



# Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS  
PEDRO CRUZ VILLALÓN  
26 päivänä huhtikuuta 2012<sup>1</sup>

**Asia C-511/10**

**Finanzamt Hildesheim  
vastaan  
BLC Baumarkt GmbH & Co. KG**

(Bundesfinanzhofin (Saksa) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Arvonlisävero — Kuudes direktiivi — Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen — Tavarat ja palvelut, joita käytetään samanaikaisesti sekä verollisiin että verottomiin liiketoimiin —  
Kiinteistön vuokraaminen liike- ja asuinkäyttöön — Vähennyksen suhdeluvun laskeminen —  
Kansallinen lainsäädäntö, jossa säädetään suhdeluvun laskemisesta kiinteistöstä kuhunkin tarkoitukseen vuokrattujen tilojen pinta-alan mukaan

1. Bundesfinanzhofin ensi näkemältä hyvin suppeasti muotoiltu ennakkoratkaisukysymys tarjoaa unionin tuomioistuimelle tilaisuuden täsmentää kuudennen direktiivin<sup>2</sup> 17 artiklan 5 kohdassa ja tarkemmin sanottuna sen kolmannen alakohdan c alakohdassa säädetyn järjestelmän rakenteen ja soveltamisalan tulkintaa, joka ei ole helppo tehtävä. Kysymys koskee lähinnä c alakohdan soveltamisalaa. Kuten hyvin tiedetään, kyseisen säännöksen mukaan jäsenvaltiot voivat oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen laskemaan alv-vähennyksen tavaroiden ja palvelujen tosiasiallisen ”käytön”<sup>3</sup> perusteella, jos näitä tavaroita ja palveluja käytetään sekä vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin (sekäkäyttö).

## I Asiaa koskevat oikeussäännöt

*A Unionin oikeus: kuudes direktiivi*

2. Kuudennen direktiivin johdanto-osan 12 perustelukappaleen mukaan ”vähennysjärjestelmää olisi yhdenmukaistettava, siltä osin kuin sillä on vaikutusta kannon todelliseen kertymään, ja vähennyksen suhdeluku olisi laskettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa”.

1 — Alkuperäinen kieli: espanja.

2 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1).

3 — Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan c alakohdan espanjankielisessä käännöksessä tästä käsitteestä käytetään ilmausta ”afectación real”. Saksaksi vastaava ilmaus on ”Zuordnung”, englanniksi ”use” ja ranskaksi ”affectation”.

3. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, joita verovelvollinen käyttää sekä 2 ja 3 kohdan mukaan vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta.

Tämä suhdeluku on laskettava 19 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin:

- a) oikeuttaa verovelvollisen laskemaan toimintansa jokaiselle toimialalle erillisen suhdeluvun, jos jokaisesta toimialasta pidetään erillistä kirjanpitoa;
- b) velvoittaa verovelvollisen laskemaan toimintansa jokaiselle toimialalle erillisen suhdeluvun ja pitämään jokaisesta toimialasta erillistä kirjanpitoa;
- c) oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään vähennyksen [kaikkien] tavaroiden ja palvelujen [tai niiden osan] käytön perusteella;
- d) oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetun säännön mukaisesti vähennyksen jokaisen sellaisen tavaran tai palvelun osalta, joka käytetään siinä tarkoitettuun liiketoimeen;
- e) määrätä, että merkityksetöntä arvonlisäveroa, jota verovelvollinen ei voi vähentää, ei oteta huomioon.”

4. Kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

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

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

## B Kansallinen lainsäädäntö

5. Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG),<sup>4</sup> sellaisena kuin se on muutettuna vero-oikeudellisten säännösten muuttamisesta vuonna 2003 annetulla lailla (Steueränderungsgesetz 2003),<sup>5</sup> 1 §:n 1 momentin mukaan "[l]iikevaihtoveron alaisia ovat seuraavat liiketoimet – –: 1. Tavaroiden luovutukset ja muut suoritukset, jotka elinkeinonharjoittaja suorittaa kotimaassa vastikkeellisesti liiketoiminnassaan".

6. UStG:n 4 §:n mukaan "[s]euraavat 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetut liiketoimet on vapautettu liikevaihtoverosta: – – 12 a) kiinteän omaisuuden – – vuokraus".

7. UStG:n 9 §:n 1 momentin mukaan "[e]linkeinonharjoittaja voi pitää verollisena liiketoimintaa, joka on vapautettu verosta UStG:n 4 §:n – – 12 momentin – – nojalla, kun kyseinen liiketoimi suoritetaan toiselle elinkeinonharjoittajalle tämän liiketoimintaa varten".

8. UStG:n 15 §:ssä säädetään seuraavaa:

"(1) Elinkeinonharjoittaja voi vähentää seuraavat ostoihin sisältyvät verot:

1. toisen elinkeinonharjoittajan ensiksi mainitulle elinkeinonharjoittajalle suorittamista tavaroiden luovutuksista ja muista suorituksista maksettava lakisääteinen vero. – –

(2) Vähennysoikeus ei koske veroa, jonka elinkeinonharjoittaja on maksanut tavaroiden luovutuksista, maahantuonnista ja yhteisöhankeista sekä muista suorituksista, joita elinkeinonharjoittaja käyttää seuraaviin toimiin:

1. verottomat liiketoimet;

– –

(4) Jos elinkeinonharjoittaja käyttää liiketoimintansa tarkoituksiin toimitettua, maahantuotua tai yhteisön sisäisesti hankittua tavaraa tai muuta suoritusta vain osittain sellaisten liiketoimien suorittamiseen, jotka eivät oikeuta ostoihin sisältyvän veron vähennykseen, sitä osaa ostohintaan sisältyvästä verosta ei voida vähentää, joka taloudellisesti liittyy niihin liiketoimiin, jotka eivät oikeuta vähennykseen. Elinkeinonharjoittaja voi esittää asianmukaisena arviona nämä vähennyskelvottomat veron osat. Ostoihin sisältyvän veron vähennyskelvoton osa voidaan määrittää veron vähennykseen oikeuttamattomien ja siihen oikeuttavien liiketoimien suhteen perusteella ainoastaan silloin, kun mikään muu taloudellinen kohdentaminen ei ole mahdollinen."

## II Tosiseikat

9. BLC Baumarkt GmbH & Co. KG (jäljempänä BLC) rakensi vuosina 2003 ja 2004 asuin- ja liikerakennuksen, jonka se antoi vuonna 2004 vuokralle siten, että vuokraustoiminta oli liiketilojen osalta verollista ja asuntojen osalta verosta vapautettua.

10. BLC ilmoitti vuotta 2004 koskevassa liikevaihtoveroilmoituksessaan vähennettäväksi tietyn osan rakennukseen liittyvistä ostoihin sisältyneistä veroista. Vähennyksessä se sovelsi liiketilojen vuokraamisesta ja asuntojen vuokraamisesta saatujen liikevaihtojen perusteella määritettyä suhdelukua (jäljempänä liikevaihdon mukainen jakoperuste).

4 – BGBl. 1999 I, s. 1270.

5 – BGBl. 2003 I, s. 2645.

11. Verotarkastuksen jälkeen Finanzamt Hildesheim (veroviranomainen; jäljempänä Finanzamt) katsoi, että veron vähennys on UStG:n, sellaisena kuin se on muutettuna vuonna 2003 annetulla lailla, 15 §:n 4 momentin kolmannen virkkeen nojalla jaettava liike- ja asuintilojen pinta-alan mukaan (jäljempänä pinta-alan mukainen jakoperuste). Tämä johti BLC:n tapauksessa vähennyskelpoisen veron osan alentamiseen ja uuden veropäätöksen tekemiseen.

12. BLC nosti uudesta veropäätöksestä kanteen Finanzgerichtissä, joka hyväksyi kanteen siitä syystä, että UStG:n 15 §:n 4 momentin kolmas virke on unionin oikeuden vastainen. Finanzgerichtin mukaan kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan c alakohta estää jäsenvaltiota soveltamasta ostoihin sisältyvän veron jakamisessa ensisijaisesti muuta kuin liikevaihdon mukaista jakoperustetta.

### III Ennakkoratkaisukysymys

13. Finanzamt teki edellä mainitusta tuomiosta Revision-valituksen Bundesfinanzhofiin, joka on esittänyt siitä seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 5 kohdan kolmatta alakohtaa tulkittava siten, että jäsenvaltiot voivat sen nojalla säätää, että sekakäytössä olevan rakennuksen rakentamiseen liittyviin ostoihin sisältyvän veron jakamisessa on käytettävä ensisijaisesti muuta kuin liikevaihdon mukaista jakoperustetta?”

14. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, voiko kansallinen lainsäätäjä kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan c alakohdan perusteella rajoittaa liikevaihdon mukaisen jakoperusteen käyttöä ja korvata sen jollakin muulla, esimerkiksi pinta-alan mukaisella jakoperusteella.

15. Bundesfinanzhofin mukaan Saksan lainsäätäjä rajoitti liikevaihdon mukaisen jakoperusteen käyttöä UStG:n 15 §:n 4 momentin kolmannessa virkkeessä nimenomaisesti direktiivin 77/388 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan c alakohdan nojalla ja perusteli tätä sillä, ettei jäsenvaltioita veloiteta käyttämään liikevaihdon mukaista jakoperustetta, koska ne voivat direktiivin 77/388 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan nojalla vahvistaa siitä poikkeavia jakoperusteita.

16. Bundesfinanzhof kuitenkin myöntää, että edellä esitettyä näkemystä vastaan voitaisiin todeta, että direktiivin 77/388 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan c alakohdan sanamuoto on epäselvä ja että sen systematiikka sekä tavoite puoltavat liikevaihdon mukaisen jakoperusteen säilyttämistä.

### IV Asian käsittely unionin tuomioistuimessa

17. Ennakkoratkaisupyyntö kirjattiin saapuneeksi unionin tuomioistuimen kirjaamoon 27.10.2010.

18. Saksan, Yhdistyneen kuningaskunnan ja Kreikan hallitukset sekä Euroopan komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia. Suullista käsittelyä ei ole järjestetty.

19. Sekä komissio että kaikki asian käsittelyyn osallistuneet hallitukset katsovat, että ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava myöntävästi. Ne katsovat, että jakoperusteena on lähtökohtaisesti käytettävä liikevaihtoa, mutta toteavat, että asiassa C-488/07, Royal Bank of Scotland, 18.12.2008 annetun tuomion<sup>6</sup> mukaan 17 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus säätää erilaajuisista poikkeuksista tähän perussääntöön ja jopa päättää vähennysoikeuden epäämisestä. Samansuuntaista näkemystä tukevat myös kuudennen direktiivin

6 — Kok., s. I-10409. Jäljempänä asia RBS.

17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan c alakohdan sanamuoto ja systematiikka, joista voidaan päätellä, ettei lainsäätävä velvoita jäsenvaltioita käyttämään vähennyksen laskemisessa mitään tiettyä jakoperustetta. Tämä on osapuolten mukaan johdettavissa myös kuudetta direktiiviä koskevan ehdotuksen perusteluista. Osapuolet korostavat vielä, että pinta-alan mukaisen jakoperusteen soveltaminen on helpompaa ja tuottaa tarkemman tuloksen, joten sen avulla voidaan paremmin varmistaa verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattaminen.

20. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää, ettei poikkeuksista voida tehdä sääntöä niin, että liikevaihdon mukaista jakoperustetta sovelletaan ainoastaan toissijaisesti. Sen mukaan poikkeukset ovat sallittuja ainoastaan, jos liikevaihdon mukainen jakoperuste tuottaa väärän tai epätarkan tuloksen.

## V Arviointi

21. Ennen hyödyllisen vastauksen antamista Bundesfinanzhofin ennakkoratkaisukysymykseen on vielä aiheellista esittää joitakin alustavia huomautuksia. Ennen muuta on mainittava, että kysymys perustuu kahteen seikkaan, joista toinen liittyy mahdollisen vähennysoikeuden perusteena olevaan tavaratyyppiin ja toinen tiettyyn vähennysoikeuden laskentatapaan, jota sovelletaan, kun kyse on lyhyesti sanottuna ”sekakäytöstä”.

22. Kuten alun alkaenkin mainitsin, Bundesfinanzhof näyttää ensinnäkin olevan epävarma ainoastaan tietyn tavaratyyppin eli rakennuksen rakentamiseen liittyviin ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden laskemisesta siinä tapauksessa, että kiinteistö on sekakäytössä eli sitä käytetään sekä vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin.

23. Toiseksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa melko suoraan tiettyyn vähennysoikeuden laskentatapaan, jota se kuvailee jokseenkin peittelemättä vastaavaan kansalliseen säännökseen (UStG:n 15 §:n 4 momenttiin) viittaavalla ilmauksella ”ensisijaisesti muun kuin liikevaihdon mukaisen jakoperusteen käyttäminen”. Tässä kysymyksessä kuudes direktiivi on tunnetusti paljon yksiselitteisempi: sen 17 artiklan 5 kohdassa annetaan nimittäin useita jäsenvaltioita velvoittavia säännöksiä. Kuten jo edellä todettiin, vaikeutena on ratkaista, minkä verran harkintavaltaa jäsenvaltioilla on määritettäessä jakoperustetta, jota sovelletaan vähennysoikeuden laskemisessa näissä tapauksissa.

24. Tällä tavoin muotoiltuna Bundesfinanzhofin ennakkoratkaisukysymys johtaa heti seuraavaan välittömään ongelmaan: halutaanko siinä kysyä, onko edellä kuvailtu jakoperuste sellaisenaan pätevä ja hyväksytäänkö se siten yleisesti vähennysoikeuden laskemiseen minkä tahansa tavaroiden ja palvelujen tapauksessa, vai epäileekö Bundesfinanzhof jakoperusteen lainmukaisuutta nimenomaan ja pelkästään tämäntyyppisten tavaroiden tapauksessa?

25. Jos ennakkoratkaisukysymystä tarkastellaan sananmukaisesti siinä muodossa kuin se nyt on esitetty, voisi vaikuttaa siltä, ettei ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tarvitse vastausta muuhun kuin sekakäytössä olevia rakennuksia koskevaan kysymykseen. Jo ennakkoratkaisupyynnössä esitettyä päättelyä ja kirjallisia huomautuksia tarkastelemalla voidaan kuitenkin havaita, että riidan taustalla oleva tavara on tässä oikeastaan sivuosassa. Riidassa on nimittäin olennaisesti kysymys jäsenvaltioille kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa annetun harkintavallan laajuudesta, kun otetaan huomioon kansallisen lainsäätäjän valitsema vaihtoehto.

26. Miten laajasti jäsenvaltiot sitten voivat antaa etusijan tosiasialliseen käyttöön perustuvalla menetelmällä eli poiketa liikevaihdon mukaisesta jakoperusteesta? Nyt ei tietenkään ole täysin merkityksetöntä, että kyse on nimenomaan sekakäytössä olevan rakennuksen rakentamiseen liittyviin ostoihin sisältyvän veron vähennyksen laskemisesta. Nähdäkseni on kuitenkin ratkaisevaa kiinnittää huomiota siihen yleiseen normatiiviseen asiayhteyteen, johon nyt tarkasteltava yksittäistapaus sijoittuu.

27. Nyt kun kysymyksenasettelu on selvä, aion seuraavaksi esittää ratkaisuehdotukseni kolmessa vaiheessa. Esitän ensin kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan merkityksellisestä osasta systemaattisen ja finalistisen tulkinnan, jossa samalla esitetään peruste ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen edellä kuvaileman laskentamenetelmän arvioimiseksi. Sen jälkeen tarkastelen paljon lyhyemmin sekakäytössä olevan rakennuksen rakentamiseen liittyviin ostoihin sisältyvän veron erityistapausta. Lopuksi esitän huomautukseni tehtävästä, joka kansalliselle tuomioistuimelle jää nyt tarkasteltavan asian olosuhteissa.

*A Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohta: ”joustavoitettu” sääntö*

28. Tässä päättelyn ensimmäisessä vaiheessa on heti alkuun myönnettävä, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohtaan liittyy kiistatta tiettyjä tulkintavaikeuksia. Niitä aiheuttaa erityisesti kolmas alakohta, jossa jäsenvaltioille tarjotaan useita paitsi moninaisia myös varsin heterogeenisiä vaihtoehtoja. Kaikkien näiden vaihtoehtojen yhteisenä nimittäjänä on partikkeli ”kuitenkin”,<sup>7</sup> joka antaa niille tietynlaisen poikkeusluonteen. Käsiteltävässä asiassa on lähtökohtaisesti kyse siitä, missä laajuudessa tämä kolmannen alakohdan vaikutus tai ominaisuus voi kumota sen, mitä säädetään ensimmäisessä ja toisessa alakohdassa.

29. Kyseisen säännöksen kolmannen alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat nimittäin (A) oikeuttaa tai velvoittaa laskemaan jokaiselle toimialalle erillisen suhdeluvun [a ja b alakohta]; (B) määrätä perussäännön mukaisen suhdeluvun käyttämisen joko pakolliseksi tai vapaaehtoiseksi, jolloin oletetaan mahdolliseksi käyttää myös muita suhdelukuja [d alakohta]; tai – nyt käsiteltävän asian kannalta merkityksellisiltä osin – (C) oikeuttaa tai velvoittaa tekemään vähennyksen kaikkien tavaroiden ja palvelujen tai niiden osan tosiasiallisen käytön perusteella [c alakohta].<sup>8</sup>

30. Tästä kysymyksestä esitän päätelmänäni, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa määritetään selvästi sääntö, jota vähennyskelpoisen veron määrän laskemisessa on noudatettava nyt tarkasteltavan sekakäytön tapauksessa; siinä on käytettävä liikevaihdon mukaista suhdelukua, joka lasketaan direktiivin 19 artiklan 1 kohdassa säädetyn menetelmän mukaisesti.

31. Näin todettiin jo edellä 19 kohdassa mainitussa asiassa RBS annetussa tuomiossa, johon perustuvaan oikeuskäytäntöön kaikki osapuolet viittaavat lausumissaan. Siinä todettiin aluksi, että ”kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa vahvistetaan järjestelmä, jota on sovellettava silloin kun arvonlisävero koskee tavaroita tai palveluja, joita verovelvollinen käyttää ’2 ja 3 kohdan mukaan sekä vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin’. Tällaisessa tapauksessa verovelvollisella on kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan oikeus vähentää vain se arvonlisäveron osa, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta (em. asia Abbey National, tuomion 37 kohta ja asia C-16/00, Cibo Participations, tuomio 27.9.2001, Kok. 2001, s. I-6663, 34 kohta)” (tuomion 17 kohta).

32. Seuraavaksi tuomiossa selitetään, että tämän osan vähennysoikeus on ”kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan toisen alakohdan mukaan – – laskettava tämän direktiivin 19 artiklan mukaisesti määräytyvän suhdeluvun perusteella” (tuomion 18 kohta).

33. Kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää, kuudennen direktiivin 19 artiklassa vahvistetussa perussäännössä, jonka mukaan vähennys on määritettävä vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin ja vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin liittyvien liikevaihtojen suhteen perusteella, nojaututaan kirjanpitolietoihin, jotka ovat helposti jokaisen verovelvollisen saatavilla, ja

7 — Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1) 173 artiklasta tämä partikkeli on poistettu.

8 — Säännöksen e alakohdalla ei ole tässä merkitystä, koska siinä ainoastaan säädetään mahdollisuudesta jättää huomiotta merkityksetön arvonlisävero, jota ei voida vähentää.



periaatteessa vähennyskelpoisen veron lopullinen määrä voidaan sen avulla määrittää oikeudenmukaisesti ja kohtuullisen tarkasti. Se on siten unionin lainsäätäjän ensisijaisesti valitsema vaihtoehto, sillä liikevaihdon mukainen suhdeluku on menetelmistä ainoa, joka määrittää ja josta säädetään yksityiskohtaisesti kuudennessa direktiivissä, kun taas muut mahdolliset jäsenvaltioiden käytävissä olevat menetelmät pelkästään mainitaan.

34. Asiassa RBS annetun tuomion 19 kohtaan sisältyy vielä eräs toteamus, joka nähdäkseni on syynä siihen jokseenkin yleiseen väärinkäsitykseen,<sup>9</sup> johon perustuu ajatus siitä, että direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa säädetyssä järjestelmässä suotaisiin jäsenvaltioille poikkeuksia, jotka mielestäni eivät itse säännöksen eivätkä myöskään asiassa RBS annetun tuomion sisällön perusteella ole sallittuja.

35. Asiassa RBS annetun tuomion 19 kohdassa todetaan, että ”17 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa sallitaan tästä [toisessa alakohdassa olevasta] säännöstä poikettavan oikeuttamalla jäsenvaltiot säätämään jostain muusta kyseisessä alakohdassa luetelluista vähennysoikeuden määrittämismenetelmästä, kuten erillisen suhdeluvun määrittämisestä jokaiselle toimialalle tai vähennyksen tekemisestä kaikkien tavaroiden ja palvelujen tai niiden osan käytön perusteella, tai säätämään tietyin edellytyksin jopa vähennysoikeuden poissulkemisesta”. Tästä voitaisiin helposti päätellä, ettei ensimmäisessä ja toisessa alakohdassa säädetty menetelmä lopulta ole jäsenvaltioita sitova, kun kerran niille kolmannessa alakohdassa annetaan mahdollisuus säätää siitä poikkeavia ”muita menetelmiä”.

36. Mielestäni tällainen päätelmä vaikuttaa kuitenkin hätköidyltä. Ensinnäkin on otettava huomioon kyseisen kohdan asiayhteys. Kun näet kyse on tuomiosta, jossa käsitellään kysymystä kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitetuista mahdollisuuksista pyörittää vähennyksen suhdelukua, sen systematiikassa edellä toistettuja toteamuksia voidaan melko huoletta pitää pelkkinä sivuhuomautuksina.

37. Kyseisessä tuomiossa ei siis ollut kyse 17 artiklan 5 kohdan eri alakohtien soveltamisesta yleensä vaan ainoastaan yksittäisestä vähennyksen suhdeluvun laskentajärjestelmään liittyvästä näkökohdasta. Nyt tarkasteltavassa asiassa näistä säännöksistä sen sijaan on Bundesfinanzhofin ennakkoratkaisukysymyksen näennäisestä konkreettisuudesta huolimatta lausuttava nimenomaan yleisesti, kuten edellä 25 kohdassa jo totesin.

38. Vaikka kolmannessa alakohdassa toiseksi tarjotaankin jäsenvaltioille mahdollisuus valita ”muita menetelmiä”, siinä ei missään tapauksessa tarkoiteta, että olisi olemassa yleinen ja ehdoton mahdollisuus tehdä tyhjäksi sitä edeltävissä alakohdissa vahvistettu sääntö, josta säädetään yksityiskohtaisemmin 19 artiklassa.

39. Lyhyesti sanottuna säännöksen systemaattinen tulkinta sulkee pois sen mahdollisuuden, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmas alakohta tekisi sen ensimmäisessä ja toisessa alakohdassa esitetystä säännöstä yleissäännön tai säännön, josta saisi poiketa rajoituksetta.

40. Finalistinen tulkinta johtaa samaan lopputulokseen. Kuudetta direktiiviä koskevan ehdotuksen perusteluissa<sup>10</sup> 17 artiklan 5 kohtaa perustellaan tarpeella estää verotuksen epätasaisuus säätämällä, että jäsenvaltiot voivat ”oikeuttaa tai määrätä verovelvollisen laskemaan erityisiä suhdelukuja sekä tekemään vähennyksen verollisiin toimiin tapahtuvan kaikkien tavaroiden ja palvelujen tai niiden osan tosiasiallisen käytön perusteella”.

9 — Tämä käy ilmi asian käsittelyyn osallistuneiden osapuolten lausumista.

10 — Euroopan yhteisöjen tiedote, täydennysosa 11/73.

41. Kun vielä kyse on direktiivistä, jolla sen johdanto-osan 12 perustelukappaleen mukaan pyritään yhdenmukaistamaan vähennysjärjestelmä ”siltä osin kuin sillä on vaikutusta kannon todelliseen kertymään”, mistä syystä ”vähennyksen suhdeluku olisi laskettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa”, olisi selvästikin unionin päämäärän vastaista antaa jäsenvaltioille mahdollisuus ottaa yleisesti ja vapaasti käyttöön mikä tahansa kolmannessa alakohdassa mainituista vaihtoehdoista. Ei olisi järkeä palata entiseen lainsäädäntöjen epäyhtenäisyyteen valtuuttamalla jäsenvaltiot poikkeamaan pääsäännöksi vahvistetusta menetelmästä ainakaan, jos tätä ei – kuten jäljempänä osoitan – voida perustella pyrkimyksellä parantaa verojärjestelmän periaatteista ja rakenteesta johtuvien vaatimusten noudattamista.

42. Edellä esitetyn perusteella tulkitsen, että 17 artiklan 5 kohdan kolmannella alakohdalla on haluttu lähtökohtaisesti estää sitä edeltävissä alakohdissa vahvistetun säännön liian jäykkä soveltaminen tarjoamalla jäsenvaltioiden käyttöön useita niin sisällöltään kuin soveltamisalaltaankin joustavia välineitä, jotta turvataan verotukselle keskeinen neutraalisuus.<sup>11</sup>

43. Tämä pääsäännön joustavuus, johon jäsenvaltioilla on mahdollisuus vedota, on kuitenkin oikeutettua ainoastaan, jos kyseisillä toimenpiteillä voidaan mahdollistaa sen päämäärän saavuttaminen, johon unionin lainsäätaja pyrkii sallimalla jäsenvaltioiden turvautua johonkin kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan a–d alakohdassa tarjotuista vaihtoehdoista. Edellä mainitun asiassa RBS annetun tuomion 24 kohtaa lainatakseni näillä säännöksillä pyritään ”antamaan jäsenvaltioille mahdollisuus päästä tarkempiin tuloksiin ottamalla huomioon verovelvollisen toiminnan erityispiirteet”. Jouston perimmäisenä tavoitteena on – kuten verotuksen alalla on aina oltava – varmistaa verovelvolliselle oikeutetusti kuuluvan vähennyksen mahdollisimman tarkka määrittäminen ja verotuksen neutraalisuuden varmistaminen nyt tarkasteltavan verotusmuodon ohjaavana periaatteena.<sup>12</sup>

44. Edellä esitetystä onkin alustavasti esitettävä seuraava yleispäätelmä: kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa sallitaan jäsenvaltioiden poiketa sen ensimmäisessä ja toisessa alakohdassa, luettuna yhdessä 19 artiklan kanssa, vahvistetusta liikevaihdon mukaista suhdelukua koskevasta perussäännöstä 5 kohdan kolmannessa alakohdassa määriteltyjen vaihtoehtojen rajoissa. Tarkemmin sanottuna kolmannen alakohdan c alakohdassa jäsenvaltioille tarjotaan kiistatta mahdollisuus poiketa perussäännöstä valitsemalla tavaroiden ja palvelujen tosiasialliseen käyttöön perustuva suhdeluku. Tämän säännöksen systemaattinen ja finalistinen tulkinta kuitenkin estää määrittämästä c alakohdalle sellaista soveltamisalaa, että lähtökohdaksi vahvistettu pääsääntö käytännössä poistuisi yleisesti käytöstä tai jäisi taka-alalle korostetun toissijaisena sääntönä tai vaihtoehtona, jonka soveltaminen on ilmeisen ongelmallista.

45. Toisin sanoen 17 artiklan 5 kohdassa ei sallita vääristää sen vähennyksen laskentajärjestelmän perusrakennetta, jonka unionin lainsäätaja on perustanut jäsenvaltioissa voimassa olevien vähennysjärjestelmien yhdenmukaistamiseksi velvoittamalla kaikki jäsenvaltiot noudattamaan samaa laskentatapaa. Tämä yhdenmukaistamistavoite on kuitenkin aivan sopuoinnussa sen kanssa, että jäsenvaltiot määrittävät rajoittamattoman määrän tapauksia, joissa ei välttämättä sovelleta pääsääntöä ja joiden oikeutuksena on tarve varmistaa verotuksen neutraalisuuden periaatteen täysi noudattaminen

11 — Onkin kuvaavaa, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmas alakohta toistuu edellä mainitun direktiivin 2006/112 173 artiklan 2 kohdassa, jossa ensin säädetään, että ”jäsenvaltiot voivat toteuttaa seuraavat toimenpiteet”, ja toistetaan sen jälkeen kolmannen alakohdan a–e alakohta sellaisinaan, kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan sisältöä muuttamatta. Tässä tuodaan selvästi esiin, ettei kyse ole oikeastaan pääsäännön ”poikkeuksista” vaan pikemminkin ”toimenpiteistä”, joilla nyansoidaan tai joustavoitetaan kyseistä sääntöä, sitä tietenkään vääristämättä.

12 — Ks. vastaavasti asia C-174/08, NCC Construction Danmark, tuomio 29.10.2009 (Kok., s. I-10567, 27 kohta).



ja vähennyksen tarkempi määrittäminen kussakin tapauksessa.<sup>13</sup> Tätä taustaa vasten on seuraavaksi ratkaistava kysymys siitä, oikeuttavatko ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen nyt arvioitavaksi esittämän yksittäistapauksen erityispiirteet soveltamaan liikevaihdon mukaisesta perusteesta mahdollisesti poikkeavaa laskentaperustetta.

#### *B Sekakäytössä olevien rakennusten tapaus*

46. Kuten äsken totesin, Bundesfinanzhof ei tosiasiallisesti pyydä vastausta edellä tarkastelemaani yleiseen ongelmaan vaan ainoastaan kysymykseen siitä, miten vähennys on laskettava sekakäytössä olevan rakennuksen rakentamiseen liittyviin ostoihin sisältyvän veron tapauksessa. Tähän mennessä esittämieni näkökohtien perusteella tähän kysymykseen pitäisi kuitenkin olla suhteellisen helppo vastata.

47. Kaikki osapuolet ovat yksimielisiä siitä, että kuudennessa direktiivissä pääsäännöksi vahvistettu liikevaihtoon perustuva laskentamenetelmä saattaa tietyissä tapauksissa osoittautua epäoikeudenmukaisemmaksi ja epätarkemmaksi kuin muut mahdolliset menetelmät. Käänteisesti ilmaistuna vähennyskelpoisen veron osan määrittämiseksi voi – kulloisenkin liiketoimen erityispiirteistä riippuen – olla joissakin tilanteissa olemassa tarkempiakin menetelmiä kuin kuudennessa direktiivissä säädetty ensisijainen menetelmä. Jos vähennyksen oikeudenmukaisempi ja tarkempi määrittäminen johtaa arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen tehokkaampaan noudattamiseen, sitä on pidettävä riittävänä perusteena liikevaihdon mukaisen jakoperusteen korvaamiseen sellaisella jakoperusteella, joka takaa tällaisen lopputuloksen.

48. Tarkemmin sanottuna kaikki asian käsittelyyn osallistuneet osapuolet arvioivat yksimielisesti, että tosiasiallista käyttöä ilmentävä pinta-alan mukainen jakoperuste takaa nyt tarkasteltavan kaltaisessa tapauksessa eli sekakäytössä olevan rakennuksen rakentamisen tapauksessa tarkemman lopputuloksen määrittäessä sitä vähennyskelpoista veron osaa, joka verovelvolliselle oikeutetusti kuuluu.

49. Näillä edellytyksillä sekakäytössä olevia rakennuksia on mielestäni ainakin lähtökohtaisesti mahdollista pitää tapauksena, jossa liikevaihtoon perustuvalla suhdeluvulle vaihtoehtoisen laskentamenetelmän käyttäminen on hyväksyttävää.

50. Jos tilanne on tosiasiallisesti tämä – mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tarkistaa –, unionin oikeuden ei pitäisi estää soveltamasta vähennyskelpoisen veron osan laskennassa tosiasialliseen käyttöön perustuvaa menetelmää.

51. Vielä on kuitenkin selvitettävä, onko jäsenvaltio valinnut nimenomaisesti sen vaihtoehdon, että vähennyksen laskemisessa tämäntyyppisille tavaroille ei ainakaan ensisijaisesti sovelleta liikevaihdon mukaista jakoperustetta. Lienee vähintäänkin selvää, ettei tämä vaihtoehto ole käytettävissä automaattisesti, vaan jäsenvaltion on päätettävä siitä erikseen. Tästä pääsenkin viimeiseen ratkaisuehdotukseni alussa esittämistäni näkökohdista.

#### *C Jäsenvaltion 17 artiklan 5 kohdan perusteella valitsema vaihtoehto*

52. Heti alkuun on sanottava, että kansallisen tuomioistuimen tehtävä olisi huomattavasti helpompi, jos kansallinen lainsäätäjä olisi säättänyt erikseen vähennyksen laskemisesta tämäntyyppisten tavaroiden tapauksessa. Kuten jo edellä todettiin, kansallinen lainsäätäjä on kuitenkin tässä tapauksessa säättänyt, että verovelvollinen voi yleisesti esittää asianmukaisena arviona ne veron osat, joita ei voida vähentää, ja antanut näin riittävästi liikkumavaraa myös tapauksessa, jota käsiteltävä ennakkoratkaisupyynnö

13 — Näin todetaan selvästi esimerkiksi asiassa C-437/06, *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement*, 13.3.2008 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-1597, 34–39 kohta).

koskee. Kuten edellä esittämistäni näkökohdista voidaan päätellä, sääntelyn yleisluonteisuus saattaa kuitenkin osoittautua ongelmalliseksi unionin oikeuden kannalta, sillä kansallisessa säännöksessä liikevaihdon mukainen jakoperuste tarjotaan vasta viimeisenä vaihtoehtona, jota voidaan soveltaa ainoastaan silloin, kun mikään muu vähennykseen oikeuttaviin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin käytettävien tavaroiden ja palvelujen taloudellinen kohdentaminen ei ole mahdollinen.

53. Lyhyesti sanottuna tämän kansallisen lainsäätäjän säätämän kaikenkattavan kohtelun seurauksena on mahdoton määrittää, mistä syystä jäsenvaltio on tässä – ja useassa muussakin – tapauksessa päätenyt nimenomaisesti poikkeamaan pääsäännöstä.

54. Kansallisessa lainsäädännössä vallitsevan tilan vuoksi katson, että nyt tarkasteltavan kaltaisissa olosuhteissa – vaikka pääsäännöstä poikkeaminen mielestäni vaikuttaakin ensi näkemältä asianmukaiselta tapauksessa, jota ennakkoratkaisupyyntö koskee – on viime kädessä kansallisen tuomioistuimen asia ratkaista, voidaanko hyväksyä kansallisen viranomaisen päätös, jolla ei nyt käsiteltävässä asiassa sallittu vähennysoikeuden laskemista liikevaihdon perusteella.

## **VI Ratkaisuehdotus**

55. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohtaa on tulkittava siten, ettei se lähtökohtaisesti estä jäsenvaltioita säätämästä, että sekakäytössä olevan rakennuksen rakentamiseen liittyviin ostoihin sisältyvän veron jakamisessa on käytettävä ensisijaisesti muuta kuin liikevaihdon mukaista jakoperustetta. Sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä vallitsevaan tilaan liittyvistä syistä jää kuitenkin kansallisen tuomioistuimen tehtäväksi varmistua siitä, että tällä jakoperusteella pystytään nyt tarkasteltavan asian olosuhteissa takaamaan tarkempi tulos kuin pääsäännön mukaisella jakoperusteella.