



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

8 päivänä toukokuuta 2019*

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 168 artiklan a alakohta – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate – Verovelvollinen, joka harjoittaa sekä liiketoimintaa että muuta kuin liiketoimintaa – Tavarat ja palvelut, jotka on hankittu sekä arvonlisäveronalaisten liiketoimien että arvonlisäverotuksen ulkopuolelle jäävien toimien toteuttamiseksi – Jakoperusteiden puuttuminen kansallisesta lainsäädännöstä – Verotuksen laillisuuden periaate

Asiassa C-566/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Wrocławin voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola) on esittänyt 10.7.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 26.9.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach

vastaan

Szef Krajowej Administracji Skarbowej,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: unionin tuomioistuimen presidentti K. Lenaerts, joka hoitaa toisen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit A. Prechal, C. Toader, A. Rosas (esittelevä tuomari) ja M. Ilešič,

Julkisasiamies: E. Sharpston,

kirjaaja: hallintovirkamies R. Șereș,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 20.9.2018 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach, edustajinaan P. Koźmiński ja K. Ziemiński, radcowie prawni, sekä P. Kaźmierczak, doradca podatkowy,
- Szef Krajowej Administracji Skarbowej, edustajinaan B. Kołodziej ja J. Kaute,
- Puolan hallitus, asiamiehinaan B. Majczyna ja A. Kramarczyk-Szaładzińska,

* Oikeudenkäyntikieli: puola.

– Euroopan komissio, asiamiehinään J. Jokubauskaitė ja M. Siekierzyńska,
kuultuaan julkisasiamiehen 6.12.2018 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
on antanut seuraavan

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 tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach (Polkowicen kuparialueen kuntayhtymä, jäljempänä kuntayhtymä) ja Szef Krajowej Administracji Skarbowej (kansallisen verohallinnon pääjohtaja, jäljempänä veroviranomainen) ja jossa on kyse pyynnöstä saada yksittäistapausta koskeva verotuksellinen tulkintaratkaisu oikeudesta vähentää arvonlisävero, jonka kuntayhtymä on maksanut hankkiessaan tavaroita ja palveluita sekä arvonlisäveronalaista liiketoimintaa että arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle jäävää muuta kuin liiketoimintaa varten (jäljempänä sekakulut).

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Arvonlisäverodirektiivin III osaston otsikko on ”Verovelvolliset”. Tämän direktiivin kyseiseen osastoon kuuluvassa 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:

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

- 4 Mainitun direktiivin samaan osastoon kuuluvassa 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Valtioita, hallinnollisia alueita, kuntia ja muita julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina, vaikka ne tämän toiminnan tai liiketoimien yhteydessä kantaisivat maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai korvauksen.”

- 5 Saman direktiivin X osasto, jonka otsikko on ”Vähennykset”, sisältää viisi lukua, joista ensimmäisen otsikko on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus”. Kyseiseen lukuun kuuluvassa 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 Tämän saman osaston 2 luvun otsikko on ”Vähennyksen suhdeluku”. Mainittuun lukuun kuuluvassa arvonlisäverodirektiivin 173 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

Vähennyksen suhdeluku on laskettava 174 ja 175 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista.

2. Jäsenvaltiot voivat toteuttaa seuraavat toimenpiteet:

- 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;
 - d) oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetun säännön mukaisesti vähennyksen jokaisesta sellaisesta tavarasta tai palvelusta, jota käytetään kaikkiin siinä tarkoitettuihin liiketoimiin;
 - e) määrätä, että merkityksetöntä arvonlisäveroa, jota verovelvollinen ei voi vähentää, ei oteta huomioon.”
- 7 Kyseisen direktiivin 174 ja 175 artikla koskevat vähennyksen suhdeluvun laskemista.

Puolan oikeus

Puolan tasavallan perustuslaki

- 8 Puolan tasavallan 2.4.1997 annetun perustuslain (Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej; Dz. U. nro 78, järjestysnumero 483) 217 §:n mukaan verojen ja muiden julkisten maksujen kantamiseen liittyvistä toimenpiteistä säädetään lailla. Laissa määritetään verovelvolliset, veron perusteet, verokannat, verohelpotusten ja veronalennusten myöntämisen periaatteet sekä verosta vapautettujen verovelvollisten ryhmät.

Arvonlisäverolaki

- 9 Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (Ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U. nro 177, järjestysnumero 1054), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä arvonlisäverolaki), 15 §:n 6 momentin sanamuoto on seuraava:

”Verovelvollisia eivät ole viranomaiset ja elimet, jotka erityisten säännösten nojalla suorittavat viranomaisille tehtäviä, joita varten ne on perustettu, lukuun ottamatta yksityisoikeudellisten sopimusten nojalla suoritettavia liiketoimia.”

10 Arvonlisäverolain 86 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verollisiin liiketoimiin, 15 §:ssä tarkoitetuilla verovelvollisilla on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero verosta, jonka ne ovat velvollisia maksamaan – –”

11 Tämän lain 90 §:n 1–3 momentissa säädetään seuraavaa:

”1. Sellaisista tavaroista ja palveluista, joita verovelvollinen käyttää sekä ostoihin sisältyvän veron vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että tällaiseen vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, verovelvollisen on määritettävä erikseen ostoihin sisältyvän veron vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin sisältyvän veron määrä.

2. Jos ei ole mahdollista erottaa koko 1 momentissa tarkoitettua määrää tai sen osaa, verovelvollinen voi vähentää maksettavan veron määrästä sellaisen osan ostoihin sisältyvän veron määrästä, joka voidaan kohdistaa suhteutettuna ostoihin sisältyvän veron vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin – –

3. Edellä 2 momentissa tarkoitettu suhdeluku lasketaan ostoihin sisältyvän veron vähennykseen oikeuttavien liiketoimien vuotuisen liikevaihdon osuutena kokonaisliikevaihdosta, joka muodostuu ostoihin sisältyvän veron vähennykseen oikeuttavista liiketoimista ja tällaiseen vähennykseen oikeuttamattomista liiketoimista.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

12 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että kuntayhtymä on Puolan lainsäädännön mukaisesti perustettu oikeushenkilö, joka hoitaa sen jäsenenä olevien kuntien hoidettaviksi kuuluvia tiettyjä julkisia tehtäviä. Sen tehtäviin kuuluu muun muassa yhdyskuntajätehuollon tehtävien suunnittelu ja toteutus jäsentensä alueella. Nämä toiminnot, jotka rahoitetaan kuntien perimällä maksulla, eivät ole yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalaan kuuluvaa liiketoimintaa, eivätkä ne siten ole arvonlisäveron alaisia.

13 Vuodesta 2013 lähtien kuntayhtymä on tarjonnut yksityisille täydentäviä palveluja, jotka käsittävät muun muassa rakennusten varustamisen sekajäteastioilla sekä viherjäte-, rakennusjäte- ja purkujäteastioiden keräys- ja kuljetuspalvelujen tarjoamisen. Näiden palvelujen tarjoaminen on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalaan kuuluvaa liiketoimintaa. Kuntayhtymän tästä liiketoiminnasta saamat vuositulot verovuosilta 2013–2015 olivat yhteensä 59 368,18 Puolan zlotya (PLN) (noin 13 845 euroa) vuodelta 2013, 372 166,48 zlotya (noin 86 796 euroa) vuodelta 2014 ja 386 393,79 zlotya (noin 90 114 euroa) vuodelta 2015.

14 Kyseisinä verovuosina kuntayhtymälle aiheutui muun muassa tämän yksikön toimintaan sekä jätahuoltoon liittyviä kuluja. Osa näistä kuluista oli sekakuluja. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee nimittäin, ettei näitä kuluja voida kohdentaa yksinomaan joko kuntayhtymän niihin toimiin, jotka eivät ole liiketoimintaa ja jotka siis jäävät yhteisen arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle, tai sen toteuttamiin liiketoimiin eli arvonlisäveronalaisiin toimiin.

15 Kuntayhtymällä oli epäilyksiä siitä, kuinka paljon sen on maksettava arvonlisäveroa verovuosilta 2013–2015, mistä syystä se pyysi veroviranomaiselta yksittäistapausta koskevaa verotuksellista tulkintaratkaisua arvonlisäverolain tulkinnasta. Veroviranomainen katsoi 17.10.2016 antamassaan tulkintaratkaisussa, että kuntayhtymän on sekakulujen osalta ensin jaoteltava ostoihin sisältyvä arvonlisävero sen liiketoimintaan liittyvän arvonlisäveron määrän määrittämiseksi. Koska kansallisia oikeussääntöjä ei tältä osin ole, verovelvollisen on valittava asianmukainen menetelmä, jolla se voi jakaa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron määrät liiketoimintansa ja sen muun kuin liiketoiminnan välillä. Vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrän vahvistamiseksi on tämän jälkeen sovellettava

arvonlisäverolain 90 §:n 3 momentissa liiketoimille säädettyä suhdelukua, jotta voidaan määrittää tarvittaessa ostoihin sisältyvät arvonlisäveromäärät, jotka liittyvät yhtäältä verollisiin ja vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin ja toisaalta verosta vapautettuihin vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin.

- 16 Kuntayhtymä valitti ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen eli Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Wrocławin voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola) ja vaati kyseisen yksittäistapausta koskevan verotuksellisen tulkintaratkaisun kumoamista arvonlisäverolain 86 §:n 1 momentin virheellisen soveltamisen vuoksi. Se tukeutui erityisesti siihen, ettei kyseisessä laissa säädetä sekakulujen osalta minkäänlaisesta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron jakosäännöstä sen mukaan, liittyvätkö nämä kulut verovelvollisen liiketoimintaan vai tämän muuhun kuin liiketoimintaan. Kuntayhtymä väittää siis yhtäältä, ettei se voi olla velvollinen soveltamaan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron jakomenetelmää sekakulujen osalta. Toisaalta mainittuja kuluja koskevaa vähennysoikeutta ei täten voida arvonlisäveronalaisten taikka arvonlisäverosta vapautettujen liiketoimien osalta rajoittaa arvonlisäverolain 90 §:ssä säädettyä suhdelukua enempää.
- 17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa näiden seikkojen perusteella, ettei Puolan lainsäätäjä ollut antanut 1.1.2016 mennessä sekakuluihin sisältyvän arvonlisäveron jaottelemiseksi mitään muuta sääntöä kuin arvonlisäverolain 90 ja 91 §:ssä säädetty säännöt. Arvonlisäverolakiin tehtyjen 1.1.2016 voimaan tulleiden muutosten seurauksena mainittu kysymys on vastedes ratkaistu, mutta näitä uusia säännöksiä ei sovelleta ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsiteltäväksi saatetussa asiassa kyseessä oleviin verovuosiin 2013–2015.
- 18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa lisäksi, ettei arvonlisäverodirektiivissä ole sääntöjä verovelvollisen sekakuluihin sisältyvien arvonlisäveromäärien jakamisesta. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että koska arvonlisäverodirektiivissä ei ole säännöksiä tältä osin, jäsenvaltioiden tehtävänä on määrittää tällaisen jaottelun menetelmä ja perusteet unionin oikeutta sekä yhteisen arvonlisäverojärjestelmän taustalla olevia periaatteita noudattaen.
- 19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa tältä osin Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) katsoneen 24.10.2011 antamassaan tuomiossa, että koska kansallisessa oikeudessa ei säädetä tällaisista perusteista, verovelvollisella on oltava oikeus vähentää arvonlisävero kokonaisuudessaan, mukaan lukien yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalan ulkopuolelle jääviin toimiin liittyvä osa ostoihin sisältyvästä verosta. Kyseinen tuomioistuin katsoi muun muassa Puolan tasavallan perustuslain 217 §:ssä vahvistetun veroja ja julkisia maksuja sekä verokantojen vahvistamista koskevan laillisuusperiaatteen nojalla, ettei verovelvollisia voida moittia ennen arvonlisäverolakiin tehtyjen muutosten voimaantuloa 1.1.2016 siitä, etteivät ne ole noudattaneet viimeksi mainituilla muutoksilla vahvistettuja perusteita.
- 20 Ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella on epäilyksiä siitä, onko tällainen kansallisen oikeuden tulkinta yhteensopiva arvonlisäverodirektiivin kanssa. Kyseinen tuomioistuin toteaa erityisesti, että arvonlisäverolain 86 §:n 1 momentissa mainitaan kyseisen direktiivin 168 artiklan tavoin – joka ensiksi mainitulla säännöksellä on tarkoitus saattaa osaksi kansallista oikeusjärjestystä – nimenomaisesti, että arvonlisäveron vähennysoikeus koskee ainoastaan arvonlisäveronalaisia liiketoimia.
- 21 Se katsoo muun muassa, että se, ettei kansallisessa oikeudessa ole ”teknisiä” säännöksiä sekakuluihin sisältyvän arvonlisäveron määrien jaottelemisesta liiketoimintaan tai muuhun kuin liiketoimintaan kuuluvaksi, ei voi johtaa siihen, että verovelvollisilla on tällaisessa tilanteessa tästä huolimatta oikeus vähentää kyseinen vero kokonaisuudessaan. Kyseisen tuomioistuimen mukaan tällainen kansallinen käytäntö olisi vastoin arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan sanamuotoa sekä arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta muun muassa siltä osin kuin kyseisen tuomioistuimen käsiteltäväksi saatetussa asiassa kuntayhtymä saisi perusteettoman edun mainitun käytännön johdosta.

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa lisäksi pitävänsä veroviranomaisen esittämää näkemystä, jonka mukaan verovelvollisella on tällaisessa tilanteessa mahdollisuus valita asianmukaisin jakomenetelmä, arvonlisäverodirektiivin mukaisena.

- 22 Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu on näin ollen päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Ovatko [arvonlisäverodirektiivin] 168 artiklan a alakohta ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate esteenä kansalliselle käytännölle, jossa myönnetään täysi oikeus vähentää sellaisten tavaroiden ja palvelujen ostoon sisältyvä vero, joita käytetään sekä verovelvollisen arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluviin (verollisiin ja verosta vapautettuihin) liiketoimiin että arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle jääviin liiketoimiin, koska kansallinen laki ei sisällä ostoihin sisältyvän veron määrien jakamismenetelmiä eikä -perusteita kyseisten liiketoimien lajien mukaan?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

- 23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohtaa tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle käytännölle, jossa verovelvollisen sallitaan vähentää sekakuluihin sisältyvä vero kokonaisuudessaan siksi, että sovellettavassa verolainsäädännössä ei ole erityisiä sääntöjä jakoperusteista ja -menetelmistä, joiden nojalla verovelvollinen voisi määrittää tämän ostoihin sisältyvän arvonlisäveron osuudet, joista toisen on katsottava liittyvän verovelvollisen liiketoimintaan ja toisen tämän muuhun kuin liiketoimintaan.
- 24 Tähän kysymykseen vastaamiseksi on aluksi palautettava mieliin arvonlisäveron vähennysoikeuden oikeudelliset perusteet, sellaisina kuin ne ilmenevät arvonlisäverodirektiivistä ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä.
- 25 Ensinnäkin vähennysoikeutta koskevista yksityiskohtaisista menettelysäännöistä säädetään muun muassa arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa. Kyseisen artiklan a alakohdan mukaan verovelvollisella on oikeus vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle, siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin.
- 26 Arvonlisäverodirektiivillä käyttöön otetun järjestelmän logiikka pohjautuu nimittäin neutraalisuuteen. Ainoastaan sellaiset ostoihin sisältyvät verot, jotka verovelvollinen on maksanut verollisiin liiketoimiinsa käyttämistään tavaroista ja palveluista, voidaan vähentää. Toisin sanoen on niin, että ostoihin sisältyvien verojen vähentäminen on sidoksissa myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetuista liiketoimista maksettavien verojen suorittamiseen. Silloin kun verovelvollisen hankkimia tavaroita tai palveluja käytetään sellaisessa toiminnassa, joka on vapautettu verosta tai joka ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, veroa ei suoriteta myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetuista liiketoimista eikä ostoihin sisältyvää veroa voida vähentää. Sitä vastoin siinä tapauksessa, että tavaroita tai palveluja käytetään myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen verollisten liiketoimien suorittamiseen, niihin liittyviin ostoihin sisältyvän veron vähentäminen on välttämätöntä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi (ks. vastaavasti tuomio 16.6.2016, Mateusiak, C-229/15, EU:C:2016:454, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 27 Vähennysoikeuden olemassaolo edellyttää yhtäältä siis, että verovelvollinen hankkii tässä ominaisuudessaan tavarain tai palvelun ja käyttää sitä liiketoimintansa tarkoituksiin (ks. mm. tuomio 16.2.2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, 69 kohta). Jotta arvonlisävero voitaisiin toisaalta vähentää, aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetuilla liiketoimilla on yleensä oltava suora ja välitön yhteys myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettuihin vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin. Lopuksi on niin, että aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankituista tavaroista tai

palveluista maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus edellyttää, että näiden tavaroiden tai palveluiden hankintakulut kuuluvat niihin osiin, joista myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suoritettujen verollisten liiketoimien hinta muodostuu (ks. vastaavasti tuomio 13.3.2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, 27 kohta; tuomio 6.9.2012, *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 36 kohta ja tuomio 16.7.2015, *Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt*, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 23 ja 24 kohta).

- 28 Toiseksi on niin, että silloin kun verovelvollinen käyttää tavaroita ja palveluja sekä vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin eli verosta vapautettuihin liiketoimiin, arvonlisäverodirektiivin 173–175 artiklassa säädetään säännöistä vähennyskelpoisen arvonlisävero-osuuden määrittämiseksi, ja tämä osuus on suhteutettava verovelvollisen verollisiin liiketoimiin liittyvään määrään. Unionin tuomioistuim on tältä osin täsmentänyt, että viimeksi mainitut säännöt koskevat sellaista ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, joka sisältyy yksinomaan liiketoimintaan liittyviin kuluihin, ja niiden avulla liiketoiminta jaetaan verolliseen toimintaan, johon liittyy vähennysoikeus, ja verosta vapautettuun toimintaan, johon ei liity vähennysoikeutta (ks. vastaavasti tuomio 13.3.2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, 33 kohta; tuomio 6.9.2012, *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 42 kohta ja tuomio 16.7.2015, *Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt*, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 27 kohta). Jotta ei vaarannettaisi yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä taattavan neutraliteetin tavoitetta, toimia, jotka eivät kuulu arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan, ei sen sijaan saa sisällyttää viimeksi mainituissa säännöksissä tarkoitettuun vähennyksen suhdelukua koskevaan laskelmaan (ks. vastaavasti tuomio 14.11.2000, *Floridienne ja Berginvest*, C-142/99, EU:C:2000:623, 32 kohta; tuomio 27.9.2001, *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, 44 kohta ja tuomio 29.4.2004, *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, 54 kohta).
- 29 Kolmanneksi on muistutettava, että unionin tuomioistuim on jo todennut, että koska arvonlisäverodirektiivissä ei todeta tältä osin mitään, jäsenvaltioiden harkintavaltaan kuuluu niiden menetelmien ja perusteiden määrittäminen, joiden mukaisesti ostoihin sisältyvästä arvonlisäverosta eritellään liiketoimintaan ja muuhun kuin liiketoimintaan kuuluva osuus. Niiden on harkintavaltaansa käyttäessään otettava huomioon arvonlisäverodirektiivin tarkoitus ja systematiikka ja siis säädettävä sellaisesta laskentatavasta, joka kuvastaa objektiivisesti osuutta, joka ostoihin liittyvistä kustannuksista tosiasiallisesti kohdistuu kuhunkin näistä toiminnoista (ks. mm. tuomio 25.7.2018, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, 58 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 30 Ennakkoratkaisupyyynnöstä ilmenee käsiteltävässä asiassa, että pääasiassa kyseessä olevina verovuosina Puolassa voimassa olleeseen lainsäädäntöön ei sisältynyt erityisiä sääntöjä, jotka koskevat perusteita ja menetelmiä sekakuluihin sisältyvän arvonlisäveron jaottelemiseksi liiketoimintaan tai muuhun kuin liiketoimintaan kuuluvaksi. Kuntayhtymä väittää tällaisen kansallisen lainsäädännön puuttumisen perusteella ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa, ettei sen voida edellyttää tekevän tällaista jaottelua ja että sillä on täten oikeus vähentää tämäntyyppisiin kuluihin liittyvä arvonlisävero kokonaisuudessaan.
- 31 On siis tutkittava, voiko tällaisesta kansallisen lainsäädännön puuttumisesta seurata, että kuntayhtymän kaltainen verovelvollinen voi pelkästään tämän perusteella vähentää sekakuluihin sisältyvän arvonlisäveron kokonaisuudessaan.
- 32 Aluksi on korostettava, että verovelvollisen velvollisuus jaotella ostoihin sisältyvä arvonlisävero liiketoimintaan tai muuhun kuin liiketoimintaan kuuluvaksi seuraa itse arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdasta. Kyseisessä säännöksessä säädetään nimittäin ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeudesta ainoastaan siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin.

- 33 Kuten muun muassa tämän tuomion 26 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee, silloin kun verovelvollisen hankkimia tavaroita tai palveluja käytetään arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle jäävässä toiminnassa, veroa ei suoriteta myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetuista liiketoimista eikä ostoihin sisältyvää veroa voida vähentää.
- 34 Arvonlisäverodirektiivissä ei tosin säädetä erityisistä säännöistä, jotka koskevat perusteita ja menetelmiä sekakuluihin sisältyvän arvonlisäveron jaottelemiseksi liiketoimintaan tai muuhun kuin liiketoimintaan kuuluvaksi. Jäsenvaltioilla on täten harkintavaltaa tällaisten jaotteluperusteiden ja -menetelmien valinnassa.
- 35 Pelkästään tällaisten sääntöjen puuttuminen sovellettavasta verolainsäädännöstä ei täten merkitse kuitenkaan sitä, että verovelvollisella on oikeus vähentää tällaisiin kuluihin sisältyvä arvonlisävero kokonaisuudessaan myös sen ostoihin sisältyvän veron osuuden osalta, joka liittyy yhteisen arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle jäävään toimintaan. Tällaisen täysimääräisen vähennysoikeuden soveltaminen johtaisi mainitun oikeuden soveltamisalan laajenemiseen vastoin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteita.
- 36 On nimittäin niin, kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 57 kohdassa, että jos kuntayhtymän kaltaisen verovelvollisen, joka harjoittaa sekä liiketoimintaa että muuta kuin liiketoimintaa, sallittaisiin vähentää täysimääräisesti sekakuluihin sisältyvä arvonlisävero, sille annettaisiin verotuksen neutraalisuuden periaatteen, jolla unionin lainsäätäjä on unionin tuomioistuimen mukaan halunnut toteuttaa arvonlisäverotuksen alalla yhdenvertaisen kohtelun yleisen periaatteen, vastainen etu (ks. vastaavasti tuomio 29.10.2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 37 Tästä seuraa, ettei sillä, ettei jäsenvaltion lainsäädännössä säädetä erityisistä säännöistä, jotka koskevat perusteita ja menetelmiä ostoihin sisältyvän arvonlisäveron jaottelemiseksi liiketoimintaan tai muuhun kuin liiketoimintaan kuuluvaksi, voi lähtökohtaisesti olla vaikutusta arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa säädetyn vähennysoikeuden soveltamisalaan.
- 38 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa kuitenkin, että kansallinen käytäntö myöntää täysimääräinen vähennysoikeus sekakulujen osalta perustuu Puolan perustuslain sen 217 §:n tulkintaan, jossa vahvistetaan verotuksen laillisuuden periaate.
- 39 Tältä osin on huomattava, että – kuten jäsenvaltioiden yhteisestä valtiosääntöperinteestä ilmenee – verotuksen laillisuuden periaatteen voidaan katsoa olevan osa unionin oikeusjärjestystä yleisenä oikeusperiaatteena. Vaikka kyseinen periaate edellyttää, kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 110 kohdassa, että arvonlisäveron kaltaisen veron maksuvelvollisuudesta sekä veron aineellisia ominaisuuksia määrittävistä kaikista olennaisista osatekijöistä on säädettävä lailla, mainittu periaate ei edellytä, että kaikista verotuksen teknisistä näkökohdista säännellään tyhjentävästi, mikäli verovelvollinen voi laissa säädettyjen sääntöjen avulla ennakoida ja laskea maksettavan veron määrän sekä määrittää, milloin hänen on maksettava vero.
- 40 Näin ollen se, ettei sovellettavassa verolainsäädännössä säädetä teknisistä säännöistä, jotka ovat luonteeltaan liitännäisiä veron olennaiseen osatekijään nähden, ei sinänsä merkitse unionin oikeuden yleisenä periaatteena pidettävän verotuksen laillisuuden periaatteen loukkaamista. Samoin se, että sovellettavassa verolainsäädännössä on jätetty verovelvolliselle mahdollisuus valita useamman mahdollisen menettelytavan välillä, jotta tämä voi hyötyä tästä oikeudesta, ei yksinään ole vastoin tätä periaatetta.
- 41 Arvonlisäveron kaltaisen unionin lainsäätäjän yhdenmukaistaman veron olennaisesta osatekijästä on todettava, että kysymys siitä, mitkä ovat ne veron osatekijät, joista on säädettävä lailla, on kysymys, jota on tarkasteltava unionin oikeuden yleisenä periaatteena pidettävän verotuksen laillisuuden periaatteen valossa eikä kansallisen oikeuden kyseisen periaatteen tulkinnan perusteella.

- 42 Etenkin vähennysoikeudesta on todettava, että se on olennainen osa arvonlisäveron maksuvelvollisuutta. Tämän oikeuden soveltamisala on vahvistettu selkein ilmauksin arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa. Kuten oikeuskäytännössä on jo todettu, mainitussa säännöksessä osoitetaan täsmällisesti vähennysoikeuden syntymisen edellytykset ja sen laajuus, eikä siinä jätetä jäsenvaltioille minkäänlaista harkintavaltaa niiden täytäntöönpanossa (ks. vastaavasti tuomio 10.3.2005, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, C-33/03, EU:C:2005:144, 16 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 43 Siltä osin kuin verovelvollinen voi osoittaa sovellettavan verolainsäädännön perusteella vähennysoikeuden täsmällisen soveltamisalan, verovelvolliselle asetetun velvollisuuden määrittää sekakuluistaan liiketoimintaan liittyvä osuus ei täten voida katsoa olevan verotuksen laillisuuden periaatteen vastainen. Tällainen vaatimus ei nimittäin ole yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä olennainen ominaisuus, joka määrittää jonkin arvonlisäveron aineellisista ominaisuuksista ja josta olisi tältä osin nimenomaisesti säädetävä sovellettavassa verolainsäädännössä, vaan se on ainoastaan luonteeltaan liittäminen ennakoedellytys, jonka verovelvollisen on täytettävä voidakseen hyötyä vähennysoikeudesta.
- 44 Vaikka on viime kädessä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana arvioida pääasiassa, täytyvätkö edellisissä kohdissa tarkoitetut verotuksen laillisuuden periaatteesta seuraavat vaatimukset, unionin tuomioistuimen tehtävänä on antaa ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle kaikki tarvittavat tiedot unionin oikeudesta, jotta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin voi ratkaista sen käsiteltäväksi saatetun asian.
- 45 Aluksi on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 168 artikla on saatettu osaksi Puolan oikeusjärjestystä arvonlisäverolain 86 §:llä. Viimeksi mainitussa säännöksessä säädetään arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan tavoin, että verovelvollisella on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero verosta, jonka se on velvollinen maksamaan, siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verollisiin liiketoimiin. Vaikuttaa siis siltä, että arvonlisäverolain 86 §:ssä määritellään vähennysoikeuden soveltamisala ja laajuus täsmällisesti, mikä on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä tarkistaa.
- 46 Seuraavaksi on niin, kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että koska sovellettavassa verolainsäädännössä ei ole nimenomaisesti säädetty erityisistä säännöistä, jotka koskevat perusteita ja menetelmiä ostoihin sisältyvän arvonlisäveron jaottelemiseksi liiketoimintaan tai muuhun kuin liiketoimintaan kuuluvaksi, verovelvollinen voi saada toimivaltaiselta kansalliselta veroviranomaiselta yksittäistapausta koskevan verotuksellisen tulkintaratkaisun, jossa arvioidaan juuri verovelvollisen tilanne ja jossa verovelvolliselle ilmoitetaan yksityiskohtaiset menettelysäännöt lain asianmukaiseksi soveltamiseksi. Lisäksi on niin, että unionin tuomioistuimen käytettävissä olevien tietojen mukaan verovelvollinen voi valita asianmukaisen menetelmän tällaisen jaottelun toteuttamiseksi. Kun otetaan huomioon muun muassa arvonlisäverolain 86 §, tällaisten sääntöjen puuttuminen ei täten vaikuta estävän verovelvollista määrittämästä vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrää.
- 47 Edellä esitettyjen päätelmien jatkoksi on lopuksi todettava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo pääasiassa kyseessä olevan kansallisen käytännön olevan arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan vastainen.
- 48 Tältä osin on muistutettava yhtäältä, että kansallisten tuomioistuinten on mahdollisuuksien mukaan tulkittava kansallista oikeutta unionin oikeuden mukaisesti ja että toimivaltainen kansallinen veroviranomainen voi lähtökohtaisesti vedota tällaiseen unionin oikeuden mukaiseen tulkintaan verovelvollista vastaan (ks. vastaavasti tuomio 26.9.1996, Arcaro, C-168/95, EU:C:1996:363, 41 ja 42 kohta; tuomio 5.7.2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, 45 kohta ja tuomio 15.9.2011, Franz Mücksch, C-53/10, EU:C:2011:585, 34 kohta).

- 49 Toisaalta on niin, että vaikka unionin oikeuden mukainen tulkinta ei voi olla perustana kansallisen oikeuden *contra legem* -tulkinnalle (ks. mm. tuomio 15.4.2008, *Impact*, C-268/06, EU:C:2008:223, 100 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), kansallisten tuomioistuinten on muutettava tarvittaessa vakiintunutta oikeuskäytäntöä, jos se perustuu sellaiseen kansallisen oikeuden tulkintaan, joka ei sovi yhteen direktiivin tavoitteiden kanssa (tuomio 19.4.2016, *DI*, C-441/14, EU:C:2016:278, 33 kohta; tuomio 17.4.2018, *Egenberger*, C-414/16, EU:C:2018:257, 72 kohta ja tuomio 11.9.2018, *IR*, C-68/17, EU:C:2018:696, 64 kohta).
- 50 Edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle käytännölle, jossa verovelvollisen sallitaan vähentää sekakuluihin sisältyvä arvonlisävero kokonaisuudessaan siksi, että sovellettavassa verolainsäädännössä ei ole erityisiä sääntöjä jakoperusteista ja -menetelmistä, joiden nojalla verovelvollinen voisi määrittää tämän ostoihin sisältyvän arvonlisäveron osuudet, joista toisen on katsottava liittyvän verovelvollisen liiketoimintaan ja toisen tämän muuhun kuin liiketoimintaan.

Oikeudenkäyntikulut

- 51 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 (toinen 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 kansalliselle käytännölle, jossa verovelvollisen sallitaan vähentää sellaisten tavaroiden ja palveluiden, joita verovelvollinen käyttää sekä arvonlisäveronalaiseen liiketoimintaan että arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle jäävään muuhun kuin liiketoimintaan, hankintaan sisältyvä arvonlisävero kokonaisuudessaan siksi, että sovellettavassa verolainsäädännössä ei ole erityisiä sääntöjä jakoperusteista ja -menetelmistä, joiden nojalla verovelvollinen voisi määrittää tämän ostoihin sisältyvän arvonlisäveron osuudet, joista toisen on katsottava liittyvän verovelvollisen liiketoimintaan ja toisen tämän muuhun kuin liiketoimintaan.

Allekirjoitukset