



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

5 päivänä heinäkuuta 2018*

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 2, 9 ja 168 artikla –
Liiketoiminta – Holdingyhtiön suora tai välillinen osallistuminen tytäryhtiöidensä hallinnointiin –
Tilanne, jossa holdingyhtiö vuokraa tytäryhtiölleen kiinteistön – Ostoihin sisältyvän veron
vähentäminen – Arvonlisävero, jonka holdingyhtiö maksaa hankkiessaan osuuksia muista yrityksistä

Asiassa C-320/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Conseil d'État (ylin hallintotuomioistuin, Ranska) on esittänyt 22.5.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 29.5.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Marle Participations SARL

vastaan

Ministre de l'Économie et des Finances,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas (esittelevä tuomari) sekä tuomarit C. Toader ja E. Jarašiūnas,

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Marle Participations SARL, edustajanaan L. Poupot, avocat,
- Ranskan hallitus, asiamiehinnään D. Colas, E. de Moustier ja A. Alidière,
- Espanjan hallitus, asiamiehenään S. Jiménez García,
- Itävallan hallitus, asiamiehenään G. Eberhard,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään R. Lyal ja N. Gossement,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

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) 2, 9 ja 168 artiklan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Marle Participations SARL ja ministre l'Économie (valtiovarainministeri, Ranska) ja joka koskee arvopapereiden hankkimiseksi suoritetuista liiketoimista pääasian kantajalle aiheutuneisiin menoihin liittyvän arvonlisäveron vähennyskelpoisuutta.

Asiaa koskevat unionin oikeussäännöt

- 3 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

– –

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta.”

- 4 Kyseisen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

- 5 Mainitun direktiivin 135 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

– –

l) kiinteän omaisuuden vuokraus.

2. Edellä 1 kohdan l alakohdassa säädettyä vapautusta ei sovelleta seuraaviin liiketoimiin:

a) hotellialalla tai vastaavalla alalla harjoitettava kyseisen jäsenvaltion lainsäädännössä määritelty majoitustoiminta, mukaan lukien leirintätarkoitukseen varustetuilla alueilla tapahtuva majoitustoiminta;

b) alueiden vuokraus kulkuneuvojen paikoitusta varten;

– –

Jäsenvaltiot voivat säätää muistakin 1 kohdan 1 alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaa koskevista poikkeuksista.”

6 Saman direktiivin 137 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden valita verotus seuraavien liiketoimien osalta:

– –

d) kiinteän omaisuuden vuokraus.

2. Jäsenvaltioiden on vahvistettava 1 kohdassa säädetyn valintaoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt.

Jäsenvaltiot voivat rajoittaa tämän valintaoikeuden soveltamisalaa.”

7 Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan mukaan ”vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy”.

8 Saman direktiivin 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;
- b) arvonlisävero, joka on maksettava tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin 18 artiklan a alakohdan ja 27 artiklan mukaisesti rinnastettavista liiketoimista;
- c) arvonlisävero, joka on maksettava tavaroiden yhteisöhankinnoista 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdan mukaisesti;
- d) arvonlisävero, joka on maksettava tavaroiden yhteisöhankintoihin 21 ja 22 artiklan mukaisesti rinnastettavista liiketoimista;
- e) kyseiseen jäsenvaltioon tavaroiden maahantuonnista maksettava tai maksettu arvonlisävero.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

- 9 Marle Participations on holdingyhtiö, joka kuuluu Marle-konserniin, joka valmistaa ortopedisiä implantteja. Yhtiöjärjestyksensä mukaan se muun muassa hallinnoi osuuksiaan useissa konsernin tytäryhtiöissä, joille se lisäksi vuokraa kiinteistöä.
- 10 Unionin tuomioistuimelle jätetystä asiakirja-aineistosta ilmenee, että Marle Participations toteutti vuodesta 2009 alkaen uudelleenjärjestelyn, jonka yhteydessä se luovutti ja hankki arvopapereita. Se vähensi kyseisestä uudelleenjärjestelystä aiheutuneisiin eri kuluihin liittyneen arvonlisäveron kokonaisuudessaan.

- 11 Verohallinto kyseenalaisti kirjanpidon tarkastuksen seurauksena kyseisen yhtiön tekemän arvonlisäverovähennyksen ja osoitti tälle tästä syystä jälkiverotuspäätöksiä perusteenaan se, että menot, joihin liittyneen arvonlisäveron vähentämistä kyseinen yhtiö oli vaatinut, olivat aiheutuneet vähennysoikeuden ulkopuolelle jäävien pääomansiirtojen toteuttamisesta.
- 12 Marle Participations riitautti kyseiset arvonlisäveron maksamista koskeneet vaatimukset menestyksettä tribunal administratif de Châlons-en-Champagnessa (Châlons-en-Champagnen hallintotuomioistuin, Ranska) ja tämän jälkeen cour administrative d'appel de Nancyssa (Nancyn ylempi hallintotuomioistuin, Ranska).
- 13 Niinpä kyseinen yhtiö teki kassaatiovalituksen ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.
- 14 Conseil d'État (ylin hallintotuomioistuin, Ranska) viittaa ennakkoratkaisupyyntönsä 27.9.2001 annettuun tuomioon Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495) ja 16.7.2015 annettuun tuomioon Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496) ja täsmentää, että arvonlisäverodirektiivin 168 artiklasta seuraa, että vaikka pelkkää yhtiöosuuksien hankkimista ja hallussapitoa ei voida pitää sellaisena liiketoimintana, joka tekisi niiden suorittajasta verovelvollisen, tilanne on toinen silloin, jos omistukseen liittyy suora tai välinen osallistuminen omistettavien yhtiöiden hallinnointiin suorittamalla kyseisille yhtiöille rahoituspalvelujen sekä kaupallisten ja teknisten palvelujen kaltaisia arvonlisäverotettavia liiketoimia.
- 15 Lisäksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo 16.7.2015 annetusta tuomiosta Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496) seuraavan, että tytäryhtiöiden osuuksien hankinnasta aiheutuneiden kulujen on katsottava olevan osa holdingyhtiön, joka osallistuu tytäryhtiöidensä hallinnointiin ja harjoittaa tähän liittyvää liiketoimintaa, yleiskustannuksia, jolloin näihin kuluihin sisältyvän arvonlisäveron on lähtökohtaisesti katsottava olevan täysimääräisesti vähennyskelpoinen, ellei tiettyjä myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suoritettuja liiketoimia ole vapautettu arvonlisäverosta.
- 16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa kuitenkin, että nyt käsiteltävässä asiassa ainoat palvelut, joita Marle Participations oli suorittanut tai aikonut suorittaa tytäryhtiöilleen, joiden yhtiöosuuksien hankinnasta sille oli aiheutunut menoja, koskivat kiinteistöjen vuokraamista.
- 17 Tässä tilanteessa Conseil d'État on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Merkitseekö – ja jos niin millä edellytyksillä – se, että holdingyhtiö vuokraa kiinteistöä tytäryhtiölleen, suoraa tai välillistä osallistumista kyseisen tytäryhtiön hallinnointiin, jonka seurauksena kyseisen tytäryhtiön osuuksien hankinnasta ja hallinnasta tulee [arvonlisäverodirektiivin] mukaista liiketoimintaa?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

- 18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään olennaisilta osin sitä, onko arvonlisäverodirektiiviä tulkittava siten, että se, että holdingyhtiö vuokraa tytäryhtiölleen kiinteistön, on osallistumista tytäryhtiön hallinnointiin, jota on pidettävä kyseisen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna liiketoimintana, joka synnyttää oikeuden vähentää holdingyhtiölle tytäryhtiön osuuksien hankkimisesta aiheutuneisiin kustannuksiin liittyvän arvonlisäveron, ja jos on, niin millä edellytyksillä.
- 19 Aluksi on palautettava mieleen, että vaikka arvonlisäverodirektiivissä vahvistetaan arvonlisäverolle erittäin laaja soveltamisala, tämä vero koskee ainoastaan toimintaa, joka on luonteeltaan liiketoimintaa (tuomio 29.10.2009, komissio v. Suomi, C-246/08, EU:C:2009:671, 34 kohta). Kyseisen direktiivin

- 2 artiklasta nimittäin ilmenee, että jäsenvaltion alueella suoritetuista palveluista arvonlisäverollisia ovat ainoastaan verovelvollisen vastikkeellisesti tässä ominaisuudessaan suorittamat palvelujen suoritukset (määräys 12.1.2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, 24 kohta).
- 20 Mainitun direktiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka harjoittaa itsenäisesti liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.
- 21 Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa määritellään liiketoiminnan käsite siten, että sitä on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta ja myös liiketoiminta, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.
- 22 Kyseisten määritelmien tarkastelu osoittaa, että liiketoiminnan käsitteen soveltamisala on laaja ja että tämä käsite on objektiivinen siten, että toimintaa tarkastellaan sellaisenaan sen tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta. Toiminta katsotaan siis yleensä liiketoiminnaksi, jos se on jatkuvaluonteista ja jos se suoritetaan liiketoimen tekijän saamaa vastiketta vastaan (tuomio 29.10.2009, komissio v. Suomi, C-246/08, EU:C:2009:671, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 23 Lisäksi on mainittava unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenevän, että arvonlisäverojärjestelmässä verolliset liiketoimet edellyttävät sellaista osapuolten välistä liiketoimintaa, johon sisältyy hinnan tai vastasuorituksen määrittäminen (tuomio 29.10.2009, komissio v. Suomi, C-246/08, EU:C:2009:671, 43 kohta) ja että arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa tarkoitettu vastikkeellinen palvelujen suoritus edellyttää, että suoritettun palvelun ja saadun vastasuorituksen välillä on suora yhteys (tuomio 29.10.2009, komissio v. Suomi, C-246/08, EU:C:2009:671, 45 kohta).
- 24 On myös syytä muistuttaa, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruserä, eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Kyseistä oikeutta sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettujen liiketoimien yhteydessä (määräys 12.1.2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, 26 kohta).
- 25 Vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan arvonlisäverosta, jonka se on maksanut tai maksaa kaiken liiketoimintansa yhteydessä. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen neutraalisuuden yrityksen kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäveron alaista (määräys 12.1.2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 26 Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdasta ilmenee kuitenkin, että vähennysoikeuden saaminen edellyttää yhtäältä, että asianomainen on tässä direktiivissä tarkoitettu verovelvollinen, ja toisaalta, että verovelvollinen käyttää tavaroita tai palveluja, joihin vedotaan kyseisen oikeuden perusteeksi, myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisiin liiketoimiinsa ja että kyseiset tavarat tai palvelut on aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa luovuttanut toinen verovelvollinen (tuomio 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 39 kohta).
- 27 Unionin tuomioistuin on todennut jo erityisesti holdingyhtiön vähennysoikeudesta, ettei holdingyhtiö ole arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa tarkoitettu verovelvollinen eikä sillä näin ollen ole kyseisen direktiivin 167 ja 168 artiklaan perustuvaa vähennysoikeutta, jos holdingyhtiön ainoana tarkoituksena on hankkia osuuksia muista yrityksistä ja jos se ei välittömästi tai välillisesti osallistu näiden yritysten hallinnointiin muulla tavoin kuin käyttämällä osakkeenomistajan tai yhtiömiehen oikeuksiaan (tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 18 kohta).

- 28 Pelkkää yhtiöosuuksien hankintaa ja hallintaa ei voida pitää arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuna liiketoimintana, joka tekisi kyseisestä hankkijasta tai hallussapitäjästä verovelvollisen. Pelkkä rahoituksellisten osakkuuksien hankkiminen toisista yrityksistä ei nimittäin ole omaisuuden käyttämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa, koska mahdollinen osinko, joka on osakkuuden tuottoa, perustuu pelkästään omaisuuden omistamiseen (tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 19 kohta).
- 29 Unionin tuomioistuimien on kuitenkin todennut tilanteen olevan toinen, jos osuuden omistamiseen liittyy suora tai välillinen osallistuminen omistettujen yhtiöiden hallinnointiin, jolloin hallinnointiin osallistumisena ei kuitenkaan pidetä niiden oikeuksien käyttämistä, joita osuuksien omistajalla on osakkeenomistajana tai yhtiömiehenä (ks. mm. tuomio 14.11.2000, Floridienne ja Berginvest, C-142/99, EU:C:2000:623, 18 kohta; tuomio 27.9.2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, 20 kohta; tuomio 6.9.2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, 33 kohta ja tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 20 kohta).
- 30 Unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että holdingyhtiön osallistuminen sellaisten yhtiöiden hallinnointiin, joista se on hankkinut osuuksia, on arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua liiketoimintaa, jos siihen sisältyy holdingyhtiön tytäryhtiöilleen suorittamien hallinto-, kirjanpito- ja rahoituspalvelujen sekä kaupallisten, tietoteknisten ja teknisten palvelujen kaltaisia, kyseisen direktiivin 2 artiklan nojalla arvonlisäverotettavia liiketoimia (ks. mm. tuomio 14.11.2000, Floridienne ja Berginvest, C-142/99, EU:C:2000:623, 19 kohta; tuomio 27.9.2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, 22 kohta ja tuomio 6.9.2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, 34 kohta).
- 31 Tässä yhteydessä on korostettava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä mainitut esimerkit holdingyhtiön osallistumisesta tytäryhtiöidensä hallinnointiin eivät muodosta tyhjentävää luetteloa.
- 32 Niinpä käsitteen ”holdingyhtiön osallistuminen tytäryhtiönsä hallinnointiin” on ymmärrettävä kattavan kaikki arvonlisäverodirektiivin mukaan liiketoimintana pidettävät toimet, jotka holdingyhtiö suorittaa tytäryhtiönsä hyväksi.
- 33 Nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimelle jätetystä asiakirja-aineistosta ilmenee, että ainoat palvelut, joita Marle Participations oli suorittanut tai aikonut suorittaa tytäryhtiöilleen, joiden yhtiöosuuksien hankinnasta sille oli aiheutunut menoja, koskivat sellaisen kiinteistön vuokraamista, jota liiketoimintaa harjoittava tytäryhtiö käytti uutena tuotantopaikkanaan.
- 34 Tässä yhteydessä on myös palautettava mieleen, että kiinteän omaisuuden vuokrauksen verottaminen on arvonlisäverodirektiivin 137 artiklan 1 kohdan d alakohdassa säädetty mahdollisuus, jonka unionin lainsäätäjä on myöntänyt jäsenvaltioille poikkeuksena kyseisen direktiivin 135 artiklan 1 kohdan l alakohdassa säädetystä pääsäännöstä, jonka mukaan kiinteän omaisuuden vuokraus on vapautettu arvonlisäverosta. Jäsenvaltiot voivat siis tämän mahdollisuuden perusteella antaa vapautuksen saajille mahdollisuuden luopua vapautuksesta (ks. vastaavasti tuomio 12.1.2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, 26 ja 27 kohta).
- 35 Kun otetaan huomioon edellä 19–23 ja 34 kohdassa esitetty, se, että holdingyhtiö vuokraa tytäryhtiölleen kiinteistön, on osallistumista tytäryhtiön hallinnointiin, jota on pidettävä liiketoimintana, joka synnyttää oikeuden vähentää holdingyhtiölle tytäryhtiön osuuksien hankkimisesta aiheutuneisiin kustannuksiin liittyvän arvonlisäveron, jos tällainen palvelujen tarjoaminen on jatkuvaluonteista, jos se suoritetaan vastiketta vastaan ja jos se on verollista – mikä tarkoittaa, ettei vuokraaminen saa olla verosta vapautettua – ja jos suorittajan tarjoaman palvelun ja sen palvelun vastaanottajalta saaman vastasuorituksen välillä on suora yhteys. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava, täyttyvätkö nämä edellytykset siinä vireillä olevassa asiassa.

- 36 Vähennysoikeuden käyttämisen edellytysten ja tarkemmin kyseisen oikeuden laajuuden osalta on palautettava mieleen, että unionin tuomioistuin on jo todennut 16.7.2015 antamassaan tuomiossa Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 33 kohta), että holdingyhtiölle, joka osallistuu tytäryhtiöidensä hallinnointiin ja joka harjoittaa tähän liittyvää liiketoimintaa, tytäryhtiöiden osuuksien hankinnasta aiheutuneiden kulujen on katsottava olevan osa kyseisen holdingyhtiön yleiskustannuksia, jolloin hankintakuluihin sisältyvän arvonlisäveron on lähtökohtaisesti katsottava olevan täysimääräisesti vähennyskelpoinen.
- 37 Holdingyhtiölle, joka osallistuu vain joidenkin tytäryhtiöidensä hallinnointiin ja joka sitä vastoin ei harjoita muihin tytäryhtiöihinsä liittyvää liiketoimintaa, tytäryhtiöiden osuuksien hankinnasta aiheutuneiden kulujen on kuitenkin katsottava olevan vain osittain kyseisen holdingyhtiön yleiskustannuksia, jolloin hankintakuluihin sisältyvä arvonlisävero voidaan vähentää vain siltä osin kuin kyseiset kulut kuuluvat – jäsenvaltioiden määrittelemien jakoperusteiden mukaan – liiketoiminnan piiriin, ja jäsenvaltioiden on mainittua toimivaltaansa käyttäessään otettava huomioon arvonlisäverodirektiivin tarkoitus ja systematiikka ja siis säädettävä sellaisesta laskentatavasta, joka kuvastaa objektiivisesti osuutta, joka aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa aiheutuneista kustannuksista tosiasiallisesti kohdistuu yhtäältä liiketoimintaan ja toisaalta muuhun kuin liiketoimintaan, minkä tarkastaminen on kansallisten tuomioistuinten tehtävä (tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 33 kohta).
- 38 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on pääasiassa näin ollen arvioitava, koskeeko osuuksien hankkiminen, josta aiheutuneisiin menoihin liittyvän arvonlisäveron vähentämistä Marle Participations vaatii, yksinomaan sellaisia tytäryhtiöitä, joille kyseinen yhtiö vuokraa kiinteistöä, vai koskeeko se myös muita tytäryhtiöitä.
- 39 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on siis kaikkien saamiensa tietojen perusteella ratkaistava, voiko Marle Participations vähentää maksamansa arvonlisäveron ja jos niin missä määrin, kun otetaan huomioon edellä 36 ja 37 kohdassa mainitut perusteet.
- 40 Lisäksi on mainittava, ettei holdingyhtiölle, joka osallistuu suoraan tai välillisesti sellaisten tytäryhtiöidensä hallinnointiin, joiden osuuksia se on hankkinut, myönnetyn vähennyksen arvioimisessa voida ottaa huomioon liikevaihtoa, jonka kyseinen yhtiö on saavuttanut tytäryhtiöilleen suorittamallaan vuokrauspalveluilla, eikä tuloja, jotka perustuvat osuuden omistamiseen näiden pääomasta, sen estämiseksi, että kyseiseen oikeuteen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin.
- 41 On totta, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vähennysoikeus voidaan evätä, jos asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että vähennysoikeuteen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin. Mahdollisten veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten torjuminen on näet päämäärä, joka on arvonlisäverodirektiivissä tunnustettu ja johon siinä kannustetaan, eivätkä yksityiset saa vedota unionin oikeuden säännöksiin ja määräyksiin vilpillisesti tai käyttää niitä väärin (tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 42 ja 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 43 kohta).
- 42 Jäsenvaltioiden toimenpiteet eivät saa kuitenkaan ylittää sitä, mikä on tarpeen tällaisten tavoitteiden saavuttamiseksi. Niitä ei siis voida käyttää siten, että niillä asetettaisiin järjestelmällisesti kyseenalaiseksi arvonlisäveron vähennysoikeus ja näin arvonlisäveron neutraalisuus (tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 57 kohta ja tuomio 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 50 kohta).
- 43 Ensimmäiseksi on mainittava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tytäryhtiönsä hallinnointiin osallistuvalla holdingyhtiöllä eri palveluista, jotka se on hankkinut ostaessaan osuuksia kyseisestä tytäryhtiöstä, aiheutuvat kustannukset kuuluvat verovelvollisen yleiskuluihin ja ovat sellaisinaan osia,

joista yhtiön tuotteiden hinta muodostuu ja joilla on näin ollen lähtökohtaisesti suora ja välitön yhteys holdingyhtiön koko liiketoimintaan (tuomio 27.9.2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, 35 kohta ja tuomio 29.10.2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, 58 kohta).

- 44 Toiseksi on mainittava, että oikeus arvonlisäveron vähentämiseen on taattava arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan – jonka mukaan verovelvollisella tarkoitetaan ”jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta” – mukaisesti asettamatta vähennysoikeuden edellytykseksi esimerkiksi verovelvollisen liiketoiminnan tulosta.
- 45 Esitettyyn kysymykseen on edellä mainitun perusteella vastattava, että arvonlisäverodirektiiviä on tulkittava siten, että se, että holdingyhtiö vuokraa tytäryhtiölleen kiinteistön, on ”osallistumista tytäryhtiön hallinnointiin”, jota on pidettävä kyseisen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna liiketoimintana, joka synnyttää oikeuden vähentää holdingyhtiölle tytäryhtiön osuuksien hankkimisesta aiheutuneisiin kustannuksiin liittyvän arvonlisäveron, jos tällainen palvelujen tarjoaminen on jatkuvaluonteista, jos se suoritetaan vastiketta vastaan ja jos se on verollista – mikä tarkoittaa, ettei tällainen vuokraaminen saa olla verosta vapautettua – ja jos suorittajan tarjoaman palvelun ja sen palvelun vastaanottajalta saaman vastasuorituksen välillä on suora yhteys. Holdingyhtiölle, joka osallistuu tytäryhtiöidensä hallinnointiin vuokraamalla niille kiinteistön ja joka harjoittaa tähän liittyvää liiketoimintaa, tytäryhtiöidensä osuuksien hankinnasta aiheutuneiden kulujen on katsottava kuuluvan sen yleiskuluihin, ja hankintakuluihin sisältyvä arvonlisävero on lähtökohtaisesti voitava vähentää kokonaisuudessaan.
- 46 Holdingyhtiölle, joka osallistuu vain joidenkin tytäryhtiöidensä hallinnointiin ja joka sitä vastoin ei harjoita muihin tytäryhtiöihinsä liittyvää liiketoimintaa, tytäryhtiöiden osuuksien hankinnasta aiheutuneiden kulujen on katsottava olevan vain osittain kyseisen holdingyhtiön yleiskustannuksia, jolloin hankintakuluihin sisältyvä arvonlisävero voidaan vähentää vain siltä osin kuin kyseiset kulut kuuluvat – jäsenvaltioiden määrittelemien jakoperusteiden mukaan – liiketoiminnan piiriin, ja jäsenvaltioiden on mainittua toimivaltaansa käyttäessään otettava huomioon mainitun direktiivin tarkoitus ja systematiikka ja siis säädettävä sellaisesta laskentatavasta, joka kuvastaa objektiivisesti osuutta, joka aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa aiheutuneista kustannuksista tosiasiallisesti kohdistuu yhtäältä liiketoimintaan ja toisaalta muuhun kuin liiketoimintaan, minkä tarkastaminen on kansallisten tuomioistuinten tehtävä.

Oikeudenkäyntikulut

- 47 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 (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY on tulkittava siten, että se, että holdingyhtiö vuokraa tytäryhtiölleen kiinteistön, on ”osallistumista tytäryhtiön hallinnointiin”, jota on pidettävä kyseisen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna liiketoimintana, joka synnyttää oikeuden vähentää holdingyhtiölle tytäryhtiön osuuksien hankkimisesta aiheutuneisiin kustannuksiin liittyvän arvonlisäveron, jos tällainen palvelujen tarjoaminen on jatkuvaluonteista, jos se suoritetaan vastiketta vastaan ja jos se on verollista – mikä tarkoittaa, ettei tällainen vuokraaminen saa olla verosta vapautettua – ja jos suorittajan tarjoaman palvelun ja sen palvelun vastaanottajalta saaman vastasuorituksen välillä on suora yhteys. Holdingyhtiölle, joka osallistuu tytäryhtiöidensä hallinnointiin vuokraamalla

niille kiinteistön ja joka harjoittaa tähän liittyvää liiketoimintaa, tytäryhtiöidensä osuuksien hankinnasta aiheutuneiden kulujen on katsottava kuuluvan sen yleiskuluihin, ja hankintakuluihin sisältyvä arvonlisävero on lähtökohtaisesti voitava vähentää kokonaisuudessaan.

Holdingyhtiölle, joka osallistuu vain joidenkin tytäryhtiöidensä hallinnointiin ja joka sitä vastoin ei harjoita muihin tytäryhtiöihinsä liittyvää liiketoimintaa, tytäryhtiöiden osuuksien hankinnasta aiheutuneiden kulujen on katsottava olevan vain osittain kyseisen holdingyhtiön yleiskustannuksia, jolloin hankintakuluihin sisältyvä arvonlisävero voidaan vähentää vain siltä osin kuin kyseiset kulut kuuluvat – jäsenvaltioiden määrittelemien jakoperusteiden mukaan – liiketoiminnan piiriin, ja jäsenvaltioiden on mainittua toimivaltaansa käyttäessään otettava huomioon mainitun direktiivin tarkoitus ja systematiikka ja siis säädettävä sellaisesta laskentatavasta, joka kuvastaa objektiivisesti osuutta, joka aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa aiheutuneista kustannuksista tosiasiallisesti kohdistuu yhtäältä liiketoimintaan ja toisaalta muuhun kuin liiketoimintaan, minkä tarkastaminen on kansallisten tuomioistuinten tehtävä.

Allekirjoitukset