Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

16 päivänä heinäkuuta 2015*

Ennakkoratkaisupyyntö — Arvonlisävero — Kuudes direktiivi 77/388/ETY — 17 artikla — Vähennysoikeus — Osittainen vähennys — Holdingyhtiöiden tytäryhtiöihinsä sijoittaman pääoman hankinnasta maksama arvonlisävero — Tytäryhtiöille suoritetut palvelut — Tytäryhtiöt, jotka ovat yhtiömuodoltaan henkilöyhtiöitä — 4 artikla — Sellaisen henkilöryhmän muodostuminen, jota voidaan pitää yhtenä verovelvollisena — Edellytykset — Alisteisen suhteen välttämättömyys — Välitön oikeusvaikutus

Yhdistetyissä asioissa C-108/14 ja C-109/14,

joissa on kyse kahdesta SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jotka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 11.12.2013 tekemillään päätöksillä, jotka ovat saapuneet unionin tuomioistuimeen 6.3.2014, saadakseen ennakkoratkaisun asioissa

Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG

vastaan

Finanzamt Nordenham (C-108/14),

ja

Finanzamt Hamburg-Mitte

vastaan

Marenave Schiffahrts AG (C-109/14),

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja R. Silva de Lapuerta sekä tuomarit J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari), A. Arabadjiev, J. L. da Cruz Vilaça ja C. Lycourgos,

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: hallintovirkamies I. Illéssy,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 7.1.2015 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

— Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG, edustajinaan Steuerberaterin M. Hertwig, Steuerberaterin G. Jorewitz ja Rechtsanwalt C. Hensell,

— Marenave Schiffahrts AG, edustajanaan Prozessbevollmächtigter A. Fresh,

— Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja K. Petersen,

— Irlanti, asiamiehinään E. Creedon ja J. Quaney sekä A. Joyce, avustajanaan barrister N. J. Travers,

— Itävallan hallitus, asiamiehenään C. Pesendorfer,

— Puolan hallitus, asiamiehinään B. Majczyna ja A. Kramarczyk-Szaładzińska,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään V. Kaye, avustajanaan barrister O. Thomas,

— Euroopan komissio, asiamiehinään M. Wasmeier ja L. Lozano Palacios,

kuultuaan julkisasiamiehen 26.3.2015 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyynnöt koskevat jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 24.7.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/69/EY (EUVL L 221, s. 9; jäljempänä kuudes direktiivi), 4 ja 17 artiklan tulkintaa.

2 Mainitut ennakkoratkaisupyynnöt on esitetty kahdessa asiassa, joista ensimmäisessä asianosaisina olivat Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (jäljempänä Larentia + Minerva) ja Finanzamt Nordenham (Nordenhamin verotoimisto, Saksa) (C-108/14) ja toisessa asianosaisina olivat Finanzamt Hamburg-Mitte (Hamburg-Mitten verotoimisto, Saksa) ja Marenave Schiffahrts AG (jäljempänä Marenave) (C-109/14) ja joissa on kyse sellaisen arvonlisäveron vähennysoikeudesta, jonka mainitut holdingyhtiöt olivat maksaneet sellaisen pääoman hankinnasta, jolla oli tarkoitus ostaa osakkuuksia tytäryhtiöissä, jotka olivat henkilöyhtiöitä ja joille mainitut holdingyhtiöt ovat sittemmin suorittaneet arvonlisäveron alaisia palveluja.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 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 jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

– –

4. Edellä 1 kohdassa käytetty sanonta ’itsenäisesti’ sulkee verotuksen ulkopuolelle työntekijät ja muut henkilöt, jos heidän suhteensa työnantajaan perustuu työsopimukseen tai muuhun oikeussuhteeseen, joka työehtojen, vastikkeen ja työnantajavastuun osalta luo työnantajan ja työntekijän välisen suhteen.

Jollei 29 artiklassa tarkoitetuista neuvotteluista muuta johdu, jäsenvaltio voi käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia maan alueelle sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä, mutta joilla on läheiset rahoituksselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa.

Jäsenvaltio, joka käyttää toisessa kohdassa säädettyä mahdollisuutta, voi toteuttaa kaikki tarpeelliset toimenpiteet estääkseen sen, että veropetoksia voidaan tehdä tai veroa kiertää tätä säännöstä soveltamalla.

– –”

4 Kuudennen direktiivin 17 artiklassa 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) arvonlisävero[n], joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle;

– –

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

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

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin:

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

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

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

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

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

– –”

Saksan oikeus

5 Vuoden 2005 liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz 2005; BGBl. I, s. 386) 2 §:ssä säädetään seuraavaa:

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

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

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

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. Jos pääjäsenen johto on ulkomailla, vastaavana elinkeinonharjoittajana pidetään taloudellisesti suurinta Saksassa sijaitsevaa yrityksen osaa.

– –”

6 Mainitun lain 15 §:ssa säädetään seuraavaa:

”(1) Elinkeinonharjoittaja voi vähentää seuraavat ostoihin sisältyvien verojen määrät:

1. toisen elinkeinonharjoittajan ensiksi mainitun yritykselle suorittamista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista maksettavan lakisääteisen veron – –

(2) Vähennysoikeus ei koske veroa, jonka elinkeinonharjoittaja on maksanut tavaroiden luovutuksista, maahantuonnista ja yhteisöhankinnoista sekä palveluiden suorituksista, joita elinkeinonharjoittaja käyttää seuraaviin toimiin:

1. verottomat liiketoimet;

– –

(3) Edellä 2 momentissa tarkoitettua vähennysoikeuden estettä ei ole silloin, kun liiketoimet

1. edellä 2 momentin 1 kohdassa tarkoitetuissa tapauksissa

   a) on vapautettu verosta 4 §:n 1–7 kohdan, 25 §:n 2 momentin tai 26 §:n 5 momentissa mainittujen säännösten – – nojalla

   – –

(4) Jos elinkeinonharjoittaja käyttää yrityksensä tarkoituksiin toimitettua, maahantuotua tai yhteisön sisäisesti hankittua tavaraa tai palvelua vain osittain sellaisten liiketoimien suorittamiseen, jotka eivät oikeuta ostoihin sisältyvän veron vähennykseen, sitä osaa ostohintaan sisältyvästä verosta ei voida vähentää, joka taloudellisesti liittyy niihin liiketoimiin, jotka eivät oikeuta vähennykseen.

Elinkeinonharjoittaja voi esittää asianmukaisen arvion näistä vähennyskelvottomista veron osista. Ostoihin sisältyvän veron vähennyskelvoton osa voidaan määrittää veron vähennykseen oikeuttamattomien ja siihen oikeuttavien liiketoimien suhteen perusteella ainoastaan silloin, kun mikään muu taloudellinen kohdentaminen ei ole mahdollinen

– –”

Pääasiat ja ennakkoratkaisukysymykset

Asia C-108/14

7 Larentia + Minerva omistaa äänettömänä yhtiömiehenä 98 prosenttia yhtiöpääomasta kahdessa tytäryhtiössä, joiden oikeudellinen muoto on kommandiittiyhtiö, jossa vastuunalaisena yhtiömiehenä on rajavastuuyhtiö (GmbH & Co. KG). Lisäksi Larentia + Minerva tarjoaa niille ”operatiivisena holdingyhtiönä” hallinnollisia ja kaupallisia palveluja vastiketta vastaan.

8 Näiden arvonlisäverollisten palvelujen osalta Larentia + Minerva vähensi pääoman hankinnasta kolmannelta yritykseltä maksamansa arvonlisäveron täysimääräisesti ja käytti tätä pääomaa rahoittaakseen osuuksien ostamisen tytäryhtiöistään ja palvelujensa tarjoamisen.

9 Finanzamt Nordenham hyväksyi mainitun vähennyksen ainoastaan osittain, koska pelkkä osuuksien omistaminen tytäryhtiöissä ei sen mukaan oikeuttanut vähennykseen. Larentia + Minerva riitautti 24.9.2007 tehdyn vuoden 2005 arvonlisäveron oikaisupäätöksen Niedersächsisches Finanzgerichtissa (Niedersachsenin verotuomioistuin, Saksa), joka hylkäsi kanteen 12.5.2011 antamallaan tuomiolla. Larentia + Minerva teki mainitusta tuomiosta Revision-valituksen Bundesfinanzhofiin (liittovaltion ylimmän asteen verotuomioistuin).

10 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii yhtäältä hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisen laskentatapaa silloin, kun mainittu vähennys voi olla vain osittainen, ja toisaalta kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan soveltamisalaa ”arvonlisäveroryhmän”, jollaiseen Larentia + Minerva on vedonnut, osalta. Viimeksi mainituilta osin kansallinen tuomioistuin haluaa selvittää muun muassa sen, onko kansallinen lainsäädäntö sopusoinnussa direktiivin säännöksen kanssa, kun siinä suljetaan henkilöyhtiöt yhteisverotusjärjestelyn ulkopuolelle ja edellytetään, että tytäryhtiöt ovat alisteisessa suhteessa pääjäseneen.

11 Tämän vuoksi Bundesfinanzhof on päättänyt lykätä asian ratkaisemista ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Minkä laskentamenetelmän mukaan on laskettava holdingyhtiön tytäryhtiöidensä osuuksien ostamiseksi hankkimaan pääomaan liittyviin palveluihin sisältyvän arvonlisäveron vähennys(osuus), kun holdingyhtiö tarjoaa näille tytäryhtiöille myöhemmin erilaisia verollisia palveluja (kuten etukäteen oli tarkoituskin)?

2) Onko – – kuudennen direktiivin – – 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan säännös, jonka mukaan jäsenvaltio voi käsitellä useita henkilöitä yhtenä verovelvollisena, esteenä kansalliselle säännökselle, jonka mukaan (ensinnäkin) ainoastaan oikeushenkilö – ei kuitenkaan henkilöyhtiö – voi olla edellytetyllä tavalla sidoksissa toisen verovelvollisen (pääjäsenen) yritykseen ja jossa (toiseksi) edellytetään, että tämä oikeushenkilö on rahoituksellisesti, taloudellisesti ja organisatorisesti (hierarkkisessa suhteessa) ’integroitu pääjäsenen yritykseen’?

3) Jos edeltävään kysymykseen vastataan myöntävästi: voiko verovelvollinen vedota suoraan – – kuudennen – – direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toiseen alakohtaan?”

Asia C-109/14

12 Marenave korotti osakepääomaansa vuonna 2006, ja tähän liittyneistä emissiokustannuksista oli maksettava 373 347,57 euron arvonlisävero.

13 Mainittu yhtiö hankki holdingyhtiönä samana vuonna neljän ”laivakommandiittiyhtiön” yhtiöosuudet ja osallistui niiden liikkeenjohtoon korvausta vastaan. Se vähensi mainitusta liikkeenjohtotoiminnastaan saamistaan tuloista maksettavasta arvonlisäverosta muun muassa täysimääräisesti hankintoihin sisältyneenä arvonlisäverona koko 373 347,57 euron summan.

14 Finanzamt Hamburg-Mitte epäsi mainittua summaa vastaavan vähennyksen 15.1.2009 päivätyllä päätöksellä. Finanzgericht Hamburg-Mitte (Hamburg-Mitten verotuomioistuin) hyväksyi Marenaven mainitusta päätöksestä nostaman kanteen 10.12.2012 antamallaan tuomiolla. Finanzamt Hamburg-Mitte teki mainitusta tuomiosta Revision-valituksen Bundesfinanzhofiin.

15 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on päättänyt lykätä asian ratkaisemista ja esittää unionin tuomioistuimelle samat kysymykset, jotka on esitetty tämän tuomion 11 kohdassa.

16 Asiat C-108/14 ja C-109/14 yhdistettiin unionin tuomioistuimen presidentin 26.3.2014 antamalla määräyksellä kirjallista ja suullista käsittelyä sekä tuomion antamista varten.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

17 Ensimmäisellä kysymyksellään, joka koskee tilannetta, jossa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen sallitaan vain siltä osin kuin verovelvolliselle aiheutuneet kustannukset voidaan vain osittain kohdentaa hänen taloudelliseen toimintaansa, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään, millaisten laskentasääntöjen mukaan arvonlisävero, jonka holdingyhtiö on näin maksanut sellaisen pääoman hankinnasta, joka on tarkoitettu sen tytäryhtiöiden yhtiöosuuksien hankintaan, on jaettava mainitun yhtiön taloudellisen ja muun kuin taloudellisen toiminnan kesken.

18 Tästä on ensinnäkin muistutettava, 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 direktiivin 17 artiklan mukaista vähennysoikeutta (ks. mm. tuomio Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, 18 kohta ja tuomio Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, 31 kohta).

19 Pelkkää yhtiöosuuksien hankintaa ja hallussapitoa ei ole pidettävä kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna taloudellisena toimintana, joka tekisi kyseisestä hankkijasta tai hallussapitäjästä 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. mm. tuomio Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, 19 kohta ja tuomio Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, 32 kohta).

20 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 (ks. mm. tuomio Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, 20 kohta ja tuomio Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, 33 kohta).

21 Holdingyhtiön osallistuminen sellaisten yhtiöiden hallinnointiin, joista se on hankkinut osuuksia, on kuudennen direktiivin 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 (ks. mm. tuomio Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, 22 kohta ja tuomio Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, 34 kohta).

22 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. Kaikenlainen vähennysoikeuden rajoittaminen vaikuttaa verorasituksen suuruuteen, ja rajoituksia on sovellettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa. Tästä syystä poikkeuksia sallitaan ainoastaan kuudennessa direktiivissä nimenomaisesti säädetyissä tapauksissa (ks. mm. tuomio Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, 35 kohta).

23 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. mm. tuomio Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, 31 kohta ja tuomio Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, 36 kohta).

24 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 tällaisina osia, joista verovelvollisen tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hinta muodostuu. Tällaisilla kustannuksilla nimittäin on suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan (ks. mm. tuomio Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, 33 kohta ja tuomio Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, 37 kohta).

25 Näissä olosuhteissa, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 39 kohdassa, holdingyhtiölle tytäryhtiöiden osuuksien hankinnasta aiheutuneiden kulujen katsotaan siis liittyvän sen taloudelliseen toimintaan, jos se osallistuu tytäryhtiöidensä hallinnointiin ja tätä varten harjoittaa taloudellista toimintaa tämän tuomion 21 kohdassa mieliin palautetulla tavalla, jolloin näistä kuluista maksettu arvonlisävero on oikeus kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan mukaisesti vähentää täysimääräisesti.

26 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa tarkoitettu vähennysjärjestelmä taas koskee vain tapauksia, joissa verovelvollinen käyttää tavaroita ja palveluja suorittaakseen samalla sekä vähennykseen oikeuttavia liiketoimia että vähennykseen oikeuttamattomia liiketoimia eli se koskee sekakäytössä olevia tavaroita ja palveluja. Jäsenvaltiot voivat käyttää jotakin kyseisen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa tarkoitetuista vähennysmenetelmistä vain mainittuihin tavaroihin ja palveluihin (tuomio Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, 40 kohta).

27 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa olevat säännöt koskevat vain sellaista ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, joka sisältyy yksinomaan taloudelliseen toimintaan liittyviin kuluihin. Ostoihin sisältyvän arvonlisäveron jakamisessa kuudennessa direktiivissä tarkoitetun taloudellisen toiminnan ja muun kuin taloudellisen toiminnan välillä käytettävien menetelmien ja perusteiden määrittäminen puolestaan 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 (tuomio Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, 33 ja 39 kohta ja tuomio Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, 42 kohta).

28 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen antamista tiedoista ilmenee, että pääasioissa holdingyhtiöt ovat arvonlisäverovelvollisia taloudellisesta toiminnasta, joka muodostuu niiden kaikille tytäryhtiöilleen vastikkeellisesti suorittamista palveluista. Näin ollen kyseisten palvelujen ostamisesta aiheutuvista kustannuksista maksettavan arvonlisäveron pitäisi olla täysimääräisesti vähennyskelpoinen, jollei myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suoritettuja liiketoimia ole kuudennen direktiivin nojalla vapautettu arvonlisäverosta, missä tapauksessa vähennys voitaisiin tehdä vain mainitun direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa säädettyjen yksityiskohtaisten sääntöjen mukaan.

29 Siis vain siinä tapauksessa, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaisi, että pääasiassa kyseessä olevien holdingyhtiöiden pääomanhankinnoista seuranneet osakkuudet ovat koskeneet osittain sellaisia muita tytäryhtiöitä, joiden hallinnointiin kyseiset holdingyhtiöt eivät osallistuneet, mitä on ajateltu ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ensimmäisessä kysymyksessä, mainittujen toimien kuluista maksettu arvonlisävero voitaisiin vähentää vain osittain. Tällaisessa tilanteessa pelkkää kyseisten tytäryhtiöiden osuuksien omistamista ei nimittäin voitaisi pitää holdingyhtiöiden taloudellisena toimintana, ja aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettu arvonlisävero pitäisi siis jakaa kyseisten yhtiöiden taloudelliseen toimintaan liittyvään veroon ja muuhun kuin taloudelliseen toimintaan liittyvään veroon.

30 Tässä yhteydessä jäsenvaltiot voivat soveltaa tilanteen mukaan joko investointien luonteen mukaista jakoperustetta, liiketoimien luonteen mukaista jakoperustetta tai mitä hyvänsä muuta sopivaa jakoperustetta, eikä niillä ole velvollisuutta käyttää vain yhtä kyseisistä menetelmistä (tuomio Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, 38 kohta).

31 Ostoihin sisältyvän arvonlisäveron jakamisessa taloudellisen toiminnan ja muun kuin taloudellisen toiminnan välillä käytettävien sellaisten perusteiden määrittäminen, jotka kuvastavat objektiivisesti osuutta, joka ostoihin liittyvistä kustannuksista tosiasiallisesti kohdistuu kumpaankin näistä toiminnoista, kuuluu siis – tuomioistuimen valvonnassa – vain kansallisille viranomaisille, ja mainitussa määrittämisessä on otettava huomioon kuudennen direktiivin tarkoitus ja systematiikka (tuomio Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, 39 kohta).

32 Näissä olosuhteissa ja samoilla perusteilla, jotka julkisasiamies on esittänyt ratkaisuehdotuksensa 20 ja 21 kohdassa, on todettava, ettei ole unionin tuomioistuimen asia korvata Euroopan unionin lainsäätäjää eikä kansallisia viranomaisia yleisen suhteellisen laskentamenetelmän määrittämisessä taloudellisen toiminnan ja muun kuin taloudellisen toiminnan välillä.

33 Kaikkien edellä esitettyjen perusteiden valossa ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 ja 5 kohtaa on tulkittava siten, että

— holdingyhtiölle, joka osallistuu tytäryhtiöidensä hallinnointiin ja joka harjoittaa tähän liittyvää taloudellista toimintaa, tytäryhtiöiden osuuksien hankinnasta aiheutuneiden kulujen on katsottava olevan osa kyseisen holdingyhtiön yleiskustannuksia, jolloin näistä kuluista maksetun arvonlisäveron on lähtökohtaisesti katsottava olevan täysimääräisesti vähennyskelpoinen, ellei tiettyjä myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suoritettuja liiketoimia ole kuudennen direktiivin mukaan vapautettu arvonlisäverosta, missä tapauksessa vähennysoikeutta voidaan käyttää vain mainitun direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa säädettyjen yksityiskohtaisten sääntöjen mukaisesti

— holdingyhtiölle, joka osallistuu vain joidenkin tytäryhtiöidensä hallinnointiin ja joka sitä vastoin ei harjoita muihin tytäryhtiöihinsä liittyvää taloudellista toimintaa, tytäryhtiöiden osuuksien hankinnasta aiheutuneiden kulujen on katsottava olevan vain osittain kyseisen holdingyhtiön yleiskustannuksia, jolloin näistä kuluista maksettu arvonlisävero voidaan vähentää vain siltä osin

kuin kyseiset kulut kuuluvat – jäsenvaltioiden määrittelemien jakoperusteiden mukaan – taloudellisen toiminnan piiriin, ja jäsenvaltioiden on mainittua toimivaltaansa käyttäessään otettava huomioon kuudennen direktiivin tarkoitus ja systematiikka ja siis säädettävä sellaisesta laskentatavasta, joka kuvastaa objektiivisesti osuutta, joka aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa aiheutuneista kustannuksista tosiasiallisesti kohdistuu toisaalta taloudelliseen toimintaan ja toisaalta muuhun kuin taloudelliseen toimintaan, minkä tarkastaminen on kansallisten tuomioistuinten tehtävä.

Toinen kysymys

34 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään lähinnä, onko kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toista alakohtaa tulkittava niin, että se on esteenä sille, että jäsenvaltion oikeudessa varataan mahdollisuus muodostaa henkilöryhmä, joita voidaan pitää yhtenä arvonlisäverovelvollisena (jäljempänä arvonlisäveroryhmä), sellaisena kuin mainituissa säännöksissä säädetään, vain sellaisille yksiköille, jotka ovat oikeushenkilöitä ja jotka ovat mainitun ryhmän pääjäseneen nähden alisteisessa asemassa.

35 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii mainitun säännöksen ulottuvuutta siltä osin kuin siihen on vedottu mainitussa kansallisessa tuomioistuimessa. Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 55 kohdassa, mainitun pohdinnan tuloksella saattaa olla – toisin kuin Irlanti on kirjallisissa huomautuksissaan epäillyt – merkitystä pääasioiden ratkaisussa. Holdingyhtiölle ja sen tytäryhtiöille myönnetty arvonlisäveroryhmän asema saattaisi johtaa siihen, että mainitulle ryhmälle myönnettäisiin tytäryhtiöiden ja kolmansien yritysten välisten vastikkeellisten liiketoimien vuoksi oikeus vähentää holdingyhtiön pääomanhankintojen vuoksi maksama arvonlisävero kokonaisuudessaan.

36 Toiseen kysymykseen annettavasta aineellisesta vastauksesta on muistutettava, että unionin tuomioistuin on todennut, että yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1) 11 artiklan ensimmäistä kohtaa, jonka sanamuoto on sama kuin kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan sanamuoto, on tulkittava niin, että kyseisissä säännöksissä, joissa sallitaan kunkin jäsenvaltion käsittelevän yhtenä verovelvollisena useita henkilöitä, jotka ovat sijoittautuneet kyseisen jäsenvaltion alueelle ja jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa, ei aseteta niiden soveltamiselle muita edellytyksiä (ks. vastaavasti tuomio komissio v. Irlanti, C-85/11, EU:C:2013:217, 36 kohta).

37 Ensinnäkin on todettava, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa, joka koskee ”henkilöitä”, ei toisin kuin muissa saman direktiivin säännöksissä, kuten sen 28 a ja 28 b artiklassa, joissa viitataan yksinomaan ”oikeushenkilöihin”, sellaisenaan suljeta sen soveltamisalasta yksiköitä, jotka, kuten pääasioissa kyseessä olevat kommandiittiyhtiöt, eivät ole oikeushenkilöitä.

38 Kuudennen direktiviin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa ei myöskään nimenomaisesti säädetä jäsenvaltioilla olevasta mahdollisuudesta asettaa taloudellisille toimijoille muita edellytyksiä arvonlisäveroryhmän muodostamiseksi (ks. vastaavasti tuomio komissio v. Ruotsi, C-480/10, EU:C:2013:263, 35 kohta) eikä etenkään jäsenvaltioiden mahdollisuudesta vaatia, että vain yksiköt, jotka ovat oikeushenkilöitä, voisivat olla arvonlisäveroryhmän jäseniä.

39 Näin ollen on tarkastettava, antaako jäsenvaltioilla, joilla on mahdollisuus sallia alueellaan tällaisten arvonlisäveroryhmien muodostaminen, oleva harkintavalta niille oikeuden sulkea kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan soveltamisalan ulkopuolelle yksiköt, jotka eivät ole oikeushenkilöitä.

40 Kuudennen direktiivin antamiseen johtaneen komission ehdotuksen (KOM(73) 950 lopullinen) perusteluista ilmenee, että antaessaan kyseisen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan unionin lainsäätäjä on halunnut hallinnon yksinkertaistamiseksi tai tietynlaisten väärinkäytösten – kuten esimerkiksi yhden yrityksen jakaminen useaksi verovelvolliseksi, jotta jokainen voi hyötyä erityisjärjestelystä – estämiseksi mahdollistaa sen, että jäsenvaltiot eivät ole velvollisia käsittelemään systemaattisesti verovelvollisina henkilöitä, joiden itsenäisyys perustuu pelkästään lakitekniseen seikkaan (ks. vastaavasti tuomio komissio v. Ruotsi, C-480/10, EU:C:2013:263, 37 kohta).

41 Tältä osin unionin tuomioistuin on jo katsonut, että direktiivin 2006/112 11 artiklan ensimmäisen kohdan soveltamiseksi jäsenvaltiot voivat harkintavaltansa rajoissa asettaa arvonlisäveroryhmää koskevan järjestelmän soveltamiselle tiettyjä edellytyksiä, kunhan kyseiset edellytykset pysyvät mainitun direktiivin niiden tavoitteiden puitteissa, jotka koskevat väärinkäytösten tai veropetosten ja veronkierron ehkäisemistä (ks. vastaavasti erityisesti tuomio komissio v. Ruotsi, C-480/10, EU:C:2013:263, 38 ja 39 kohta).

42 Vaikkei kuudennessa direktiivissä ollut nimenomaisia direktiivin 2006/112 11 artiklan toiseen kohtaan verrattavissa olevia nimenomaisia säännöksiä ennen kuin sen 4 artiklan 4 kohdan kolmas alakohta, josta säädettiin direktiivillä 2006/69, tuli voimaan, mainittu seikka ei kuitenkaan vienyt jäsenvaltioilta mahdollisuutta ryhtyä ennen mainittua voimaantuloa vastaaviin tarvittaviin toimiin, koska se, että jäsenvaltiot estävät veropetoksia, veronkiertoa ja mahdollisia väärinkäytöksiä, on päämäärä, joka on kuudennessa direktiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan, vaikkei unionin lainsäätäjä siihen nimenomaisesti olisi valtuuttanutkaan (ks. vastaavasti erityisesti tuomio Halifax ym., C-255/02, EU:C:2006:121, 70 ja 71 kohta).

43 On kuitenkin kansallisen tuomioistuimen tehtävä tarkastaa, että sellaisten yksikköjen, jotka eivät ole oikeushenkilöitä, sulkeminen arvonlisäveroryhmäjärjestelmän ulkopuolelle pääasioihin sovellettavasta kansallisesta oikeudesta seuraavalla tavalla on tarpeellinen toimenpide väärinkäytösten tai veropetosten ja veronkierron ennalta ehkäisyä koskevien tavoitteiden kaltaisten tavoitteiden saavuttamiseksi sekä siihen soveltuva.

44 Toiseksi jo kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan sanamuodosta seuraa, että siinä sallitaan kunkin jäsenvaltion käsittelevän yhtenä verovelvollisena useita henkilöitä, jotka ovat sijoittautuneet kyseisen jäsenvaltion alueelle ja jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä mutta joilla on läheiset rahoituksselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa. Pelkästään se, että mainittujen henkilöiden siteet toisiinsa ovat läheiset, ei näin ollen asiaa koskevien muiden edellytysten täysin puuttuessa voi mitenkään johtaa sellaiseen päätelmään, että unionin lainsäätäjä olisi tarkoittanut varata arvonlisäveroryhmäjärjestelmän soveltamisen vain sellaisille yksiköille, jotka ovat alisteisessa suhteessa kyseisen yritysten ryhmän pääjäseniin.

45 Vaikka mainitunlaisen alisteisen suhteen olemassaolo mahdollistaakin sellaisen oletuksen, että kyseisten henkilöiden väliset suhteet ovat läheiset, sitä ei kuitenkaan lähtökohtaisesti voida pitää välttämättömänä edellytyksenä arvonlisäveroryhmän muodostamiselle, kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 99 kohdassa todennut. Toisin olisi vain niissä poikkeuksellisissa tapauksissa, joissa mainittu edellytys olisi määrätyssä kansallisessa asiayhteydessä sekä tarpeellinen toimenpide väärinkäytösten tai veropetosten ja veronkierron ennalta ehkäisyä koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi että siihen soveltuva.

46 Kun edellä esitetty otetaan huomioon, toiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toista alakohtaa on tulkittava niin, että se on esteenä sille, että kansallisessa säännöstössä varataan mahdollisuus muodostaa mainitussa säännöksessä säädetty arvonlisäveroryhmä vain sellaisille yksiköille, jotka ovat oikeushenkilöitä ja jotka ovat mainitun ryhmän pääjäseneen nähden alisteisessa asemassa, paitsi siinä tapauksessa, että kyseiset kaksi edellytystä ovat tarpeellisia toimenpiteitä väärinkäytösten tai veropetosten ja veronkierron ennalta ehkäisyä koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi sekä siihen soveltuvia, minkä tarkastaminen on kansallisen tuomioistuimen tehtävä.

Kolmas kysymys

47 Kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään lähinnä, voidaanko kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdalla katsoa olevan välitön oikeusvaikutus, mikä mahdollistaisi sen, että verovelvollisilla olisi mahdollisuus vedota siihen omaa jäsenvaltiotaan vastaan siinä tapauksessa, että kyseisen jäsenvaltion lainsäädäntö ei olisi sopusoinnussa mainitun säännöksen kanssa eikä sitä olisi mahdollista tulkita kyseisen säännöksen kanssa yhdenmukaisesti.

48 Tältä osin on muistutettava, että aina, kun direktiivin säännökset ovat sisältönsä osalta ehdottomia ja riittävän täsmällisiä, yksityiset voivat kansallisissa tuomioistuimissa vedota niihin jäsenvaltiota vastaan, jos jäsenvaltio ei ole saattanut direktiiviä osaksi kansallista oikeusjärjestystä määräajassa tai jos direktiivi on saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä virheellisesti (ks. erityisesti tuomio GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, 29 kohta).

49 Unionin oikeuden säännös on ehdoton, mikäli siinä säädetään velvollisuus, johon ei ole liitetty mitään ehtoja ja jonka täytäntöönpano tai vaikutukset eivät riipu sen enempää unionin toimielinten kuin jäsenvaltioidenkaan toimista (ks. erityisesti tuomio GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, 30 kohta).

50 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 112 kohdassa, kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdassa asetettua edellytystä, jonka mukaan kyseisten henkilöiden välisten rahoituksellisten, taloudellisten ja hallinnollisten suhteiden on oltava läheiset, jotta ne voisivat muodostaa arvonlisäveroryhmän, on täsmennettävä kansallisella tasolla. Mainittu artikla on siis luonteeltaan ehdollinen, koska se edellyttää sellaisten kansallisten säännösten antamista, joissa määritetään kyseisten suhteiden konkreettinen ulottuvuus.

51 Tästä seuraa, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohta ei täytä edellytyksiä, joiden perusteella sillä voitaisiin katsoa olevan välitön oikeusvaikutus.

52 Näin ollen kolmanteen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdalla ei voida katsoa olevan välitöntä oikeusvaikutusta, joka mahdollistaisi sen, että verovelvollisilla olisi mahdollisuus vedota siihen omaa jäsenvaltiotaan vastaan siinä tapauksessa, että kyseisen jäsenvaltion lainsäädäntö ei olisi sopusoinnussa mainitun säännöksen kanssa eikä sitä olisi mahdollista tulkita kyseisen säännöksen kanssa yhdenmukaisesti.

Oikeudenkäyntikulut

53 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 (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 24.7.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/69/EY, 17 artiklan 2 ja 5 kohtaa on tulkittava niin, että

— holdingyhtiölle, joka osallistuu tytäryhtiöidensä hallinnointiin ja joka harjoittaa tähän liittyvää taloudellista toimintaa, tytäryhtiöiden osuuksien hankinnasta aiheutuneiden kulujen on katsottava olevan osa kyseisen holdingyhtiön yleiskustannuksia, jolloin näistä

kuluista maksetun arvonlisäveron on lähtökohtaisesti katsottava olevan täysimääräisesti vähennyskelpoinen, ellei tiettyjä myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suoritettuja liiketoimia ole kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2006/69, mukaan vapautettu arvonlisäverosta, missä tapauksessa vähennysoikeutta voidaan käyttää vain mainitun direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa säädettyjen yksityiskohtaisten sääntöjen mukaisesti

— **holdingyhtiölle, joka osallistuu vain joidenkin tytäryhtiöidensä hallinnointiin ja joka sitä vastoin ei harjoita muihin tytäryhtiöihinsä liittyvää taloudellista toimintaa, tytäryhtiöiden osuuksien hankinnasta aiheutuneiden kulujen on katsottava olevan vain osittain kyseisen holdingyhtiön yleiskustannuksia, jolloin näistä kuluista maksettu arvonlisävero voidaan vähentää vain siltä osin kuin kyseiset kulut kuuluvat – jäsenvaltioiden määrittelemien jakoperusteiden mukaan – taloudellisen toiminnan piiriin, ja jäsenvaltioiden on mainittua toimivaltaansa käyttäessään otettava huomioon kuudennen direktiivin tarkoitus ja systematiikka ja siis säädettävä sellaisesta laskentatavasta, joka kuvastaa objektiivisesti osuutta, joka aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa aiheutuneista kustannuksista tosiasiallisesti kohdistuu toisaalta taloudelliseen toimintaan ja toisaalta muuhun kuin taloudelliseen toimintaan, minkä tarkastaminen on kansallisten tuomioistuinten tehtävä.**

2) **Kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2006/69, 4 artiklan 4 kohdan toista alakohtaa on tulkittava niin, että se on esteenä sille, että kansallisessa säännöstössä varataan mahdollisuus muodostaa mainitussa säännöksessä säädetty henkilöiden ryhmä, jota käsitellään yhtenä verovelvollisena, vain sellaisille yksiköille, jotka ovat oikeushenkilöitä ja jotka ovat mainitun ryhmän pääjäseneen nähden alisteisessa asemassa, paitsi siinä tapauksessa, että kyseiset kaksi edellytystä ovat tarpeellisia toimenpiteitä väärinkäytösten tai veropetosten ja veronkierron ennalta ehkäisyä koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi sekä siihen soveltuvia, minkä tarkastaminen on kansallisen tuomioistuimen tehtävä.**

3) **Kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2006/69, 4 artiklan 4 kohdalla ei voida katsoa olevan välitöntä oikeusvaikutusta, joka mahdollistaisi sen, että verovelvollisilla olisi mahdollisuus vedota siihen omaa jäsenvaltiotaan vastaan siinä tapauksessa, että kyseisen jäsenvaltion lainsäädäntö ei olisi sopusoinnussa mainitun säännöksen kanssa eikä sitä olisi mahdollista tulkita kyseisen säännöksen kanssa yhdenmukaisesti.**

Allekirjoitukset