Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

1 päivänä lokakuuta 2020*

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Kuudes direktiivi 77/388/ETY – 17 artiklan 2 kohdan a alakohta – Ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeus – Palvelut, joista myös kolmannet osapuolet ovat hyötyneet – Suora ja välitön yhteys verovelvollisen taloudelliseen toimintaan – Suora ja välitön yhteys yhteen tai useampaan myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettuun liiketoimeen

Asiassa C-405/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Hof van Cassatie (ylin tuomioistuin, Belgia) on esittänyt 26.4.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 24.5.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Vos Aannemingen BVBA

vastaan

Belgian valtio,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja L. S. Rossi sekä tuomarit J. Malenovský (esittelevä tuomari) ja F. Biltgen,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Vos Aannemingen BVBA, edustajinaan H. Geinger ja F. Vanbiervliet, advocaten,

– Belgian hallitus, asiamiehinään J.-C. Halleux ja C. Pochet,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL 1995, L 102, s. 18) (jäljempänä kuudes direktiivi), 17 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Vos Aannemingen BVBA ja Belgian valtio ja jossa on kyse kiinteistönvälitys-, mainonta- ja hallintopalvelujen hankintaan sisältyneen arvonlisäveron vähennyskelpoisuudesta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa, sellaisena kuin se ilmenee kyseisen direktiivin 28 f artiklasta, ja 5 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

a) [arvonlisäveron], 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.

– –”

Belgian oikeus

4 Arvonlisäverolain (Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin, 45 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollinen voi vähentää verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen, arvonlisäveron, jonka hän on maksanut hänelle toimitetuista tavaroista ja palveluista, hänen maahantuomistaan tavaroista tai hänen yhteisöhankinnoistaan, jos hän käyttää niitä seuraaviin tarkoituksiin:

1° arvonlisäverolliset liiketoimet;

– –”

5 Arvonlisäverotuksessa sovellettavista vähennyksistä 10.12.1969 annetun kuninkaan päätöksen nro 3 (koninklijk besluit nr. 3, met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde; Belgisch Staatsblad 12.12.1969, s. 12006), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin, 1 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verot, jotka sisältyvät sellaisten tavaroiden ja palveluiden hintaan, jotka verovelvollisen on tarkoitus käyttää yksityisiin tarkoituksiin tai taloudelliseen toimintaansa kuulumattomiin tarkoituksiin, eivät missään tapauksessa ole vähennyskelpoisia.

Mikäli tavara tai palvelu on tarkoitettu käytettäväksi osittain tällaisiin tarkoituksiin, vähennysoikeutta ei ole tältä osin. Verovelvollinen määrittää tällaisen käytön osuuden viranomaisen valvonnassa.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

6 Vos Aannemingen harjoittaa taloudellisena toimintanaan asuinrakennusten rakentamista ja myyntiä. Koska nämä kiinteistöt on rakennettu kolmansien osapuolten omistamalle maapohjalle, maapohjan omistajat myivät itse Vos Aannemingenin myymiä asuntoja vastaavat maapohjan jakamattomat osuudet.

7 Vos Aannemingen vastasi mainontakuluista, hallintokuluista ja kiinteistönvälittäjän palkkioista ja vähensi tämän jälkeen niihin liittyvän arvonlisäveron kokonaisuudessaan.

8 Belgian toimivaltainen viranomainen katsoi ajanjaksoa 1.1.1999–30.9.2001 koskeneen verotarkastuksen johdosta, että Vos Aannemingen sai vähentää ostoihin sisältyneen arvonlisäveron vain siltä osin kuin se koski tämän rakentamien rakennusten myyntiä. Kyseinen veroviranomainen rajoitti näin ollen kyseiselle yhtiölle myönnetyn arvonlisäveron vähennysoikeuden laajuutta soveltamalla ostoihin sisältyneen arvonlisäveron määrään murtolukua, jonka osoittajana oli rakennuksen hinta ja nimittäjänä rakennuksen ja maapohjan hinnan yhteenlaskettu määrä.

9 Tämän seurauksena Vos Aannemingenille annettiin tiedoksi maksuunpanopäätös, joka koski 92 313,99 euron suuruista arvonlisäveroa, johon lisättiin korot ja seuraamukset.

10 Sen jälkeen, kun Vos Aannemingen oli maksanut veroviranomaisen vaatimat määrät varaten itselleen kuitenkin muutoksenhakuoikeuden, se ilmoitti vastustavansa mainittua maksuunpanopäätöstä ja vaati kyseisten määrien palauttamista.

11 Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen (Itä-Flanderin alioikeus, Belgia) hyväksyi 21.3.2016 antamallaan tuomiolla Vos Aannemingenin vaatimuksen.

12 Kyseinen tuomioistuin katsoi, että kun otetaan huomioon se, että rakennuksen ja maapohjan myynti muodostavat yhden ainoan luovutuksen, Vos Aannemingenin maksamien mainontakulujen, hallintokulujen ja kiinteistönvälittäjän palkkioiden voitiin katsoa kuuluvan kokonaisuudessaan tämän ainoan taloudellisen toiminnan eli asuntojen rakentamisen ja myynnin yleiskuluihin. Kyseinen tuomioistuin katsoi lisäksi, että sitä seikkaa, että kyseiset maapohjan omistajat saattoivat hyötyä mainospalveluista ja palkkioita saavien kiinteistönvälittäjien suorittamista palveluista, oli pidettävä Vos Aannemingenin tarpeisiin nähden toissijaisena.

13 Veroviranomainen valitti tästä tuomiosta hof van beroep te Gentiin (Gentin ylioikeus, Belgia), joka hyväksyi valituksen 28.11.2017 antamallaan tuomiolla.

14 Kyseinen tuomioistuin totesi aluksi, ettei asiassa ollut kiistetty sitä, että arvonlisävero, jonka vähennyksen veroviranomainen oli osittain hylännyt, koski sekä kolmansille osapuolille kuuluvan maapohjan että Vos Aannemingenin rakentamien rakennusten myyntiä.

15 Tämän jälkeen se katsoi, että vaikka rakennusten ja maapohjan myynnin välillä oli tosiasiassa tietty yhteys, tämä yhteys ei ollut suora ja välitön 8.2.2007 annetussa tuomiossa Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87) tarkoitetulla tavalla.

16 Tältä osin kyseinen tuomioistuin katsoi, että pääasiassa oli oikeudellisesti mahdollista myydä maapohja ja rakennukset erikseen ja että Vos Aannemingenilla oli mahdollisuus periä maapohjan omistajalta osa mainontakuluista, hallintokuluista ja kiinteistönvälittäjän palkkioista.

17 Toisen asteen tuomioistuin katsoi lisäksi, ettei voitu väittää, että pääasiassa kyseessä olevat maapohjan omistajat saisivat 18.7.2013 annetussa tuomiossa AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488) tarkoitetulla tavalla ainoastaan ”hyötyä” siitä, että Vos Aannemingen vastasi kuluista ja palkkioista. Se korosti, että kyseisten omistajien olisi lähtökohtaisesti pitänyt vastata näistä kuluista ja palkkioista, koska ne olivat aiheutuneet maapohjan myynnistä.

18 Lopuksi kyseinen tuomioistuin katsoi, etteivät kyseiset kulut ja palkkiot kuuluneet myöskään Vos Aannemingenin yleiskulujen luokkaan.

19 Vos Aannemingen teki kyseisestä tuomiosta kassaatiovalituksen Hof van Cassatieen (ylin tuomioistuin, Belgia). Vos Aannemingen väittää muun muassa, että verovelvollinen voi vähentää ostoihin sisältyvän veron kokonaisuudessaan, kun aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutettu liiketoimi suoritetaan objektiivisesti tiettyjen verollisten myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen toimintojen tai niiden kokonaisuuden toteuttamiseksi, vaikka myös kolmas osapuoli hyötyy kyseisestä liiketoimesta ja vaikka kolmannen osapuolen olisi tavallisesti pitänyt vastata osasta kustannuksia, edellyttäen, että kolmannelle osapuolelle koituva henkilökohtainen hyöty on verovelvollisen yrityksen tarpeisiin nähden toissijainen.

20 Hof van Cassatie katsoo, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella ei ole mahdollista todeta varmuudella, voidaanko ostoihin sisältyvä arvonlisävero pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa vähentää kokonaisuudessaan, joten se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [kuudennen direktiivin] 17 artiklaa tulkittava siten, että jos kustannus koituu myös kolmannen osapuolen hyväksi – kuten rakennuttajan maksaessa asuntojen myynnin yhteydessä mainontakuluja, hallintokuluja ja kiinteistönvälittäjän palkkioita, jotka koituvat myös maapohjan omistajien hyväksi –, tämä ei ole esteenä sille, että kyseisiin kuluihin sisältyvä arvonlisävero voidaan vähentää kokonaisuudessaan, jos todetaan, että kyseisen kustannuksen ja verovelvollisen taloudellisen toiminnan välillä on suora ja välitön yhteys ja että kolmannelle osapuolelle koituva hyöty on verovelvollisen yrityksen tarpeisiin nähden toissijainen?

2) Päteekö tämä periaate myös, jos kyse ei ole yleiskuluista vaan kuluista, joiden voidaan osoittaa liittyvän tiettyihin myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettaviin arvonlisäverollisiin tai arvonlisäverottomiin liiketoimiin, kuten esillä olevassa tapauksessa yhtäältä asuntojen ja toisaalta maapohjan myyntiin?

3) Onko sillä seikalla, että verovelvollisella on mahdollisuus tai oikeus laskuttaa kyseinen kustannus osittain kolmannelta osapuolelta, jonka hyväksi se koituu, mutta että verovelvollinen ei näin tee, vaikutusta kyseisiin kuluihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyskelpoisuuteen?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään pääasiallisesti, onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohtaa tulkittava siten, että se, että rakennuttajana toimivalle verovelvolliselle aiheutuneet kustannukset, jotka muodostuvat sen asuntojen myynnin yhteydessä maksamista mainontakuluista, hallintokuluista ja kiinteistönvälittäjän palkkioista, koituvat myös kolmannen osapuolen hyväksi, on esteenä sille, että verovelvollinen voi vähentää näihin kustannuksiin liittyvän ostoihin sisältyvän arvonlisäveron kokonaisuudessaan, kun mainittujen kustannusten ja verovelvollisen taloudellisen toiminnan välillä on suora ja välitön yhteys ja kun kolmannelle osapuolelle koituva hyöty on verovelvollisen yrityksen tarpeisiin nähden toissijainen.

22 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaan verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka se on velvollinen maksamaan, arvonlisäveron, jonka se on maan alueella maksanut tai sen on maksettava tavaroista tai palveluista, jotka sille on toimittanut tai toimittaa toinen verovelvollinen, jos kyseisiä tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin.

23 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tässä säännöksessä tarkoitettu vähennysoikeus on unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate, joten kyseinen oikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa (ks. vastaavasti tuomio 14.6.2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, 33 kohta ja tuomio 18.10.2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, 39 kohta).

24 Kuudennella direktiivillä luodulla vähennysjärjestelmällä pyritään näet vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan arvonlisäverosta, jonka se on maksanut tai maksaa kaiken taloudellisen toimintansa yhteydessä. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen neutraalisuuden yrityksen kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäveron alaista (tuomio 3.7.2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä on lähtökohtaisesti oltava suora ja välitön yhteys, jotta verovelvollisella olisi oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero ja jotta olisi mahdollista määrittää vähennysoikeuden laajuus. Aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankituista tavaroista tai palveluista maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus näet edellyttää, että näiden tavaroiden tai palveluiden hankintakulut kuuluvat niihin osiin, joista myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suoritettujen verollisten ja vähennykseen oikeuttavien liiketoimien hinta muodostuu (tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, 28 kohta ja tuomio 24.1.2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 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 (tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin, joka lähtee olettamasta, jonka mukaan pääasiassa kyseessä olevien kustannusten ja verovelvollisen koko taloudellisen toiminnan välillä on suora ja välitön yhteys, pyrkii selvittämään, onko se, että nämä kustannukset koituvat myös kolmannen osapuolen hyväksi, esteenä sille, että kyseinen verovelvollinen voi vähentää kyseisiin kustannuksiin liittyvän ostoihin sisältyvän arvonlisäveron kokonaisuudessaan.

28 Kun verovelvolliselle suoritettujen palvelujen ja tämän taloudellisen toiminnan välinen suora ja välitön yhteys näytetään toteen, ei se, että myös kolmas osapuoli hyötyy mainituista palveluista, voi olla perusteena sille, että verovelvolliselta evättäisiin näihin palveluihin liittyvä vähennysoikeus (ks. vastaavasti tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, 35 kohta), edellyttäen kuitenkin, että kolmannen osapuolen saama hyöty kyseisestä palvelujen suorituksesta on verovelvollisen tarpeisiin nähden toissijainen (ks. vastaavasti tuomio 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Olisi nimittäin tämän tuomion 24 kohdassa mainitun arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista, että verovelvollisen olisi vastattava verollisten liiketoimiensa vuoksi aiheutuneisiin kustannuksiin liittyvästä arvonlisäverosta ainoastaan sen vuoksi, että kolmas osapuoli hyötyy niistä toissijaisesti (ks. vastaavasti tuomio 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, 36 kohta).

30 Lisäksi on syytä täsmentää, että kolmannen osapuolen saaman hyödyn on koiduttava verovelvollisen omassa intressissä toteutetusta palvelujen suorituksesta, jotta hyötyä voitaisiin pitää toissijaisena (ks. vastaavasti tuomio 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Jos – kuten nyt käsiteltävässä asiassa – ilmenee, että mainontakuluja, hallintokuluja ja kiinteistönvälittäjän palkkioita vastaavat kustannukset ovat aiheutuneet verovelvollisen intressissä, voidaan kolmansien osapuolten näistä kustannuksista myös saamaa hyötyä pitää toissijaisena tämän tuomion edellisessä kohdassa mainitun oikeuskäytännön valossa.

32 Näin ollen pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta seikasta, jonka mukaan myös kolmas osapuoli saa omistamansa maapohjan myynnin yhteydessä hyötyä verovelvolliselle suoritetuista palveluista, ei voi seurata, että arvonlisäveron vähennysoikeuden laajuutta rajoitettaisiin kyseisen verovelvollisen osalta.

33 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että se, että rakennuttajana toimivalle verovelvolliselle aiheutuneet kustannukset, jotka muodostuvat sen asuntojen myynnin yhteydessä maksamista mainontakuluista, hallintokuluista ja kiinteistönvälittäjän palkkioista, koituvat myös kolmannen osapuolen hyväksi, ei ole esteenä sille, että verovelvollinen voi vähentää näihin kustannuksiin liittyvän ostoihin sisältyvän arvonlisäveron kokonaisuudessaan, kun mainittujen kustannusten ja verovelvollisen taloudellisen toiminnan välillä on suora ja välitön yhteys ja kun kolmannelle osapuolelle koituva hyöty on verovelvollisen yrityksen tarpeisiin nähden toissijainen.

Toinen kysymys

34 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohtaa tulkittava siten, että se, että verovelvolliselle aiheutuneet kustannukset koituvat myös kolmannen osapuolen hyväksi, on esteenä sille, että verovelvollinen voi vähentää näihin kustannuksiin liittyvän ostoihin sisältyvän arvonlisäveron kokonaisuudessaan silloin, kun kustannukset eivät ole verovelvollisen yleiskuluja vaan kuluja, jotka liittyvät tiettyihin myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettaviin liiketoimiin.

35 Aluksi on syytä muistuttaa, että verovelvolliselle myönnetään vähennysoikeus paitsi silloin, kun kyseessä olevat palvelujen kustannukset ovat osa verovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan liittyviä yleiskuluja, myös ja ennen kaikkea silloin, kun aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetulla liiketoimella on suora ja välitön yhteys yhteen tai useampaan myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettuun vähennykseen oikeuttavaan liiketoimeen (ks. vastaavasti tuomio 29.10.2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, 60 kohta ja tuomio 30.5.2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, 55 kohta).

36 Toisen kysymyksensä sanamuodon perusteella ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin lähtee nimenomaisesti siitä, että aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettuihin palveluihin liittyvät kulut eivät ole osa yleiskuluja vaan liittyvät tiettyihin myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettaviin liiketoimiin, joista osa on verovelvollisen ja osa kolmannen osapuolen suorittamia.

37 Kuten tämän tuomion 22 kohdassa on muistutettu, kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaan verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka se on velvollinen maksamaan, arvonlisäveron, jonka se on maan alueella maksanut tai sen on maksettava palveluista, jotka sille on toimittanut toinen verovelvollinen, ainoastaan jos kyseisiä palveluja käytetään verovelvollisen omiin verollisiin liiketoimiin.

38 Näin ollen se osa kustannuksista, joka ei liity verovelvollisen suorittamiin liiketoimiin vaan kolmannen suorittamiin liiketoimiin, kuten pääasiassa kyseessä olevaan maapohjan myyntiin, ei voi synnyttää vähennysoikeutta.

39 Jos nyt käsiteltävässä asiassa osoittautuisi, että osaa palveluista, joista pääasiassa kyseessä olevat kustannukset ovat aiheutuneet, ei ole käytetty verovelvollisen kiinteistöjen rakentamiseen ja myyntiin liittyviin liiketoimiin vaan kolmansien osapuolten toteuttamiin maapohjan myyntiä koskeviin liiketoimiin, näiden palvelujen ja kyseisen yhtiön verollisten liiketoimien välinen suora ja välitön yhteys katkeaisi osittain, eikä yhtiöllä olisi oikeutta vähentää tähän osaan kustannuksia sisältyvää arvonlisäveroa (ks. analogisesti tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, 39 kohta).

40 Verovelvollisen vähennysoikeuden laajuuden määrittämiseksi ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on selvitettävä, miltä osin kyseiset palvelut on tosiasiassa suoritettu sen mahdollistamiseksi, että verovelvollinen voi toteuttaa verolliset liiketoimensa (ks. vastaavasti tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, 34 kohta). Ostoihin sisältyvän arvonlisäveron katsotaan nimittäin rasittavan verovelvolliselle suoritettuja palveluja vain tältä osin, kuten kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädetään.

41 Tätä varten on nojauduttava verovelvollisen hankkimien palvelujen objektiiviseen sisältöön ja otettava huomioon kaikki olosuhteet, joissa kyseiset liiketoimet on toteutettu (ks. vastaavasti tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, 31 kohta ja tuomio 17.10.2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, 28 kohta).

42 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa merkityksellisiä ovat erityisesti palvelujen tarjoamista koskevat sopimukset sekä taloudellinen ja kaupallinen todellisuus, jonka huomioon ottaminen on vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen perusedellytys (ks. vastaavasti tuomio 18.6.2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, 61 kohta).

43 Edellä esitetyn perusteella toiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että se, että verovelvolliselle aiheutuneet kustannukset koituvat myös kolmannen osapuolen hyväksi, ei ole esteenä sille, että verovelvollinen voi vähentää näihin kustannuksiin liittyvän ostoihin sisältyvän arvonlisäveron kokonaisuudessaan silloin, kun kustannukset eivät ole verovelvollisen yleiskuluja vaan kuluja, jotka liittyvät tiettyihin myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettaviin liiketoimiin, edellyttäen, että kyseisillä kuluilla on

suora ja välitön yhteys verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, mitä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava ottaen huomioon kaikki olosuhteet, joissa kyseiset liiketoimet on toteutettu.

Kolmas kysymys

44 Kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohtaa tulkittava siten, että sillä, että verovelvollisella on mahdollisuus laskuttaa osa sille aiheutuneista kustannuksista näistä kustannuksista hyötyä saavalta kolmannelta osapuolelta, on vaikutusta verovelvollisen oikeuteen vähentää näihin kuluihin sisältyvä arvonlisävero.

45 Kuten toiseen kysymykseen annetusta vastauksesta ja erityisesti tämän tuomion 43 kohdasta ilmenee, se, että osa verovelvolliselle aiheutuneista kustannuksista ei liity tämän omiin verollisiin liiketoimiin vaan kolmannen osapuolen suorittamiin liiketoimiin, katkaisee osittain sen suoran ja välittömän yhteyden, joka on oltava aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun palvelujen hankinnan ja myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettavan liiketoimen välillä, eikä verovelvollinen voi siten vähentää kyseisiin kustannuksiin liittyvää arvonlisäveroa kokonaisuudessaan.

46 Se, että verovelvollisella on mahdollisuus laskuttaa kyseiseltä kolmannelta osapuolelta osa sille mainituista palveluista aiheutuneista kustannuksista, on toki seikka, joka puoltaa päätelmää, jonka mukaan tämä osa kustannuksista ei liity verovelvollisen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteuttamaan liiketoimeen vaan kyseisen kolmannen osapuolen toteuttamaan liiketoimeen.

47 Tämä seikka ei kuitenkaan yksinään riitä määrittämään verovelvollisella olevan arvonlisäveron vähennysoikeuden laajuutta, koska – kuten tämän tuomion 41 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee – suoraa yhteyttä koskevaa arviointiperustetta sovellettaessa on otettava huomioon kaikki olosuhteet, joissa kyseiset liiketoimet on toteutettu, ja tämä arviointi kuuluu ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.

48 Näin ollen kolmanteen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että tilanteessa, jossa kolmas osapuoli saa hyötyä verovelvolliselle aiheutuneista kustannuksista, se, että verovelvollisella on mahdollisuus laskuttaa osa näistä kustannuksista kyseiseltä kolmannelta osapuolelta, on kaikkien niiden muiden olosuhteiden, joissa kyseiset liiketoimet on toteutettu, ohella yksi niistä seikoista, joka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on otettava huomioon määrittäessään verovelvollisella olevan arvonlisäveron vähennysoikeuden laajuutta.

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 (kahdeksas 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 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY, 17 artiklan 2 kohdan a alakohtaa on tulkittava**

siten, että se, että rakennuttajana toimivalle verovelvolliselle aiheutuneet kustannukset, jotka muodostuvat sen asuntojen myynnin yhteydessä maksamista mainontakuluista, hallintokuluista ja kiinteistönvälittäjän palkkioista, koituvat myös kolmannen osapuolen hyväksi, ei ole esteenä sille, että verovelvollinen voi vähentää näihin kustannuksiin liittyvän ostoihin sisältyvän arvonlisäveron kokonaisuudessaan, kun mainittujen kustannusten ja verovelvollisen taloudellisen toiminnan välillä on suora ja välitön yhteys ja kun kolmannelle osapuolelle koituva hyöty on verovelvollisen yrityksen tarpeisiin nähden toissijainen.

2) **Kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 95/7, 17 artiklan 2 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että se, että verovelvolliselle aiheutuneet kustannukset koituvat myös kolmannen osapuolen hyväksi, ei ole esteenä sille, että verovelvollinen voi vähentää näihin kustannuksiin liittyvän ostoihin sisältyvän arvonlisäveron kokonaisuudessaan silloin, kun kustannukset eivät ole verovelvollisen yleiskuluja vaan kuluja, jotka liittyvät tiettyihin myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettaviin liiketoimiin, edellyttäen, että kyseisillä kuluilla on suora ja välitön yhteys verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, mitä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava ottaen huomioon kaikki olosuhteet, joissa kyseiset liiketoimet on toteutettu.**

3) **Kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 95/7, 17 artiklan 2 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että tilanteessa, jossa kolmas osapuoli saa hyötyä verovelvolliselle aiheutuneista kustannuksista, se, että verovelvollisella on mahdollisuus laskuttaa osa näistä kustannuksista kyseiseltä kolmannelta osapuolelta, on kaikkien niiden muiden olosuhteiden, joissa kyseiset liiketoimet on toteutettu, ohella yksi niistä seikoista, joka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on otettava huomioon määrittäessään verovelvollisella olevan arvonlisäveron vähennysoikeuden laajuutta.**

Allekirjoitukset