

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

18 päivänä lokakuuta 2018 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 168 ja 173 artikla – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Ajoneuvojen lunastusmahdollisuuden sisältävät vuokrausliiketoimet – Samalla kertaa sekä verollisiin liiketoimiin että verosta vapautettuihin liiketoimiin käytetyt tavarat ja palvelut – Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus – Vähennyksen suhdeluku

Asiassa C-153/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Supreme Court of the United Kingdom (ylin tuomioistuin, Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 22.3.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 27.3.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

vastaa

Volkswagen Financial Services (UK) Ltd,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto)

toimien kokoonpanossa: viidennen jaoston puheenjohtaja E. Regan, joka hoitaa kuudennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit C. G. Fernlund (esittelevä tuomari) ja S. Rodin,

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 8.2.2018 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Volkswagen Financial Services (UK) Ltd, edustajinaan N. Shaw, QC, ja M. Jones, barrister, A. Brownin, solicitor, valtuuttamina

– Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään S. Brandon, avustajinaan O. Thomas, QC, ja A. Mannion, barrister,

– Euroopan komissio, asiamiehinään N. Gossement ja R. Lyal,

kuultuaan julkisasiamiehen 3.5.2018 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 ja 173 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Yhdistyneen kuningaskunnan vero- ja tulliviranomainen, jäljempänä veroviranomainen) ja Volkswagen Financial Services (UK) Ltd (jäljempänä VWFS) ja joka koskee palautettavissa olevan sellaisen arvonlisäveron määrittämistä, jonka kyseinen yritys on maksanut liiketoimintansa osasta, joka kattaa erityisesti moottoriajoneuvojen lunastusmahdollisuuden sisältävän vuokrausliiketoiminnan.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä ja toisessa alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

Jokaisesta liiketoimesta on suoritettava tavarain tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero (ALV), josta on vähennetty hinnan muodostavia eri kustannuksia välittömästi rasittavan arvonlisäveron määrä.”

4 Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta ”luottojen myöntäminen ja välitys sekä luotonantajan harjoittama luottojen hallinta”.

5 Direktiivin 168 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluita 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, 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.”

6 Saman direktiivin 173 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Sellaisista tavaroista ja palveluista, joita verovelvollinen käyttää sekä 168, 169 ja 170

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.”

Yhdistyneen kuningaskunnan oikeus

7 Ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koskevat arvonlisäverodirektiivin säännökset on saatettu Yhdistyneessä kuningaskunnassa osaksi kansallista lainsäädäntöä vuoden 1994 arvonlisäverolain (Value Added Tax Act 1994) 26 §:llä ja vuoden 1995 arvonlisäveroasetuksen (Value Added Tax Regulations 1995) 101 ja 102 §:llä. Tämän asetuksen 101 §:n 2 momentin d kohdassa säädetään vähennysoikeuden määrittämistä koskevasta vakiomenetelmästä.

8 Tätä vakiomenetelmää koskevasta poikkeuksesta säädetään kyseisen asetuksen 102 §:ssä, jossa veroviranomaiselle annetaan mahdollisuus ottaa käyttöön erityinen menetelmä ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen suhdeluvun määrittämiseksi.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

9 VWFS on Volkswagen Financial Services AG:n kokonaan omistama rahoitusyhtiö, joka kuuluu Volkswagen AG -konserniin. Tämä konserni valmistaa ja myy moottoriajoneuvoja eri tuotemerkeillä, kuten Volkswagen, Audi ja Škoda.

10 VWFS:n tarjoama rahoitus on tarkoitettu yksinomaan kyseisen konsernin valmistamiin merkkeihin kuuluvien ajoneuvojen hankkimiseen. Rahoitustarjousten lisäksi tämä yritys tukee näihin merkkeihin kuuluvien autojen markkinointia kouluttamalla jälleenmyyjien myyntihenkilöstöä. Tähän tukemiseen liittyvät kustannukset katetaan kuitenkin koko VWFS:n toimintabudjetista eikä niitä laskuteta muilta konsernin yhtiöiltä, jotka ovat kyllä osa konsernia mutta jotka eivät ole rekisteröityneet VWFS:n kanssa arvonlisäveroryhmäksi.

11 VWFS:n toiminta on jakautunut useille aloille, muun muassa vähittäiskaupan alalle. Tämä yritys tarjoaa tällä alalla kolmenlaisia tuotteita sekä elinkeinonharjoittajille että yksityishenkilöille, mukaan lukien lunastusmahdollisuuden sisältävä ajoneuvojen vuokraus (hire purchase).

Tehdessään lunastusmahdollisuuden sisältävän vuokrasopimuksen VWFS ostaa ajoneuvon jälleenmyyjältä ja antaa sen asiakkaan käyttöön, ja tässä sopimuksessa täsmennetään, että ajoneuvon omistusoikeus ei siirry asiakkaalle ennen kuin kaikki sopimuksen mukaiset maksut on suoritettu.

12 Yhdistyneessä kuningaskunnassa sovellettavien sääntöjen mukaan VWFS katsotaan sopimuksen tehdessään kyseisessä sopimuksessa tarkoitetun ajoneuvon toimittajaksi; tässä sopimuksessa on oltava ehto, jonka mukaan tämän ajoneuvon laadun on oltava tyydyttävä. Näin ollen tämän yhtiön tarjoama palvelu ei rajoitu luoton myöntämiseen, vaan se käsittää myös itse ajoneuvoa koskevien liitännäispalvelujen tarjoamisen, kuten esimerkiksi laatua koskevien valitusten käsittelyn.

13 Tällaisen lunastusmahdollisuuden sisältävän vuokrasopimuksen mukaan VWFS:lle ajoneuvosta maksettava vastike käsittää VWFS:n jälleenmyyjälle maksaman hinnan ilman voittomarginaalia. Sitä vastoin toimen "rahoitusosaa" koskevaa korkoa määritettäessä VWFS lisää omiin rahoituskustannuksiinsa yleiskustannusten marginaalin, voittomarginaalin ja luottotappiovaraukset. Näin ollen VWFS:n tämän tyyppisiin toimiin käyttämän kirjanpitojärjestelmän mukaan korkoja vastaava takaisinmaksun osa sisältyy liikevaihtoon, toisin kuin ajoneuvon ostohinnan takaisinmaksua koskeva osa.

14 Asianosaisten kesken on kiistatonta, että vaikka lunastusmahdollisuuden sisältävä vuokrasopimus on yksi ainoa liiketoimi, se käsittää Yhdistyneen kuningaskunnan arvonlisäverolainsäädännön mukaan useita erillisiä suorituksia, joihin kuuluvat yhtäältä ajoneuvon käyttöön antaminen, joka on verollinen liiketoimi, ja toisaalta luoton myöntäminen, joka on verosta vapautettu liiketoimi.

15 VWFS:n maksamasta koko toimintaansa koskevasta ostoihin sisältyvästä arvonlisäverosta on todettava, että yksi tämän toiminnan osa koskee vain joko veronalaisia tai vain verosta vapautettuja liiketoimia ja toinen osa koskee molempia liiketoimia. Tämä viimeksi mainittu arvonlisävero luokitellaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa "veron jäännökseksi". Tarkemmin sanoen kyse on juoksevaa hallintoa koskevista yleiskustannuksista, jotka liittyvät esimerkiksi henkilöstön kouluttamiseen ja työhönottoon, henkilöstön ruokailuun, tietoteknisen infrastruktuurin ylläpitämiseen ja parantamiseen sekä toimitiloihin ja toimistotarvikkeisiin. Siltä osin kuin on kyse VWFS:n asemasta osittain verosta vapautettuna toimijana, asianosaiset ovat eri mieltä siitä, missä määrin VWFS voi vähentää tämän arvonlisäveron jäännöksen.

16 VWFS on sopinut veroviranomaisen kanssa "osittaista verovapautta koskevasta erityismenettelystä" sen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron määrittämiseksi, jonka VWFS voi vähentää. Tämän menetelmän mukaan yksinomaan verollisten liiketoimien toteuttamisesta aiheutuneista kuluista maksettava ostoihin sisältyvä arvonlisävero voidaan vähentää, kun taas yksinomaan verosta vapautettujen liiketoimien toteuttamisesta aiheutuneista kuluista maksettavaa veroa ei voida vähentää.

17 VWFS kirjoitti 2.2.2007 veroviranomaiselle ja ehdotti, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron jäännös jaettaisiin tämän erityismenetelmän puitteissa eri toimialoille erityisesti kunkin alan liikevaihdon perusteella; liikevaihto laskettaisiin kuitenkin ottamatta huomioon lunastusmahdollisuuden sisältävien vuokrasopimusten perusteella myytyjen ajoneuvojen arvoa. Tämän jälkeen erityismenetelmää sovellettaisiin vähennettävän arvonlisäveron jäännöksen laskemiseksi kullekin alalle.

18 Erimielisyys veroviranomaisen ja VWFS:n välillä koskee sitä, missä määrin vähittäismyynnin alalle osoitettu arvonlisäveron jäännös on katsottava tällaisen erityismenetelmän mukaan jäännökseksi, jota VWFS "käyttää tai sen on tarkoitus käyttää" verollisten liiketoimien

19 Tästä VWFS ehdottaa, että perusteena käytetään verollisten liiketoimien ja kaikkien kyseisellä alalla toteutettujen liiketoimien välistä suhdetta. Tämän menetelmän mukaan lunastusmahdollisuuden sisältävät vuokraustoimet olisi katsottava toisistaan erillisiksi liiketoimiksi, joista yksi on verollinen ja toinen verosta vapautettu, ja liiketoimien lukumäärä ei perustuisi sopimusten lukumäärään vaan näiden sopimusten perusteella maksettuihin maksuihin, jotka ovat yleensä kuukausittaisia.

21 Veroviranomainen antoi 16.6.2008 maksuunpanopäätöksen, jonka mukaan VWFS:n oli maksettava arvonlisäveroa sen mukaisesti, miten veroviranomainen tulkitsee vähennysoikeutta. Tämän jälkeen veroviranomainen teki 30.9.2008 päätöksen, jossa vahvistettiin verotuksen perusteet.

23 Veroviranomainen valitti tuomiosta Upper Tribunaliin (Tax and Chancery Chamber) (ylioikeus, vero- ja sosiaali- ja oikeus; Yhdistynyt kuningaskunta). Kyseinen tuomioistuin hyväksyi valituksen 12.11.2012 antamallaan tuomiolla.

25 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin eli Supreme Court of the United Kingdom (ylin tuomioistuin, Yhdistynyt kuningaskunta) myönsi veroviranomaiselle valitusluvan 23.12.2015 ja piti 3.11.2016 istunnon asianosaisten kuulemiseksi.

”1) Jos lunastusmahdollisuuden sisältäviin vuokrausliiketoimiin (jotka koostuvat verosta vapautetuista rahoituspalveluista ja verollisista ajoneuvojen luovutuksista) liittyvät yleiskustannukset on sisällytetty ainoastaan verovelvollisen verosta vapautettujen rahoituspalvelujen hintaan, onko verovelvollisella oikeus vähentää näihin yleiskustannuksiin sisältyvä vero?

a) Olisiko kyseistä kohtaa tulkittava siten, että jäsenvaltion on aina kohdennettava jokin osuus

ostoihin sisältyvästä verosta jokaiseen liiketoimeen sovellettaessa jotakin direktiivin [2006/112] 173 artiklan 2 kohdan c alakohdan nojalla toteutettua erityismenetelmää?

b) Onko näin myös silloin, jos yleiskustannuksia ei tosiasiallisesti sisällytetä yrityksen suorittamien verollisten liiketoimien hintaan?

3) Merkitseekö se, että yleiskustannuksia on tosiasiallisesti käytetty ainakin jossain määrin ajoneuvojen verollisiin luovutuksiin, että

a) jokin osuus näihin kustannuksiin sisältyvästä verosta on voitava vähentää?

b) Onko näin myös silloin, jos yleiskustannuksia ei tosiasiallisesti sisällytetä ajoneuvojen verollisten luovutusten hintaan?

4) Voiko olla lähtökohtaisesti oikeutettua jättää ajoneuvojen verolliset luovutukset (tai niiden arvo) huomiotta direktiivin [2006/112] 173 artiklan 2 kohdan c alakohdan mukaisen erityismenetelmän soveltamisessa?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

27 Neljällä ennakkoratkaisukysymyksellään, jotka on syytä käsitellä yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, onko arvonlisäverodirektiivin 168 artiklaa ja 173 artiklan 2 kohdan c alakohtaa tulkittava siten, että yhtäältä silloinkin, kun pääasiassa kyseessä olevan kaltaisiin irtaimen omaisuuden lunastusmahdollisuuden sisältäviin vuokrausliiketoimiin liittyviä yleiskustannuksia ei siirretä määrään, joka asiakkaan on maksettava kyseisen tavaran käyttöön antamisen perusteella, eli liiketoimen verolliseen osaan, vaan siihen korkosummaan, joka on maksettava liiketoimen rahoitusosan perusteella, eli liiketoimen verosta vapautettuun osaan, näiden yleiskustannusten on kuitenkin katsottava arvonlisäverotuksen kannalta muodostavan osan tämän käyttöön antamisen hinnasta ja että toisaalta jäsenvaltiot voivat soveltaa jaottelumenetelmää, jossa ei oteta huomioon kyseessä olevan tavaran alkuperäistä arvoa sitä luovutettaessa.

Alustavat huomautukset

28 Aluksi on määritettävä se, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltaisiin lunastusmahdollisuuden sisältäviin vuokrausliiketoimiin liittyviä liiketoimia, kuten rahoituksen myöntämistä ja ajoneuvojen käyttöön antamista, pidettävä arvonlisäveron näkökulmasta erikseen verotettavina erillisinä liiketoimina vai onko niitä pidettävä yhtenä useista osatekijöistä koostuvana monitahoisena liiketoimena.

29 Kuten unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, silloin kun liiketoimi koostuu useasta eri osatekijästä ja toiminnosta, on otettava huomioon kaikki ne olosuhteet, joissa kyseinen liiketoimi suoritetaan, jotta voidaan ratkaista, onko arvonlisäverotuksen kannalta kyse kahdesta tai useammasta erillisestä suorituksesta vai yhdestä yhtenäisestä suorituksesta (tuomio 18.1.2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Unionin tuomioistuin on katsonut myös, että yhtäältä arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdan toisesta alakohdasta seuraa, että jokaista liiketoimea on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä, ja toisaalta, että jottei arvonlisäverojärjestelmän toimivuutta vaarannettaisi, taloudelliselta kannalta katsottuna yhdestä ainoasta suorituksesta koostuvaa liiketoimea ei pidä jakaa keinotekoisesti osiin. On katsottava, että kyseessä on yksi ainoa suoritus silloin, kun verovelvollisen asiakkaalle tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden

jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoisista (ks. vastaavasti määräys 14.4.2016, *Gabarel*, C-555/15, ei julkaistu, EU:C:2016:272, 44 kohta ja tuomio 4.10.2017, *Federal Express Europe*, C-273/16, EU:C:2017:733, 37 ja 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Lisäksi kyseessä on yksi ainoa suoritus siinä tapauksessa, että yhden tai useamman osatekijän on katsottava muodostavan pääasiallisen suorituksen, kun taas päinvastoin muiden osatekijöiden on katsottava olevan liitännäinen suoritus tai liitännäisiä suorituksia, joita kohdellaan verotuksessa samoin kuin pääasiallista suoritusta. Suoritusta on pidettävä pääsuoritukselle liitännäisenä erityisesti silloin, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa (tuomio 18.1.2018, *Stadion Amsterdam*, C-463/16, EU:C:2018:22, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 SEUT 267 artiklan mukaisen yhteistyön puitteissa kansallisten tuomioistuinten tehtävänä on päättää, onko näin tietyssä tapauksessa, ja arvioida tämän osalta lopullisesti tosiseikkoja (tuomio 10.3.2011, *Bog ym.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, EU:C:2011:135, 55 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Näin ollen sen ratkaisemiseksi, muodostaako liiketoimi arvonlisäverotuksen kannalta useita itsenäisiä suorituksia vai yhden ainoan suorituksen, kansallisen tuomioistuimen on selvitettävä kyseisen liiketoimen luonteenomaiset osatekijät, ja sen on otettava tällöin huomioon liiketoimen taloudellinen tavoite ja suoritusten vastaanottajien intressit (ks. vastaavasti tuomio 8.12.2016, *Stock '94*, C-208/15, EU:C:2016:936, 28 ja 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että kukin lunastusmahdollisuuden sisältävä auton vuokrasopimus koostuu useista erillisistä suorituksista eli yhtäältä ajoneuvon käyttöön antamisesta ja toisaalta luoton myöntämisestä. Tästä on todettava, ettei ennakkoratkaisupyynnöstä eikä unionin tuomioistuimelle esitetyistä huomautuksista ilmene, ettei tätä arviointia olisi tehty edellä mainittujen arviointiperusteiden mukaisesti.

35 Erityisesti, kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on todennut, tämä lunastusmahdollisuuden sisältävän vuokrausliiketoimen jakaminen osiin näyttää olevan yhdenmukainen unionin tuomioistuimen sen oikeuskäytännön kanssa, jonka mukaan on niin, että vaikka arvonlisäverodirektiivin 135 artiklassa säädettyjä poikkeuksia on tulkittava suppeasti, tämän artiklan 1 kohdan b alakohdassa olevaa ilmausta ”luottojen myöntäminen ja välitys” ei voida rajoittaa koskemaan ainoastaan pankki- ja luottolaitoksia, koska luotonantajan ja luotonsaajan henkilöllisyyttä ei ole yksilöity kyseisessä ilmauksessa.

36 Näin ollen tavarantoiminnan maksaminen erissä koron maksua edellyttäen voidaan katsoa luoton myöntämiseksi, joka on tämän säännöksen nojalla verosta vapautettu liiketoimi, mikäli korkojen maksu ei ole osa tavaroiden luovuttamisesta tai palveluiden suorittamisesta saatua vastiketta vaan tästä luotosta maksettava palkkio (ks. vastaavasti tuomio 27.10.1993, *Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf*, C-281/91, EU:C:1993:855, 12, 13 ja 19 kohta).

Arvonlisäveron vähennyksen suhdeluvun laskentamenetelmä

37 Esitettyihin kysymyksiin, sellaisina kuin ne on muotoiltu uudelleen tämän tuomion 27 kohdassa, vastaamiseksi on syytä palauttaa mieliin arvonlisäveron vähennysoikeuden syntymistä ja laajuutta koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö.

38 Unionin tuomioistuin on jo aiemmin katsonut, että arvonlisäverodirektiivin 168 artiklasta käy ilmi, että verovelvollisella on lähtökohtaisesti oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero, mikäli osoitetaan, että tämä 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 (ks. vastaavasti tuomio 22.6.2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, 34 ja 35 kohta).

39 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tämä verovelvollisten oikeus on Euroopan unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruseriaate, minkä vuoksi mainittu oikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa (ks. vastaavasti tuomio 22.6.2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, 30 ja 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

40 Vähennysjärjestelmällä pyritään nimittäin vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan arvonlisäverosta, jonka se on maksanut tai sen on maksettava kaiken liiketoimintansa yhteydessä. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen neutraalisuuden kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (tuomio 22.6.2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, 32 kohta).

41 Unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä käy myös ilmi, että tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä on lähtökohtaisesti oltava suora ja välitön yhteys, jotta verovelvollisella olisi oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero ja jotta olisi mahdollista määrittää vähennysoikeuden laajuus. 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 ja vähennykseen oikeuttavien liiketoimien hinta muodostuu (tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 Verovelvolliselle myönnetään kuitenkin vähennysoikeus myös, vaikka tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä ei ole suoraa ja välitöntä yhteyttä, kun kyseessä olevien palvelujen kustannukset ovat osa verovelvollisen yleiskuluja ja sellaisinaan osia, joista verovelvollisen tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hinta muodostuu. Tällaisilla kustannuksilla nimittäin on suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko liiketoimintaan (tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevilla yleiskustannuksilla on suora ja välitön yhteys koko VWFS:n liiketoimintaan eikä vain johonkin sen osaan. Tältä osin se, että VWFS on päättänyt jättää sisällyttämättä nämä kulut verollisten liiketoimien hintaan ja on sisällyttänyt ne vain verosta vapautettujen liiketoimien hintaan, ei vaikuta mitenkään tällaiseen tosiseikkoihin koskevaan toteamukseen.

44 Niinpä siltä osin kuin yleiskustannukset ovat aiheutuneet ainakin jossain määrin ajoneuvojen käyttöön antamiseksi, joka on verollinen liiketoimi, nämä kustannukset ovat sellaisinaan osia, joista näiden liiketoimien hinta muodostuu. Näin ollen arvonlisäveron vähennysoikeus syntyy periaatteessa tämän tuomion 38–42 kohdassa esitetyn mukaisesti.

45 Siltä osin kuin kysymys on siitä, että pääasian kohteena olevat yleiskustannukset eivät selkeästi heijastu ajoneuvojen käyttöön antamista koskevien verollisten liiketoimien hintoihin, on huomautettava, ettei liiketoimien tuloksella ole merkitystä vähennysoikeuden kannalta, kunhan toiminta sinänsä on arvonlisäverollista (tuomio 22.6.2016, Gemeente Woerden, C-267/15,

46 Kuten unionin tuomioistuin on nimittäin jo aiemmin katsonut, 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 (tuomio 5.7.2018, Marle Participations, C?320/17, EU:C:2018:537, 44 kohta).

47 Vähennysoikeuden laajuus vaihtelee kuitenkin kyseisten tavaroiden ja palvelujen käyttötarkoituksen mukaan. On nimittäin niin, että sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, jotka on tarkoitettu käytettäväksi yksinomaan verollisten liiketoimien toteuttamiseen, verovelvollisella on oikeus vähentää näiden tavaroiden tai palvelujen hankinnasta tai toimittamisesta maksettu arvonlisävero kokonaisuudessaan, kun taas sekakäyttöön tarkoitettujen tavaroiden ja palvelujen osalta arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan 1 kohdasta käy ilmi, että vähennysoikeus koskee vain sitä arvonlisäveron osaa, joka vastaa näiden tavaroiden tai palvelujen avulla toteutettujen, vähennykseen oikeuttavien liiketoimien suhteellista osuutta (ks. vastaavasti tuomio 9.6.2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C?332/14, EU:C:2016:417, 25 kohta).

48 Koska nyt käsiteltävässä asiassa yleiskustannukset, jotka käytetään VWFS:n vähittäismyyntialaan, koskevat tavaroita ja palveluja, joita käytetään sekä vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennyksen suhdeluku on määritettävä arvonlisäverodirektiivin asiaa koskevien säännösten mukaisesti.

49 Arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa säädetyn yleisen säännön mukaan vähennyksen suhdeluku määritetään tämän direktiivin 174 ja 175 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista liikevaihdon perusteella.

50 Mainitun direktiivin 173 artiklan 2 kohdan c alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat kuitenkin oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään vähennyksen kaikkien tavaroiden ja palvelujen tai niiden osan käytön perusteella.

51 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, että jäsenvaltiot voivat tämän säännöksen perusteella soveltaa tietyn liiketoimen osalta menetelmänä tai jakoperusteena muuta menetelmää kuin liikevaihtoon perustuvaa menetelmää edellyttäen, että kyseisellä menetelmällä taataan, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen suhdeluku määritetään sen perusteella tarkemmin kuin liikevaihtoon perustuvan menetelmän perusteella (tuomio 8.11.2012, BLC Baumarkt, C?511/10, EU:C:2012:689, 24 kohta).

52 Näin ollen jäsenvaltio, joka päättää oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään vähennyksen kaikkien tavaroiden ja palvelujen tai niiden osan käytön perusteella, on varmistettava, että vähennysoikeutta koskevilla yksityiskohtaisilla laskentasäännöillä voidaan vahvistaa mahdollisimman tarkasti vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin liittyvän arvonlisäveron osuus. Yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluva neutraalisuuden periaate nimittäin edellyttää, että vähennystä koskevat yksityiskohtaiset laskentasäännöt kuvastavat objektiivisesti sitä todellista osuutta sekakäytössä olevien tavaroiden ja palvelujen hankintakustannuksista, joka voidaan kohdentaa vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin (ks. vastaavasti tuomio 10.7.2014, Banco Mais, C?183/13, EU:C:2014:2056, 30 ja 31 kohta).

53 Tästä unionin tuomioistuin on kuitenkin täsmentänyt, että valitun menetelmän ei ole välttämättä oltava kaikkein tarkin, mutta – kuten tämän tuomion 51 kohdasta käy ilmi – sillä on voitava taata tarkempi tulos kuin liikevaihtoon perustuvalla jakoperusteella (ks. vastaavasti tuomio 9.6.2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C?332/14, EU:C:2016:417,

33 kohta).

54 On totta, että unionin tuomioistuin on todennut 10.7.2014 antamansa tuomion Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056) 33 kohdassa autoalan leasingtoimintaa harjoittavan pankin osalta, että jollei kansallisen tuomioistuimen suorittamasta tarkastelusta muuta johdu, on niin, että vaikka tällainen pankin harjoittama toiminta voi edellyttää tiettyjen sekakäytössä olevien tavaroiden ja palvelujen käyttöä – kuten rakennusten, sähkön tai tiettyjen monialaisten palvelujen käyttöä –, useimmiten tämä käyttö johtuu ennen kaikkea vuokralleantajan ja tämän asiakkaiden välisten sopimusten rahoituksesta ja hallinnoinnista eikä ajoneuvojen käyttöön antamisesta.

55 Näissä erityisissä olosuhteissa unionin tuomioistuin katsoi mainitun tuomion 34 kohdassa, että vähennysoikeuden laskeminen soveltamalla liikevaihtoon perustuvaa menetelmää, jossa otetaan huomioon asiakkaiden maksamien vuokrien osuutta vastaavat määrät, jotka ovat korvausta ajoneuvojen käyttöön antamisesta, johtaa ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa koskevan vähennyksen suhdeluvun määrittämiseen epätasemmalla kuin sellaisen menetelmän perusteella, jossa otetaan huomioon ainoastaan niitä korkoja vastaava vuokrien osuus, joita on pidettävä vastikkeena vuokralleantajalle aiheutuneista kustannuksista, jotka liittyvät sopimusten rahoitukseen ja hallintaan, joista sekakäytössä olevien tavaroiden ja palvelujen käyttö autoleasingtoimien toteuttamiseksi pääasiallisesti johtuu.

56 Päätelmästä, jonka unionin tuomioistuin on tehnyt 10.7.2014 antamassaan tuomiossa Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056) kyseessä olevista autoleasingtoimista, ei voida kuitenkaan tehdä sitä johtopäätöstä, että arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan 2 kohdan c alakohdassa sallitaan se, että jäsenvaltiot soveltavat yleisesti kaikkiin autoalalla toteutettaviin samankaltaisiin liiketoimiin – kuten pääasiassa kyseessä olevan kaltaisiin lunastusmahdollisuuden sisältäviin vuokrausliiketoimiin – jaottelumenetelmää, jossa ei oteta huomioon ajoneuvon arvoa sitä luovutettaessa.

57 Kun otetaan erityisesti huomioon tämän tuomion 39 kohdassa mainittu vähennysoikeuden perustavanlaatuinen tärkeys, silloin, kun vähennyksen laskentatavassa ei oteta huomioon sitä, että merkittävä osa yleiskustannuksista on tosiasiallisesti käytetty vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin, tällaisen laskentatavan ei voida katsoa kuvastavan objektiivisesti sitä todellista osuutta sekakäytössä olevien tavaroiden ja palvelujen hankintakustannuksista, joka voidaan kohdentaa näihin liiketoimiin. Näin ollen tällaiset laskentatavat eivät takaa tarkempaa jaottelua kuin se, joka saataisiin liikevaihtoon perustuvalla jakoperusteella.

58 Niinpä nyt käsiteltävässä asiassa on todettava veroviranomaisen soveltamasta arvonlisäverovähennyksen suhdeluvun laskentatavasta, että kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on tutkia, otetaanko tässä laskentatavassa huomioon se, että merkittävä osa yleiskustannuksista on tosiasiallisesti käytetty vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin.

59 Kaiken edellä esitetyn perusteella on esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 168 artiklaa ja 173 artiklan 2 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että yhtäältä silloinkin, kun pääasiassa kyseessä olevan kaltaisiin lunastusmahdollisuuden sisältäviin irtaimen omaisuuden vuokrausliiketoimiin liittyviä yleiskustannuksia ei sisällytetä hintaan, joka asiakkaan on maksettava kyseisen tavaran käyttöön antamisen perusteella, eli liiketoimen verolliseen osaan, vaan siihen korkosummaan, joka on maksettava liiketoimen rahoitusosasta, eli liiketoimen verosta vapautettuun osaan, näiden yleiskustannusten on arvonlisäverotuksen kannalta katsottava kuitenkin muodostavan osan tämän käyttöön antamisen hinnasta ja että toisaalta jäsenvaltiot eivät voi soveltaa jaottelumenetelmää, jossa ei oteta huomioon kyseessä olevan tavaran alkuperäistä arvoa sitä luovutettaessa, jos tällä menetelmällä ei voida taata tarkempaa jaottelua kuin se, joka saavutettaisiin liikevaihtoon perustuvaa jakoperustetta soveltamalla.

Oikeudenkäyntikulut

60 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 (kuudes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 168 artiklaa ja 173 artiklan 2 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että yhtäältä silloinkin, kun pääasiassa kyseessä olevan kaltaisiin lunastusmahdollisuuden sisältäviin irtaimen omaisuuden vuokrausliiketoimiin liittyviä yleiskustannuksia ei sisällytetä hintaan, joka asiakkaan on maksettava kyseisen tavaran käyttöön antamisen perusteella, eli liiketoimen verolliseen osaan, vaan siihen korkosummaan, joka on maksettava liiketoimen rahoitusosasta, eli liiketoimen verosta vapautettuun osaan, näiden yleiskustannusten on arvonlisäverotuksen kannalta katsottava kuitenkin muodostavan osan tämän käyttöön antamisen hinnasta ja että toisaalta jäsenvaltiot eivät voi soveltaa jaottelumenetelmää, jossa ei oteta huomioon kyseessä olevan tavaran alkuperäistä arvoa sitä luovutettaessa, jos tällä menetelmällä ei voida taata tarkempaa jaottelua kuin se, joka saavutettaisiin liikevaihtoon perustuvaa jakoperustetta soveltamalla.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.