Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN MÄÄRÄYS (kuudes jaosto)

12 päivänä tammikuuta 2017*

Ennakkoratkaisupyyntö — Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 99 artikla — Arvonlisävero — Direktiivi 2006/112/EY — 2, 9, 26, 167, 168 ja 173 artikla — Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen — Verovelvollinen, joka harjoittaa sekä liiketoimintaa että muuta kuin liiketoimintaa — Holding-yhtiö, joka suorittaa palvelujaan ilmaiseksi tytäryhtiöilleen

Asiassa C-28/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Kúria (Unkarin ylin tuomioistuin) on esittänyt 7.1.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 18.1.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Magyar Villamos Művek Zrt.

vastaan

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja E. Regan sekä tuomarit J.-C. Bonichot ja C. G. Fernlund (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: M. Bobek,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Magyar Villamos Művek Zrt., edustajinaan S. Vámosi-Nagy, ja P. Vaszari, ügyvédek,

— Unkarin hallitus, asiamiehinään M. Bóra, G. Koós ja Z. Fehér,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään J. Kraehling, avustajanaan H. L. McCarthy, solicitor,

— Euroopan komissio, asiamiehinään V. Bottka ja L. Lozano Palacios,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian perustellulla määräyksellä unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 99 artiklan mukaisesti,

* Oikeudenkäyntikieli: unkari.

on antanut seuraavan

määräyksen

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 2, 9, 26, 167, 168 ja 173 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Magyar Villamos Művek Zrt. (jäljempänä MVM) ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebviteli Igazgatóság (valtion vero- ja tullihallinnon valitusasioita käsittelevä osasto, Unkari; jäljempänä veroviranomaiset) ja jossa on kyse MVM:n oikeudesta vähentää sellaisiin ostolaskuihin sisältynyt arvonlisävero, jotka liittyivät sen tytäryhtiöidensä hyväksi hankkimiin palveluihin.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

– –

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

– –”

4 Kyseisen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

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

5 Kyseisen direktiivin 26 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Vastikkeellisiin palveluihin rinnastetaan seuraavat liiketoimet:

– –

b) verovelvollisen vastikkeettomasti omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön tai yleisesti ottaen muita kuin yrityksen varsinaisia tarkoituksia varten suorittama palvelu.”

6 Saman direktiivin 167 artiklan mukaan

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

7 Direktiivin 2006/112 168 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;

– –”

8 Kyseisen direktiivin 173 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Sellaisista tavaroista ja palveluista, joita verovelvollinen käyttää sekä 168, 169 ja 170 artiklan mukaan vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennys voidaan myöntää ainoastaan siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta.

– –”

Unkarin oikeus

9 Direktiivin 2006/112 2, 9, 26, 167, 168 ja 173 artikla on saatettu osaksi Unkarin oikeusjärjestystä liikevaihtoverosta annetun lain (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törveny, jäljempänä liikevaihtoverolaki) 2, 6, 14, 119, 120 ja 123 §:llä. Nämä säännökset on laadittu pääasiallisesti samansisältöisiksi kuin niillä täytäntöön pannut direktiivin artiklat.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

10 MVM on valtion omistama, energiasektorilla toimiva yhtiö. Yhtäältä se tarjoaa vuokrattavaksi voimalaitoksia ja valokuitukaapeliverkkoja. Toisaalta se omistaa useita yhtiöitä, jotka pääasiallisesti tuottavat tai jakavat sähköenergiaa.

11 MVM perusti Unkarin oikeuden mukaisen tunnustetun konsernin (jäljempänä konserni) tekemällä tytäryhtiöidensä kanssa samassa oikeudessa tarkoitetun niin kutsutun ”määräysvaltasopimuksen”. Tällaisen konsernin perustamisella ei kuitenkaan luotu erillistä oikeushenkilöä tai poistettu ryhmän jäseniltä näiden oikeushenkilöllisyyttä. Nämä jäsenet eivät myöskään olleet rekisteröityneet arvonlisäveroryhmäksi.

12 Pääasiassa on kyse veroviranomaisten päätöksestä, jonka nämä tekivät tarkastettuaan MVM:n vuosilta 2008–2010 antamat arvonlisäveroilmoitukset.

13 MVM vastasi tuona ajanjaksona konsernin strategisesta johtamisesta. Tässä tarkoituksessa se käytti oikeudellisia, liikkeenhoidollisia ja suhdetoimintaan liittyviä palveluja ensinnäkin omaksi hyväkseen, ja nämä palvelut suoritettiin sen harjoittaman, sinänsä arvonlisäveronalaisen voimalaitosten ja valokuitukaapeliverkkojen vuokraustoiminnan puitteissa, toiseksi koko konsernin hyväksi ja kolmanneksi konsernin kunkin jäsenen hyväksi. MVM vähensi kaikkiin näihin palveluihin sisältyneen arvonlisäveron. MVM ei kuitenkaan – muutamia poikkeuksia lukuun ottamatta – laskuttanut mainittuja palveluja tytäryhtiöiltään silloinkaan, kun ne palvelivat koko konsernin etuja taikka liittyivät välittömästi konsernin muiden jäsenten verotettaviin toimintoihin. MVM ei myöskään laskuttanut minkäänlaisia palkkioita konsernissa harjoittamastaan strategisesta johtamisesta, joten se harjoitti tätä ilmaiseksi.

14 Veroviranomaiset katsoivat, että oikeudellisiin ja liikkeenhoidollisiin palveluihin sekä suhdetoimintapalveluihin liittyvä arvonlisävero voitiin vähentää liikevaihtoverolain perusteella vain niiltä osin kuin MVM oli käyttänyt näitä palveluja tavaroiden luovutuksissa tai palvelujen suorituksissa. Kyseiset viranomaiset epäsivät näin ollen MVM:ltä mainittuihin palveluihin liittyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden niissä tapauksissa, joissa kyseiset palvelut oli käytetty konsernin muiden jäsenten tarpeisiin tai joissa oli kyse erityisesti yhtiöosuuksien hankintaan liittyvistä liikkeenhoidollisista palveluista (jäljempänä kyseiset palvelut). Tällaisessa tilanteessa veroviranomaiset nimittäin katsoivat, että MVM oli riidanalaisten palvelujen loppukäyttäjä.

15 MVM valitti veroviranomaisten päätöksestä väittäen, että kyseiset palvelut olivat sen verolliseen toimintaan liittyviä yleiskuluja, koska se on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi eikä se harjoita minkäänlaista verosta vapautettua toimintaa. Valituksessaan MVM väitti myös, että se, ettei se laskuttanut tytäryhtiöitään, ei vaikuttanut sen oikeuteen vähentää arvonlisävero.

16 Ensimmäisen asteen tuomioistuin hylkäsi kyseisen valituksen sillä perusteella, ettei kyseisiä palveluja ollut käytetty verovelvollisen arvonlisäverolliseen toimintaan ja ettei tällaisten palvelujen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta ollut.

17 MVM teki kassaatiovalituksen ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen, Kúriaan (Unkarin ylin tuomioistuin).

18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että sen käsiteltäväksi saatetussa asiassa kyseessä olevana ajanjaksona MVM toimi laskutuksen osalta passiivisena holdingyhtiönä, koska sen tytäryhtiöt eivät maksaneet sille lähtökohtaisesti mitään muuta kuin osinkoja, mutta se toimi aktiivisena holdingyhtiönä hoitaessaan keskitetysti konsernin toimintoja.

19 Kyseinen tuomioistuin huomauttaa, että taloudelliselta kannalta katsottuna se, että holdingyhtiö laskuttaa palvelut tytäryhtiöiltään, on puhtaasti kansallisista konserneista puhuttaessa pelkästään tekninen kysymys. Nämä palvelut eivät myöskään ole ilmaisia, koska MVM saa enemmän osinkoja tytäryhtiöilleen näennäisesti vastikkeetta suorittamiensa palvelujen vuoksi.

20 Tässä tilanteessa Kúria on päättänyt lykätä asian ratkaisemista ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko holdingyhtiö, joka hoitaa aktiivisesti tytäryhtiöiden tai koko konsernin tietyt asiat mutta joka ei laskuta aktiivisessa toiminnassaan suorittamiaan palveluja eikä näitä rasittavaa arvonlisäveroa tytäryhtiöiltä, arvonlisäverovelvollinen mainittujen palvelujen osalta?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, voiko aktiivinen holdingyhtiö käyttää – ja jos voi, millä tavoin – arvonlisäveron vähennysoikeutta sellaisten käyttämiensä palvelujen osalta, jotka liittyvät suoraan eräiden tytäryhtiöiden arvonlisäverolliseen liiketoimintaan?

3) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, voiko aktiivinen holdingyhtiö käyttää – ja jos voi, millä tavoin – arvonlisäveron vähennysoikeutta sellaisten palvelujen osalta, jotka palvelevat koko konsernin tarpeita?

4) Vaikuttaako – ja jos vaikuttaa, miten – edellä oleviin kysymyksiin annettaviin vastauksiin se, jos aktiivinen holdingyhtiö laskuttaa kyseiset käytetyt palvelut edelleen tytäryhtiöiltä välillisinä palveluina?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

21 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 99 artiklassa määrätään, että jos ennakkoratkaisukysymys on samanlainen kuin kysymys, johon unionin tuomioistuin on jo antanut ratkaisun, tai jos kysymykseen annettava vastaus on selvästi johdettavissa oikeuskäytännöstä tai jos ennakkoratkaisukysymykseen annettavasta vastauksesta ei ole perusteltua epäilystä, unionin tuomioistuin voi esittelevän tuomarin ehdotuksesta ja julkisasiamiestä kuultuaan milloin tahansa päättää ratkaista asian perustellulla määräyksellä.

22 Kyseistä artiklaa on sovellettava nyt käsiteltävässä asiassa.

23 Kansallinen tuomioistuin kysyy neljällä kysymyksellään, jotka on syytä tutkia yhdessä, pääasiallisesti, onko direktiivin 2006/112 2, 9, 26, 167, 168 ja 173 artiklaa tulkittava siten, että toimintaa, jossa pääasiassa kyseessä olevan kaltainen holdingyhtiö osallistuu tytäryhtiöidensä hallinnointiin laskuttamatta näiltä koko konsernin tai tiettyjen tytäryhtiöiden tarpeisiin hankkimiensa palvelujen hintaa ja näihin liittyvää arvonlisäveroa, voidaan pitää kyseisessä direktiivissä tarkoitettuna ”liiketoimintana”, joka oikeuttaa vähentämään kyseisten palvelujen ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron.

24 Aluksi on syytä muistuttaa, että vaikka direktiivissä 2006/112 vahvistetaan arvonlisäverolle erittäin laaja soveltamisala, tämä vero koskee ainoastaan liiketoimintaa (ks. vastaavasti tuomio 29.10.2009, komissio v. Suomi, C-246/08, EU:C:2009:671, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Kyseisen direktiivin 2 artiklasta nimittäin ilmenee, että jäsenvaltion alueella suoritetuista palveluista arvonlisäverollisia ovat ainoastaan verovelvollisen vastikkeellisesti tässä ominaisuudessaan suorittamat palvelujen suoritukset.

25 Unionin tuomioistuin on jo tältä osin todennut, että toiminta katsotaan yleensä liiketoiminnaksi, jos se on jatkuvaluonteista ja jos se suoritetaan liiketoimen tekijän saamaa vastiketta vastaan (tuomio 29.10.2009, komissio v. Suomi, C-246/08, EU:C:2009:671, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 On myös syytä muistuttaa, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan direktiivin 2006/112 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate, eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Kyseistä oikeutta sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettujen liiketoimien yhteydessä (ks. vastaavasti tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, 37 ja 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 Vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen neutraalisuuden yrityksen kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäveron alaista.

28 Vähennysoikeuden syntymisen aineellisista edellytyksistä on todettava, että direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdasta ilmenee, että verovelvollisen pitää käyttää tavaroita ja palveluja, joihin tämän oikeuden toteuttamiseksi vedotaan, myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisiin liiketoimiinsa ja että toisen verovelvollisen on pitänyt luovuttaa nämä tavarat tai palvelut aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa (tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Tältä osin on syytä muistuttaa, että jotta arvonlisävero voitaisiin vähentää, aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien ja myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen vähennykseen oikeuttavien liiketoimien välillä on oltava suora ja välitön yhteys. 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 (tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Unionin tuomioistuin on erityisesti holdingyhtiön vähennysoikeudesta jo todennut, ettei 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, pidetä direktiivin 2006/112 9 artiklassa tarkoitettuna arvonlisäverovelvollisena eikä sillä ole kyseisen direktiivin 167 artiklassa tarkoitettua vähennysoikeutta (tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Pelkkää yhtiöosuuksien hankintaa ja hallussapitoa ei ole pidettävä direktiivissä 2006/112 tarkoitettuna liiketoimintana, 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 (tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 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 (tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee tässä suhteessa, että holdingyhtiön osallistuminen sellaisten yhtiöiden hallinnointiin, joista se on hankkinut osuuksia, on direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua liiketoimintaa, kun siihen sisältyy holdingyhtiön tytäryhtiöilleen suorittamien hallinto- ja rahoituspalvelujen sekä kaupallisten ja teknisten palvelujen kaltaisia, mainitun direktiivin 2 artiklan nojalla arvonlisäverotettavia liiketoimia (ks. vastaavasti tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 Tästä seuraa, ettei holdingyhtiön pelkkää osallistumista tytäryhtiöidensä hallinnointiin voida pitää kyseisen direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna ”liiketoimintana”, jollei kyse ole sellaisten liiketoimien suorittamisesta, jotka ovat kyseisen direktiivin 2 artiklan mukaan arvonlisäveron alaisia (ks. vastaavasti määräys 12.7.2001, Welthgrove, C-102/00, EU:C:2001:416, 16 ja 17 kohta). Tällainen hallinnointi ei näin ollen kuulu direktiivin 2006/112 soveltamisalaan.

35 Tässä tapauksessa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, ettei MVM pääasiassa kyseessä olevana ajanjaksona tavallisesti saanut minkäänlaista palkkiota tytäryhtiöiltään konsernin toimintojen keskitetystä hallinnoinnista. Edellä lausutun mukaisesti on näin todettava, ettei MVM:n osallistumista tytäryhtiöidensä hallinnointiin voida pitää sellaisena direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna ”liiketoimintana”, joka kuuluisi mainitun direktiivin soveltamisalaan.

36 Unionin tuomioistuin on jo todennut, ettei verovelvolliselle aiheutuneisiin hankintakuluihin sisältyvä arvonlisävero ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin se liittyy sellaiseen toimintaan, joka ei kuulu direktiivin 2006/112 soveltamisalaan siitä syystä, ettei se ole liiketoimintaa (tuomio 13.3.2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, 30 kohta ja tuomio 29.10.2009, C-29/08, EU:C:2009:665, 59 kohta).

37 Tästä seuraa, ettei MVM:llä voi olla oikeutta vähentää kyseisistä palveluista maksamaansa arvonlisäveroa siltä osin kuin nämä liittyvät direktiivin 2006/112 soveltamisalaan kuulumattomaan liiketoimintaan.

38 Tätä toteamusta ei voida kyseenalaistaa sillä, että MVM harjoitti sähkövoimalaitosten ja valokuitukaapeliverkkojen vuokrauksen kaltaisia muita toimintoja, koska kyseiset palvelut eivät näytä olevan suorassa ja välittömässä yhteydessä minkäänlaiseen tämän määräyksen 29 kohdassa tarkoitettuun verotettavaan liiketoimintaan, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tarkistettava.

39 Tästä on syytä todeta, että – kuten unionin tuomioistuin on 16.7.2015 antamansa tuomion Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496) 24 kohdassa jo todennut – verovelvolliselle myönnetään vähennysoikeus, 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 liiketoimintaan.

40 Käsiteltävässä asiassa on kiistatonta, että MVM harjoitti pääasiassa kyseessä olevana ajanjaksona verotettavaa liiketoimintaa, toisin sanoen sähkövoimaloiden ja valokuitukaapeliverkkojen vuokrausta. Vaikuttaa kuitenkin vaikeasti ymmärrettävältä, miten kyseisillä palveluilla, toisin sanoen konsernin muiden jäsenten tarpeisiin käytetyillä palveluilla ja erityisesti osakkuuksien hankintaan liittyneillä, yrityksen hallinnointia koskevilla palveluilla, voisi olla suora ja välitön yhteys mainittuun vuokraustoimintaan kokonaisuutena tarkasteltunakaan, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tarkistettava.

41 MVM on toisaalta unionin tuomioistuimelle jättämissään huomautuksissa väittänyt 1.1.2015 lähtien saaneensa voittoa konserniin kuuluvien yhtiöiden strategiseen hallinnointiin liittyvistä liiketoimista.

42 Tässä suhteessa on riittävää todeta, että vaikka oletettaisiinkin, että kyseistä hallinnointia voitaisiin mainitusta ajankohdasta lähtien pitää liiketoimintana, vuosien 2008 ja 2010 välillä ilmoitetut kyseisten palvelujen hankintakustannukset eivät voi olla näiden uusien verotettavien liiketoimien hinnan osa, eikä arvonlisäveron vähennysoikeus voi näin ollen perustua niihin.

43 MVM on unionin tuomioistuimessa väittänyt myös, että kyseiset palvelut palvelivat konsernin tarpeita ja että niillä on yhteys konsernin, kun tätä tarkastellaan yhtenä kokonaisuutena, liiketoimintaan, koska sen tytäryhtiöt harjoittivat vähennykseen oikeuttavia toimintoja.

44 Käsiteltävässä asiassa on kuitenkin todettava, että kyseisiin palveluihin liittyvän arvonlisäveron vähennyskelvottomuus johtuu siitä valinnasta, jonka MVM teki päättäessään olla laskuttamatta hallinnointipalvelujaan konsernin jäseniltä.

45 Tältä osin on riittävää todeta yhtäältä, että elinkeinonharjoittajat ovat yleensä vapaita valitsemaan toimintojensa kannalta asianmukaisimpina pitämänsä organisatoriset rakenteet ja liiketoimien toteuttamistavat (ks. vastaavasti tuomio 12.9.2013, Le Crédit Lyonnais, C-388/11, EU:C:2013:541, 46 kohta), ja toisaalta, että verotuksen neutraalisuuden periaate ei merkitse sitä, että verovelvollinen, jolla on mahdollisuus valita kahden liiketoimen välillä, voi valita yhden mutta vedota toisen oikeusvaikutuksiin (tuomio 9.10.2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, EU:C:2001:526, 33 kohta).

46 Lopuksi on todettava, että jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tämän määräyksen 38 ja 40 kohdassa tarkoitetun tutkimuksen päätteeksi toteaisi, että jotkin kyseisistä palveluista liittyvät MVM:n sekä liiketoimintaan että muuhun kuin liiketoimintaan, on syytä muistuttaa, ettei direktiivin

2006/112 säännöksiin sisälly sääntöjä, jotka koskisivat menetelmiä tai perusteita, joita jäsenvaltioiden on sovellettava, kun ne antavat säännöksiä, joiden mukaisesti ostoihin sisältyvä arvonlisävero jaotellaan sen mukaan, liittyvätkö vastaavat kulut liiketoimintaan vai muuhun kuin liiketoimintaan (tuomio 13.3.2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, 33 kohta).

47 Jotta verovelvolliset siis voisivat tehdä tarvittavat laskelmat, jäsenvaltioiden on vahvistettava tätä varten asianmukaiset menetelmät ja perusteet yhteisen arvonlisäverojärjestelmän taustalla olevien periaatteiden mukaisesti. Jäsenvaltioiden on erityisesti käytettävä harkintavaltaansa niin, että varmistetaan se, että vain se arvonlisäveron osa vähennetään, joka vastaa vähennykseen objektiivisesti oikeuttavien liiketoimien suhteellista osuutta. Niiden on siis varmistettava se, että liiketoiminnan ja muun kuin liiketoiminnan suhdetta ilmentävä suhdeluku lasketaan niin, että laskelma kuvastaa objektiivisesti osuutta, joka ostoihin liittyvistä kustannuksista tosiasiallisesti kohdistuu kuhunkin näistä toiminnoista (tuomio 13.3.2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, 34 ja 37 kohta).

48 Edellä lausuttu huomioon ottaen esitettyihin kysymyksiin on vastattava niin, että direktiivin 2006/112 2, 9, 26, 167, 168 ja 173 artiklaa on tulkittava siten, että koska toiminta, jossa pääasiassa kyseessä olevan kaltainen holdingyhtiö osallistuu tytäryhtiöidensä hallinnointiin, ei ole kyseisessä direktiivissä tarkoitettua ”liiketoimintaa”, jos holdingyhtiö ei laskuta tytäryhtiöiltään koko konsernin tai tiettyjen tytäryhtiöiden tarpeisiin hankkimiensa palvelujen hintaa ja näihin liittyvää arvonlisäveroa, tällaisella holdingyhtiöillä ei voi olla oikeutta vähentää näistä hankkimistaan palveluista vaihdannan aikaisemmassa vaiheessa maksamaansa arvonlisäveroa siltä osin kuin palvelut liittyvät kyseisen direktiivin soveltamisalaan kuulumattomiin liiketoimiin.

Oikeudenkäyntikulut

49 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 määrännyt seuraavaa:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2, 9, 26, 167, 168 ja 173 artiklaa on tulkittava siten, että koska toiminta, jossa pääasiassa kyseessä olevan kaltainen holdingyhtiö osallistuu tytäryhtiöidensä hallinnointiin, ei ole kyseisessä direktiivissä tarkoitettua ”liiketoimintaa”, jos holdingyhtiö ei laskuta tytäryhtiöiltään koko konsernin tai tiettyjen tytäryhtiöiden tarpeisiin hankkimiensa palvelujen hintaa ja näihin liittyvää arvonlisäveroa, tällaisella holdingyhtiöillä ei voi olla oikeutta vähentää näistä hankkimistaan palveluista vaihdannan aikaisemmassa vaiheessa maksamaansa arvonlisäveroa siltä osin kuin palvelut liittyvät kyseisen direktiivin soveltamisalaan kuulumattomiin liiketoimiin.

Allekirjoitukset