Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

24 päivänä tammikuuta 2019*

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Kuudes direktiivi 77/388/ETY – Direktiivi 2006/112/EY – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Tavarat ja palvelut, joita käytetään sekä verollisiin että verosta vapautettuihin liiketoimiin (sekakäytössä olevat tavarat ja palvelut) – Sovellettavan vähennyksen suhdeluvun määrittäminen – Sivuliike, joka sijaitsee muussa jäsenvaltiossa kuin yhtiön päätoimipaikka – Sivuliikkeen maksamat kulut, jotka liittyvät yksinomaan päätoimipaikan liiketoimien toteuttamiseen – Sivuliikkeen yleiskustannukset, jotka edistävät niin sivuliikkeen liiketoimien kuin päätoimipaikankin liiketoimien toteuttamista

Asiassa C-165/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Conseil d'État (ylin hallintotuomioistuin, Ranska) on esittänyt 29.3.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 3.4.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Morgan Stanley & Co International plc

vastaan

Ministre de l'Économie et des Finances,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: seitsemännen jaoston puheenjohtaja T. von Danwitz, joka hoitaa neljännen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász ja C. Vajda (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 1.3.2018 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Morgan Stanley & Co International plc, edustajinaan C. Aldebert ja C. Reinbold, avocats,

– Ranskan hallitus, asiamiehinään D. Colas, E. de Moustier, A. Alidière ja S. Ghiandoni,

– Portugalin hallitus, asiamiehinään L. Inez Fernandes, M. Figueiredo ja R. Campos Laires,

– Euroopan komissio, asiamiehinään N. Gossement ja R. Lyal,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

kuultuaan julkisasiamiehen 3.10.2018 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 1977, L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 17 artiklan 2, 3 ja 5 kohdan sekä 19 artiklan 1 kohdan ja yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 168, 169 ja 173–175 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Morgan Stanley & Co International plc (jäljempänä Morgan Stanley) ja ministre de l'Économie et des Finances (valtiovarainministeri, Ranska; jäljempänä verohallinto) ja joka koskee sen arvonlisäveron vähennystä, jonka Morgan Stanleyn Pariisissa sijaitseva sivuliike (jäljempänä Pariisin sivuliike) on maksanut yhtäältä kuluista, jotka liittyvät Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevan päätoimipaikan liiketoimien toteuttamiseen, ja toisaalta yleiskustannuksista, jotka edistävät niin päätoimipaikan liiketoimien kuin sivuliikkeenkin liiketoimien toteuttamista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Kuudes direktiivi

3 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin kyseisen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

4 Mainitun direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdassa säädettiin, että kyseisessä säännöksessä luetellut rahoitusliiketoimet on vapautettu arvonlisäverosta.

5 Saman direktiivin 13 artiklan C kohdassa säädettiin seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen:

– –

b) edellä B kohdan d – – alakohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta.

– –”

6 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2, 3 ja 5 kohdassa säädettiin seuraavaa:

”2. Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka [hän] on velvollinen maksamaan:

a) arvonlisävero[n], joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle;

– –

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;

– –

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.

– –”

7 Kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 kohdassa säädettiin 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.”

8 Kuudennen direktiivin uudelleen laatimisen yhteydessä kyseisen direktiivin säännökset korvattiin 1.1.2007 alkaen direktiivin 2006/112 säännöksillä.

Direktiivi 2006/112

9 Direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:

”’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.”

10 Kyseisen direktiivin 137 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden valita verotus mainitun direktiivin 135 artiklan 1 kohdan b–g alakohdassa tarkoitettujen rahoitusliiketoimien osalta.

11 Mainitun direktiivin 168 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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

– –”

12 Saman direktiivin 169 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 168 artiklassa tarkoitetun vähennyksen lisäksi verovelvollisella on oikeus vähentää kyseisessä artiklassa tarkoitettu arvonlisävero, siltä osin kuin tavaroita tai palveluja käytetään seuraavien liiketoimien tarkoituksiin:

a) verovelvollisen 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuun taloudelliseen toimintaan kuuluviin liiketoimiin, jotka suoritetaan sen jäsenvaltion ulkopuolella, jossa kyseinen vero on maksettava tai maksettu, ja jotka olisivat oikeuttaneet vähennykseen, jos ne olisi suoritettu tässä jäsenvaltiossa;

– –”

13 Direktiivin 2006/112 173 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

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

14 Kyseisen direktiivin 174 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Vähennyksen suhdeluku muodostuu murtoluvusta, joka sisältää seuraavat määrät:

a) osoittaja on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu 168 ja 169 artiklan mukaisesti arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavista liiketoimista;

b) nimittäjä on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu osoittajaan sisällytetyistä liiketoimista sekä liiketoimista, jotka eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen.

– –”

15 Mainitun direktiivin 175 artiklan 1 kohdassa täsmennetään, että vähennyksen suhdeluku on määritettävä vuosiperusteella ja ilmaistava enintään seuraavaan suurempaan kokonaislukuun pyöristettynä prosenttilukuna.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

16 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Pariisin sivuliike on kiinteänä toimipaikkana arvonlisäverovelvollinen Ranskassa. Sivuliikkeeseen tehtiin kaksi tilintarkastusta, jotka koskivat arvonlisäveron maksamista ajanjaksoina 1.12.2002–30.4.2005 ja 1.12.2005–30.4.2009.

17 Näiden tarkastuskäyntien aikana todettiin, että kyseinen sivuliike toteutti yhtäältä paikallisille asiakkailleen pankki- ja rahoitusliiketoimia, joita varten se oli valinnut arvonlisäverovelvollisuuden, ja toisaalta tarjosi Yhdistyneen kuningaskunnan päätoimipaikalle palveluja, joista se sai vastineeksi tilisiirtoja. Sivuliike vähensi kokonaisuudessaan arvonlisäveron, joka sisältyi kuluihin, joita sille aiheutui näistä kahdesta palvelumuodosta.

18 Verohallinto katsoi, ettei yksinomaan Yhdistyneen kuningaskunnan päätoimipaikan kanssa toteutettuja sisäisiä liiketoimia varten käytettyjen tavaroiden ja palvelujen hankintaan sisältynyt arvonlisävero voi olla vähennyskelpoista, koska kyseiset liiketoimet eivät kuuluneet arvonlisäveron soveltamisalaan, mutta verohallinto kohtuullisti kuitenkin verotusta hyväksymällä sen, että osa verosta voidaan vähentää käyttämällä mainittuun päätoimipaikkaan sovellettavaa vähennyksen suhdelukua Ranskassa voimassa olevan vähennysoikeuden rajoitukset huomioon ottaen. Verohallinto katsoi, että siltä osin kuin on kyse sekakuluista, jotka liittyvät sekä Yhdistyneen kuningaskunnan päätoimipaikan kanssa toteutettuihin liiketoimiin että Pariisin sivuliikkeen asiakkaiden kanssa toteutettuihin liiketoimiin, kulut voitiin vähentää vain osittain, ja sovelsi mainittuun päätoimipaikkaan sovellettavaa vähennyksen suhdelukua korjattuna Pariisin sivuliikkeen vähennykseen oikeuttavalla liikevaihdolla ja Ranskassa voimassa olevan vähennysoikeuden rajoitukset huomioon ottaen.

19 Näiden oikaisujen perusteella verohallinto antoi Morgan Stanleylle arvonlisäveron maksuunpanoa koskevat päätökset. Tribunal administratif de Montreuil (Montreuil'n hallintotuomioistuin, Ranska) hylkäsi Morgan Stanleyn esittämät vaatimukset, joissa vaadittiin poistamaan kyseiset päätökset. Cour administrative d'appel de Versailles (Versailles'n ylempi hallintotuomioistuin, Ranska) puolestaan hylkäsi kyseisen tuomioistuimen päätöksistä tehdyt valitukset.

20 Toisen oikeusasteen tuomioistuimen antamaan tuomioon on haettu muutosta Conseil d'État'sta (ylin hallintotuomioistuin, Ranska), jonka mielestä on epäselvää yhtäältä – siltä osin kuin on kyse ensimmäisessä jäsenvaltiossa sijaitsevalle sivuliikkeelle aiheutuneista kuluista, jotka liittyvät yksinomaan sen toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan päätoimipaikan liiketoimien toteuttamiseen –, onko kuudennen direktiivin ja direktiivin 2006/112 perusteella sivuliikkeen rekisteröintijäsenvaltiossa sovellettava näihin kuluihin sivuliikkeen vähennyksen suhdelukua, päätoimipaikan vähennyksen suhdelukua vai ehkä erityistä vähennyksen suhdelukua, joka noudattaa 13.7.2000 annetussa tuomiossa Monte Dei Paschi Di Siena (C-136/99, EU:C:2000:408) tehtyä palautusoikeutta koskevaa ratkaisua, jossa yhdistetään sivuliikkeen ja päätoimipaikan rekisteröintijäsenvaltioissa sovellettavat säännöt, erityisesti liiketoimien arvonlisäverotusta koskevan mahdollisen valintaoikeuden suhteen.

21 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin pohtii toisaalta myös sellaisiin sivuliikkeen kuluihin sovellettavia sääntöjä, jotka edistävät sekä sivuliikkeen rekisteröintijäsenvaltiossa toteuttamia liiketoimia että sen päätoimipaikan toteuttamia liiketoimia, erityisesti jos ajatellaan yleiskustannusten käsitettä ja vähennyksen suhdelukua.

22 Tässä tilanteessa Conseil d'État päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Jos oletetaan, että ensimmäisessä jäsenvaltiossa sijaitsevalle sivuliikkeelle aiheutuneet kulut liittyvät yksinomaan sen toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan päätoimipaikan liiketoimien toteuttamiseen, onko kuudennen direktiivin – – 17 artiklan 2, 3 ja 5 kohdan ja 19 artiklan 1 kohdan säännöksiä, jotka on sisällytetty direktiivin 2006/112 168, 169 ja 173–175 artiklaan, tulkittava niin, että sivuliikkeen jäsenvaltio soveltaa näihin kuluihin sivuliikkeen vähennyksen suhdelukua, joka on määritetty sen

rekisteröintijäsenvaltiossaan toteuttamien liiketoimien ja kyseisessä jäsenvaltiossa sovellettavien sääntöjen perusteella, tai päätoimipaikan vähennyksen suhdelukua taikka vielä erityistä vähennyksen suhdelukua, jossa yhdistetään sivuliikkeen ja päätoimipaikan rekisteröintijäsenvaltioissa sovellettavat säännöt, erityisesti ottaen huomioon mahdollinen liiketoimien arvonlisäverotusta koskeva valintaoikeus?

2) Mitä sääntöjä on sovellettava siinä erityistapauksessa, että sivuliikkeelle aiheutuneet kulut edistävät sekä sen rekisteröintijäsenvaltiossaan toteuttamia liiketoimia että päätoimipaikan liiketoimia, erityisesti jos ajatellaan yleiskustannusten käsitettä ja vähennyksen suhdelukua?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

23 Aluksi on todettava, että pääasia koskee verokausia vuosina 2002–2009. Näin ollen kyseiseen oikeusriitaan sovelletaan sekä kuudetta direktiiviä että direktiiviä 2006/112, jolla kuudes direktiivi laadittiin uudelleen 1.1.2007 alkaen.

24 Siltä osin kuin ensimmäinen kysymys koskee vähennyksen suhdelukua, jota Pariisin sivuliikkeen on sovellettava kuluihin, jotka sille on aiheutunut Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevan päätoimipaikan liiketoimien toteuttamiseksi, on katsottava, että tämä kysymys koskee kyseisen sivuliikkeen kuluja, jotka liittyvät yksinomaan sekä arvonlisäverollisiin liiketoimiin että arvonlisäverosta vapautettuihin liiketoimiin siinä jäsenvaltiossa, jossa päätoimipaikka sijaitsee (jäljempänä sekakäyttökulut), minkä myös Morgan Stanley on vahvistanut kirjallisissa huomautuksissaan.

25 Kyseisistä huomautuksista ilmenee myös, että ensimmäisessä kysymyksessä mainittu valintaoikeus viittaa Pariisin sivuliikkeen kansallisen lainsäädännön – jolla kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan ensimmäinen alakohta ja direktiivin 2006/112 137 artiklan 1 kohdan a alakohta on pantu täytäntöön – nojalla tekemään valintaan saattaa Ranskassa arvonlisäveron alaisiksi Morgan Stanleyn pankki- ja rahoitusliiketoimet, jotka olisivat mainitusta verosta vapautettuja, ellei tätä valintaa olisi tehty.

26 Näin ollen ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään olennaisilta osin sitä, onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 2, 3 ja 5 kohtaa ja 19 artiklan 1 kohtaa sekä direktiivin 2006/112 168, 169 ja 173–175 artiklaa tulkittava siten, että siltä osin kuin on kyse jäsenvaltiossa rekisteröidylle sivuliikkeelle aiheutuneista kuluista, jotka liittyvät yksinomaan kyseisen sivuliikkeen toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan päätoimipaikan toteuttamiin sekä arvonlisäverollisiin liiketoimiin että arvonlisäverosta vapautettuihin liiketoimiin, on sovellettava sivuliikkeen vähennyksen suhdelukua, joka on määritetty sen rekisteröintijäsenvaltiossaan toteuttamien liiketoimien ja kyseisessä jäsenvaltiossa sovellettavien sääntöjen perusteella, kyseisen päätoimipaikan vähennyksen suhdelukua taikka vielä erityistä vähennyksen suhdelukua, jossa yhdistetään saman sivuliikkeen rekisteröintijäsenvaltiossa sovellettavat säännöt ja päätoimipaikan jäsenvaltiossa sovellettavat säännöt, mikäli sivuliike on valinnut saattaa arvonlisäveron alaisiksi rekisteröintijäsenvaltiossaan toteutetut liiketoimet, jotka olisivat kyseisestä verosta vapautettuja, ellei tällaista valintaa olisi tehty.

27 Tähän kysymykseen vastaamiseksi on ensinnäkin muistutettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verovelvollisen oikeus vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka maksamiseen se on velvollinen, arvonlisävero, joka sen on maksettava tai jonka se on maksanut sille luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista, on unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate. Kyseinen vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään, eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Vähennysoikeutta sovelletaan

välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettujen liiketoimien yhteydessä (tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, 37 ja 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken liiketoimintansa 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 (tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Tältä osin kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdasta ja direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdasta ilmenee, että verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa omia verollisia liiketoimiaan, vähentää verosta arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, siltä osin kuin näitä tavaroita ja palveluja käytetään myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verovelvollisen kyseisiin liiketoimiin (ks. vastaavasti tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Unionin tuomioistuin on siten katsonut, että jotta arvonlisävero voitaisiin vähentää, aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetuilla liiketoimilla on oltava suora ja välitön yhteys myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettuihin vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin. Aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankituista tavaroista tai palveluista maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus edellyttää siis, että näiden tavaroiden tai palvelujen hankintakulut kuuluvat niihin osiin, joista myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suoritettujen verollisten ja vähennykseen oikeuttavien liiketoimien hinta muodostuu (tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Lisäksi kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan a alakohdan sekä direktiivin 2006/112 169 artiklan a alakohdan mukaan verovelvollisella on oikeus vähentää arvonlisävero, joka on maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, joita käytetään liiketoimiin, jotka suoritetaan tämän tuomion 29 kohdassa tarkoitetun jäsenvaltion ulkopuolella ja jotka olisivat oikeuttaneet vähennykseen, jos ne olisi suoritettu tässä jäsenvaltiossa.

32 Vähennysoikeus, josta säädetään edellisessä kohdassa mainituissa säännöksissä, edellyttää näin ollen kahden ehdon täyttymistä eli yhtäältä sitä, että verovelvollisen liiketoimia, jotka suoritetaan toisessa jäsenvaltiossa kuin siinä, jossa arvonlisävero on maksettu tai on maksettava kyseisten liiketoimien toteuttamista varten käytetyistä tavaroista ja palveluista, verotetaan ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa, ja toisaalta sitä, että kyseisiä liiketoimia verotetaan myös, jos ne toteutetaan toiseksi mainitussa jäsenvaltiossa (ks. vastaavasti tuomio 13.7.2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, EU:C:2000:408, 28 kohta ja tuomio 22.12.2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, 31 ja 32 kohta).

33 Siltä osin kuin on kyse jälkimmäisestä ehdosta, on katsottava, että koska kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan a alakohta ja direktiivin 2006/112 169 artiklan a alakohta eivät sisällä muita täsmennyksiä, mainittu ehto täyttyy muun muassa pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa päätoimipaikan jäsenvaltiossa verotettavia liiketoimia verotetaan myös kyseisen liiketoimista aiheutuvista kuluista vastaavan sivuliikkeen rekisteröintijäsenvaltiossa siksi, että sivuliike on valinnut näiden liiketoimien verottamisen sellaisen kansallisen lainsäädännön perusteella, jolla kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan ensimmäinen alakohta ja direktiivin 2006/112 137 artiklan 1 kohdan a alakohta on pantu täytäntöön.

34 Toiseksi on syytä muistaa, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan ja direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan ”arvonlisäverovelvollinen” on jokainen, joka ”itsenäisesti” harjoittaa liiketoimintaa (ks. vastaavasti tuomio 23.3.2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, 33 kohta ja tuomio 7.8.2018, TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647, 40 kohta).

35 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että kun kyseessä on yhtiö, jonka päätoimipaikka sijaitsee yhdessä jäsenvaltiossa ja jonka sivuliike on rekisteröity toisessa jäsenvaltiossa, päätoimipaikka ja sivuliike muodostavat ainoastaan yhden arvonlisäverovelvollisen, ellei osoiteta, että sivuliike harjoittaa itsenäistä liiketoimintaa, mistä on kyse muun muassa silloin, kun sivuliike kantaa toiminnastaan aiheutuvat taloudelliset riskit (ks. vastaavasti tuomio 7.8.2018, TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Nyt käsiteltävässä asiassa mikään unionin tuomioistuimen käytettävissä olevassa asiakirja-aineistossa ei viittaa siihen, että Pariisin sivuliike toimisi itsenäisesti suhteessa Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevaan päätoimipaikkaan tämän tuomion 35 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla. Näin ollen on katsottava, että kyseinen sivuliike ja päätoimipaikka muodostavat yhden ainoan verovelvollisen arvonlisäverotuksessa, jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamasta tarkastuksesta muuta johdu.

37 Tässä yhteydessä on syytä muistaa, että suoritus on verollinen ainoastaan siinä tapauksessa, että suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia (tuomio 23.3.2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, 34 kohta ja tuomio 17.9.2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, 24 kohta).

38 Näin ollen on todettava, että koska sivuliikkeen ja päätoimipaikan, jotka yhdessä muodostavat yhden ainoan verovelvollisen, välillä ei ole oikeussuhdetta, vastavuoroiset suoritukset näiden yksikköjen välillä ovat arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle jääviä sisäisiä rahavirtoja, toisin kuin kolmansien osapuolten kanssa toteutetut verolliset liiketoimet.

39 Tästä seuraa, että jäsenvaltiossa rekisteröidyllä sivuliikkeellä on tässä jäsenvaltiossa oikeus vähentää sellaisiin hankittuihin tavaroihin ja palveluihin liittyvä arvonlisävero, joilla on suora ja välitön yhteys verollisten liiketoimien toteuttamiseen, mukaan lukien toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan päätoimipaikan, jonka kanssa sivuliike muodostaa yhden ainoan verovelvollisen, liiketoimet, edellyttäen, että nämä liiketoimet oikeuttaisivat vähennykseen myös siinä tapauksessa, että ne olisi toteutettu mainitun sivuliikkeen rekisteröintivaltiossa.

40 Kolmanneksi, siltä osin kuin on kyse tavaroista ja palveluista, joita verovelvollinen käyttää sekä vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, direktiivin 2006/112 173 artiklan 1 kohdan, joka vastaa kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohtaa, mukaan vähentää voidaan ainoastaan se arvonlisäveron osa, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta. Tätä varten vähennyksen suhdeluku on laskettava direktiivin 2006/112 174 ja 175 artiklan mukaisesti ”kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista”.

41 Tätä vähennyksen suhdelukua koskevaa järjestelmää sovelletaan muun muassa silloin, kuin jäsenvaltiossa rekisteröidylle sivuliikkeelle aiheutuu kuluja sekä arvonlisäverollisista että arvonlisäverosta vapautetuista liiketoimista, jotka toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva päätoimipaikka on toteuttanut (ks. vastaavasti tuomio 13.7.2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, EU:C:2000:408, 26–28 kohta).

42 Unionin tuomioistuimella on ollut tilaisuus täsmentää, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa sekä direktiivin 2006/112 173 artiklan 1 ja 2 kohdassa tarkoitettua vähennysjärjestelmää ja tähän järjestelmään kuuluvia vähennysmenetelmiä sovelletaan vain sellaisiin tavaroihin ja palveluihin, joita verovelvollinen käyttää suorittaakseen sekä vähennyksen oikeuttavia

liiketoimia että vähennykseen oikeuttamattomia liiketoimia, eli sekakäytössä oleviin tavaroihin ja palveluihin (ks. vastaavasti tuomio 6.9.2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, 40 kohta; tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 26 kohta ja tuomio 9.6.2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, 26 kohta).

43 Sitä vastoin tavarat ja palvelut, joita verovelvollinen käyttää yksinomaan vähennyksen oikeuttaviin liiketoimiin, eivät kuulu kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan eivätkä direktiivin 2006/112 173 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan, vaan niihin sovelletaan kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan ja direktiivin 2006/112 168 artiklan mukaista vähennysjärjestelmää (tuomio 6.9.2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, 41 kohta).

44 Tästä oikeuskäytännöstä seuraa – kuten komissio suullisessa istunnossa pääasiallisesti esitti –, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan toisessa alakohdassa ja direktiivin 2006/112 173 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa säädetyssä täsmennyksessä, jonka mukaan tavaroista ja palveluista, joita verovelvollinen käyttää sekä verollisiin liiketoimiin että verosta vapautettuihin liiketoimiin, vähennyksen suhdeluku on laskettava ”kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista”, viitataan kaikkiin edellä mainittuihin liiketoimiin, joihin verovelvollisen hankkimia sekakäytössä olevia tavaroita ja palveluja käytetään, lukuun ottamatta muita verovelvollisen toteuttamia liiketoimia.

45 Siltä osin kuin sekakäyttökulujen ohella verovelvollinen hankkii tavaroita ja palveluja, joita käytetään yksinomaan arvonlisäverollisia liiketoimia varten, näihin tavaroihin ja palveluihin liittyvä arvonlisävero voidaan kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 ja 3 kohdan sekä direktiivin 2006/112 168 ja 169 artiklan mukaan vähentää kokonaisuudessaan (ks. vastaavasti tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Sitä vastoin arvonlisävero, joka liittyy tavaroihin ja palveluihin, joita käytetään yksinomaan arvonlisäverosta vapautettuihin liiketoimiin, ei oikeuta vähennykseen.

46 Tästä seuraa, että sellaisiin jäsenvaltiossa rekisteröidyn sivuliikkeen esittämiin sekakäyttökuluihin, jotka liittyvät yksinomaan kyseisen sivuliikkeen toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan päätoimipaikan toteuttamiin sekä arvonlisäverollisiin liiketoimiin että arvonlisäverosta vapautettuihin liiketoimiin, on sovellettava kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 kohdassa ja direktiivin 2006/112 174 ja 175 artiklassa tarkoitetun menetelmän mukaista vähennyksen suhdelukua, jonka nimittäjä muodostuu kaikista näistä liiketoimista saadun liikevaihdon arvonlisäverottomasta määrästä, lukuun ottamatta verovelvollisen toteuttamia muita liiketoimia. Tältä osin on täsmennettävä, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan sekä direktiivin 2006/112 169 artiklan a alakohdan ja tämän tuomion 32 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaisesti vähennyksen suhdeluvun muodostavan murtoluvun osoittajaan voi kuulua ainoastaan se arvonlisäveroton liikevaihto, joka liittyy päätoimipaikan toteuttamiin verollisiin liiketoimiin, jotka oikeuttaisivat vähennykseen myös, jos ne olisi toteutettu sivuliikkeen rekisteröintijäsenvaltiossa.

47 On vielä täsmennettävä, että edellisessä kohdassa tarkoitettua vähennyksen suhdelukua ei voida välttämättä luokitella ”päätoimipaikan vähennyksen suhdeluvuksi”, kuten ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessä on tehty. Vähennyksen suhdeluku koskee ainoastaan niitä päätoimipaikan toteuttamia liiketoimia, joihin sivuliikkeen sekakäyttökulut liittyvät.

48 Morgan Stanley väittää, että sivuliikkeen rekisteröintijäsenvaltion on sovellettava kaikkiin ostoihin sisältyviin kuluihinsa sivuliikkeen vähennyksen suhdelukua, joka on määritetty yksinomaan sivuliikkeen rekisteröintijäsenvaltiossaan toteuttamien liiketoimien perusteella, oli kulujen yhteys toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan päätoimipaikan toiminnan kanssa mikä tahansa. Tätä tulkintaa ei kuitenkaan voida hyväksyä.

49 Sivuliikkeen sekakäyttökuluihin sovellettavan vähennyksen suhdeluvun laskemiseksi kyseisessä ehdotetussa ratkaisussa ei vastoin tämän tuomion 30 kohdassa mainittua oikeuskäytäntöä oteta huomioon sivuliikkeen päätoimipaikan toteuttamia liiketoimia, joihin näillä kuluilla on suora ja välitön yhteys.

50 Tätä tulkintaa ei muuta unionin tuomioistuimen 12.9.2013 antamaan tuomioon Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541) perustuva oikeuskäytäntö, johon Morgan Stanley viittaa väitteidensä tueksi. On totta, että kyseisen tuomion 40 ja 55 kohdassa unionin tuomioistuin on katsonut, että yhtiö, jonka päätoimipaikka on jossakin jäsenvaltiossa, ei voi ottaa siihen kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa säädetyn vähennysjärjestelmän nojalla sovellettavan arvonlisäverovähennyksen suhdeluvun määrittämiseksi huomioon yhtiön muissa jäsenvaltioissa sijaitsevien sivuliikkeiden liikevaihtoja.

51 Tältä osin on kuitenkin syytä huomauttaa, että – kuten muun muassa mainitun tuomion 19 kohdasta ilmenee – unionin tuomioistuimelta kysyttiin kyseisessä asiassa mahdollisuudesta ottaa huomioon sivuliikkeiden koko liikevaihto, eli kaikki sivuliikkeiden tulot. Siten unionin tuomioistuin korosti 12.9.2013 antamansa tuomion Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541) 38 kohdassa muun muassa sitä, että verovelvollisella muissa jäsenvaltioissa olevien kaikkien kiinteiden toimipaikkojen liikevaihdon huomioon ottaminen verovelvollisen päätoimipaikkaan sovellettavan vähennyksen suhdeluvun määrittämiseksi 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.

52 Siten unionin tuomioistuin on mainitussa tuomiossa katsonut, että verovelvollisen päätoimipaikan vähennyksen suhdeluvun laskemisessa ei oteta huomioon muissa jäsenvaltioissa sijaitsevien sivuliikkeiden liikevaihtoa sillä perusteella, että ainakin osalla liikavaihdosta ei ole mitään yhteyttä päätoimipaikan suorittamiin hankintoihin. Tämän seurauksena unionin tuomioistuimen tarkoitus ei ole ollut jäsenvaltiossa sijaitsevan verovelvollisen kiinteän toimipaikan vähennysoikeuden laajuuden määrittämisen osalta sulkea pois saman verovelvollisen toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan toteuttamien sellaisten liiketoimien huomioon ottamista, joilla on suora ja välitön yhteys ensiksi mainitulle kiinteälle toimipaikalle aiheutuneisiin kuluihin.

53 Lisäksi suhdeluvun laskeminen, joka liittyy kyseisiin mainitun päätoimipaikan toteuttamiin liiketoimiin, ei voi perustua kyseisen sivuliikkeen päätoimipaikan kanssa saamaan liikevaihtoon, kuten Ranskan hallitus väittää. Kuten tämän tuomion 38 kohdassa muistutetaan, kyseinen liikevaihto muodostuu verovelvollisen sisäisistä rahavirroista, jotka eivät kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, kun taas kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ja direktiivin 2006/112 173 artiklan 1 kohdan mukaan vähennyksen suhdeluvun laskemiseksi on otettava huomioon kolmansien osapuolten kanssa toteutetut sekä verolliset liiketoimet että arvonlisäverosta vapautetut liiketoimet.

54 Ensimmäiseen kysymykseen on kaiken edellä esitetyn perusteella vastattava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2, 3 ja 5 kohtaa ja 19 artiklan 1 kohtaa sekä direktiivin 2006/112 168, 169 ja 173–175 artiklaa on tulkittava siten, että siltä osin kuin on kyse jäsenvaltiossa rekisteröidylle sivuliikkeelle aiheutuneista kuluista, jotka liittyvät yksinomaan kyseisen sivuliikkeen toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan päätoimipaikan toteuttamiin sekä arvonlisäverollisiin liiketoimiin että arvonlisäverosta vapautettuihin liiketoimiin, on sovellettava vähennyksen suhdelukua, joka muodostuu murtoluvusta, jonka nimittäjä muodostuu ainoastaan näiden liiketoimien liikevaihdon arvonlisäverottomasta määrästä ja jonka osoittaja muodostuu verollisista liiketoimista, jotka oikeuttaisivat vähennykseen myös siinä tapauksessa, että ne olisi toteutettu mainitun sivuliikkeen rekisteröintijäsenvaltiossa, mukaan lukien tilanne, jossa vähennysoikeus perustuu sivuliikkeen valintaan suorittaa arvonlisäveroa rekisteröintijäsenvaltiossa toteutetuista liiketoimista.

Toinen kysymys

55 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, miten kuudennen direktiivin 17 artiklan 2, 3 ja 5 kohtaa ja 19 artiklan 1 kohtaa sekä direktiivin 2006/112 168, 169 ja 173–175 artiklaa on tulkittava määritettäessä vähennyksen suhdelukua, jota sovelletaan jäsenvaltiossa rekisteröidyn sivuliikkeen yleiskustannuksiin, jotka edistävät sekä sivuliikkeen tässä valtiossa toteuttamia liiketoimia että sivuliikkeen toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen päätoimipaikan toteuttamia liiketoimia.

56 Tältä osin on syytä muistuttaa, että tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä on lähtökohtaisesti oltava suora ja välitön yhteys tämän tuomion 30 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla, 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 (tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

57 Toisaalta 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 yleiskustannuksia ja sellaisinaan osia, joista verovelvollisen tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hinta muodostuu. Tällaisilla kustannuksilla nimittäin on suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko liiketoimintaan (tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

58 Tämä tarkoittaa sitä, että kun verovelvollisen liiketoiminta muodostuu sekä verollisista liiketoimista että arvonlisäverosta vapautetuista liiketoimista, verovelvollisen yleiskustannuksiin on sovellettava kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa ja direktiivin 2006/112 173 artiklan 1 kohdassa säädettyä vähennysjärjestelmää. Mainittuja yleiskustannuksia koskevan vähennyksen suhdeluvun on tämän tuomion 40–46 kohdassa esitettyjen seikkojen mukaisesti perustuttava verovelvollisen toteuttamiin kaikkiin liiketoimiin kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 kohdassa ja direktiivin 2006/112 174 ja 175 artiklassa tarkoitetun menetelmän mukaisesti.

59 Siltä osin kuin on kyse jäsenvaltiossa rekisteröidyn sivuliikkeen yleiskustannuksiin sovellettavasta vähennyksen suhdeluvusta ja verovelvollinen toteuttaa liiketoimia sekä mainitussa valtiossa että päätoimipaikan jäsenvaltiossa, vähennyksen suhdeluvun muodostavan murtoluvun osoittajaan voivat kuulua kyseisen sivuliikkeen toteuttamien verollisten liiketoimien lisäksi ainoastaan kyseisen päätoimipaikan toteuttamat verolliset liiketoimet, jotka oikeuttaisivat vähennykseen myös, jos ne olisi toteutettu mainitun sivuliikkeen rekisteröintijäsenvaltiossa.

60 Toiseen kysymykseen on edellä esitetyn perusteella vastattava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2, 3 ja 5 kohtaa ja 19 artiklan 1 kohtaa sekä direktiivin 2006/112 168, 169 ja 173–175 artiklaa on tulkittava siten, että määritettäessä vähennyksen suhdelukua, jota sovelletaan jäsenvaltiossa rekisteröidyn sivuliikkeen yleiskustannuksiin, jotka edistävät sekä sivuliikkeen tässä valtiossa toteuttamia liiketoimia että sivuliikkeen toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen päätoimipaikan toteuttamia liiketoimia, on vähennyksen suhdeluvun muodostavan murtoluvun nimittäjän osalta otettava huomioon niin kyseisen sivuliikkeen kuin kyseisen päätoimipaikankin toteuttamat liiketoimet, ja mainitun murtoluvun osoittajaan voivat kuulua saman sivuliikkeen toteuttamien verollisten

liiketoimien lisäksi ainoastaan mainitun päätoimipaikan toteuttamat verolliset liiketoimet, jotka oikeuttaisivat vähennykseen myös, jos ne olisi toteutettu kyseessä olevan sivuliikkeen rekisteröintivaltiossa.

Oikeudenkäyntikulut

61 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 (neljäs 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, 3 ja 5 kohtaa sekä 19 artiklan 1 kohtaa sekä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 168, 169, ja 173–175 artiklaa on tulkittava siten, että siltä osin kuin on kyse jäsenvaltiossa rekisteröidylle sivuliikkeelle aiheutuneista kuluista, jotka liittyvät yksinomaan kyseisen sivuliikkeen toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan päätoimipaikan toteuttamiin sekä arvonlisäverollisiin liiketoimiin että arvonlisäverosta vapautettuihin liiketoimiin, on sovellettava vähennyksen suhdelukua, joka muodostuu murtoluvusta, jonka nimittäjä muodostuu ainoastaan näiden liiketoimien liikevaihdon arvonlisäverottomasta määrästä ja jonka osoittaja muodostuu verollisista liiketoimista, jotka oikeuttaisivat vähennykseen myös siinä tapauksessa, että ne olisi toteutettu mainitun sivuliikkeen rekisteröintijäsenvaltiossa, mukaan lukien tilanne, jossa vähennysoikeus perustuu sivuliikkeen valintaan suorittaa arvonlisäveroa rekisteröintijäsenvaltiossa toteutetuista liiketoimista.**

2) **Kuudennen direktiivin 77/388 17 artiklan 2, 3 ja 5 kohtaa sekä 19 artiklan 1 kohtaa samoin kuin direktiivin 2006/112 168, 169 ja 173–175 artiklaa on tulkittava siten, että määritettäessä vähennyksen suhdelukua, jota sovelletaan jäsenvaltiossa rekisteröidyn sivuliikkeen yleiskustannuksiin, jotka edistävät sekä sivuliikkeen tässä valtiossa toteuttamia liiketoimia että sivuliikkeen toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen päätoimipaikan toteuttamia liiketoimia, on vähennyksen suhdeluvun muodostavan murtoluvun nimittäjän osalta otettava huomioon niin kyseisen sivuliikkeen kuin kyseisen päätoimipaikankin toteuttamat liiketoimet, ja mainitun murtoluvun osoittajana voivat toimia saman sivuliikkeen toteuttamien verollisten liiketoimien lisäksi ainoastaan mainitun päätoimipaikan toteuttamat verolliset liiketoimet, jotka oikeuttaisivat vähennykseen, jos ne olisi toteutettu kyseessä olevan sivuliikkeen rekisteröintivaltiossa.**

Allekirjoitukset