



Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE
29 päivänä kesäkuuta 2016¹

Asia C-378/15

**Mercedes Benz Italia SpA
vastaan
Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Commissione tributaria regionale di Roma (Rooman verovalitusasioita käsittelevä tuomioistuin, Italia))

Ennakkoratkaisupyyntö — Verotus — Arvonlisävero — Kuudes direktiivi 77/388/ETY —
17 artiklan 5 kohdan kolmas alakohta — Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen —
Suhdeluvun mukainen vähennys — Laskeminen

I Johdanto

1. Commissione tributaria regionale di Roman (Rooman verovalitusasioita käsittelevä tuomioistuin, Italia) esittämä ennakkoratkaisupyyntö koskee kuudennen direktiivin 77/388/ETY² 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan d alakohdan tulkintaa; kyseisen alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat poiketa tämän kohdan toisessa alakohdassa ja tämän direktiivin 19 artiklassa säädetystä vähennyksen suhdeluvun laskemista koskevasta yleisestä säännöstä.

2. Keskeinen merkitys tässä ennakkoratkaisukysymyksessä on edellä mainitun poikkeuksen soveltamisalalla. Kattaako se kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa säädettyjen muiden poikkeusten tavoin pelkästään sekakäytössä olevat tavarat ja palvelut eli tavarat ja palvelut, joita käytetään sekä vähennykseen oikeuttaviin että oikeuttamattomiin liiketoimiin, vai onko sen soveltamisala niitä laajempi ja kattaa siten myös kaikki osittain verovelvollisen eli sekä vähennyksiin oikeuttavia että oikeuttamattomia liiketoimia suorittavan verovelvollisen hankkimat tavarat ja palvelut? Esiin nousee myös kysymys laskentamenetelmistä, joita jäsenvaltiot voivat velvoittaa noudattaman tämän poikkeuksen nojalla.

3. Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jonka asianosaisina ovat Mercedes Benz Italia SpA (jäljempänä Mercedes Benz) ja Italian veroviranomaiset ja jossa on kyse tämän yhtiön oikeudesta arvonlisäveron vähentämiseen.

1 — Alkuperäinen kieli: ranska.

2 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi (EYVL 1977, L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL 1991, L 376, s. 1) (jäljempänä kuudes direktiivi).

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

4. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ennakkoratkaisukysymyksensä sanamuodon perusteella unionin tuomioistuimelta tulkintaa yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY³ 168 ja 173–175 artiklasta.

5. Ennakkoratkaisupyynnöstä kuitenkin ilmenee, että pääasia koskee Mercedes Benzin vähennysoikeutta verovuoden 2004 osalta. Kuten Euroopan komissio toteaa, pääasian merkitykselliset tosiseikat eivät näin ollen kuulu ajallisesti direktiivin 2006/112 soveltamisalaan, koska kuudes direktiivi kumottiin ja korvattiin sillä vasta 1.1.2007 lähtien.⁴

6. On siis sovellettava kuudetta direktiiviä, mikä ei kuitenkaan vaikuta ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymykseen annettavan vastauksen asiasisältöön, koska molempien direktiivien merkitykselliset säännökset ovat olennaisesti samanlaiset.⁵

7. Kuudennen direktiivin 17 artiklan, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus”, 1, 2 ja 5 kohdassa, sellaisina kuin ne ilmenevät tämän direktiivin 28 f artiklasta, säädetään seuraavaa:

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

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

a) arvonlisäver[on], 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;

3 — EUVL 2006, L 347, s. 1.

4 — Ks. direktiivin 2006/112 411 artiklan 1 kohta ja 413 artikla.

5 — Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 ja 5 kohdan ja 19 artiklan säännökset vastaavat siten soveltuvin osin direktiivin 2006/112 168 ja 173–175 artiklaa.

- d) oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetun säännön mukaisesti vähennyksen jokaisen sellaisen tavarahan tai palvelun osalta, joka käytetään siinä tarkoitettuun liiketoimeen;
- e) määrätä, että merkityksetöntä arvonlisäveroa, jota verovelvollinen ei voi vähentää, ei oteta huomioon.”

8. Kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

- osoittaja on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu 17 artiklan 2 ja 3 kohdan mukaisesti arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavista liiketoimista,
- nimittäjä on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu osoittajaan sisällytetyistä liiketoimista sekä liiketoimista, jotka eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Jäsenvaltiot voivat lisäksi sisällyttää nimittäjään muut kuin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitetut tukipalkkiot.

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

2. Edellä 1 kohdan säännöksistä poiketen vähennyksen suhdelukua laskettaessa on jätettävä ottamatta huomioon liikevaihdon määrä, joka muodostuu investointitavaroiden luovutuksista, jos verovelvollinen käyttää nämä tavarat yrityksessään. Samoin on jätettävä ottamatta huomioon liitännäisistä kiinteistö- ja rahoitusliiketoimista – – muodostuva liikevaihdon määrä. – –”

B *Italian oikeus*

9. Arvonlisäveron käyttöön ottamisesta ja sitä koskevista säännöksistä 26.10.1972 annetun tasavallan presidentin asetuksen nro 633/72 (decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto) 19 §:n 5 momentissa säädetään seuraavaa:

”Kun verovelvollinen harjoittaa sekä toimintaa, jossa liiketoimiin liittyy vähennysoikeus, että toimintaa, johon kuuluu verosta vapautettuja liiketoimia – –, veron vähennysoikeus koskee sitä osaa arvonlisäverosta, joka vastaa ensin mainittuun ryhmään kuuluvien liiketoimien suhteellista osuutta, ja sen määrä lasketaan soveltamalla 19-bis §:n mukaista vähennysprosenttia.”

10. Tasavallan presidentin asetuksen nro 633/72 19-bis §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. 19 §:n 5 momentissa tarkoitettu vähennysprosentti saadaan jakamalla vuoden aikana tehtyjen vähennykseen oikeuttavien liiketoimien summa kyseisellä summalla, johon on lisätty kyseisen vuoden aikana tehtyjen verosta vapautettujen liiketoimien summa. Vähennysprosentti pyöristetään seuraavaan suurempaan tai pienempään kokonaislukuun sen mukaan, onko kymmenesosa enemmän vai vähemmän kuin viisi.

– –

2. Edellä 1 momentissa tarkoitettua vähennysprosenttia laskettaessa ei oteta huomioon – – [tasavallan presidentin asetuksen nro 633/72 10 §:n] 1–9 momentissa tarkoitettuja verosta vapautettuja liiketoimia, kun ne eivät ole verovelvollisen varsinaisen liiketoiminnan kohteena tai kun ne ovat veronalaisiin liiketoimiin nähden liitännäisiä, sanotun kuitenkin rajoittamatta sitä, että tavaroista ja palveluista, joita käytetään yksinomaan viimeksi mainittujen liiketoimien suorittamiseen, maksettua veroa ei voida vähentää.”

III Pääasia, ennakkoratkaisukysymys ja asian käsittelyn vaiheet unionin tuomioistuimessa

11. Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 (verohallituksen alainen, Rooman alueen vero toimisto nro 3, Italia; jäljempänä Agenzia) osoitti Mercedes Benzille verotarkastuksen johdosta verovuoden 2004 arvonlisäverotusta koskevan verotuspäätöksen, jolla yhtiöltä oli tarkoitus periä 1 755 882 euroa seuraamusmaksuineen ja korkoineen. Verotuspäätöksen mukaan Mercedes Benzin tytäryhtiöilleen myöntämistä lainoista kertyneiden korkojen kokonaismäärä, 41 878 647 euroa, oli aiheuttomasti jätetty huomiotta tasavallan presidentin asetuksen nro 633/72 19-bis §:ssä tarkoitettun suhdeluvun laskennassa.

12. Vuotta 2004 koskevassa arvonlisävero ilmoituksessaan Mercedes Benz oli pitänyt rahoitustoimiaan eli lainojen myöntämistä veronalaiseen toimintaansa nähden liitännäisinä toimina ja oli tällä perusteella jättänyt näistä lainoista kertyneet korot huomiotta suhdeluvun laskennassa. Agenzia totesi näiden lainojen myöntämisen olevan yksi Mercedes Benzin tärkeimmistä toiminnoista ja viittasi siihen, että kyseessä olevien korkojen osuus yhtiön kokonaisliikevaihdosta oli 71,64 prosenttia.

13. Mercedes Benz nosti verotuspäätöksestä kanteen Commissione tributaria provinciale di Romassa (Rooman verovalitusasioita käsittelevä provinssitason tuomioistuin, Italia), joka hylkäsi kanteen. Yhtiö valitti edellä mainitun tuomioistuimen päätöksestä ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.

14. Mercedes Benz vetosi pääasian oikeudenkäynnissä ensinnäkin rahoitustoimiensa liitännäiseen luonteeseen ja toiseksi Italian arvonlisäverojärjestelmän vääristävään vaikutukseen Italian veroviranomaisen hyväksi sillä perusteella, että matemaattisen suhdeluvun menetelmää oli sovellettu pelkästään muodollisin perustein (verovelvollisen liikevaihdon koostumus) sen sijaan, että olisi sovellettu veronalaisiin liiketoimiin tarkoitettujen hankintojen todellisen osuuden arviointiin perustuvaa aineellisen suhdeluvun menetelmää. Mercedes Benz esitti tässä yhteydessä kaksi asiantuntijalausuntoa, joiden mukaan yhtiölle tavaroiden ja palvelujen hankinnasta vuonna 2004 aiheutuneista kustannuksista vain erittäin pieni osuus liittyi sen verosta vapautettuihin liiketoimiin eli sen rahoitustoimiin.⁶

15. Asianosaisten välillä on selvää, että tasavallan presidentin asetuksen nro 633/72 19 §:n 5 momentissa säädettyä vähennysoikeuden määrittämismenetelmää sovelletaan kaikkiin osittain verovelvollisen verovuoden aikana hankkimiin tavaroihin ja palveluihin.

16. Yhtiö väittää, että Italian lainsäätäjä on saattanut direktiivin 2006/112 173–175 artiklan virheellisesti osaksi kansallista lainsäädäntöä säätäessään tasavallan presidentin asetuksen nro 633/72 19 §:n 5 momentissa, että tasavallan presidentin asetuksen nro 633/72 19-bis §:ssä tarkoitettun vähennyksen suhdeluvun laskentaa sovelletaan kaikkiin osittain verovelvollisten hankkimiin tavaroihin ja palveluihin. Tällaisen laskentamenetelmän avulla ei olisi mahdollista määrittää tarkasti vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin kohdistuvan arvonlisäveron osuutta. Yhtiön mukaan tämän direktiivin edellä mainituissa artikloissa täsmennetään, että suhdelukua sovelletaan vain tavaroihin ja palveluihin, joita verovelvollinen käyttää, sekä vähennykseen oikeuttaviin että oikeuttamattomiin liiketoimiin.

6 — Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että toisen lausunnon mukaan tämä osuus oli 0,22 % ja toisen mukaan nolla.

17. Agenzia puolestaan vetoaa verotuspäätöksessä esitettyjen vaatimusten lainmukaisuuteen ja palauttaa mieliin verotuspäätöksen perusteet.

18. Commissione tributaria regionale di Roma on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Ovatko direktiivin 2006/112/EY 168 ja 173–175 artikla, kun niitä tulkitaan unionin oikeuden suhteellisuus-, tehokkuus- ja neutraalisuusperiaatteiden mukaisesti, esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle (erityisesti tasavallan presidentin asetuksen nro 633/72 19 §:n 5 momentti ja 19-bis §) ja kansallisen veroviranomaisen käytännölle, jossa veloitetaan ottamaan vähennysoikeuden käyttämisen perusteeksi toimijan liikevaihdon koostumus myös niin sanottujen liitännäisten liiketoimien määrittämisen osalta eikä mahdollisteta laskentatapaa, joka perustuu hankintojen koostumukseen ja tosiasialliseen käyttötarkoitukseen ja joka kuvastaa objektiivisesti sitä todellista osuutta kustannuksista, joka voidaan kohdentaa sekä veronalaisiin että verottomiin verovelvollisen liiketoimiin?”

19. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Mercedes Benz, Italian hallitus ja komissio, jotka osallistivat 14.4.2016 pidettyyn istuntoon.

IV Oikeudellinen arviointi

A Ennakkoratkaisukysymyksen sisältö

20. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ennakkoratkaisukysymyksellään unionin tuomioistuimelta tasavallan presidentin asetuksen nro 633/72 19 §:n 5 momentin ja 19-bis §:n tulkinnasta sekä kansallisen veroviranomaisen käytännöstä ratkaistakseen, ovatko kyseiset pykälät ja kyseinen käytäntö direktiivin 2006/112 168 ja 173–175 artiklan mukaiset.

21. On korostettava, että kun asia on saatettu unionin tuomioistuimen ratkaistavaksi SEUT 267 artiklan nojalla, se on toimivaltainen antamaan ratkaisun perussopimusten tulkinnasta ja Euroopan unionin toimielinten toimien pätevydestä ja tulkinnasta. Unionin tuomioistuimen toimivalta rajoittuu vain unionin oikeuden säännösten ja määräysten tutkimiseen. Kansallisen tuomioistuimen asiana on arvioida kansallisten säännösten ulottuvuutta ja tapaa, jolla niitä on sovellettava.⁷

22. Kuten edellä tämän ratkaisuehdotuksen 5 ja 6 kohdassa lisäksi todettiin, pääasian merkitykselliset tosiseikat kuuluvat ajallisesti kuudennen direktiivin soveltamisalaan direktiivin 2006/112 sijasta.

23. Näin ollen on katsottava, että ennakkoratkaisukysymyksellä pyritään selvittämään, onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 ja 5 kohtaa ja 19 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisille kansalliselle lainsäädännölle ja kansallisen veroviranomaisen käytännölle, joissa veloitetaan sekä arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavia että siihen oikeuttamattomia liiketoimia suorittavat verovelvolliset määrittämään vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrä soveltamalla tämän direktiivin 19 artiklan mukaisesti laskettua suhdelukua kaikkiin hankittuihin tavarihin ja palveluihin, mukaan lukien yksinomaan joko vähennyksiin oikeuttaviin tai niihin oikeuttamattomiin liiketoimiin käytettävät tavarat ja palvelut.

7 — Tuomio 1.6.2006, Innoventif (C-453/04, EU:C:2006:361, 29 kohta) sekä määräys 25.1.2007, Koval'ský (C-302/06, ei julkaistu, EU:C:2007:64, 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

B Alustavat huomautukset

24. Aluksi on muistutettava lyhyesti arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevista keskeisistä periaatteista.

25. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan mukaan verovelvollisella on oikeus arvonlisäveron vähentämiseen, ”jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin”. Vähennysoikeus määritetään siten liittämällä tuotantopanoshankintojen kustannukset myyntiliiketoimiin.⁸

26. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tämän direktiivin 17 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa tarkoitettu vähennysoikeus on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruseriaate eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa, ja sitä sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tehtyjen liiketoimien yhteydessä.⁹

27. Unionin tuomioistuimen mukaan vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken sen taloudellisen toiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen täydellisen neutraalisuuden kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista.¹⁰

28. Silloin, kun verovelvollisen hankkimia tavaroita tai palveluja käytetään sellaisessa toiminnassa, joka on vapautettu verosta tai joka ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, veroa ei suoriteta myynneistä eikä ostoihin sisältyvää veroa voida vähentää.¹¹

29. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään johdonmukaisesti, että sekakäytössä olevien tavaroiden ja palvelujen¹² osalta vähennys voidaan myöntää vain ”siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa [vähennykseen oikeuttavien] liiketoimien suhteellista osuutta”. Tämän kohdan toisen alakohdan mukaan tämä suhteellinen osuus määritetään saman direktiivin 19 artiklan mukaisesti, ja sen 1 kohdassa säädetään lähinnä vähennyksen suhdeluvun laskemisesta sellaisen murtoluvun perusteella, jonka osoittajana on vähennykseen oikeuttavista liiketoimista saatava liikevaihto ja nimittäjänä liikevaihdon kokonaismäärä.¹³

8 — Ks. vastaavasti julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:111, 71 kohta).

9 — Ks. tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, 56 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Jotta arvonlisävero voitaisiin vähentää, aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetuilla liiketoimilla on oltava suora ja välitön yhteys myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettuihin vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin. 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. Ks. tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 23 ja 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

10 — Ks. tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, 57 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

11 — Ks. tuomio 18.12.2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, 16 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

12 — Sekakäytössä olevat tavarat ja palvelut ovat usein yleisiä kuluja, jotka liittyvät verovelvollisen sekä veronalaisiin että verosta vapautettuihin liiketoimiin.

13 — Ks. myös julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus Abbey National (C-408/98, EU:C:2000:207, 10 kohta). Toimia, jotka eivät kuulu kuudennen direktiivin soveltamisalaan eivätkä näin ollen oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen, ei saa sisällyttää kuudennen direktiivin 17 ja 19 artiklassa tarkoitettuun vähennyksen suhdelukua koskevaan laskelmaan. Ks. tuomio 29.4.2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, 54 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30. Kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun vähennyksen suhdeluvun laskeminen edellyttää verovelvollisen veronalaisiin liiketoimiin liittyvän arvonlisäveron osuuden likimääräistä arviointia, koska pääsääntöisesti on vaikeaa tai jopa mahdotonta määrittää tarkasti sitä, missä määrin sekakäytössä olevia tavaroita ja palveluja käytetään mainittuihin liiketoimiin.¹⁴ Tämä laskelma perustuu olettamukseen, jonka mukaan sekakäytössä olevien tavaroiden ja palvelujen koostumus vastaa verovelvollisen liikevaihdon koostumusta. Toisin sanoen suhdeluvun laskemista koskevan perussäännön lähtökohtana on periaate, jonka mukaan verovelvollinen käyttää sekakäytössä olevia tavaroita ja palveluja veronalaiseen ja verosta vapautettuun toimintaansa näiden toimintojen liikevaihtojen suhteessa.

31. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan nojalla jäsenvaltiot voivat kuitenkin poiketa tämän direktiivin 19 artiklassa säädetystä suhdeluvun laskemisen perussäännöstä oikeuttamalla tai velvoittamalla verovelvollisen määrittämään vähennyskelpoisen veron määrän soveltamalla erillisiä suhdelukuja, toisin sanoen jotakin toista tämän alakohdan a–e alakohdassa luetelluista laskentamenetelmistä.¹⁵

32. Käsiteltävässä asiassa Italian hallitus on ilmoittanut, että antamalla riidanalaiset säännökset eli tasavallan presidentin asetuksen nro 633/72 19 §:n 5 momentin ja 19-bis §:n Italian lainsäätäjät on käyttänyt kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan d alakohdassa säädettyä mahdollisuutta.¹⁶ Mielestäni on myös selvää, ettei näitä säännöksiä voida perustella muilla tämän saman alakohdan a–e alakohdassa säädetyillä poikkeuksilla, joiden mukaan jokaiselle toimialalle voidaan määrittää erillinen suhdeluku (a ja b alakohta), vähennys voidaan tehdä tavaroiden ja palvelujen tai niiden osan tiettyyn toimintaan liittyvän todellisen käytön perusteella (c alakohta) ja merkityksetöntä arvonlisäveroa, jota ei voida vähentää, ei oteta huomioon (e alakohta).¹⁷ Näin ollen tarkastelen jäljempänä tekemässäni arvioissa ainoastaan kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan d alakohdassa säädettyä poikkeusta.

33. Kysymys on siis siitä, sallitaanko tällä kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan d alakohdassa säädetyllä poikkeuksella (jäljempänä d alakohdassa säädetty poikkeus) pääasiassa sovellettavan kaltainen lainsäädäntö, jolla veloitetaan osittain verovelvolliset määrittämään vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrä soveltamalla kuudennen direktiivin 19 artiklan mukaisesti laskettua suhdelukua kaikkiin ostettuihin tavaroihin ja palveluihin niiden käyttötarkoituksesta riippumatta.

34. Tämä kysymys kattaa kaksi näkökohtaa, joita tarkastelen peräjälkeen. Aluksi on pohdittava d alakohdassa säädetyn poikkeuksen soveltamisalaa ja erityisesti sitä, koskeeko se muitakin kuin sekakäytössä olevia tavaroita ja palveluja toisin kuin vähennyksen suhdelukua koskeva yleinen sääntö ja muut kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä ja kolmannessa alakohdassa säädetyt poikkeukset. Toiseksi on kysymys siitä, mitkä ovat d alakohdassa säädetyn poikkeuksen nojalla sallitut laskentamenetelmät.

14 — Ks. myös julkisasiamies Cruz Villalónin ratkaisuehdotus BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, 33 kohta), jossa kuudennen direktiivin 19 artiklassa säädetystä suhdeluvun laskemisen yleisestä säännöstä todetaan, että ”vähennyskelpoisen veron lopullinen määrä voidaan sen avulla määrittää oikeudenmukaisesti ja kohtuullisen tarkasti”. Ks. myös julkisasiamies Mengozzin ratkaisuehdotus Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2015:777, 92 kohta).

15 — Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan poikkeussäännöksen luonne ilmenee tämän alakohdan johdantoilmauksesta (”jäsenvaltiot voivat kuitenkin”). Jäsenvaltioilla ei ole velvollisuutta käyttää vain yhtä edellä mainitussa 17 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa luetelluista menetelmistä. Ks. tuomio 13.3.2008, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, 38 kohta).

16 — Vastaa direktiivin 2006/112 nykyisen 173 artiklan 2 kohtaa. Italian hallituksen mukaan direktiivin 2006/112 174 artiklan teksti (kuudennen direktiivin entinen 19 artikla) toistetaan olennaisilta osin tasavallan presidentin asetuksen nro 633/72 19-bis §:ssä.

17 — Ks. vastaavasti tuomio 18.12.2008, *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, 19 kohta). Huomautan samalla, että edellä mainitussa kohdassa ja saman tuomion 23 kohdassa käytetyn sanamuodon ”säättämään tietyin edellytyksin – vähennysoikeuden poissulkemisesta” merkitys ei ole selvä. Se on kuitenkin toistettu tuomiossa 12.9.2013, *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, 31 kohta).

C Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan d alakohdan soveltamisala

1. Erilaiset esitetyt tulkinnat

35. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan d alakohdan sanamuodon mukaan jäsenvaltiot voivat ”oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettun säännön mukaisesti vähennyksen jokaisen sellaisen tavarain tai palvelun osalta, joka käytetään siinä tarkoitettuun liiketoimeen”.

36. Käsiteltävässä asiassa on ehdotettu kahta erilaista tulkintaa ilmauksesta ”jokaisen sellaisen tavarain tai palvelun osalta, joka käytetään siinä tarkoitettuun liiketoimeen”.

37. Italian hallitus ja komissio¹⁸ katsovat, että tämä ilmaus on ymmärrettävä niin, että sillä tarkoitetaan kaikkia arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttaviin ja siihen oikeuttamattomiin liiketoimiin käytettäviä tavaroita ja palveluja. Tällaisen tulkinnan perusteella d alakohdassa säädetyn poikkeuksen soveltamisalaan sisällytetään kaikki osittain verovelvollisen yhden verovuoden aikana hankkimat tavarat ja palvelut.

38. Mercedes Benz sitä vastoin väittää, että tätä ilmausta on tulkittava siten, että sillä tarkoitetaan ainoastaan verovelvollisen yhden verovuoden aikana hankkimia sekakäytössä olevia tavaroita ja palveluja.

39. Myönnän, ettei kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan d alakohdan sanamuoto ole selkeyden perikuva.¹⁹ Jäljempänä esitetyistä syistä yhden kuitenkin Mercedes Benzin esittämään tulkintaan, koska Italian hallituksen ja komission ehdottama tulkinta on mielestäni unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön vastainen ja ristiriidassa kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa säädettyjen poikkeusten tarkoituksen kanssa.²⁰

2. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö

40. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettua suhdelukua koskevaa yleistä periaatetta sovelletaan epäilemättä vain sekakäytössä oleviin tavaroihin ja palveluihin tämän säännöksen sanamuodon mukaisesti.²¹

18 — Nähdäkseni komissio on muuttanut kantaansa unionin tuomioistuimessa käydyin menettelyn aikana. Kirjallisissa huomautuksissaan se on katsonut, että kyseessä oleva Italian järjestelmä oli selvästi vastoin arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta, koska se velvoitti verovelvollisen soveltamaan suhdelukuun perustuvaa menetelmää sen hankkimien tavaroiden tai palvelujen käyttötarkoituksesta riippumatta.

19 — Yhtäältä edellä mainitussa 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan d alakohdassa käytetty ilmaus ”siinä tarkoitettuun” voisi puoltaa Italian hallituksen ja komission esittämää tulkintaa, jonka mukaan tämä ilmaus liittyy pikemminkin verovelvollisen suorittamiin ”liiketoimiin” kuin tämän hankkimiin ”tavaroihin ja palveluihin”. Toisaalta ilmaus ”jokainen tavara ja palvelu” voisi tarkoittaa ainoastaan, että d alakohdassa säädetty poikkeus ei mahdollista tämän kolmannen alakohdan a–c alakohdassa säädettyistä poikkeuksista poiketen erillisen suhdeluvun soveltamista verovelvollisen jokaiseen toimialaan tai osaan sekakäytössä olevista tavaroista ja palveluista, vaan siinä sallitaan suhdeluvun soveltaminen ainoastaan kaikkiin näihin tavaroihin ja palveluihin. Kuudennen direktiivin eri kieliversioiden vertailu ei tuo tältä osin selvennystä asiaan.

20 — Muistutan, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden säännöksen tai määräyksen tulkittamisessa on otettava huomioon paitsi sen sanamuoto ja tavoite myös kyseisen säännöksen tai määräyksen asiayhteys ja sillä lainsäädännöllä tavoitellut päämäärät, jonka osa säännös tai määräys on. Ks. tuomio 12.6.2014, Lukoyl Neftohim Burgas (C-330/13, EU:C:2014:1757, 59 kohta).

21 — Edellä mainitun 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisen alakohdan sanamuodon mukaan sitä sovelletaan ”sellaisen tavaroiden ja palvelujen osalta, joita verovelvollinen käyttää sekä – – vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin”.

41. Tämän direktiivin 17 artiklan 5 kohdan mukaisessa suhdelukuun perustuvassa järjestelmässä tehdään siis ero tavaroiden ja palvelujen käyttötarkoituksen mukaan eikä verovelvollisen luonteen mukaan. Vähennyksen suhdelukua koskevaa sääntöä sovelletaan luonnollisesti vain osittain verovelvollisiin, koska ainoastaan kyseiset verovelvolliset ostavat edellä mainitussa direktiivissä tarkoitettuja sekakäyttöön tarkoitettuja tavaroita ja palveluja.²² Tämän artiklan ratkaiseva soveltamisperuste on kuitenkin tavaroiden ja palvelujen luonne eikä kyseessä olevan verovelvollisen luonne.

42. Unionin tuomioistuin on myös todennut, että osittain verovelvollisia kohdallaan täysin samalla tavalla kuin yksinomaan veronalaisia tai verosta vapautettuja liiketoimia harjoittavia henkilöitä,²³ jotta ensiksi mainitut voivat vähentää yksinomaan veronalaisiin liiketoimiin käytettävistä tavaroista ja palveluista maksetun arvonlisäveron kokonaisuudessaan mutta eivät voi miltään osin vähentää yksinomaan verosta vapautettuihin liiketoimiin käyttämistään tavaroista ja palveluista maksettua arvonlisäveroa.

43. Unionin tuomioistuin on tuomiossa Portugal Telecom²⁴ nimenomaisesti todennut kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa säädettyjen poikkeusten soveltamisalasta seuraavaa:”39. – – oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa säädetään järjestelmästä, jota sovelletaan arvonlisäveron vähennysoikeuteen silloin, kun arvonlisävero kohdistuu tuotantopanoshankintoihin, joita verovelvollinen käyttää ’sekä 2 ja 3 kohdan mukaan vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin’, jolloin oikeus vähennykseen rajoitetaan arvonlisäveron siihen osaan, joka vastaa vähennykseen oikeuttavien liiketoimien suhteellista osuutta. Tästä säännöksestä seuraa, että verovelvollisella, joka käyttää tavaroita ja palveluja sekä vähennykseen oikeuttaviin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, on oikeus vähentää vain se arvonlisäveron osa, joka vastaa vähennykseen oikeuttavien liiketoimien suhteellista osuutta ([tuomio 27.9.2001,] Cibo Participations [C-16/00, EU:C:2001:495], 28 ja 34 kohta).

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

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

44. Unionin tuomioistuin ei ole siten tehnyt mitään eroa kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa säädettyjen poikkeusten välillä. Tämä lähestymistapa, joka on myöhemmin vahvistettu unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä,²⁵ sulkee mielestäni pois tulkinnan, jonka mukaan d alakohdassa säädetty poikkeus mahdollistaa vähennyksen suhdeluvun soveltamisen kaikkiin osittain verovelvollisen hankkimiin tavaroihin ja palveluihin.

22 — Huomautan, että vaikka 6.10.2005 annetussa tuomiossa komissio v. Espanja (C-204/03, EU:C:2005:588, 25 kohta) on todettu, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohta ”koskee – – vain osittain verovelvollisia”, tämän tuomion huolellinen tulkinta osoittaa, että tämä toteamus on esitetty sellaisessa asiayhteydessä, jossa on katsottu, ettei ”kokonaan verovelvollisten” eli vain veronalaisia liiketoimia suorittavien verovelvollisten vähennysoikeutta voida tämän kohdan perusteella rajoittaa.

23 — Ks. tuomio 8.6.2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, 26 kohta); tuomio 22.2.2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, 38 kohta) ja tuomio 23.4.2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, 60 kohta).

24 — Tuomio 6.9.2012 (C-496/11, EU:C:2012:557, 39–41 kohta).

25 — Ks. tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 26 kohta).

45. Tämä toteamus riittää lähtökohtaisesti perusteeksi päätelmälle, jonka mukaan kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 ja 5 kohta ovat esteenä pääasiassa sovellettavan kaltaiselle lainsäädännölle, jolla useat osittain arvonlisäveron alaista toimintaa harjoittavat verovelvolliset veloitetaan määrittämään vähennyskelpoisen veron määrä soveltamalla suhdelukua kaikkiin hankkimiinsa tavaroihin ja palveluihin. Jäljempänä osoitan, että tämän direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan d alakohdan teleologinen tulkinta johtaa samaan päätelmään kuin unionin tuomioistuimen tuomiossa Portugal Telecom²⁶ esittämä tulkinta.

3. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan d alakohdan teleologinen tulkinta

46. Kun otetaan huomioon, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan d alakohta on poikkeussäännös, tuomiosta Portugal Telecom²⁷ ilmenevä päätelmä, jonka mukaan tämän säännöksen soveltamisalaan kuuluvat ainoastaan sekakäytössä olevat tavarat ja palvelut, vaikuttaa minusta täysin johdonmukaiselta, koska poikkeuksia sovelletaan yleensä vain siihen yleiseen sääntöön, josta niillä on tarkoitus poiketa.²⁸

47. Tätä päätelmää tukee myös se tarkoitus, johon kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa luetelluilla poikkeuksilla pyritään.

48. Siten kuudennen direktiivin valmisteluasiakirjoista²⁹ ilmenee, että tämän kolmannen alakohdan ”tarkoituksena on välttää veron soveltamiseen liittyviä eroja. Näistä eroista voi olla verovelvolliselle etua tai haittaa, kun otetaan huomioon, että yleinen suhdeluku perustuu vakiokantaan, mikä voi johtaa siihen, että vähennykset ovat pienempiä tai suurempia kuin mihin todellinen käyttö oikeuttaisi. Tältä osin valtioilla on mahdollisuus oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollinen laskemaan jokaiselle toimialalle erillisen suhdeluvun tai tekemään vähennys kaikkien tavaroiden ja palvelujen tai niiden osan tosiasiallisen käytön perusteella, jos verovelvollinen pystyy osoittamaan tämän käytön pitämällä erillistä kirjanpitoa”.

49. Erot, joihin valmisteluasiakirjoissa viitataan, ilmenevät silloin, kun verovelvollisen kultakin toimialalta kertyneet tulot eivät ole suhteessa sekakäytössä olevien tavaroiden ja palvelujen hankkimisesta aiheutuneiden kulujen – arvonlisävero mukaan lukien – vastaavaan osuuteen. Tällaisessa tapauksessa kuudennen direktiivin 19 artiklan mukaisesti, toisin sanoen liikevaihdon perusteella, määritetty yleinen suhdeluku ei ota riittävällä tavalla huomioon veronalaisen liiketoimien arvonlisäveron osuutta, koska tämä suhdeluku perustuu virheelliseen oletukseen.³⁰

50. Kun esimerkiksi osittain verovelvollinen saa pääosan liikevaihdostaan arvonlisäverosta vapautetuista liiketoimista (esimerkiksi rahoitus- tai vakuutuspalveluista), jotka eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen, mutta käyttää hankkimansa sekakäytössä olevat tavarat ja palvelut pääasiassa arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttaviin veronalaisiin liiketoimiin, kuudennen direktiivin 19 artiklan mukaisesti verovelvollisen liikevaihdon koostumuksen perusteella laskettu vähennyksen suhdeluku johtaa väistämättä pienempään vähennyskelpoisen veron määrään kuin näiden tavaroiden ja palvelujen todelliseen käyttöön perustuva vähennyksen määrittämistapa.

26 — Tuomio 6.9.2012 (C-496/11, EU:C:2012:557).

27 — Tuomio 6.9.2012 (C-496/11, EU:C:2012:557).

28 — Kyseisen d alakohdassa säädetyn poikkeuksen ja saman direktiivin 71 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetyn yleisen suhdelukuperiaatteen läheinen yhteys käy ilmi myös ensimmäisen poikkeuksen nimenomaisesta viittauksesta ”ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettuun sääntöön”.

29 — Kuudennesta direktiivistä 29.6.1973 tehdyn alkuperäisen ehdotuksen perustelut, Euroopan yhteisöjen virallisen lehden täydennysosa 11/73, s. 19. Ehdotuksen sanamuodon mukaan 17 artiklan 5 kohdan kolmanteen alakohtaan sisältyi vain kolme poikkeusta, jotka vastasivat annetun direktiivin a–c alakohdassa säädettyjä poikkeuksia. Ei ole mitään syytä olettaa, että kolmannen alakohdan tarkoitusta muutettiin d ja e alakohdan säännöksissä tarkoitetuilla täydentävillä poikkeuksilla, jotka lisättiin lainsäädäntömenettelyn aikana.

30 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 30 kohta.

51. Jos sitä vastoin pääosa liikevaihdosta on peräisin veronalaisista liiketoimista, kun taas sekakäytössä olevat tavarat ja palvelut käytetään pääasiassa arvonlisäverosta vapautettuihin liiketoimiin, yleisen suhdeluvun soveltamisen tuloksena saatu vähennyskelpoisen veron määrä on ”liian suuri” suhteessa mainittujen tavaroiden ja palvelujen todelliseen käyttöön. Kuudennen direktiivin 19 artiklassa tarkoitettun laskentamenetelmän mukaisesti määritetyn suhdeluvun suuruus vääristyy kummassakin tapauksessa, koska osittain verovelvollisen liikevaihdon koostumus ei vastaa sekakäytössä olevien tavaroiden ja palvelujen todellista käyttöä.³¹

52. Näiden erojen välttämiseksi ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden varmistamiseksi jäsenvaltiot voivat kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan a–d alakohdassa lueteltujen poikkeusten nojalla oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen soveltamaan jotakin muuta laskentamenetelmää vähennyskelpoisen veron osan määrittämiseksi.³²

53. Vaikka kuudennen direktiivin 19 artiklassa säädetyn yleisen laskentamenetelmän avulla pyritään yksinkertaistamaan tämän direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettun sen ”arvonlisäveron osan, joka vastaa [veronalaisten] liiketoimien suhteellista osuutta”, määrittämistä, saman kohdan kolmannen alakohdan tarkoituksena on tämän saman yksinkertaistamisen menetelmän aiheuttamien erojen vähentäminen.³³ Unionin tuomioistuin on näiden periaatteiden mukaan katsonut, että tämän alakohdan tarkoituksena on antaa jäsenvaltioille mahdollisuus soveltaa muita laskentamenetelmiä, jotta ne voivat päästä tarkempiin tuloksiin vähennysoikeuden laajuuden määrittämisessä.³⁴

54. Yksinomaan joko veronalaisten tai verosta vapautettujen liiketoimien suorittamiseen käytettävien tavaroiden ja palvelujen osalta vähennyskelpoisen veron tarkka määrä voidaan kuitenkin määrittää helposti ilman yksinkertaistamisen menetelmiä. Näin ollen vähennysprosentti on joka tapauksessa ensiksi mainittujen tavaroiden ja palvelujen osalta 100 ja jälkimmäisten tavaroiden ja palvelujen osalta 0. Tästä syystä yksinkertaistamistavoite ei koske edellä mainittuja tavaroita ja palveluja eikä näin ollen oikeuta muodostamaan vähennyskelpoisen määrän likiarvoa.

55. Likiarvoon perustuvan laskentamenetelmän soveltaminen edellä mainittuihin tavaroihin ja palveluihin loukkaisi päinvastoin arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta. Ensinnäkin se estäisi osittain verovelvollisia käyttämästä kuudennessa direktiivissä säädettyä oikeutta vähentää yksinomaan veronalaisten liiketoimien tarpeisiin käytettävien tavaroiden ja palvelujen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron kokonaisuudessaan. Toiseksi se mahdollistaisi muut kuin tässä direktiivissä säädetty vähennykset, koska se oikeuttaisi vähentämään osan yksinomaan verosta vapautettuihin liiketoimiin käytettävistä tavaroista ja palveluista maksetusta arvonlisäverosta.

56. Kuten unionin tuomioistuin on todennut, poikkeuksia vähennysoikeudesta sallitaan ainoastaan kuudennessa direktiivissä nimenomaisesti säädettyissä tapauksissa.³⁵ Epäilen vahvasti, että unionin lainsäätäjät olisi tavoitellut edellä kuvattuja merkittäviä poikkeuksia, joita Italian hallitus ja komissio esittävät siinä tehtävän.

31 — Kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohta voi jossain määrin vähentää näitä eroja, kun siinä säädetään, että tämän artiklan 1 kohdassa tarkoitettua vähennyksen suhdelukua laskettaessa on jätettävä ottamatta huomioon tietyistä liitännäisistä liiketoimista muodostuva liikevaihdon määrä. Ks. vastaavasti tuomio 29.4.2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, 75 kohta). Tämä ei kuitenkaan korjaa arvonlisäverosta vapautettujen liikevoimien suuresta liikevaihdosta johtuvia eroja, jotka ovat luonteenomaisia nyt käsiteltävälle asialle.

32 — Ks. tuomio 18.12.2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, 19 kohta).

33 — En ole samaa mieltä Italian hallituksen näkemyksestä, jonka mukaan kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa säädettyillä poikkeuksilla pyritään myös yksinkertaistamaan vähennyskelpoisen veron osan määrittämistä. Ks. myös julkisasiamies Cruz Villalónin ratkaisuehdotus BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, 42 kohta).

34 — Ks. tuomio 10.7.2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, 29 kohta). Ks. myös tuomio 18.12.2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, 24 kohta) ja tuomio 8.11.2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, 18 kohta).

35 — Ks. tuomio 6.9.2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

57. Kuudennen direktiivin tekstissä tai sen valmisteluasiakirjoissa ei ole minkäänlaista viittausta siihen, että tämä olisi ollut lainsäätäjän tavoite.³⁶ Sitä vastoin se, että d alakohdassa säädetty poikkeus sisältyy kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmanteen alakohtaan, osoittaa nähdäkseni selvästi, että kyseessä on nimenomaisesti poikkeus, joka koskee tämän kohdan toisessa alakohdassa ja tämän direktiivin 19 artiklassa säädetyn yleisen suhdeluvun laskemista eikä mainitun direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa vahvistettua yleistä periaatetta; viimeksi mainitun kohdan mukaan verovelvollisella on oikeus vähentää arvonlisävero, jonka maksamiseen hän on velvollinen, ”jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin”.

58. Toisin kuin Italian hallitus väittää, katson, että Italian lainsäädännössä³⁷ verovelvolliselle annettu mahdollisuus päättää toimintojensa erottamisesta siten, että käyttämällä tätä mahdollisuutta sillä on tämän hallituksen mukaan oikeus vähentää kokonaisuudessaan veronalaisiin liiketoimiin liittyvistä hankinnoista maksamansa arvonlisävero mutta ei verosta vapautettuihin tai veron soveltamisalan ulkopuolelle jääviin liiketoimiin liittyvistä hankinnoista maksamaansa arvonlisäveroa, ei vaikuta millään tavalla tämän lainsäädännön ja kuudennen direktiivin yhteensopivuuden arviointiin.

59. Tällaisen mahdollisuuden täysin vapaaehtoinen luonne tarkoittaa, että kuudennessa direktiivissä säädetyn vähennyksen edellytyksenä on verovelvollisen tekemä valinta, mikä on ristiriidassa tämän direktiivin tavoitteen eli arvonlisäverosääntöjen kattavan yhdenmukaistamisen varmistamisen kanssa.³⁸

60. Edellä esitetyn perusteella katson, että lähtökohtaisesti unionin tuomioistuin voi aivan hyvin vastata ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämään kysymykseen toteamalla, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 ja 5 kohta ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa velvoitetaan osittain verovelvolliset määrittämään vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrä soveltamalla tämän direktiivin 19 artiklan mukaisesti laskettua suhdelukua kaikkiin verovelvollisen hankkimiin tavaroihin ja palveluihin niiden käyttötarkoituksesta riippumatta.

61. Varmuuden ja täydellisyden vuoksi esitän kuitenkin seuraavat huomautukset laskentamenetelmistä, joita jäsenvaltiot voivat velvoittaa käyttämään kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan d alakohdan nojalla. Näiden huomautusten perusteella on myös mahdollista hylätä Italian hallituksen väite, jonka mukaan tämän säännöksen soveltamisalasta ehdottamani tulkinta – jos se hyväksytään – tekee säännöksen merkityksettömäksi, koska siinä ainoastaan toistetaan se, mihin saman kohdan ensimmäinen alakohhta velvoittaa joka tapauksessa.

D Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan d alakohdassa sallitut laskentamenetelmät

62. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan d alakohdan sanamuodon mukaan vähennys tehdään ”ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettun säännön mukaisesti”.

36 — Kyseisessä d alakohdassa säädetty poikkeus ei sisällynyt komission 29.6.1973 tekemään alkuperäiseen ehdotukseen (ehdotus neuvoston kuudenneksi direktiiviksi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määrätymisperuste, KOM(73) 950 lopullinen) eikä 26.7.1974 tehtyyn muutettuun ehdotukseen (Muutokset ehdotukseen kuudenneksi neuvoston direktiiviksi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määrätymisperuste, COM(74) 795 final). Poikkeus lisättiin tekstiin selittämättä syytä siihen ennen kuin neuvosto antoi direktiivin. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohta perustuu liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja yksityiskohtaiset soveltamissäännöt – 11.4.1967 annetun neuvoston toisen direktiivin 67/228/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1303) 11 artiklan 2 kohdan kolmannessa alakohdassa ja 3 kohdassa säädettyyn suhdelukua koskevaan sääntöön, jonka mukaan jäsenvaltioiden tehtävänä on vahvistaa vähennyskelpoisen veron osan määrittämisperusteet.

37 — Tasavallan presidentin asetuksen nro 633/72 §:n 3 momentti. Huomautan, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei viittaa lainkaan tähän kansalliseen säännökseen, joka mahdollistaa veron soveltamisen erikseen verovelvollisen tiettyihin liiketoimiin.

38 — Lisäksi tämän direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan a alakohdassa säädetty mahdollisuus, jossa sallitaan erillisen suhdeluvun soveltaminen verovelvollisen jokaisella toimialalla, koskee vain sekakäytössä olevia tavaroita ja palveluja, eikä sillä siis voida perustella Italian lainsäädäntöä, joka koskee kaikkia hankittuja tavaroita ja palveluja.

63. Myönnän, että tämä viittaus kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädettyyn suhdelukua koskevaan yleiseen sääntöön tuottaa tulkintaongelmia, erityisesti tämän direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan d alakohdassa sallittujen laskentamenetelmien osalta.

64. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tehdään kuitenkin tässä suhteessa kaksi hyödyllistä tarkennusta.

65. Vaikka kuudennessa direktiivissä ei ensinnäkään säädetä tarkasti niistä laskentamenetelmistä, joita jäsenvaltiot voivat käyttää kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan a–d alakohdan nojalla, näiden poikkeusten perusteella voidaan soveltaa jotakin *muuta* kuin tämän direktiivin 19 artiklassa säädettyä laskentamenetelmää, mikä saa tukea unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä.³⁹

66. Tästä seuraa epäsuorasti, toisin kuin Italian hallitus ja komissio väittävät,⁴⁰ että kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan d alakohdassa saman kohdan ensimmäiseen alakohtaan tehdyllä viittauksella tarkoitetaan tämän direktiivin saman kohdan toisessa alakohdassa ja 19 artiklassa säädetyn laskentamenetelmän sijasta yksinomaan suhdelukua koskevaa yleistä sääntöä, jonka mukaan vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa vähennyksen oikeuttavien liiketoimien suhteellista osuutta.⁴¹

67. Näin ollen d alakohdassa säädetyn poikkeuksen nojalla voidaan nähdäkseni soveltaa tämän direktiivin 19 artiklan mukaisesti määritetyn ”tavallisen suhdeluvun” sijasta muita suhdelukuja.⁴² Vaikka jäsenvaltiot voivat vapaasti määrittää laskentamenetelmän tämän poikkeuksen nojalla, sillä ei voida sallia pääasiassa sovellettavan kaltaista lainsäädäntöä, jolla tässä 19 artiklassa tarkoitettua menetelmää laajennetaan vähennyksen suhdelukuun perustuvan järjestelmän soveltamisalan ulkopuolelle, toisin sanoen yksinomaan joko veronalaisten tai verosta vapautettujen liiketoimien suorittamiseen käytettäviin tavaroihin ja palveluihin.

68. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee toiseksi, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa pyritään antamaan jäsenvaltiolle mahdollisuus ottaa huomioon verovelvollisten tiettyjen toimintojen erityispiirteet, jotta päästäisiin tarkempiin tuloksiin vähennysoikeuden laajuutta määritettäessä.⁴³ Siitä ilmenee myös, että jäsenvaltioiden on niille tällä säännöksellä annettuja oikeuksia käyttäessään toimittava niin, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisen alakohdan tehokas vaikutus toteutuu, ja niiden on noudatettava yhteisen arvonlisäverojärjestelmän taustalla olevia periaatteita ja niistä erityisesti verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta.⁴⁴

39 — Ks. tuomio 18.12.2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, 19 kohta); tuomio 8.11.2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, 15 kohta) ja määräys 13.12.2012, Debiasi (C-560/11, ei julkaistu, EU:C:2012:802, 39 kohta).

40 — Tältä osin komissio tukeutuu tuomioon 8.11.2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, 20 kohta). Myönnän, että tämä tuomio voi aiheuttaa sekaannusta sen laskentamenetelmän osalta, jota voidaan soveltaa kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan d alakohdan nojalla, koska unionin tuomioistuin näyttää tekevän eron d alakohdassa säädetyn poikkeuksen ja muiden samassa alakohdassa säädettyjen poikkeusten välillä. Vaikka sama erottelu on tehty myös 12.9.2013 annetussa tuomiossa Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, 51 kohta), sitä ei kuitenkaan löydy aikaisemmasta (ks. tuomio 18.12.2008, Royal Bank of Scotland, C-488/07, EU:C:2008:750, 21 kohta) eikä uudemmasta oikeuskäytännöstä (ks. tuomio 10.7.2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, 25 kohta).

41 — Tämä erottelu *suhdelukua koskevan periaatteen ja suhdeluvun laskentasäännön* välillä on tuotu selvemmin esiin direktiivissä 2006/112, jolla kuudes direktiivi kumottiin ja korvattiin 1.1.2007 lähtien. Mainitun direktiivin 173 artiklan 2 kohdan d alakohdassa viitataan siten nimenomaisesti ”1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettuun sääntöön”, joka vastaa kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäistä alakohdtaa eikä koko 1 kohtaa, jolloin siihen olisi sisällynyt myös suhdeluvun laskentasääntö.

42 — Ks. vastaavasti julkisasiamies Cruz Villalónin ratkaisuehdotus BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, 29 kohta), josta ilmenee, että d alakohdassa säädettyssä poikkeuksessa oletetaan ”mahdolliseksi käyttää myös muita suhdelukuja”. Ks. myös julkisasiamies Cruz Villalónin ratkaisuehdotus Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:120, 59 kohta).

43 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 53 kohta ja alaviite 34.

44 — Ks. tuomio 8.11.2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, 16 kohta). Ks. myös tuomio 12.9.2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, 52 kohta) ja tuomio 10.7.2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, 27 kohta).

69. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kuvaileman kaltainen lainsäädäntö ei täytä yhtäkään unionin tuomioistuimen asettamista vaatimuksista. Koska tällaisessa lainsäädännössä veloitetaan osittain verovelvollinen määrittämään veron vähennyskelpoinen osa soveltamalla kuudennen direktiivin 19 artiklan mukaisesti laskettua likiarvoon perustuvaa suhdelukua⁴⁵ kaikkiin verovelvollisen hankkimiin tavaroihin ja palveluihin, toisin sanoen kuudennessa direktiivissä säädettyä laajemmalla pohjalta, se tuottaa väistämättä epätarkempia tuloksia kuin tavallisen suhdeluvun soveltaminen.⁴⁶ Lisäksi tässä lainsäädännössä tarkoitettu menetelmä tuottaa edellä esitetyn⁴⁷ perusteella tuloksia, jotka ovat ristiriidassa arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa.

70. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan d alakohdassa sallittujen laskentamenetelmien tutkimisen perusteella voidaan lopuksi myös todeta, ettei pääasiassa kyseessä olevan kaltainen lainsäädäntö ole yhteensopiva tämän direktiivin kanssa.

V Ratkaisuehdotus

71. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Commissione tributaria regionale di Roman esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun neuvoston kuudennen direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY, 17 artiklan 2 ja 5 kohtaa ja 19 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle ja kansallisen veroviranomaisen käytännölle, joilla veloitetaan sekä vähennyksiin oikeuttavia että oikeuttamattomia liiketoimia suorittava verovelvollinen määrittämään vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrä soveltamalla tämän direktiivin 19 artiklan mukaisesti laskettua suhdelukua kaikkiin hankittuihin tavaroihin ja palveluihin, mukaan lukien ne tavarat ja palvelut, joita käytetään yksinomaan joko vähennykseen oikeuttavien tai siihen oikeuttamattomien liiketoimien suorittamiseen.

45 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 30 kohta.

46 — En voi hyväksyä komission esittämää perustelua, jonka mukaan d alakohdassa säädetty poikkeus mahdollistaa tällaisen lainsäädännön, koska kyseessä on poikkeuslainsäädäntö, joka tuottaa tarkempia tuloksia kuin kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetty tavallinen suhdeluku. Mielestäni tällainen lainsäädäntö johtaa pakostakin epätarkempiin tuloksiin ja on näin ollen vastoin verotuksen neutraalisuuden periaatetta, johon tämän direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa säädettyillä poikkeuksilla pyritään.

47 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 54 ja 55 kohta.