



Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
6 päivänä huhtikuuta 2017¹

Asia C-132/16

**Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia
vastaan
Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments EOOD**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Varhoven administrativen sad (Bulgarian tasavallan ylin
hallintotuomioistuin))

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisäverolainsäädäntö – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen –
Kunnallisen infrastruktuurin hyväksi suoritettavat vastikkeettomat palvelut – Yhteys verovelvollisen
liiketoimintaan – Kysymys siitä, onko ratkaisevaa liiketoiminnallinen luokittelu vai aiheuttamiseen
perustuva yhteys – Kustannusten kirjaaminen yleiskustannuksiin

I Johdanto

1. Kuinka läheisessä tai etäisessä yhteydessä toisiinsa on arvonlisäverolainsäädännön näkökulmasta oltava arvonlisäverollisten kustannusten, joita elinkeinonharjoittajalle aiheutuu tulonhankinnassa, ja elinkeinonharjoittajan verollisten liiketoimien, jotta ostoihin sisältyvän veron vähentäminen on mahdollista? Riittääkö se, että kustannukset olivat yrityksen kannalta hyödyllisiä tai välttämättömiä? Riittääkö pelkkä kustannusten *aiheutuminen* ilmoitettujen tulojen hankinnassa vai onko kustannukset voitava suoraan ja *välittömästi kohdistaa* yrityksen arvonlisäverollisiin tuloihin?
2. Onko riittävänä pidettävä esimerkiksi sitä, jos yritys kunnostuttaa kunnan omistaman jätevesi-infrastruktuurin saadakseen rakennuslupia sen tulevia verollisesti vuokralle annettavia rakennuksia varten? Vai onko kunnostuskustannusten oltava suoraan ja välittömästi kohdistettavissa yrityksen tiettyihin liiketoimiin? Viimeksi mainitussa tapauksessa yrityksen vähennykset kunnostuskustannusten osalta riippuvat kunnalle suoritettujen palvelujen arvioinnista. Yritys nimittäin suorittaa kunnostuksen suoraan ja välittömästi kunnalle, joka vastaa jätevesihuollosta.
3. Nämä ovat periaatekysymykset, joita unionin tuomioistuimen on tarkasteltava tässä ennakkoratkaisumenettelyssä. Vastausta annettaessa on otettava huomioon myös unionin tuomioistuimen tuoreehko tuomio Sveda.² Tämä on aiheuttanut jäsenvaltioissa tiettyä epävarmuutta ostoihin sisältyvän veron vähentämisen soveltamisalasta. Unionin tuomioistuimella on tässä menettelyssä tilaisuus täsmentää mainitussa tuomiossa esitettyjä lausumia.

¹ Alkuperäinen kieli: saksa.

² Tuomio 22.10.2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712).

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

4. Asiaa koskevat unionin oikeussäännöt sisältyvät yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettuun neuvoston direktiiviin 2006/112/EY³ (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi). Arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Vastikkeellisiin palveluihin rinnastetaan seuraavat liiketoimet:

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

5. Arvonlisäverodirektiivin 168 artikla koskee vähennyksiä:

”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; – –”

6. Arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan toiseen kohtaan sisältyy siirtymäsäännös:

”Kunnes ensimmäisessä kohdassa tarkoitettut säännökset tulevat voimaan, jäsenvaltiot saavat edelleen soveltaa kaikkia kansallisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia, [1 päivänä tammikuuta 1979 tai,] yhteisöön sen jälkeen liittyneiden jäsenvaltioiden osalta, niiden liittymispäivänä voimassa olleita säännöksiä.”

B Kansallinen oikeus

7. Bulgarian arvonlisäverolain (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, jäljempänä ZDDS) 69 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään rekisteröidyn verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää

- 1. arvonlisävero tavaroista tai palveluista, jotka tavaroiden luovuttaja tai palveluiden suorittaja eli toinen tämän lain mukaisesti rekisteröity verovelvollinen on luovuttanut tai suorittanut taikka luovuttaa tai suorittaa tälle”.

8. ZDDS:n 70 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Vaikka 69 §:ssä tai 74 §:ssä säädetyt edellytykset täyttyvät, ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta ei ole, jos – –

- 2. tavarat tai palvelut on tarkoitettu vastikkeettomiin liiketoimiin taikka verovelvollisen liiketoimintaan kuulumattomiin tarkoituksiin; – –”

³ EUVL 2006, L 347, s. 1.

III Pääasia

9. Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments EOOD (jäljempänä Iberdrola) omistaa maa-alueita, joille on tarkoitus rakentaa lomakylä. Lomakylän rakennukset on määrä antaa verollisesti vuokralle. Jotta lomakylä voitaisiin liittää kunnan omistamaan jätevedenpuhdistamoon, puhdistamo oli kunnostettava perusteellisesti. Ilman kunnostusta ei ollut mahdollista ottaa hoidettavaksi myös Iberdrolan suunnitteleminen kiinteistöjen jätevesiä. Iberdrola ja kunta tekivät tämän vuoksi sopimuksen, jossa Iberdrola sitoutui suorittamaan kunnallisen jätevesi-infrastruktuurin kunnostuksen omalla kustannuksellaan. Kunnostuksen suoritti sitten rakennusurakoitsija Iberdrolan toimeksiannosta.

10. Kunnallisen jätevedenpuhdistamon kunnostuksen jälkeen rakennettiin lomakylän kiinteistöt, ja ne voitiin liittää puhdistamoon. Iberdrola vähensi ostoihin sisältyvän veron syntyneistä kustannuksista. Kansallinen viranomaislain kuitenkin epäsi vähennysoikeuden ZDDS:n 70 §:n 1 momentin 2 kohdan nojalla. Iberdrola riitautti asian hallintotuomioistuimessa.

11. Hallintotuomioistuin katsoi, että Iberdrola suoritti kunnalle vastikkeettoman palvelun kunnostaessaan puhdistamon. Hallintotuomioistuimen mukaan tämä palvelu kuitenkin edisti Iberdrolan liiketoimintaa (lomakylän rakennusten vuokralle antamista). Vasta kunnallisen puhdistamon kunnostamisen myötä lomakylää voitaisiin käyttää säännösten mukaisesti.

12. Hallintotuomioistuin katsoi, että rakennusurakoitsijan ostoihin sisältyvän veron vähentäminen edellyttää, että verolaskelmassa esitetyt menot kuuluvat Iberdrolan kokonaismenoihin ja ovat tämän luovuttamien tavaroiden tai suorittamien palvelujen hinnan osatekijä. Tuomioistuimen hankkimassa asiantuntijalausunnossa pääteltiin, että kyseiset menot otettiin kirjanpidossa huomioon lomakylähankkeen toteuttamisesta aiheutuvina menoina. Siten todettiin, että ne on sisällytetty menoihin, jotka koskevat rakennuskohteiden rakentamista yhtiön maa-alueille, ja että ne ovat yhteydessä Iberdrolan liiketoimintaan.

13. Tämän vuoksi hallintotuomioistuin kumosi verotarkastuspäätöksen ja sen muuttamisesta tehdyn päätöksen. Tämä kumoamispäätös on valituksen kohteena Varhoven administrativen sadissa (Bulgarian tasavallan ylin hallintotuomioistuin) vireillä olevassa kassaatiomenettelyssä. Varhoven administrativen sad päätti lykätä asian käsittelyä ja aloittaa ennakkoratkaisumenettelyn.

IV Oikeudenkäynti unionin tuomioistuimessa

14. Asiaa käsittelevä Varhoven administrativen sad on esittänyt unionin tuomioistuimelle seuraavat kysymykset:

- ”1) Ovatko [direktiivin 2006/112] 26 artiklan 1 kohdan b alakohta, 168 artiklan a alakohta ja 176 artikla esteenä ZDDS:n 70 §:n 1 momentin 2 kohdan kaltaiselle kansalliselle oikeussäännölle, jolla rajoitetaan kolmannen henkilön omistaman kiinteistön rakentamiseen tai kunnostamiseen liittyvien palvelujen ostoon sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta, kun näitä palveluja käyttävät sekä palvelujen vastaanottaja että kolmas henkilö, pelkästään siitä syystä, että kolmas henkilö saa kyseisten palvelujen lopputuloksen vastikkeettomasti, ilman että otettaisiin huomioon, että palveluja käytetään vastaisuudessa verovelvollisen vastaanottajan liiketoiminnassa?
- 2) Ovatko direktiivin 2006/112 26 artiklan 1 kohdan b alakohta, 168 artiklan a alakohta ja 176 artikla esteenä sellaiselle verotuskäytännölle, jonka mukaan oikeus vähentää palvelujen ostoon sisältyvä arvonlisävero evätään, vaikka näihin palveluihin liittyvät menot on merkitty kirjanpidossa verovelvollisen kokonaismenoihin, sillä perusteella, että ne ovat aiheutuneet toisen henkilön omistaman kiinteistön rakentamisesta tai kunnostamisesta, ilman että otettaisiin huomioon, että kyseistä kiinteistöä käyttää vastaisuudessa myös rakennuspalvelujen vastaanottaja liiketoiminnassaan?”

15. Iberdrola, Bulgarian tasavalta ja Euroopan komissio ovat esittäneet näistä kysymyksistä unionin tuomioistuimelle kirjallisia huomautuksia. Niiden lisäksi myös Bulgarian verohallinto osallistui 24.11.2016 pidettyyn istuntoon.

V Oikeudellinen arviointi

A Arvonlisäverodirektiivin 176 artiklassa olevan standstill-lausekkeen sovellettavuus

16. Ensiksi on selvitettävä, onko se, että ZDDS:n 70 § rikkoo arvonlisäverodirektiiviä sinänsä, suljettu pois, koska arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan toisen kohdan nojalla on mahdollista säilyttää vanhat kansalliset poikkeukset vähennysoikeudesta. Tämä säännös nimittäin annettiin samaan aikaan kuin Bulgaria liittyi unioniin.⁴

17. Arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan toisessa kohdassa säädetyn standstill-lausekkeen tarkoituksena ei kuitenkaan ole, että uusi jäsenvaltio voi unioniin liittyessään muuttaa kansallista lainsäädäntöään siten, että kyseisellä lainsäädännöllä etäännyttään direktiivin tavoitteista. Tällainen muutos olisi ristiriidassa kyseisen lausekkeen tarkoituksen kanssa.⁵ Pääasiassa kansallisen tuomioistuimen, joka on yksin toimivaltainen tulkitsemaan kansallista oikeutta, on arvioitava sitä, säilytettiinkö ZDDS:n 70 § luotaessa siihenastinen rajoitus vai muuttuiko oikeudellinen tilanne sen seurauksena.⁶ Koska ilmoitettujen tosiseikkojen perusteella mikään ei viittaa ensin mainittuun vaihtoehtoon, katson, että arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan toinen kohta ei ole merkityksellinen esillä olevassa asiassa.

B Ennakkoratkaisukysymykset

18. Kansallisen tuomioistuimen molemmat kysymykset koskevat pohjimmiltaan samaa problematiikkaa. Kyse on siitä, edellytetäänkö arvonlisäverodirektiivissä vähennysoikeutta siinäkin tapauksessa, että aikaisemman vaiheen liiketoimi (esillä olevassa asiassa kunnostus) on tosin yhteydessä verollisiin myöhemmän vaiheen liiketoimiin (esillä olevassa asiassa vuokralle antamiseen) mutta suoritetaan välittömästi vastikkeetta kolmannelle osapuolelle (käsiteltävässä asiassa kunnalle). Tämä ongelma ilmenee erityisesti silloin, jos kunta käyttää palvelua omiin tarkoituksiinsa kunnallisen jätevesihuollon muodossa.

19. Kansallisen tuomioistuimen ensimmäinen kysymys koskee sitä, onko kansallinen oikeus tältä osin ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin kanssa. Sen toinen kysymys koskee sitä, onko arvonlisäverodirektiivin kanssa ristiriidassa sellainen verotuskäytäntö, jossa lisäksi myös ”kirjaamisen” lajilla on merkityksensä. Sisällöllisesti nämä kysymykset ovat kuitenkin niin läheisessä yhteydessä, että niihin voidaan vastata yhdessä.

20. Tämän vuoksi tarkastelen ensin konkreettisen ”kirjaamisen” epäolennaisuutta (ks. jäljempänä 1 kohta), jotta voin sitten käsitellä ostoihin sisältyvän veron vähentämisen edellytyksiä (ks. jäljempänä 2 kohta). Tällöin osoitetaan ensin, että *on ensisijaista kohdistaa suoraan* aikaisemman vaiheen liiketoimi myöhemmän vaiheen liiketoimeen ennen aiheutumiseen perustuvaa laajaa yhteyttä (ks. jäljempänä 2 kohdan a ja b alakohta). Tämä ensisijaisuus on jo huomioitu unionin tuomioistuimen

4 Ks. tuomio 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, 5 kohta).

5 Ks. tuomio 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, 43 kohta).

6 Vastaavasti jo tuomio 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, 47 kohta).

oikeuskäytännössä (ks. jäljempänä 2 kohdan c alakohta). Tuomio Sveda⁷ ei lähemmin tarkasteltuna estä sitä (ks. jäljempänä 2 kohdan d alakohta). Lopuksi paneudun esillä olevassa asiassa ratkaiseviin liittymäkohtiin vastikkeettomien palvelujen verotuksen (arvonlisäverodirektiivin 26 artikla) ja vähennysten (arvonlisäverodirektiivin 168 artikla) välillä (ks. jäljempänä 2 kohdan e alakohta).

1. Kirjaamisen lajin epäolennaisuus

21. Ensiksi on huomautettava, että arvonlisäverolainsäädäntö ei jo järjestelmän luonteen vuoksi voi – toisin kuin Iberdrola esitti istunnossa ja komissio kirjallisissa huomautuksissaan – riippua tavasta, jolla verovelvollinen suorittaa tietyn kirjauksen.

22. Toisin kuin tavanomaisessa tuloverolainsäädännössä, unionin arvonlisäverolainsäädännössä ei veroteta varallisuuden muutoksia (arvonnousua) vaan siinä on liittymänä kyseinen toiminta. Tämä käy ilmi sanamuodoista arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa (”liiketoimet”), 9 artiklassa (”liiketoiminta”), 13 artiklassa (”harjoittaa toimintaa”) ja 168 artiklassa (”tavaroita – – käytetään”). Loogisesti koko arvonlisäverolainsäädännössä ei säädetä velvollisuudesta varallisuuden luettelointiin (kirjanpitoon). Arvonlisäverovelkaa ei myöskään lasketa vertailemalla eri varallisuuseriä eri ajankohtina (ns. käyttöomaisuuserien vertailu) vaan käyttäen lähtökohtana kolmannen osapuolen kuluja tavaran luovuttamiseksi tai palvelun suorittamiseksi.

23. Mikäli varallisuuserien vertailu on arvonlisäverolainsäädännössä epäolennaista, myöskään liiketoimien kirjaamisesta lajin perusteella ei voida tehdä päätelmää arvonlisäverolainsäädännössä säädetyn oikeuden (käsiteltävässä asiassa vähennysoikeuden) olemassaolosta. Lisäksi kytkeminen yksittäiseen kirjaukseen tekisi arvonlisäverolainsäädännön mukaisesta arvioinnista tosiasiallisesti verovelvollisen tahdosta riippuvan asian. Tämä voi tuskin olla asianmukaista. Tämän vuoksi arvonlisäverodirektiivin 167 artikla ja sitä seuraavat artiklat eivät ole myöskään millään tavalla kytköksissä siihen, miten verovelvollinen käsittelee liiketoimia kirjanpidossaan. Erityisesti on huomattava, että arvonlisäverodirektiivin 178 kohtaan sisältyvissä vähennyksiä koskevilla muotoseikoissa ei viitata kirjanpitolainsäädäntöön. Näin ollen esillä olevassa asiassa ratkaistavaan kysymykseen on vastattava puuttumatta tapaan, jolla verovelvollinen suorittaa kirjaamiset noudattaen kansallista kirjanpitolainsäädäntöä.

24. Lisäksi nimenomaan unionin tuomioistuimen tulkinta arvonlisäverodirektiivin 26 artiklasta osoittaa, että on voitava olla yrityksen tarkoituksiin liittyviä kustannuksia, jotka ovat (erityisesti myös kirjausteknisesti) verovelvollisen yleiskustannuksia mutta joita ei kuitenkaan voida käyttää perusteena vähennysoikeudelle. Tällöin on kyse kustannuksista muihin kuin liiketoiminnallisiin muttei yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin⁸ (tästä yksityiskohtaisesti jäljempänä 48 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa).

2. Ostoihin sisältyvän veron vähentämisen edellytykset

25. Toisin kuin Iberdrola ja komissio väittävät, ainoastaan kausaalinen aiheutumiseen perustuva yhteys aikaisemman vaiheen liiketoimien ja myöhemmän vaiheen liiketoimien välillä ei ole riittävä arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa tarkoitettuja vähennyksiä ajatellen. Tämä pätee joka tapauksessa silloin, kun aikaisemman vaiheen liiketoimi voidaan välittömästi kohdistaa verosta vapautettuun tai

⁷ Tuomio 22.10.2015 (C-126/14, EU:C:2015:712).

⁸ Ks. tältä osin unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö tuomiossa 16.2.2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, 44 ja 70 kohta); tuomiossa 12.2.2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, 28 kohta) ja tuomiossa 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, 24 kohta).

veron soveltamisalaan kuulumattomaan myöhemmän vaiheen liiketoimeen. Tällöin liiketoiminnallinen *kohdistaminen* on ensisijainen liiketoiminnalliseen *aiheutumiseen* nähden. Iberdrolan ja komission päinvastainen näkemys perustuu tuloverolainsäädännön ja arvonlisäverolainsäädännön sääntöjenvastaiseen sekoittamiseen.

a) Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan sanamuoto

26. Tällaisen kohdistamisen ensisijaisuus pelkkään aiheutumiseen nähden seuraa jo arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan sanamuodosta. Siinä todetaan, että verovelvollisella on oikeus verovähennykseen ”siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin”. Arvonlisäverodirektiivissä ei puhuta siitä, että yritys on aiheuttanut aikaisemman vaiheen suoritteiden hankkimisen. Välttämätöntä on pikemminkin tietty *käyttö* yrityksen toimesta.

27. Tämä erottaa arvonlisäverolainsäädännön muun muassa jäsenvaltioiden tuloverolainsäädännöstä. Tuloverolainsäädännössä, jonka mukaisesti verotetaan tulovirtoja tai todettua arvonnousua, voidaan aivan hyvin käyttää lähtökohtana aiheutumisperiaatetta vähennettäessä kustannukset vero-oikeudellisesta määräytymisperusteesta (eli vähennettäessä tulonhankinnasta aiheutuvat kustannukset), jotta päästään yhdenmukaiseen verotukseen kulloisenkin taloudellisen suorituskyvyn mukaisesti. Tällöin jo kulujen syy-yhteys – eli pelkkä aiheutuminen – tulojen saamiseen voi olla riittävä.

28. Arvonlisäverolainsäädännössä on kuitenkin kyse kuluttajan asianmukaisesta verottamisesta. Käytön käsite on tämän vuoksi – toisin kuin komissio tulkitsee – suppeampi kuin aiheutumisen käsite. Komission tulkinnasta seuraisi monessa tapauksessa loppukäytön jääminen verottamatta. Tämä on vastoin käsitystä arvonlisäverosta yleisenä kulutusverona, joka koskee periaatteessa kaikkia tavaroita ja palveluja.

29. Verottamattoman loppukäytön riski ilmenee esimerkiksi silloin, kun kunnallisten leikkikenttien kunnostuksesta tehtäisiin edellytys muita asuinrakennuksia koskevien muiden rakennuslupien myöntämiselle kunnassa. Kunnostuspalvelujen vastaanottaja ja ”käyttäjä” olisi tällöin kunta osana julkisen vallan käyttöään. Sijoittajalla oleva vähennysoikeus puhtaasti kausaalisen tarkastelun perusteella pienentäisi arvonlisäverotuloja ja antaisi vastaanottajalle (esimerkiksi kunnalle) mahdollisuuden hyötyä järjestelmän vastaisesti verottamatta jätetystä loppukäytöstä. Viimeksi mainitusta tapauksesta ei nimittäin olisi kyse silloin, jos kunta itse tilaisi kunnostuksen.

b) Ostoihin sisältyvän veron vähentämisen tarkoitus

30. Lisäksi ostoihin sisältyvän veron vähentämisellä arvonlisäverolainsäädännössä on toisenlainen tehtävä kuin tulonhankkimisesta aiheutuvien kustannusten vähennyksellä tuloverolainsäädännössä. Vero kannetaan kussakin myyntiportaassa ja tuotantovaiheessa siten, että moninkertainen verotus (veron kasautuminen) vältetään vähentämällä ostoihin sisältyvä vero. Ostoihin sisältyvän veron vähentämisen avulla varmistetaan, että arvonlisävero rasittaa ainoastaan loppukuluttajaa⁹ eikä verovelvollista (elinkeinonharjoittajaa) (verotuksen neutraalisuuden periaate). Verovelvollinen toimii tässä yhteydessä kaikissa vaiheissa ainoastaan veron kerääjänä valtion lukuun.¹⁰

9 Tuomio 24.10.1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, 19 kohta) ja tuomio 7.11.2013, Tulic ja Plavošin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 34 kohta) sekä määräys 9.12.2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, ei julkaistu, EU:C:2011:825, 21 kohta).

10 Tuomio 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 kohta) ja tuomio 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 kohta).

31. Jotta verovelvollinen voi noudattaa asemaansa veron kerääjänä, tätä tarkoitusta varten on periaatteessa¹¹ suoritettava verollisia liiketoimia. Tämä ilmenee muun muassa myös arvonlisäverodirektiivin 168 artiklasta (”verovelvollisen verollisiin liiketoimiin”). Tämän vuoksi on ratkaisevaa, katsotaanko aikaisemman vaiheen liiketoimien kuuluvan verolliseen tai verosta vapautettuun taikka veron soveltamisalan ulkopuolelle jäävään kuluttajien tarpeiden tyydyttämiseen. Ostoihin sisältyvien verojen vähentäminen on siis kytköksissä välittömästi seuraavista myyntitoimista maksettavien verojen suorittamiseen.¹² Tätä kytköstä ei kuitenkaan voida muodostaa epäselvän aiheutumisajatuksen avulla vaan ainoastaan kohdistamalla aikaisemman vaiheen liiketoimi tiettyihin myöhemmän vaiheen liiketoimiin. Tämä välttämätön kytkös kuitenkin puuttuu silloin, kun aikaisemman vaiheen liiketoimet käytetään välittömästi verosta vapautettuja tai veron soveltamisalan ulkopuolelle jääviä liiketoimia varten.

c) Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö aikaisemman vaiheen liiketoimen ja yritystoimintaan liittyvän myöhemmän vaiheen liiketoimen välillä

32. Siten aikaisemman vaiheen liiketoimi käytetään vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan¹³ verollisiin liiketoimiin vain silloin, jos käytön ja verovelvollisen liiketoiminnan välillä on suora ja välitön yhteys.

33. Tavarain tai palvelun käyttäminen yrityksen liiketoimintaan koskeva kriteeri vaihtelee unionin tuomioistuimen uudemman oikeuskäytännön mukaan riippuen siitä, onko kyse palvelun vai investointitavaran hankinnasta.¹⁴

34. Liiketoimesta, jossa hankitaan toisen henkilön omistaman rakennuksen kunnostuksen kaltainen palvelu, on todettava, että tietyn aikaisemman vaiheen liiketoimen ja yhden tai useamman vähennykseen oikeuttavan myöhemmän vaiheen liiketoimen välillä on periaatteessa oltava suora ja välitön yhteys, jotta verovelvollisella olisi oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero ja jotta olisi mahdollista määrittää vähennysoikeuden laajuus.¹⁵

35. Unionin tuomioistuin tekee tästä yhden poikkeuksen. Verovelvollisella on vähennysoikeus myös, vaikka tietyn aikaisemman vaiheen liiketoimen ja yhden tai useamman vähennykseen oikeuttavan myöhemmän vaiheen liiketoimen välillä *ei ole* suoraa ja välitöntä yhteyttä, kun kyseessä olevien palvelujen kustannukset ovat osa verovelvollisen yleiskuluja ja sellaisinaan osia, joista verovelvollisen luovuttamien tavaroiden tai suorittamien palvelujen hinta muodostuu. Tällaisilla kustannuksilla on nimittäin suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko liiketoimintaan.¹⁶

11 Arvonlisäverodirektiivin 169 artiklaan sisältyy poikkeuksia, jotka tavallisesti koskevat rajat ylittäviä liiketoimia viejäyritysten kilpailuhaittojen estämiseksi.

12 Erityisesti tuomio 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, 24 kohta).

13 Ks. esim. tuomio 16.2.2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, 44 kohta ja sitä seuraavat kohdat); tuomio 12.2.2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, 28 kohta); tuomio 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, 24 kohta); tuomio 22.10.2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, 27 kohta) ja tuomio 29.10.2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, 57 kohta).

14 Tuomio 16.2.2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, 45 kohta).

15 Tuomio 16.2.2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, 46 kohta) ja tuomio 29.10.2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, 57 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

16 Tuomio 16.2.2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, 47 kohta); tuomio 6.9.2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, 37 kohta); tuomio 8.2.2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, 24 kohta) ja tuomio 29.10.2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, 58 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36. Tämän oikeuskäytännön taustalla on se, että näissä tapauksissa verovelvollinen toimii kyseisten suoritteiden ”kuluttajana” ja maksaa niiden kustannukset. Tämän vuoksi arvonlisäverovapautus on muiden kriteerien puuttuessa laskettava verovelvollisen koko liiketoiminnan perusteella. Jos kuitenkin on olemassa suora yhteys tiettyyn myöhemmän vaiheen liiketoimeen, tämän myöhemmän vaiheen liiketoimen käyttäminen lähtökohtana on täsmällisempi menetelmä vähennysoikeuden määrittämiseksi. Täsmällisempi menetelmä on ensisijainen kokonaisliikevaihdon kokonaisvaltaiseen tarkasteluun nähden.

37. *Kun on olemassa* suora ja välitön yhteys myöhemmän vaiheen toimeen, joka ei ole liiketoimintaa eikä siksi kuulu veron soveltamisalaan, vähennysoikeutta ei ole. Unionin tuomioistuin on antanut useita tällaisia ratkaisuja.¹⁷ Tämä pätee myös silloin, kun elinkeinonharjoittaja hankkii suoritteen vahvistaakseen välillisesti vähennykseen oikeuttavaa kokonaisliiketoimintaansa. Verovelvollisen tavoittelema lopullinen tarkoitus on nimittäin merkityksetön.¹⁸ Yksinomaan verovelvollisen liiketoiminnallinen motivaatio ei siis voi olla riittävä.

38. Tältä osin unionin tuomioistuin on myös täsmentänyt, että pelkästään se, että palvelu on verovelvollisen liiketoiminnan ”välttämätön edellytys”, ei sulje pois sitä mahdollisuutta, että palvelu suoritetaan kolmannen osapuolten yksityisiin tarkoituksiin. ”Välillinen yhteys” ei sinänsä voi johtaa siihen, että vastikkeeton palvelu rinnastetaan vastikkeelliseen palveluun,¹⁹ joka sitten oikeuttaisi vähennykseen.

39. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö siis vahvistaa sen, että pelkästään kausaalinen aiheutumiseen perustuva yhteys aikaisemman vaiheen verollisten liiketoimien ja myöhemmän vaiheen liiketoimen välillä ei voi olla riittävä peruste vähennysoikeuden myöntämiseksi.

40. Toisin kuin komissio katsoo, esillä olevassa asiassa ei siis voi olla ratkaisevaa se, oliko kunnallisen infrastruktuurin kunnostus rakennushankkeen toteuttamisen edellytys. Myös toisen henkilön omistamien infrastruktuurilaitosten kunnostuksen taustalla oleva tarkoitus (eli motiivi) on merkityksetön.

41. Ratkaisevaa on pikemminkin se, kuka – verovelvollinen vai kolmas osapuoli – tosiasiallisesti käyttää aikaisemman vaiheen liiketointa ja ilmeneekö tällöin verottamatonta loppukäyttöä. Esillä olevassa asiassa ainoastaan kunta käyttää välittömästi rakennuspalveluja jätevesihuoltoon.²⁰ Se ylläpitää ja käyttää kunnostettua infrastruktuuria.²¹

42. Kaikki muu olisi vastoin neutraalisuuden periaatetta: kunnallisen infrastruktuurin kunnostus käyttäen rakentamiseen halukasta sijoittajaa ei olisi arvonlisäveron alaista, kun taas verovaroin tapahtuva kunnostus kunnan toimesta olisi arvonlisäveron alaista. Ratkaisevaa ei siis voi olla sijoittajan motivaatio vaan yksinomaan arvonlisäverolainsäädännön mukainen myöhemmän vaiheen liiketoimen luokittelu kunnalle kuuluvaksi (ks. jäljempänä 48 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

17 Tuomio 13.3.2008, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, 30 kohta) ja tuomio 29.10.2009, *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 59 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

18 Tuomio 6.4.1995, *BLP Group* (C-4/94, EU:C:1995:107, 19 kohta); tuomio 8.6.2000, *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300, 20 kohta); tuomio 6.9.2012, *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, 38 kohta) ja tuomio 22.2.2001, *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, 25 kohta).

19 Erityisesti tuomio 16.2.2012, *Eon Aset Menidjunt* (C-118/11, EU:C:2012:97, 51 kohta); ks. vastaavasti tuomio 16.10.1997, *Fillibeck* (C-258/95, EU:C:1997:491, 27 kohta).

20 Tämä erottaa esillä olevan asian selvästi komission istunnossa esittämästä esimerkistä, joka koski taksiryrittäjää, joka asentaa hänelle luovutettuun (toisen henkilön omistamaan) taksiin lisälaitteita. Jälkimmäisessä tapauksessa taksiryrittäjä käyttää asennettuja lisälaitteita. Tämän vuoksi ainoastaan hänellä on myös vähennysoikeus lisälaitteiden osalta. Tavallisesti hän voi periaatteessa myös irrottaa lisälaitteet palauttaessaan taksin, jos hänelle ei korvata lisälaitteiden arvoa. Nyt käsiteltävässä asiassa ei kuitenkaan ole kyse mistään tällaisesta.

21 Saksassa onkin olemassa vakiintunutta oikeuskäytäntöä, jonka mukaan infrastruktuurilaitosten rakentaminen yleiseen käyttöön (eli valtion käyttöön) ei näin ollen tuo sijoittajalle vähennysoikeutta, vaikka tämä vasta rakentamisen myötä voi toteuttaa verollisen rakennushankkeensa. Ks. tältä osin Bundesfinanzhofin tuomio 13.1.2011 – V R 12/08, BStBl. II 2012, s. 61; Bundesfinanzhofin tuomio 20.12.2005 – V R 14/04, BStBl. II 2012, s. 424 ja Bundesfinanzhofin tuomio 9.11.2006 – V R 9/04, BStBl. II 2007, s. 285.

d) Rajanveto unionin tuomioistuimen tuomioon Sveda

43. Tämä päätelmä ei lähemmin tarkasteltuna ole myöskään ristiriidassa vuonna 2015 annetun tuomion Sveda²² kanssa. Myös mainitussa asiassa rakennettiin infrastruktuurilaitos eli virkistysreitti, joka oli tarkoitus asettaa vastikkeetta kolmansien osapuolten käyttöön. Unionin tuomioistuin katsoi, että tällä oli välitön yhteys verovelvollisen tulevaan liiketoimintaan.²³

44. Nämä kaksi asiaa eivät kuitenkaan ole rinnastettavissa toisiinsa, mistä Bulgarian hallitus on samaa mieltä ja mistä Iberdrola oli toista mieltä istunnossa. Ensinnäkin asiassa Sveda on kyseenalaista, asettaako verovelvollinen virkistysreittein tosiasiallisesti vastikkeetta kolmansien osapuolten käyttöön, jos *sen rakentamiseksi* on maksettu valtionavustus. Unionin tuomioistuin ei kuitenkaan ole käsitellyt tätä kysymystä tarkemmin.

45. Toiseksi verovelvollinen itse käytti virkistysreittiä oman kaupallisen myyntitoimintansa toteuttamiseen. Riippumattoman kolmannen osapuolen eli saamiaan palveluja omiin vesihuoltotarkoituksiinsa käyttävän kunnan mukanaolo erottaa esillä olevan asian asiasta Sveda. Suostumus siihen, että reittiä käytetään omaan liiketoimintaan (samaan tapaan kuin asiassa Sveda), ei ole itsenäinen palvelu kolmannelle osapuolelle vaan ainoastaan osa verollista myyntitoimintaa.²⁴

46. Kolmannen osapuolten infrastruktuurin vastikkeeton kunnostus ei kuitenkaan ole epäitsenäinen liitännäinen palvelu suunniteltuihin verollisiin vuokrauspalveluihin nähden. Palvelua voidaan pitää epäitsenäisenä liitännäisenä palveluna silloin, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään vaan ainoastaan keino nauttia pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa.²⁵ Ei kuitenkaan voida sanoa, että toisen henkilön omistamien laitosten kunnostus kunnan hyväksi tai jätevesihuolto kunnan toimesta ainoastaan täydentäisi Iberdrolan vuokrauspalveluja vuokralaisilleen.

47. Esillä olevassa asiassa Iberdrola ei – toisin kuin asiassa Sveda – käytä kunnostettua infrastruktuuria vuokraustoiminnassaan. Vuokraustoiminta ei riipu kunnan suorittamasta jäteveden poistosta. Riittävän kunnallisen infrastruktuurin olemassaolo on ainoastaan lomakylän rakentamisen edellytys; lomakylää käytetään sitten vuokraustoimintaan. Tämän vuoksi ei – toisin kuin asiassa Sveda – voida sanoa, että puuttuu suora ja välitön yhteys tietyn aikaisemman vaiheen liiketoimen (kunnostuspalvelujen hankkimisen) ja myöhemmän vaiheen liiketoimen (kunnostuspalvelujen suorittamisen kunnalle) välillä.

e) Liittymäkohdat arvonlisäverodirektiivin 26 artiklaan

48. Tämän vuoksi asia on edelleen niin, että kunnostuspalvelu on välittömästi luokiteltava kunnalle suoritettaviin palveluihin kuuluviksi. Ratkaisevaa on siis yksinomaan se, suoritettiinko tämä palvelu vastikkeellisesti ja verollisesti arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan vai vastikkeetta mutta kuitenkin veron soveltamisalaan kuuluvana (ja verollisesti) arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettulla tavalla. Ainoastaan tällöin Iberdrolan vähennys tulisi kyseeseen. Sitä vastoin kyseeseen ei tule vähennys sellaisten kustannusten perusteella, jotka syntyvät muussa kuin arvonlisäverollisessa toiminnassa.²⁶

22 Tuomio 22.10.2015 (C-126/14, EU:C:2015:712).

23 Tuomio 22.10.2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, 35 kohta).

24 Tästä syystä vähennysoikeus oman asiakkaille tarkoitetun pysäköintialueen kunnostuksesta on kiistatta olemassa, vaikka asiakkaat käyttävät aluetta ensisijaisesti veloituksetta.

25 Ks. tuomio 27.9.2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 16.4.2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, 31 kohta).

26 Tuomio 16.2.2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, 44 ja 70 kohta); tuomio 12.2.2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, 28 kohta) ja tuomio 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, 24 kohta).

49. Kansallisen tuomioistuimen on ratkaistava, onko esillä olevassa asiassa tosiasiallisesti kyse vastikkeettomasta palvelusta, kuten kansallinen tuomioistuin ilmeisesti olettaa. Ilmoitettujen tosiseikkojen perusteella tähän olettamukseen kuitenkin kohdistuu tiettyjä epäilyjä. Mikäli vasta kunnan sopimusteitse sallima kunnallisten laitosten kunnostus mahdollistaa sen, että sijoittaja toteuttaa rakennushankkeen, kunta todennäköisesti myöntää tämän luvan myötä sijoittajalle vastaavan edun, joka vastaa vähintään aiheutuneiden kunnostuskustannusten suuruutta.

50. Tältä osin voidaan katsoa, että yritys harvoin antaa ulkopuoliselle kolmannelle osapuolelle jotain, jos se ei odota tältä kolmannelta osapuolelta vastaavaa etua. Esillä olevassa asiassa tällainen etu olisi jo mahdollisuus saada rakennuslupa. Näin tarkasteltuna olisi olemassa *vastikkeellinen* palvelu, joka oikeuttaa vähennykseen mutta josta seuraa myös verovelvollisuus vastikkeellisen kunnostuksen osalta samansuuruisena.

51. Jos kuitenkin tosiasiallisesti kyseessä on *vastikkeeton* palvelu, on ratkaistava, onko se arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan nojalla verollinen. Niin sanottua luokitteluun liittyvää valinnanmahdollisuutta²⁷ koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö tarjoaa mahdollisuuksia täysimääräiseen vähennykseen, vaikka tavaroita olisi osittain käytetty yksityisiin tarkoituksiin. Ensinnäkin on kuitenkin kyseenalaista jo se, käsittääkö tämä oikeuskäytäntö myös palvelut.²⁸ Toiseksi kyseenalaista on myös se, tuleeko käyttö ”yksityisiin tarkoituksiin”²⁹ ylipäänsä kyseeseen oikeushenkilöiden tapauksessa. Tällaista käyttöä ei joka tapauksessa ilmene nyt käsiteltävässä asiassa.

52. Koska käsiteltävässä asiassa vastikkeetonta kunnostusta ei suoritettu yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, myöskään arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan 1 kohdan b alakohdasta ei seuraa verovelvollisuutta. Näin ollen kunnostuskustannukset eivät liity välittömästi verollisiin liiketoimiin vaan välittömästi muihin kuin verollisiin liiketoimiin (vastikkeettomaan kunnostukseen kunnalle). Tämän vuoksi myös vähennyksen mahdollisuus on suljettu pois.

VI Ratkaisuehdotus

53. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin antaa Varhoven administrativen sadin esittämiin kahteen ennakkoratkaisukysymykseen seuraavan yhdistetyn vastauksen:

Arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan 1 kohdan b alakohtaa, 168 artiklan a kohtaa ja 176 artiklaa on tulkittava siten, että niiden nojalla ei ole mahdollista tehdä vähennystä sellaisten palveluiden perusteella, jotka suoritetaan välittömästi kolmannelle osapuolelle tämän omiin tarkoituksiin, vaikka palveluiden suorittamisen syy liittyisikin yritystoimintaan. Tämä pätee riippumatta siitä, miten verovelvollinen on päättänyt kirjata palvelut kirjanpidossaan kansallisen oikeuden mukaisesti. Näin ollen mainitut säännökset eivät tältä osin ole esteenä ZDDS:n 70 §:n 1 momentin 2 kohdan kaltaiselle kansalliselle säännöstölle ja vastaavalle kansalliselle hallintokäytännölle.

²⁷ Tuomio 11.7.1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, 17 kohta), joka on vahvistettu tuomiossa 4.10.1995, Armbrrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, 20 kohta).

²⁸ Tähän kohdistuu epäilyjä, sillä palveluja ei voida ”luokitella” mihinkään yritykseen kuuluvaksi ja niitä – toisin kuin tavaroita – voidaan kuluttaa myös periaatteessa välittömästi, joten perustetta ajallisesti pidemmälle jälkiverotukselle (luotolle vähennyksen avulla) ei ole.

²⁹ Unionin tuomioistuin puhuu tältä osin yritykselle kuulumattomista tarkoituksista. Ks. tuomio 16.2.2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, 74 kohdan loppuosa); tuomio 23.4.2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, 39 kohta) ja tuomio 11.7.1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, 26 kohta).