Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

14 päivänä joulukuuta 2016*

Ennakkoratkaisupyyntö — Verotus — Arvonlisävero — Direktiivi 77/388/ETY — 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan d alakohta — Soveltamisala — Vähennyksen suhdeluvun soveltaminen arvonlisäveroon, joka on maksettu verovelvollisen käyttämien kaikkien tavaroiden tai palvelujen hankinnasta — Liitännäiset liiketoimet — Liikevaihdon käyttäminen viitteenä

Asiassa C-378/15,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Commissione tributaria regionale di Roma (Rooman verovalitusasioita käsittelevä aluetason tuomioistuin, Italia) on esittänyt 6.5.2015 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 16.7.2015, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Mercedes Benz Italia SpA

vastaan

Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja L. Bay Larsen sekä tuomarit M. Vilaras, J. Malenovský (esittelevä tuomari), M. Safjan, ja D. Šváby,

julkisasiamies: H. Saugmandsgaard Øe,

kirjaaja: hallintovirkamies I. Illéssy,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 14.4.2016 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Mercedes Benz Italia SpA, edustajanaan P. Centore, avvocato,

— Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, jota avustavat E. De Bonis, G. De Bellis ja M. Capolupo, avvocati dello Stato,

— Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja D. Recchia,

kuultuaan julkisasiamiehen 29.6.2016 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: italia.

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), sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikana, 17 artiklan 5 kohdan ja 19 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Mercedes Benz Italia Spa (jäljempänä Mercedes Benz) ja Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 (verohallituksen alainen Rooman alueen verotoimisto nro 3; jäljempänä veroviranomainen) ja jossa on kyse Mercedes Benzin verovuoden 2004 osalta tekemistä arvonlisäveron vähennyksistä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Kuudennen direktiivin johdanto-osan 17. perustelukohdassa todettiin seuraavaa:

”jäsenvaltioiden olisi tietyin rajoituksin ja edellytyksin voitava toteuttaa tai pysyttää voimassa tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkantamisen yksinkertaistamiseksi taikka tietyntyyppisten veropetosten tai veron kiertämisen estämiseksi,

– –”

4 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdassa säädettiin seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta – – edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

d) seuraavat liiketoimet:
   1. luottojen myöntäminen ja välitys sekä luotonantajan harjoittama luoton hallinta [oikeammin: hallinnointi];

– –”

5 Direktiivin 17 artiklan 2 ja 5 kohdan sanamuoto oli seuraava:

”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;

– –

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

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

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin:

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

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

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

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

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

6 Saman direktiivin 19 artiklan, jonka otsikkona on "Vähennyksen suhdeluvun laskeminen", 1 ja 2 kohdassa säädettiin seuraavaa:

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

— osoittaja on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu – – arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavista liiketoimista,

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

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

2. Edellä 1 kohdan säännöksistä poiketen vähennyksen suhdelukua laskettaessa on jätettävä ottamatta huomioon – – liitännäisistä kiinteistö- ja rahoitusliiketoimista – – muodostuva liikevaihdon määrä. – –."

7 Kuudes direktiivi on kumottu ja korvattu yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), joka tuli voimaan 1.1.2007.

Italian oikeus

8 Arvonlisäveron käyttöön ottamisesta ja sitä koskevista säännöksistä 26.10.1972 annetun tasavallan presidentin asetuksen nro 633 (decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto; GURI nro 292, 11.11.1972), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä DPR nro 633/72), 10 §:n 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Verosta vapautetaan

luottojen myöntämistä ja välitystä sekä niiden hallinnointia koskevat luotonantajan palvelujen suoritukset ja rahoitusliiketoimet – –"

9 DPR:n nro 633/72 19 §:n 5 momentissa säädetään seuraavaa:

”Kun verovelvollinen harjoittaa sekä toimintaa, jossa liiketoimiin liittyy vähennysoikeus, että toimintaa, johon kuuluu verosta vapautettuja liiketoimia – –, veron vähennysoikeus koskee sitä osaa arvonlisäverosta, joka vastaa ensin mainittuun ryhmään kuuluvien liiketoimien suhteellista osuutta, ja sen määrä lasketaan soveltamalla 19 bis §:n mukaista vähennysprosenttia.”

10 Unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta käy ilmi, että DPR:n nro 633/72 19 §:n 5 momentissa säädettyä vähennysoikeuden määrittämismenetelmää sovelletaan sellaisten verovelvollisten, joiden harjoittamaan toimintaan kuuluu vähennykseen oikeuttavia liiketoimia ja verosta vapautettuja liiketoimia, hankkimiin kaikkiin tavaroihin ja palveluihin.

11 DPR:n nro 633/72 19 bis § kuuluu seuraavasti:

”1. Edellä 19 §:n 5 momentissa tarkoitettu vähennysprosentti saadaan jakamalla vuoden aikana tehtyjen vähennykseen oikeuttavien liiketoimien summa sillä samalla summalla, johon on lisätty kyseisen vuoden aikana tehtyjen verosta vapautettujen liiketoimien summa. Vähennysprosentti pyöristetään seuraavaan suurempaan tai pienempään kokonaislukuun sen mukaan, onko kymmenesosia enemmän vai vähemmän kuin viisi.

2. Edellä 1 momentissa tarkoitettua vähennysprosenttia laskettaessa ei oteta huomioon – – [DPR:n nro 633/72 10 §:n] 1–9 kohdassa tarkoitettuja verosta vapautettuja liiketoimia, kun ne eivät ole verovelvollisen varsinaisen liiketoiminnan kohteena tai kun ne ovat veronalaisiin liiketoimiin nähden liitännäisiä, sanotun kuitenkaan rajoittamatta sitä, että tavaroista ja palveluista, joita käytetään yksinomaan viimeksi mainittujen liiketoimien suorittamiseen, maksettua veroa ei voida vähentää.”

12 DPR:n nro 633/72 36 §:n sanamuoto kuuluu seuraavasti:

”(1) Jollei seuraavista momenteista muuta johdu, sellaisten verovelvollisten osalta, jotka harjoittavat useita toimintoja, veroa sovelletaan kokonaisvaltaisesti ja samanaikaisesti kaikkiin toimintoihin kokonaisliikevaihdon perusteella.

(2) Jos verovelvolliset harjoittavat yritystoimintaa tai toimivat samanaikaisesti ammatinharjoittajina, veroa sovelletaan erikseen yritystoimintaan ja ammatinharjoittamiseen kussakin tapauksessa sovellettavien säännösten mukaisesti ja liikevaihdon perusteella.

(3) Verovelvolliset, jotka harjoittavat yritystoimintaa useissa yrityksissä tai jotka harjoittavat samassa yrityksessä useita toimintoja tai toimivat useissa ammateissa, voivat valita, että tiettyjä niiden harjoittamista toiminnoista verotetaan erikseen, ilmoittamalla valinnastaan veroviranomaisille edellistä vuotta koskevassa ilmoituksessaan tai toiminnan aloittamisilmoituksessa. Tässä tapauksessa 19 §:ssä säädetty vähennys myönnetään sillä ehdolla, että toiminnasta on pidetty erillistä kirjanpitoa, mutta vähennystä ei voida myöntää edellä olevassa momentissa olevista säännöksistä poiketen sellaisista sekakäyttöön tarkoitetuista tavaroista, joista ei voida tehdä poistoja. Valinnalla on vaikutuksia niin kauan kuin sitä ei ole peruttu ja joka tapauksessa vähintään kolmen vuoden ajan. – – Edellisessä momentissa olevia säännöksiä sovelletaan lisäksi verovelvollisiin – –, jotka harjoittavat 10 §:n 1 momentissa tarkoitettuja verosta vapautettuja toimintoja.

(4) Veroa sovelletaan jokaiseen tapaukseen erikseen kulloinkin sovellettavien säännösten mukaisesti ja kunkin tapauksen kokonaisliikevaihdon perusteella. – –

(5) Kaikissa niissä tapauksissa, joissa veroa sovelletaan erikseen tiettyyn toimintoon, johon liittyvää 19 §:ssä säädettyä vähennystä alennetaan saman pykälän 3 momentin mukaisesti tai sitä sovelletaan kiinteämääräisesti, vähennys myönnetään sekakäyttöön tarkoitetuista tavaroista ja palveluista maksettavasta verosta sen osuuden mukaisesti, joka voidaan kohdentaa kyseisen toiminnan

harjoittamiseen; palvelun muuttaminen ja vaihtaminen toiminnaksi, johon sovelletaan alennettua tai kiinteämääräistä vähennystä, ovat 3 §:ssä tarkoitettuja palveluita ja ne katsotaan suoritetuiksi niiden käyvän markkina-arvon perusteella sinä päivänä, jona ne on tehty. – –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

13 Mercedes Benz vastaa Daimler-Chrysler -konsernin merkkien myynnin strategisesta johtamisesta Italiassa.

14 Mercedes Benz piti vuotta 2004 koskevassa arvonlisäveroilmoituksessaan rahoitustoimiaan – eli lainojen myöntämistä tytäryhtiöilleen – veronalaiseen toimintaansa nähden ”liitännäisinä” toimina eikä ottanut tästä syystä näistä lainoista kertyneitä korkoja huomioon DPR:n nro 633/72 19 bis §:ssä tarkoitetun vähennysprosentin määrittämiseen käytetyn suhdeluvun nimittäjän laskennassa.

15 Veroviranomainen määräsi vuoden 2008 aikana toimitetun ja verovuotta 2004 koskeneen verotarkastuksen johdosta tekemällään päätöksellä Mercedes Benzin maksamaan arvonlisäveron jälkiverona 1 755 882 euroa sillä perusteella, että lainoista perityt korot oli aiheettomasti jätetty huomiotta vähennysprosentin määrittämiseen käytetyssä suhdeluvun nimittäjässä, koska näiden lainojen myöntäminen oli yksi Mercedes Benzin tärkeimmistä toiminnoista sen takia, että lainoista kertyneiden korkojen osuus yhtiön kokonaisliikevaihdosta oli 71,64 prosenttia.

16 Mercedes Benz riitautti tämän päätöksen Commissione tributaria provinciale di Romassa (Rooman verovalitusasioita käsittelevä maakuntatason tuomioistuin, Italia), joka hylkäsi sen vaatimukset. Mercedes Benz valitti tästä päätöksestä ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen Commissione tributaria regionale di Romaan (Rooman verovalitusasioita käsittelevä aluetason tuomioistuin, Italia).

17 Mercedes Benz väitti oikeudenkäynnissä, että sillä oli oikeus sulkea myönnetyistä lainoista kertyneet korot pois arvonlisäveron vähennysprosentin määrittämiseen käytetyn suhdeluvun nimittäjästä ja että kansallinen lainsäätäjä oli joka tapauksessa saattanut direktiivin 2006/112 168 ja 173–175 artiklan virheellisesti osaksi kansallista lainsäädäntöä säätäessään, että DPR:n nro 633/72 19 bis §:ssä tarkoitetun vähennyksen suhdelukua sovelletaan erotuksetta kaikkiin verovelvollisten hankkimiin tavaroihin ja palveluihin tekemättä eroa sen mukaan, käytetäänkö tavaroita ja palveluita arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttaviin liiketoimiin, arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttamattomiin liiketoimiin vai näihin molempiin liiketoimityyppeihin.

18 Tässä tilanteessa Commissione tributaria regionale di Roma on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Ovatko [direktiivin 2006/112] 168 ja 173–175 artikla, kun niitä tulkitaan unionin oikeuden suhteellisuus-, tehokkuus- ja neutraalisuusperiaatteiden mukaisesti, esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle (erityisesti [DPR:n nro 633/72] 19 §:n 5 momentti ja 19 bis §) ja kansallisen verohallinnon käytännölle, jossa velvoitetaan ottamaan vähennysoikeuden käyttämisen perusteeksi toimijan liikevaihdon koostumus myös niin sanottujen liitännäisten liiketoimien määrittämisen osalta eikä mahdollisteta laskentatapaa, joka perustuu hankintojen tosiasialliseen koostumukseen ja käyttötarkoitukseen ja joka kuvastaa objektiivisesti sitä todellista osuutta kustannuksista, joka voidaan kohdentaa kulloiseenkin veronalaiseen ja verottomaan verovelvollisen toimintaan?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

Alustavat huomautukset

19 Ensinnäkin on todettava, että vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on viitannut muodollisesti ennakkoratkaisupyynnössään direktiivin 2006/112 168 ja 173–175 artiklaan, pääasiassa kyseessä olevana verovuonna verovelvollisten vähennysoikeudesta säädettiin pääsääntöisesti kuudennen direktiivin 17 ja 19 artiklassa.

20 Toiseksi on todettava, että unionin tuomioistuimelle esitetystä asiakirja-aineistosta käy ilmi, että antaessaan DPR:n nro 633/72:n 19 §:n 5 momentin ja 19 bis §:n kansallinen lainsäätäjä halusi ottaa käyttöön kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan d alakohdassa säädetyn poikkeavan menetelmän.

21 Tällaisessa tilanteessa on katsottava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään kysymyksellään, onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan d alakohtaa ja 19 artiklaa tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisille kansalliselle lainsäädännölle ja kansallisille käytännöille, joissa verovelvollinen velvoitetaan

— soveltamaan kaikkiin hankkimiinsa tavaroihin ja palveluihin liikevaihtoon perustuvaa vähennyksen suhdelukua ja joissa ei mahdollisteta laskentatapaa, joka perustuu kunkin hankitun tavaran tai palvelun luonteeseen ja tosiasialliseen käyttötarkoitukseen ja joka kuvastaa objektiivisesti sitä todellista osuutta kustannuksista, joka voidaan kohdentaa kulloiseenkin veronalaiseen ja verottomaan verovelvollisen toimintaan ja

— ottamaan perusteeksi verovelvollisen liikevaihdon koostumus niiden liiketoimien määrittämistä varten, jotka voidaan luokitella ”liitännäisiksi” liiketoimiksi.

Unionin tuomioistuimen vastaus

22 Aivan aluksi on palautettava mieleen, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan nojalla verovelvollisten on mahdollista vähentää sellaisten tavaroiden ja palvelujen, jotka on tarkoitettu käytettäviksi yksinomaan verollisten liiketoimien toteuttamiseen, hankinnasta tai toimittamisesta maksettu arvonlisävero.

23 Sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, jotka on tarkoitettu käytettäviksi sekä vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään, että vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta.

24 Jäsenvaltiot saavat kuitenkin kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan perusteella turvautua erityisiin, luonteeltaan poikkeuksellisiin vähennysoikeuden määrittämismenetelmiin, joista yksi on tämän säännöksen d alakohdassa mainittu menetelmä (ks. vastaavasti tuomio 8.11.2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, 24 kohta).

25 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan d alakohdan mukaisesti jäsenvaltio voi oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään vähennyksen tämän direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetun säännön mukaisesti jokaisen sellaisen tavaran tai palvelun osalta, joka käytetään siinä tarkoitettuun liiketoimeen.

26 Ensinnäkin on tutkittava, onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan d alakohtaa, kun se luetaan sitä koskevassa asiayhteydessä, tulkittava siten, että siinä säädetyssä arvonlisäveron vähennysoikeuden laskentamenetelmässä edellytetään liikevaihtoon perustuvan vähennyksen suhdeluvun käyttämistä.

27 Tästä on todettava, että toisin kuin muissa kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa mainituissa poikkeavissa laskentamenetelmissä, d alakohdassa säädetyssä menetelmässä säädetään nimenomaisesti, että tätä menetelmää on sovellettava kyseisen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisen alakohdassa tarkoitetun säännön mukaisesti.

28 Kuten tämän tuomion 23 kohdasta käy ilmi, kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetussa säännössä ei kuitenkaan täsmennetä, miten se arvonlisäveron osa, joka vastaa vähennykseen oikeuttavien liiketoimien suhteellista osuutta, on konkreettisesti määritettävä.

29 Näin ollen kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan toisessa alakohdassa, joka seuraa välittämättömästi sen ensimmäistä alakohtaa ja joka alkaa sanoin ”Tämä suhdeluku”, viitataan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettuun suhdelukuun ja täsmennetään, että kyseinen suhdeluku on laskettava direktiivin 19 artiklan mukaisesti.

30 Kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 kohdassa säädetään, että tämän direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu vähennyksen suhdeluku on määritettävä sellaisen murtoluvun perusteella, jonka osoittaja on liikevaihto, joka muodostuu arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavista liiketoimista, ja jonka nimittäjä on liikevaihto, joka muodostuu näistä liiketoimista sekä liiketoimista, jotka eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen.

31 Näin ollen kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan d alakohdassa oleva viittaus on luettava kyseisen kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetun säännön mukaisesti siten, että tämän säännöksen täytäntöönpanossa edellytetään liikevaihtoon perustuvan vähennyksen suhdeluvun käyttämistä.

32 Tästä seuraa, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan d alakohtaa, luettuna yhdessä kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisen ja toisen alakohdan ja 19 artiklan 1 kohdan kanssa, on tulkittava siten, että siinä säädetyssä arvonlisäveron vähennysoikeuden laskentamenetelmässä edellytetään liikevaihtoon perustuvan suhdeluvun käyttämistä.

33 Toiseksi on tutkittava, onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan d alakohta esteenä sille, että jäsenvaltio velvoittaa verovelvollisen soveltamaan kaikkiin hankkimiinsa tavaroihin ja palveluihin liikevaihtoon perustuvaa vähennyksen suhdelukua niin, ettei huomioon oteta kunkin hankitun tavaran tai palvelun luonnetta ja tosiasiallista käyttötarkoitusta.

34 Yhtäältä kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisen alakohdan sanamuodosta itsestään käy ilmi, että vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrän määrittämiseen käytettävän vähennyksen suhdeluvun laskeminen on periaatteessa varattu yksinomaan sellaisille tavaroille ja palveluille, joita verovelvollinen käyttää sekä vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin (ks. vastaavasti tuomio 6.9.2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, 40 kohta ja tuomio 9.6.2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, 25 kohta).

35 Toisaalta jäsenvaltiot saavat kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan d alakohdan nojalla oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään vähennyksen ”ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetun säännön mukaisesti – – jokaisen sellaisen tavaran tai palvelun osalta, joka käytetään siinä tarkoitettuun liiketoimeen”.

36 Koska kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa, joka on nimenomaisesti mainittu kyseisen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan d alakohdassa, viitataan sekä vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, ilmaisu ”siinä tarkoitettu liiketoimi” on ymmärrettävä siten, että se koskee kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa mainittuja molempia liiketoimityyppejä.

37 Toisin kuin kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa, 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan d alakohdassa ei käytetä ilmaisua ”sekä–että”.

38 Koska tällainen tarkennus puuttuu, kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan d alakohta on ymmärrettävä siten, että siinä viitataan kaikkiin kyseisen verovelvollisen sekä vähennykseen oikeuttavien liiketoimien että vähennykseen oikeuttamattomien liiketoimien toteuttamiseen käyttämiin tavaroihin ja palveluihin ilman, että siinä vaadittaisiin, että näitä tavaroita ja palveluita oli käytettävä sekä vähennykseen oikeuttavien liiketoimien että vähennykseen oikeuttamattomien liiketoimien toteuttamiseen.

39 On nimittäin muistutettava, että kun unionin oikeuden säännöstä voidaan tulkita usealla tavalla, on valittava se tulkinta, jolla voidaan varmistaa säännöksen tehokas vaikutus (ks. mm. tuomio 9.3.2000, EKW ja Wein & Co, C-437/97, EU:C:2000:110, 41 kohta).

40 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan d alakohdan tulkinta siten, että sitä sovelletaan ”sekä” vähennyksiin oikeuttavien ”että” vähennykseen oikeuttamattomien liiketoimien toteuttamiseen käytettyihin tavaroihin ja palveluihin, merkitsee kuitenkin sitä, että tälle säännökselle annetaan sisältö, joka on sama kuin kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisen alakohdan, josta ensiksi mainitulla säännöksellä on juuri tarkoitus poiketa, sisältö.

41 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin näyttää olevan epävarma siitä, onko tämän tuomion 38 kohdassa esitetty tulkinta yhteensopiva vähennysten suhteellisuuden periaatteen, vähennysoikeuden tehokkuusperiaatteen ja arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen kanssa.

42 On todettava – ilman, että olisi tarpeen tutkia, mikä täsmällinen merkitys näillä periaatteilla on kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan tulkintaan –, että näillä periaatteilla, joilla säännellään arvonlisäverojärjestelmää mutta joista lainsäätäjällä on oikeus poiketa, ei voida missään tapauksessa perustella sellaista tulkintaa, jolla tältä lainsäätäjän nimenomaisesti haluamalta poikkeukselta poistettaisiin kokonaan tehokas vaikutus.

43 Tämän tuomion 38 kohdassa olevia toteamuksia tukee myös yksi kuudennen direktiivin tavoitteista, nimittäin kyseisen direktiivin johdanto-osan 17. perustelukappaleesta ilmenevä suhteellisen yksinkertaisten soveltamissääntöjen käytön salliminen (ks. vastaavasti tuomio 8.3.2012, komissio v. Portugali, C-524/10, EU:C:2012:129, 35 kohta).

44 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan d alakohdassa olevaa laskentasääntöä sovellettaessa verovelvollisilla ei nimittäin ole velvollisuutta osoittaa ostamilleen tavaroille ja palveluille käyttötarkoitusta siten, että niitä käytetään joko vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin tai vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin tai näihin molempiin liiketoimityyppeihin, ja näin ollen kansallisten veroviranomaisten ei ole varmistettava, että näiden tavaroiden ja palveluiden käyttötarkoituksen osoittaminen on toteutettu oikein.

45 Kolmanneksi on ratkaistava, saako jäsenvaltio – kun otetaan huomioon kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohta – velvoittaa verovelvollisen ottamaan perusteeksi myös liikevaihtonsa koostumuksen sen määrittämiseksi, mitkä toteutetuista liiketoimista voidaan luokitella ”liitännäisiksi” liiketoimiksi.

46 Tästä on palautettava mieleen, että kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdan mukaan tämän artiklan 1 kohdassa tarkoitettua suhdelukua määritettäessä on jätettävä huomiotta ”liitännäisistä kiinteistö- ja rahoitusliiketoimista” muodostuva liikevaihdon määrä. Kuudennessa direktiivissä ei kuitenkaan määritellä tätä viimeksi mainittua käsitettä ”liitännäiset kiinteistö- ja rahoitusliiketoimet”.

47 Unionin tuomioistuin on kuitenkin jo täsmentänyt, että vaikka kuudennen direktiivin soveltamisalaan kuuluvien rahoitusliiketoimien tuottamien tulojen suuruus voi olla viite siitä, että näitä liiketoimia ei ole pidettävä liitännäisinä kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdassa tarkoitetussa mielessä, se, että tällaisista liiketoimista saatavien tulojen määrä ylittää kyseisen yrityksen pääasialliseksi toiminnaksi ilmoitetusta toiminnasta saatavien tulojen määrän, ei voi yksinään estää pitämästä näitä rahoitusliiketoimia ”liitännäisinä liiketoimina” kyseisessä säännöksessä tarkoitetussa mielessä (ks. vastaavasti tuomio 29.4.2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, 77 kohta).

48 Lisäksi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, että taloudellista toimintaa on pidettävä kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuna ”liitännäisenä” toimintana, jos se ei ole yrityksen verollisen liiketoiminnan välitön, pysyvä ja välttämätön jatke ja jos siinä ei käytetä merkittävästi arvonlisäverollisia tavaroita tai palveluja (ks. vastaavasti tuomio 11.7.1996, Régie dauphinoise, C-306/94, EU:C:1996:290, 22 kohta; tuomio 29.4.2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, 76 kohta ja tuomio 29.10.2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, 31 kohta).

49 Näin ollen on todettava, että verovelvollisen liikevaihdon koostumus on merkityksellinen seikka ratkaistaessa, onko tietyt liiketoimet katsottava kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitetuiksi ”liitännäisiksi” liiketoimiksi, mutta sitä varten huomioon on otettava myös näiden liiketoimien suhde verovelvollisen verolliseen toimintaan nähden ja tilanteen mukaan näihin liiketoimiin sisältyvä arvonlisäverollisten tavaroiden ja palvelujen käyttö.

50 Kaikista edellä esitetyistä seikoista seuraa, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan d alakohtaa ja 19 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisille kansalliselle lainsäädännölle ja kansallisille käytännöille, joissa verovelvollinen velvoitetaan

— soveltamaan kaikkiin hankkimiinsa tavaroihin ja palveluihin liikevaihtoon perustuvaa vähennyksen suhdelukua ja joissa ei mahdollisteta laskentatapaa, joka perustuu kunkin hankitun tavaran tai palvelun luonteeseen ja tosiasialliseen käyttötarkoitukseen ja joka kuvastaa objektiivisesti sitä todellista osuutta kustannuksista, joka voidaan kohdentaa kulloiseenkin veronalaiseen ja verottomaan verovelvollisen toimintaan ja

— ottamaan perusteeksi verovelvollisen liikevaihdon koostumus niiden liiketoimien määrittämistä varten, jotka voidaan luokitella ”liitännäisiksi” liiketoimiksi, jos tätä varten suoritettavassa arvioinnissa otetaan huomioon myös näiden liiketoimien suhde verovelvollisen verolliseen toimintaan nähden ja tilanteen mukaan näihin liiketoimiin sisältyvä arvonlisäverollisten tavaroiden ja palvelujen käyttö.

Oikeudenkäyntikulut

51 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 (kolmas 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 kolmannen alakohdan d alakohtaa ja 19 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisille kansalliselle lainsäädännölle ja kansallisille käytännöille, joissa verovelvollinen velvoitetaan

— **soveltamaan kaikkiin hankkimiinsa tavaroihin ja palveluihin liikevaihtoon perustuvaa vähennyksen suhdelukua ja joissa ei mahdollisteta laskentatapaa, joka perustuu kunkin hankitun tavaran tai palvelun luonteeseen ja tosiasialliseen käyttötarkoitukseen ja joka kuvastaa objektiivisesti sitä todellista osuutta kustannuksista, joka voidaan kohdentaa kulloiseenkin veronalaiseen ja verottomaan verovelvollisen toimintaan ja**

— **ottamaan perusteeksi verovelvollisen liikevaihdon koostumus niiden liiketoimien määrittämistä varten, jotka voidaan luokitella ”liitännäisiksi” liiketoimiksi, jos tätä varten suoritettavassa arvioinnissa otetaan huomioon myös näiden liiketoimien suhde verovelvollisen verolliseen liiketoimintaan nähden ja tilanteen mukaan näihin liiketoimiin sisältyvä arvonlisäverollisten tavaroiden ja palvelujen käyttö.**

Allekirjoitukset