

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

16 päivänä syyskuuta 2020 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Kuudes direktiivi 77/388/ETY – 17 artiklan 2 kohdan a alakohta – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus – Kunnalle kuuluvan tien laajentaminen – Töistä aiheutuneiden kulujen merkitseminen kirjanpitoon verovelvollisen yleiskustannuksiksi – Sen määrittäminen, ovatko työt suorassa ja välittömässä yhteydessä verovelvollisen liiketoimintaan – Vastikkeeton luovutus – Vastikkeettomaan luovutukseen rinnastettava luovutus – 5 artiklan 6 kohta

Asiassa C-528/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 13.3.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 10.7.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG

vastaan

Finanzamt Y,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

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

julkisasiamies: G. Hogan,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG, edustajanaan O.-G. Lippross, Rechtsanwalt,
- Saksan hallitus, asiamiehinnään J. Möller ja S. Eisenberg,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään L. Lozano Palacios ja L. Mantl,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön

yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 5 artiklan 6 kohdan ja 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG ja Finanzamt Y (verovirasto Y, Saksa) ja jossa on kyse siitä, että kunnalle kuuluvan tien levennystöiden toteuttamisesta maksetun ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen on evätty.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta”.

4 Kyseisen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Vastikkeelliseen luovutukseen on rinnastettava yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön, tavaran vastikkeeton luovutus taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavara tai sen ainesosat [ovat oikeuttaneet] arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen. Tällä ei kuitenkaan tarkoiteta tavaroiden ottamista yrityksen tarpeisiin vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten.”

5 Mainitun direktiivin 6 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin on rinnastettava:

- a) yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavarat [ovat oikeuttaneet] arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen;
- b) verovelvollisen vastikkeettomasti omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön tai yleensä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin suorittama palvelu.

Jäsenvaltiot voivat poiketa tämän kohdan säännöksistä, jos poikkeaminen ei johda kilpailun vääristymiseen.”

6 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka [hän] on velvollinen maksamaan:

- a) arvonlisävero[n], joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle.”

Saksan oikeus

7 Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG) 1 §:ssä, jonka otsikko on ”Veronalaiset toimet”, säädetään seuraavaa:

”1) Liikevaihtoveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

1. elinkeinonharjoittajan liiketoiminnassaan Saksassa suorittamista vastikkeellisista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista.

— —”

8 UStG:n 3 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Elinkeinonharjoittajan suorittamia tavaroiden luovutuksia ovat suoritukset, joilla se tai sen toimeksiannosta kolmas mahdollistaa sen, että ostaja tai kolmas tämän toimeksiannosta saa määrätä omissa nimissään tavarasta (määräämisvallan luovuttaminen).

— —

1b) Vastikkeelliseen luovutukseen rinnastetaan se, että

1. elinkeinonharjoittaja ottaa yrityksensä liikeomaisuuteen kuuluvan tavarantoiminnan yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin

2. elinkeinonharjoittaja luovuttaa tavarantoiminnan vastikkeetta henkilöstölleen tämän yksityiseen käyttöön, paitsi jos on kyse pienistä lahjoista

3. tavara luovutetaan muulla tavoin vastikkeetta, lukuun ottamatta vähäarvoisia lahjoja ja näytekappaleita yrityksen tarpeisiin.

Edellytyksenä on, että tavara tai sen osa on oikeuttanut täyteen tai osittaiseen vähennykseen.”

9 UStG:n 15 §:ssä, jonka otsikko on ”Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen”, säädetään seuraavaa:

”1) Elinkeinonharjoittaja voi vähentää seuraavat määrät:

1. toisen elinkeinonharjoittajan tämän mainitun elinkeinonharjoittajan yritykselle toteuttamista tavaroiden luovutuksista ja palveluiden suorituksista lain mukaan maksettava vero.

— —

2) Vähennysoikeus ei koske veroa, joka koskee tavaroiden luovutuksia, maahantuontia tai yhteisöhenkilöitä taikka palveluiden suorituksia, joita elinkeinonharjoittaja käyttää seuraaviin liiketoimiin:

1. verosta vapautetut liiketoimet

— —”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

10 Pääasian valittaja Mitteldeutsche Hartstein-Industrie on operatiivinen holdingyhtiö. Se muodostaa verotuksellisen yksikön tytäryhtiöidensä A GmbH:n ja B GmbH:n kanssa.

11 Sen jälkeen kun aluehallintoviranomainen oli päättänyt sallia kalkkivilouhoksen uudelleen avaamisen ja toiminnan, A GmbH:lle annettiin 16.2.2001 tehdyllä päätöksellä lupa harjoittaa toimintaa tällä louhoksella sillä ehdolla, että louhokselle järjestetään pääsy sille kunnalle kuuluvan yleisen tien kautta, jonka alueella kyseinen louhos sijaitsee (jäljempänä kyseinen kunnallinen tie). Tätä päätöstä muutettiin vuonna 2005 sen täsmentämiseksi, että kyseistä louhosta koskeva lupa

lakkaisi, jos tien rakentamista ei saatettaisi päätökseen 31.12.2006.

12 Koska kalkkikiven pois kuljettaminen edellytti mainittua tien leventämistä, kyseinen kunta ja A GmbH:n oikeudellinen edeltäjä tekivät tätä koskevan sopimuksen, jolla kunta sitoutui yhtäältä suunnittelemaan ja toteuttamaan kyseisen kunnallisen tien leventämisen ja toisaalta antamaan tien rajoituksetta A GmbH:n oikeudellisen edeltäjän käyttöön, jos se pidettäisiin yleisessä käytössä. Vastikkeeksi sovittiin, että viimeksi mainittu vastaisi kaikista mainitun tien leventämiseen liittyvistä kustannuksista. A GmbH antoi vuonna 2006 B GmbH:n toimeksi tämän rakennustyön toteuttamisen kunnan kanssa tehdyn sopimuksen mukaisesti. Töiden valmistumisen jälkeen tietä käyttivät joulukuusta 2006 lähtien A GmbH:n kuorma-autot sekä muut ajoneuvot.

13 Pääasian valittaja ei ottanut huomioon vuoden 2006 arvonlisäveroilmoituksissa kyseessä olevan kunnallisen tien rakennustöistä aiheutuneita A GmbH:n kustannuksia, mutta se vähensi ostoihin sisältyvänä verona B GmbH:lta saatuihin palveluihin sisältyneen arvonlisäveron.

14 Verovirasto Y katsoi tarkastuksen jälkeen, että pääasian valittaja oli kyseessä olevan kunnallisen tien levennyksen rakentaessaan suorittanut kyseiselle kunnalle vastikkeettoman työn, josta oli maksettava arvonlisäveroa UStG:n 3 §:n 1b momentin ensimmäisen virkkeen 3 kohdan nojalla, ja oikaisi 1.3.2012 tekemällään päätöksellä vuoden 2006 verotusta korottaen arvonlisäveron perustetta 16 prosentilla.

15 Pääasian valittajan tekemä oikaisuvaatimus hylättiin, mutta Hessisches Finanzgericht (Hessenin verotuomioistuin, Saksa) hyväksyi osittain sen tästä päätöksestä nostaman kanteen. Finanzgericht totesi, etteivät UStG:n 3 §:n 1b momentin toisessa virkkeessä vahvistetut edellytykset täyttyneet, jotta kyseisellä kunnallisella tiellä tehtyjä töitä verotettaisiin. Se katsoi sitä vastoin, että ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, joka liittyi suoraan näihin töihin, ei pitänyt ottaa huomioon, koska Bundesfinanzhofin (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) oikeuskäytännön mukaan yrityksellä, joka vastaanottaessaan aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettuja palveluja aikoo käyttää niitä yksinomaan ja suoraan UStG:n 3 §:n 1b momentissa tarkoitettuun vastikkeettomaan yksityiskäyttöön, ei ole oikeutta vähentää näihin suorituksiin liittyvää arvonlisäveroa.

16 Pääasian valittaja teki Hessisches Finanzgerichtin ratkaisusta Revision-valituksen ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.

17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että kansallisen oikeuden mukaan kanne ei ole perusteltu, koska pääasian valittajalla ei ole oikeutta pääasiassa kyseessä olevan arvonlisäveron vähentämiseen. Näin ollen arvonlisäveron vähentäminen ei ole mahdollista, koska B GmbH:n aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa vastaanottamat palvelut on käytetty vastikkeettoman luovutuksen toteuttamiseen kyseiselle kunnalle. Kyseinen tuomioistuin on kuitenkin epävarma siitä, onko tämä kansallisen säännösten tulkinta unionin oikeuden mukainen.

18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa ensimmäisestä ennakkoratkaisukysymyksestä, että pääasian valittaja voisi vaatia aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa vastaanotetuista palveluista suoritettua arvonlisäveron vähentämistä 22.10.2015 annetun tuomion Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712) ja 14.9.2017 annetun tuomion Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683) nojalla.

19 Toisella ja kolmannella ennakkoratkaisukysymyksellään mainittu tuomioistuin pyrkii selvittämään, voitaisiinko vähennysoikeus siinä tapauksessa, että pääasian valittaja voisi vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron, kuitata sellaisen arvonlisäverosaatavan syntymisellä, joka liittyy vastikkeelliseen luovutukseen tai kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitettuun vastikkeelliseen luovutukseen rinnastettavaan suoritukseen, jotta voitaisiin viimeksi mainitun

säännöksen tarkoituksen mukaisesti välttää se, että kunnan lopullinen kulutus jää verottamatta.

20 Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko pääasian kaltaisissa olosuhteissa, joissa verovelvollinen suorittaa kaupungin toimeksiannosta rakennustöitä kunnallisella tiellä, tällä verovelvollisella, joka on kunnan vastuulle siirretyn tien rakentamiseksi hankkinut palveluja muilta verovelvollisilta, [kuudennen direktiivin] 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukainen arvonlisäveron vähennysoikeus?

2) Jos vastaus ensimmäiseen kysymykseen on myöntävä, onko pääasian kaltaisissa olosuhteissa, joissa verovelvollinen suorittaa kaupungin toimeksiannosta rakennustöitä kunnallisella tiellä, kyse vastikkeellisesta tavarantoiminnasta, jossa tien luovutuksesta saatavana vastikkeena on kivilouhoksen toimintalupa?

3) Jos vastaus toiseen kysymykseen on kieltävä, onko pääasian kaltaisissa olosuhteissa, joissa verovelvollinen suorittaa kaupungin toimeksiannosta rakennustöitä kunnallisella tiellä, kaikille tienkäyttäjille avoimen tien vastikkeeton luovutus kunnalle rinnastettava [kuudennen direktiivin] 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitettuun tavaroiden vastikkeettomaan luovutukseen, vaikka siirron tarkoitus on liiketoiminnallinen, jotta estettäisiin se, että kunnan loppukulutus jää verottamatta?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee ensimmäisellä kysymyksellään pääasiallisesti, onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohtaa tulkittava siten, että verovelvollisella on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero, joka on tullut maksettavaksi sen suorittaessa kunnallisen tien levennyksiä kunnan hyväksi.

22 Tältä osin on aluksi muistutettava, että yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/112/EY (EYVL 2006, L 347, s. 1), joka tuli voimaan 1.1.2007, on kumottu kuudes direktiivi tekemättä siihen nähden sisällöllisiä muutoksia. Tästä seuraa, että koska kuudennen direktiivin asian kannalta merkityksellisillä säännöksillä on olennaisilta osin sama ulottuvuus kuin direktiivin 2006/112 säännöksillä, viimeksi mainittua direktiiviä koskevaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä voidaan soveltaa myös kuudenteen direktiiviin (tuomio 17.10.2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, 14 kohta).

23 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään, eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Sitä sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettujen liiketoimien yhteydessä (tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Vähennysjärjestelmällä pyritään nimittäin vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken taloudellisen toiminnan yhteydessä maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen neutraalisuuden kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäveron alaista (tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdasta käy ilmi, että jos verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessa hankkiessaan tavarahan tai palvelun, käyttää tavaraa tai palvelua verollisiin liiketoimiinsa, verovelvollisella on oikeus vähentää arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu mainitusta tavarasta tai palvelusta (tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan 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).

27 Verovelvollisella on 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 taloudelliseen toimintaan (tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Tästä seuraa, että vähennysoikeuden olemassaolo määritetään niiden myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien perusteella, joihin aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetut liiketoimet kohdistuvat. Näin ollen vähennysoikeus on olemassa tapauksessa, jossa aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetulla arvonlisäverollisella liiketoimella on suora ja välitön yhteys yhteen tai useampaan myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettuun vähennykseen oikeuttavaan liiketoimeen. Mikäli näin ei ole, on tutkittava, ovatko aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankittujen tavaroiden tai palvelujen hankintakulut osa verovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan liittyviä yleiskuluja. Molemmissa edellä mainituissa tapauksissa suoran ja välittömän yhteyden olemassaolo edellyttää, että aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankittujen palvelujen kustannukset sisältyvät joko tiettyjen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien hintaan tai verovelvollisen taloudellisen toimintansa yhteydessä tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hintaan (tuomio 29.11.2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, 60 kohta).

29 Sen määrittämiseksi, onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohtaa tulkittava siten, että pääasian valittajan kaltaisella verovelvollisella on katsottava olevan oikeus vähentää kyseisen kunnallisen tien levennystöihin liittyvistä ostoista suorittamansa arvonlisävero, on siis määritettävä, onko yhtäältä näiden levennystöiden ja toisaalta sen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteuttaman verollisen liiketoimen tai sen taloudellisen toiminnan välillä suora ja välitön yhteys.

30 Tältä osin on muistutettava, että sovellettaessa suoraa yhteyttä koskevaa arviointiperustetta – mikä on verohallinnon ja kansallisten tuomioistuinten tehtävä – on otettava huomioon kaikki olosuhteet, joissa kyseiset liiketoimet on toteutettu, ja arvioinnin perustaksi on otettava vain ne liiketoimet, jotka liittyvät objektiivisesti verovelvollisen veronalaiseen toimintaan. Tällaisen yhteyden olemassaoloa on näin ollen arvioitava kyseisen liiketoimen objektiivisen sisällön

perusteella (tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Ennakkoratkaisupyyntöä ilmenee yhtäältä, että ilman kyseisen kunnallisen tien levennystöitä kalkkivilouhoksen hyödyntäminen olisi ollut sekä käytännössä että oikeudellisesti mahdotonta. Mainitun tien leventäminen on nimittäin mahdollistanut tien mukauttamisen louhoksessa käytettävien kuorma-autojen liikenteeseen, ja 16.2.2001 tehtyyn päätökseen vuonna 2005 tehdyn muutoksen, jolla sallittiin louhoksen toiminnan harjoittaminen järjestämällä pääsy sinne kyseisen kunnallisen tien kautta, mukaan mainitun louhoksen toimiluvan voimassaolo päättyisi, jos näitä levennystöitä ei saatettaisi päätökseen 31.12.2006 mennessä.

32 Tästä seuraa, että kyseiset kunnallisen tien levennystyöt olivat välttämättömiä, jotta kalkkivilouhoksen toimintahanke voitaisiin konkretisoida, ja että ilman tällaisia töitä pääasian valittaja ei olisi voinut harjoittaa taloudellista toimintaansa.

33 Toisaalta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on todennut, että kyseisen kunnallisen tien levennystöitä varten ostettujen suoritusten kustannukset kuuluvat pääasian valittajan myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteuttamien liiketoimien kustannuksiin.

34 Tällaisilla seikoilla voidaan osoittaa, että kyseisen kunnallisen tien levennystöiden ja kalkkivilouhoksen toimintaan liittyvän koko taloudellisen toiminnan välillä on suora ja välitön yhteys.

35 Tätä päätelmää ei voida kyseenalaistaa sillä, että tämä kunnallinen tie on maksutta avoin kenelle tahansa tienkäyttäjille.

36 On tosin totta, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan silloin, kun verovelvollisen hankkimia tavaroita tai palveluja käytetään sellaisessa toiminnassa, joka on vapautettu verosta tai joka ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, veroa ei suoriteta myynneistä eikä ostoihin sisältyvää veroa voida vähentää. Näissä kahdessa tapauksessa aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa aiheutuneiden menojen ja sen jälkeen verovelvollisen toteuttaman taloudellisen toiminnan välinen suora ja välitön yhteys on nimittäin katkennut (tuomio 22.10.2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Sillä, että kyseinen kunnallinen tie on maksutta kaikkien tienkäyttäjien käytössä, ei kuitenkaan ole merkitystä. Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta nimittäin ilmenee, että kyseisen tien levennystöitä ei ole tehty asianomaisen kunnan tai kenen tahansa muiden tienkäyttäjien tarpeita varten vaan kyseisen kunnallisen tien mukauttamiseksi pääasian valittajan kalkkivilouhoksessa käyttämien kuorma-autojen liikenteeseen. Lisäksi sekä kuorma-autot että muut ajoneuvot käyttivät tätä tietä myöhemmin. Pääasian valittajalle kyseisen kunnallisen tien laajentamisesta aiheutuneet menot ovat joka tapauksessa yhteydessä sen taloudelliseen toimintaan verovelvollisena, kuten edellä 34 kohdasta ilmenee, joten nämä kulut eivät liity arvonlisäverosta vapautettuun tai sen soveltamisalan ulkopuolelle jäävään toimintaan, jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamista tarkistuksista muuta johdu.

38 Lopuksi on todettava vähennysoikeuden laajuudesta, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava, rajoittuvatko kyseiset kunnallisen tien levennystyöt siihen, mikä oli tarpeen pääasian valittajan kalkkivilouhoksen toiminnan varmistamiseksi. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan on nimittäin niin, että jos kyseisen tien levennystyöt rajoittuivat siihen, mikä oli tätä varten tarpeellista, vähennysoikeus olisi tunnustettava kaikkien näiden töiden aiheuttamien kustannusten osalta. Jos sitä vastoin kyseiset työt ovat ylittäneet sen, mikä oli tarpeen tämän louhoksen toiminnan varmistamiseksi, kyseisten töiden ja pääasian valittajan taloudellisen toiminnan välinen suora ja välitön yhteys on osittain katkennut siten, että on

myönnettävä oikeus vähentää vain se ostoihin sisältyvä arvonlisävero, joka sisältyi kunnallisen tien levennystöistä aiheutuneisiin niihin kuluihin, jotka olivat objektiivisesti tarpeen, jotta pääasian valittaja voi harjoittaa liiketoimintaansa (ks. vastaavasti tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, 37–39 kohta).

39 Kaiken edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa on tulkittava siten, että verovelvollisella on oikeus vähentää kunnan hyväksi suorittamistaan kunnallisen tien levennystöistä maksamansa ostoihin sisältyvä arvonlisävero silloin, kun kyseistä tietä käyttävät sekä tämä verovelvollinen taloudellisessa toiminnassaan että ketkä tahansa muut tienkäyttäjät, jos levennystyöt eivät ole ylittäneet sitä, mikä on tarpeen verovelvollisen taloudellisen toiminnan mahdollistamiseksi, ja jos töiden kulut sisältyvät saman verovelvollisen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteuttamien liiketoimien hintaan.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

40 Toisella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin haluaa tietää, onko siinä tapauksessa, että ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, kuudetta direktiiviä tulkittava siten, että jäsenvaltion viranomaisen yksipuolisesti myöntämä louhoksen toimilupa on vastike, jonka on saanut verovelvollinen, joka on suorittanut ilman rahallista vastiketta kunnallisen tien levennystöitä, joten nämä työt ovat tässä direktiivissä tarkoitettu vastikkeellinen liiketoimi.

41 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on todennut, että unionin oikeuden kannalta ei ole varmaa, että pääasian valittaja olisi suorittanut vastikkeellisen luovutuksen asianomaiselle kunnalle. Se epäilee kuitenkin myös sitä, voidaanko kyseisen kunnallisen tien levennystöitä pitää vastikkeettomana luovutuksena. Se toteaa, että alueellisen viranomaisen myöntämä kalkkivilouhoksen toimilupa voisi olla vastike näistä töistä, joten kyseisiä töitä olisi pidettävä vastikkeellisena suorituksena, joka oikeuttaa vähennykseen mutta josta aiheutuu myös velvollisuus suorittaa mainitun kunnallisen tien levennystöihin liittyvä arvonlisävero.

42 Tältä osin on muistutettava, että kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan sanamuodon mukaan arvonlisäveroa on suoritettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta "vastikkeellisesta" tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

43 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee myös, että vastikkeelliseksi liiketoimeksi luokitteleminen edellyttää arvonlisäverotuksessa ainoastaan sitä, että tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen ja verovelvollisen todella saaman vastikkeen välillä on suora yhteys. Tällainen suora yhteys muodostuu, kun palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajan saamasta palvelusta (tuomio 3.7.2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, 69 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 Unionin tuomioistuin on myös todennut, että vastikkeena tavaroiden luovutuksesta voi olla palveluiden suoritus ja tällainen suoritus voi olla kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitettuna veron perusteena, kunhan tavaroiden luovutuksen ja palveluiden suorituksen välillä on suora yhteys ja palveluiden suorituksen arvo voidaan ilmaista rahana. Sama pätee silloin, kun palveluiden suoritus toteutetaan vaihtokauppana toista palveluiden suoritusta vastaan, jos samat edellytykset täyttyvät (tuomio 26.9.2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

45 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa myös, että vaihtosopimukset, joissa vastike on jo määritelmän mukaisesti luontoissuoritus, ja liiketoimet, joiden vastike on rahaa, ovat liiketaloudelliselta kannalta täysin samanlaisia tilanteita (tuomio 26.9.2013, Serebryannay vek, C-

46 Ensinnäkin on todettava, että kyseisen kunnan ja pääasian valittajan välillä on oikeussuhde. Näin ollen kunta sitoutui kunnallisen tien kunnostamissopimuksella yhtäältä suunnittelemaan ja toteuttamaan tämän tien laajentamisen ja antamaan levennetyn tien pääasian valittajan käyttöön rajoituksetta siinä tapauksessa, että kalkkikivilouhosta mahdollisesti kehitettäisiin, ja toisaalta pääasian valittaja sitoutui vastaamaan kaikista levennykseen liittyvistä kuluista ilman, että tässä sopimuksessa olisi määrätty mainitun kunnan maksuvelvollisuudesta.

47 Tällainen sopimus ei voi kuitenkaan muodostaa oikeudellista kehystä, jonka puitteissa vaihdetaan vastavuoroisia suorituksia, jotka siis ovat kunnallisen tien leventäminen ja kalkkikivilouhoksen toimiluvan myöntäminen.

48 Ensiksi organisatoriselta kannalta pääasiassa kyseessä olevat työt suoritettiin kunnalle kuuluvalla tiellä, kun taas paikallinen hallintoviranomainen myönsi toimiluvan kalkkikivilouhokselle.

49 Toiseksi päätös myöntää toimilupa tälle louhokselle on alueellisen hallintoviranomaisen 16.2.2001 tekemä yksipuolinen päätös. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että julkisen vallan yksipuolisella toimella ei lähtökohtaisesti voida luoda oikeussuhdetta, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia (ks. vastaavasti tuomio 11.5.2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, 31–35 kohta).

50 Kolmanneksi on selvää, ettei kyseisistä kunnallisen tien levennystöistä ole maksettu rahallista vastiketta.

51 Unionin tuomioistuin on tosin katsonut, että vastike tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta voi olla rahallinen tai luontoisvastike. Koska kuitenkin toimiluvan antamisesta kalkkikivilouhoksen toimintaan tehdyn alueellisen hallintoviranomaisen yksipuolisen päätöksen mukaan tällainen lupa olisi rauennut, jos kunnallisen tien levennystöitä ei olisi saatettu päätökseen 31.12.2006 mennessä, nämä työt eivät ole vastine oikeudesta harjoittaa louhoksen toimintaa vaan tämän oikeuden käyttämisen ehdoton edellytys.

52 Näillä perusteilla ei voida osoittaa, että kunnallisen tien levennystöiden suorittaminen kunnalle ja kalkkikivilouhoksen toimintaluvan myöntäminen pääasian valittajalle ovat suorassa yhteydessä toisiinsa, eikä toimilupaa voida pitää vastikkeena kyseisen tien levennystöistä.

53 Toiseksi on korostettava, että unionin tuomioistuin on jo 14.9.2017 antamassaan tuomiossa Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683) katsonut, että verovelvollisella on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero, joka on tullut maksettavaksi sellaisten palvelujen suorituksesta, jotka koostuvat kolmannen omistaman kiinteistön rakentamisesta tai parantamisesta, siinä tapauksessa, että sekä kyseinen verovelvollinen että kolmas osapuoli käyttävät näitä palveluja taloudellisessa toiminnassaan, vaikka mainittu kolmas osapuoli hyötyisikin vastikkeetta mainittujen palvelujen tuloksesta.

54 Edellä esitetyillä perusteilla toiseen kysymykseen on vastattava, että kuudetta direktiiviä ja erityisesti sen 2 artiklan 1 alakohtaa on tulkittava siten, että jäsenvaltion viranomaisten yksipuolisesti myöntämä louhoksen toimilupa ei ole vastike verovelvolliselle, joka on ilman rahallista vastiketta suorittanut kunnalle kuuluvan tien levennystöitä, joten nämä työt eivät ole tässä direktiivissä tarkoitettuja vastikkeellisia liiketoimia.

Kolmas ennakkoratkaisukysymys

55 Kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele lähinnä,

onko kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohtaa tulkittava siten, että kaikille tienkäyttäjille avoimen kunnallisen tien levennystyöt, jotka verovelvollinen suorittaa vastikkeetta kunnalle, ovat liiketoimi, joka on rinnastettava tässä säännöksessä tarkoitettuun vastikkeelliseen tavaroiden luovutukseen.

56 On aluksi muistutettava, että kansalliseen oikeusjärjestykseen kuuluvien säännösten tulkinnan osalta unionin tuomioistuimen on lähtökohtaisesti perustettava ratkaisunsa ennakkoratkaisupyyntöön esittämisestä tehdystä päätöksestä ilmeneviin luonnehdintoihin. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on nimittäin niin, ettei unionin tuomioistuimella ole toimivaltaa tulkita jäsenvaltion sisäistä oikeutta (tuomio 17.3.2011, Naftiliaki Etaireia Thasou ja Amaltheia I Naftiki Etaireia, C-128/10 ja C-129/10, EU:C:2011:163, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

57 Nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin perustaa kolmannen kysymyksensä näkemykseen, jonka mukaan kyseiset kunnallisen tien levennystyöt tarkoittavat UStG:n 3 §:n 4 momentin mukaan rakennustöiden luovutusta asianomaiselle kunnalle, joten Saksan liittotasavalta on käyttänyt kuudennen direktiivin 5 artiklan 5 kohdassa säädettyä mahdollisuutta rinnastaa tiettyjen rakennustöiden luovutus tavaroiden luovutukseen.

58 Unionin tuomioistuimen tehtävänä ei ole kyseenalaistaa tällaista näkemystä. Siltä osin kuin pääasian valittaja väittää yhtäältä, että se on tehdessään kyseisen kunnallisen tien levennystöitä suorittanut palvelun, joten kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohtaa ei voida soveltaa, ja toisaalta siltä osin kuin tavaroiden luovutuksia koskevan kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan ja palvelujen suorituksia koskevan 6 artiklan 2 kohdan sanamuodoissa on huomattavia eroja, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa, että tämän tien levennystyöt ovat Saksan oikeuden nojalla työn luovuttamista.

59 Kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan osalta on muistutettava, että tällä säännöksellä pyritään turvaamaan yhtäältä verovelvollisen, joka ottaa tavaran omaan tai henkilökuntansa yksityiseen käyttöön, ja toisaalta samanlaisen tavaran hankkivan loppukuluttajan yhdenvertainen kohtelu (tuomio 11.5.2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan ensimmäisessä virkkeessä mainittujen yksityiskäyttöönottojen verottamisella pyritään siten estämään tilanteet, joissa lopullista kulutusta ei verotettaisi (tuomio 30.9.2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, 18 kohta).

60 Tässä tarkoituksessa kyseisessä säännöksessä rinnastetaan arvonlisäveron alaisiin vastikkeellisiin tavaroiden luovutuksiin tietyt toimet, joista verovelvollinen ei saa mitään tosiasiallista vastiketta (tuomio 17.7.2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, 23 kohta).

61 Tarkemmin sanottuna kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa rinnastetaan vastikkeelliseen luovutukseen yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön, tavaran vastikkeeton luovutus taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavara ja sen ainesosat ovat oikeuttaneet arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen (tuomio 11.5.2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Tässä säännöksessä ei kuitenkaan rinnasteta vastikkeelliseen luovutukseen tavaroiden ottamista yrityksen tarpeisiin vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten.

62 On myös todettava, että ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen annetuista vastauksista seuraa, että kuudetta direktiiviä on tulkittava siten, että pääasian kaltaisissa olosuhteissa kunnallisen tien levennystyöt voivat oikeuttaa vähennykseen ja ne voidaan luokitella

vastikkeettomaksi siirroksi, joten tietyt kyseisen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan soveltamisedellytykset täyttyvät.

63 Tämän tien levennystyöt eivät myöskään ole kyseisessä säännöksessä tarkoitettuja vähäarvoisia lahjoja tai näytekappaleita.

64 Lopuksi on todettava, että koska työt on luovutettu asianomaiselle kunnalle, on selvää, että kyse ei voi olla käytöstä yksityisiin tai yrityksen henkilöstön tarpeisiin eikä myöskään tavarankäytöstä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, koska nämä työt on tehty pääasian valittajan tarpeisiin. Viimeksi mainittu seikka ei kuitenkaan estä kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan soveltamista. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan nimittäin kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan ensimmäisen virkkeen sanamuodostakin seuraa, että siinä rinnastetaan vastikkeelliseen luovutukseen eli arvonlisäveron alaiseen luovutukseen se, että verovelvollinen ottaa yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavarankäytön ja luovuttaa sen vastikkeetta, kun tämä tavara on oikeuttanut ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen, eikä tältä osin ole periaatteessa ratkaisevaa, onko luovutus tapahtunut yrityksen tarpeisiin (tuomio 27.4.1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, 22 kohta).

65 Myöskään se ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitsema seikka, että kyseinen kunta ei käytä kyseistä kunnallista tietä yksityisiin tarkoituksiin vaan se on päinvastoin vastikkeetta kaikkien tienkäyttäjien käytössä, ei lähtökohtaisesti estä kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan soveltamista. Tässä säännöksessä tarkoitettulla tavarankäytöllä tällaiseen käyttöön tarkoitetaan joka tapauksessa verovelvollisen, tässä tapauksessa pääasian valittajan, eikä kolmannen henkilön eli kyseisen kunnan toteuttamaa käyttöön ottamista. Kyseisen tien levennystyöt on tehty pääasian valittajan tarpeisiin vastaamiseksi, ja näiden töiden tulosta eli tietä, joka on rakennettu kestäväksi kulkuvälineen toiminnassa käytettävien kuorma-autojen liikennettä, käytetään ennen kaikkea sen tarpeisiin.

66 Koska pääasian valittajan kyseiselle kunnalle vastikkeetta suorittamien kunnallisen tien levennystöiden luovutuksen arvonlisäveron ulkopuolelle jääminen ei voi johtaa verottamatta jäävään loppukulutukseen tai yhdenvertaisen kohtelun periaatteen loukkaamiseen, tällaiset työt eivät ole liiketoimi, joka olisi rinnastettava vastikkeelliseen tavaroiden luovutukseen kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitettulla tavalla.

67 Vaikka kyseinen kunnallinen tie on avoinna kaikille tienkäyttäjille, on otettava huomioon tämän tien tosiasiallinen loppukäyttö. Ensimmäiseen kysymykseen annetusta vastauksesta ilmenee, että jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamista tarkistuksista muuta johdu, yhtäältä tämän tien levennystyöt hyödyttävät pääasian valittajaa ja niillä on suora ja välitön yhteys sen koko taloudelliseen toimintaan, jossa toteutetaan verollisia liiketoimia, ja toisaalta aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa vastaanotettujen ja kyseisen tien levennystöihin liittyvien palvelujen kustannukset kuuluvat pääasian valittajan vaihdannan myöhemmässä vaiheessa suorittamien liiketoimien kustannuksiin.

68 Kaiken edellä esitetyn perusteella kolmanteen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohtaa on tulkittava siten, että kunnan hyväksi suoritettavat sellaisen kaikille tienkäyttäjille avoimen kunnallisen tien levennystyöt, jota nämä työt vastikkeetta suorittanut verovelvollinen käyttää taloudellisessa toiminnassaan ja jota lisäksi voivat käyttää ketkä tahansa muut tienkäyttäjät, eivät ole liiketoimi, joka tulisi rinnastaa vastikkeelliseen tavaroiden luovutukseen tässä säännöksessä tarkoitettulla tavalla.

Oikeudenkäyntikulut

69 Pääasian asianosaisten osalta asioiden käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe

kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevien asioiden käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

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

- 1) **Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 2 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että verovelvollisella on oikeus vähentää kunnan hyväksi suorittamistaan kunnallisen tien levennystöistä maksamansa ostoihin sisältyvä arvonlisävero silloin, kun kyseistä tietä käyttävät sekä tämä verovelvollinen taloudellisessa toiminnassaan että ketkä tahansa muut tienkäyttäjät, jos levennystyöt eivät ole ylittäneet sitä, mikä on tarpeen verovelvollisen taloudellisen toiminnan mahdollistamiseksi, ja jos töiden kulut sisältyvät saman verovelvollisen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteuttamien liiketoimien hintaan.**
- 2) **Kuudetta direktiiviä 77/288 ja erityisesti sen 2 artiklan 1 alakohtaa on tulkittava siten, että jäsenvaltion viranomaisten yksipuolisesti myöntämä louhoksen toimilupa ei ole vastike verovelvolliselle, joka on ilman rahallista vastiketta suorittanut kunnalle kuuluvan tien levennystöitä, joten nämä työt eivät ole tässä direktiivissä tarkoitettuja vastikkeellisia liiketoimia.**
- 3) **Kuudennen direktiivin 77/388 5 artiklan 6 kohtaa on tulkittava siten, että kunnan hyväksi suoritettavat sellaisen kaikille tienkäyttäjille avoimen kunnallisen tien levennystyöt, jota nämä työt vastikkeetta suorittanut verovelvollinen käyttää taloudellisessa toiminnassaan ja jota lisäksi voivat käyttää ketkä tahansa muut tienkäyttäjät, eivät ole liiketoimi, joka tulisi rinnastaa vastikkeelliseen tavaroiden luovutukseen tässä säännöksessä tarkoitettulla tavalla.**

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.