

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

PEDRO CRUZ VILLALÓN

28 päivänä helmikuuta 2013 (1)

Asia C-388/11

Le Crédit Lyonnais

vastaan

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État

(Ennakkoratkaisupyyntö – Conseil d'État (Ranska))

Verotus – Arvonlisävero – Kuudes direktiivi 77/388/ETY – 17 ja 19 artikla – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Tavarat ja palvelut, joita verovelvollinen käyttää sekä vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin – Vähennyksen suhdeluvun laskeminen – Toisiin jäsenvaltioihin tai kolmansiin valtioihin sijoittautuneiden sivuliikkeiden liikevaihdon huomioon ottaminen yhtiössä – Maailmanlaajuinen suhdeluku – Arvonlisäveron neutraalisuuden periaate – Verotuksen alueperiaate

1. Nyt käsiteltävä asia antaa unionin tuomioistuimelle tilaisuuden tutkia useita yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvaa vähennysoikeutta koskevia tulkintakysymyksiä, jotka ovat niiden käytännön seurausten vuoksi periaatteiden tasolla hyvin merkittäviä mutta joita ei vielä ole tarkasteltu.

2. Unionin tuomioistuimelle hyvin yksinkertaisesti esitetty pääasiallinen kysymys koskee sitä, onko yhtiön, jonka päätoimipaikka on jäsenvaltiossa ja jolla on muissa jäsenvaltioissa tai kolmansissa jäsenvaltioissa sivuliikkeitä, täyttäessään päätoimipaikkansa verovelvollisuuksia jäsenvaltiota kohtaan tilanteessa, jossa se toteuttaa sekä vähennykseen oikeuttavia liiketoimia että vähennykseen oikeuttamattomia liiketoimia, laskettava kuudennen direktiivin 77/388/ETY(2) 17 artiklan 5 kohdassa ja 19 artiklassa tarkoitettu vähennyksen suhdeluku ottamalla huomioon yhtiön koko liikevaihto, eli liikevaihto, johon sisältyy sekä sen päätoimipaikan että sen eri sivuliikkeiden liikevaihto, eli suhdeluku, jolle on annettu nimeksi maailmanlaajuinen suhdeluku.

3. Vaikka pääasian kohteena olevat tosiseikat ovat vanhoja, vuodelta 1988 ja 1989, ja kuuluvat tuona ajankohtana voimassa olleen kuudennen direktiivin soveltamisalaan, tällä tavoin paljon myöhemmin esitetyt ennakkoratkaisukysymykset ovat edelleen ajankohtaisia, koska mainitun direktiivin merkitykselliset säännökset ovat lähes samanlaisia kuin säännökset direktiivissä 2006/112/EY,(3) joka kumoaa sen.(4) Kysymysten ajankohtaisuutta lisää edelleen se, että pääasian valittaja on perustanut pääasiallisen vaatimuksensa asiassa FCE Bank 23.3.2006 annettuun tuomioon(5) ja pyytää, yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluva neutraalisuuden

periaate huomioon ottaen, unionin tuomioistuinta omaksumaan sen suhteen periaatteellisen kannan.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus: kuudes direktiivi

4. Kuudennen direktiivin 17 artiklassa(6) säädetään seuraavaa:

”1. Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

2. Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen:

a) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen;

b) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu maahantuoduista tavaroista;

c) arvonlisävero, joka on maksettava 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan ja 6 artiklan 3 kohdan mukaisesti.

3. Jäsenvaltioiden on myös myönnettävä jokaiselle verovelvolliselle 2 kohdassa tarkoitettu arvonlisäveron vähennys tai palautus, jos tavarat tai palvelut käytetään seuraaviin tarkoituksiin:

a) sellaisiin verovelvollisen 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuun taloudelliseen toimintaan liittyviin liiketoimiin, jotka suoritetaan ulkomailla ja jotka olisivat oikeuttaneet vähennykseen, jos ne olisi suoritettu maan alueella;

b) verovelvollisen 14 artiklan 1 kohdan i alakohdan, 15 artiklan, 16 artiklan 1 kohdan B, C, ja D alakohdan ja 16 artiklan 2 kohdan mukaisesti vapautettuihin liiketoimiin;

c) verovelvollisen 13 artiklan B kohdan a alakohdan ja d alakohdan 1–5 alakohdan mukaisesti vapautettuihin liiketoimiin, jos vastaanottaja on sijoittautunut yhteisön ulkopuolelle tai jos nämä liiketoimet välittömästi liittyvät yhteisön ulkopuolelle vietäviksi tarkoitettuihin tavariin.

— —

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

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

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin:

a) oikeuttaa verovelvollisen laskemaan toimintansa jokaiselle toimialalle erillisen suhdeluvun, jos jokaisesta toimialasta pidetään erillistä kirjanpitoa;

b) velvoittaa verovelvollisen laskemaan toimintansa jokaiselle toimialalle erillisen suhdeluvun ja pitämään jokaisesta toimialasta erillistä kirjanpitoa;

- c) oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään vähennyksen tavaroiden ja palvelujen täyden tai osittaisen käytön perusteella;
- d) oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetun säännön mukaisesti vähennyksen jokaisen sellaisen tavarain tai palvelun osalta, joka käytetään siinä tarkoitettuun liiketoimeen;
- e) määrätä, että merkityksetöntä arvonlisäveroa, jota verovelvollinen ei voi vähentää, ei oteta huomioon.”

5. Kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 ja 2 kohdassa(7) säädetään seuraavaa:

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

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

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

2. Edellä 1 kohdan säännöksistä poiketen vähennyksen suhdelukua laskettaessa on jätettävä ottamatta huomioon liikevaihdon määrä, joka muodostuu investointitavarain luovutuksista, jos verovelvollinen käyttää nämä tavarat yrityksessään. Samoin on jätettävä ottamatta huomioon liitännäisistä kiinteistö- ja rahoitusliiketoimista sekä liitännäisistä 13 artiklan B kohdan d alakohdassa tarkoitetuista liiketoimista muodostuva liikevaihdon määrä. Jos jäsenvaltiot käyttävät hyväkseen 20 artiklan 5 kohdan mukaista mahdollisuutta olla vaatimatta oikaisua investointitavarain osalta, ne voivat sisällyttää näiden tavarain luovutuksesta saadun tuoton vähennyksen suhdeluvun laskelmaan.”

B Ranskan lainsäädäntö

6. Pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohta ja 19 artikla oli pantu täytäntöön yleisen verokoodeksin (code général des impôts)(8) liitteessä II olevilla 212, 213 ja 219 §:llä.

7. Yleisen verokoodeksin liitteessä II olevassa 212 §:ssä säädettiin seuraavaa:

”Verovelvollisilla, jotka eivät toteuta pelkästään vähennykseen oikeuttavia liiketoimia, on oikeus vähentää käyttöomaisuutta olevista tavaroista maksamastaan arvonlisäverosta sellainen osuus, joka saadaan kertomalla veron määrä suhdeluvulla, joka kuvastaa vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin liittyvien tulojen vuotuisen määrän ja kaikkiin liiketoimiin liittyvien tulojen vuotuisen määrän välistä suhdetta – –.”

8. Yleisen verokoodeksin liitteessä II olevassa 213 §:ssä säädettiin seuraavaa:

”Jos verovelvollisella on toimialoja, joihin ei sovelleta samanlaisia arvonlisäverosäännöksiä,

vähennysoikeuden soveltamiseksi näille toimialoille on pidettävä erillisiä tilejä.

— —

Eri toimialojen yhteisten tavaroiden perusteella vähennyskelpoisen veron määrä määritetään soveltamalla 212 §:ssä säädettyä suhdelukua.”

9. Yleisen verokoodeksin liitteessä II olevassa 219 §:ssä säädettiin seuraavaa:

”Verovelvollisilla, jotka eivät toteuta pelkästään vähennykseen oikeuttavia liiketoimia, on oikeus vähentää näitä tavaroita ja palveluja rasittava arvonlisävero seuraavin rajoituksin:

a. Silloin, kun näitä tavaroita ja palveluja on tarkoitus käyttää pelkästään vähennykseen oikeuttavien liiketoimien toteuttamiseen, niitä rasittavat verot voidaan vähentää.

b. Silloin, kun niitä on tarkoitus käyttää pelkästään vähennykseen oikeuttamattomien liiketoimien toteuttamiseen, niitä rasittavia veroja ei voida vähentää.

c. Silloin, kun niitä käytetään sekä vähennyksiin oikeuttavien liiketoimien että vähennyksiin oikeuttamattomien liiketoimien toteuttamiseen, niitä rasittavista veroista voidaan vähentää tietty osa. Tämä osa määritetään 212–214 §:ssä säädettyjen edellytysten mukaisesti.”

10. Yleisen verokoodeksin 271 §:n 4 momentissa säädettiin lisäksi seuraavaa:

”Seuraavat liiketoimet oikeuttavat vähennykseen samoin edellytyksin kuin arvonlisäveron alaisina:

— —

b) 261 C §:n 1 momentin a–e kohdan säännösten nojalla verosta vapautetut pankki- ja rahoituspalvelut silloin, kun niiden vastaanottajien kotipaikka on Euroopan talousyhteisön ulkopuolella tai niiden vastaanottajat ovat sijoittautuneet Euroopan talousyhteisön ulkopuolelle tai kun ne liittyvät tavaroiden vientiin muihin maihin kuin yhteisön jäsenvaltioihin.”

II Pääasian tosiseikat

11. Ajanjaksoa 1.1.1988–31.12.1989 koskeneen kirjanpitolaskituksen jälkeen Le Crédit Lyonnais -yhtiöltä, (9) jonka päätoimipaikka on Ranskassa, kannettiin kahdella 27.12.1991 ja 7.12.1992 päivätyllä jälkiveroilmoituksella jälkikäteen arvonlisäveroa ja palkkaveroa, koska se oli virheellisesti ottanut huomioon sen muihin jäsenvaltioihin tai kolmansiin valtioihin sijoittautuneille sivuliikkeille myönnettyjen lainojen korkoja yleisen verokoodeksin liitteessä II olevassa 212 §:ssä säädetyn vähennyksen suhdeluvun osoittajassa ja nimittäjässä.

12. Kahdessa 20.7.1994 tekemässään oikaisuvaatimuksessa LCL vaati vapautusta sekä arvonlisäveron että palkkaveron jälkikannoista vuosilta 1988 ja 1989 vedoten siihen, että näiden lainojen korot voitiin ottaa huomioon vähennyksen suhdeluvun laskennassa.

13. LCL:ää kehoitettiin 17.11.1994 päivätyllä veron maksuunpanoa koskevalla päätöksellä maksamaan arvonlisävero jälkikantona, maksut ja korot mukaan lukien, 1 151 573,81 euroa vuodelta 1988 ja 1 349 357,81 euroa vuodelta 1989. LCL:ää kehoitettiin 30.12.1994 päivätyllä verotuspäätöksellä maksamaan palkkaveron jälkikantona, maksut ja korot mukaan lukien, 1 209 890,89 euroa vuodelta 1988 ja 1 246 611,44 euroa vuodelta 1989.

14. Toisessa, 31.12.1996 päivätyssä oikaisuvaatimuksessa LCL vaati palauttamaan yhtäältä arvonlisäveron, jonka se katsoi maksaneensa virheellisesti vuosilta 1988 ja 1989, eli 46 944

246,96 euroa, ja toisaalta palkkaveron, jonka se katsoi maksaneensa virheellisesti vuosilta 1988 ja 1989 (23 067 082,45 euroa). LCL vetosi siihen, että se oli virheellisesti jättänyt ottamatta huomioon arvonlisäveron vähennyksen suhdeluvussa sen ulkomailta sijaitsevien sivuliikkeiden asiakkaiden näille maksamat korot. LCL vaati myös palautettavaksi vaadittujen palkkaverojen ja tarkistuksen yhteydessä lasketun yhteisöveron kuittaamista keskenään.

15. Viranomainen hylkäsi nämä vaatimukset, joten LCL saattoi 28.8.1998 tekemällään valituksella tribunal administratif de Parisin (Ranska) käsiteltäväksi yhtäältä vaatimuksen sen maksettavaksi asetetun vuosia 1988 ja 1989 koskevan arvonlisäveron jälkikannon huojennuksesta ja toisaalta vaatimuksen sellaisen arvonlisäveron ja palkkaveron, jotka se katsoi maksaneensa virheellisesti vuosilta 1988 ja 1989, palauttamisesta.

16. Tribunal administratif de Paris hylkäsi nämä eri vaatimukset 5.10.2004 antamallaan tuomiolla.

17. Cour administrative d'appel de Paris pysytti tämän tuomion 8.12.2006 antamallaan tuomiolla. Se katsoi yhtäältä, että LCL:n muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneet sivuliikkeet ovat itse arvonlisäverovelvollisia ja ottavat huomioon omat tulonsa niiden oman vähennyksen suhdeluvun määrittelyssä eivätkä nämä tulot siis voi olla uudelleen perustana vähennysoikeudelle päätoimipaikan hyväksi. Toisaalta se katsoi, että LCL:n toisiin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden sivuliikkeiden liiketoimet eivät olleet vähennysoikeutta sovellettaessa huomioon otettavia, koska nämä viimeksi mainitut toimipaikat eivät ehkä joko ole verovelvollisia tai ne ovat muiden sääntöjen alaisia.

18. LCL valitti tämän jälkeen 21.2.2007 Conseil d'État'han 8.12.2006 annetun tuomion kumoamiseksi.

III Ennakkoratkaisukysymykset ja menettely unionin tuomioistuimessa

19. Tällaisessa tilanteessa 11.7.2011 tekemällään päätöksellä Conseil d'État (3., 8., 9. ja 10. alajaoston yhdistetyssä kokoonpanossa) lykkäsi asian käsittelyä ja esitti unionin tuomioistuimelle seuraavat kysymykset:

- ”1) Voidaanko – – kuudennen direktiivin – – 17 artiklan 2 ja 5 kohtaa ja 19 artiklaa, kun otetaan huomioon arvonlisäveron maantieteellistä soveltamisalaa koskevat säännöt, tulkita siten, että niissä käyttöön otetun suhdeluvun laskemisessa yhtiön, jonka päätoimipaikka on jossakin jäsenvaltiossa, on otettava huomioon sen kunkin toisessa jäsenvaltiossa olevan sivuliikkeen saamat tulot, ja vastaavasti, pitääkö näiden sivuliikkeiden ottaa huomioon kaikki yhtiön saamat arvonlisäveron piiriin kuuluvat tulot?
- 2) Päteekö sama ratkaisu Euroopan unionin ulkopuolella sijaitseviin sivuliikkeisiin erityisesti 17 artiklan 3 kohdan a ja c alakohdassa säädetyn vähennysoikeuden kannalta, kun on kyse 13 artiklan B kohdan d alakohdan 1–5 alakohdassa tarkoitetuista pankki- ja rahoitusliiketoimista, jotka toteutetaan yhteisön ulkopuolelle sijoittautuneille vastaanottajille?
- 3) Voiko ensimmäiseen kahteen kysymykseen annettava vastaus vaihdella eri jäsenvaltioiden välillä 17 artiklan 5 kohdan viimeisessä alakohdassa säädettyjen vaihtoehtojen mukaan erityisesti siltä osin kun on kyse erillisten toimialojen muodostamisesta?
- 4) Jos jompaankumpaan edellä mainittuun ensimmäiseen kahteen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko ensinnäkin syytä rajata tällaisen suhdeluvun soveltaminen päätoimipaikan ulkomaisten sivuliikkeiden hyväksi käyttämiin kuluihin sisältyneen arvonlisäveron vähentämisoikeuden laskemiseen ja pitääkö toisaalta ulkomailta saadut tulot ottaa huomioon

sivuliikkeen valtiossa vai päätoimipaikan valtiossa sovellettavien sääntöjen mukaisesti?”

20. LCL, Ranskan tasavallan, Kyproksen tasavallan ja Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset ja Euroopan komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia.

21. LCL:n, Ranskan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitusten sekä komission suulliset huomautukset kuultiin 27.9.2012 pidetyssä istunnossa.

IV Asian tarkastelu

A Alustavat huomautukset

22. Ennakkoratkaisukysymyksillään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää unionin tuomioistuimelta pääasiallisesti vastausta siihen, edellytetäänkö kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä (ensimmäinen ja toinen kysymys), että jäsenvaltioiden on sovellettava niin kutsuttua maailmanlaajuista suhdelukua, kun otetaan huomioon erityisesti edellä mainitussa asiassa FCE Bank annettu tuomio, ja jos näin edellytetään, niin missä määrin (kolmas ja neljäs kysymys), toisin sanoen, onko yhtiön, jonka päätoimipaikka on jäsenvaltiossa, laskettava täyttäessään verovelvollisuuksiaan päätoimipaikkansa jäsenvaltiossa tämän direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa ja 19 artiklassa säädetty arvonlisäveron vähennyksen suhdeluku ottamalla huomioon sen muihin jäsenvaltioihin tai kolmansiin valtioihin sijoittautuneiden sivuliikkeiden liikevaihto sekä onko näin myös käänteisesti ja vastavuoroisesti.

23. Aivan ensiksi on huomautettava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää neljännen kysymyksensä toissijaisesti, toisin sanoen ainoastaan siltä varalta, että jompaankumpaan kahdesta ensimmäisestä kysymyksestä vastataan myöntävästi. Jos kahteen ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, neljänteen kysymykseen ei siis ole tarpeen vastata. Myöskään kolmanteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata, kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen ehdottamani vastaus.

24. Toiseksi on korostettava, että pääasia koskee sellaisen yhtiön, jonka päätoimipaikka on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen jäsenvaltiossa, tässä tapauksessa Ranskassa, esittämää vaatimusta kyseisen yhtiön muissa jäsenvaltioissa (ensimmäinen kysymys) tai kolmansissa valtioissa (toinen kysymys) olevien sivuliikkeiden liikevaihdon huomioon ottamisesta vähennyksen suhdelukua laskettaessa yhtiön täyttäessä verovelvollisuuksiaan ensimmäisessä jäsenvaltiossa.

25. Vaikka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämä ensimmäinen kysymys koskee nimenomaan sitä, onko tämä vaatimus hyväksyttävissä tässä tilanteessa ja siis pääasian yhtiön päätoimipaikan näkökulmasta, se koskee lopulta myös sitä, onko sama vaatimus hyväksyttävissä symmetrisessä tilanteessa eli muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden sivuliikkeiden näkökulmasta. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee unionin tuomioistuimelta lisäksi, voivatko muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneet sivuliikkeet myös ottaa huomioon symmetrisesti omassa vähennyksen suhdeluvussaan omassa sijaintijäsenvaltiossaan verovelvollisuuksiaan täyttäessään kaikki kyseisen yhtiön tulot, eli päätoimipaikan sekä kunkin sivuliikkeen tulot yhtiön tuloina.

26. Koska pääasian ratkaiseminen ei edellytä LCL:n muissa jäsenvaltioissa olevien ja niissä verovelvollisten sivuliikkeiden vähennyksen suhdeluvun määrittämistapojen tutkimista, unionin tuomioistuimen tehtävänä on siis, kuten komissio on kirjallisissa huomautuksissaan ehdottanut, muotoilla sille esitetty ensimmäinen kysymys uudelleen ja jättää pois tämä ulottuvuus.(10)

27. Lopuksi ja kolmanneksi vaikuttaa perustellulta omaksua ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ehdottama erottelu ja vastata erikseen ja peräkkäin sen kahteen ensimmäiseen kysymykseen, joissa, vaikka niissä esitetään sama periaatekysymys maailmanlaajuisen suhdeluvun hyväksyttävyydestä, tehdään ero yhtiöiden tilanteiden välillä sen mukaan, onko niillä muissa jäsenvaltioissa vai kolmansissa valtioissa sijaitsevia sivuliikkeitä, kun otetaan huomioon erityisesti kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan c alakohdan(11) erityissäännökset, joilla säännellään kolmansiin valtioihin sijoittautuneiden vastaanottajien kanssa toteutettuja, 13 artiklan B kohdan a alakohdan ja d alakohdan 1–5 alakohdan(12) mukaisesti verosta vapautettuja liiketoimia varten käytettyjen tavaroiden ja palvelujen arvonlisäveron vähennysoikeutta.

28. Nyt käsiteltävässä asiassa LCL vetoaa erityisesti siihen, että kuudennella direktiivillä käyttöön otettuun yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluva neutraalisuuden periaate edellyttää maailmanlaajuisen suhdeluvun hyväksymistä ja että tämä on erityisesti johdonmukainen seuraus edellä mainitussa asiassa FCE Bank annetusta tuomiosta.

29. Kirjallisia ja suullisia huomautuksia esittäneiden jäsenvaltioiden hallitukset ja komissio ovat pääasiallisesti yksimielisiä ensinnäkin siitä, että LCL antaa edellä mainitussa asiassa FCE Bank annetulle tuomiolle merkityksen, jota sillä ei ole. Ne katsovat kuitenkin, että kuudennella direktiivillä käyttöön otettu yhteinen arvonlisäverojärjestelmä ja erityisesti sen alueellinen soveltamisala sekä käytännön seikat ovat esteenä maailmanlaajuisen suhdeluvun käyttöönotolle. Niiden mukaan kuudennella direktiivillä suljetaan jäsenvaltioilta pois mahdollisuus sallia, että niiden verolainsäädännön alueelliseen soveltamisalaan kuuluvat verovelvolliset, joilla on toimintaa useassa jäsenvaltiossa sivuliikkeiden välityksellä, ottavat huomioon vähennyksen suhdeluvun laskemisessa sivuliikkeidensä liikevaihdon.

B Muissa jäsenvaltioissa olevien sivuliikkeiden liikevaihdon ottaminen huomioon yhtiön jäsenvaltiossa olevan päätoimipaikan vähennyksen suhdeluvun laskemisessa (ensimmäinen kysymys)

30. Koska edellä mainitussa asiassa FCE Bank annetulla tuomiolla on keskeinen asema käsiteltävässä asiassa, on, ennen kuin tarkastellaan näkemystä maailmanlaajuisen suhdeluvun, jolla on keskeinen merkitys käsiteltävässä asiassa, hyväksymisestä,(13) välttämätöntä määritellä tarkalleen asian FCE Bank ulottuvuus siten, että kartoitetaan, missä määrin se voi vaikuttaa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin annettaviin vastauksiin.

1. Asiassa FCE Bank annettu tuomio ja sen ulottuvuus

31. Aivan ensiksi on todettava, että unionin tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa FCE Bank antamaa ratkaisua ei ole missään vaiheessa kyseenalaistettu pääasian yhteydessä eikä unionin tuomioistuimessa LCL:n toimesta eikä huomautuksia esittäneiden jäsenvaltioiden hallitusten tai komission toimesta.(14) Tämä asiassa FCE Bank annettu tuomio muodostaa päinvastoin lähtökohdan LCL:n vaatimuksille ja näin ollen voidaan pitää selvänä, että LCL ja pääasiassa kyseessä olevat sivuliikkeet kuuluvat todellakin tässä tuomiossa tarkoitetun esimerkkitapauksen piiriin, toisin sanoen kyse on sivuliikkeistä eikä tytäryhtiöistä. Tästä seikasta on kuitenkin tarkennettava, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on varmistaa, että pääasian tilanne kuuluu edellä mainitun asian FCE Bank oikeuskäytännön mukaisen esimerkkitapauksen piiriin, sillä sen kysymyksiin annettavat vastaukset perustuvat siihen oletamaan, että LCL ja sen eri sivuliikkeet muodostavat yhden oikeudellisen yksikön arvonlisäverosääntöjen soveltamisen osalta.

32. LCL vetoaa pääasiassa ensisijaisesti ja yksinomaan siihen, että edellä mainitun asian FCE Bank oikeuskäytäntö koskee periaatteessa päätoimipaikan ostamia tavaroita ja palveluja

rasittavan arvonlisäveron vähennysoikeuden menettämistä aina kun näitä tavaroita ja palveluja käytetään kyseisen yhtiön muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden sivuliikkeiden verollisissa myynteissä. Koska yhtiön päätoimipaikka ei nimittäin voi laskuttaa mainittuja sivuliikkeille toimitettuja tavaroita ja palveluja, edellä mainitun asian FCE Bank oikeuskäytännön mukaisesti nämä sivuliikkeet eivät voi vähentää niitä rasittavaa yhtiön päätoimipaikan ostoista maksamaa arvonlisäveroa arvonlisäverosta, jota ne ovat velvollisia maksamaan toteuttamastaan verollisesta myynnistä. Ainoastaan sivuliikkeiden itsensä sijoittautumisjäsenvaltiossaan maksamiin kustannuksiin sisältyvä arvonlisävero on näin ollen vähennyskelpoista.

33. LCL päättelee tästä, että jotta yhtiö, jonka päätoimipaikalla on kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa tarkoitettulla tavalla sekä verollista liiketoimintaa että sellaista liiketoimintaa, josta ei synny vähennysoikeutta, ei arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen vastaisesti menettäisi vähennysoikeutta, sen olisi välttämättä voitava ottaa huomioon sen verollisen liiketoiminnan kustannuksiin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen suhdelukua laskiessaan kaikki ne liiketoimet, joihin kyseiset kustannukset ovat myötävaikuttaneet, eli niin yhtiön päätoimipaikan jäsenvaltiossa syntyneet kustannukset kuin sivuliikkeiden sijaintijäsenvaltioissa syntyneet kustannukset.

34. Edellä mainitussa asiassa FCE Bank annetusta hyvin suppeasti muotoillusta tuomiosta käy ilmi, että kun yhtiön päätoimipaikka (kotipaikka) on jossakin jäsenvaltiossa (FCE Bank) ja sillä on kiinteä toimipaikka (sivuliike) toisessa jäsenvaltiossa (FCE IT) ja kun päätoimipaikka on toimittanut sivuliikkeelle tavaroita ja suorittanut palveluja, nämä toimipaikat ovat sivuliikkeen sijaintijäsenvaltiossa (Italia) yksi ja ainoa verovelvollinen⁽¹⁵⁾ keskinäisissä suhteissaan⁽¹⁶⁾ siten, että yhtiön päätoimipaikan sivuliikkeelle mahdollisesti suorittamia palveluja ei voida luonnehtia kuudennen direktiivin 2 artiklassa tarkoitetuiksi vastikkeellisiksi palvelujen suorituksiksi, mistä väistämättä seuraa, että käsiteltävässä asiassa nämä suoritukset eivät olleet arvonlisäverollisia sivuliikkeen jäsenvaltiossa.

35. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön⁽¹⁷⁾ mukaan nimittäin palvelujen suoritus on arvonlisäveron alaista ainoastaan siinä tapauksessa, että palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia. Yhtiön päätoimipaikan ja saman yhtiön sivuliikkeen välillä ei voi olla tällaista oikeussuhdetta, jos sivuliikkeellä ei ole itsenäistä taloudellista toimintaa eli jos sitä ei voida pitää itsenäisenä siten, että se kantaa toiminnastaan aiheutuvat taloudelliset riskit.⁽¹⁸⁾ Tästä oli nimenomaisesti kyse FCE Bankin sivuliike FCE IT:n tapauksessa, jolla ei ollut perustamispääomaa.⁽¹⁹⁾

36. Tässä yhteydessä on huomattava, etteivät huomautuksia esittäneiden jäsenvaltioiden hallitukset eikä komissio ole kiistäneet sitä, että edellä mainitusta asiasta FCE Bank johtuvan oikeuskäytännön soveltaminen voi teoreettisesti⁽²⁰⁾ johtaa tilanteeseen, jossa jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö, jolla on muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneita sivuliikkeitä, voi tietyssä määrin menettää oikeutensa arvonlisäveron vähennykseen keskittäessään yhteen jäsenvaltioon, esimerkiksi päätoimipaikkansa jäsenvaltioon, kuten nyt käsiteltävässä asiassa, muissa jäsenvaltioissa toteutettaviin liiketoimiin käytettävien tavaroiden ja palvelujen hankinnan, koska myyntiliiketoimet eivät oikeuta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen.

37. Edellä mainitussa asiassa FCE Bank annetussa tuomiossa on kuitenkin todettu ainoastaan, että yhtiön päätoimipaikan sivuliikkeidensä kanssa suorittamia liiketoimia on pidettävä sisäisinä liiketoimina, ja tämän tuomion sovellettavuus rajoittuu tähän määritelmään.

38. Mainitussa tuomiossa ei nimittäin ole lausuttu lainkaan arvonlisäveron vähentämistavoista. Vaikka siitä voikin seurata, että yhtiön päätoimipaikan jäsenvaltiossa kustannuksiin sisältyvää arvonlisäveroa ei voida vähentää sen mukaisesti, mikä on niiden käytön suhteellinen osuus sivuliikkeiden jäsenvaltiossa toteutetuissa myyntitoimissa, tässä on kyse ainoastaan yhden

mahdollisuuden sulkemisesta pois vähennysoikeuden toteuttamisessa.

39. Tämän perusteella ei kuitenkaan voida katsoa, että edellä mainitussa asiassa FCE Bank annetun tuomion implisiittinen mutta väistämätön seuraus olisi se, että jäsenvaltiot veloitettaisiin jollakin tavoin korreloimalla tai kompensoimalla sallimaan kuudennella direktiivillä käyttöön otettuun yhteiseen arvonlisäjärjestelmään kuuluvan neutraalisuuden periaatteen mukaisesti se, että yhtiö, jonka toiminnasta osa on arvonlisäverosta vapautettua mainitun direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan nojalla eikä siis lähtökohtaisesti oikeuta arvonlisäveron vähennykseen, voi laskea vähennyksensä suhdeluvun mainitun direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ja 19 artiklan mukaisesti ottaen huomioon kaikkien sivuliikkeidensä liikevaihdon.

40. On totta, että edellä mainitussa asiassa FCE Bank annetussa tuomiossa suljetaan pois mahdollisuus vähentää jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön päätoimipaikan maksamiin kustannuksiin sisältynyt arvonlisävero, kun kyseiset kustannukset käytetään saman yhtiön sivuliikkeiden muissa jäsenvaltioissa suorittamiin liiketoimiin, mutta tuomio ei kuitenkaan vastaa nimenomaisesti eikä implisiittisesti tässä asiassa pääasiallisesti esitettyyn kysymykseen eli siihen, onko tällaisen yhtiön otettava huomioon sekä yhtiön päätoimipaikan että sen sivuliikkeiden liikevaihto, kun se laskee kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ja 19 artiklan mukaista vähennyksen suhdelukua. Vastausta tähän kysymykseen on siis etsittävä muualta.

41. Ennen kuin tarkastellaan kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ja 19 artiklan säännöksiä, joihin LCL on perustanut vaatimuksensa ja joilla säännellään sellaisen arvonlisäveron vähennysoikeutta, joka on sisältynyt sekä vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin käytettyjen tavaroiden ja palvelujen hintoihin, on kuitenkin syytä palauttaa mieliin vähennysoikeuden ulottuvuus sellaisena kuin siitä on säädetty kuudennen direktiivin 17 artiklassa ja sellaisena kuin unionin tuomioistuin on sitä tulkinnut.

2. Vähennysoikeus, neutraalisuuden periaate ja yhteisen arvonlisäverojärjestelmän alueellinen soveltamisala

42. Kuten unionin tuomioistuin on toistuvasti korostanut, kuudennen direktiivin 17–20 artiklassa vahvistettu vähennysjärjestelmä on olennainen osa(21) yhteistä arvonlisäverojärjestelmää siten, että sillä pyritään takaamaan veron neutraalisuus kaiken liiketoiminnan suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on arvonlisäveron alaista.(22) Koska arvonlisävero on ensisijaisesti tarkoitettu kannettavaksi kulutuksesta ja paikassa, jossa kulutus on tapahtunut,(23) suhteutettuna tavaroiden ja palvelujen hintoihin,(24) se kannetaan, paitsi poikkeustapauksissa,(25) jokaisesta tuotantoon tai jakeluun liittyvästä liiketoimesta niin, että siitä vähennetään mainittujen tavaroiden ja palveluiden hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä.(26)

43. Kuudennen direktiivin 17 artiklassa säädetyllä vähennysoikeudella siis pyritään vähentämään arvonlisävero, joka verovelvollisen on maksettava tai jonka se on maksanut kaiken muun kuin verosta vapautetun taloudellisen toimintansa yhteydessä. Mainitussa direktiivissä sille siis annetaan mahdollisuus vähentää arvonlisäverosta, jonka se perii toteuttamistaan verollisista liiketoimista ja jonka se siis on velvollinen maksamaan, arvonlisäveron, joka sisältyy sen näitä liiketoimia varten hankkimien tavaroiden tai palvelujen hintoihin, jos näillä hankintakustannuksilla on suora ja välitön yhteys myyntiliiketoimiin(27) tai jos ne kuuluvat verovelvollisen yleiskuluihin ja ovat näin ollen osia, josta myyntiliiketoimen hinta muodostuu.(28)

44. Verovelvollinen voi vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka maksamiseen se on velvollinen, arvonlisäveron, joka on maksettava tai maksettu, vain silloin, jos tavaraa tai palvelua käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin.(29) Ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen, joka on välttämätöntä myös kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi,(30) on täten

sidoksissa myyntitoimista maksettavan arvonlisäveron suorittamiseen.(31)

45. Tavarantoimittajan tai suunnitellun käytön perusteella määritetään lisäksi alun perin tehtävän vähennyksen laajuus eli sen vähennyksen, johon verovelvollinen on oikeutettu kuudennen direktiivin 17 artiklan nojalla, ja mahdollisten myöhempien sellaisten oikaisujen laajuus, jotka on tehtävä tämän direktiivin 20 artiklassa säädettyjen edellytysten mukaisesti.(32)

46. Verovelvollisille myönnetyn vähennysoikeuden merkitys selittää, että veropetoksia ja väärinkäytöksiä lukuun ottamatta(33) kaikkia rajoituksia on – koska ne vaikuttavat verorasituksen suuruuteen – sovellettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa, ja rajoitusten edellytyksenä on siten se, että on olemassa unionin säännös, jossa ne sallitaan nimenomaisesti.(34)

47. Sitä vastoin koskaan silloin, kun verovelvollisen hankkimia tavaroita tai palveluja käytetään sellaisessa toiminnassa, joka on vapautettu verosta tai joka ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan,(35) myynneistä ei peritä veroa eikä tämän seurauksena ostoihin sisältyvää veroa vähennetä eikä palauteta, mikä on tärkeää neutraalisuuden periaatteen ulottuvuuden ymmärtämiseksi.(36)

48. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaan silloin, kun verovelvollinen luovuttaa tavaroita tai suorittaa palveluja toiselle verovelvolliselle, joka käyttää niitä liiketoimeen, joka on vapautettu verosta esimerkiksi tämän saman direktiivin 13 artiklan A kohdan nojalla, tällä viimeksi mainitulla ei ole lähtökohtaisesti oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, koska tällaisessa tapauksessa kyseessä olevia tavaroita ja palveluja ei käytetä verollisiin liiketoimiin.(37) Tämä seikka selittää ilmiötä, jota joskus kutsutaan piileväksi arvonlisäveroksi ja jossa verosta vapautettuihin liiketoimiin käytettyjen tavaroiden tai palvelujen hintoihin tulee ylimääräinen kustannus.(38)

49. Koska kuudennessa direktiivissä, erityisesti sen 17 artiklan 3 kohdan b ja c alakohdassa,(39) säädetään ainoastaan poikkeusluonteisesti oikeudesta vähentää arvonlisävero, kun tavaroita ja palveluita on käytetty verosta vapautettuihin liiketoimiin,(40) mainituissa direktiivissä tässä yhteydessä käytettyä sanamuotoa on tulkittava suppeasti.(41)

50. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan säännöksistä, ja vähennysoikeudesta siis erityisesti, seuraa verotuksen neutraalisuuden periaate, joka arvonlisämekanismin kiinteänä osana on yhteisön lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate.(42)

51. Neutraalisuuden periaate, jota on toisinaan luonnehdittu yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvaksi unionin oikeuden yleiseksi periaatteeksi, on myös yhdenvertaisen kohtelun periaatteen ilmenemismuoto,(43) ja sen mukaan kaikilla verovelvollisilla on oltava arvonlisäveron osalla samat kilpailuolosuhteet, paitsi silloin, kun on kyse objektiivisesti perustellusta eriyttämisestä.(44)

52. Kuten unionin tuomioistuin on tästä seikasta kuitenkin korostanut, neutraalisuuden periaate ei ole – toisin kuin muut unionin oikeuden yleiset periaatteet – perustuslain tasoinen normi ja se tarvitsee lainsäädäntöä, joka voidaan toteuttaa ainoastaan yhteisön johdetun oikeuden toimilla.(45) Kyse ei nimittäin ole primaarioikeuden määräyksestä vaan ennemminkin tulkintaperiaatteesta,(46) jonka pitää muun muassa ohjata jäsenvaltioita kuudennen direktiivin täytäntöönpanossa.

53. Tästä viimeksi mainitusta on korostettava, että vaikka kuudennella direktiivillä käyttöön otettu yhteinen arvonlisäverojärjestelmä, jonka yhtenä tavoitteena, kuten sen johdanto-osan toisesta perustelukappaleesta ilmenee, on taata unionin omat varat kantamalla veroa, joka peritään soveltamalla yhteistä verokantaa yhtenäisesti määrättyyn veron perusteeseen yhteisten

sääntöjen mukaisesti, tästä yhdenmukaistamisesta huolimatta sen toimintaa leimaa edelleen alueellinen ja siis valtiokohtainen sovellettavuus. Koska mainitulla direktiivillä toteutettiin ainoastaan osittainen yhdenmukaistaminen, jokaisessa jäsenvaltiossa on erilainen arvonlisäveron lakisääteinen järjestelmä. Yhteenvetona voidaan todeta, että vaikka arvonlisävero noudattaa yhteistä järjestelmää, se kuuluu edelleen jäsenvaltioiden verotusvaltaan, joka on ilmaistu kuudennen direktiivin useissa eri säännöksissä, joista ilmenee yhteisen järjestelmän alueellinen sovellettavuus.

54. Erityisesti on niin – kuten unionin tuomioistuimella on ollut tilaisuus korostaa –, että kuudennen direktiivin 9 artiklalla, jossa määritellään yhtenäisellä tavalla palvelujen suorituksen verotuksellinen liityntäpaikka, pyritään vahvistamaan, kuten mainitun direktiivin johdanto-osan seitsemännestä perustelukappaleesta ilmenee, kansallisten lainsäädäntöjen soveltamisalojen järkiperäinen jakaminen arvonlisäverotuksen alalla, ja sen tavoitteena on välttyä yhtäältä sellaisilta toimivaltakiistoilta, jotka voisivat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, ja toisaalta tulojen verottamatta jäämiseltä.(47)

55. Edellä kerrattu periaate, jonka mukaan ”arvonlisävero on – sen määrästä riippumatta – kannettava siinä jäsenvaltiossa, jossa tavaroiden lopullinen kulutus tapahtuu”,(48) on periaate, jonka avulla voidaan varmistaa ”verotulojen tarkka jako yhteisön sisäisissä liiketoimissa ja pystytään rajaamaan selvästi kyseessä olevien jäsenvaltioiden verotusvallat”.(49)

56. Edellä esitetyn tueksi – ja ennen kuin käsitellään tarkemmin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymyksiin annettavaa vastausta – on syytä esitellä lyhyesti sellaisille verovelvolliselle myönnettävän vähennysoikeuden laskemistavat, jotka toimittavat itse tavaroita tai suorittavat palveluja, jotka eivät ole kokonaan arvonlisäveron alaisia.

3. Vähennyksen suhdeluku (kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohta ja 19 artikla)

57. Sellaisissa tilanteissa, joissa verovelvollinen suorittaa samanaikaisesti ja lähtökohtaisesti erotuksetta sekä verollisia liiketoimia että vähennykseen oikeuttamattomia liiketoimia, kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisen ja toisen alakohdan mukaan vähennys voidaan myöntää vain siitä ostoihin sisältyneen koko arvonlisäveron osasta, joka vastaa verollisten liiketoimien suhteellista osuutta, ja tämä suhdeluku on laskettava mainitun direktiivin 19 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen liiketoimista.

58. Näillä säännöksillä pyritään antamaan verovelvolliselle, joka hankkii tavaroita tai palveluja sekä verollista liiketoimintaansa että verotonta liiketoimintaansa varten, mahdollisuus vähentää kaikkien verovelvollisen suorittamien liiketoimien perusteella se osa mainittujen tavaroiden tai palvelujen hankinnasta maksetusta arvonlisäverosta, joka vastaa sitä osuutta, joka niistä käytetään verollisessa toiminnassa,(50) ja joka on näin vähennysoikeuden itsensä logiikan mukainen.

59. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa sallitaan kuitenkin, että jäsenvaltiot säätävät eri tavoin, edellisissä alakohdissa säädetystä poiketen, verovelvollisille oikeuden tai velvollisuuden laskea jokaiselle toimialalle erillisen suhdeluvun (a ja b alakohta) tai tehdä vähennys kaikkien tavaroiden ja palvelujen tai niiden osan tosiasiallisen käytön perusteella (c alakohta) taikka yhtä hyvin määräävät pääasiallisen suhdeluvun käyttämisen joko pakolliseksi tai vapaaehtoiseksi, jolloin oletetaan mahdolliseksi käyttää myös muita suhdelukuja (d alakohta), muiden muassa.

60. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan, jota kansallisen tuomioistuimen esittämä kolmas kysymys koskee, säännöksillä on kokonaisuutenaan tavoitteena erityisesti antaa jäsenvaltioille mahdollisuus päästä tarkempiin tuloksiin kuin suhdeluvun

mukaisella menetelmällä olisi mahdollista ottamalla huomioon verovelvollisen toiminnan erityispiirteet(51) ja samalla noudattaa mainitun direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisen alakohdan tehokasta vaikutusta sekä yhteisen arvonlisäverojärjestelmän taustalla olevia periaatteita ja niistä erityisesti verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta.(52)

61. Kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on huomauttanut, näiden vaihtoehtojen olemassaolo on jo sinänsä peruste todeta, että vähennyksen suhdeluvun järjestelmä ei välttämättä aina anna tulokseksi aivan täydellistä vastaavuutta takaisin saatavan kustannuksiin sisältyneen arvonlisäveron osuuden ja näiden kustannusten myyntiliiketoimiin tosiasiallisesti käytetyn osuuden välillä.

4. Kysymys siitä, edellytetäänkö kuudennessa direktiivissä maailmanlaajuisen suhdeluvun soveltamista

62. Edellä esitetystä samoin kuin LCL:n ja Ranskan hallituksen ja komission korostamista seikoista käy ilmi, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 ja 5 kohdasta ja 19 artiklasta ei yksiselitteisesti ilmene vastausta kysymykseen siitä, onko jäsenvaltiossa olevan yhtiön päätoimipaikan otettava vähennyksen suhdeluvun laskemisessa huomioon sen muissa jäsenvaltioissa olevien sivuliikkeiden liikevaihto.

63. Hyvin yleisesti sekä maailmanlaajuisen suhdeluvun puolustajat että vastustajat ovat esittäneet lukuisia argumentteja osoittaakseen, että sivuliikkeiden liikevaihto on otettava huomioon kuudennella direktiivillä käyttöön otettuun yhteiseen arvonlisäjärjestelmään kuuluvan neutraalisuuden periaatteen nojalla tai että sitä ei pidä ottaa huomioon, kun otetaan huomioon kyseisen järjestelmän alueellinen soveltamisala ja sen täytäntöönpanoon liittyvät käytännön vaikeudet niin verovelvollisten kuin valvonnasta vastaavien viranomaisten kannalta.

64. Kuten edeltävästä tarkastelusta käy ilmi, tiettyyn jäsenvaltioon sijoittautuneen LCL:n kaltaisen yhtiön ja sen muissa jäsenvaltioissa olevien sivuliikkeiden suorittamia liiketoimia koskevaa vähennysoikeutta sovellettaessa tämän oikeuden konkreettiset käyttötavat samoin kuin sen laajuus riippuvat merkittävästi tietyistä jäsenvaltioiden, joihin nähden ne ovat verovelvollisia, vapaasti tekemistä valinnoista eli erityisesti(53) kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa säädetyn vähennysoikeuden määritelmän menetelmän valinnasta. Tällä säännöksellä jäsenvaltioille annetaan tietty harkintavalta(54) järjestää vähennysoikeus tavalla, joka parhaiten vastaa verovelvollisten toiminnan erityispiirteitä arvonlisäveron neutraalisuuden tavoitteen takaamiseksi mahdollisimman tarkasti.

65. Koska tästä ei ole nimenomaisesti säädetty unionin oikeudessa, toimivaltaisten kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten tehtävänä on siis määrittää kuudennen direktiivin 17 artiklassa säädettyissä rajoissa ja sillä perustettuun yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvia periaatteita noudattaen vähennysoikeuden konkreettiset käyttötavat, joita voivat hyödyntää ne verovelvolliset, jotka – kuten LCL esittää – hankkivat jossakin jäsenvaltiossa tavaroita tai palveluja, joita käytetään muissa jäsenvaltioissa olevien sivuliikkeiden suorittamassa myynnissä.

66. Vastauksessaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kolmanteen kysymykseen LCL on todennut tästä seikasta pääasiallisesti, että pääasian tosiseikkojen ajankohtana vähennysoikeuteen sovellettavan kansallisen lainsäädännön mukaan se ei voinut muodostaa erillisiä toimialoja, sillä tässä lainsäädännössä ei tehdä mitään eroa yhtiöiden järjestäytymistavan mukaan.(55)

67. Kuten edellä tarkastellusta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, vähennysoikeuden on tietenkin vastattava, periaatteessa ja niin hyvin kuin mahdollista, sitä

arvonlisäveroa, joka on maksettu sellaisten tavaroiden ja palvelujen ostoista, joita on käytetty verosta vapauttamattomiin liiketoimiin. Tällä vaatimuksella ei kuitenkaan ehdottomasti velvoiteta jäsenvaltioita säätämään, että verovelvollisen yhtiön kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä ja toisessa alakohdassa ja 19 artiklassa tarkoitettussa vähennyksen suhdeluvun laskennassa on järjestelmällisesti otettava huomioon kyseisen yhtiön koko liikevaihto, toisin sanoen sekä sen päätoimipaikan että muissa jäsenvaltioissa olevien sivuliikkeiden liikevaihto, koska siitä aiheutuu vaara, kuten huomautuksia esittäneiden jäsenvaltioiden hallitukset ja komissio ovat korostaneet, vähennyksen suhdeluvun varsinaisen tarkoituksen vääristymisestä.

68. Tästä on todettava, kuten Yhdistynyt kuningaskunta ja komissio ovat kirjallisissa huomautuksissaan esittäneet, että LCL:n perustelujen tarkoituksena on johdattaa unionin tuomioistuin määrittelemään yleisesti vähennyksen suhdeluvun määrittelemisen teoreettiset periaatteet sellaisen yhtiön tapauksessa, jolla on jäsenvaltiossa päätoimipaikka, joka keskittää kustannukset, jotka käytetään muissa jäsenvaltioissa olevien sivuliikkeiden liiketoimiin, ilmoittamatta mitään tarkkoja lukuja(56) kyseisten yhteisten kustannusten kokonaismäärästä tai näitä viimeksi mainittuja käyttävien sivuliikkeiden verollisten liiketoimien osuudesta ja antamatta mitään tietoa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä edellytetystä suorasta ja välittömästä yhteydestä kyseisen yhtiön päätoimipaikan ostotoimien ja sen sivuliikkeiden suorittamien vähennykseen oikeuttavien myyntitoimien välillä.

69. Arvonlisäveron vähennysoikeuden menettäminen, johon LCL vetoaa, on kuitenkin luonteeltaan sattumanvarainen, koska se riippuu edellä mainittujen eri jäsenvaltioiden tekemien valintojen lisäksi arvonlisäverollisten liiketoimien suhteellisesta määrästä suhteessa verosta vapautettuihin liiketoimiin, joita yhtiön päätoimipaikka ja sen sivuliikkeet vastaavasti suorittavat, ja päätoimipaikan sivuliikkeidensä hyväksi suorittamien yhteisten kustannusten määrästä.

70. Toisin kuin LCL väittää, ei voida katsoa, että sivuliikkeiden liikevaihdon huomioon ottamatta jättäminen rikkoisi neutraalisuuden periaatteen vastaisesti yhdenvertaisen kohtelun yhtiöiden välillä sen mukaan, onko niillä sivuliikkeitä sijaintijäsenvaltiossaan vai muissa jäsenvaltioissa, tai sen mukaan, onko niillä sivuliikkeitä vai niiden määräysvallassa olevia tytäryhtiöitä.(57)

71. Yhtiö, jolla on päätoimipaikka ja sivuliikkeitä yhdessä ja samassa jäsenvaltiossa, ei ole kuudennessa direktiivissä vahvistettuun objektiiviseen arvonlisäverojärjestelmään nähden samassa tilanteessa kuin yhtiö, jolla on sivuliikkeitä muissa jäsenvaltioissa. Ensiksi mainittu yhtiö on nimittäin lähtökohtaisesti verovelvollinen yhdessä ainoassa jäsenvaltiossa ja kuuluu näin ollen tämän yhden jäsenvaltion arvonlisäverolainsäädännön alueelliseen soveltamisalaan, kun taas toiseksi mainittu yhtiö on verovelvollinen kaikissa jäsenvaltioissa, joissa sillä on sivuliike,(58) ja kuuluu siis toimintansa verotuksellisen liityntäpaikan vuoksi kunkin kyseessä olevan jäsenvaltion arvonlisäverolainsäädännön alueelliseen soveltamisalaan.

72. Vastaavasti yhtiö, jolla on sivuliikkeitä, ei ole arvonlisäveron kannalta ja edellä mainitussa asiassa FCE Bank annettuun tuomioon perustuvan oikeuskäytännön mukaan lähtökohtaisesti samassa tilanteessa kuin emoyhtiö suhteessa sen tytäryhtiöihin.(59) Kuten unionin tuomioistuin on muistuttanut, oikeudellisesti itsenäisiä henkilöitä, joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa, voidaan kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan mukaan käsitellä yhtenä verovelvollisena ainoastaan silloin, kun ne ovat sijoittautuneet yhden ainoan jäsenvaltion alueelle.(60)

73. Lopuksi on todettava, että unionin tuomioistuin on myös todennut, että verovelvollisilla on vapaus valita taloudellisen toimintansa ja verotaakkansa rajoittamisen kannalta asianmukaisimmiksi katsomansa organisaatorakenteet ja liiketoimiensa toteuttamiskeinot,(61) ja tähän sisältyvät konsernin kustannusten järjestäminen ja jakaminen.

74. Näin ollen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämään ensimmäiseen kysymykseen on vastauksena todettava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 ja 5 alakohtaa ja 19 artiklaa on tulkittava siten, että niissä ei velvoiteta jäsenvaltioita säätämään, että yhtiön, jonka päätoimipaikka on niiden alueella, vähennyksen suhdeluvun laskemisessa on otettava huomioon kyseisen yhtiön muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden sivuliikkeiden liikevaihto.

C Kolmansissa valtioissa olevien sivuliikkeiden liikevaihdon ottaminen huomioon yhtiön jäsenvaltioon sijoittautuneen päätoimipaikan vähennyksen suhdeluvun laskemisessa (toinen kysymys)

75. Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleo unionin tuomioistuimelta myös sitä, onko, kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan a ja c alakohta(62) huomioon ottaen, yhtiön, jonka päätoimipaikka sijaitsee jossakin jäsenvaltiossa, vähennyksen suhdeluvun laskemisessa otettava huomioon sen kolmansissa maissa olevien sivuliikkeiden liikevaihto eli päteeo ensimmäiseen kysymykseen annettava vastaus, joka koskee muissa jäsenvaltioissa olevia sivuliikkeitä, myös kolmansissa valtioissa sijaitseviin sivuliikkeisiin.

76. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan a alakohdassa säädetään, että jäsenvaltioiden on myös myönnettävä jokaiselle verovelvolliselle sellaisiin tavaroihin tai palveluihin sisältynyt arvonlisäveron vähennys tai palautus, jotka käytetään sen sellaisiin liiketoimiin, jotka ”suoritetaan ulkomailla” ja jotka olisivat oikeuttaneet vähennykseen, jos ne olisi suoritettu maan alueella.

77. Kysymys siitä, onko palvelut suoritettu ulkomailla, on ratkaistava kuudennen direktiivin 9 artiklassa(63) vahvistettujen sääntöjen mukaisesti. Tässä tapauksessa kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan viidennessä luetelmakohdassa(64) tarkennetaan, että yhteisöön tai yhteisön ulkopuolelle sijoittautuneelle vastaanottajalle suoritettujen pankki- ja rahoituspalvelujen suorituspaiikka on erityisesti se paikka, jossa vastaanottajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka.

78. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan c alakohdassa säädetään puolestaan, että jäsenvaltioiden on myös myönnettävä jokaiselle verovelvolliselle arvonlisäveron vähennys tai palautus, jos arvonlisävero on sisältynyt sellaisiin tavaroihin tai palveluihin, jotka käytetään tämän saman direktiivin 13 artiklan B kohdan a alakohdan ja d alakohdan 1–5 alakohdan(65) mukaisesti vapautettuihin liiketoimiin, tilanteessa, jossa vastaanottaja on sijoittautunut yhteisön ulkopuolelle.

79. Kolmansiin valtioihin tapahtuva vienti on täten määritelty samalla tavalla kuin ”ulkomailla suoritettut” palvelut kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan a alakohdan ja 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa.

80. Näistä säännöksistä seuraa, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan a alakohdassa ja d alakohdan 1–5 alakohdassa lueteltujen verosta vapautettujen pankki- ja rahoituspalvelujen vienti oikeuttaa vähennykseen tai palautukseen ainoastaan silloin, kun niiden vastaanottajat ovat sijoittautuneet kolmansiin maihin.

81. Nyt käsiteltävässä asiassa asiakirja-aineistosta käy ilmi, että LCL ei vaadi vähennysoikeutta sen päätoimipaikan kolmansiin maihin sijoittautuneille vastaanottajille suorittamille liiketoimille, toisin sanoen sen päätoimipaikan suorittamien rahoitus- ja pankkipalvelujen viennille, vaan se vaatii, että kyseisen päätoimipaikan vähennyksen suhdeluvun laskennassa otetaan huomioon sen kolmansissa valtioissa olevien sivuliikkeiden liikevaihto. Koska pääasiassa kyseessä oleva tilanne ei kuulu näiden säännösten alaan, niillä ei voi olla vaikutusta ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämään toiseen kysymykseen annettavaan vastaukseen.

82. Koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää toisessa kysymyksessään unionin tuomioistuinta tarkentamaan, päteekö ensimmäiseen, muissa jäsenvaltioissa olevia sivuliikkeitä koskevaan kysymykseen annettava vastaus myös kolmansissa valtioissa oleviin sivuliikkeisiin, on siis todettava, että samoin kuin jäsenvaltiota ei voida velvoittaa ottamaan huomioon kyseisessä jäsenvaltiossa verovelvollisen yhtiön vähennyksen suhdeluvun laskennassa sen muissa jäsenvaltioissa olevien sivuliikkeiden liikevaihtoa, samoilla perusteilla jäsenvaltiota ei voida velvoittaa ottamaan huomioon kyseisen yhtiön kolmansissa valtioissa olevien sivuliikkeiden liikevaihtoa.

83. Kun otetaan huomioon ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiin kahteen ensimmäiseen kysymykseen ehdotettu kielteinen vastaus, ei ole tarpeen vastata sen esittämiin kolmanteen ja neljänteen kysymykseen.

V Ratkaisuehdotus

84. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Conseil d'État'n esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 2, 3 ja 5 kohtaa ja 19 artiklaa on tulkittava siten, että niissä ei velvoiteta jäsenvaltioita säätämään, että yhtiön, jonka päätoimipaikka on niiden alueella, vähennyksen suhdeluvun laskemisessa on otettava huomioon kyseisen yhtiön muissa jäsenvaltioissa tai kolmansissa valtioissa sijaitsevien sivuliikkeiden liikevaihto.

1 – Alkuperäinen kieli: ranska.

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

3 – Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL L 347, s. 1).

4 – Ks. direktiivin 2006/112 412 artikla.

5 – Asia C-210/04 (Kok., s. I-2803).

6 – Ks. nykyisen direktiivin 2006/112 167–173 artikla.

7 – Ks. nykyisen direktiivin 2006/112 174 ja 175 artikla.

8 – Jäljempänä yleinen verokoodeksi.

9 – Jäljempänä LCL.

10 – Ks. erityisesti em. asia FCE Bank, tuomion 21 ja 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

11 – Ks. nykyisen direktiivin 2006/112 169 artiklan c kohdan säännökset.

12 – Ks. nykyisen direktiivin 2006/112 135 ja 136 kohdan säännökset.

13 – Pääasian käsittelyssä Conseil d'État:ssa asian esittelijä, joka totesi, että arvonlisäveron neutraalisuuden periaate näytti puoltavan näkemystä maailmanlaajuisesta suhdeluvusta, korosti

yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusteita koskevan kysymyksen merkitystä ja näin ollen suositteli, että Ranskan ylimmän asteen hallintotuomioistuimella esittää nämä ennakkoratkaisukysymykset unionin tuomioistuimelle. Ks. Legras, C., "Le prorata de TVA peut-il être mondialisé?", conclusions sous Conseil d'État, 11.7.2011, nro 301849, Sté Crédit Lyonnais, *Revue de jurisprudence fiscale*, 2011, nro 10, Études et doctrines, s. 917. Ks. myös Guichard, M. ja Stemmer, W., "Prestations intra-entreprises et TVA", *Droit fiscal*, 2007, nro 11, s. 273; Amand, C. ja Lenoir, V., "Prorata de déduction de la TVA par les intermédiaires financiers: le chiffre d'affaires des opérations de crédit est-il constitué par les intérêts bruts ou la marge brute?", *Banque & Droit*, 2005, nro 101, s. 10; Bouchard, J.-C. ja Courjon, O., "Le prorata et le principe de neutralité", *Droit fiscal*, 2006, nro 48, s. 2058; Stemmer, W., "TVA. Prorata mondial: entre le marteau et l'enclume!", *Droit fiscal*, 2011, nro 30, act. nro 241; Sniadower, C., "Faut-il craindre la mondialisation ? À propos de la décision Sté Le Crédit Lyonnais sur le calcul du prorata de déduction de la TVA", *Droit fiscal*, 2011, nro 44, Comm. nro 573; Grundt, V. ja Hamacher, R., "Le prorata de déduction de TVA par les organismes financiers en Allemagne", *Droit fiscal*, 2007, nro 15, s. 404.

14 – Kuten Conseil d'État'n esittelijä korostaa em. ehdotuksessaan, Conseil d'État oli itse päättänyt yhteisöjen tuomioistuimen em. asiassa FCE Bank antamassa tuomiossa valitsemaan ratkaisuun. Ks. tuomio 9.1.1981, Société Timex Corporation (nro 10145, *Droit fiscal*, 1981, nro 23, comm. nro 1237), ja 29.6.2001, Banque Sudameris (nro 176105, *Revue de la jurisprudence*, 10/01, nro 1217, conclusions Goulard G., s. 811, *Droit fiscal*, 2001, nro 46, comm. nro 1056); tästä oikeuskäytännöstä ks. mm. em. Guichard, M. ja Stemmer, W. sekä Sniadower, C.

15 – Em. asia FCE Bank, tuomion 37 kohta. Tämän tuomion 41 kohdassa täsmennetään myös, että sivuliike ei saa muodostaa yhtiön päätoimipaikasta erillistä oikeudellista yksikköä.

16 – Em. asia FCE Bank, tuomion 41 kohta.

17 – Ibid., tuomion 34 kohta.

18 – Em. asia FCE Bank, tuomion 35 kohta.

19 – Ibid., tuomion 37 kohta. Ks. tästä myös julkisasiamies Léger'n ratkaisuehdotuksen 38 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

20 – Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus selittää tästä konkreettisten esimerkkien avulla, että suhdeluvun laskemisessa käytettävien eri tekijöiden perusteella arvonlisäveron vähennyksen menettäminen on sattumanvaraista.

21 – Ks. asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985 (Kok., s. 655, Kok. Ep. VIII, s. 85, 19 kohta).

22 – Ks. mm. asia 50/87, komissio v. Ranska, tuomio 21.9.1988 (Kok., s. 4797, Kok. Ep. IX, s. 615, 15 kohta); asia C-376/02, Goed Wonen, tuomio 26.4.2005 (Kok., s. I-3445, 26 kohta) ja asia C-284/11, EMS-Bulgaria Transport, tuomio 12.7.2012, 43 ja 44 kohta.

23 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11.4.1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY (EYVL 71, s. 1301) 4 artiklassa tarkoitetun tavoitteen mukaisesti. Ks. myös vastaavasti yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16.12.1991 annetun neuvoston direktiivin 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1) johdanto-osan seitsemäs perustelukappale.

24 – Direktiivin 67/227 2 artiklan mukaisesti. Ks. mm. asia C-475/03, Banca popolare di Cremona

, tuomio 3.10.2006 (Kok., s. I?9373, 21 kohta).

25 – Ks. kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetty tavaroiden yhteisöluovutuksen verovapauden siirtymäkauden järjestelmä, ks. erityisesti asia C?62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995 (Kok., s. I?1883, 16 kohta); yhdistetyt asiat C?439/04 ja C?440/04, Kittel ja Recolta Recycling, tuomio 6.7.2006 (Kok., s. I?6161, 49 kohta) ja asia C?587/10, VSTR, tuomio 27.9.2012, 27 ja 28 kohta.

26 – Ks. mm. em. asia BP Soupergaz, tuomion 16 kohta; yhdistetyt asiat C?354/03, C?355/03 ja C?484/03, Optigen ym., tuomio 12.1.2006 (Kok., s. I?483, 54 kohta) ja asia C?285/11, Bonik, tuomio 6.12.2012, 28 kohta.

27 – Ks. mm. asia C?4/94, BLP Group, tuomio 6.4.1995 (Kok., s. I?983, 19 kohta); asia C?98/98, Midland Bank, tuomio 8.6.2000 (Kok., s. I?4177, 20 kohta); asia C?32/03, Fini H, tuomio 3.3.2005 (Kok., s. I?1599, 26 kohta) ja asia C?435/05, Investrand, tuomio 8.2.2007 (Kok., s. I?1315, 23 kohta).

28 – Ks. mm. asia C?408/98, Abbey National, tuomio 22.2.2001 (Kok., s. I?1361, 35 ja 38–40 kohta); asia C?16/00, Cibo Participations, tuomio 27.9.2001 (Kok., s. I?6663) ja asia C?496/11, Portugal Telecom, tuomio 6.9.2012, 37 kohta.

29 – Ks. mm. asia C?291/92, Armbrecht, tuomio 4.10.1995 (Kok., s. I?2775, 27 kohta) ja asia C?63/04, Centralan Property, tuomio 15.12.2005 (Kok., s. I?11087, 54 kohta).

30 – Ks. asia C?184/04, Uudenkaupungin kaupunki, tuomio 30.3.2006 (Kok., s. I?3039, 24 kohta).

31 – Ks. mm. em. asia Uudenkaupungin kaupunki, tuomion 24 kohta; asia C?72/05, Wollny, tuomio 14.9.2006 (Kok., s. I?8297, 20 kohta) ja asia C?277/09, RBS Deutschland Holdings, tuomio 22.12.2010 (Kok., s. I?13805, 35 kohta).

32 – Ks. mm. asia C?97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991 (Kok., s. I?3795, Kok. Ep. XI, s. I-311, 15 kohta); asia C?396/98, Schlo?stra?e, tuomio 8.6.2000 (Kok., s. I?4279, 37 kohta) ja em. asia Centralan Property, tuomion 54 kohta.

33 – Ks. mm. em. asia Fini H, tuomion 31 kohta; asia C?255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006 (Kok., s. I?1609) ja em. asia RBS Deutschland Holdings, tuomion 48 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

34 – Ks. em. asia komissio v. Ranska, tuomion 15 kohta; em. asia BP Soupergaz, tuomion 18 kohta ja asia C?409/99, Metropol ja Stadler, tuomio 8.1.2002 (Kok., s. I?81, 42 kohta).

35 – Ks. tästä asia C?333/91, Sofitam, tuomio 22.6.1993 (Kok., s. I?3513, 13 ja 14 kohta); em. asia Cibo Participations, tuomion 44 kohta ja asia C?77/01, EDM, tuomio 29.4.2004 (Kok., s. I?4295, 44 kohta).

36 – Ks. esim. em. asia Uudenkaupungin kaupunki, tuomion 24 kohta; em. asia Wollny, tuomion 20 kohta; asia C?515/07, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, tuomio 12.2.2009 (Kok., s. I?839, 28 kohta); asia C?29/08, SKF, tuomio 29.10.2009 (Kok., s. I?10413, 59 kohta) ja asia C?118/11, Eon Aset Menidjmont, tuomio 16.2.2012, 44 kohta.

37 – Ks. mm. asia 8/81, Becker, tuomio 19.1.1982 (Kok., s. 53, Kok. Ep. VI, s. 295, 44 kohta); asia C?302/93, Debouche, 26.9.1996 (Kok., s. I?4495, 16 kohta) ja asia C?240/05, Eurodental, tuomio 7.12.2006 (Kok., s. I?11479, 26 kohta).

38 – Ks. kuvaus kyseisestä ilmiöstä komission asiakirjassa *Document de consultation sur la modernisation des obligations TVA concernant les services financiers et d'assurance*, joka on annettu vuoden 2006 maaliskuussa aloitettuun rahoituspalveluihin sovellettavia arvonlisäverojärjestelyjä koskevan yhteisön lainsäädännön tarkistukseen liittyvän kannanottopyynnön yhteydessä (http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/modernising_VAT).

39 – Kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan c alakohdan vaikutus pääasiaan, ks. jäljempänä LCL:n kolmansissa valtioissa sijaitsevia sivuliikkeitä koskevat toteamukset.

40 – Ks. em. asia BLP Group, tuomion 23 kohta.

41 – Ks. em. asia Eurodental, tuomion 33 kohta.

42 – Asia C?174/08, NCC Construction Danmark, tuomio 29.10.2009 (Kok., s. I?10567, 39–45 kohta).

43 – Ks. mm. asia C?106/05, L.u.P. tuomio 8.6.2006 (Kok., s. I?5123, 48 kohta) ja asia C?309/06, Marks & Spencer, tuomio 10.4.2008 (Kok., s. I?2283, 49 kohta).

44 – Ks. huumausaineiden kaltaisista laittomista tuotteista, jotka on suljettu kaiken kilpailun ulkopuolelle, asia 269/86, Mol, tuomio 5.7.1988 (Kok., s. 3627, 17 ja 18 kohta) ja asia 289/86, Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat, tuomio 5.7.1988 (Kok., s. 3655, Kok. Ep. IX, s. 523, 19 ja 20 kohta) sekä tavaroista, joiden vienti tiettyihin tarkoituksiin on kielletty, asia C?111/92, Lange, tuomio 2.8.1993 (Kok., s. I?4677, 16 ja 17 kohta).

45 – Ks. em. asia NCC Construction Danmark, tuomion 42 kohta.

46 – Ks. asia C?44/11, Deutsche Bank, tuomio 19.7.2012, 45 kohta ja julkisasiamies Sharpstonin tässä asiassa antaman ratkaisuehdotuksen 60 kohta.

47 – Ks. mm. asia 168/84, Berkholz, tuomio 4.7.1985 (Kok., s. 2251, Kok. Ep. VIII, s. 263, 14 kohta); asia 283/84, Trans Tirreno Express, tuomio 23.1.1986 (Kok., s. 231, 14 kohta); asia C?260/95, DFDS, tuomio 20.2.1997 (Kok., s. I?1005, 18 kohta); asia C?116/96, Reisebüro Binder, tuomio 6.11.1997 (Kok., s. I?6103, 12 kohta); asia C?155/01, Cookies World, tuomio 11.9.2003 (Kok., s. I?8785, 46 kohta); asia C?111/05, Aktiebolaget NN, 29.3.2007 (Kok., s. I?2697, 43 kohta) ja asia C?218/10, ADV Allround, tuomio 26.1.2012, 27 kohta.

48 – Ks. mm. asia C?146/05, Collée, tuomio 27.9.2007 (Kok., s. I?7861, 37 kohta).

49 – Ks. asia C-245/04, EMAG Handel Eder, tuomio 6.4.2006 (Kok., s. I-3227, 40 kohta). Ks. myös asiassa C?285/09, R, tuomio 7.12.2010 (Kok., s. I?12605), esittämäni ratkaisuehdotuksen 67 kohta.

50 – Asia C?98/07, Nordania Finans ja BG Factoring, tuomio 6.3.2008 (Kok., s. I?1281, 20 kohta).

51 – Ks. vastaavasti asia C?488/07, Royal Bank of Scotland, tuomio 18.12.2008 (Kok., s. I?10409, 24 kohta).

52 – Asia C-511/10, BLC Baumarkt, tuomio 8.11.2012, 15 ja 16 kohta.

53 – Tästä on muistutettava tässä, että kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdassa sallitaan, että jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden valita tämän direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdassa tarkoitettujen liiketoimien verotus, sillä tarkennuksella, että jäsenvaltion mahdollisesti myöntämän valinnanvapauden käyttäminen kuuluu ainoastaan verovelvolliselle; ks. mm. em. asia Becker, tuomion 38 kohta; em. asia komissio v. Ranska, tuomion 18 kohta ja em. asia Uudenkaupungin kaupunki, tuomion 44–47 kohta.

54 – Ks. vastaavasti em. Stemmer, W.

55 – Oikeuskäytännöstä ja erillisiä toiminnanaloja koskevasta Ranskan oikeuskirjallisuudesta ks. erityisesti Tournès, P., "Plaidoyer en faveur de la règle des secteurs d'activité distincts", *Revue de jurisprudence fiscale*, 2000, nro 2, s. 99.

56 – Kuten tämän ratkaisuehdotuksen 17 kohdassa mainitusta cour administrative d'appel de Parisin 8.12.2006 antamasta tuomiosta käy ilmi.

57 – Ks. myös vastaavasti ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittelijän ratkaisuehdotuksen s. 924.

58 – Ks. vastaavasti asia C-244/08, komissio v. Italia, tuomio 16.7.2009 (Kok., s. I-130*).

59 – Ks. vastaavasti mm. asia C-60/90, Polysar Investments Netherlands, tuomio 20.6.1991 (Kok., s. I-3111, Kok. Ep. XI, s. I-239, 9–17 kohta); asia C-142/99, Floridienne ja Berginvest, tuomio 14.11.2000 (Kok., s. I-9567, 19 kohta); asia C-240/99, Skandia, tuomio 8.3.2001 (Kok., s. I-1951, 43 ja 44 kohta); asia C-102/00, Welthgrove, määräys 12.7.2001 (Kok., s. I-5679, 16 kohta) sekä em. asia RBS Deutschland Holdings, tuomion 50 kohta.

60 – Ks. em. asia Polysar Investments Netherlands, tuomion 15 kohta. Ks. myös asia C-162/07, Ampliscientifica ja Amplifin, tuomio 22.5.2008 (Kok., s. I-4019, 17–23 kohta).

61 – Asia C-108/99, Cantor Fitzgerald International, tuomio 9.10.2001 (Kok., s. I-7257, 33 kohta); em. asia Halifax ym., tuomion 73 kohta ja em. asia RBS Deutschland Holdings, tuomion 53 ja 54 kohta.

62 – Direktiivin 2006/112 169 artiklan a ja c kohdan säännöksistä ks. myös asia C-582/08, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 15.7.2010 (Kok., s. I-7195, 25 ja 31 kohta).

63 – Asia C-377/08, EGN, tuomio 2.7.2009 (Kok., s. I-5685, 23–34 kohta).

64 – Ks. nykyisen direktiivin 2006/112 56 artiklan 1 kohdan e alakohdan säännökset.

65 – Ks. nykyisen direktiivin 2006/112 135 artiklan säännökset.