



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

2 päivänä toukokuuta 2019*

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen –
Kuudes direktiivi 77/388/ETY – 17 artiklan 2 ja 6 kohta – Direktiivi 2006/112/EY – 168
ja 176 artikla – Vähennysoikeuden rajoittaminen – Majoitus- ja ravitsemuspalvelujen hankkiminen –
Standstill-lauseke – Liittyminen Euroopan unioniin

Asiassa C-225/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) on esittänyt 23.10.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 28.3.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Grupa Lotos S.A.

vastaan

Minister Finansów,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

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

julkisasiamies: M. Bobek,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Grupa Lotos S.A., edustajanaan B. Wolniewicz, radca prawny,
- Puolan hallitus, asiamiehenään B. Majczyna,
- Euroopan komissio, asiamiehinään J. Jokubauskaitė ja M. Owsiany-Hornung,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: puola.

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 168 artiklan a alakohdan ja 176 artiklan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Grupa Lotos S.A., joka on Puolaan sijoittautunut, muun muassa poltto- ja voiteluaineiden alalla toimivan konsernin emoyhtiö, ja Minister Finansów (valtiovarainministeri, Puola) ja jossa on kyseessä yksittäistapausta koskeva vero-oikeudellinen tulkintaratkaisu, jolla valtiovarainministeri epäsi Grupa Lotosilta oikeuden vähentää arvonlisäveron, jonka se oli maksanut jälleenmyymiensä ja siten muilta arvonlisäverovelvollisilta edelleen laskuttamiensa majoitus- ja ravitsemuspalvelujen ostoista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 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 2 ja 6 kohdassa säädettiin seuraavaa:

”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

--

6. Neuvosto päättää neljän vuoden kuluessa tämän direktiivin voimaantulosta yksimielisesti komission ehdotuksesta, mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Sellaiset kustannukset, jotka eivät luonteeltaan ole liiketoimintaan liittyviä, kuten yllisyys-, huvi- tai edustuskustannukset, jäävät joka tapauksessa vähennysoikeuden ulkopuolelle.

Kunnes edellä olevat säännökset tulevat voimaan, jäsenvaltiot voivat edelleen soveltaa kaikkia sisäisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia säännöksiä.”

- 4 Kuudes direktiivi on kumottu ja korvattu direktiivillä 2006/112, joka tuli voimaan 1.1.2007.
- 5 Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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

--”

6 Arvonlisäverodirektiivin 176 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Neuvosto päättää yksimielisesti komission ehdotuksesta, mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Sellaiset kustannukset, jotka eivät luonteeltaan ole liiketoimintaan liittyviä, kuten ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset, jäävät kaikissa tapauksissa vähennysoikeuden ulkopuolelle.

Kunnes ensimmäisessä kohdassa tarkoitetut 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.”

Puolan oikeus

7 Tavarosta ja palveluista kannettavasta verosta ja valmisteverosta 8.1.1993 annetun lain (ustawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym) (Dz. U. 1993, nro 11, järjestysnumero 50), sellaisena kuin se oli voimassa siihen asti, kunnes se kumottiin 1.5.2004, 25 §:n 1 momentin 3b kohdassa säädetään seuraavaa:

”Vähennystä maksettavaksi kuuluvan veron määrästä tai veron erotuksen palautusta ei sovelleta verovelvollisen hankkimiin

3b) majoitus- ja ravitsemuspalveluihin, lukuun ottamatta

- a) tapauksia, joissa matkailupalveluja suorittava verovelvollinen on hankkinut nämä palvelut, jos matkailupalveluun sisältyy majoitus- tai ravitsemuspalveluita tai molempia,
- b) henkilökuljetuspalveluita suorittavien verovelvollisten suorittamaa matkustajille tarkoitettujen valmisaterioiden ostoa.”

8 Tavarosta ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa o podatku od towarów i usług) (Dz. U. 2011, nro 177, järjestysnumero 1054), sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä (jäljempänä arvonlisäverolaki), 8 §:n 2a momentissa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen, joka omista nimissään mutta toisen lukuun toimien osallistuu palvelujen suorittamiseen, on katsottava itse vastaanottaneen ja suorittaneen kyseiset palvelut.”

9 Arvonlisäverolain 86 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verollisiin liiketoimiin, – – verovelvollisilla on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero verosta, jonka he ovat velvollisia maksamaan, tämän rajoittamatta 114 §:n, 119 §:n 4 momentin, 120 §:n 17 ja 19 momentin sekä 124 §:n soveltamista.”

10 Arvonlisäverolain 88 §:n 1 momentissa, sellaisena kuin se oli voimassa 1.12.2008 saakka, säädetään seuraavaa:

”Vähennystä maksettavaksi kuuluvan veron määrästä tai veron erotuksen palautusta ei sovelleta – –

4) majoitus- ja ravitsemuspalveluihin, lukuun ottamatta

- a) tapauksia, joissa matkailupalveluja suorittava verovelvollinen on hankkinut nämä palvelut, jos muiden kuin 119 §:ssä vahvistettujen periaatteiden mukaisesti verotettavaan matkailupalveluun sisältyy majoitus- tai ravitsemuspalveluita tai molempia,

b) henkilökuljetuspalveluita suorittavien verovelvollisten suorittamaa matkustajille tarkoitettujen valmisaterioiden ostoa”.

11 Arvonlisäverolain 88 §:n 1 momentissa, sellaisena kuin se oli voimassa 1.12.2008 lukien, säädetään seuraavaa:

”Vähennystä maksettavaksi kuuluvan veron määrästä tai veron erotuksen palautusta ei sovelleta – –

4) majoitus- ja ravitsemuspalveluihin, lukuun ottamatta

a) [kumottu]

b) henkilökuljetuspalveluita suorittavien verovelvollisten suorittamaa matkustajille tarkoitettujen valmisaterioiden ostoa”.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

12 Grupa Lotos, joka on arvonlisäverovelvollinen Puolassa, hankki vuonna 2014 majoitus- ja ravitsemuspalveluja, jotka ostettiin osittain sen omaan käyttöön ja osittain tarkoituksena jälleenmyydä ne sen tytäryhtiöille, jotka myös ovat verovelvollisia Puolassa.

13 Grupa Lotos pyysi Puolan veroviranomaisilta yksittäistapausta koskevaa vero-oikeudellista tulkintaratkaisua ja tiedusteli erityisesti, oliko sillä siinä tapauksessa, että se hankkisi majoitus- ja ravitsemuspalveluja, joista se laskuttaisi tämän jälkeen edelleen muita arvonlisäverovelvollisia, oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero arvonlisäverolain 86 §:n 1 momentissa säädetyn yleisen järjestelmän mukaisesti.

14 Grupa Lotos katsoo, että koska yhtäältä arvonlisäverolain 8 §:n 2a momentista seuraa, että toimijaa, joka hankkii omissa nimissään palveluja jälleenmyyntiä varten, pidetään palvelujen suorittajana, ja koska toisaalta majoitus- ja ravitsemuspalveluista kannetaan arvonlisäveroa Grupa Lotosin jälleenmyydessä ne, niiden ostoista maksettu arvonlisävero olisi voitava vähentää arvonlisäverolain 86 §:n 1 momentin mukaisesti. Mainitun lain 88 §:n 1 momentin 4 kohdassa säädettyä rajoitusta, jonka mukaan vähennysoikeutta ei ole majoitus- ja ravitsemuspalvelujen osalta, ei sen mukaan sovelleta nyt käsiteltävässä tapauksessa, koska Grupa Lotosia ei pidetä näiden palvelujen lopullisena kuluttajana vaan palvelujen suorittajana samalla tavoin kuin tämäntyyppisiä palveluja tarjoavia arvonlisäverovelvollisia.

15 Veroviranomaiset hylkäsivät tammikuussa 2015 antamassaan yksittäistapausta koskevassa vero-oikeudellisessa tulkintaratkaisussaan Grupa Lotosin kannan sillä perusteella, että arvonlisäverolain 88 §:n 1 momentin 4 kohdassa selkeästi säädetyn vähennysoikeuden rajoittamisen osalta ei tehdä eroa sen mukaan, toimiiko verovelvollinen, joka ostaa majoitus- ja ravitsemuspalvelut, vaihdannan myöhemmässä vaiheessa lopullisena kuluttajana vai palvelujen suorittajana.

16 Grupa Lotosin Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańskussa (Gdanskian voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola) nostama, yksittäistapausta koskevan vero-oikeudellisen tulkintaratkaisun kumoamista koskeva kanne hylättiin veroviranomaisten esittämiä perusteita vastaavilla perusteilla.

17 Grupa Lotos haki tämän jälkeen muutosta Naczelny Sąd Administracyjnylta (ylin hallintotuomioistuin, Puola) ja toisti pääasiallisesti nyt annettavan tuomion 14 kohdassa lyhyesti selostetun kantansa.

18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että arvonlisäverolain 86 §:n 1 momentti vastaa arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa säädettyä ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevaa periaatetta. Se toteaa lisäksi, että arvonlisäverolain 88 §:n 1 momentin 4 kohdassa ilmaistu kielto soveltaa arvonlisäveron vähennysoikeutta majoitus- ja ravitsemuspalvelujen osalta vastasi ajanjaksona, joka alkoi ennen kuin Puolan tasavalta liittyi Euroopan unioniin 1.5.2004 ja

päättyi 1.12.2008, sisällöltään tarkasti tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta ja valmisteverosta 8.1.1993 annetun lain 25 §:n 1 momentin 3b kohdan sanamuotoa ja perustui kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa säädettyyn standstill-lausekkeeseen (joka toistetaan arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan toisessa kohdassa).

- 19 Se huomauttaa myös, että 1.12.2008 saakka arvonlisäverolain 88 §:n 1 momentin 4 kohtaan sisältyi a alakohta, jonka mukaan vähennysoikeuden rajoittaminen ei koskenut tapauksia, joissa matkailupalveluja suorittava verovelvollinen oli hankkinut majoitus- ja ravitsemuspalvelut. Puolan lainsäätävä kuitenkin kumosi mainitun 88 §:n 1 momentin 4 kohdan a alakohtaan sisältyneet säännökset 1.12.2008 alkavien vaikutuksien, mistä aiheutui se, että rajoitusta, jonka mukaan arvonlisäveron vähennysoikeutta ei ole majoitus- ja ravitsemuspalvelujen ostojen osalta, alettiin soveltaa laajemmin verrattuna Puolan tasavallan unioniin liittymistä edeltäneeseen tilanteeseen.
- 20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että arvonlisäverolain 88 §:n 1 momentin 4 kohtaan perustuva arvonlisäveron vähennysoikeuden epääminen voidaan oikeuttaa sillä, että majoitus- ja ravitsemuspalvelujen ostoihin sisältyvä arvonlisävero voi usein liittyä muuhun kuin yksinomaan liiketoimintaan liittyvään kulutukseen. Tämän säännöksen tarkoituksena on siten kieltää tällaisista palveluista maksetun arvonlisäveron vähentäminen, kun näitä palveluja käytetään näennäisesti verovelvollisen liiketoiminnassa mutta tosiasiallisesti niitä käytetään tai voidaan käyttää yksityiseen kulutukseen.
- 21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa kuitenkin, että pääasian kaltaisessa tapauksessa tällaista kieltä ei pitäisi soveltaa verovelvolliseen, joka ostaa mainitut palvelut tarkoituksenaan jälleenmyydä ne kuluttajille tai muille verovelvollisille, koska tällaisessa tapauksessa ostot liittyvät yhä tämän verovelvollisen liiketoimintaan. Koska arvonlisäveron vähentämistä koskeva kieltä johtaa tällaisessa tapauksessa kyseisten palvelujen kaksinkertaiseen verotukseen, tämä on vastoin neutraalisuusperiaatetta ja suhteellisuusperiaatetta sekä unionin lainsäätäjän arvonlisäverodirektiivin 176 artiklassa tavoittelemaa päämäärää.
- 22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa olevansa tietoinen erityisesti 19.9.2000 annetusta tuomiosta Ampafrance ja Sanofi (C-177/99 ja C-181/99, EU:C:2000:470, 56 ja 61 kohta), josta seuraa sen mukaan, että toimenpide, jolla periaatteessa evätään kaikkien majoitus- ja ravintolakulujen osalta arvonlisäveron vähennysoikeus, ei vaikuta tarpeelliselta veropetosten ja veron kiertämisen estämisen kannalta, erityisesti, jos objektiivisista tiedoista käy ilmi, että nämä kulut ovat aiheutuneet yksinomaan liiketoiminnasta. Sillä on kuitenkin epäselvyyttä siitä, voidaanko tuota tuomiota, joka koskee neuvoston päätöstä, soveltaa kansallisessa oikeudessa arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan toisessa kohdassa säädetyn standstill-lausekkeen nojalla säädettyyn rajoitukseen, ja onko tämän rajoituksen oltava yhteensopiva suhteellisuusperiaatteen kanssa.
- 23 Näissä olosuhteissa Naczelny Sąd Administracyjny päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Ovatko [arvonlisäverodirektiivin] 168 artikla sekä neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate esteenä [arvonlisäverolain] 88 §:n 1 momentin 4 kohdan kaltaiselle säännökselle, jonka mukaan vähennystä maksettavaksi kuuluvan veron määrästä tai veron erotuksen palautusta ei sovelleta verovelvollisen hankkimiin majoitus- ja ravitsemuspalveluihin, lukuun ottamatta henkilökuljetuspalveluita suorittavien verovelvollisten suorittamaa matkustajille tarkoitettujen valmisaterioiden ostoa, myöskään silloin, kun nämä säännökset on sisällytetty kyseiseen lakiin – – kuudennen direktiivin – – 17 artiklan 6 kohdan perusteella?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

- 24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee kysymyksellään pääasiallisesti, onko arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohtaa tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa yhtäältä säädetään laajemmasta arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoituksesta kyseisen jäsenvaltion unioniin liittymisen jälkeen ja joka johtaa siihen, että matkailupalveluja tarjoavalta verovelvolliselta evätään tämän laajemman rajoituksen voimaantulosta lukien oikeus vähentää arvonlisävero, joka sisältyy sellaisten majoitus- ja ravitsemuspalvelujen ostoihin, joista tämä verovelvollinen laskuttaa edelleen muita verovelvollisia matkailupalvelujen tarjoamisen yhteydessä, ja jossa toisaalta säädetään majoitus- ja ravitsemuspalvelujen ostoista maksetun arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoituksesta, joka on otettu käyttöön ennen tämän jäsenvaltion liittymistä unioniin ja joka on pidetty voimassa tämän liittymisen jälkeen arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan toisen kohdan nojalla, ja joka johtaa siihen, että verovelvollisella, joka ei tarjoa matkailupalveluja, ei ole oikeutta vähentää arvonlisäveroa, joka sisältyy sellaisten majoitus- ja ravitsemuspalvelujen ostoihin, joista tämä verovelvollinen laskuttaa edelleen muita verovelvollisia.
- 25 Tässä yhteydessä on ensinnäkin muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa säädetty vähennysoikeus kuuluu kiinteästi arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä voida lähtökohtaisesti rajoittaa. Sitä sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettujen liiketoimien yhteydessä (ks. mm. tuomio 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, 25 kohta ja tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, 25 kohta).
- 26 Vähennysjärjestelmällä pyritään nimittäin vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen neutraalisuuden kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 27 Tästä seuraa, että jos verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessa hankkiessaan tavaran tai palvelun, käyttää tavaraa tai palvelua verollisiin liiketoimiinsa, verovelvollisella on oikeus vähentää arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu mainitusta tavarasta tai palvelusta (ks. vastaavasti tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 28 Toiseksi oikeuskäytännöstä käy lisäksi ilmi, että poikkeukset arvonlisäveron vähentämis-oikeudesta sallitaan ainoastaan tätä veroa koskeissa direktiiveissä nimenomaisesti säädettyissä tapauksissa (ks. vastaavasti tuomio 19.9.2000, Ampafrance ja Sanofi, C-177/99 ja C-181/99, EU:C:2000:470, 34 kohta ja tuomio 8.1.2002, Metropol ja Stadler, C-409/99, EU:C:2002:2, 42, 44 ja 58 kohta) ja niitä on tulkittava suppeasti (tuomio 22.12.2008, Magoora, C-414/07, EU:C:2008:766, 28 kohta).
- 29 Näihin poikkeuksiin kuuluu arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan toinen kohta, joka on asiasisällöltään samanlainen kuin kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toinen alakohta, eikä sen antamisella ole ollut vaikutusta viimeksi mainitun säännöksen tulkintaa koskevaan oikeuskäytäntöön (ks. vastaavasti tuomio 30.9.2010, Oasis East, C-395/09, EU:C:2010:570, 17 ja 27 kohta).
- 30 Direktiivin 2006/112 176 artiklan toisessa kohdassa, samoin kuin sitä edeltäneessä kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa, on standstill-lauseke, jossa säädetään muun muassa, että unioniin liittyvät valtiot voivat säilyttää arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevat kansalliset rajoitukset, joita sovellettiin ennen kyseisten valtioiden liittymisajankohtaa, siihen asti, kunnes neuvosto antaa mainitun 176 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitetut säännökset, mitä

neuvosto ei ole tähän päivään mennessä vielä tehnyt (ks. vastaavasti tuomio 15.4.2010, X Holding ja Oracle Nederland, C-538/08 ja C-33/09, EU:C:2010:192, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, 43 ja 44 kohta).

- 31 Kolmanneksi jäsenvaltioiden tietty vapaus pysyttää voimassa arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevat kansalliset rajoitukset arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan toisen kohdan nojalla ei ole kuitenkaan ehdoton. Unionin tuomioistuin on siten todennut, että standstill-lausekkeen tarkoituksena ei ole se, että uusi jäsenvaltio voi unioniin liittyessään muuttaa sisäistä lainsäädäntöään siten, että olemassa olevien rajoitusten soveltamisalaa laajennettaisiin tavalla, joka etäännyttäisi tämän lainsäädännön arvonlisäverodirektiivin tavoitteista, mikä olisi ristiriidassa itse kyseisen lausekkeen tarkoituksen kanssa. (ks. vastaavasti tuomio 22.12.2008, Magoora, C-414/07, EU:C:2008:766, 37 ja 39 kohta).
- 32 Tällainen olemassa olevien rajoitusten soveltamisen laajentaminen olisi ristiriidassa jäsenvaltioiden velvollisuuden kanssa varmistaa, että arvonlisävero kannetaan täysimääräisesti kunkin jäsenvaltion alueella, jolloin unionilta jäisi saamatta osa arvonlisäverosta saatavia tuloja eli osa sen omia varoja, mikä olisi erityisesti ristiriidassa SEU 4 artiklan 3 kohdan kanssa (ks. vastaavasti tuomio 2.5.2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, 26 ja 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 33 Unionin tuomioistuin on myös muistuttanut, että on kansallisten tuomioistuinten tehtävänä määrittää, mikä kansallisen lainsäädännön sisältö oli uuden jäsenvaltion unioniin liittymisen hetkellä, ja selvittää, laajennettiinko kyseisellä lainsäädännöllä olemassa olleita rajoituksia tämän liittymisen jälkeen (ks. vastaavasti tuomio 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 34 Pääasiassa ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että Puolan tasavallan unioniin liittymisen hetkellä arvonlisäverolain 88 §:n 1 momentin 4 kohdan nojalla arvonlisäveron vähennysoikeutta ei sovellettu majoitus- ja ravitsemuspalveluista aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettuun veroon, lukuun ottamatta muun muassa tämän säännöksen a alakohdassa tarkoitettujen tämäntyyppisten palvelujen eli matkailupalveluja myöhemmässä vaihdannan vaiheessa tarjoavan verovelvollisen käyttämien palvelujen osto.
- 35 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin näyttäisi kuitenkin katsovan, kuten nyt annettavan tuomion 19 kohdassa on tuotu esiin, että kansallisen lainsäätäjän kumottua 1.12.2008 lukien ja siis Puolan tasavallan unioniin liittymisen jälkeen arvonlisäverolain 88 §:n 1 momentin 4 kohdan a alakohtaan sisältyvän säännöksen, se on laajentanut tilanteita, joissa majoitus- ja ravitsemuspalveluista maksetun arvonlisäveron vähennysoikeutta ei ole, sisällyttämällä mainitun rajoituksen soveltamisen piiriin arvonlisäveron, jonka matkailupalveluja myöhemmässä vaihdannan vaiheessa tarjoavat verovelvolliset ovat maksaneet tällaisten palvelujen ostoista aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa.
- 36 Erityisesti nyt annettavan tuomion 30–32 kohdassa mainitun oikeuskäytännön valossa on katsottava, että arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan toisessa kohdassa säädetty standstill-lauseke ei kata tällaista ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen selostamaa arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoituksen laajentamista Puolan tasavallan unioniin liittymisen jälkeen, minkä seurauksena matkailupalveluja tarjoavalta verovelvolliselta evätään 1.12.2008 lukien oikeus vähentää majoitus- ja ravitsemuspalvelujen ostoista aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettu arvonlisävero. Tällainen arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoituksen laajentaminen Puolan tasavallan unioniin liittymisen jälkeen on siten vastoin arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohtaa.
- 37 Kuten unionin tuomioistuin on kuitenkin jo todennut, on otettava huomioon arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoituksia koskevien kansallisten säännösten tehokas soveltaminen sekä tästä verovelvollisille aiheutuvat seuraukset (ks. vastaavasti tuomio 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, 51 kohta).

- 38 Tässä yhteydessä on todettava, että ellei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tarkastuksessa muuta ilmene, on epäselvää, kuten komissio on tuonut esiin kirjallisissa huomautuksissaan, onko ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen selostaman kaltainen arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoittamisen laajentaminen merkityksellistä ja sovelletaanko sitä todella pääasian taustalla olevassa asiassa. Asiakirja-aineistosta ei näet ilmene, että Grupa Lotos käyttäisi muilta verovelvollisilta hankkimiaan majoitus- ja ravitsemuspalveluja voidakseen tarjota myöhemmässä vaihdannan vaiheessa matkailupalveluja muun muassa muille verovelvollisille.
- 39 Mikäli ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin vahvistaa, että komission esittämä mahdollisuus pitää paikkansa, Grupa Lotosin kaltaisen verovelvollisen muille verovelvollisille ilman yhteyttä matkailupalvelujen suorittamiseen jälleenmyymien majoitus- ja ravitsemuspalvelujen ostoista maksaman arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoittamisen olisi lähtökohtaisesti kuuluttava arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan toisessa kohdassa säädetyn standstill-lausekkeen soveltamisalaan. Arvonlisäverolain 88 §:n 1 momentin 4 kohdassa säädetyn arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoituksen oikeusvaikutukset säilyvät näet kyseisten verovelvollisten osalta lähtökohtaisesti muuttumattomina sekä ennen Puolan tasavallan unioniin liittymistä että sen jälkeen.
- 40 Tässä tapauksessa on ensin vielä arvioitava oikeuskäytännön mukaisesti, koskeeko kyseinen vähennysoikeuden rajoitus kustannusluokkaa, joka on määritelty riittävän täsmällisesti tai toisin sanoen, täsmennetäänkö kyseisessä kansallisessa lainsäädännössä riittävästi vähennysoikeuden ulkopuolelle jätettävien tavaroiden tai palvelujen luonne tai kohde, jotta voidaan taata, ettei tätä jäsenvaltioille myönnettyä mahdollisuutta käytetä tämän järjestelmän pois sulkemiseksi yleisesti (ks. vastaavasti tuomio 15.4.2010, X Holding ja Oracle Nederland, C-538/08 ja C-33/09, EU:C:2010:192, 44 ja 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 41 Tässä yhteydessä on huomattava, että unionin tuomioistuin on jo katsonut 15.4.2010 antamassaan tuomiossa X Holding ja Oracle Nederland (C-538/08 ja C-33/09, EU:C:2010:192, 50 ja 51 kohta), että aterioiden ja juomien tarjoamista verovelvollisen henkilökunnalle sekä asunnon hankkimista koskevat kustannusluokat oli määritelty riittävän täsmällisesti siten, että tuossa asiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä säädetty vähennysoikeuden rajoitus kuului kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa säädetyn standstill-lausekkeen soveltamisalaan.
- 42 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava, että vaikka pääasiassa kyseessä oleva majoitus- ja ravitsemuspalveluja koskeva kustannusluokka on määritelty varsin yleisesti, koska se liittyy mainittujen palvelujen luonteeseen, vaikuttaa siltä, että se on määritelty riittävän täsmällisesti oikeuskäytännössä asetettuihin vaatimuksiin nähden.
- 43 Tämän jälkeen on selvitettävä, onko niin, kuten komissio on esittänyt, että arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan toisessa kohdassa säädetty standstill-lauseke kattaa ainoastaan sellaiset arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoitukset, jotka voitaisiin sallia mainitun direktiivin 176 artiklan ensimmäisen kohdan nojalla annetulla neuvoston päätöksellä.
- 44 Komissio väittää tarkemmin sanottuna, että arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan syntyhistoriasta seuraa, että sitä on tarkoitus soveltaa kuluihin, joiden, vaikka ne ovat aiheutuneet liiketoiminnan yhteydessä, osalta on vaikea erotella liiketoimintaan ja toisaalta yksityisiin tarkoituksiin käytettyä osaa. Komissio katsoo näin ollen, että pääasiassa kyseessä oleva vähennysoikeuden rajoittaminen on liian laaja siltä osin kuin se kattaa tilanteet, joissa aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksetusta arvonlisäverosta aiheutuneet kulut liittyvät yksinomaan liiketoimintaan.
- 45 Tämä väite on hylättävä.
- 46 Yhtäältä näet arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään ainoastaan, että neuvosto päättää, mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen, ja että sellaiset kustannukset, jotka eivät luonteeltaan ole liiketoimintaan liittyviä, kuten ylellisyys-, huvi- tai

edustuskustannukset, jäävät kaikissa tapauksissa vähennysoikeuden ulkopuolelle. Tässä säännöksessä ei siten estetä neuvostoa tilanteen tullen jättämästä vähennysoikeuden ulkopuolelle liiketoimintaan liittyviä kustannuksia.

- 47 Toisaalta arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan toisessa kohdassa tarkoitetaan kaikkien 1.1.1979 tai unioniin sen jälkeen liittyneiden jäsenvaltioiden osalta, niiden liittymispäivänä voimassa olleiden, vähennysoikeuden rajoittamista koskevien säännösten edelleen soveltamista. On muistutettava, että 5.10.1999 annetussa tuomiossa Royscot ym. (C-305/97, EU:C:1999:481, 20 kohta) on nimenomaisesti todettu ajoneuvojen ostoihin sisältyneen arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoituksen osalta, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toiseen alakohtaan sisältyvä ilmaisu ”kaikkia – – vähennysoikeuden rajoittamista koskevia säännöksiä” kattaa mainitun artiklan sanamuodon ja syntyhistorian perusteella myös yksinomaan liiketoimintaan liittyvät kustannukset.
- 48 Näin ollen arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan toisessa kohdassa säädetystä standstill-lausekkeesta sallitaan jäsenvaltioiden jättävän arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle kustannusluokat, jotka ovat luonteeltaan yksinomaan liiketoimintaan liittyviä, kunhan viimeksi mainitut on määritelty riittävän täsmällisesti edellä nyt annettavan tuomion 40 kohdassa viitatussa oikeuskäytännössä tarkoitettulla tavalla.
- 49 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitsema 19.9.2000 annettu tuomio Ampafrance ja Sanofi (C-177/99 ja C-181/99, EU:C:2000:470) ei kyseenalaista tällaista arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan toisen kohdan tulkintaa.
- 50 Tuohon tuomioon johtaneessa asiassa oli kyseessä majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskuluihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisoikeuden epäminen, josta säädettiin jäsenvaltion lainsäädännössä kuudennen direktiivin voimaantulon jälkeen ja jolle oli annettu lupa neuvoston päätöksellä poikkeuksena tämän direktiivin 17 artiklan 6 kohdasta. Vaikka 19.9.2000 annetun tuomion Ampafrance ja Sanofi (C-177/99 ja C-181/99, EU:C:2000:470) 58 ja 61 kohdassa katsottiinkin, että neuvoston päätös oli pätemätön erityisesti sillä perusteella, että se oli neutraalisuusperiaatteen ja suhteellisuusperiaatteen vastainen, mainitun tuomion 39 kohdassa täsmennettiin ilman myöhempää tutkimista, että muita vähennysoikeuden rajoittamista koskevia säännöksiä, jotka olivat voimassa ennen kuudennen direktiivin voimaantuloa ja jotka oli myöhemmin pidetty voimassa samanlaisina kyseisessä kansallisessa lainsäädännössä, oli pidettävä kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toiseen alakohtaan otetun standstill-lausekkeen mukaisina.
- 51 Tästä seuraa pääasiassa, että jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että arvonlisäverolain 88 §:n 1 momentin 4 kohdan a alakohtaan sisältyvän säännöksen poistamisella ei ole ollut mitään vaikutusta Grupa Lotosin tilanteeseen, majoitus- ja ravitsemuspalvelujen ostoista maksetun arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoittaminen, joka on otettu käyttöön ennen Puolan tasavallan unioniin liittymistä ja joka on pidetty voimassa tämän liittymisen jälkeen, kuuluu arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan toisessa kohdassa säädetyn standstill-lausekkeen soveltamisalaan eikä se siten ole ristiriidassa tämän direktiivin 168 artiklan a alakohdan säännösten kanssa.
- 52 Edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisupyyntöön on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa on tulkittava siten, että
- se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään laajemmasta arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoituksesta kyseisen jäsenvaltion unioniin liittymisen jälkeen ja joka johtaa siihen, että matkailupalveluja tarjoavalta verovelvolliselta evätään tämän laajemman rajoituksen voimaantulosta lukien oikeus vähentää arvonlisävero, joka sisältyy sellaisten majoitus- ja ravitsemuspalvelujen ostoihin, joista tämä verovelvollinen laskuttaa edelleen muita verovelvollisia matkailupalvelujen tarjoamisen yhteydessä, ja

- se ei ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään majoitus- ja ravitsemuspalvelujen ostoista maksetun arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoituksesta, joka on otettu käyttöön ennen kyseisen jäsenvaltion liittymistä unioniin ja joka on pidetty voimassa tämän liittymisen jälkeen arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan toisen kohdan nojalla, ja joka johtaa siihen, että verovelvollisella, joka ei tarjoa matkailupalveluja, ei ole oikeutta vähentää arvonlisäveroa, joka sisältyy sellaisten majoitus- ja ravitsemuspalvelujen ostoihin, joista tämä verovelvollinen laskuttaa edelleen muita verovelvollisia.

Oikeudenkäyntikulut

- 53 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 168 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, että

- se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään laajemmasta arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoituksesta kyseisen jäsenvaltion Euroopan unioniin liittymisen jälkeen ja joka johtaa siihen, että matkailupalveluja tarjoavalta verovelvolliselta evätään tämän laajemman rajoituksen voimaantulosta lukien oikeus vähentää arvonlisävero, joka sisältyy sellaisten majoitus- ja ravitsemuspalvelujen ostoihin, joista tämä verovelvollinen laskuttaa edelleen muita verovelvollisia matkailupalvelujen tarjoamisen yhteydessä, ja
- se ei ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään majoitus- ja ravitsemuspalvelujen ostoista maksetun arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoituksesta, joka on otettu käyttöön ennen kyseisen jäsenvaltion liittymistä unioniin ja joka on pidetty voimassa tämän liittymisen jälkeen direktiivin 2006/112 176 artiklan toisen kohdan nojalla, ja joka johtaa siihen, että verovelvollisella, joka ei tarjoa matkailupalveluja, ei ole oikeutta vähentää arvonlisäveroa, joka sisältyy sellaisten majoitus- ja ravitsemuspalvelujen ostoihin, joista tämä verovelvollinen laskuttaa edelleen muita verovelvollisia.

Allekirjoitukset