Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
22 päivänä huhtikuuta 2015 [1]

Asia C-126/14

UAB ”Sveda”
vastaan
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(Ennakkoratkaisupyyntö – Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Liettua))

Verolainsäädäntö — Arvonlisävero — Direktiivin 2006/112/EY 168 artikla — Oikeus vähentää tuotantotavaroiden hankintaan ja valmistukseen sisältyvä vero — Käyttö ensisijaisesti verottomiin liiketoimiin — Käyttö toissijaisesti verollisiin liiketoimiin

I **Johdanto**

1. Nyt tarkasteltava ennakkoratkaisupyyntö koskee Baltian mytologiaan pohjautuvaa virkistys- tai elämysreittiä arvonlisäverotuksen yhteydessä. Liettualainen yritys tarjoaa reittiä kävijöiden käyttöön veloituksetta. Verohallinto on tämän vuoksi evännyt yritykseltä oikeuden vähentää reitin rakentamisesta aiheutuneet kustannukset. Yrityksen mielestä vähennysoikeus on evätty perusteettomasti, sillä kävijöiden on viime kädessä tarkoitus maksaa käynnistä, joskaan ei itse reitin käytöstä vaan yrityksen tarjoamista anniskelupalveluista, matkamuistoista ja muista suorituksista.

2. Se, kuka on pääasian oikeudenkäynnissä oikeassa, määräytyy sen perusteella, miten on määritettävä aikaisemmassa ja myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien välinen suora ja välitön yhteys, joka oikeuskäytännön mukaan ratkaisee vähennysoikeuden olemassaolon. Tätä yhteyttä koskevia teoreettisia edellytyksiä on jo selvennetty. Sen konkreettinen soveltaminen voi kuitenkin toisinaan – kuten myös käsiteltävässä asiassa – vaatia vielä täsmentämistä.

II **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

3. Pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan ajanjakson osalta arvonlisäveroa säännellään unionissa yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/112/EY [2] (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi).

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.
2 — EUVL L 347, s. 1.

4. Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan määritelmän mukaan ”verovelvollisella” tarkoitetaan jokaista, joka ”itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta”. Saman kohdan toisessa alakohdassa säädetään lisäksi seuraavaa:

”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. Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta” tai ”palvelujen suorituksesta”.

6. Arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan 1 kohdassa säädetään lisäksi seuraavaa:

”Vastikkeellisiin palveluihin rinnastetaan seuraavat liiketoimet:

a) yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen verovelvollisen omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön taikka yleisesti ottaen muuhun kuin yrityksen varsinaisiin tarkoituksiin kuuluvaan käyttöön, jos tavara on oikeuttanut arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen;

– –”

7. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa säädetään verovelvollisen vähennysoikeudesta 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;

– –”

8. Edellä mainittu säännös vastaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY,[3] joka oli voimassa 31.12.2006 saakka, 17 artiklan 2 kohtaa. Käsiteltävässä asiassa otetaan huomioon myös siitä annettu unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö.

9. Arvonlisäverodirektiivin 187 artiklassa säädetään vähennyksen oikaisemisesta seuraavaa:

”1. Tuotantotavaroista oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, mukaan lukien tavaran hankinta- tai valmistusvuosi.

– –

2. Kunakin vuonna oikaisu kohdistuu vain viidennekseen – – tuotantotavaroiden arvonlisäverosta.

3 — EYVL L 145, s. 1.

Ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu oikaisu perustuu seuraavien vuosien aikana tapahtuneisiin vähennysoikeuden muutoksiin suhteessa vuoteen, jona tavara on hankittu tai valmistettu tai, tapauskohtaisesti, jona sitä on käytetty ensimmäisen kerran.”

10. Liettuan lainsäädäntöön sisältyy arvonlisäverodirektiivin mainittuja säännöksiä vastaavat säännökset.

III **Pääasia**

11. Pääasian oikeudenkäynnissä kantajana on Sveda UAB -niminen yhtiö (jäljempänä Sveda). Riidan kohteena on sen vähennysoikeus.

12. Vuonna 2012 Sveda käynnisti hankkeen niin kutsutun Baltian mytologiaan pohjautuvan virkistys- tai elämysreitin (jäljempänä virkistysreitti) toteuttamiseksi. Se rakensi tätä varten polut, portaat, maisematasanteet, nuotiopaikat, neuvontakojun ja pysäköintialueet.

13. Työt virkistysreitin toteuttamiseksi suoritettiin Svedan ja maatalousministeriön alaisen kansallisen maksajaviraston (jäljempänä kansallinen maksajavirasto) tekemän sopimuksen velvoitteiden mukaisesti. Velvoitteiden mukaan Svedan on asetettava virkistysreitti veloituksetta yleisön käyttöön. Sopimuksen mukaan Svedalle korvataan enintään 90 prosenttia reitin toteutuskustannuksista ”rahoitustukena”.

14. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toteamusten mukaan Svedan aikomuksena on harjoittaa tulevaisuudessa arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua itsenäistä liiketoimintaa matkailualalla. Virkistysreitin kävijöille on tarkoitus suorittaa vastikkeellisia palveluja, kuten myydä elintarvikkeita tai matkamuistoja.

15. Sveda vähensi arvonlisäveroilmoituksessaan arvonlisäveron, jonka se oli maksanut virkistysreitin toteuttamiseksi suoritettujen töiden yhteydessä hankkimistaan tavaroista ja palveluista. Liettuan verohallinto kuitenkin kieltäytyi palauttamasta näitä ostoihin sisältyvän veron määriä, koska ei ollut osoitettu, että Svedan hankkimia palveluja käytettäisiin arvonlisäverolliseen toimintaan.

IV **Menettely unionin tuomioistuimessa**

16. Riita-asiaa nyt käsittelevä Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Liettuan ylimmän oikeusasteen hallintotuomioistuin) on esittänyt 17.3.2014 unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklan kolmannen kohdan nojalla seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Voidaanko arvonlisäverodirektiivin 168 artiklaa tulkita siten, että verovelvollisella on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero, jonka se on maksanut nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaisten liiketoimintaan tarkoitettujen sellaisten tuotantotavaroiden tuotannosta tai hankinnasta, jotka on tarkoitettu suoraan asetettavaksi veloituksetta yleisön käyttöön mutta joita voidaan pitää keinona houkutella kävijöitä paikkaan, jossa verovelvollinen suunnittelee luovuttavansa tavaroita ja/tai suorittavansa palveluja osana liiketoimintaansa?”

17. Unionin tuomioistuimen menettelyssä Liettuan tasavalta, Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta sekä Euroopan komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia heinäkuussa 2014 ja osallistuneet 4.2.2015 pidettyyn istuntoon.

V **Oikeudellinen arviointi**

18. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään, onko verovelvollisella pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan mukainen vähennysoikeus.

19. Kyseisen säännöksen mukaan ”verovelvollisella” on oikeus vähentää tuotantopanoshankintaa koskeviin liiketoimiinsa sisältyvä vero, siltä osin kuin niitä ”käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin”.

A *Tuotantotavaroiden lukeminen yrityksen liikeomaisuuteen*

20. Liettuan tasavallan mukaan käsiteltävässä asiassa ei ole vähennysoikeutta jo siksi, että Sveda on tosin lähtökohtaisesti verovelvollinen mutta se ei ole toiminut virkistysreitin rakentamisen yhteydessä verovelvollisena.

21. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeus vähentää hankittuun tavaraan sisältyvä vero edellyttää, että verovelvollinen hankkii tavaran tässä ominaisuudessaan, toisin sanoen – ainakin myös –arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua liiketoimintaansa varten.[4] Sama pätee, kun verovelvollinen valmistaa tavaran.[5]

22. Viime kädessä näin edellytetään, että tavara luetaan kokonaan tai osittain verovelvollisen yrityksen liikeomaisuuteen, jotta oikeutta vähentää tavaran hankintaan tai valmistukseen sisältyvä vero ei ole jo alun pitäenkin suljettu pois.[6] Sitä arvioitaessa, onko asia näin, on oikeuskäytännön mukaan otettava huomioon kaikki kyseisessä asiassa merkitykselliset seikat, kuten kyseessä olevien tavaroiden luonne sekä aika, joka on kulunut tavaroiden hankkimisesta siihen, kun kyseinen verovelvollinen on ottanut ne käyttöön liiketoiminnan harjoittamisessa.[7]

23. Liettuan tasavalta kyseenalaistaa tämän perusteella ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen jo esittämän toteamuksen, jonka mukaan riidanalaiset tuotantotavarat kuuluvat Svedan yrityksen liikeomaisuuteen. Sveda on nimittäin kansallisen maksajaviraston kanssa tekemänsä sopimuksen perusteella velvollinen asettamaan virkistysreitin veloituksetta yleisön käyttöön ja voi käyttää sitä vasta myöhemmin liiketoimintaa varten. Näin ollen Sveda ei ole Liettuan tasavallan mukaan toiminut aluksi verovelvollisen ominaisuudessa.

24. Unionin tuomioistuin on kuitenkin toistuvasti todennut, että henkilö, joka hankkii tavaroita arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua liiketoimintaa varten, tekee sen verovelvollisen ominaisuudessa myös silloin, kun tavaroita ei välittömästi käytetä tällaisessa liiketoiminnassa.[8]

25. Näin ollen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen oikeudellisesti virheettömien toteamusten mukaisesti Sveda on toiminut tuotantotavaroita hankkiessaan tai valmistaessaan verovelvollisen ominaisuudessa ja lukenut kyseiset tuotantotavarat siten yrityksen liikeomaisuuteen.

4 — Ks. tuomio Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, 15 kohta); tuomio Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, 29 kohta); tuomio Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, 57 ja 58 kohta) ja tuomio Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, 39 ja 40 kohta).

5 — Ks. tästä ratkaisuehdotukseni X (C-334/10, EU:C:2012:108, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

6 — Ks. vastaavasti tuomio Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, 28 ja 29 kohta) ja tuomio Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, 56–59 kohta); ks. myös arvonlisäverodirektiivin 168 a artikla.

7 — Tuomio Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, 21 kohta); tuomio Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, 29 kohta); tuomio Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, 58 kohta) ja tuomio Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, 39 ja 40 kohta).

8 — Tuomio Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, 14 kohta); tuomio Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, 44 kohta) ja tuomio Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, 25 kohta).

B *Käyttö verollisiin liiketoimiin*

26. Jotta Svedalla on vähennysoikeus, ei riitä, että tuotantotavarat on luettava yrityksen liikeomaisuuteen eli niitä on käytettävä yleisesti Svedan liiketoimintaan, vaan arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan nojalla tuotantotavaroita on lisäksi käytettävä Svedan *verollisiin* liiketoimiin.

27. Tämän tavaran tosiasiallisen tai suunnitellun käytön perusteella määritetään näet vähennyksen laajuus. [9] Ratkaiseva on tässä yhteydessä yleensä *suunniteltu* käyttö, sillä arvonlisäverodirektiivin 63 ja 167 artiklan mukaan vähennysoikeus syntyy lähtökohtaisesti jo ajankohtana, jona verovelvollinen vastaanottaa tavaran tai palvelun, siis yleensä ennen kuin verovelvollinen toteuttaa omat liiketoimensa myöhemmässä vaihdannan vaiheessa. [10]

28. Svedan hankkimien tai valmistamien tuotantotavaroiden suunniteltu käyttö määritettiin jo pääasian oikeudenkäynnissä.

29. Virkistysreitti on yhtäältä tarkoitus asettaa veloituksetta yleisön käyttöön. Tätä liiketoimea ei veroteta. Verovelvollisuus ei synny arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan perusteella, koska Sveda ei peri kävijöiltä vastiketta. Verovelvollisuus ei synny myöskään arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan 1 kohdan a alakohdan perusteella, koska tuotantotavaroita ei oteta kyseisessä säännöksessä tarkoitettuun muuhun kuin yrityksen varsinaisiin tarkoituksiin kuuluvaan käyttöön. Käyttö muuhun kuin yrityksen varsinaisiin tarkoituksiin on nimittäin joka tapauksessa suljettu pois silloin, kun tuotantotavaran käyttö on luettava verovelvollisen liiketoimintaan. [11] Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on jo todennut, että Sveda on toteuttanut virkistysreitin osana liiketoimintaansa. [12]

30. Virkistysreittiä on kuitenkin toisaalta tarkoitus käyttää myös kävijöiden houkuttelemiseen, jotta Sveda voi tarjota heille tavaroita ja palveluja. Näitä liiketoimia verotettaisiin arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdan nojalla.

31. Tuotantotavaroiden hankinnalla tai valmistuksella on siten kaksi eri tarkoitusta. Etualalla on virkistysreitin asettaminen veloituksetta yleisön käyttöön (ensisijainen käyttö), joka ei arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan mukaan oikeuta veron vähentämiseen. Sen taustalla on kuitenkin virkistysreitin käyttö keinona verollisten palvelujen tarjoamiseen kävijöille (toissijainen käyttö), joka oikeuttaisi veron vähentämiseen. Kumpi näistä kahdesta tarkoituksesta on nyt ratkaiseva arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan yhteydessä?

32. Tuomiossa BLP Group on todettu tästä kysymyksestä yleisesti, että vähennysoikeuden syntymiseksi kyseessä olevilla tavaroilla ja palveluilla on oltava suora ja välitön yhteys verotettaviin liiketoimiin ja että tässä suhteessa verovelvollisen toiminnan ”lopullisella” päämäärällä ei ole merkitystä. [13] Tuomiossa evättiin tästä syystä vähennysoikeus tilanteessa, jossa verovelvolliselle tarjottiin palveluja osakkeiden verovapaan myynnin yhteydessä, vaikka myynti oli keino verovelvollisen verotetun toiminnan mahdollistamiseen. Tuomiossa erotettiin tässä yhteydessä siis aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen yksinomaan ratkaiseva ensisijainen käyttö sen pelkästään toissijaisesta käytöstä.

9 — Ks. mm. tuomio Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, 15 kohta); tuomio X (C-334/10, EU:C:2012:473, 17 kohta) ja tuomio FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, 49 kohta).

10 — Ks. tuomio Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, 36 kohta); ks. myös ratkaisuehdotukseni X (C-334/10, EU:C:2012:108, 81 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

11 — Ks. vastaavasti tuomio BCR Leasing IFN (C-438/13, EU:C:2014:2093, 26 kohta); ks. vielä laajemmin tuomio Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, 38 kohta) ja tuomio Gemeente ‘s-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, 25 kohta).

12 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 23–25 kohta.

13 — Tuomio BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, 19 kohta); samoin viimeksi tuomio Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, 38 kohta).

33. Unionin tuomioistuin on kuitenkin kehittänyt oikeuskäytäntöään. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan soveltaminen edellyttää tosin edelleen, että tutkitun aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä on suora ja välitön yhteys. [14] Tällainen yhteys voi kuitenkin olla myös verovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan, sikäli kuin aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien kustannukset ovat osa verovelvollisen yleiskuluja ja sellaisinaan osia, joista sen tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hinta muodostuu. [15]

34. Uudemman oikeuskäytännön mukaan suoran ja välittömän yhteyden kannalta ratkaisevaa on aina se, että aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien kustannukset sisältyvät verovelvollisen yksittäisten tai kaikkien myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteuttamien liiketoimien hintaan. [16] Näin on riippumatta siitä, käyttääkö tavaroita tai palveluja verovelvollinen. [17]

35. Käsiteltävässä asiassa verovelvollisella on siten vähennysoikeus, jos virkistysreitin tuotantotavaroiden hankinnan tai valmistuksen kustannukset sisältyvät oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla niiden myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien hintaan, joita verotetaan arvonlisäverodirektiivin mukaisesti.

36. Pääasian oikeudenkäynnissä tarkasteltavassa tilanteessa kyseeseen tulevat tältä osin erilaiset myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetut liiketoimet. Niitä voivat olla yhtäältä verolliset suoritukset, joita Sveda aikoo tarjota virkistysreitin kävijöille ja jotka ovat ennakkoratkaisukysymyksen kohteena (tästä jäljempänä 2 kohdassa). Toisaalta merkityksellinen verollinen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettu liiketoimi voisi olla myös itse virkistysreitin toteuttaminen. Tätä mahdollisuutta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole tarkastellut ennakkoratkaisupyyntöpäätöksessään. Sitä on kuitenkin tutkittava ensin, koska sen seurauksena konkreettiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettava vastaus voisi olla merkityksetön pääasian kannalta (tästä jäljempänä 1 kohdassa).

1. Virkistysreitin toteutus verollisena myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettuna liiketoimena

37. Vähennysoikeus voisi olla pääasiassa – konkreettiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettavasta vastauksesta riippumatta – olemassa silloin, jos jo Svedan toimesta tapahtunut virkistysreitin toteutus muodostaisi verollisen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen. Virkistysreitin toteutuksessa voisi nimittäin olla kyse kansalliselle maksajavirastolle vastikkeellisesti toteutetusta suorituksesta, jota olisi verotettava arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a tai c alakohdan nojalla.

38. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan edellytyksenä sille, että liiketoimi on mahdollista katsoa vastikkeelliseksi, on ainoastaan se, että on olemassa kyseisen tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen sekä verovelvollisen todella saaman vastikkeen välinen suora yhteys. [18] Tällainen välitön yhteys edellyttää pelkästään sitä, että palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde,

14 — Ks. mm. tuomio Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, 24 kohta); tuomio Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121, 79 kohta) ja tuomio Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, 34 kohta).

15 — Ks. vastaavasti mm. tuomio Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, 30 ja 31 kohta); tuomio Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, 24 kohta); tuomio SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, 58 ja 60 kohta); tuomio Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, 20 kohta) ja tuomio Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, 38 kohta).

16 — Ks. mm. tuomio SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, 60 kohta); tuomio X (C-651/11, EU:C:2013:346, 55 kohta) ja tuomio PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526, 23 kohta); ks. vastaavasti jo tuomio Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, 36 kohta).

17 — Ks. tästä ratkaisuehdotukseni TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

18 — Ks. tuomio Serebryannay vek (C-283/12, EU:C:2013:599, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia,[19] sekä sitä, että kaksi suoritusta liittyy toisiinsa niin läheisesti, että toinen niistä edellyttää toista.[20] Myöskään liiketoimen suorittaminen omakustannushinnan alittavaan hintaan ei estä katsomasta, että suorituksen ja vastikkeen välillä on välitön yhteys.[21]

39. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen antamien tietojen mukaan kansallisen maksajaviraston kanssa tekemänsä sopimuksen perusteella Sveda on sitoutunut toteuttamaan virkistysreitin. Tätä varten toimeksiantaja maksaa Svedalle 90 prosenttia toteuttamisen yhteydessä aiheutuvista kustannuksista, mistä käytetään nimitystä ”rahoitustuki”. Sopimuksen konkreettista sisältöä tuntematta ei kuitenkaan voida arvioida tyhjentävästi, onko virkistysreitin toteutuksen ja ”rahoitustuen” välillä mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettu välitön yhteys.

40. Mikäli ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tarkastelussa ilmenisi, että Sveda suorittaa jo virkistysreitin toteuttaessaan arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a tai c alakohdan mukaisen verollisen liiketoimen, virkistysreitin tuotantotavaroiden hankinnan tai valmistuksen ja kyseisen verollisen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen välillä olisi suora ja välitön yhteys. Näiden aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien kustannukset sisältyisivät nimittäin kiistatta viimeksi mainitun hintaan, koska kansallisen maksajaviraston tuen suuruus lasketaan juuri näiden kustannusten perusteella.

2. Ennakkoratkaisukysymykseen vastaaminen

41. Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kuitenkin toteaa, ettei virkistysreitin toteuttaminen Svedan toimesta ole verollinen liiketoimi suhteessa kansalliseen maksajavirastoon, vähennysoikeus määräytyy yksinomaan sen perusteella, käytetäänkö virkistysreitin tuotantotavaroita arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa tarkoitetulla tavalla maksullisten palvelujen tarjoamiseen tulevaisuudessa reitin kävijöille. Tällöin on selvitettävä, sisältyvätkö näiden tuotantotavaroiden hankinnan ja valmistuksen kustannukset kyseisten palvelujen hintaan.

a) Objektiivinen kustannusten käsite

42. Toisin kuin Yhdistynyt kuningaskunta katsoo, tähän kysymykseen ei vaikuta verovelvollisen aikomus sisällyttää asianomaiset kustannukset myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettavien liiketoimiensa hinnoitteluun.

43. Tuomion Becker mukaan aikaisemmassa ja myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien välinen suora ja välitön yhteys on nimittäin määritettävä aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien objektiivisen sisällön perusteella.[22] Jo tuomiossa BLP Group oli vastaavasti todettu, ettei aikaisemmassa ja myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetuilta liiketoimilta edellytettävää yhteyttä voida määrittää verovelvollisen tarkoituksen perusteella.[23]

19 — Ks. mm. tuomio Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, 14 kohta); tuomio MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, 47 kohta) ja tuomio Le Rayon d’Or (C-151/13, EU:C:2014:185, 29 kohta).

20 — Ks. mm. tuomio Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, 13–20 kohta) ja tuomio Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, 12–17 kohta); ks. myös julkisasiamies Stix-Hacklin ratkaisuehdotus Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, 32 kohta).

21 — Ks. vastaavasti tuomio Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, 22 kohta).

22 — Tuomio Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, 22, 23 ja 33 kohta).

23 — Ks. tuomio BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, 24 kohta).

44. Lisäksi on huomattava, että yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä verotetaan myös omakustannushinnan alittavaan hintaan suoritettavia liiketoimia.[24] Tällöin subjektiivisen hinnoittelun tekee verovelvollinen ottamatta huomioon kaikkia myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen suorittamisen kustannuksia. Tässä tapauksessa on kuitenkin selvää, että veron vähentämiseen oikeuttavat myös kaikki aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetut liiketoimet, jotka arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan nojalla objektiivisesti tarkasteltuina kuuluvat myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien hinnan muodostaviin eri kustannuksiin. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vähennysoikeudella pyritään näet vapauttamaan verovelvollinen *kokonaan* kaikesta sen taloudellisen toiminnan yhteydessä maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta,[25] koska yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä arvonlisäveron on tarkoitus kohdistua pelkästään lopulliseen kuluttajaan eikä verovelvolliseen.[26]

45. Sen kysymyksen kannalta, sisältyvätkö kustannukset liiketoimen hintaan oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla, ratkaisevaa on siten aikaisemmassa ja myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien välinen objektiivinen taloudellinen yhteys.[27] Pelkkä kausaalinen yhteys ei tosin riitä.[28] Jos aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutettu liiketoimi kuitenkin objektiivisesti tarkasteltuna palvelee verovelvollisen tiettyjen tai kaikkien myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteuttamien liiketoimien suorittamista, niiden välillä on myös oikeuskäytännössä tarkoitettu suora ja välitön yhteys. Tällaisessa tapauksessa aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutettu liiketoimi nimittäin muodostaa taloudellisesti tarkasteltuna kulloistenkin myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien hinnan muodostavan kustannuksen. Kuten jo arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan sanamuoto osoittaa, merkityksellinen on siis aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen käytön objektiivinen tarkoitus.

46. Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toteamusten mukaan virkistysreitin toteuttamisella on tarkoitus houkutella kävijöitä, jotta heille voidaan suorittaa vastikkeellisia liiketoimia. Virkistysreitin toteuttaminen kuuluu siten taloudellisesti tarkasteltuna näiden liiketoimien hinnan muodostaviin eri kustannuksiin.

47. Virkistysreitin tuotantotavaroiden hankinnan tai valmistuksen ja kävijöille maksua vastaan tarjottavien palvelujen välillä on siten lähtökohtaisesti oikeuskäytännössä tarkoitettu suora ja välitön yhteys.

b) Ensisijainen käyttö verottomiin myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettuihin liiketoimiin

48. Vähennysoikeuden esteenä ei ole se seikka, että virkistysreitti asetetaan veloituksetta kävijöiden käyttöön.

49. Tämä on tosin virkistysreitin tuotantotavaroiden ensisijaista käyttöä. Ensisijainen käyttö voi kuitenkin vain kahdessa tapauksessa rikkoa suoran ja välittömän yhteyden niiden toissijaiseen käyttöön verollisiin myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettuihin liiketoimiin.[29]

24 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 38 kohta.

25 — Ks. mm. tuomio Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, 19 kohta); tuomio Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1, 15 kohta); tuomio Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121, 78 kohta); tuomio Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, 25 kohta) ja tuomio Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, 32 kohta).

26 — Ks. tuomio Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, 19 kohta); tuomio Pelzl ym. (C-338/97, C-344/97 ja C-390/97, EU:C:1999:285, 21 kohta); tuomio KÖGÁZ ym. (C-283/06 ja C-312/06, EU:C:2007:598, 51 kohta) ja tuomio Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, 25 kohta).

27 — Ks. tuomio AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, 31 kohta).

28 — Ks. tuomio Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, 31 kohta).

29 — Ks. mahdollisuudesta rikkoa tämä yhteys tuomio TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, 34 kohta).

50. Näin on ensinnäkin silloin, jos ensisijainen käyttö tapahtuu liiketoimiin, joita suoritetaan vastikkeellisesti mutta jotka on vapautettu arvonlisäverosta. Aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetut liiketoimet kuuluvat tällöin verosta vapautettujen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien hinnan muodostaviin eri kustannuksiin ja sisältyvät siten niiden hintaan. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa ei kuitenkaan lähtökohtaisesti säädetä vähennysoikeudesta tällaisten liiketoimien yhteydessä. Tällaisessa tilanteessa on oikeuskäytännön mukaan merkityksetöntä, että aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetuilla liiketoimilla on toinen, ”lopullinen” päämäärä, johon liittyy myös verollisia myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettuja liiketoimia. [30]

51. Käsiteltävässä asiassa tuotantotavaroita ei kuitenkaan käytetä ensisijaisesti verosta vapautettuihin vastikkeellisiin liiketoimiin vaan virkistysreitin veloituksettomaan käyttöön asettamiseen.

52. Toiseksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien suora ja välitön yhteys maksullisten palvelujen tarjoamiseen kävijöille rikkoutuisi myös silloin, jos virkistysreitin ensisijainen käyttö siihen, että kävijät voivat käyttää reittiä veloituksetta, olisi Svedan muuta toimintaa kuin liiketoimintaa. Oikeuskäytännön mukaan arvonlisävero ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin se liittyy sellaiseen verovelvollisen toimintaan, joka ei ole liiketoimintaa. [31]

53. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toteamusten mukaan näin ei kuitenkaan ole asian laita. [32] Pelkästään se seikka, että palvelu asetetaan käyttöön veloituksetta, ei ole – komission käsityksestä poiketen – vielä peruste katsoa, että se on verovelvollisen muuta toimintaa kuin liiketoimintaa. Yhdistynyt kuningaskunta on suullisessa käsittelyssä viitannut tältä osin osuvasti esimerkkinä ostoskeskukseen, joka asettaa pysäköintipaikkoja veloituksetta asiakkaiden käyttöön.

c) Kansallisen maksajaviraston kanssa tehdyn sopimuksen rikkominen

54. Vähennysoikeuden kannalta merkityksetön on myös se seikka, että virkistysreitin toteuttamisesta aiheutuvien kustannusten huomioon ottaminen suunniteltujen, kävijöille maksua vastaan tarjottavien suoritusten hinnoittelussa voisi rikkoa kansallisen maksajaviraston kanssa tehtyä sopimusta. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin oli pohtinut tätä.

55. Ei ole selvää, miten tällainen sopimusrikkomus voisi vaikuttaa tapauksen arviointiin arvonlisäverotuksen näkökulmasta, eikä vähennysoikeuden kannalta ole merkitystä sillä, sisällyttääkö Sveda kustannukset tosiasiallisesti hinnoitteluunsa, kuten edellä on nähty. [33]

d) Asetuksen (EY) N:o 1698/2005 rikkominen

56. Yhtä vähän vaikutusta nyt tarkasteltavan tapauksen arviointiin arvonlisäverotuksen näkökulmasta on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitsemalla Euroopan maaseudun kehittämisen maatalousrahaston (maaseuturahaston) tuesta maaseudun kehittämiseen 20.9.2005 annetulla neuvoston asetuksella (EY) N:o 1698/2005. [34]

30 — Ks. tuomio BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, 19 kohta); tuomio SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, 62 ja 71 kohta) ja tuomio X (C-651/11, EU:C:2013:346, 56 kohta).

31 — Tuomio Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, 30 kohta) ja tuomio Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, 37 kohta).

32 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 23–25 kohta.

33 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 42–45 kohta.

34 — EUVL L 277, s. 1.

57. Vaikka virkistysreitin käyttö Svedan toimesta olisikin vastoin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitsemaa kyseisen asetuksen 36 artiklan b alakohdan vii alakohtaa, jonka perusteella tukea myönnetään ”ei-tuotannollisiin investointeihin”, se ei vaikuttaisi vähennysoikeuteen. Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä nimittäin ilmenee, että verotuksen neutraalisuuden periaate estää sen, että laillisia ja laittomia liiketoimia kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla. [35]

e) Oikaisukauden vaikutus

58. Käsiteltävässä asiassa esteenä vähennysoikeudelle ei ole myöskään Liettuan tasavallan väite, joka koskee vähennysoikeuden oikaisemisesta annettuja säännöksiä.

59. Arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan mukaan tuotantotavaroiden hankinnasta tai valmistuksesta alun perin vähennetty vero oikaistaan, jos viiden vuoden kuluessa tapahtuu vähennysoikeuden kannalta merkityksellisiä muutoksia.

60. Liettuan tasavalta päättelee tästä, että tuotantotavaraa on käytettävä viiden vuoden kuluessa sen hankinnasta tai valmistuksesta liiketoimintaan. Muutoin vähennysoikeutta ei sen mukaan ole.

61. Ensinnäkin oikeuskäytännön mukaan oikaisukausi ei kuitenkaan vaikuta sen määrittämiseen, toimiiko verovelvollinen tavaran hankinta- tai valmistusajankohtana liiketoimintansa mukaisiin tarkoituksiin. [36] Toiseksi käsiteltävässä asiassa ei ole myöskään nähtävissä, että tuotantotavaroita käytetään oikaisukauden aikana tarkoituksiin, jotka sulkevat vähennysoikeuden pois. Vaikka virkistysreitin kävijöille ei aluksi tarjotakaan palveluja maksua vastaan, tämä ei muuta mitenkään tuotantotavaroiden käyttöä Svedan liiketoimintaan, jos objektiivisten seikkojen perusteella voidaan todeta, että tällaisten palvelujen tarjoaminen on edelleen suunnitteilla.

f) Vähennyksen suuruus

62. On vielä tutkittava, vaikuttaako vähennyksen suuruuteen se, että kansallinen maksajavirasto korvaa Svedalle enintään 90 prosenttia riidanalaisten tuotantotavaroiden hankintaan tai valmistukseen liittyvistä kustannuksista.

63. Yhdistynyt kuningaskunta pitää tätä seikkaa olennaisena arvioitaessa sitä, missä määrin aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien kustannukset sisältyvät myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien hintaan.

64. Liettuan tasavallan ja komission tavoin katson kuitenkin, ettei kansallisen maksajaviraston maksama osittainen korvaus vaikuta vähennyksen suuruuteen. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan mukaan ratkaisevaa on nimittäin pelkästään se, käytetäänkö aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutettuja liiketoimia verollisiin myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettuihin liiketoimiin. Sitä vastoin on merkityksetöntä, miten aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetut liiketoimet rahoitetaan.

65. Unionin tuomioistuin on vastaavasti jo todennut, että jäsenvaltion säännökset, joissa rajoitetaan vähennysoikeutta siinä tapauksessa, että hyödykkeen hankinta on rahoitettu valtion tuella, eivät ole unionin arvonlisäverolainsäädännön mukaisia. [37]

35 — Ks. tuomio Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, 28 kohta); tuomio CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, 33 kohta) ja tuomio GfBk (C-275/11, EU:C:2013:141, 32 kohta).

36 — Ks. tuomio Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, 20 kohta).

37 — Ks. tuomio komissio v. Ranska (C-243/03, EU:C:2005:589, 33 kohta).

66. Näin ollen pääasian oikeudenkäynnissä tarkasteltavassa tilanteessa olevalla verovelvollisella on oikeus veron täysimääräiseen vähentämiseen riidanalaisten tuotantotavaroiden hankkimiseksi tai valmistamiseksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteuttamiensa liiketoimien osalta.

VI **Ratkaisuehdotus**

67. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklaa on tulkittava siten, että verovelvollisella on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero, jonka se on maksanut sellaisten tuotantotavaroiden valmistuksesta tai hankinnasta, jotka on tarkoitettu suoraan asetettavaksi veloituksetta yleisön käyttöön mutta joita käytetään keinona houkutella kävijöitä paikkaan, jossa verovelvollinen suunnittelee luovuttavansa tavaroita ja/tai suorittavansa palveluja osana liiketoimintaansa.