Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

8 päivänä syyskuuta 2022 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 2 artiklan 1 kohta, 9 artiklan 1 kohta, 167 artikla ja 168 artiklan a alakohta – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Verovelvollisen käsite – Holdingyhtiö – Tytäryhtiöihin luontoissuorituksena tehtyyn yhtiöpanokseen liittyvät kustannukset – Menot, jotka eivät kuulu yleiskustannuksiin – Tytäryhtiöiden suurelta osin verosta vapautettu toiminta

Asiassa C-98/21,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 23.9.2020 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 15.2.2021, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Finanzamt R

vastaan

W GmbH,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. Passer, toisen jaoston puheenjohtaja A. Prechal (esittelevä tuomari) ja tuomari N. Wahl,

julkisasiamies: G. Pitruzzella,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– W GmbH, edustajinaan M. Dietrich ja N. Penner, Rechtsanwälte,

– Saksan hallitus, asiamiehinään J. Möller ja P.-L. Krüger,

– Euroopan komissio, asiamiehinään R. Pethke ja V. Uher,

kuultuaan julkisasiamiehen 3.3.2022 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 167 artiklan ja 168 artiklan a alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Finanzamt R (R:n verotoimisto, Saksa) ja W GmbH ja joka koskee sitä, että W GmbH:lta on evätty oikeus vähentää aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettu arvonlisävero, joka liittyy palveluihin, jotka kyseinen yhtiö on hankkinut yhtiöpanokseksi tytäryhtiöihinsä, jotka suorittavat palveluja suurimmaksi osaksi arvonlisäverottomasti.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

– –

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta;

– –”

4 Kyseisen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

5 Mainitun direktiivin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

6 Saman 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;

– –”

Saksan oikeus

7 Saksassa 21.2.2005 annetun liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz) (BGBl. 2005 I, s. 386), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä UStG), 2 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Elinkeinonharjoittaja on henkilö, joka harjoittaa itsenäisesti liike- tai ammattitoimintaa. Yritys kattaa elinkeinonharjoittajan kaiken liike- tai ammattitoiminnan. Liike- tai ammattitoiminnalla tarkoitetaan kaikkea tulojen hankkimiseksi harjoitettavaa jatkuvaa toimintaa, vaikkei toiminnan tarkoituksena olisikaan voiton saaminen tai vaikka henkilöiden yhteenliittymä harjoittaisi vain jäseniinsä kohdistuvaa toimintaa.

(2) Liike- tai ammattitoiminta ei ole itsenäistä, jos

1. luonnolliset henkilöt ovat yksin tai yhdessä osa yritystä siten, että heidän on noudatettava elinkeinonharjoittajan määräyksiä

2. oikeushenkilö on tosiseikkojen kokonaisarvostelun perusteella rahoituksellisesti, taloudellisesti ja organisatorisesti integroitu pääjäsenen yritykseen (yhteisverotusyksikkö). Yhteisverotusyksikön vaikutukset koskevat vain Saksassa sijaitsevien yrityksen osien välisiä sisäisiä suoritteita. Mainittuja osia on kohdeltava yhtenä yrityksenä. – –”

8 UStG:n 15 §:n, jonka otsikko on ”Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen”, 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Elinkeinonharjoittaja voi vähentää seuraavat ostoihin sisältyvät verot:

1. toisen elinkeinonharjoittajan tämän mainitun elinkeinonharjoittajan yritykselle toteuttamista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista lain mukaan kannettava vero. – –”

9 Yleisistä verosäännöksistä annetun lain (Abgabenordnung) 42 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Verolakia ei saa kiertää käyttämällä lainsäädännössä sallittuja järjestelyjä väärin. Jos erityiseen verolakiin sisältyvässä sääntelyssä, jolla pyritään torjumaan veron välttämistä, asetetut edellytykset täyttyvät, oikeusseuraukset määräytyvät kyseisen säännöksen mukaan. Muissa tilanteissa, joissa on kyse 2 momentissa tarkoitetusta väärinkäytöstä, veroa on maksettava samalla tavoin kuin kyseisten liiketointen asianmukaisesta oikeudellisesta järjestelystä maksettaisiin.

(2) Väärinkäytöstä on kyse silloin, kun on valittu epäasianmukainen oikeudellinen järjestely, joka antaa verovelvolliselle tai kolmannelle sellaisen veroedun, josta ei ole säädetty laissa asianmukaisen oikeudellisen järjestelyn osalta. Tätä sääntöä ei sovelleta, jos verovelvollinen osoittaa, että on olemassa verotukseen liittymättömiä syitä, joiden vuoksi kyseinen järjestely on valittu ja jotka on otettava huomioon arvioitaessa verovelvollisen kokonaistilannetta.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

10 W ostaa, hallinnoi ja realisoi kiinteistöjä sekä suunnittelee, peruskorjaa ja rakentaa rakennuksia.

11 Vuonna 2013 W omisti osuuksia X GmbH & Co. KG:ssa ja Y GmbH & Co. KG:ssa, jotka harjoittavat kiinteistöjen rakentamisesta ja asuntojen myynnistä muodostuvaa liiketoimintaa, joka on pääosin arvonlisäverotonta.

12 W omisti kyseisenä vuonna 94 prosentin osuuden X:stä, ja Z KG omisti loput 6 prosenttia.

13 Z ja W sopivat 31.1.2013 X:n yhtiösopimukseen tekemällään täydennyksellä, että ne suorittavat X:ään yhtiöpanoksen. Yhtiöpanos muodostui Z:n osalta 600 000 euron suorituksesta ja W:n osalta sen osakkuutta vastaavasta määrästä eli vähintään 9,4 miljoonan euron arvosta vastikkeettomia arkkitehtuuripalveluja, staattisia laskelmia koskevia palveluja, lämpö- ja äänieristystä sekä energiansaantia ja verkkoliitäntöjä koskevia suunnittelupalveluja, pääurakoitsijapalveluja, kunnallistekniikkapalveluja ja markkinointia koskevia palveluja kahdelle X:n rakennushankkeelle. W suoritti nämä palvelut käyttämällä osaksi omaa henkilöstöään ja omia laitteitaan ja osaksi muilta yrityksiltä ostettuja tavaroita ja palveluja.

14 W:n ja X:n välillä samana päivänä tehdyllä toisella sopimuksella sovittiin, että W tarjoaisi vastikkeellisesti edellä mainittuihin kahteen rakennushankkeeseen liittyviä kirjanpito- ja liikkeenjohtopalveluja. Näihin palveluihin kuului muun muassa työntekijöiden palkkaaminen ja irtisanominen, materiaalihankinnat, kirjanpidon ja veroilmoitusten hoitaminen sekä niiden toimittaminen verohallinnolle. Näiden ulkopuolelle jätettiin palvelut, jotka W:n piti tarjota yhtiöpanoksena.

15 Lisäksi W omisti vuonna 2013 89,64 prosentin osuuden Y:stä, ja P I GmbH omisti loput osuudet.

16 Y:n yhtiösopimukseen 10.4.2013 tehdyllä täydennyksellä sovittiin, että P I ja W suorittaisivat Y:hyn yhtiöpanoksen. P I:n yhtiöpanos muodostui 3,5 miljoonan euron suorituksesta, ja W:n oli suoritettava samanlaisia palveluja kuin tämän tuomion 13 kohdassa selostetut X:lle tarjotut palvelut, vastikkeetta ja sen osakkuutta vastaava määrä eli vähintään 30,29 miljoonan euron arvosta kolmannelle rakennushankkeelle. W suoritti nämä palvelut käyttämällä osittain oman henkilöstöään ja omia laitteitaan ja osaksi muilta yrityksiltä ostettuja tavaroita ja palveluja.

17 Samana päivänä tehdyllä toisella sopimuksella W ja Y sopivat, että tämän kolmannen rakennushankkeen yhteydessä W tarjoaisi Y:lle vastikkeellisesti kirjanpito- ja liikkeenjohtopalveluja, jotka ovat samankaltaisia kuin tämän tuomion 14 kohdassa kuvaillut X:lle suoritetut kirjanpito- ja liikkeenjohtopalvelut.

18 Vuotta 2013 koskevissa arvonlisäveroilmoituksissaan W vähensi kyseisistä suorituksista maksamansa arvonlisäveron kokonaisuudessaan. Saksan veroviranomainen katsoi kuitenkin, että W:n yhtiöpanokset X:ään ja Y:hyn oli luokiteltava liiketoimiksi, joihin veroa ei sovelleta, koska

niiden tarkoituksena ei ollut tulonsaanti arvonlisäverolainsäädännössä tarkoitetulla tavalla eikä niitä siis voitu pitää W:n liiketoimintana. Kyseisten liiketoimien yhteydessä maksettuja arvonlisäveron määriä ei siten ollut mahdollista vähentää.

19 W:n vähennysoikeuden epäävästä päätöksestä tekemän oikaisuvaatimuksen tultua hylätyksi W nosti kanteen Niedersächsisches Finanzgerichtissa (Ala-Saksin verotuomioistuin, Saksa), joka hyväksyi kanteen 19.4.2018 antamallaan ratkaisulla. Kyseisen tuomioistuimen mukaan se, että W tarjosi X:lle ja Y:lle kirjanpito- ja liikkeenjohtopalveluja, merkitsi suoraa tai välillistä osallistumista kyseisten yhtiöiden hallinnointiin vastiketta vastaan. Kun otetaan huomioon tämä osallistuminen kirjanpito- ja liikkeenjohtopalvelujen välityksellä, sellaisten erillisten palvelujen suorittaminen, jotka vastaavat tytäryhtiöihin luontoissuorituksena tehtyä yhtiöpanosta, kuului tuomioistuimen mukaan omistusosuuksien aktiivista hallinnointia koskevaan liiketoimintaan. Tämä analyysi perustui sen mukaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön, jonka mukaan luontoissuoritukset, joiden avulla on kerätty varoja, jotka on suoritettu osakkuusyhtiöihin yhtiöpanoksina, ovat osa holdingyhtiöiden kaupallista toimintaa. Näin ollen kyseinen tuomioistuin katsoi, että W saattoi vähentää X:ään ja Y:hyn yhtiöpanoksena suorittamistaan palveluista kannetun liikevaihtoveron kokonaisuudessaan. Se täsmensi lisäksi, ettei kyse ollut oikeuden väärinkäytöstä ja että asiassa oli muita kuin verotukseen liittyviä perusteita, jotka oikeuttivat valitun liiketoimintamallin.

20 R:n verotoimisto teki tästä päätöksestä Bundesfinanzhofiin (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) Revision-valituksen, jonka tueksi se väittää muun muassa, että riidanalaiset suoritteet – eli ne, jotka liittyvät tytäryhtiöihin tehtyihin yhtiöpanoksiin, jotka on pidettävä erillään vastikkeellisista kirjanpito- ja liikkeenjohtopalveluista – eivät vastikkeettomina ole vaihdannan kohteena. Lisäksi se väitti, että W:n liiketoimissa on kyse arvonlisäveron vähentämistä koskevassa lainsäädännössä sallittujen järjestelyiden väärinkäytöstä.

21 Bundesfinanzhof toteaa ennakkoratkaisupyynnössä, että W ja toisaalta X ja Y eivät muodosta UStG:n 2 §:n 2 momentissa tarkoitettua yhteisverotusyksikköä.

22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo niin ikään, että koska W on tarjonnut tytäryhtiöilleen vastiketta vastaan kirjanpito- ja liikkeenjohtopalveluja ja on siten osallistunut tytäryhtiöidensä hallinnointiin, W:llä voisi periaatteessa, huolimatta sen asemasta holdingyhtiönä, olla oikeus vähentää täysimääräisesti hankkimistaan aikaisemman vaihdannan vaiheen suoritteista maksettu vero. Se muistuttaa tässä yhteydessä, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että verovelvollisella on vähennysoikeus myös silloin, kun tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä ei ole suoraa ja välitöntä yhteyttä, jos kyseisten palvelujen kustannukset kuuluvat verovelvollisen yleiskustannuksiin ja muodostavat sellaisenaan osan verovelvollisen tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hinnasta. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin päättelee tästä, että holdingyhtiölle, joka osallistuu tytäryhtiön hallinnointiin, aiheutuneet kustannukset eri palveluista, jotka se on hankkinut omistusosuuksia kyseisestä tytäryhtiöstä hankkiessaan, kuuluvat verovelvollisen yleiskustannuksiin ja muodostavat sellaisenaan osan sen suoritteiden hinnasta, joten niillä on lähtökohtaisesti suora ja välitön yhteys holdingyhtiön koko liiketoimintaan.

23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii kuitenkin, onko niin, ettei W:llä ole mahdollisuutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, koska se on hankkinut aikaisemman vaihdannan vaiheen suoritteet sijoittaakseen ne verosta vapautettuja liiketoimia suorittaviin tytäryhtiöihin siten, että näillä aikaisemman vaihdannan vaiheen suoritteilla on suora ja välitön yhteys verosta vapautettuihin myyntiliiketoimiin.

24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii näin ollen ensinnäkin, voidaanko katsoa, että W on hankkinut yritykselleen ne aikaisemman vaihdannan vaiheen suoritteet, jotka se on siirtänyt X:ään ja Y:hyn yhtiöpanoksina, ja kuuluvatko näihin suoritteisiin liittyvät kustannukset W:n yleiskustannuksiin, eli muodostavatko ne osan W:n tytäryhtiöilleen tarjoamien verollisten kirjanpito- ja liikkeenjohtotoimien kustannuksista. Tämä pohdinta perustuu 8.11.2018 annettuun tuomioon C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, 37 kohta ja sitä seuraavat kohdat), josta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin päättelee, että holdingyhtiön maksaman ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseksi edellytetään, että kyseisen liiketoimen välittömänä yksinomaisena syynä on oltava kyseisen yhtiön verollinen liiketoiminta tai että se on kyseisen toiminnan välitön, pysyvä ja välttämätön jatke. Koska aikaisemman vaihdannan vaiheen suoritteisiin liittyvien kustannusten ja holdingyhtiön veronalaisen liiketoiminnan välillä ei ole suoraa ja välitöntä yhteyttä, nämä kustannukset eivät voi kuulua W:n yleiskustannuksiin eivätkä ne voi muodostaa osaa W:n luovuttamien tavaroiden tai suorittamien palvelujen hinnasta. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa myös 14.9.2017 annettuun tuomioon Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683), 3.7.2019 annettuun tuomioon The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559) ja 1.10.2020 annettuun tuomioon Vos Aannemingen (C-405/19, EU:C:2020:785). Vaikka näiden tuomioiden taustalla olevat asiat eivät koske holdingyhtiöitä, niissä vahvistetaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan, että aikaisemman vaihdannan vaiheen suoritteiden ja kyseessä olevan yhtiön verollisten liiketoimien välillä on oltava suora yhteys, jotta ostoihin sisältyvä arvonlisävero voidaan vähentää. Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että aikaisemman vaihdannan vaiheen suoritteet on voitu hankkia W:n tytäryhtiöiden liiketoimia varten eikä W:n yritykselle ja sen verollisia liiketoimia varten. Näillä suoritteilla olisi siten suora ja välitön yhteys näiden tytäryhtiöiden suureksi osaksi verosta vapautettuun toimintaan.

25 Toiseksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii – mikäli olisi katsottava, että hankituista aikaisemman vaihdannan vaiheen suoritteista maksettu vero on kuitenkin vähennyskelpoinen – merkitseekö se, että emoyhtiö on välillisesti kytköksissä tytäryhtiönsä suoritteiden hankkimiseen saadakseen ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden, johon sillä ei lähtökohtaisesti ole oikeutta, oikeuden väärinkäyttöä. Se muistuttaa tältä osin, että kansallisella tasolla on poissuljettua, että emoyhtiö saisi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tapahtuneen välillisen kytköksen perusteella ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden, jota se ei saisi palvelujen suoran hankinnan yhteydessä. Nyt käsiteltävässä asiassa käytetty mekanismi on kuitenkin taloudelliselta kannalta katsottuna sama kuin aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tapahtunut välillinen kytkös, joten kyseessä saattaa olla väärinkäyttö. Lisäksi se katsoo, että jos tällaista järjestelyä ei pidettäisi väärinkäyttönä, on olemassa vaara siitä, että holdingyhtiöiden välilliset kytkökset verovelvollisten toteuttamaan suoritteiden hankkimiseen lisääntyvät huomattavasti.

26 Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof päätti lykätä asian ratkaisua ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 168 artiklan a alakohtaa luettuna yhdessä 167 artiklan kanssa tulkittava pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa siten, että liikkeenjohdosta vastaavalla holdingyhtiöllä, joka toteuttaa tytäryhtiöihin kohdistuvia verollisia myöhemmän vaihdannan vaiheen liiketoimia, on vähennysoikeus myös niiden suoritteiden osalta, jotka se hankkii kolmansilta osapuolilta ja sijoittaa tytäryhtiöihin yleisen voitto-osuuden myöntämistä vastaan, vaikka hankitut aikaisemman vaihdannan vaiheen suoritteet eivät liity suoraan ja välittömästi holdingyhtiön omiin liiketoimiin vaan tytäryhtiöiden (suurelta osin) verottomaan toimintaan ja hankitut aikaisemman vaihdannan vaiheen suoritteet eivät vaikuta (tytäryhtiöille toteutettujen) verollisten liiketoimien hintaan eivätkä ole yleisiä kustannusosia, joista holdingyhtiön oman liiketoiminnan hinnat muodostuvat?

2) Mikäli ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi: Onko kyseessä Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettu oikeuden väärinkäyttö, jos liikkeenjohdosta vastaava holdingyhtiö on ’välillisesti kytköksissä’ tytäryhtiöissä tapahtuvaan suoritteiden hankkimiseen siten, että se itse hankkii suoritteet, joiden osalta tytäryhtiöillä ei suoritteita välittömästi hankittaessa ole vähennysoikeutta, sijoittaa ne tytäryhtiöihin voitto-osuutta vastaan ja tämän jälkeen vaatii vedoten asemaansa liikkeenjohdosta vastaavana holdingyhtiönä aikaisemman vaihdannan vaiheen suoritteita koskevaa täysimääräistä verovähennystä, vai voidaanko tämä välillinen kytkös perustella muilla kuin vero-oikeudellisilla syillä, vaikka täysimääräinen verovähennys sinänsä on järjestelmän vastainen ja johtaisi holdingtyyppisten rakenteiden kilpailuetuun yksiportaisiin yrityksiin nähden?”

Asian käsittelyn suullisen vaiheen uudelleen aloittamista koskeva pyyntö

27 Julkisasiamiehen esitettyä ratkaisuehdotuksensa W on unionin tuomioistuimen kirjaamoon 12.4.2022 toimittamassaan asiakirjassa pyytänyt, että asian käsittelyn suullinen vaihe määrätään unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 83 artiklan nojalla aloitettavaksi uudelleen. Koska asian käsittelyn suullinen vaihe oli päätetty julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen esittämisen jälkeen, tämän pyynnön on ymmärrettävä tarkoittavan tämän vaiheen uudelleen aloittamista kyseisen artiklan mukaisesti.

28 W vetoaa vaatimuksensa tueksi lähinnä siihen, että julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksessa, erityisesti sen 39–43 ja 55–62 kohdassa, on jätetty ottamasta kantaa tiettyihin seikkoihin, joista pitäisi keskustella asianosaisten kanssa, tai siinä on otettu kantaa tiettyihin seikkoihin, joista asianosaisilla ei ole ollut tilaisuutta lausua. Nämä huomiotta jättämiset ja kannanotot oikeuttavat suullisen käsittelyn järjestämisen.

29 Tältä osin on muistutettava, että SEUT 252 artiklan toisen kohdan mukaan julkisasiamiehen tehtävänä on täysin puolueettomana ja riippumattomana esittää julkisessa istunnossa perustellut ratkaisuehdotukset asioissa, jotka Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön mukaan vaativat hänen myötävaikutustaan. Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus tai perustelut, joiden päätteeksi hän päätyy siihen, eivät sido unionin tuomioistuinta (tuomio 22.11.2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

30 On myös muistutettava, että Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännössä ja unionin tuomioistuimen työjärjestyksessä ei määrätä asianosaisten mahdollisuudesta esittää huomautuksia vastaukseksi julkisasiamiehen ratkaisuehdotukseen (tuomio 25.10.2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Tämän vuoksi se, että asianosainen ei yhdy julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksessa todettuun – riippumatta ratkaisuehdotuksessa tutkituista kysymyksistä – ei sellaisenaan voi olla peruste asian käsittelyn suullisen vaiheen aloittamiseksi uudelleen (tuomio 25.10.2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, 24 kohta ja tuomio 29.11.2017, King, C-214/16, EU:C:2017:914, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 W pyrkii väitteillään vastaamaan julkisasiamiehen ratkaisuehdotukseen kyseenalaistamalla ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen arvioinnin.

32 Työjärjestyksensä 83 artiklan mukaan unionin tuomioistuin tosin voi julkisasiamiestä kuultuaan milloin tahansa määrätä asian käsittelyn suullisen vaiheen aloitettavaksi uudelleen erityisesti, jos se katsoo, ettei sillä ole riittävästi tietoa asiasta, tai jos asianosainen on suullisen vaiheen päättyneeksi julistamisen jälkeen vedonnut uuteen seikkaan, joka voi olennaisesti vaikuttaa unionin tuomioistuimen ratkaisuun, taikka jos asia on ratkaistava sellaisella perusteella, josta asianosaisella tai Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 23 artiklassa tarkoitetulla osapuolella ei ole ollut tilaisuutta lausua.

33 W:n riitauttamat huomiotta jättämiset ja kannanotot liittyvät kuitenkin seikkoihin, joita W ja muut osapuolet ovat voineet arvioida kirjallisessa käsittelyssä. Julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksessa ei esitetty mitään varsinaisesti uutta seikkaa.

34 Nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuin katsoo julkisasiamiestä kuultuaan, että sillä on kaikki tarvittavat tiedot, jotta se voi vastata ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin.

35 Asian käsittelyn suullista vaihetta ei siis ole syytä määrätä aloitettavaksi uudelleen.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

36 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään olennaisilta osin, onko arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 167 artiklan kanssa, tulkittava siten, että holdingyhtiöllä, joka toteuttaa tytäryhtiöihin kohdistuvia veronalaisia myöhemmän vaihdannan vaiheen liiketoimia, on vähennysoikeus niiden suoritteiden osalta, jotka se hankkii kolmansilta osapuolilta ja sijoittaa tytäryhtiöihin yleisen voitto-osuuden myöntämistä vastaan, kun ensinnäkin hankitut aikaisemman vaihdannan vaiheen suoritteet eivät liity suoraan ja välittömästi holdingyhtiön omiin liiketoimiin vaan tytäryhtiöiden suurelta osin verosta vapautettuun toimintaan, toiseksi nämä suoritteet eivät vaikuta tytäryhtiöille toteutettujen verollisten liiketoimien hintaan, ja kolmanneksi kyseiset suoritteet eivät ole yleisiä kustannusosia, joista holdingyhtiön oman liiketoiminnan hinnat muodostuvat.

37 Tähän kysymykseen vastaamiseksi on syytä muistuttaa, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate, jota ei

lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Sitä sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettujen liiketoimien yhteydessä (tuomio 5.7.2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan arvonlisäverosta, jonka se on maksanut tai maksaa kaiken liiketoimintansa yhteydessä. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen neutraalisuuden yrityksen kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäveron alaista (tuomio 5.7.2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdasta ilmenee kuitenkin, että kahden edellytyksen on täytyttävä, jotta vähennysoikeus voidaan myöntää. Ensinnäkin asianomaisen on oltava kyseisessä direktiivissä tarkoitettu ”verovelvollinen”. Toiseksi verovelvollisen on käytettävä tavaroita tai palveluja, joihin tämän oikeuden perusteeksi vedotaan, myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisiin liiketoimiinsa, ja aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toisen verovelvollisen on toimitettava nämä tavarat tai palvelut (ks. vastaavasti tuomio 3.7.2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

40 Ensimmäisen edellytyksen osalta arvonlisäverodirektiivin 9 artiklasta ilmenee, että verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. Lisäksi mainitussa 9 artiklassa täsmennetään, että liiketoiminnan käsite kattaa kaiken tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittaman toiminnan ja erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämisen jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

41 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan pelkkää yhtiöosuuksien hankintaa ja hallussapitoa ei ole sellaisenaan pidettävä kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna taloudellisena toimintana, joka tekisi kyseisestä hankkijasta tai hallussapitäjästä verovelvollisen, koska pelkkä rahoituksellisten osakkuuksien hankkiminen toisista yrityksistä ei ole omaisuuden käyttämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa. Mahdollisen osingon, joka on osakkuuden tuottoa, tai osuuden myynnistä saadun voiton saaminen perustuu näet pelkästään omaisuuden omistamiseen. Holdingyhtiö, jonka ainoana tarkoituksena on hankkia osuuksia muista yhtiöistä, ei näin ollen ole arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa tarkoitettu verovelvollinen eikä sillä siten ole tämän direktiivin mukaista vähennysoikeutta (ks. vastaavasti tuomio 17.10.2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, 16 kohta ja tuomio 8.11.2018, C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, 30 kohta).

42 Tilanne on toinen, kun kyse on sekaholdingyhtiöistä, joiden osakkuuteen liittyy suora tai välillinen osallistuminen niiden yhtiöiden hallinnointiin, joista osakkuus on hankittu. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tällainen holdingyhtiön osallistuminen niiden yhtiöiden hallinnointiin, joista se on hankkinut osuuksia, on nimittäin arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua liiketoimintaa, koska siihen liittyy sellaisten liiketoimien toteuttamista, joista kannetaan arvonlisäveroa kyseisen direktiivin 2 artiklan nojalla. Unionin tuomioistuin on täsmentänyt tältä osin, että käsitteen ”holdingyhtiön osallistuminen tytäryhtiönsä hallinnointiin” on ymmärrettävä kattavan kaikki arvonlisäverodirektiivin mukaan liiketoimintana pidettävät toimet, jotka holdingyhtiö suorittaa tytäryhtiönsä hyväksi ja joihin kuuluu muun muassa hallinto- ja rahoituspalvelujen sekä kaupallisten ja teknisten palvelujen suorittaminen (ks. vastaavasti

tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 20 ja 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 5.7.2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, 31 ja 32 kohta). Näin ollen tähän osallistumiseen kuuluvien vastikkeellisten suoritusten, joista kannetaan arvonlisäveroa, osalta holdingyhtiö on verovelvollinen, jolla on kuitenkin vain osittainen oikeus vähentää sen ostoihin sisältyvä arvonlisävero (ks. vastaavasti tuomio 12.11.2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee, ettei W:n toiminta rajoittunut X:n ja Y:n yhtiöosuuksien hankintaan ja hallussapitoon vaan se suoritti kahdelle tytäryhtiölleen vastikkeellisia kirjanpito- ja liikkeenjohtopalveluja, jotka ovat arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettua liiketoimintaa. W on näin ollen luokiteltava arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi verovelvolliseksi ja täyttää ensimmäisen niistä kahdesta edellytyksestä, jotka on mainittu tämän tuomion 39 kohdassa, jotta sillä olisi vähennysoikeus.

44 Jälkimmäisestä edellytyksestä on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan sanamuodosta ilmenee, että oikeus vähentää aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettu vero edellyttää sitä, että verovelvollisen hankkimia tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin.

45 Unionin tuomioistuin on täsmentänyt tässä yhteydessä, että edellytyksenä sille, että verovelvollisella olisi oikeus vähentää aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettu arvonlisävero, on, 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. Aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankituista tavaroista tai palveluista maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus edellyttää, että näiden tavaroiden tai palvelujen hankintakulut kuuluvat niihin osiin, joista myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suoritettujen verollisten ja vähennykseen oikeuttavien liiketoimien hinta muodostuu (ks. vastaavasti tuomio 12.11.2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

46 Verovelvollisella on 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 tavaroiden tai palvelujen hinta muodostuu. Tällaisilla kustannuksilla nimittäin on suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko liiketoimintaan (ks. vastaavasti tuomio 12.11.2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

47 Näissä tapauksissa edellytetään, että aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankittujen tavaroiden tai palvelujen kustannukset sisältyvät ensimmäisessä tapauksessa tiettyjen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien hintaan tai toisessa tapauksessa verovelvollisen liiketoimintansa yhteydessä tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hintaan (ks. vastaavasti tuomio 3.7.2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

48 Sitä vastoin silloin, kun verovelvollisen hankkimilla tavaroilla tai palveluilla on yhteys verosta vapautettuun toimintaan tai ne eivät kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, veroa ei suoriteta myynneistä eikä ostoihin sisältyvää veroa voida vähentää (tuomio 17.10.2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

49 Unionin tuomioistuin on lisäksi täsmentänyt, että liiketoimien välisten yhteyksien olemassaolo on arvioitava kyseisten liiketoimien objektiivisen sisällön perusteella. Erityisesti on otettava huomioon kaikki olosuhteet, joissa kyseiset liiketoimet on toteutettu, ja huomioon on otettava vain ne liiketoimet, jotka liittyvät objektiivisesti verovelvollisen veronalaiseen toimintaan (ks. vastaavasti tuomio 17.10.2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Tältä osin on katsottu, että huomioon on otettava verovelvollisen hankkimien tavaroiden ja palvelujen tosiasiallinen käyttö (ks. vastaavasti tuomio 12.11.2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, 66 kohta) ja kyseisen liiketoimen yksinomainen syy, koska mainittua syytä on pidettävä objektiivisen sisällön määrittämisperusteena (tuomio 8.11.2018, C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

50 Nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee, että W on hankkinut staattisia laskelmia koskevia palveluja, lämpö- ja äänieristystä sekä energiansaantia ja verkkoliitäntöjä koskevia suunnittelupalveluja, pääurakoitsijapalveluja, kunnallistekniikkapalveluja ja markkinointia koskevia palveluja täyttääkseen yhtiöpanoksia koskevat velvoitteensa tytäryhtiöihinsä nähden.

51 Jotta W voisi vähentää näistä aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankituista palveluista maksamansa arvonlisäveron, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tämän tuomion 45 ja 46 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaisesti tarkistettava, onko mainituilla palveluilla joko suora ja välitön yhteys kyseisen yhtiön myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteuttamiin vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin, tai kuuluvako ne W:n yleiskustannuksiin siten, että ne muodostavat osan sen tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hinnasta.

52 Suorasta ja välittömästä yhteydestä W:n myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteuttamiin liiketoimiin on huomautettava, että W ei käytä tämän tuomion 50 kohdassa mainittuja aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankittuja palveluja voidakseen tarjota myöhempiä kirjanpito- ja liikkeenjohtopalvelujaan, joihin kuuluvat työntekijöiden palkkaaminen ja irtisanominen, materiaalihankinnat, kirjanpidon ja veroilmoitusten hoitaminen sekä niiden toimittaminen verohallinnolle. Tästä seuraa, että W:n aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankkimien palvelujen hankintamenojen ei voida katsoa kuuluvan sen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisten ja vähennykseen oikeuttavien palvelujen hinnan muodostaviin osiin.

53 Siitä, kuuluvatko tämän tuomion 50 kohdassa mainitut W:n aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankkimat palvelut W:n yleiskustannuksiin siten, että ne muodostavat osan W:n tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hinnasta, ja onko niillä näin ollen suora ja välitön yhteys sen koko liiketoimintaan, on huomattava, että nämä palvelut ovat W:n tytäryhtiöihinsä X:ään ja Y:hyn tekemiä yhtiöpanoksia. Kuten myös julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 58 kohdassa, kyse ei ole kustannuksista, jotka olisivat W:lle välttämättömiä osuuksien hankkimiseksi, vaan kustannuksista, jotka itsessään muodostavat W:n yhtiöpanoksen tytäryhtiöihinsä. Tällainen holdingyhtiön yhtiöpanos tytäryhtiöihinsä, riippumatta siitä, suoritetaanko se rahana vai luontoissuorituksena, kuuluu sellaisten yhtiöosuuksien

omistamiseen, jotka – kuten tämän tuomion 41 kohdassa on esitetty – eivät ole arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettua liiketoimintaa, eikä se näin ollen oikeuta vähennykseen. Kyseessä olevan liiketoimen yksinomaisena syynä on W:n yhtiöpanos.

54 Kun W:n hankkimien palvelujen tosiasiallinen käyttö otetaan huomioon, on lisäksi muistutettava, että W on väittänyt, että nämä palvelut ovat luontoissuorituksena tehty yhtiöpanos ja että sen on tätä varten siirrettävä ne vastikkeetta tytäryhtiöilleen, jotta ne voivat käyttää niitä liiketoimintaansa. Se, että nämä palvelut on tarkoitettu W:n tytäryhtiöiden käytettäviksi, saa aikaan suoran yhteyden näiden tytäryhtiöiden liiketoimiin ja vahvistaa sen, ettei niillä ole suoraa ja välitöntä yhteyttä W:n liiketoimintaan. Sillä seikalla, että W siirsi mainitut palvelut tytäryhtiöilleen, ei voida kyseenalaistaa sitä, että mainitut palvelut liittyvät suoraan W:n tytäryhtiöiden toimintaan, koska huomioon on otettava kyseisten palvelujen tosiasiallinen käyttö.

55 Kuten tämän tuomion 38 kohdassa on todettu, vähennysjärjestelmällä pyritään yksinomaan vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan arvonlisäverosta, jonka se on maksanut tai maksaa kaiken liiketoimintansa yhteydessä. Unionin tuomioistuin on siten katsonut, että kustannukset, jotka eivät liity verovelvollisen suorittamiin verollisiin liiketoimiin vaan kolmannen suorittamiin liiketoimiin, eivät voi saada aikaan vähennysoikeutta kyseiselle verovelvolliselle (ks. vastaavasti tuomio 1.10.2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, 38 kohta). Toisin kuin W väittää, sillä, että viimeksi mainittu arviointi on tehty asiassa, joka ei koskenut holdingyhtiötä, ei ole merkitystä, koska kyseessä on vähennysoikeutta yleisesti koskeva sääntö. Koska W:n hankkimien palvelujen tosiasiallinen käyttö osoittaa, että ne liittyvät suoraan sen tytäryhtiöiden liiketoimiin, tämä yhteys estää sen, että W:llä olisi vähennysoikeus näiden palvelujen osalta.

56 Näin ollen liiketoimen objektiivinen sisältö osoittaa, ettei W:n hankkimien palvelujen kustannusten ja W:n liiketoiminnan välillä ole suoraa ja välitöntä yhteyttä. Nämä kulut eivät yleiskustannuksina muodosta osaa W:n liikkeenjohto- ja kirjanpitopalvelujen hinnasta.

57 Tätä päätelmää ei voida kyseenalaistaa sillä W:n esittämällä seikalla, jonka mukaan sen tytäryhtiöt voivat yksinomaan W:n yhtiöpanosten ansiosta säilyttää omat toimintansa ja tämän seurauksena tarvitsevat W:n kirjanpito- ja liikkeenjohtopalveluja. Nämä seikat, vaikka ne osoittautuisivat paikkansapitäviksi, eivät näet osoita suoraa ja välitöntä yhteyttä kyseisten yhtiöpanosten kohteena olevien palvelujen ja W:n liiketoiminnan välillä. Aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritetut palvelut hankittiin tarkoituksena tehdä yhtiöpanos, jota ei voida pitää liiketoimena, jonka yksinomaisena ja välittömänä syynä olisi W:n liiketoiminta, eli arvonlisäverollisten kirjanpito- ja liikkeenjohtopalvelujen suorittaminen sen tytäryhtiöille.

58 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 167 artiklan kanssa, on tulkittava siten, että holdingyhtiöllä, joka toteuttaa tytäryhtiöihin kohdistuvia verollisia myöhemmän vaihdannan vaiheen liiketoimia, ei ole vähennysoikeutta niiden suoritteiden osalta, jotka se hankkii kolmansilta osapuolilta ja sijoittaa tytäryhtiöihin yleisen voitto-osuuden myöntämistä vastaan, kun ensinnäkin hankitut aikaisemman vaihdannan vaiheen suoritteet eivät liity suoraan ja välittömästi holdingyhtiön omiin liiketoimiin vaan tytäryhtiöiden suurelta osin verosta vapautettuun toimintaan, toiseksi nämä suoritteet eivät vaikuta tytäryhtiöille toteutettujen verollisten liiketoimien hintaan, ja kolmanneksi kyseiset suoritteet eivät kuulu holdingyhtiön oman liiketoiminnan yleiskustannuksiin.

Toinen kysymys

59 Ensimmäiseen kysymykseen annetun vastauksen perusteella toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

60 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 (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 168 artiklan a alakohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 167 artiklan kanssa,

on tulkittava siten, että

holdingyhtiöllä, joka toteuttaa tytäryhtiöihin kohdistuvia verollisia myöhemmän vaihdannan vaiheen liiketoimia, ei ole vähennysoikeutta niiden suoritteiden osalta, jotka se hankkii kolmansilta osapuolilta ja sijoittaa tytäryhtiöihin yleisen voitto-osuuden myöntämistä vastaan, kun ensinnäkin hankitut aikaisemman vaihdannan vaiheen suoritteet eivät liity suoraan ja välittömästi holdingyhtiön omiin liiketoimiin vaan tytäryhtiöiden suurelta osin verosta vapautettuun toimintaan, toiseksi nämä suoritteet eivät vaikuta tytäryhtiöille toteutettujen verollisten liiketoimien hintaan, ja kolmanneksi kyseiset suoritteet eivät kuulu holdingyhtiön oman liiketoiminnan yleiskustannuksiin.

Allekirjoitukset