UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

6 päivänä syyskuuta 2012 *

Arvonlisävero — Kuudes direktiivi — 17 artiklan 2 kohta ja 19 artikla — Vähennykset — Holdingyhtiön hankkimista palveluista maksettava tai maksettu vero — Palvelut, joilla on suora, välitön ja yksiselitteinen yhteys verollisiin myyntiliiketoimiin

Asiassa C-496/11,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Tribunal Central Administrativo Sul (Portugali) on esittänyt 20.9.2011 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 26.9.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Portugal Telecom SGPS SA

vastaan

Fazenda Pública,

Ministério Públicon

osallistuessa asian käsittelyyn,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja U. Lõhmus sekä tuomarit A. Ó Caoimh ja C. G. Fernlund (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Portugal Telecom SGPS SA, edustajanaan advogado A. Gonçalves Ferreira,

— Portugalin hallitus, asiamiehenään L. Inez Fernandes,

— Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja P. Guerra e Andrade,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

* Oikeudenkäyntikieli: portugali.

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 17 artiklan 2 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa kantajana on Portugal Telecom SGPS SA -yhtiö (jäljempänä Portugal Telecom) ja vastaajana Fazenda Pública ja joka koskee Portugal Telecomin maksettavaksi tulevasta arvonlisäverosta vähennettävän määrän määrittämiseksi käytettävää menetelmää.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin säännöstö

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

2. tavaroiden maahantuonnista.”

4 Kuudennen direktiivin 4 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. ’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Taloudellisena toimintana on pidettävä myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

5 Kuudennen direktiivin 11 artiklassa määritellään veron peruste seuraavasti:

”A. Maan alueella

1. Veron perusteen on oltava:

a) muiden kuin b, c ja d kohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.

_ _”

6 Kuudennen direktiivin 17 artiklassa vahvistetaan vähennysoikeuden syntymistä ja laajuutta koskevat säännöt, ja siinä säädetään seuraavaa:

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

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

a) arvonlisäver[o]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.

– –”

7 Direktiivin 19 artiklassa vahvistetaan vähennyksen suhdeluvun laskemista koskevat säännöt seuraavasti:

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

— osoittaja on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu 17 artiklan 2 ja 3 kohdan mukaisesti arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavista liiketoimista

— nimittäjä on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu osoittajaan sisällytetyistä liiketoimista sekä liiketoimista, jotka eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Jäsenvaltiot voivat lisäksi sisällyttää nimittäjään muut kuin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitetut tukipalkkiot.

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

– –

3. Vuoden aikana sovellettava tilapäinen suhdeluku on laskettava edeltävän vuoden liiketoimien perusteella. Jos tällaisia liiketoimia ei ole tai ne ovat määrältään merkityksettömiä, verovelvollisen on arvioitava viranomaisen valvonnan alaisena tilapäisesti sovellettava suhdeluku omien ennusteidensa perusteella. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin edelleen soveltaa voimassa olevia säännöksiään.

Tilapäisen suhdeluvun perusteella tehdyt vähennykset on tarkistettava, kun lopullinen suhdeluku seuraavana vuonna vahvistetaan.”

Portugalin säännöstö

Arvonlisäverolaki

8 Arvonlisäverolain (Código do imposto sobre o valor acrescentado, jäljempänä CIVA) 1 §:ssä määritetään arvonlisäveron peruste. Kyseisen lain 3 ja 6 §:ssä luetellaan verottomat tapaukset.

9 CIVA:n 9 §:ssä puolestaan säädetään, että verosta vapautetaan muun muassa

”– –

28. Seuraavat pankki- ja rahoitusliiketoimet:

– –

f) osakkeita tai omistusosuuksia, obligaatioita ja muita arvopapereita, mutta ei kuitenkaan tiettyjä tavaroita vastaavia arvopapereita koskevat toimet, palvelut ja välittäminen, lukuun ottamatta pelkkää niiden hallussapitoa, hallinnointia tai hoitoa,

– –”

10 CIVA:n 23 §:ssä, sellaisena kuin se oli kyseessä olevan varainhoitovuoden (vuosi 2000) aikana, säädettiin seuraavaa:

”1. Jos verovelvollinen toimintaansa harjoittaessaan tekee sellaisia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia, joista osa ei oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen, ostoihin sisältyvästä verosta voidaan vähentää ainoastaan se prosenttiosuus, joka vastaa vähennykseen oikeuttavien liiketoimien vuotuista määrää.

2. Verovelvollinen voi sen estämättä, mitä 1 momentissa säädetään, tehdä vähennyksen kaikkien tai osittain käytettyjen tavaroiden tai palvelujen tosiasiallisen käyttötarkoituksen mukaan, tämän kuitenkaan rajoittamatta välittömistä ja välillisistä veroista vastaavan veroviranomaisen mahdollisuutta asettaa verovelvolliselle erityisiä ehtoja tai lopettaa tämä menettely silloin, kun verotuksessa todetaan merkittäviä vääristymiä.

3. Veroviranomainen voi velvoittaa verovelvollisen toimimaan 2 momentin mukaisella tavalla,

a) jos verovelvollinen harjoittaa erillisiä taloudellisia toimintoja

b) jos 1 momentissa tarkoitetun menettelyn soveltaminen johtaa merkittäviin vääristymiin verotuksessa.

4. Edellä 1 momentissa tarkoitettu vähennyskelpoinen osuus lasketaan murtolukuna, jonka osoittajana on 19 §:n ja 20 §:n 1 momentin nojalla vähennykseen oikeuttavien tavaroiden luovutusten ja palveluiden suoritusten vuotuinen veroton määrä ja nimittäjänä kaikkien verovelvollisen toteuttamien liiketoimien vuotuinen veroton määrä, mukaan luettuina verosta vapautetut toimet tai arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle jäävät toimet, muun muassa verottomat tuet, jos ne eivät ole laitteistotukea.

5. Edellä 4 momentissa tarkoitetussa laskelmassa ei kuitenkaan oteta huomioon sellaisten käyttöomaisuuteen kuuluvien tavaroiden luovutuksia, joita on käytetty yrityksen toiminnassa, eikä sellaisia kiinteistö- ja rahoitustoimia, jotka ovat liitännäisiä verovelvollisen harjoittamaan toimintaan nähden.

6. Vähennyksen suhdeluku, joka on laskettu tilapäisesti edeltävänä vuonna suoritettujen liiketoimien perusteella, oikaistaan sen vuoden, johon se liittyy, arvojen mukaisesti, mikä aiheuttaa suoritettujen vähennysten vastaavan oikaisun, joka on ilmoitettava kyseisen vuoden viimeisen kauden ilmoituksessa.

7. Verovelvolliset, jotka aloittavat toiminnan tai muuttavat sitä merkittävästi, voivat tehdä verovähennyksen tilapäisesti arvioidun suhdeluvun perusteella, joka on ilmoitettava 30 ja 31 §:ssä tarkoitetuissa ilmoituksissa.

8. Vähennyksen suhdeluvun määrittämiseksi murtoluvun osamäärä pyöristetään välittömästi seuraavaan ylempään sadasosaan.

9. Tämän pykälän säännösten soveltamiseksi valtiovarainministeri voi tiettyjen toimintojen osalta katsoa vähennykseen oikeuttavat liiketoimet tai vähennykseen oikeuttamattomat liiketoimet olemattomiksi, jos ne ovat merkityksetön osa kokonaisliikevaihdon määrästä ja jos 2 ja 3 momentissa säädetty menettely osoittautuu toteuttamiskelvottomaksi.”

Holdingyhtiöitä koskeva kansallinen säännöstö

11 Sociedades gestoras de participações sociais (jäljempänä SGPS) ovat holdingyhtiöitä, joista säädetään Portugalissa 30.12.1988 annetulla asetuksella (decreto-lei) nro 495/88 (Diário da República I, A-sarja, nro 301, 30.12.1988), sellaisena kuin se on muutettuna 24.12.1994 annetulla asetuksella nro 318/94 (Diário da República I, A-sarja, nro 296, 24.12.1994; jäljempänä asetus nro 495/88).

12 Asetuksen nro 495/88 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. – – SGPS:n ainoana toimialana on muiden yritysten osuuksien hallinnointi taloudellisen toiminnan välillisessä harjoittamismuodossa.

2. Tässä asetuksessa osuutta yhtiöön pidetään taloudellisen toiminnan välillisenä harjoittamismuotona, kun se ei ole vain satunnaista ja muodostaa vähintään 10 prosenttia kyseisen yhtiön äänioikeutetusta pääomasta joko suoraan tai sellaisten muiden yhtiöiden osuuksien kautta, joissa SGPS:llä on määräysvalta.

– –”

13 Asetuksen nro 495/88 4 §:n 1 momentin mukaan SGPS:t saavat tarjota teknisiä hallinnointi- ja johtamispalveluja niille kaikille tai tietyille yhtiöille, joiden äänioikeutetusta pääomasta niillä on ainakin 10 prosentin osuus tai poikkeuksellisesti yhtiöille, joista niillä on ainakin 10 prosentin äänioikeutettu osuus tai joiden kanssa ne ovat tehneet ”alisteisuussopimuksen”.

14 Asetuksen nro 495/88 4 §:n 2 momentissa säädetään, että palvelujen tarjoamisesta tehdään kirjallinen sopimus, jossa täsmennetään vastaava vastike, joka ei voi ylittää markkina-arvoa.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

15 Portugal Telecom on SGPS. Se tarjoaa teknisiä hallinnointi- ja johtamispalveluja yhtiöille, joiden yhtiöpääomasta se omistaa osuuden.

16 Näiden liiketoimien yhteydessä Portugal Telecom on hankkinut arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalaan kuuluvia tiettyjä konsulttipalveluja. Se on laskuttanut nämä palvelut tytäryhtiöiltään samaan hintaan kuin se itse oli hankkinut ne, arvonlisäverolla lisättynä.

17 Portugal Telecom vähensi verovuonna 2000 vyöryttämästään arvonlisäverosta kaiken maksamansa arvonlisäveron ja katsoi, että verolliset liiketoimet eli tekniset hallinnointi- ja johtamispalvelut kuuluivat objektiivisesti vastaavien hankittujen palvelujen käyttöön.

18 Veroviranomaiset katsoivat suorittamansa tarkastuksen johdosta, ettei Portugal Telecom voinut vähentää palvelujen hankintaan kohdistuvaa arvonlisäveroa kokonaisuudessaan vaan että sen täytyisi käyttää suhdeluvun mukaista vähennysmenetelmää. Näin ollen ne toimittivat Portugal Telecomille veropäätöksen, jossa vahvistetaan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyskelpoiseksi osuudeksi noin 25 prosenttia.

19 Portugal Telecom nosti tästä veropäätöksestä kanteen Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboassa. Kyseinen tuomioistuin hylkäsi kanteen olennaisin osin lähinnä siksi, että SGPS:ien perustavanlaatuinen tavoite on verottomien liiketoimien suorittaminen. Siltä osin kuin näiden liiketoimien lisäksi on mahdollista sallia arvonlisäverollisten liitännäisten teknisten hallinnointi- ja johtamispalvelujen suorittaminen niiden kaikkien tai tiettyjen yhtiöiden hyväksi, joiden pääomaa ne omistavat, kyseinen tuomioistuin katsoi, että teknisten hallinnointi- ja johtamispalvelujen suorittaminen on erottamaton osa yhtiöosuuksien hallinnointia. Näin ollen se päätti, että vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrän määrittämiseksi käytettävä menetelmä on suhdeluvun mukainen vähennysmenetelmä.

20 Portugal Telecom valitti alioikeuden päätöksestä Tribunal Central Administrativo Suliin. Valituksensa tueksi se väitti, että alioikeuden päätöksen oikeudelliset perustelut olivat ristiriidassa sekä kansallisen arvonlisäverolainsäädännön että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan kanssa.

21 Koska verolliset liiketoimet, joita Portugal Telecom oli suorittanut omistamiensa yhtiöosuuksien yhteydessä, merkitsevät sen mukaan sellaisten palvelujen tarjoamista, joilla on suora ja välitön yhteys niiden tarjoamista varten hankittuihin palveluihin, kyseinen yhtiö katsoo saavansa vähentää koko sen veron määrän, jonka se on maksanut hankintojen yhteydessä, käyttämällä tosiasiallisen käyttötarkoituksen menetelmää.

22 Näissä olosuhteissa Tribunal Central Administrativo Sul on päättänyt lykätä asia käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko – – kuudennen direktiivin – – 17 artiklan 2 kohdan oikean tulkinnan kanssa ristiriidassa se, että Portugalin veroviranomaiset vaativat valittajana olevaa holdingyhtiötä soveltamaan sen ostoihin sisältyvän koko arvonlisäveron määrään suhdeluvun mukaista vähennysmenetelmää, koska sen päätoimialana on muiden yhtiöiden yhtiöosuuksien hallinnointi, silloinkin, kun näillä

ostoilla (hankituilla palveluilla) on suora, välitön ja yksiselitteinen yhteys verollisiin liiketoimiin eli palvelujen suorituksiin, jotka toteutetaan myöhemmin täydentävien, laissa sallittujen teknisten johtamispalvelujen muodossa?

2) Voiko holdingyhtiö, jonka on maksettava arvonlisäveroa hankkimistaan tavaroista ja palveluista, joista se tämän jälkeen laskuttaa omistamiaan yhtiöitä uudelleen täysimääräisesti arvonlisävero mukaan lukien, vähentää näiden hankintojen yhteydessä maksamansa arvonlisäveron kokonaisuudessaan soveltamalla kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa säädettyä tosiasiallisen käyttötarkoituksen vähennysmenetelmää, kun nämä hankinnat ovat liitännäistoimintoja – teknisten hallinnointi- ja johtamispalvelujen suorittaminen – pääasialliseen toimintaan – yhtiöosuuksien hallinnointi – nähden?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Tutkittavaksi ottaminen

23 Portugalin hallitus väittää ensisijaisesti, ettei ennakkoratkaisupyyntöä voida ottaa tutkittavaksi.

24 Se väittää, ettei ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ole yksilöinyt riittävän täsmällisesti pääasiassa kyseessä olevaa kansallisen oikeuden säännöstä. Kyseinen tuomioistuin on vain maininnut CIVA:n 20 ja 23 §:n, vaikka näistä säännöksistä ensin mainitusta on useita versioita ja toisella säännellään suurta määrää arvonlisäveron vähennystä koskevia kysymyksiä. Näin ollen ennakkoratkaisupyyntö ei sisällä mitään täsmällistä mainintaa holdingyhtiöitä koskevasta kansallisesta lainsäädännöstä.

25 Vaikka unionin tuomioistuin voi SEUT 267 artiklassa määrätyssä tuomioistuinten välisessä yhteistyössä esittää asiakirjoista ilmenevien seikkojen perusteella kansalliselle tuomioistuimelle tulkintaan liittyvät seikat, jotka sen mielestä voivat olla kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllisiä sen arvioidessa unionin oikeuden säännösten vaikutuksia, ennakkoratkaisupyynnön missään kohdassa ei Portugalin hallituksen mukaan kuitenkaan ole edes tiivistetysti mainittu täsmällisesti pääasiassa kyseessä olevia Portugalin kansallisen lainsäädännön säännöksiä.

26 Näin ollen ennakkoratkaisupyynnössä olevat aukot eivät Portugalin hallituksen mukaan anna unionin tuomioistuimelle mahdollisuutta antaa hyödyllistä vastausta.

27 Niiden tietojen perusteella, jotka on toimitettava unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyynnön yhteydessä, unionin tuomioistuimen on voitava antaa kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllisiä vastauksia. Tätä varten on tarpeen, että kansallinen tuomioistuin määrittää esittämiinsä kysymyksiin liittyvät tosiseikat ja oikeudelliset seikat tai ainakin selostaa ne tosiseikkoja koskevat lähtökohdat, joihin nämä kysymykset perustuvat (ks. vastaavasti asia C-450/09, Schröder, tuomio 31.3.2011, Kok., s. I-2497, 18 kohta ja asia C-25/11, Varzim Sol, tuomio 16.2.2012, 30 kohta).

28 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnössä todetaan, että pääasian kantajan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen osalta veroviranomaiset velvoittavat soveltamaan CIVA:n 23 §:n 1 momentissa säädettyä suhdeluvun mukaista menetelmää, kun taas kantaja väittää voivansa soveltaa kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa säädettyä menetelmää.

29 Nämä seikat riittävät tämän tuomion 27 kohdassa mainittuun oikeuskäytäntöön nähden. Tästä seuraa, että ennakkoratkaisupyyntö voidaan ottaa tutkittavaksi.

Asiakysymys

30 Ennakkoratkaisukysymyksillään, joita on tutkittava yhdessä, ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee lähtökohtaisesti, onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 ja 5 kohtaa tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen holdingyhtiö, joka tytäryhtiöiden koko yhtiöpääoman tai sen osan hallussapitoa koskevan pääasiallisen toimintansa liitännäistoimintana hankkii tavaroita ja palveluja, joista se tämän jälkeen laskuttaa mainittuja yhtiöitä, saa vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron soveltamalla kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa säädettyä menetelmää, vai voivatko kansalliset veroviranomaiset velvoittaa sen soveltamaan jotakin saman direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa säädetyistä menetelmistä.

31 Tästä on ensinnäkin muistutettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, ettei kuudennen direktiivin 4 artiklassa tarkoitettuna arvonlisäverovelvollisena pidetä holdingyhtiötä, jonka ainoana tarkoituksena on hankkia osuuksia muista yrityksistä ja joka ei välittömästi tai välillisesti osallistu näiden yritysten hallinnointiin muulla tavoin kuin käyttämällä osakkeenomistajan tai yhtiömiehen oikeuksiaan, eikä yhtiöllä siten ole kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan mukaista vähennysoikeutta (ks. asia C-60/90, Polysar Investments Netherlands, tuomio 20.6.1991, Kok., s. I-3111, Kok. Ep. XI, s. I-239, 17 kohta; asia C-142/99, Floridienne ja Berginvest, tuomio 14.11.2000, Kok., s. I-9567, 17 kohta ja asia C-16/00, Cibo Participations, tuomio 27.9.2001, Kok., s. I-6663, 18 kohta).

32 Pelkkää yhtiöosuuksien hankintaa ja hallussapitoa ei ole pidettävä kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuna taloudellisena toimintana, joka tekisi kyseisestä hankkijasta verovelvollisen. Pelkkä rahoituksellisten osakkuuksien hankkiminen toisista yrityksistä ei nimittäin ole omaisuuden käyttämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa, koska mahdollinen osinko, joka on osakkuuden tuottoa, perustuu pelkästään omaisuuden omistamiseen (ks. asia C-333/91, Sofitam, tuomio 22.6.1993, Kok., s. I-3513, 12 kohta; asia C-80/95, Harnas & Helm, tuomio 6.2.1997, Kok., s. I-745, 15 kohta ja em. asia Cibo Participations, tuomion 19 kohta).

33 Tilanne on toinen, jos osuuden omistamiseen liittyy suora tai välillinen osallistuminen omistettujen yhtiöiden hallinnointiin, jolloin hallinnointiin osallistumisena ei kuitenkaan pidetä niiden oikeuksien käyttämistä, joita osuuksien omistajalla on osakkeenomistajana tai yhtiömiehenä (em. asia Polysar Investments Netherlands, tuomion 14 kohta; em. asia Floridienne ja Berginvest, tuomion 18 kohta; em. asia Cibo Participations, tuomion 20 kohta ja asia C-29/08, SKF, tuomio 29.10.2009, Kok., s. I-10413, 30 kohta).

34 Holdingyhtiön osallistuminen sellaisten yhtiöiden hallinnointiin, joista se on hankkinut osuuksia, on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, kun siihen sisältyy holdingyhtiön tytäryhtiöilleen suorittamien hallinto- ja talouspalvelujen sekä kaupallisten ja teknisten palvelujen kaltaisia, mainitun direktiivin 2 artiklan nojalla arvonlisäverotettavia liiketoimia (em. asia Cibo Participations, tuomion 22 kohta).

35 Toiseksi on todettava, että kuudennen direktiivin 17 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Sitä sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettujen liiketoimien yhteydessä (ks. mm. asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995, Kok., s. I-1883, 18 kohta; yhdistetyt asiat C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000, Kok., s. I-1577, 43 kohta; asia C-437/06, Securenta, tuomio 13.3.2008, Kok., s. I-1597, 24 kohta ja asia C-102/08, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, tuomio 4.6.2009, Kok., s. I-4629, 70 kohta). Kaikenlainen vähennysoikeuden rajoittaminen vaikuttaa verorasituksen suuruuteen, ja rajoituksia on sovellettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa. Tästä syystä poikkeuksia sallitaan ainoastaan kuudennessa direktiivissä nimenomaisesti säädetyissä tapauksissa (asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991, Kok., s. I-3795, Kok. Ep. XI, s. I-311, 27 kohta ja em. asia BP Soupergaz, tuomion 18 kohta).

36 Jotta arvonlisävero voitaisiin vähentää, aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetuilla liiketoimilla on oltava suora ja välitön yhteys myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettuihin vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin. Aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankituista tavaroista tai palveluista maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus edellyttää siis, että näiden tavaroiden tai palveluiden hankintakulut kuuluvat niihin osiin, joista myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suoritettujen verollisten ja vähennykseen oikeuttavien liiketoimien hinta muodostuu (ks. em. asia Cibo Participations, tuomion 31 kohta; asia C-465/03, Kretztechnik, tuomio 26.5.2005, Kok., s. I-4357, 35 kohta; asia C-435/05, Investrand, tuomio 8.2.2007, Kok., s. I-1315, 23 kohta; em. asia Securenta, tuomion 27 kohta ja em. asia SKF, tuomion 57 kohta).

37 Verovelvolliselle myönnetään kuitenkin vähennysoikeus myös, vaikka tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä ei ole suoraa ja välitöntä yhteyttä, kun kyseessä olevien palvelujen kustannukset ovat osa verovelvollisen yleiskuluja ja sellaisinaan osia, joista verovelvollisen tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hinta muodostuu. Tällaisilla kustannuksilla nimittäin on suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan (ks. mm. em. asia Kretztechnik, tuomion 36 kohta; em. asia Investrand, tuomion 24 kohta ja em. asia SKF, tuomion 58 kohta).

38 Vähennysoikeuteen sovellettavassa järjestelmässä kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa säädetty vähennysoikeus syntyy vain, jos hankituilla tavaroilla ja palveluilla on suora ja välitön yhteys myyntitoimiin, joiden perusteella vähennysoikeus syntyy. Tässä suhteessa verovelvollisen toiminnan lopullisella päämäärällä ei ole merkitystä (ks. asia C-98/98, Midland Bank, tuomio 8.6.2000, Kok., s. I-4177, 20 kohta; asia C-408/98, Abbey National, tuomio 22.2.2001, Kok., s. I-1361, 25 kohta ja em. asia Cibo Participations, tuomion 28 kohta).

39 Lisäksi oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa säädetään järjestelmästä, jota sovelletaan arvonlisäveron vähennysoikeuteen silloin, kun arvonlisävero kohdistuu tuotantopanoshankintoihin, joita verovelvollinen käyttää ”sekä 2 ja 3 kohdan mukaan vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin”, jolloin oikeus vähennykseen rajoitetaan arvonlisäveron siihen osaan, joka vastaa vähennykseen oikeuttavien liiketoimien suhteellista osuutta. Tästä säännöksestä seuraa, että verovelvollisella, joka käyttää tavaroita ja palveluja sekä vähennykseen oikeuttaviin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, on oikeus vähentää vain se arvonlisäveron osa, joka vastaa vähennykseen oikeuttavien liiketoimien suhteellista osuutta (em. asia Cibo Participations, tuomion 28 ja 34 kohta).

40 Tästä oikeuskäytännöstä johtuu yhtäältä, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa tarkoitettu vähennysjärjestelmä koskee vain tapauksia, joissa verovelvollinen käyttää tavaroita ja palveluja suorittaakseen samalla sekä vähennyksen oikeuttavia liiketoimia että vähennykseen oikeuttamattomia liiketoimia eli sekakäytössä olevia tavaroita ja palveluja, ja toisaalta, että jäsenvaltiot voivat käyttää jotakin 17 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa tarkoitetuista vähennysmenetelmistä vain mainittuihin tavaroihin ja palveluihin.

41 Sitä vastoin tavarat ja palvelut, joita verovelvollinen käyttää yksinomaan vähennyksen oikeuttaviin liiketoimiin, eivät kuulu kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan soveltamisalaan, vaan niihin sovelletaan kyseisen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan mukaista vähennysjärjestelmää.

42 Oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa olevat säännöt koskevat vain sellaista ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, joka sisältyy yksinomaan taloudelliseen toimintaan liittyviin kuluihin, ja ostoihin sisältyvän arvonlisäveron jakamisessa kuudennessa direktiivissä tarkoitetun taloudellisen toiminnan ja muun kuin taloudellisen toiminnan välillä käytettävien menetelmien ja perusteiden määrittäminen kuuluu jäsenvaltioiden harkintavaltaan ja niiden on harkintavaltaansa

käyttäessään otettava huomioon mainitun direktiivin tarkoitus ja systematiikka ja siis säädettävä sellaisesta laskentatavasta, joka kuvastaa objektiivisesti osuutta, joka ostoihin liittyvistä kustannuksista tosiasiallisesti kohdistuu kuhunkin näistä toiminnoista (em. asia Securenta, tuomion 33 ja 39 kohta).

43 Portugal Telecom väittää, että kansalliset veroviranomaiset katsovat, että teknisten hallinnointi- ja johtamispalvelujen tarjoaminen on niiden pääasialliseen toimintaan nähden liitännäisen luonteen huomioon ottaen erottamaton osa yhtiöosuuksien hallinnointia. Näin ollen SGPS:ien hankkimia ja niiden tytäryhtiöilleen suorittamia palveluja pidetään sekalaisina liiketoimina arvonlisäveron vähennysoikeuden kannalta ja nämä viranomaiset vaativat suhdeluvun mukaisen vähennysmenetelmän käyttämistä.

44 Jos veroviranomaisten kanta on juuri edellä olevassa kohdassa kuvaillun kaltainen, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava, on muistutettava, että vähennysjärjestelmässä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken sen taloudellisen toiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen täydellisen neutraalisuuden tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. em. asia Midland Bank, tuomion 19 kohta; em. asia Abbey National, tuomion 24 kohta; em. asia Cibo Participations, tuomion 27 kohta; em. asia Kretztechnik, tuomion 34 kohta ja em. asia Investrand, tuomion 22 kohta).

45 Jos aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankituilla palveluilla olisi katsottava olevan kokonaisuudessaan suora ja välitön yhteys myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettavien vähennykseen oikeuttavien taloudellisten toimintojen kanssa, kyseisellä verovelvollisella olisi kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan perusteella oikeus vähentää pääasiassa kyseessä olevien palvelujen hankintaa rasittava arvonlisävero kokonaisuudessaan. Tätä vähennysoikeutta ei voida rajoittaa ainoastaan siitä syystä, että kansallisessa lainsäädännössä luokitellaan kyseisten yhtiöiden toimialan tai niiden yleisen toiminnan vuoksi kyseiset verolliset liiketoimet liitännäisiksi niiden pääasiallisen toiminnan kannalta.

46 Jos kyseisiä palveluja käytetään samalla sekä vähennykseen oikeuttavien liiketoimien että vähennykseen oikeuttamattomien liiketoimien suorittamiseen, vähentää voidaan se arvonlisäveron osa, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta, ja jäsenvaltioilla on oikeus vähennysoikeuden määrittämiseksi säätää jostakin kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa luetellusta menetelmästä.

47 Jos palveluja käytetään samalla sekä taloudelliseen toimintaan että muuhun kuin taloudelliseen toimintaan, kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohtaa ei sovelleta, ja jäsenvaltiot määrittelevät vähennys- ja jakamismenetelmät tämän tuomion 42 kohdassa todetulla tavalla.

48 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on määrittää, onko kyseisillä palveluilla kokonaisuudessaan suora ja välitön yhteys vähennykseen oikeuttavaan myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettuun taloudelliseen toimintaan vai käyttääkö verovelvollinen näitä palveluja harjoittaakseen samalla sekä vähennykseen oikeuttavaa taloudellista toimintaa että vähennykseen oikeuttamatonta taloudellista toimintaa vai käyttääkö verovelvollinen kyseisiä palveluja samalla sekä taloudelliseen toimintaan että muuhun kuin taloudelliseen toimintaan.

49 Kaikista näistä näkökohdista johtuu, että esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 ja 5 kohtaa on tulkittava niin, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen holdingyhtiö, joka joko kokonaan tai osittain omistamiensa yhtiöiden osuuksien hallinnoinnista muodostuvan pääasiallisen toimintansa liitännäistoimintana hankkii tavaroita ja palveluja, jotka se laskuttaa tämän jälkeen mainituilta yhtiöiltä, saa vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron sillä edellytyksellä, että hankituilla palveluilla on suora ja välitön yhteys vähennykseen oikeuttaviin myyntitoimiin. Jos holdingyhtiö käyttää kyseisiä tavaroita ja palveluja suorittaakseen samalla sekä vähennykseen oikeuttavia liiketoimia että vähennykseen oikeuttamattomia liiketoimia, vähennys

sallitaan vain arvonlisäveron siitä osasta, joka vastaa vähennykseen oikeuttavien liiketoimien suhteellista osuutta, ja kansalliset veroviranomaiset voivat säätää jostakin kyseisessä 17 artiklan 5 kohdassa mainitusta vähennysoikeuden määrittelymenetelmästä. Jos tavaroita ja palveluja käytetään samalla sekä taloudelliseen toimintaan että muuhun kuin taloudelliseen toimintaan, kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohtaa ei sovelleta, ja vähennys- ja jakamismenetelmät määrittelevät jäsenvaltiot, joiden tätä toimivaltaansa käyttäessään on otettava huomioon kuudennen direktiivin tavoitteet ja systematiikka ja siten säädettävä laskemistavasta, joka heijastaa objektiivisesti osuutta, joka ostoihin liittyvistä kustannuksista tosiasiallisesti kohdistuu kuhunkin näistä toiminnoista.

Oikeudenkäyntikulut

50 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kuudes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 2 ja 5 kohtaa on tulkittava niin, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen holdingyhtiö, joka joko kokonaan tai osittain omistamiensa yhtiöiden osuuksien hallinnoinnista muodostuvan pääasiallisen toimintansa liitännäistoimintana hankkii tavaroita ja palveluja, jotka se laskuttaa tämän jälkeen mainituilta yhtiöiltä, saa vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron sillä edellytyksellä, että hankituilla palveluilla on suora ja välitön yhteys vähennykseen oikeuttaviin myyntitoimiin. Jos holdingyhtiö käyttää kyseisiä tavaroita ja palveluja suorittaakseen samalla sekä vähennykseen oikeuttavia liiketoimia että vähennykseen oikeuttamattomia liiketoimia, vähennys sallitaan vain arvonlisäveron siitä osasta, joka vastaa vähennykseen oikeuttavien liiketoimien suhteellista osuutta, ja kansalliset veroviranomaiset voivat säätää jostakin kyseisessä 17 artiklan 5 kohdassa mainitusta vähennysoikeuden määrittelymenetelmästä. Jos tavaroita ja palveluja käytetään samalla sekä taloudelliseen toimintaan että muuhun kuin taloudelliseen toimintaan, kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohtaa ei sovelleta, ja vähennys- ja jakamismenetelmät määrittelevät jäsenvaltiot, joiden tätä toimivaltaansa käyttäessään on otettava huomioon kuudennen direktiivin tavoitteet ja systematiikka ja siten säädettävä laskemistavasta, joka heijastaa objektiivisesti osuutta, joka ostoihin liittyvistä kustannuksista tosiasiallisesti kohdistuu kuhunkin näistä toiminnoista.

Allekirjoitukset