden käyttöön.

17 Veroviranomaiset epäsivät sen 218 377 Bulgarian levin (BGN) suuruisen arvonlisäveron vähennyksen, joka liittyi AES:n hankkimiin kuljetuspalveluihin sekä sen hankkimien työvaatteiden ja henkilökohtaisten suojavarusteiden käyttöön antamiseen sekä työmatkojen yhteydessä aiheutuneisiin kuluihin, sillä perusteella, että vastaanotetut tavarat ja palvelut oli tarkoitus antaa vastikkeetta AES Servicesin työntekijöille. Kyseinen viranomainen ei hyväksynyt ZDDS:n 70 §:n 3 momentin 1, 2 ja 7 kohdassa säädettyjen poikkeusten soveltamista tähän arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoitukseen sillä perusteella, ettei AES:ää voida Bulgarian oikeuden nojalla pitää työntekijöiden työnantajana. Työkoodeksin nojalla kyseisten työntekijöiden työnantaja on nimittäin AES Services.

18 Direktor hylkäsi kyseisestä veronoikaisupäätöksestä tehdyn oikaisuvaatimuksen, minkä jälkeen AES nosti kanteen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa.

19 AES väittää kyseisessä tuomioistuimessa olevansa työntekijöiden ”taloudellinen” työnantaja, koska se hyötyy heidän työstään ja koska se vastaa heidän kustannuksistaan sikäli kuin se maksaa AES Servicesille korvausta. AES:ää on lisäksi pidettävä työterveyshuollosta ja työturvallisuudesta annetussa laissa tarkoitettuna työnantajana, koska AES on se, jonka velvollisuutena on tarjota työvaatteet ja varmistaa työntekijöiden turvallisuuden takaavat olosuhteet. Direktor puolestaan toisti veronoikaisupäätöksestä ilmenevän näkemyksen.

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, ettei asiassa C-258/95, Fillibeck, 16.10.1997 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-5577) vastata pääasiassa esitettyihin tulkintaa koskeviin kysymyksiin, koska kyseisen tuomion taustalla olevassa asiassa kyseessä olleita kuljetuspalveluja ei tarjottu henkilöstölle, jonka oli asettanut käytettäväksi muu kuin vähennysoikeuteen vetoava verovelvollinen, vaan verovelvollisen omille työntekijöille.

21 Kyseinen tuomioistuin katsoo lisäksi, että ZDDS:ään, sellaisena kuin sitä sovellettiin Bulgarian tasavallan unioniin liittymiseen saakka, ei sisältynyt kyseisen lain nykyisen 70 §:n 1 momentin 2 kohdassa säädetyn kaltaista arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoitusta. ZDDS:n 65 §:ssä, sellaisena kuin sitä sovellettiin 1.1.2007 saakka, lueteltiin nimittäin tyhjentävästi arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoitukset, eikä yksikään näistä rajoituksista liittynyt vastikkeettomien luovutusten tai suoritusten käyttötarkoitukseen.

22 Administrativen sad – Plovdiv on näin ollen päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [ZDDS:n] 70 §:n 1 momentin 2 kohdan kaltainen säännös, jonka mukaan verovelvolliselle ei myönnetä oikeutta vähentää arvonlisäveroa vastaanotetuista kuljetuspalveluista, työvaatteista ja suojavarusteista sekä työmatkoista maksetuista kustannuksista, koska kyseiset tavarat ja palvelut on asetettu verovelvolliselle työskentelevien luonnollisten henkilöiden käyttöön vastikkeetta, – – direktiivin 2006/112 – – 168 artiklan a alakohdan ja 176 artiklan mukainen, kun otetaan huomioon seuraavat seikat:

a) verovelvollinen ei ole tehnyt työntekijöiden kanssa työsopimusta vaan ottaa heidät palvelukseensa toisen verovelvollisen, joka on työntekijöiden työnantaja, kanssa tehdyn ’henkilöstön palvelukseen asettamista’ koskevan sopimuksen nojalla

b) vastaanotetut kuljetuspalvelut muodostuvat työntekijöiden kuljettamisesta eri paikkakuntien yksittäisistä kokoontumispaikoista työpaikalle ja takaisin, eikä työntekijöiden käytettävissä ole julkisia liikennepalveluja työpaikalle tai sen lähelle

c) [työkoodeksissa] ja [työterveyshuoltoa ja työturvallisuutta koskevassa laissa] edellytetään työvaatteiden ja suojavarusteiden antamista työntekijöiden käyttöön

d) oikeus vähentää arvonlisävero kuljetuspalveluista, työvaatteista ja suojavarusteista sekä työmatkakustannuksista olisi kiistaton, jos työntekijöiden työnantaja olisi asettanut kyseiset tavarat ja palvelut työntekijöiden käyttöön tai tarjonnut ne, mutta nyt käsiteltävässä asiassa hankinnat on tehnyt verovelvollinen, joka ei ole työnantaja mutta joka hyötyy työstä ja vastaa siitä aiheutuvista kustannuksista henkilöstön palvelukseen asettamista koskevan sopimuksen nojalla?

2) Sallitaanko direktiivin 2006/112 176 artiklassa, että jäsenvaltion liittyessä – – unioniin se voi ottaa käyttöön [ZDDS:n] 70 §:n 1 momentin 2 kohdan kaltaisen vähennysoikeuden käyttöä rajoittavan ehdon, joka edellyttää, että ’tavarat tai palvelut on tarkoitettu vastikkeettomiin luovutuksiin tai suorituksiin’, jos liittymispäivään asti voimassa olleessa laissa ei ollut säädetty nimenomaisesti tällaisesta rajoituksesta?

3) Jos edelliseen kysymykseen vastataan myöntävästi, seuraako tästä, että vastaanotetut tavarat tai palvelut on tarkoitettu ’vastikkeettomiin luovutuksiin tai suorituksiin’, jos ne on ostettu liiketoimintaa varten mutta jos niiden käyttö edellyttää luonteensa vuoksi, että ne asetetaan verovelvollisen yrityksen palveluksessa olevien työntekijöiden käyttöön?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

23 Aluksi on todettava, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan ensimmäisessä kysymyksessä tarkoitettujen tavaroiden ja palvelujen hankinnasta AES:lle aiheutuneiden kustannusten voidaan lähtökohtaisesti katsoa kuuluvan AES:n liiketoimintojen kokonaisuuteen liittyviin yleiskuluihin ja että kulujen vähennyskelpoisuuteen liittyvä ongelma nousee esille ainoastaan siksi, että Bulgarian oikeuden nojalla – toisin kuin edellä mainitussa asiassa Fillibeck annetussa tuomiossa kyseessä olleessa tilanteessa – vähennysoikeuteen vetoavaa verovelvollista ei voida pitää sen yrityksessä työskentelevien henkilöiden työnantajana vaan ainoastaan heidän ”taloudellisena työnantajana”.

24 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymys on täten ymmärrettävä niin, että sillä tiedustellaan lähinnä, onko direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohtaa ja 176 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan verovelvollisella, jolle aiheutuu kuluja sille työskentelevien henkilöiden kuljetuksesta, työvaatteista, suojavarusteista sekä työmatkoista, ei ole oikeutta vähentää näihin kuluihin sisältyvää arvonlisäveroa sillä perusteella, että toinen oikeushenkilö asetti kyseiset henkilöt verovelvollisen käyttöön ja ettei heitä voida täten pitää kyseisessä lainsäädännössä tarkoitetulla tavalla verovelvollisen henkilöstöön kuuluvina, vaikka näillä kuluilla voidaan katsoa olevan suora ja välitön yhteys kyseisen verovelvollisen liiketoimintojen kokonaisuuteen liittyviin yleiskuluihin.

25 Tähän kysymykseen vastaamiseksi on ensimmäiseksi muistutettava, että direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdassa säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Sitä sovelletaan välittömästi

kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettujen liiketoimien yhteydessä (ks. vastaavasti asia C-29/08, SKF, tuomio 29.10.2009, Kok., s. I-10413, 55 kohta).

26 Vähennysjärjestelmällä pyritään nimittäin vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen neutraalisuuden kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. mm. em. asia SKF, tuomion 56 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 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 ostoihin sisältyvä 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 (em. asia SKF, tuomion 57 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 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 liiketoimintaan (ks. mm. em. asia SKF, tuomion 58 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy lisäksi ilmi, että jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettua kuudetta neuvoston direktiiviä 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 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. 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 (ks. vastaavasti em. asia Fillibeck, tuomion 34 kohta).

30 Toiseksi on tutkittava, onko se, ettei verovelvollista pidetä kansallisen lainsäädännön nojalla verovelvollisen yrityksessä työskentelevien henkilöiden työnantajana, omiaan asettamaan kyseenalaiseksi sen, että kyseisten henkilöiden työskentelyä edeltävässä vaiheessa aiheutuneiden kulujen ja verovelvollisen liiketoimintojen kokonaisuuteen liittyvien yleiskulujen välillä on olemassa suora ja välitön yhteys.

31 Tässä yhteydessä on aluksi todettava, että direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdassa asetetaan vähennysoikeuden edellytykseksi ainoastaan se, että hankittuja tavaroita ja palveluja käytetään vähennysoikeuteen vedonneen verovelvollisen verollisiin liiketoimiin. Tämän tuomion 25–29 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaan yhteys, jonka on oltava olemassa, on luonteeltaan puhtaasti taloudellinen.

32 Kuten tämän tuomion 23 kohdassa on muistutettu, pääasiassa on kiistatonta, että kyseessä olevilla kustannuksilla voidaan katsoa olevan taloudellinen yhteys AES:n liiketoimintojen kokonaisuuteen.

33 Seuraavaksi on muistutettava, että unionin tuomioistuin on jo todennut, että sitä, että henkilöstö voi hyötyä työnantajan tarjoamasta mutta yrityksen intressissä toteutetusta palvelujen suorituksesta, on pidettävä yrityksen tarpeisiin nähden toissijaisena (ks. vastaavasti em. asia Fillibeck, tuomion 30 kohta).

34 Vastaus kysymykseen siitä, onko vastikkeeton tavaroiden tai palvelujen tarjoaminen verovelvolliselle työskenteleville henkilöille toteutettu yrityksen tarpeita varten, ei kuitenkaan riipu verovelvollisen ja kyseisten henkilöiden välisen oikeussuhteen luonteesta.

35 Tämän tuomion 26 kohdasta ilmenevällä tavoin on lisäksi niin, että yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa vähennysjärjestelmän avulla neutraalisuuden kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista.

36 Toisaalta arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista olisi, että verovelvollisen on kannettava arvonlisävero, joka liittyy pääasiassa kyseessä olevan kaltaisiin kuluihin, joiden osalta on ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenevällä tavoin kiistatonta, että ne aiheutuivat arvonlisäveronalaisen liiketoiminnan tarpeiden vuoksi, koska verovelvollista ei pidetä sen yrityksessä työskentelevien henkilöiden, joiden työskentelystä kyseiset kulut ovat syntyneet, työnantajana kansallisessa lainsäädännössä tarkoitetun mukaisesti.

37 Lopuksi on todettava, että tulkinta, jonka mukaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa verovelvollisella on direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdan ja 176 artiklan nojalla oikeus vähentää yrityksensä tarpeita varten aiheutuneet kustannukset, vastaa lisäksi parhaiten arvonlisäverojärjestelmän päämääriä eli oikeusvarmuuden takaamista sekä kyseisen direktiivin säännösten asianmukaista ja yksinkertaista soveltamista (ks. vastaavasti asia C-108/99, Cantor Fitzgerald International, tuomio 9.10.2001, Kok., s. I-7257, 33 kohta).

38 Tekemällä ero verovelvollisen liiketoimintaa varten syntyneisiin kustannuksiin sisältyvää arvonlisäveroa koskevan vähennysoikeuden ja sen oikeussuhteen välille, joka yhdistää verovelvollisen sen yrityksessä työskenteleviin henkilöihin, joiden työskentelystä kyseiset kulut ovat syntyneet, kyseisellä tulkinnalla mahdollistetaan yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä käyttöön otetun vähennysjärjestelmän yksinkertainen hallinnoiminen ja myötävaikutetaan arvonlisäveron luotettavan ja asianmukaisen kantamisen varmistamiseen (ks. vastaavasti asia C-421/10, Stoppelkamp, tuomio 6.10.2011, Kok., s. I-9309, 34 kohta ja asia C-218/10, ADV Allround, tuomio 26.1.2012, 31 kohta).

39 Näiden päätelmien perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohtaa ja 176 artiklan toista kohtaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan verovelvollisella, jolle aiheutuu kuluja sille työskentelevien henkilöiden kuljetuksesta, työvaatteista, suojavarusteista sekä työmatkoista, ei ole oikeutta vähentää näihin kuluihin sisältyvää arvonlisäveroa sillä perusteella, että toinen oikeushenkilö asetti kyseiset henkilöt verovelvollisen käyttöön ja ettei heitä voida täten pitää kyseisessä lainsäädännössä tarkoitetulla tavalla verovelvollisen henkilöstöön kuuluvina, vaikka näillä kuluilla voidaan katsoa olevan suora ja välitön yhteys kyseisen verovelvollisen liiketoimintojen kokonaisuuteen liittyviin yleiskuluihin.

Toinen kysymys

40 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellä lähinnä, onko direktiivin 2006/112 176 artiklan toista kohtaa tulkittava siten, että se on esteenä sille, että jäsenvaltio ottaa unioniin liittymisen ajankohtana käyttöön vähennysoikeuden rajoituksen sellaisen kansallisen lainsäännöksen nojalla, jonka mukaan vähennysoikeuden ulkopuolelle jäävät tavarat ja palvelut, jotka on tarkoitettu luovutettaviksi tai suoritettaviksi vastikkeetta tai käytettäviksi verovelvollisen liiketoimintaan kuulumattomiin toimintoihin, kun tällaisesta vähennysoikeuden poissulkemisesta ei säädetty kansallisessa lainsäädännössä, joka oli voimassa liittymisajankohtaan saakka.

41 Tähän kysymykseen vastaamiseksi on aluksi todettava, että kansallisen lainsäädännön tulkinta sen selvittämiseksi, mikä sen sisältö oli uuden jäsenvaltion unioniin liittymisen hetkellä, ja sen toteamiseksi, laajennettiinko kyseisellä lainsäädännöllä olemassa olleita rajoituksia tämän liittymisen jälkeen, kuuluu lähtökohtaisesti kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan (ks. vastaavasti asia C-414/07, Magoora, tuomio 22.12.2008, Kok., s. I-10921, 32 kohta).

42 Seuraavaksi on huomautettava, että SEUT 267 artiklassa tarkoitetussa menettelyssä, joka perustuu kansallisten tuomioistuimien ja unionin tuomioistuimen tehtävien selkeään jakoon, oikeusriidan tosiseikaston arvioiminen kuuluu kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan. Antaakseen kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllisen vastauksen unionin tuomioistuin voi kuitenkin kansallisten tuomioistuinten kanssa harjoittamansa yhteistyön nimissä antaa ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle kaikki tarpeellisiksi katsomansa ohjeet (ks. vastaavasti em. asia Magoora, tuomion 33 kohta).

43 Tässä yhteydessä on todettava, että direktiivin 2006/112 176 artiklan toisessa kohdassa on standstill-lauseke, jonka mukaan unioniin liittyvät valtiot voivat säilyttää arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevat kansalliset rajoitukset, joita sovellettiin ennen kyseisten valtioiden liittymisajankohtaa (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-177/99 ja C-181/99, Ampafrance ja Sanofi, tuomio 19.9.2000, Kok., s. I-7013, 5 kohta). Direktiivin 2006/112 176 artiklan toisessa kohdassa säädetyn standstill-lausekkeen tarkoituksena ei kuitenkaan ole, että uusi jäsenvaltio voi unioniin liittyessään muuttaa sisäistä lainsäädäntöään siten, että kyseisellä lainsäädännöllä etäännytään direktiivin tavoitteista. Tällainen muutos olisi ristiriidassa itse kyseisen lausekkeen tarkoituksen kanssa (ks. em. asia Magoora, tuomion 39 kohta).

44 Tämän säännöksen tarkoituksena on siis sallia se, että jäsenvaltiot pitävät voimassa kaikki kansalliset oikeussäännöt, jotka koskevat sellaista vähennysoikeuden rajoitusta, jota jäsenvaltioiden viranomaiset tosiasiallisesti sovelsivat direktiivin 2006/112 säännösten voimaantulohetkellä, siihen asti, kunnes neuvosto vahvistaa arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoituksia koskevan yhteisön järjestelmän (ks. vastaavasti em. asia Magoora, tuomion 35 kohta).

45 Sitä vastoin on huomautettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltion kansallinen sääntely ei ole direktiivin 2006/112 176 artiklan toisessa kohdassa sallittu poikkeus, jos sillä laajennetaan kyseisen jäsenvaltion liittymisen jälkeen olemassa olevien ja tosiasiassa sovellettavien rajoitusten soveltamisalaa ja etäännytään siten mainitun direktiivin tavoitteesta (ks. vastaavasti em. asia Magoora, tuomion 37 ja 38 kohta).

46 Näin ollen pelkästään sen perusteella, että kansalliset säännökset kumotaan Bulgarian tasavallan unioniin liittymisen ajankohtana ja korvataan tuolloin toisilla kansallisilla säännöksillä, ei voida olettaa, että kyseessä oleva jäsenvaltio on rikkonut direktiivin 2006/112 176 artiklan toista kohtaa, edellyttäen kuitenkin, ettei tällä korvaamisella ole kyseisestä ajankohdasta lähtien laajennettu aikaisempien kansallisten rajoitusten soveltamisalaa.

47 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen, joka on tämän tuomion 41 kohdassa muistutetun tavoin yksin toimivaltainen tulkitsemaan kansallista oikeutta, on siten pääasiassa arvioitava, laajeniko tavaroiden ja palvelujen, joilla voidaan katsoa olevan suora ja välitön yhteys verovelvollisen liiketoimintojen kokonaisuuteen liittyviin yleiskuluihin, hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevien rajoitusten soveltamisala aikaisempiin kansallisiin säännöksiin verrattuna niiden muutosten johdosta, jotka tehtiin kyseessä olevaan kansalliseen oikeuteen Bulgarian tasavallan unioniin liittymisen ajankohtana.

48 Tässä yhteydessä on kuitenkin huomautettava, että itse ennakkoratkaisupyynnön sanamuodon mukaan Bulgarian tasavallan unioniin liittymisen ajankohtana ZDDS:ään tehdyn muutoksen seurauksena rajoitusten soveltamisalaa laajennettiin liittymistä edeltävään tilanteeseen verrattuna, koska yksikään ZDDS:ssä tyhjentävästi luetelluista rajoituksista, jotka olivat voimassa ennen kyseessä olevaa liittymistä,

ei liittynyt vastikkeettomien luovutusten tai suoritusten käyttötarkoitukseen, mitä on pidettävä tämän tuomion 44 kohdassa mainittu oikeuskäytäntö huomioon ottaen direktiivin 2006/112 176 artiklan toisen kohdan vastaisena.

49 Sillä, että unionin tuomioistuin totesi asiassa C-118/11, Eon Aset Menidjmunt, 16.2.2012 antamansa tuomion 72 kohdassa, ettei ZDDS:n 70 §:n 1 momentilla rajoiteta vähennysoikeutta direktiivin 2006/112 176 artiklassa tarkoitetulla tavalla, ei voida yksinään kyseenalaistaa tätä toteamusta.

50 Unionin tuomioistuin täsmensi nimittäin yhtäältä kyseisen tuomion 73 kohdassa, että jäsenvaltiot eivät voi evätä verovelvollisilta, jotka ovat päättäneet käsitellä yrityksen tavaroina investointitavaroita, joita käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, niillä unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön perusteella olevaa oikeutta näiden tavaroiden hankintahintaan sisältyvän arvonlisäveron täyteen ja välittömään vähennykseen.

51 Tämän tuomion 45 ja 46 kohdasta ilmenevällä tavoin on toisaalta otettava huomioon myös arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoituksia koskevien kansallisten säännösten tehokas soveltaminen sekä tästä verovelvollisille aiheutuvat seuraukset.

52 Kuten tämän tuomion 39 kohdasta ilmenee, direktiiviä 2006/112 on kuitenkin tulkittava siten, että se on esteenä ensimmäisessä kysymyksessä tarkoitetun kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka seurauksena verovelvolliselta evätään niihin kuluihin, joilla voidaan katsoa olevan suora ja välitön yhteys kyseisen verovelvollisen liiketoimintojen kokonaisuuteen liittyviin yleiskuluihin, sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus.

53 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tulkittava niin pitkälti kuin mahdollista kansallista oikeuttaan direktiivin 2006/112 sanamuodon ja tarkoituksen mukaisesti sillä tavoiteltujen tulosten saavuttamiseksi, ja sen on annettava etusija kansallisten sääntöjen sellaiselle tulkinnalle, joka on yhdenmukaisin tämän tarkoituksen kanssa, jotta se näin päätyisi kyseisen direktiivin säännösten kanssa yhteen soveltuvaan ratkaisuun (ks. vastaavasti asia C-212/04, Adeneler ym., tuomio 4.7.2006, Kok., s. I-6057, 124 kohta), ja jätettävä tarvittaessa soveltamatta kaikki sen kanssa ristiriidassa olevat kansallisen lain säännökset (ks. vastaavasti asia C-144/04, Mangold, tuomio 22.11.2005, Kok., s. I-9981, 77 kohta).

54 Kaikkien edellä esitettyjen toteamusten perusteella toiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 176 artiklan toista alakohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että jäsenvaltio ottaa unioniin liittymisen ajankohtana käyttöön vähennysoikeuden rajoituksen sellaisen kansallisen lainsäännöksen nojalla, jonka mukaan vähennysoikeuden ulkopuolelle jäävät tavarat ja palvelut, jotka on tarkoitettu luovutettaviksi tai suoritettaviksi vastikkeetta tai käytettäviksi verovelvollisen liiketoimintaan kuulumattomiin toimintoihin, kun tällaisesta vähennysoikeuden poissulkemisesta ei säädetty kansallisessa lainsäädännössä, joka oli voimassa liittymisajankohtaan saakka.

Kansallisen tuomioistuimen on tulkittava pääasiassa kyseessä olevia kansallisia säännöksiä unionin oikeuden mukaisesti niin pitkälti kuin mahdollista. Jos tällainen tulkinta ei ole mahdollinen, kansallisen tuomioistuimen on jätettävä soveltamatta näitä säännöksiä direktiivin 2006/112 176 artiklan toisen kohdan vastaisina.

Kolmas kysymys

55 Kun otetaan huomioon toiseen kysymykseen annettu vastaus, kolmanteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

56 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 (kuudes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 168 artiklan a alakohtaa ja 176 artiklan toista kohtaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan verovelvollisella, jolle aiheutuu kuluja sille työskentelevien henkilöiden kuljetuksesta, työvaatteista, suojavarusteista sekä työmatkoista, ei ole oikeutta vähentää näihin kuluihin sisältyvää arvonlisäveroa sillä perusteella, että toinen oikeushenkilö asetti kyseiset henkilöt verovelvollisen käyttöön ja ettei heitä voida täten pitää kyseisessä lainsäädännössä tarkoitetulla tavalla verovelvollisen henkilöstöön kuuluvina, vaikka näillä kuluilla voidaan katsoa olevan suora ja välitön yhteys kyseisen verovelvollisen liiketoimintojen kokonaisuuteen liittyviin yleiskuluihin.

2) Direktiivin 2006/112 176 artiklan toista alakohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että jäsenvaltio ottaa Euroopan unioniin liittymisen ajankohtana käyttöön vähennysoikeuden rajoituksen sellaisen kansallisen lainsäännöksen nojalla, jonka mukaan vähennysoikeuden ulkopuolelle jäävät tavarat ja palvelut, jotka on tarkoitettu luovutettaviksi tai suoritettaviksi vastikkeetta tai käytettäviksi verovelvollisen liiketoimintaan kuulumattomiin toimintoihin, kun tällaisesta vähennysoikeuden poissulkemisesta ei säädetty kansallisessa lainsäädännössä, joka oli voimassa liittymisajankohtaan saakka.

Kansallisen tuomioistuimen on tulkittava pääasiassa kyseessä olevia kansallisia säännöksiä unionin oikeuden mukaisesti niin pitkälti kuin mahdollista. Jos tällainen tulkinta ei ole mahdollinen, kansallisen tuomioistuimen on jätettävä soveltamatta näitä säännöksiä direktiivin 2006/112 176 artiklan toisen kohdan vastaisina.

Allekirjoitukset