Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
ELEANOR SHARPSTON
6 päivänä joulukuuta 2018 [1]

Asia C-566/17

Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach
vastaan
Szef Krajowej Administracji Skarbowej

(Ennakkoratkaisupyyntö – Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (voivodikunnan hallintotuomioistuin, Wrocław, Puola))

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Oikeus vähentää sellaisten tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin sisältyvä vero, joita käytetään erottamattomasti sekä liiketoiminnassa että muussa kuin liiketoiminnassa – Ostoihin sisältyvän veron vähennyskelpoisen osuuden määrittäminen – Verotuksen neutraalisuuden periaate – Kysymys siitä, onko ostoihin sisältyvän veron laskennasta säädettävä laissa ja jos on, niin missä määrin – Jäsenvaltiossa ei ole annettu säännöksiä menetelmistä tavaroiden ja palvelujen, joita käytetään erottamattomasti sekä liiketoiminnassa että muussa kuin liiketoiminnassa, ostoihin sisältyvän veron osuuden määrittämiseksi

1. Tämä ennakkoratkaisupyyntö on esitetty asiassa, joka koskee sellaisten tavaroiden ja palvelujen, joita verovelvolliset käyttävät erottamattomasti sekä liiketoiminnassa että muussa kuin liiketoiminnassa, ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden laajuutta.

2. Direktiivin 2006/112/EY [2] yleisestä rakenteesta vaikuttaa seuraavan, että tähän oikeuteen voidaan vedota ainoastaan siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään liiketoiminnassa, mutta kyseisessä direktiivissä ei säädetä menetelmistä tai perusteista ostoihin sisältyvän veron osuuden määrittämiseksi tällaisissa tilanteissa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, vaikuttaako se, ettei myöskään kansalliseen lainsäädäntöön sisälly erityisiä säännöksiä tästä kysymyksestä, siihen, missä määrin verovelvollinen voi käyttää oikeutta vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero tällaisten tavaroiden ja palvelujen osalta. Tässä yhteydessä nousee esille etenkin kysymys siitä, sisältyykö unionin oikeuteen yleistä periaatetta tai perusoikeutta, joka estäisi kansallista tuomioistuinta tällaisessa tilanteessa soveltamasta näitä rajoituksia vähennysoikeuteen pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevassa tapauksessa.

1 Alkuperäinen kieli: englanti.

2 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1).

Direktiivi 2006/112

3. Direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan määritelmän mukaan ”verovelvollisella” tarkoitetaan ”jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta”. Saman direktiivin 13 artiklan mukaan julkisoikeudellisia yhteisöjä ”ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina, vaikka ne tämän toiminnan tai liiketoimien yhteydessä kantaisivatkin maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai korvauksen”.

4. Direktiivin 2006/112 X osasto (”Vähennykset”) jakaantuu useisiin lukuihin. Sen 1 lukuun, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus”, kuuluvassa 168 artiklassa säädetään, että ”siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, [kyseisellä] verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan – –:[3] a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle”.[4]

5. Saman osaston 2 lukuun (”Vähennyksen suhdeluku”) kuuluvan 173 artiklan 1 kohdassa säädetään, että ”sellaisista tavaroista ja palveluista, joita verovelvollinen käyttää sekä – – vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennys voidaan myöntää ainoastaan siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta”. Samassa artiklassa täsmennetään lisäksi, että ”vähennyksen suhdeluku on laskettava 174 ja 175 [artiklassa esitetyn kaavan] mukaisesti”.[5]

Kansallinen oikeus

Puolan tasavallan perustuslaki

6. Puolan tasavallan perustuslain 217 §:n mukaan toimenpiteistä, jotka liittyvät verojen kantamiseen, verovelvollisten määrittäminen mukaan luettuna, ja verokantoihin, sekä verohelpotusten ja veronalennusten myöntämistä koskevista säännöistä ja verotuksesta vapautettujen verovelvollisten ryhmistä on säädettävä laissa.

Arvonlisäverolaki

7. Direktiivi 2006/112 saatettiin osaksi Puolan oikeusjärjestystä tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetulla lailla (ustawa o podatku od towarów i usług), sellaisena kuin se on muutettuna.[6]

8. Arvonlisäverolain 15 §:n 6 momentissa säädetään, että ”verovelvollisena ei pidetä viranomaisia eikä virastoja, jotka palvelevat näitä viranomaisia lain sellaisten erillisten säännösten nojalla asetettujen tehtävien hoitamisessa, joiden hoitamista varten ne on perustettu, lukuun ottamatta tehtyjen siviilioikeudellisten sopimusten nojalla suoritettavia toimia”.

3 Jäljempänä myynteihin sisältyvä arvonlisävero.

4 Jäljempänä ostoihin sisältyvä arvonlisävero.

5 Direktiivin 2006/112/EY 174 artiklassa määritellään tekijät, jotka on sisällytettävä sen murtoluvun osoittajaan ja nimittäjään, jota on käytettävä ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen suhdeluvun laskemiseksi. Direktiivin 175 artiklassa säädetään, että verovelvollisen on laskettava tai arvioitava viranomaisen valvonnan alaisena tilapäisesti sovellettava suhdeluku omien ennusteidensa perusteella vuosiperusteella ja että tilapäisen suhdeluvun perusteella tehdyt vähennykset on tarkistettava, kun lopullinen suhdeluku seuraavana vuonna vahvistetaan.

6 Dziennik Ustaw (virallinen lehti), 2011, nro 177, järjestysnumero 1054 (jäljempänä arvonlisäverolaki).

9. Arvonlisäverolain 86 §:n 1 momentilla saatetaan direktiivin 2006/112 168 artikla osaksi kansallista oikeusjärjestystä. Siinä säädetään, että ”*siltä osin kuin* tavaroita ja palveluja käytetään verollisiin liiketoimiin, 15 §:ssä tarkoitetuilla verovelvollisilla on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero verosta, jonka he ovat velvollisia maksamaan – –” (kursivointi tässä).

10. Arvonlisäverolain 90 §:n 1–3 momentti vastaavat direktiivin 2006/112 173–175 artiklaa siltä osin kuin niissä säädetään arvonlisäveron osittaisesta vähentämisestä, jos verovelvollinen käyttää tavaroita ja palveluja sekä liiketoimiin, joiden osalta on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero, että liiketoimiin, joiden osalta tällaista oikeutta ei ole.

11. Arvonlisäverolain 86 §:ään lisättiin 1.1.2016 alkaen 2a–2h momentti. Näillä säännöksillä arvonlisäverolakiin lisättiin luettelo, joka ei ole tyhjentävä, menetelmistä, joita verovelvollinen voi käyttää määrittääkseen sellaisten tavaroiden ja palvelujen, joita käytetään sekä kyseisen verovelvollisen liiketoiminnassa että muussa kuin liiketoiminnassa, ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyskelpoisen osuuden.

Tosiseikat, asian käsittely ja ennakkoratkaisukysymys

12. Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach (jäljempänä kuntayhtymä) on julkisoikeudellinen yhteisö, jolle useat paikallisviranomaiset ovat antaneet tehtäväksi hoitaa niiden jätehuoltoa koskevia lakisääteisiä tehtäviä maantieteellisillä alueilla, joista ne ovat kukin erikseen vastuussa. Kuntayhtymä perii jätehuoltomaksun näiden tehtävien hoidosta. Kansallisen lainsäädännön mukaan kuntayhtymää ei pidetä verovelvollisena, eikä sen tältä osin harjoittama toiminta ole arvonlisäveron alaista.

13. Vuosina 2013–2015 kuntayhtymä tarjosi maksua vastaan lisäpalveluja, joissa se hankki ja kuljetti asiakkaille jäteastioita erityyppisiä jätteitä varten. Näiden palvelujen tarjoaminen on direktiivissä 2006/112 tarkoitettua liiketoimintaa. Osasta näistä palveluista kannetaan arvonlisävero eri verokannan mukaan, kun taas osa on vapautettu arvonlisäverosta.

14. Kyseisenä ajanjaksona kuntayhtymälle aiheutui pääoma- ja tulonhankkimiskuluja. Osa näistä kuluista koski tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia, jotka oli suoritettu sekä sen liiketoiminnan että muun kuin liiketoiminnan yhteydessä.

15. Kuntayhtymä oli epävarma siitä, miten tällaisista luovutuksista ja suorituksista kannetun ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyskelpoinen osuus olisi laskettava oikein. Se pyysi näin ollen Szef Krajowej Administracji Skarbowejaa (Puolan verohallinnon pääjohtaja)[7] antamaan päätöksen sen arvonlisäverosäännösten mukaisesta asemasta.

16. Verohallinnon pääjohtaja totesi 17.10.2016 antamassaan päätöksessä,[8] että ostoihin sisältyvän veron vähennyskelpoisen osuuden määrittämiseksi kuntayhtymän pitäisi ensin määrittää liiketoimintaansa, toisin sanoen arvonlisäverollisiin liiketoimiin tai arvonlisäverosta vapautettuihin liiketoimiin, liittyvän ostoihin sisältyvän veron osuus ja sen jälkeen, koska osa sen toiminnasta on vapautettu arvonlisäverosta, soveltaa näin saatuihin määriin arvonlisäverolain 90 §:ssä määriteltyä kaavaa. Verohallinnon pääjohtaja myös katsoi, että laskentamenetelmän valinta on yksinomaan verovelvollisen vastuulla.

7 Jäljempänä verohallinnon pääjohtaja.

8 Tämäntyyppinen hallinnollinen toimi on ymmärtääkseni lähinnä viranomaisten virallinen lausunto siitä, miten tiettyä verolainsäädännön säännöstä olisi niiden näkemyksen mukaan tulkittava ja sovellettava oikein tietyn verovelvollisen tilanteessa. Tästä menettelystä säädetään yleisistä verosäännöksistä 29.8.1997 annetun lain (Ordynacja podatkowa) (Dz. U. 1997, nro 137, järjestysnumero 926), sellaisena kuin se on muutettuna, 14b–14s §:ssä.

17. Kuntayhtymä riitautti kyseisen päätöksen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa. Se väitti, ettei arvonlisäverolaissa säädetä ostoihin sisältyvän arvonlisäveron alustavasta jakamisesta ja että näin ollen sen oikeuteen vähentää kyseinen vero voidaan soveltaa ainoastaan arvonlisäverolain 90 §:ssä määriteltyä kaavaa.

18. Tässä yhteydessä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, ettei kansallisessa oikeusjärjestyksessä ollut tosiseikkojen tapahtumahetkellä säännöksiä, joissa olisi säädetty sellaisten tavaroiden ja palvelujen, joita käytetään erottamattomasti sekä verovelvollisen liiketoiminnassa että muussa kuin liiketoiminnassa, ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyskelpoisen osuuden laskentaperusteista tai -menetelmistä. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, että kun kyse on oikeushenkilöistä, jotka hoitavat lakisääteisiä julkisoikeudellisia tehtäviä, vaikka vain murto-osa tällaisista tavaroista ja palveluista käytetään tosiasiallisesti liiketoiminnassa ja muita käytetään direktiivin 2006/112 soveltamisalan ulkopuolelle jäävässä toiminnassa, tällaisten säännösten puuttuminen johti hallintokäytäntöön, jossa tunnustetaan oikeus vähentää tällaisten tavaroiden ja palvelujen ostoihin sisältyvä arvonlisävero kokonaisuudessaan.[9] Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin lisää, että tämä käytäntö kehittyi Naczelny Sąd Administracyjnyn (ylin hallintotuomioistuin, Puola) 24.10.2011 antaman tuomion[10] ja sen Puolan tasavallan perustuslain 217 §:ssä vahvistetun periaatteen pohjalta, että oikeus ottaa käyttöön veroja ja maksuja kuuluu yksinomaan lainsäätäjälle.

19. Tätä taustaa vasten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin lykkäsi asian käsittelyä ja esitti unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Ovatko – – direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohta ja arvonlisäveron neutraalisuuden periaate esteenä kansalliselle käytännölle, jossa myönnetään täysi oikeus vähentää sellaisten tavaroiden ja palvelujen ostoon sisältyvä vero, joita käytetään sekä verovelvollisen arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluviin (verollisiin ja vapautettuihin) liiketoimiin että arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle jääviin liiketoimiin, koska kansallinen laki ei sisällä ostoihin sisältyvän veron määrien jakamismenetelmiä eikä -perusteita kyseisten liiketoimien lajien mukaan?”

20. Kuntayhtymä, Puolan tasavalta ja Euroopan komissio esittivät kirjallisia huomautuksia. Kaikki edellä mainitut ja ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa vireillä olevan asian vastaaja (verohallinnon pääjohtaja) esittivät suulliset lausumansa 20.9.2018 pidetyssä istunnossa.

Alustavat huomautukset

21. Kuten olen edellä selittänyt,[11] kuntayhtymän pääasiallinen lakisääteinen tehtävä on yleishyödyllisten palvelujen tarjoaminen. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa perustellusti, ettei tällainen toiminta ole direktiivin 2006/112 9 artiklassa tarkoitettua liiketoimintaa eikä siten kuulu kyseisen direktiivin soveltamisalaan. Tästä seuraa, että direktiivin 2006/112 13 artiklan nojalla kuntayhtymä ei ole tältä osin verovelvollinen.

9 Jäljempänä myös täysimääräinen vähennysoikeus.

10 Asia I FPS 9/10. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin totesi Naczelny Sąd Administracyjnyn katsoneen mainitussa tuomiossa, että arvonlisäverolain 90 §:ssä säädettyä kaavaa *ei* ollut tarkoitus soveltaa sellaisten tavaroiden ja palvelujen, joita käytetään erottamattomasti sekä verovelvollisen liiketoiminnassa että muussa kuin liiketoiminnassa, ostoihin sisältyvään arvonlisäveroon. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin selitti Naczelny Sąd Administracyjnyn todenneen tuomion perusteluissa, että koska Puolan lainsäätäjä ei ollut vahvistanut menetelmiä ja perusteita ostoihin sisältyvän arvonlisäveron jakamiseksi arvonlisäverollisten liiketoimien ja arvonlisäverottomien liiketoimien kesken, verovelvollisella on oikeus vähentää tällaisten tavaroiden ja palvelujen ostoihin sisältyvä arvonlisävero kokonaisuudessaan.

11 Ks. edellä 12–14 kohta.

22. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että ainoastaan pieni osa kuntayhtymän toiminnasta on luonteeltaan direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua liiketoimintaa ja että kuntayhtymä on näin ollen samassa direktiivissä tarkoitettu verovelvollinen ainoastaan viimeksi mainitun toiminnan osalta.

23. Kuntayhtymä *ei* kanna *myynteihin sisältyvää arvonlisäveroa* palveluista, joita se suorittaa lakisääteisen yleishyödyllisen tehtävänsä yhteydessä. Käänteisesti sillä on velvollisuus lisätä sovellettavan verokannan mukainen arvonlisävero (myynteihin sisältyvä vero) asiakkailleen suorittamiensa lisäpalvelujen hintaan ja kantaa tämä vero niiltä.

24. Kuntayhtymän tavarantoimittajat ja palveluntarjoajat kantavat sovellettavan verokannan mukaisen *ostoihin sisältyvän arvonlisäveron* kuntayhtymän ostamista tavaroista ja palveluista riippumatta siitä tarkoituksesta, johon se myöhemmin käyttää niitä. Tältä osin voidaan erottaa kolme luovutusten ja suoritusten ryhmää: i) luovutukset ja suoritukset, joita käytetään yksinomaan liiketoiminnassa, ii) luovutukset ja suoritukset, joita käytetään yksinomaan lakisääteisessä yleishyödyllisessä toiminnassa, ja iii) luovutukset ja suoritukset, joita käytetään erottamattomasti molemmissa. [12]

25. Pääasiassa on riidatonta, että ensimmäiseen ryhmään kuuluvista luovutuksista ja suorituksista kannettu ostoihin sisältyvä arvonlisävero *voidaan vähentää kokonaisuudessaan*, kun taas toiseen ryhmään kuuluvista luovutuksista ja suorituksista kannettua ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa *ei voida vähentää*.

Ennakkoratkaisukysymyksen arviointi

26. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää kysymyksessään ohjeita sellaisen hallintokäytännön yhteensopivuudesta unionin oikeuden kanssa, jossa myönnetään kuntayhtymän kaltaisille verovelvollisille, jotka harjoittavat samanaikaisesti lakisääteistä yleishyödyllistä toimintaa ja liiketoimintaa, oikeus vähentää täysimääräisesti sellaisten tavaroiden ja palvelujen ostoon sisältyvä arvonlisävero, joita käytetään erottamattomasti sekä verovelvollisen liiketoiminnassa että muussa kuin liiketoiminnassa (edellä mainittu kolmas ryhmä).

27. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen epäilyt johtuvat ilmeisesti siitä, ettei arvonlisäverolakiin eikä myöskään direktiiviin 2006/112 sisälly säännöksiä, joissa käsiteltäisiin tätä kysymystä.

28. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan direktiivillä 2006/112 ei yhdenmukaisteta menetelmiä tai perusteita, joita jäsenvaltioiden on sovellettava, kun ne antavat säännöksiä, joiden mukaisesti ostoihin sisältyvä arvonlisävero jaetaan sen mukaan, liittyvätkö vastaavat kulut liiketoimintaan vai muuhun kuin liiketoimintaan. [13]

29. Unionin tuomioistuin on etenkin katsonut, että direktiivin 2006/112 173–175 artiklassa säädettyä vähennyksen suhdelukuun perustuvaa järjestelmää voidaan soveltaa vain tapauksiin, joissa verovelvollinen käyttää tavaroita ja palveluja suorittaakseen samalla sekä vähennykseen oikeuttavia liiketoimia että vähennykseen oikeuttamattomia liiketoimia. [14] Sitä ei ole näin ollen tarkoitettu sovellettavaksi ostoihin sisältyvään arvonlisäveroon, joka kannetaan tavaroista ja palveluista, joita käytetään *erottamattomasti* sekä liiketoiminnassa että muussa kuin liiketoiminnassa.

12 Ks. edellä 14 kohta.

13 Tuomio 13.3.2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, 33 kohta).

14 Tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 26 kohta). Unionin tuomioistuin on lisäksi selittänyt, että jotta ei vaarannettaisi yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä taattavan neutraliteetin tavoitetta, toimia, jotka eivät kuulu direktiivin 2006/112/EY soveltamisalaan ja jotka eivät näin ollen oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen, ei saa sisällyttää 173 artiklassa tarkoitettuun ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen suhdeluvun muodostavan murtoluvun nimittäjään (tuomio 29.4.2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, 54 kohta ja tuomio 27.9.2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, 44 kohta).

30. Kunnioituksesta jäsenvaltioiden toimivaltaa kohtaan ja tosiasiallisten tilanteiden monimuotoisuuteen ja -mutkaisuuteen liittyvistä käytännön syistä, joiden vuoksi unionin tuomioistuimen ei ole mahdollista suosia yhtä menetelmää tai kaavaa, unionin tuomioistuin on todennut, ettei ole sen asia korvata Euroopan unionin lainsäätäjää eikä kansallisia viranomaisia yleisen suhteellisen laskentamenetelmän määrittämisessä liiketoiminnan ja muun kuin liiketoiminnan välillä. [15]

31. Jotta verovelvolliset voivat tehdä tarvittavat laskelmat, jäsenvaltioiden on näin ollen vahvistettava tätä varten asianmukaiset menetelmät ja perusteet yhteisen arvonlisäverojärjestelmän *taustalla olevien periaatteiden mukaisesti*. [16] Vaikka jäsenvaltiot ovat näin ollen velvollisia vahvistamaan tällaiset menetelmät ja perusteet, niillä on tiettyä harkintavaltaa näiden sääntöjen osalta, [17] kunhan ne ottavat huomioon direktiivin 2006/112 168 artiklan *tarkoituksen* ja *aseman* arvonlisäverojärjestelmässä. [18]

32. Aloitan näin ollen arviointini tarkastelemalla tämän harkintavallan rajoja. Tämä tarkastelu jakautuu useaan vaiheeseen: Ensinnäkin tutkin, onko direktiivi 2006/112 tai verotuksen neutraalisuuden periaate esteenä sille, että verovelvolliselle myönnetään oikeus vähentää täysimääräisesti sellaisten tavaroiden ja palvelujen, joita käytetään erottamattomasti sekä verovelvollisen liiketoiminnassa että muussa kuin liiketoiminnassa, ostoihin sisältyvä arvonlisävero. Jos tähän kysymykseen vastataan myöntävästi, tarkastelen seuraavaksi tämän päätelmän seurauksia jäsenvaltioiden harkintavallan ja kansallisten tuomioistuinten velvoitteiden kannalta. Lopuksi tutkin, voiko kuntayhtymä tästä huolimatta vedota muihin direktiivin 2006/112 säännöksiin tai unionin oikeuden yleisiin oikeusperiaatteisiin täysimääräisen vähennysoikeuden turvaamiseksi.

Onko direktiivi 2006/112 tai verotuksen neutraalisuuden periaate esteenä täysimääräiselle vähennysoikeudelle?

33. Palautan aluksi mieleen arvonlisäverojärjestelmän, sellaisena kuin se määritellään direktiivissä 2006/112, peruspiirteet.

34. Unionin tuomioistuin on johdonmukaisesti selittänyt, että arvonlisäveron ”keskeiset ominaispiirteet” ovat seuraavat: i) arvonlisävero kannetaan yleisesti tavaroita ja palveluja koskevista liiketoimista (luovutuksista ja suorituksista) (yleisluonteisuuden periaate); ii) vero määräytyy verovelvollisen toimittamistaan tavaroista ja palveluista vastikkeena saaman hinnan suhteellisena osuutena; iii) vero kannetaan aikaisempien liiketoimien lukumäärästä riippumatta kussakin tuotanto- ja jakeluportaassa, vähittäismyynti mukaan lukien; ja iv) kunkin liiketoimen yhteydessä verovelvollisen suorittamasta verosta vähennetään edellisen liiketoimen yhteydessä maksettu vero niin, että vero kohdistuu kussakin vaiheessa vain tämän vaiheen arvonlisään ja että lopullinen vero rasittaa kuluttajaa, jolla ei ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa. [19] Taloudelliselta kannalta arvonlisävero on siten yleinen, monivaiheinen ja ei-kumulatiivinen liikevaihtovero.

Ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden paikka yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä

35. Unionin tuomioistuin on toistuvasti korostanut, että oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero kuuluu olennaisena osana arvonlisäverojärjestelmään ja että se on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate. [20]

36. Vähennysoikeus ei kuitenkaan ole itsenäinen, eikä sitä pitäisi tarkastella irrallaan.

15 Tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 32 kohta).

16 Tuomio 13.3.2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, 34 kohta).

17 Tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 27 kohta).

18 Ks. analogisesti tuomio 14.9.2006, Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, 28 kohta).

19 Ks. vastaavasti esim. tuomio 3.10.2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

20 Ks. vastaavasti tuomio 10.7.2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, 14 ja 15 kohta).

37. Arvonlisäverojärjestelmän keskeinen piirre on ensinnäkin se, että kukin verovelvollinen *kerää arvonlisäveron valtion puolesta* asiakkailtaan perimällä sen luovuttamiensa tavaroiden ja suorittamiensa palvelujen hinnassa. Tämä myynteihin sisältyvä arvonlisävero *ei ole verovelvollisen omaisuutta*: se on lähtökohtaisesti siirrettävä veroviranomaiselle määritettyjen määräaikojen kuluessa. Verovelvollisella on toiseksi oikeus rajata tätä velvollisuutta vain, jos – ja siltä osin kuin – se on aiemmin maksanut tavarantoimittajilleen tai palveluntarjoajilleen ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, jonka ne ovat sisällyttäneet tavaroidensa tai palvelujensa hintaan ja jonka ne ovat samoin keränneet valtion puolesta.

38. Tässä kiteytyy direktiivin 2006/112 168 artiklan mukaisen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden perusolemus. Voitaisiin sanoa, että jos verottamisen periaate on luonteeltaan *ensisijainen*, vähennysoikeus on luonteeltaan *liitännäinen*.

39. Tästä seuraa väistämättä, että vähennysoikeuden tarkoituksena on *ainoastaan* vapauttaa veroja valtion lukuun keräävä verovelvollinen kaiken liiketoimintansa yhteydessä maksamasta tai maksettavaksi tulevasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen täydellisen neutraalisuuden kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on arvonlisäverollista (verotuksen neutraalisuuden periaate). [21]

40. Vähennysoikeudelle on lisäksi asetettu useita edellytyksiä.

41. Ratkaisuehdotuksessani Stradasfalti [22] huomautin erityisesti, että kuudennen direktiivin [23] (direktiivin 2006/112 edeltäjä) 17 artiklan 2 kohtaan sisältyvällä ilmauksella ”*jos* tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin” rajoitetaan vähennysoikeuden laajuutta. Useita vuosia myöhemmin unionin tuomioistuin nimenomaisesti vahvisti näkemykseni katsomalla, että direktiivin 2006/112 168 artiklan, jossa säädetään vähennysoikeuden syntymisen ja laajuuden edellytyksistä, johdantokappaleesta käy ilmi, että ainoastaan liiketoimet, joista maksetaan myöhemmässä vaihdannan vaiheessa vero, voivat oikeuttaa vähentämään arvonlisäveron, joka on maksettu kyseisten liiketoimien toteuttamista varten käytettyjen tavaroiden ja palvelujen hankinnoista. [24] Vähennysoikeus edellyttää näin ollen, että verovelvollinen on itse suorittanut liiketoiminnassaan verollisia luovutuksia tai suorituksia.

42. Tästä seuraa myös, ettei vähennysoikeus synny silloin, kun ostoihin sisältyvä arvonlisävero kannetaan, vaan sillä hetkellä, kun verovelvollinen käyttää ostamiaan tavaroita tai palveluja liiketoiminnassaan. Siinä tapauksessa, että tavaroita tai palveluja käytetään verollisten liiketoimien suorittamiseen, niihin liittyviin ostoihin sisältyvän veron vähentäminen on välttämätöntä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi. [25]

43. Unionin tuomioistuin on lisäksi johdonmukaisesti katsonut, että 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. Jotta arvonlisävero voitaisiin vähentää, aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetuilla liiketoimilla on oltava *suora ja välitön yhteys* myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettuihin vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin. [26] Verovelvolliselle myönnetään kuitenkin vähennysoikeus myös, vaikka tietyn

21 Tuomio 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

22 C-228/05, EU:C:2006:425, 82 ja 83 kohta (kursivointi tässä).

23 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1) (nykyisin direktiivin 2006/112/EY 168 artikla).

24 Tuomio 28.11.2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, 42 kohta).

25 Ks. vastaavasti tuomio 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, 24 kohta) ja määräys 5.6.2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, 19 kohta).

26 Tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 23 kohta).

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 tällaisina osia, joista verovelvollisen tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hinta muodostuu. Tällaisilla kustannuksilla nimittäin on suora ja välitön yhteys verovelvollisen *koko* liiketoimintaan. [27]

44. Käänteisesti, heti kun aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa aiheutuneiden menojen ja verovelvollisen toteuttaman liiketoiminnan välinen suora ja välitön yhteys on katkennut, ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa ei voida vähentää. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että näin on erityisesti silloin, kun verovelvollinen käyttää hankkimiaan tavaroita ja palveluja sellaisessa toiminnassa, joka on vapautettu verosta tai joka ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan. Näissä kahdessa tapauksessa veroa ei suoriteta myynneistä eikä ostoihin sisältyvää veroa voida vähentää. [28]

45. Juuri yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne merkitsee sitä, että ostoihin sisältyvien verojen vähentäminen on sidoksissa myöhemmistä myyntitoimista maksettavien verojen suorittamiseen. [29] Olenkin täysin samaa mieltä julkisasiamies Kokottin kanssa siitä, että verovelvollinen ei voi vaatia ostoihin sisältyvän veron vähentämistä, jos myyntejä ei veroteta. Direktiivin 2006/112 logiikka huomioon ottaen tällainen ”epäsymmetrinen vetoaminen” mainittuun direktiiviin ei ole lähtökohtaisesti mahdollista. [30]

46. Siten on nähdäkseni täysin selvää, ettei kuntayhtymä voi vedota direktiiviin 2006/112 voidakseen vähentää täysimääräisesti tavaroista ja palveluista, joita käytetään erottamattomasti sekä sen liiketoiminnassa että muussa kuin liiketoiminnassa, kannetun ostoihin sisältyvän arvonlisäveron.

47. Vaikka tällaisilla tavaroilla ja palveluilla on yhteys kuntayhtymän liiketoimintaan, vain pientä osaa niistä on tosiasiallisesti käytetty siinä toiminnassa, josta kuntayhtymä kantoi myynteihin sisältyvää arvonlisäveroa.

48. Kuntayhtymän olisi selkeästi sallittava vähentää vastaava *osuus* ostoihin sisältyvästä arvonlisäverosta direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdan mukaisesti. Olisi kuitenkin edellä mainitun symmetriaperiaatteen vastaista, jos kuntayhtymä voisi myös vähentää sen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron, joka ei vastaa mitään tiettyä myynteihin sisältyvää arvonlisäveroa.

49. Julkisasiamies Szpunar arvioi tällaisen oikeuden myöntämisen seurauksia ratkaisuehdotuksessaan Český rozhlas. [31] Hän päätteli, että tämän oikeuden myöntäminen olisi vastoin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän logiikkaa ja tarkemmin sanoen vastoin direktiivin 2006/112 168 artiklan ehdotonta ja selvää säännöstä. Hänen arviointiaan voidaan soveltaa käsiteltävään asiaan.

50. Jos kuntayhtymällä olisi oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero kokonaisuudessaan, tämä määrä ylittäisi siten väistämättä sen keräämän myynteihin sisältyvän arvonlisäveron huomattavasti. Kuntayhtymä olisi siten oikeutettu tämän erotuksen palauttamiseen direktiivin 2006/112 183 artiklan nojalla. [32] Tämän palauttamisen seurauksena sekä sen liiketoiminta että osa sen julkisesta toiminnasta olisi vapautettu kokonaan arvonlisäverosta, vaikka viimeksi mainitun toiminnan osalta kuntayhtymä on

27 Tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 24 kohta).

28 Tuomio 16.2.2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, 44 kohta) ja tuomio 22.10.2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, 32 kohta).

29 Tuomio 16.6.2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, 24 kohta).

30 Ks. julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotukset VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:537, 95–97 kohta) ja MDDP (C-319/12, EU:C:2013:421, 38 ja 39 kohta).

31 C-11/15, EU:C:2016:181, 51 kohta.

32 Kyseisessä säännöksessä säädetään, että jos vähennysten määrä ylittää verokaudelta maksettavan arvonlisäveron määrän, jäsenvaltiot voivat siirtää ylimenevän osan seuraavalle kaudelle tai palauttaa sen tarkemmin määräämillään ehdoilla. Nyt tarkasteltavassa tapauksessa ylitys olisi väistämättä rakenteellinen ja, vaikka se vyörytettäisiinkin, se ainoastaan kumuloituisi ajan mittaan. Tämä epätasapaino johtaa viime kädessä väistämättä tosiasialliseen palautukseen.

toimitusketjun loppupäässä ja sen asema rinnastetaan siten direktiivin 2006/112 13 artiklan nojalla loppukuluttajan asemaan. Koska myynteihin sisältyvää arvonlisäveroa ei vyörytetä kuntayhtymän asiakkaille sen lakisääteisen toiminnan yhteydessä, tässä toiminnassa käytettävien tavaroiden ja palvelujen osuus jäisi verottamatta koko toimitusketjussa. Toisin sanoen, näin luotaisiin henkilöllistä soveltamisalaa koskeva poikkeus, joka käsittäisi verovelvollisille, jotka harjoittavat sekä veron soveltamisalan ulkopuolelle jäävää että veronalaista toimintaa, suoritettavien luovutusten tai suoritusten tietyn ryhmän. Tällaisesta poikkeuksesta ei ole tietoakaan direktiivissä 2006/112. Se olisi myös vastoin arvonlisäveron *yleisluonteisuuden* periaatetta ja arvonlisäverojärjestelmän logiikkaa. [33]

51. Edellä esitetyn perusteella välipäätelmäni on, että direktiivin 2006/112 168 artikla on selvästi esteenä sille, että verovelvollisille, jotka harjoittavat sekä veron soveltamisalan ulkopuolelle jäävää että veronalaista toimintaa, myönnetään oikeus vähentää täysimääräisesti sellaisten tavaroiden ja palvelujen, joita käytetään erottamattomasti kummassakin toiminnassa, ostoihin sisältyvä arvonlisävero.

Verotuksen neutraalisuuden periaate

52. Väitteissään, jotka kuntayhtymä on esittänyt täysimääräistä vähennysoikeutta koskevan vaatimuksensa tueksi, se vetoaa verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen, jota se pitää verovelvollisten perusoikeutena. Kuntayhtymän mukaan kaikkia tähän oikeuteen kohdistuvia rajoituksia on tulkittava suppeasti.

53. On totta, että verotuksen neutraalisuuden periaate kuuluu erottamattomasti yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään [34] ja että se on mainitun järjestelmän perusperiaate. [35] En kuitenkaan pidä kuntayhtymän esittämiä väitteitä vakuuttavina.

54. *Ensinnäkin* on todellakin niin, että unionin lainsäätäjä on säätänyt tästä verotuksen neutraalisuuden periaatteesta toteuttaakseen arvonlisäverotuksen alalla yhdenvertaisen kohtelun yleisen periaatteen. [36] Yhdenvertaisen kohtelun yleinen periaate on unionin oikeudessa perustuslain tasoinen normi, mutta verotuksen neutraalisuuden periaatteen osalta on tarpeen lainsäädännössä tehtävä konkretisointi, joka voi tapahtua ainoastaan antamalla unionin johdetun oikeuden säädös, ja verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen voidaan tällaisella säädöksellä tehdä täsmennyksiä. [37] Lisäksi, kuten unionin tuomioistuin on jo todennut, verotuksen neutraalisuuden periaate ei ole primaarioikeuden määräys vaan tulkintaperiaate, jota on sovellettava samanaikaisesti muiden arvonlisäverojärjestelmän periaatteiden kanssa. [38] Toisin kuin kuntayhtymä väittää, tästä periaatteesta ei siten voida johtaa verovelvollisen perusoikeutta.

55. *Toiseksi* unionin tuomioistuin on katsonut, ettei verotuksen neutraalisuuden periaatetta sovelleta liiketoimiin, jotka eivät kuulu arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalaan. Sillä ei näin ollen voida laajentaa veron myöhemmän vähentämisen soveltamisalaa niiden liiketoimien ulkopuolelle, joita käytetään yksinomaan verovelvollisen liiketoiminnassa, direktiivin 2006/112 168 artiklan johdantolauseeseen sisältyvään selkeään rajoitukseen nähden. [39]

56. Periaatteen, jonka mukaan vähennysoikeutta koskevia poikkeuksia on tulkittava suppeasti, kunnioittamista koskevan vaatimuksen verukkeella kuntayhtymä esittää tulkinnan, joka johtaa tällaisten rajoitusten poistamiseen ja joka – mielestäni – on ilmeisen contra legem.

33 Julkisasiamies Szpunarin ratkaisuehdotus Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181, 51 kohta).

34 Tuomio 28.11.2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, 25 kohta).

35 Tuomio 29.10.2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, 40 kohta).

36 Tuomio 29.10.2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, 41 kohta).

37 Tuomio 29.10.2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, 42 ja 43 kohta).

38 Ks. tuomio 19.7.2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, 45 kohta), jossa unionin tuomioistuin vahvisti samassa asiassa esittämäni ratkaisuehdotuksen (EU:C:2012:276) 60 kohdassa tehdyn päätelmän.

39 Tuomio 13.3.2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, 42 ja 43 kohta).

57. Jos verovelvollisen, joka harjoittaa sekä veron soveltamisalan ulkopuolelle jäävää että veronalaista toimintaa, sallittaisiin vedota täysimääräiseen vähennysoikeuteen, sille annettaisiin etu sekä ostoliiketoimien (oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero) että myyntiliiketoimien (oikeus olla kantamatta myynteihin sisältyvää arvonlisäveroa) osalta. Tästä selvästikin seuraisi, että arvonlisäveron taloudellinen vaikutus *ei* olisi *neutraali* vaan verovelvollisen kannalta *myönteinen*. Kuntayhtymän asema olisi näin ollen parempi kuin verotuksen neutraalisuuden periaatteen soveltamisen seurauksena.

58. Tästä seuraisi, että tällaista verovelvollista kohdeltaisiin suotuisammin kuin muita toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa olevien talouden toimijoiden ryhmiä, ja se merkitsisi näin ollen *kilpailun vääristymistä* sisämarkkinoilla, mikä verotuksen neutraalisuuden periaatteella juuri pyritään välttämään. [40] Seurauksena olisi myös, että tällainen verovelvollinen saa *perusteetonta taloudellista etua* loppukuluttajaan nähden. [41]

59. Tällaisessa tulkinnassa direktiivin 2006/112 13 artiklan soveltamisalaan kuuluva yksikkö voisi vähentää täysimääräisesti tavaroiden ja palvelujen, joita käytetään erottamattomasti sekä sen julkisessa että liiketoiminnassa, ostoihin sisältyvän arvonlisäveron jo sen perusteella, että se harjoittaa liiketoimintaa, vaikka hyvin pienessä mittakaavassakin – kuten esimerkiksi kunta, joka sijoittaa juoma-automaatin kaupungintaloon tai myy joulukuusia paikallisille asukkaille. Tällaisen kielletyn edun myöntäminen ei ole voinut olla unionin lainsäätäjän tarkoituksena.

60. Alustavana päätelmänä katson näin ollen, että sekä direktiivin 2006/112 168 artikla että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän taustalla olevat periaatteet, etenkin verotuksen neutraalisuuden periaate, ovat selvästi esteenä sille, että verovelvolliselle, joka harjoittaa sekä veron soveltamisalan ulkopuolelle jäävää että veronalaista toimintaa, myönnetään oikeus vähentää täysimääräisesti ostoihin sisältyvä arvonlisävero.

Jäsenvaltioiden harkintavalta ja kansallisten tuomioistuinten velvollisuudet

61. Edellä esitetystä arvioinnista seuraa, että arvonlisäverojärjestelmän perustana oleva tarkoitus ja yhteinen tavoite on, että *ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennys vastaa myynneistä tehtävää arvonlisäveron suoritusta*. [42] Käyttäessään harkintavaltaansa arvonlisäveron jakamissääntöjen osalta jäsenvaltioiden on verovelvollisten eri ryhmien sekä verovelvollisten, jotka harjoittavat sekä veron soveltamisalan ulkopuolelle jäävää että veronalaista toimintaa, ja loppukuluttajien yhdenvertaisuuden takaamiseksi vältettävä niin suuressa määrin kuin mahdollista tilanteita, joissa *lopullinen kulutus jää verottamatta*. [43]

Yleinen velvollisuus turvata unionin oikeuden täysi tehokkuus

62. Tässä tilanteessa jäsenvaltioiden on käytettävä harkintavaltaansa niin, että varmistetaan se, että *vain* se ostoihin sisältyvä arvonlisäveron osa vähennetään, joka vastaa vähennykseen oikeuttavien liiketoimien suhteellista osuutta. Niiden on siis varmistettava se, että liiketoiminnan ja muun kuin liiketoiminnan suhdetta ilmentävä suhdeluku lasketaan niin, että laskelma *kuvastaa objektiivisesti* osuutta, joka ostoihin liittyvistä kustannuksista tosiasiallisesti kohdistuu kumpaankin näistä toiminnoista. [44]

40 Tuomio 29.10.2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, 44 kohta).

41 Tuomio 14.9.2006, Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, 35 kohta).

42 Ks. vastaavasti tuomio 14.9.2006, Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, 33 ja 37 kohta).

43 Ks. vastaavasti tuomio 14.9.2006, Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, 48 kohta).

44 Tuomio 13.3.2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, 34 ja 37 kohta). Unionin tuomioistuin on todennut, että harkintavaltaansa käyttäessään jäsenvaltiot voivat soveltaa tilanteen mukaan joko investointien luonteen mukaista jakoperustetta, liiketoimien luonteen mukaista jakoperustetta tai *mitä hyvänsä muuta sopivaa jakoperustetta* ja että niillä ei ole velvollisuutta käyttää vain yhtä kyseisistä menetelmistä (kyseisen tuomion 38 kohta).

63. Ymmärrän Puolassa 1.1.2016 saakka vallinneen tilanteen siten, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kuvaamassa hallintokäytännössä verovelvolliselle myönnettiin oikeus vähentää täysimääräisesti tavaroiden ja palvelujen, joita käytetään erottamattomasti sekä verovelvollisen liiketoiminnassa että muussa kuin liiketoiminnassa, ostoihin sisältyvä arvonlisävero.

64. Tällaisen käytännön seurauksena ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisen ja myynteihin sisältyvän arvonlisäveron keräämisen välinen tasapaino järkkyy, minkä lisäksi se vaikuttaa verotuksen tasoon ja johtaa eri verovelvollisryhmien erilaiseen kohteluun ja jäsenvaltioiden erilaiseen kohteluun ja siten kilpailun vääristymiseen sisämarkkinoilla. Se on näin ollen omiaan heikentämään yhteisen arvonlisäverojärjestelmän *yhdenmukaisen soveltamisen* periaatetta. [45]

65. Koska kaikenlainen arvonlisäveron vähennysoikeuden laajuuden muutos vaikuttaa verorasituksen suuruuteen ja muutoksia on siten sovellettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa, tämä käytäntö vaikuttaa yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnan perusteisiin. [46] Direktiivin 2006/112 johdanto-osan 39 perustelukappale, jonka mukaan ”vähennyksen suhdeluku olisi laskettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa”, vahvistaa, että tämä oli todellakin unionin lainsäätäjän tarkoitus.

66. Lisäksi päätöksen 2007/436/EY [47] 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan unionin omat varat kertyvät muun muassa arvonlisäverosta. [48] Arvonlisäverosta peräisin olevien tulojen kerääminen ja vastaavien varojen tulouttaminen unionin talousarvioon liittyvät siis suoraan toisiinsa. Kaikista puutteista arvonlisäverotulojen keräämisessä, etenkin laajentamalla ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta, seuraa veropohjan pieneneminen ja aiheutuu näin omien varojen väheneminen. SEUT 325 artiklassa edellytettävän unionin taloudellisten etujen suojaamisen varmistamiseksi jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet, joilla taataan arvonlisäveron tehokas ja täysimääräinen määrääminen ja kerääminen niiden alueilla. [49]

67. Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kansallisen käytännön soveltaminen olisi selvästi direktiivillä 2006/112 perustetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksen ja perusperiaatteiden vastaista ja omiaan heikentämään sen tehokkuutta ja siten unionin taloudellisia etuja.

68. Vaikka jäsenvaltioilla onkin vapaus valita vähennyskelpoisen arvonlisäveron sovellettava jakomenetelmä, niiden on SEUT 288 artiklan nojalla tästä huolimatta varmistettava, että vähennysoikeuden laajuus vastaa direktiivissä 2006/112 edellytettävää oikeutta. Niillä ei ole tältä osin harkintavaltaa. [50]

69. Tässä tilanteessa ensi sijassa kansallisen lainsäätäjän tehtävänä on toteuttaa tarvittavat toimenpiteet näiden velvollisuuksien täyttämiseksi. [51]

45 Ks. vastaavasti tuomio 12.7.1988, Direct Cosmetics ja Laughtons Photographs (138/86 ja 139/86, EU:C:1988:383, 23 kohta). Ks. myös tuomio 6.5.2010, komissio v. Ranska (C-94/09, EU:C:2010:253, 40 kohta).

46 Ks. vastaavasti tuomio 6.9.2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, 35 kohta).

47 Euroopan yhteisöjen omien varojen järjestelmästä 7.6.2007 tehty neuvoston päätös 2007/436/EY, Euratom (EUVL 2007, L 163, s. 17).

48 Esimerkiksi vuonna 2014, joka on yksi niistä verovuosista, joiden osalta kuntayhtymä vaatii täysimääräistä vähennysoikeutta, arvonlisäveroon perustuvien varojen osuus unionin koko talousarviosta oli 13,2 prosenttia. Ks. monivuotinen rahoituskehys 2014–2020 ja unionin talousarvio vuodelle 2014, s. 24.

49 Ks. vastaavasti tuomio 5.6.2018, Kolev ym. (C-612/15, EU:C:2018:392, 51 ja 52 kohta). Jos Puola haluaa edelleen kohdella suotuisammin kuntayhtymän kaltaisia verovelvollisia, se voisi – edellyttäen että noudatetaan valtiontukea koskevia perussopimusten määräyksiä – säätää tuesta, joka rahoitetaan sen omista varoista, sen sijaan, että se sallii ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa koskevan poikkeuksen unionin talousarvion kustannuksella.

50 Ks. analogisesti tuomio 5.12.2017, M.A.S. ja M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

51 Ks. vastaavasti tuomio 5.6.2018, Kolev ym. (C-612/15, EU:C:2018:392, 64 kohta).

70. Ymmärrän ennakkoratkaisupyynnön siten, että Puolan lainsäätäjä muutti arvonlisäverolakia 1.1.2016 alkaen ja että tällä muutoksella päätettiin hallintokäytäntö, jossa myönnettiin oikeus vähentää täysimääräisesti tavaroiden ja palvelujen, joita käytetään erottamattomasti sekä verovelvollisen liiketoiminnassa että muussa kuin liiketoiminnassa, ostoihin sisältyvä arvonlisävero. [52]

71. Ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa vireillä oleva menettely koskee kuitenkin ajanjaksoa 2013–2015. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on näin ollen turvattava direktiivin 2006/112 täysi tehokkuus myös kyseisenä ajanjaksona tulkitsemalla sovellettavaa lainsäädäntöä niin pitkälti kuin mahdollista kyseisen direktiivin 168 artiklan a alakohdan, sellaisena kuin unionin tuomioistuin on sitä tulkinnut, valossa tai jättämällä tarvittaessa soveltamatta kyseistä lainsäädäntöä. [53] Mikäli kansallisessa oikeudessa, siinä hyväksyttyjen tulkintatapojen mukaan, sallitaan joko kansallisen oikeuden säännöksen sellainen tulkinta, että ristiriita kansallisen oikeuden jonkun toisen säännöksen kanssa voidaan välttää, tai se, että ensin mainitun säännöksen soveltamisalaa rajoitetaan soveltamalla sitä ainoastaan siinä määrin kuin se on yhteensopiva mainitun toisen säännöksen kanssa, kansallisella tuomioistuimella on velvollisuus soveltaa näitä samoja tulkintatapoja pyrkiäkseen saavuttamaan direktiivillä tavoitellun lopputuloksen. [54] Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ei tietenkään pitäisi näiden velvollisuuksien vuoksi joutua turvautumaan sovellettavien kansallisten säännösten contra legem -tulkintaan. [55]

72. Unionin tuomioistuin on tässä yhteydessä myös katsonut, että vaatimus unionin oikeuden mukaisesta tulkinnasta sisältää kansallisille tuomioistuimille velvollisuuden muuttaa tarvittaessa vakiintunutta oikeuskäytäntöä, jos se perustuu sellaiseen kansallisen oikeuden tulkintaan, joka ei sovi yhteen direktiivin tavoitteiden kanssa. Niinpä kansallinen tuomioistuin ei voi katsoa pätevästi, että sen on mahdoton tulkita kyseessä olevaa kansallista säännöstä unionin oikeuden mukaisesti vain sen takia, että se on vakiintuneesti tulkinnut kyseistä säännöstä merkityksessä, joka ei sovi yhteen unionin oikeuden kanssa. [56]

73. Katson näin ollen, että direktiiviä 2006/112 olisi lähtökohtaisesti tulkittava siten, että se edellyttää kansallisen tuomioistuimen kuntayhtymän kaltaista verovelvollista koskevassa asiassa tulkitsevan kansallista lainsäädäntöään mahdollisimman pitkälti tavalla, jolla varmistetaan, että vähennys tehdään ainoastaan sen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron osuuden osalta, joka kuvastaa objektiivisesti sitä, missä määrin ostoihin liittyvät kustannukset kohdistuvat kyseisen verovelvollisen liiketoimintaan.

Poikkeaminen yleisten periaatteiden ja perusoikeuksien vuoksi

74. Koska ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa vireillä oleva asia merkitsee erityisesti direktiivin 2006/112 168 artiklan ja näin ollen unionin oikeuden soveltamista Euroopan unionin perusoikeuskirjan [57] 51 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuin tavoin, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on myös huolehdittava siitä, että pääasiassa kyseessä olevien verovelvollisten perusoikeuskirjassa taattuja perusoikeuksia kunnioitetaan. Täten velvollisuus taata unionin varojen tehokas kantaminen ei voi johtaa ristiriitaan näiden oikeuksien kunnioittamisen kanssa. [58]

52 Ks. edellä 11 kohta.

53 Ks. vastaavasti tuomio 8.9.2015, Taricco ym. (C-105/14, EU:C:2015:555, 49 kohta).

54 Tuomio 5.10.2004, Pfeiffer ym. (C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, 116 kohta).

55 Tuomio 11.9.2018, IR (C-68/17, EU:C:2018:696, 63 kohta).

56 Ks. vastaavasti tuomio 19.4.2016, DI (C-441/14, EU:C:2016:278, 33 ja 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös tuomio 17.4.2018, Egenberger (C-414/16, EU:C:2018:257, 72 ja 73 kohta).

57 EUVL 2010, C 83, s. 389 (jäljempänä perusoikeuskirja).

58 Ks. vastaavasti tuomio 5.6.2018, Kolev ym. (C-612/15, EU:C:2018:392, 68 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

75. Toisin sanoen periaate, jonka mukaan kansallista lainsäädäntöä on tulkittava yhdenmukaisesti unionin oikeuden kanssa, ei sovellu enää, jos sen soveltaminen pääasian tosiseikkoihin johtaisi perusoikeuskirjassa taattujen perusoikeuksien tai unionin oikeuden yleisten oikeusperiaatteiden loukkaamiseen.[59] On tärkeää huomata unionin tuomioistuimen todenneen, että jos kansallinen tuomioistuin on vakuuttunut siitä, että tällainen tulkinta johtaisi näiden oikeuksien tai periaatteiden loukkaamiseen, sillä ei ole velvollisuutta soveltaa tätä tulkintaa, vaikka siten olisi mahdollista lopettaa unionin oikeuden vastainen kansallinen tilanne.[60]

76. Tutkin näin ollen seuraavaksi, olisiko velvollisuus soveltaa tätä tulkintaa pääasian oikeudenkäynnissä omiaan johtamaan perusoikeuden tai unionin oikeuden yleisen oikeusperiaatteen loukkaamiseen. Tätä tarkoitusta varten yksilöin ensin merkitykselliset perusoikeudet tai yleiset oikeusperiaatteet ja tutkin sen jälkeen, mitä seurauksia edellä esittämäni unionin oikeuden tulkinnan soveltamisella pääasian tosiseikkoihin on.

77. Kuntayhtymä väittää, että paitsi Puolan lainsäädännöstä myös unionin oikeudesta seuraa, ettei mitään laskentamenetelmää voida soveltaa siihen siten, että se vaikuttaa kuntayhtymän oikeuteen vähentää täysimääräisesti ostoihin sisältyvä arvonlisävero, ellei tästä menetelmästä säädetä nimenomaisesti laissa.

78. Olen valmis hyväksymään väitteen, jonka mukaan se periaate, ettei veroa voida kantaa, ellei siitä säädetä laissa (toisin sanoen verotuksen laillisuusperiaate: nullum tributum sine lege), on osa unionin oikeusjärjestystä. Sitä voidaan pitää verolainsäädännön yhteydessä elinkeinovapauden, omaisuudensuojaa koskevan perusoikeuden ja oikeusvarmuuden yleisen oikeusperiaatteen erityisenä ilmauksena.

79. Kuntayhtymä ei nähdäkseni voi kuitenkaan pääasian oikeudenkäynnissä vedota menestyksellisesti unionin oikeuteen vaatiakseen oikeutta vähentää täysimääräisesti tavaroiden ja palvelujen, joita käytetään erottamattomasti sekä liiketoiminnassa että muussa kuin liiketoiminnassa, ostoihin sisältyvä arvonlisävero. Kuten jäljempänä osoitan, unionin oikeuteen sisältyvä verotuksen laillisuusperiaate koskee jäsenvaltion oikeutta ottaa käyttöön veroja, kun taas pääasiassa on kyse pelkästään maksettavan veron määrän laskentamenetelmästä.

80. Tarkastelen aluksi unionin oikeuteen sisältyvän verotuksen laillisuusperiaatteen soveltamisalaa. SEU 6 artiklan 3 kohta[61] ja perusoikeuskirjan 52 artiklan 3 kohta[62] huomioon ottaen tarkastelen tätä ensin Euroopan ihmisoikeussopimuksen ja sen jälkeen jäsenvaltioiden yhteisen valtiosääntöperinteen kannalta.

59 Äskettäiseen oikeuskäytäntöön sisältyy useita esimerkkejä tilanteista, joissa unionin tuomioistuin on katsonut, että unionin oikeuden täyden tehokkuuden on tehtävä tilaa perusoikeuksien suojaamiselle. Ks. vastaavasti tuomio 16.2.2017, C. K. ym. (C-578/16 PPU, EU:C:2017:127) (epäinhimillisen tai halventavan kohtelun kielto kolmannen maan kansalaisen tai kansalaisuudettoman henkilön johonkin jäsenvaltioon jättämän kansainvälistä suojelua koskevan hakemuksen käsittelystä vastuussa olevan jäsenvaltion määrittämisperusteiden ja -menettelyjen vahvistamisesta 26.6.2013 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 604/2013 (EUVL 2013, L 180, s. 31) yhteydessä); tuomio 5.12.2017, M.A.S. ja M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936) (nulla poena sine lege -periaate SEUT 325 artiklan yhteydessä) ja tuomio 25.7.2018, Minister for Justice and Equality (C-216/18 PPU, EU:C:2018:586) (oikeus tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin eurooppalaisesta pidätysmääräyksestä ja jäsenvaltioiden välisistä luovuttamismenettelyistä 13.6.2002 tehdyn neuvoston puitepäätöksen 2002/584/YOS (EYVL 2002, L 190, s. 1) yhteydessä).

60 Ks. vastaavasti tuomio 7.1.2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, 61 ja 63 kohta) ja tuomio 5.12.2017, M.A.S. ja M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, 61 kohta).

61 Kyseisessä kohdassa määrätään, että ”[Roomassa 4.11.1950 allekirjoitetun] ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi tehdyssä eurooppalaisessa yleissopimuksessa [jäljempänä Euroopan ihmisoikeussopimus] taatut ja jäsenvaltioiden yhteisestä valtiosääntöperinteestä johtuvat perusoikeudet ovat yleisinä periaatteina osa unionin oikeutta”.

62 Kyseisessä kohdassa määrätään, että ”siltä osin kuin tämän perusoikeuskirjan oikeudet vastaavat [Euroopan ihmisoikeussopimuksessa] taattuja oikeuksia, niiden merkitys ja ulottuvuus ovat samat kuin mainitussa yleissopimuksessa, vaikkakaan tämä määräys ei estä unionia myöntämästä tätä laajempaa suojaa”. Perusteita, jotka ihmisoikeustuomioistuin on kehittänyt tulkitessaan Euroopan ihmisoikeussopimuksen vastaavia määräyksiä, olisi siten sovellettava määritettäessä perusoikeuskirjassa taattua vähimmäissuojaa (tuomio 28.2.2013, Review of Arango Jaramillo ym. v. EIP, C-334/12 RX-II, EU:C:2013:134, 28 kohta).

Tarkastelu Euroopan ihmisoikeussopimuksen valossa

81. Euroopan ihmisoikeustuomioistuin (jäljempänä ihmisoikeustuomioistuin) vahvisti verotuksen laillisuusperiaatteen ensimmäisen lisäpöytäkirjan 1 artiklan yhteydessä.[63] Kyseisessä artiklassa määrätään, että ”keneltäkään ei saa riistää hänen omaisuuttaan paitsi julkisen edun nimissä ja laissa määrättyjen ehtojen sekä kansainvälisen oikeuden yleisten periaatteiden mukaisesti” ja että tämä ”ei saa millään tavoin heikentää valtioiden oikeutta saattaa voimaan lakeja, jotka ne katsovat välttämättömiksi omaisuuden käytön valvomiseksi yleisen edun nimissä tai taatakseen verojen tai muiden maksujen tai sakkojen maksamisen”.

82. Ihmisoikeustuomioistuin on etenkin todennut, että vero merkitsee kajoamista oikeuteen nauttia rauhassa omaisuudestaan ja kuuluu siten ensimmäisen lisäpöytäkirjan 1 artiklan soveltamisalaan.[64] Se on myöntänyt, että sopimusvaltioilla on ”laaja harkintavalta” verotusasioissa[65] ja että niille olisi ”annettava jossain määrin enemmän kunnioitusta ja liikkumavaraa niiden hoitaessa verotustehtäviään laillisuutta koskevien arviointiperusteiden mukaisesti”.[66] Se on lisäksi katsonut, että laillisuuden arviointi rajoittuu sen varmistamiseen, että vero on ”kansallisen lainsäädännön mukainen ja että laki itsessään on riittävän laadukas, jotta hakija voi ennakoida menettelynsä seuraukset”, mikä edellyttää, että ”kansallisen lainsäädännön sovellettava säännökset ovat *riittävän helposti saatavilla, täsmällisiä ja ennakoitavia*”.[67]

83. Ensimmäisen lisäpöytäkirjan 1 artiklassa tarkoitettu lain käsite viittaa samaan käsitteeseen toisaalla Euroopan ihmisoikeussopimuksessa.[68] Sillä on siten itsenäinen, laaja soveltamisala, joka ei rajoitu pelkästään lainsäätäjän antamiin toimiin. Siihen sisältyvät perustuslait, tavalliset lait suppeassa merkityksessä, johdettu oikeus ja kansainväliset sopimukset, joiden osapuoli sopimusvaltio on.[69]

84. On tärkeää huomata, että oikeuskäytännön on katsottava kuuluvan ensimmäisen lisäpöytäkirjan 1 artiklassa tarkoitetun lain käsitteen soveltamisalaan.[70] Siten ”selkeä, johdonmukainen ja julkisesti saatavilla oleva oikeuskäytäntö voi olla riittävä perusta ’lailliselle’ puuttumiselle yleissopimuksessa taattuihin oikeuksiin, jos kyseinen oikeuskäytäntö perustuu primaarioikeuden perusteltuun tulkintaan”.[71]

85. Ihmisoikeustuomioistuin on lisäksi myöntänyt, että ehdoton täsmällisyys lakien laadinnassa on *objektiivisesti mahdotonta* etenkin verotuksen alalla. Näin ollen monissa laeissa käytetään väistämättä *yleisiä käsitteitä*, ja niiden tulkinta ja soveltaminen määräytyvät käytännössä.[72]

86. Ensimmäisen lisäpöytäkirjan 1 artiklan mukainen laillisuusperiaate tarkoittaa näin ollen sitä, että veron *olennaiset osatekijät* on määritettävä laissa tai oikeuskäytännössä, mutta tällaista vaatimusta ei ole asetettu tietyille muille, toissijaisille osatekijöille, jotka määrittävät verovelvollisuuden laajuuden.

63 Pariisissa 20.3.1952 allekirjoitetun ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi tehdyn yleissopimuksen ensimmäinen lisäpöytäkirja (jäljempänä ensimmäinen lisäpöytäkirja).

64 Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 9.7.2002, Orion Břeclav s.r.o. v. Tšekin tasavalta (CE:ECHR:2002:0709DEC004378398, s. 7).

65 Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 29.1.2003, Masa Invest Group v. Ukraina (CE:ECHR:2005:1011DEC000354003, s. 12).

66 Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 14.5.2013, N.K.M. v. Unkari (CE:ECHR:2013:0514JUD006652911, 50 kohta).

67 Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 20.9.2011, OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Venäjä (CE:ECHR:2011:0920JUD001490204, 559 kohta) (kursivointi tässä).

68 Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 14.10.2010, Shchokin v. Ukraina (CE:ECHR:2010:1014JUD002375903, 51 kohta).

69 Grgić, A., Mataga, Z., Longar, M. ja Vilfan, A., Council of Europe – Directorate General of Human Rights and Legal Affairs, ”Le droit à la propriété dans la convention européenne des Droits de l’Homme. Un guide sur la mise en oeuvre de la convention européenne des Droits de l’Homme et de ses protocoles”, Précis sur les droits de l’homme n° 10, syyskuu 2007, s. 13 (julkisesti saatavilla seuraavan linkin kautta: https://rm.coe.int/168007ff64).

70 Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 9.11.1999, Špaček v. Tšekin tasavalta (CE:ECHR:1999:1109JUD002644995, 54 kohta).

71 Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 25.7.2013, Khodorkovskiy ja Lebedev v. Venäjä (CE:ECHR:2013:0725JUD001108206, 881–885 kohta).

72 Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 29.1.2003, Masa Invest Group v. Ukraina (CE:ECHR:2005:1011DEC000354003, s. 12 ja 13).

Tarkastelu jäsenvaltioiden yhteisen valtiosääntöperinteen valossa

87. Verotuksen laillisuusperiaate tunnustetaan ilmeisesti useimmissa jäsenvaltioissa. Joissain jäsenvaltioissa se kuuluu pitkäaikaiseen valtiosääntöperinteeseen.[73] Useimmissa jäsenvaltioissa tämä periaate on vahvistettu nimenomaisesti perustuslain tasoisessa säädöksessä, kun taas toisissa se perustuu perustuslailliseen oikeusvaltioperiaatteeseen.[74]

88. Tämä periaate vahvistetaan jäsenvaltioiden perustuslaeissa pääsääntöisesti melko yleisesti,[75] jolloin sen tulkinta jää perustuslakituomioistuinten ja muiden tuomioistuinten tehtäväksi. Useiden jäsenvaltioiden perustuslaissa kuitenkin täsmennetään ne osatekijät, jotka on määritettävä laissa. Näin on etenkin Ranskassa,[76] Kreikassa,[77] Portugalissa[78] ja Puolassa.[79]

89. Kun arvioidaan yksityiskohtaisesti läpileikkausta 11 jäsenvaltion[80] lainsäädännöstä ja oikeuskäytännöstä, ilmenee, että kaikkien näiden jäsenvaltioiden valtiosääntöperinteessä edellytetään, että *kaikista* verotukseen liittyvistä *olennaisista osatekijöistä* säädetään laissa. Kahdeksassa 11 jäsenvaltiosta olennaisina pidetään seuraavia osatekijöitä: sen määrittäminen, kuka on verovelvollinen, verottamiseen johtava verotettava tapahtuma, veron peruste, verokanta ja verovelvollisilla olevat menettelylliset takeet.[81]

90. Ainoastaan muutamissa jäsenvaltioissa pidetään olennaisina tiettyjä muita osatekijöitä. Näihin kuuluvat veronsaajan määritteleminen (Viro), maksamismenettelyt (Puola ja Viro), verosaatavan syntymishetkeä säätelevät määräajat (Viro), verohelpotusten ja veronalennusten myöntämistä koskevat säännöt ja verotuksesta vapautettujen verovelvollisten ryhmät (Puola ja Kreikka) sekä veron maksamista ja maksamattomien verojen perintää koskevat menettelyt ja rangaistusten ja seuraamusten määritteleminen (Portugali).

91. Näissä jäsenvaltioissa ilmeisesti myös hyväksytään yleisesti se, että vaikka *objektiivisesti tarkasteltuna ei ole mahdollista määrittää kaikkia veroa koskevia sääntöjä laissa*, verovelvollisen on kuitenkin voitava lain perusteella *tietää etukäteen ja laskea* maksettavakseen tulevan veron määrä.

92. Esimerkkinä voidaan mainita, että vaikka Saksan valtiosäännössä ilmeisesti edellytetään, että verovelvollinen voi verolainsäädännön perusteella laskea maksettavakseen tulevan veron, siinä ei edellytetä yksityiskohtaisia säännöksiä, joiden avulla verovelvollisuus voitaisiin laskea aritmeettisella tarkkuudella. Riittää, että verovelvollinen voi lainsäädännön perusteella ennakoida verorasitteen suuruutta, minkä ansiosta hän voi mukauttaa menettelyään. Samaan tapaan Portugalissa laillisuusperiaatteesta ei nähtävästi seuraa tiukkaa vaatimusta, jonka mukaan sovellettavassa

73 Näin on muun muassa Yhdistyneessä kuningaskunnassa, jossa tämä periaate esitettiin ensimmäisen kerran vuonna 1689 annetussa Oikeuksien julistuksessa (Bill of Rights, jota sovelletaan edelleen), Ranskassa, jossa se pohjautuu 26.8.1789 annettuun Ihmis- ja kansalaisoikeuksien julistukseen (Declaration des droits de l'homme et du citoyen, jota sovelletaan edelleen), ja Puolassa, jossa se vahvistettiin vuodelta 1573 peräisin olevassa Artykuły henrykowskiessa, joka oli voimassa 24.10.1795 asti.

74 Näin vaikuttaa olevan Itävallassa ja Saksassa.

75 Näin vaikuttaa olevan erityisesti Belgiassa (Belgian perustuslain 170 §:n 1 momentti), Kyproksessa (Kyproksen perustuslain 24 §:n 2 momentti), Virossa (Viron perustuslain 113 §), Suomessa (Suomen perustuslain 81 §:n 1 momentti), Italiassa (Italian perustuslain 23 §), Irlannissa (Irlannin perustuslain 22.2.1–22.2.6 §), Alankomaissa (Alankomaiden perustuslain 104 §), Tšekissä (Tšekin perusoikeuskirjan 11 §:n 5 kohta), Liettuassa (Liettuan perustuslain 127 §:n 3 momentti), Luxemburgissa (Luxemburgin perustuslain 99 §), Romaniassa (Romanian perustuslain 56 §:n 3 momentti ja 139 §:n 1 momentti), Slovakiassa (Slovakian perustuslain 59 §:n 2 momentti) ja Ruotsissa (Hallitusmuodon (Regeringsformen, joka – yhdessä kolmen muun lain kanssa – muodostaa Ruotsin perustuslain) 1 lukuun kuuluva 4 §).

76 Ihmis- ja kansalaisoikeuksien julistuksen, joka annettiin Ranskassa 26.8.1789, 14 §:ssä edellytetään, että seuraavista säädetään laissa: veron peruste, verokanta ja menettelyt kaikenlaisten verojen kantamiseksi.

77 Kreikan perustuslain 78 §:n 1 ja 4 momentissa edellytetään, että seuraavista säädetään laissa: verovelvollisen määritelmä, verotuksen piiriin kuuluvat tulolajit, varat, kulut tai liiketoimet, verokanta, poikkeukset ja verohyvitykset.

78 Portugalin perustuslain 103 §:n 2 momentissa edellytetään, että seuraavista säädetään laissa: veron peruste, verokanta, veroedut ja verovelvollisia koskevat takeet.

79 Ks. edellä 6 kohdassa mainitun Puolan perustuslain 217 §.

80 Nämä jäsenvaltiot ovat Bulgaria, Tšekki, Viro, Ranska, Saksa, Kreikka, Alankomaat, Puola, Portugali, Ruotsi ja Yhdistynyt kuningaskunta.

81 Tilanne Euroopan ihmisoikeussopimuksen osalta vaikuttaa olevan tässä suhteessa hyvin samankaltainen (ks. edellä 85 ja 86 kohta).

lainsäädännössä annetaan veronmaksajalle tarvittavat osatekijät, jotta maksettavaksi tulevan veron täsmällinen määrä voidaan laskea kiistattomasti. On kuitenkin välttämätöntä, että – kun otetaan huomioon laissa määritellyt olennaiset osatekijät – verorasite voidaan kvantifioida ja että se on jossain määrin ennakoitavissa ja laskettavissa. Vaikuttaa siltä, että myöskään Kreikassa tulojen laskentamenetelmää niiden verottamista varten ei pidetä yhtenä veron perustavana osatekijänä.

93. Kun tarkastellaan sitä, mikä on ”laki”, näissä jäsenvaltioissa näyttää olevan yleisesti hyväksyttyä, että vero on lähtökohtaisesti määriteltävä oikeudellisesti sitovassa, yleisesti sovellettavassa säädöksessä, jonka lainsäätäjä on antanut ja joka julkaistaan asianmukaisesti. Useissa jäsenvaltioissa lainsäädäntöä voidaan kuitenkin täydentää johdetun oikeuden välineillä, jotka toimeenpanovallan käyttäjä antaa sille nimenomaisesti siirretyn toimivallan [82] tai yleisen toimivaltansa perusteella. [83] Useissa muissa jäsenvaltioissa toimivaltaiset viranomaiset näyttävät määrittävän tietyt erityiset osatekijät, jotka ovat useimmiten luonteeltaan teknisiä, ennakkoratkaisuissa tai suosituksissa, jotka eivät ole sitovia. [84]

94. Näille 11 jäsenvaltiolle yhteinen piirre on ilmeisesti myös vaatimus verolainsäädännön *täsmällisyydestä, selkeydestä ja ennakoitavuudesta*. [85] Jäsenvaltiossa on siten voitu kieltää verolainsäädännön soveltaminen analogian nojalla, ja jos sen soveltamisesta on epäselvyyttä, saatetaan vaatia, että lainsäädäntöä tulkitaan verovelvollisen eduksi. [86]

95. Useissa tarkastelemissani jäsenvaltioissa, kuten Puolassa, ei ilmeisestikään ole annettu erityisiä säännöksiä siitä, miten verovelvollisten, jotka harjoittavat sekä veron soveltamisalaan kuulumatonta että veronalaista toimintaa, on jaoteltava ostoihin sisältyvä arvonlisävero. [87]

96. Alankomaissa, [88] Ruotsissa [89] ja Yhdistyneessä kuningaskunnassa tällaisen lainsäädännön puuttuminen korjattiin toimivaltaisten veroviranomaisten hyväksymillä johdetun oikeuden välineillä. Näissä kolmessa jäsenvaltiossa verovelvollisilla vaikuttaa olevan yleinen velvollisuus valita soveltuva jakomenetelmä ja soveltaa sitä toimivaltaisten viranomaisten valvonnan alaisuudessa.

97. Siten esimerkiksi Yhdistyneessä kuningaskunnassa vuoden 1994 arvonlisäverolain (Value Added Tax Act 1994) 26 §:n 3 momentin nojalla Her Majesty’s Revenue and Customs Commissioners (Yhdistyneen kuningaskunnan keskusveroviranomainen) antoi asetuksia, joissa esitetään esimerkkejä kriteereistä ja jakomenetelmistä. [90] Lisäksi saman lain 102ZA §:n 1 momentin mukaisesti kyseinen viranomainen voi hyväksyä verovelvollisen ehdottaman jakomenetelmän tai ehdottaa sille soveltuvampaa menetelmää.

82 Näin vaikuttaa olevan Tšekissä, Virossa, Saksassa, Kreikassa, Puolassa ja Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

83 Näin on nähdäkseni Ranskassa.

84 Näin on nähdäkseni Alankomaissa ja Ruotsissa.

85 Huomautan, että samankaltainen vaatimus ilmenee aiemmin tässä ratkaisuehdotuksessa (ks. edellä 82 kohta) tarkastellusta ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännöstä.

86 Näin vaikuttaa olevan Bulgariassa (ennen 1.1.2017), Tšekissä, Saksassa, Kreikassa (vuodesta 2000 lähtien), Alankomaissa, Ruotsissa ja Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

87 Puolan lisäksi näin on nähdäkseni Bulgariassa, Tšekissä, Kreikassa ja Ruotsissa.

88 Siten Alankomaissa Staatssecretarissen van Financiënin (valtiovarainministeri) arvonlisäveron vähentämisestä tekemän päätöksen mukaan neliö- ja kuutiometrit sekä merkitykselliset tulot tai kulut ovat mahdollisia kriteerejä ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyskelpoisen osuuden laskennassa.

89 Ks. Ruotsissa verohallinnon 25.8.2015 antama ohje nro 131 446423-15/111 ja 19.12.2017 antama ohje nro 202 377677-17/111, jotka eivät ole sitovia.

90 Ks. 17.12.2014 annettu arvonlisäveroa koskeva ilmoitus nro 700 (VAT Notice 700) (arvonlisävero-ohje, jossa käsitellään sääntöjä ja menettelyjä), 32 §:n 5 momentti.

98. Tuomioistuinten käytäntö kyseisessä jäsenvaltiossa vahvistaa nähdäkseni, että kun sitovaa kriteeriä tai menetelmää ei ole määritetty, sellaisen menetelmän, joka turvaa ostoihin sisältyvän veron oikeudenmukaisen ja perustellun jakamisen, valinta on verovelvollisen asia ja määräytyy hänen tilanteensa perusteella. Kyseisessä jäsenvaltiossa vallitsee nähdäkseni myös yleisesti se näkemys, että oikeus vähentää täysimääräisesti ostoihin sisältyvä arvonlisävero liiketoimista, joita suoritetaan erottamattomasti sekä liiketoiminnassa että muussa kuin liiketoiminnassa, olisi verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastainen.

99. Saksassa säännösten, joilla on tarkoitus panna direktiivin 2006/112 173 ja 174 artikla täytäntöön Saksan oikeusjärjestyksessä, katsotaan ilmeisesti olevan sovellettavissa analogian nojalla, kun määritetään ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyskelpoista osuutta liiketoimista, joita suoritetaan erottamattomasti sekä liiketoiminnassa että muussa kuin liiketoiminnassa.

100. Kiinnostavaa kyllä, Tšekissä Nejvyšší správní soud (ylin hallintotuomioistuin) tukeutui unionin tuomioistuimen tuomioon Český rozhlas [91] ja julkisasiamies Szpunarin samassa asiassa esittämään ratkaisuehdotukseen [92] ja hylkäsi kantajan väitteen siitä, että hänellä oli oikeus täysimääräiseen vähentämiseen, koska sovellettavassa lainsäädännössä ei säädetty mistään ostoihin sisältyvän arvonlisäveron jakomenetelmästä. Nejvyšší správní soud ilmeisesti katsoo, että kantajan oli valittava soveltuvin menetelmä ja laskettava itse ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyskelpoinen osuus. [93]

101. Tämän läpileikkauksen perusteella vaikuttaa siltä, että jäsenvaltioiden yhteisessä valtiosääntöperinteessä edellytetään ensimmäisen lisäpöytäkirjan 1 artiklaa koskevan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännön tapaan, että veron olennaisista osatekijöistä säädetään laissa riittävän selkeästi, täsmällisesti ja ennakoitavasti, mutta niissä ei aseteta velvollisuutta säännellä kaikkia yksityiskohtia tyhjentävästi.

102. Edellä 96–100 kohdassa tarkasteltuja osatekijöitä lukuun ottamatta en ole tietoinen muissa kuin mainituissa 11 jäsenvaltiossa toteutetuista toimenpiteistä tai tehdyistä päätöksistä, jotka koskisivat sellaisten tavaroiden ja palvelujen, joita käytetään erottamattomasti sekä liiketoiminnassa että muussa kuin liiketoiminnassa, ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyskelpoisen osuuden jakomenetelmää tai jotka olisivat esteenä tällaisen veron vähennysoikeuden rajoittamiselle sillä perusteella, ettei nyt tarkastellussa kansallisessa verolainsäädännössä määritetä menetelmää tai kriteereitä maksettavaksi tulevan veron määrän laskemiselle. Tästä näkökulmasta tarkasteltuna ennakkoratkaisupyynnössä kuvattu hallintokäytäntö vaikuttaa erottuvan poikkeuksena tästä.

Tarkastelu perusoikeuskirjan ja unionin oikeuden yleisten oikeusperiaatteiden valossa

103. Perusoikeuskirjan 16 artiklassa tunnustetaan elinkeinovapaus ”unionin oikeuden sekä kansallisten lainsäädäntöjen ja käytäntöjen mukaisesti”. Perusoikeuskirjan 17 artiklan 1 kohdan mukaan ”jokaisella on oikeus nauttia laillisesti hankkimastaan omaisuudesta sekä käyttää, luovuttaa ja testamentata sitä”. Kyseisessä määräyksessä täsmennetään lisäksi, että ”keneltäkään ei saa riistää hänen omaisuuttaan muutoin kuin yleisen edun sitä vaatiessa laissa säädetyissä tapauksissa ja laissa säädettyjen ehtojen mukaisesti ja siten, että hänelle suoritetaan kohtuullisessa ajassa oikeudenmukainen korvaus omaisuuden menetyksestä” ja että ”omaisuuden käyttöä voidaan säännellä lailla siinä määrin kuin se on yleisen edun mukaan välttämätöntä”.

91 Tuomio 22.6.2016 (C-11/15, EU:C:2016:470).

92 Ratkaisuehdotus Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181).

93 Tuomio 30.8.2016, nro 5 Afs 124/2014-178.

104. Omistusoikeus on merkityksetön siinä määrin kuin verovelvollisen voidaan katsoa olevan velvollinen pelkästään luovuttamaan veroviranomaiselle *myynteihin sisältyvän arvonlisäveron*, jonka se on kerännyt asiakkailtaan valtion puolesta. Perusoikeuskirjan määräykset, joilla on tarkoitus suojata omistusoikeutta, ovat kuitenkin merkityksellisiä *ostoihin sisältyvän arvonlisäveron* vähennysoikeuden laajuuden kannalta. [94]

105. Unionin tuomioistuin on toistuvasti katsonut, että omistusoikeus ja elinkeinovapaus eivät ole ehdottomia. Niiden käyttöä voidaan rajoittaa yleisen edun mukaisten tavoitteiden saavuttamiseksi, kunhan rajoitukset tosiasiassa palvelevat näitä tavoitteita eikä niillä puututa näihin oikeuksiin tavoitellun päämäärän kannalta suhteettomasti ja tavalla, jota ei voida hyväksyä ja jolla loukattaisiin näin suojattujen oikeuksien keskeistä sisältöä. Unionin tuomioistuin on todennut erityisesti elinkeinovapaudesta, että perusoikeuskirjan 16 artiklan sanamuodon – joka eroaa sen II luvussa vahvistettujen muiden perusvapauksia koskevien artiklojen sanamuodoista ja muistuttaa läheisesti tiettyjen perusoikeuskirjan IV luvussa olevien määräysten sanamuotoa – nojalla elinkeinovapauteen voidaan puuttua moninaisilla julkisen vallan toimilla, joilla voidaan yleisen edun nimissä rajoittaa taloudellisen toiminnan harjoittamista. [95]

106. Käsiteltävässä asiassa merkityksellinen on lisäksi oikeusvarmuuden periaate. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeusvarmuuden periaate edellyttää, että lainsäädäntö on selvää ja täsmällistä ja että sen soveltamisen vaikutukset ovat ennakoitavissa, erityisesti jos siitä aiheutuu yksityishenkilöille ja yrityksille epäedullisia vaikutuksia. [96] Lisäksi oikeusvarmuutta on noudatettava erityisen tiukasti silloin, kun kysymys on sellaisesta sääntelystä, joka saattaa saada aikaan taloudellisia rasitteita, jotta ne, joita asia koskee, voivat *saada selville tarkasti, minkä laajuisia* heille tällä tavoin asetetut *velvollisuudet ovat*. [97] Oikeusvarmuuden periaate on yleisen edun mukaisella tavoitteella perusteltavissa olevia poikkeusoloja lukuun ottamatta esteenä sille, että kansallinen lainsäätäjä säätää, että unionin oikeuteen kuuluvan säädöksen alkamisajankohta on aikaisempi kuin sen julkaisuajankohta (taannehtivuuskielto). [98]

Välipäätelmä verotuksen laillisuusperiaatteen merkityksestä

107. Korostan, että unionin oikeuden mukaisen suojan tason määrittäminen jäsenvaltioiden yhteisen valtiosääntöperinteen ja perusoikeuskirjan valossa ei ole eksaktia tiedettä.

108. Sitä, onko tietty vero näin tulkitusta verotuksen laillisuusperiaatteesta seuraavan suojan tason mukainen, voidaan arvioida ainoastaan tapauskohtaisesti ottamalla viitekohdaksi verovelvollisen aseman kyseisessä oikeusjärjestyksessä *kokonaisuutena*. Unionin tuomioistuimen pitäisi nähdäkseni näin ollen vastustaa kiusausta yksilöidä tuomiossaan tyhjentävä luettelo veron määrittävistä osatekijöistä, joista *on säädettävä* laissa.

109. Samanaikaisesti myönnän, että on tarpeen määrittää tietyt yhteiset parametrit tämän periaatteen noudattamiselle. Sikäli kuin olen pystynyt varmistamaan, suojan taso verotuksen yhteydessä vaihtelee jonkin verran edellä mainituissa jäsenvaltioissa. Nämä erot kattavuudelta tai täsmällisyydeltä vaadittavassa tasossa nähdäkseni kuvastavat pelkästään sitä, että eri jäsenvaltiot käyttävät eri keinoja *yhteisen lopputuloksen* saavuttamiseksi. Minulla ei ole mitään syytä uskoa, että tilanne olisi toinen muissa jäsenvaltioissa.

94 Ks. edellä 39 kohta.

95 Tuomio 28.11.2013, neuvosto v. Manufacturing Support & Procurement Kala Naft (C-348/12 P, EU:C:2013:776, 121–123 kohta).

96 Tuomio 10.9.2009, Plantanol (C-201/08, EU:C:2009:539, 46 kohta).

97 Tuomio 16.9.2008, Isle of Wight Council ym. (C-288/07, EU:C:2008:505, 47 kohta).

98 Tuomio 26.4.2005, Goed Wonen (C-376/02, EU:C:2005:251, 33 kohta).

110. Katson, että yleisesti ottaen kaikki olennaiset osatekijät, jotka määrittävät veron aineelliset ominaisuudet, olisi esitettävä yksiselitteisesti kulloisissakin sovellettavissa säännöksissä. Nyt tarkasteltavassa tapauksessa tämä tarkoittaa osatekijöitä, jotka vaikuttavat suoraan tai välillisesti siihen, missä laajuudessa verovelvollisen on tilitettävä ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa. Kyseessä olevasta verosta säädetään laissa vaadittavalla tavalla, jos verovelvollinen voi sovellettavien säännösten, kun niitä tarkastellaan kokonaisuutena, perusteella ennakoida ja laskea maksettavakseen tulevan veron määrän ja määrittää ajankohdan, jona se tulee maksettavaksi.

111. Käänteisesti en hyväksy sitä, että pelkästään se seikka, ettei sovellettaviin säännöksiin sisälly liitännäistä osatekijää, jolla ei voi olla tällaisia vaikutuksia, merkitsisi *sinänsä* verotuksen laillisuusperiaatteen loukkaamista.

112. Siten esimerkiksi se, ettei ole määritetty menetelmää maksettavaksi tulevan veron määrän laskemiseksi, ei *sinänsä* ole haitallista verovelvollisen oikeuksien kannalta, jos muutoin sovellettaviin säännöksiin sisältyvät tarvittavat parametrit, jotta verovelvollinen voi ennakoida ja määrittää veron määrän.[99] Samassa hengessä, jos tiettyä tilannetta ei säännellä tyhjentävästi, pelkästään sillä, että verovelvollisen on valittava yksi useista mahdollisista menettelytavoista käyttäen harkintavaltaa, jota jäsenvaltio on päättänyt antaa verovelvolliselle, ei sinänsä vaikuta haitallisesti hänen oikeuksiinsa, ellei hänen verovelvollisuutensa sen seurauksena laajene.

113. Jos sitä vastoin äskettäin käyttöön otetun vaatimuksen tai muodollisuuden soveltaminen johtaa taannehtivasti verosaatavan kasvamiseen, tämä ei selvästikään ole edellä esitetyn suojan tason mukaista, olipa kyseessä oleva vaatimus tai muodollisuus miten liitännäinen tai merkityksetön tahansa. Näin ei kuitenkaan ole direktiivin 2006/112 168 artiklan, jossa – luettuna unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön valossa – määritellään yksiselitteisesti ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden laajuus, tapauksessa.[100]

114. Yhteenvetona katson merkityksellisin osin, että seuraavien osatekijöiden olisi katsottava olevan osa suojan yhteistä *toiminnallista* tasoa: vero olisi määriteltävä oikeudellisesti sitovissa säännöissä, joihin verovelvolliset voivat tutustua etukäteen, riittävän selvästi, täsmällisesti ja tyhjentävästi, jotta verovelvollinen voi ennakoida ja määrittää tiettynä ajankohtana maksettavakseen tulevan veron määrän sellaisten asiakirjojen ja tietojen perusteella, jotka hänellä on käytettävissään tai joihin hänellä on mahdollisuus tutustua. Näillä säännöillä ei voida asettaa tai kasvattaa verorasitetta taannehtivasti.

115. Katson näin ollen, että tämä suojan taso tarkoittaa etenkin, että ellei sovellettaviin säännöksiin sisälly maksettavaksi tulevan veron määrän laskentamenetelmää, toimivaltaisten veroviranomaisten olisi sallittava kyseisen verovelvollisen käyttää valitsemaansa menetelmää, edellyttäen, että – kun otetaan huomioon harjoitetun liiketoiminnan luonne – kyseinen menetelmä soveltuu kuvastamaan objektiivisesti sitä, missä määrin ostoihin liittyvät kustannukset kohdistuvat liiketoimintaan, että se perustuu objektiivisiin kriteereihin ja luotettaviin tietoihin ja että toimivaltainen viranomainen voi sen avulla varmistua menetelmän soveltamisen oikeellisuudesta.

99 Samaa voitaisiin sanoa lähtökohtaisesti menettelyllisistä tai teknisistä vaatimuksista. Koska tämä kysymys ei kuulu tämän ratkaisuehdotuksen alaan, en kuitenkaan tarkastele sitä lähemmin.

100 Ks. edellä 41, 48 ja 55 kohta.

Voiko kuntayhtymä vedota yleiseen verotuksen laillisuusperiaatteeseen vähennysoikeuden vaatimiseksi?

116. Edellä mainitun oikeuskäytännön [101] mukaan yksin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on määritettävä, johtaako unionin oikeuden soveltaminen pääasiassa unionin oikeuden yleisten oikeusperiaatteiden loukkaamiseen. Ennakkoratkaisumenettelyssä unionin tuomioistuin on ainoastaan toimivaltainen esittämään kansalliselle tuomioistuimelle kaikki sellaiset unionin oikeuden tulkintaa koskevat seikat, jotka saattavat auttaa kansallista tuomioistuinta arvioimaan tätä yhteensopivuutta. [102]

117. Tämä tavoite mielessäni esitän seuraavaksi eri osatekijöitä, joita ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin voi pitää merkityksellisinä arvioidessaan verotuksen laillisuusperiaatteen – kun sitä tarkastellaan Euroopan ihmisoikeussopimuksen, jäsenvaltioiden yhteisen valtiosääntöperinteen ja perusoikeuskirjan valossa – pääasian tosiseikkoihin soveltamisen seurauksia.

Kuntayhtymän asema Puolan lainsäädännössä

118. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämistä selityksistä ja asianosaisten ja muiden osapuolten suullisista lausumista ilmenee selvästi, että tosiseikkojen tapahtumahetkellä, toisin sanoen ennen 1.1.2016, arvonlisäverolaissa ei säädetty sellaisten tavaroiden ja palvelujen, joita käytetään erottamattomasti sekä verovelvollisen liiketoiminnassa että muussa kuin liiketoiminnassa, ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyskelpoisen osuuden laskentaperusteista tai -menetelmistä.

119. Kaikki istunnossa läsnä olleet olivat yhtä mieltä siitä, että arvonlisäverolain 86 §:n 1 momentissa käytetyt käsitteet noudattavat pitkälti direktiivin 2006/112 168 artiklaa. Ensin mainittuun säännökseen etenkin sisältyy ilmaus ”siltä osin kuin”, jolla nähdäkseni määritellään selvästi vähennysoikeuden *laajuus* rajaamalla se koskemaan ainoastaan ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, joka vastaa verovelvollisen verollisiin liiketoimiin käytettyjä tavaroita ja palveluja. Unionin tuomioistuimen menettelyssä ei ole viitteitä siitä, että ensiksi mainittua säännöstä olisi tulkittava eri tavalla kuin viimeksi mainittua. [103]

120. Seuraavat osatekijät voivat osoittautua tältä osin merkityksellisiksi:

121. *Ensinnäkin* Puolan asiamies ja verohallinnon pääjohtajan edustaja vahvistivat istunnossa – kuntayhtymän sitä kiistämättä –, että lähtökohtaisesti yleinen velvollisuus *laskea* ja ilmoittaa maksettavaksi tulevan veron määrä ja maksaa se määräajassa on selkeästi verovelvollisella. [104]

122. *Toiseksi* menettelyn osapuolet olivat suullisissa lausumissaan yhtä mieltä siitä, että Puolan lainsäädännössä kuntayhtymän kaltaisia verovelvollisia koskevat hyvin yksityiskohtaiset kirjanpitosäännöt talousarvioon ja julkisten varojen valvontaan liittyviä tarkoituksia varten, mikä tarkoittaa muun muassa velvollisuutta pitää kirjaa kaikista liiketoimista, myös arvonlisäveron kannalta merkityksellisistä liiketoimista.

123. Tältä osin kuntayhtymän edustaja väitti, että koska lainsäädäntöön ei sisälly tätä koskevaa menetelmää, ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyskelpoisen määrän määrittäminen on hyvin monimutkaista ja työlästä, kun taas verohallinnon pääjohtajan edustaja väitti – jälleen muiden sitä kiistämättä –, että kuntayhtymän kaltaisilla julkisilla yksiköillä on paljon paremmat edellytykset tehdä tarvittavat laskelmat kuin itse veroviranomaisilla.

101 Ks. edellä 74 ja 75 kohdassa mainittu oikeuskäytäntö.

102 Tuomio 1.7.2014, Ålands Vindkraft (C-573/12, EU:C:2014:2037, 126 kohta).

103 Direktiivin 2006/112/EY 168 artiklan tulkinnasta ks. edellä 41, 48 ja 55 kohta.

104 Tämä velvollisuus perustuu ymmärtääkseni arvonlisäverolain 103 §:n 1 momenttiin, jolla pannaan ilmeisesti täytäntöön direktiivin 2006/112/EY 250 artiklan 1 kohta.

124. *Kolmanneksi* suullisissa lausumissaan menettelyn osapuolet vahvistivat, että jos verovelvollinen on epävarma sovellettavien säännösten oikeasta tulkinnasta, hänellä on oikeus pyytää ja saada viranomaisilta ennakkoratkaisu, jossa arvioidaan hänen tilannettaan ja esitetään, miten lainsäädäntöä sovelletaan oikein.[105] Verohallinnon pääjohtajan edustaja vahvisti, että kuntayhtymän tapaan useat muut siihen rinnastettavassa tilanteessa olevat verovelvolliset olivat käyttäneet tätä menettelyä ja saaneet tällaisen ennakkoratkaisun ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyskelpoisesta osuudesta.

125. *Neljänneksi* verohallinnon pääjohtajan edustaja selitti istunnossa, että sekä ennen 1.1.2016 että sen jälkeen verovelvolliset saivat vapaasti soveltaa valitsemaansa arvonlisäveron jakomenetelmää. Toimivaltainen viranomainen voisi hänen mukaansa vastustaa tätä valintaa vain, jos kyseinen menetelmä ei ole asianmukainen siinä mielessä, ettei se kuvasta objektiivisesti sitä, missä määrin ostoihin liittyvät kustannukset kohdistuvat vähennysoikeuden perustana oleviin verovelvollisen liiketoimiin. Hän myös vahvisti, ettei vähennysoikeutta voida evätä pelkästään sillä perusteella, ettei viranomainen ole samaa mieltä verovelvollisen käyttämästä menetelmästä. Kuntayhtymän edustaja ei kiistänyt mitään näistä toteamuksista.

126. Edellä mainituista säännöksistä ja olosuhteista yhdessä seuraa käsittääkseni, että tosiseikkojen tapahtumahetkellä kaikista arvonlisäveron olennaisista osatekijöistä, jotka vaikuttavat arvonlisäveron (tributum) saatavan määrään, *säädettiin* laissa (lex) siten, että verovelvollisten oli mahdollista tehdä tarvittavat laskelmat ja ilmoittaa maksettavaksi tulevan arvonlisäveron määrä käytettävissään olevien asiakirjojen ja muiden tietojen perusteella.

127. Tätä taustaa vasten varsinainen menetelmä, jolla ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyskelpoinen osuus lasketaan, vaikuttaa olevan pelkästään yksi teknisistä välineistä, joita verovelvollisen on väistämättä käytettävä määrittääkseen oikein vähennysoikeutensa laajuuden, jos hän nimittäin päättää vedota tähän oikeuteen. Se, että verovelvollisen on valittava merkityksellisenä ajankohtana asianmukainen menetelmä, on ilmeinen seuraus tästä oikeudesta eikä itsenäinen lisävelvollisuus, josta olisi säädettävä nimenomaisesti laissa.[106]

128. Kun muistetaan, että kuntayhtymän on mahdollista saada yksilöllinen ennakkoratkaisu verotuksestaan, nimenomaisen laskentamenetelmän puuttuminen sovellettavista säännöksistä ei ole nähdäkseni tehnyt vähennysoikeuteen vetoamista sille mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi tai aiheuttanut ylitsepääsemätöntä epävarmuutta niiden velvollisuuksien laajuudesta, joita sillä on verohallintoon nähden.

129. Asiassa esitetystä pikemminkin ilmenee, että kun otetaan huomioon mahdollisten tosiasiallisten tilanteiden suuri kirjo, olisi optimistista ja objektiivisesti tarkasteltuna ehkä kohtuutontakin odottaa, että kansallinen lainsäätäjä sääntelee tyhjentävästi kaikkia verovelvollisen menettelyn teknisiä näkökohtia verotustarkoituksia varten.[107] Tämä päätelmä on täysin yhdenmukainen ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännön ja muiden jäsenvaltioiden tilanteen kanssa.[108]

130. Katson näin ollen, ettei kuntayhtymään tosiseikkojen tapahtumahetkellä sovelletussa lainsäädännössä ollut puutteita veron määrittelemisessä.

105 Ks. edellä alaviite 8.

106 Ks. edellä 112 kohta.

107 Tässä yhteydessä huomautan verohallinnon pääjohtajan edustajan väittäneen – muiden osapuolten sitä kiistämättä –, että tämä olisi objektiivisesti tarkasteltuna mahdotonta.

108 Ks. edellä 85 ja 91 kohta.

Loppuhuomautukset

131. Edellä esitetyt näkökohdat kumoavat nähdäkseni kaikki kuntayhtymän esittämät perustelut. Kun asiaa arvioidaan edellä esittämäni suojan tason perusteella,[109] pääasiassa ei todennäköisesti loukata perusoikeutta tai unionin oikeuden yleistä oikeusperiaatetta sen seurauksena, että sovellettavia säännöksiä tulkitaan yhdenmukaisesti direktiivin 2006/112 kanssa, sellaisena kuin unionin tuomioistuin on sitä johdonmukaisesti tulkinnut.[110]

132. Tämä tulkinta ei nähdäkseni etenkään johda oikeudelliseen epävarmuuteen tai sellaisten uusien velvollisuuksien taannehtivaan soveltamiseen, joista ei säädetä laissa. Koska kaikista veron (tributum) perustana olevista osatekijöistä säädettiin kyseisenä ajankohtana laissa, tämä tulkinta ei myöskään johda sellaisen velvollisuuden, jota ei sisälly kansalliseen oikeusjärjestykseen, asettamiseen direktiivillä 2006/112.[111] Se ei myöskään vaikuta tekevän ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämistä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi.

133. Edellä 73 ja 115 kohdassa esittämiäni päätelmiä ei kyseenalaista se, että kun unionin oikeuden toimi edellyttää kansallisia täytäntöönpanotoimia – kuten käsiteltävässä asiassa –, kansalliset viranomaiset ja tuomioistuimet saavat perusoikeuskirjan 53 artiklan nojalla edelleen soveltaa perusoikeuksien ja unionin oikeuden yleisten oikeusperiaatteiden suojan kansallista tasoa.[112]

134. Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevat tiedot viittaavat siihen, että – ennakkoratkaisukysymyksessä mainituista hallintokäytännöistä huolimatta – näkemys, joka unionin tuomioistuimen olisi mielestäni omaksuttava käsiteltävässä asiassa, ei ole ilmeisessä ristiriidassa Puolan perustuslain 217 §:stä seuraavien periaatteiden kanssa.

135. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on selittänyt, Puolan perustuslain 217 § huomioon ottaen toimenpiteistä, jotka liittyvät verojen kantamiseen, verovelvollisten määrittäminen mukaan luettuna, ja verokantoihin, sekä verohelpotusten ja veronalennusten myöntämistä koskevista säännöistä ja verotuksesta vapautettujen verovelvollisten ryhmistä olisi säädettävä laissa. Puolan asiamiehen ja verohallinnon pääjohtajan edustajan unionin tuomioistuimessa esittämistä suullisista lausumista ilmenee, että Trybunał Konstytucyjny (Puolan perustuslakituomioistuin) tulkitsee kyseistä säännöstä johdonmukaisesti siten, että siinä edellytetään, että veron *olennaisista osatekijöistä*, jotka vaikuttavat verovelvollisen verovelvollisuuden laajuuteen, on säädettävä laissa, eikä suinkaan *kaikista* kyseisen veron *osatekijöistä*.[113]

136. Nämä vaatimukset eivät ymmärtääkseni ole esteenä sille, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tulkitsee kansallista lainsäädäntöä yhdenmukaisesti unionin oikeuden kanssa edellä esitetyllä tavalla.

137. Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kuitenkin katsoo, ettei kansallinen laki näin tulkittuna vastaa Puolan perustuslaissa taatun suojan tasoa, se ei voi tyytyä vain myöntämään kuntayhtymälle oikeutta vähentää täysimääräisesti ostoihin sisältyvä arvonlisävero unionin yleisen talousarvion kustannuksella ja yhdenvertaisen kohtelun periaatteen vastaisesti.[114]

109 Ks. verotuksen laillisuusperiaatteen tarkastelusta edellä 78–115 kohta.

110 Toisin sanoen edellä 35–60 kohdassa tarkasteltujen parametrien mukaisesti.

111 Tätä näkemystä voidaan verrata asiassa Pfeiffer ym. (tuomio 5.10.2004, C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, 108 kohta) esitettyyn näkemykseen.

112 Ks. tuomio 26.2.2013, Melloni (C-399/11, EU:C:2013:107, 60 kohta). Kyseisessä tuomiossa unionin tuomioistuin kuitenkin katsoi, että juuri *siksi, että* asiaa koskevat säännökset oli yhdenmukaistettu täysimääräisesti unionin tasolla, kansallinen tuomioistuin *ei enää voinut* soveltaa kansallisessa perustuslaissaan säädettyä perusoikeuksien suojan korkeampaa tasoa.

113 Trybunał Konstytucyjnyn 16.6.1998 antama tuomio (U 9/97, 51 kohta). Istunnossa tuli myös esille, ettei Trybunał Konstytucyjnyllä ole vielä ollut tilaisuutta tarkastella sen perustuslainmukaisuutta, ettei ostoihin sisältyvän arvonlisäveron jakomenetelmistä säädetä laissa.

114 Ks. edellä 61, 64 ja 65 kohta.

138. En voi hyväksyä sitä, että pelkkä kansallisen suojan tason epäjohdonmukaisuus voisi vapauttaa kansallista tuomioistuinta ensisijaisesta velvollisuudestaan turvata unionin oikeuden täysi tehokkuus. Näin on sitäkin suuremmalla syyllä, jos tuloksena olisi sellaisen huomattavan, kielletyn taloudellisen edun myöntäminen, jota unionin lainsäätäjä ei ole tarkoittanut.[115] Kansallista lainsäädäntöä tulkitessaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on pikemminkin käytettävä kaikkia valmiuksiaan – koko kansallisen oikeusjärjestyksen kattava tarkastelu huomioon ottaen – valita ratkaisu, jolla kunnioitetaan unionin oikeusjärjestyksen olennaisia ominaispiirteitä eli unionin oikeuden ensisijaisuutta, yhtenäisyyttä ja tehokkuutta.[116]

139. Edellä esitetyn perusteella katson sen lisäksi, mitä olen todennut edellä 73 ja 115 kohdassa, että kansallinen tuomioistuin voi vapautua velvollisuudesta tulkita kansallista lainsäädäntöään yhdenmukaisesti unionin oikeuden kanssa vain, jos tämä tulkinta on sen periaatteen vastainen, että vero olisi määritettävä oikeudellisesti sitovissa säännöissä, joihin verovelvollinen voi tutustua etukäteen, riittävän selvästi, täsmällisesti ja tyhjentävästi, jotta verovelvollinen voi ennakoida ja määrittää tiettynä ajankohtana maksettavakseen tulevan veron määrän sellaisten asiakirjojen ja tietojen perusteella, joita hänellä on käytettävissään tai joihin hänellä on mahdollisuus tutustua. Kyseinen tulkinta olisi mainitun periaatteen vastainen, jos säännöt olisivat epäselviä sen suhteen, kuinka paljon veroa tulee maksettavaksi, tai jos niillä taannehtivasti määrättäisiin vero tai kasvatettaisiin sen määrää.

Ratkaisuehdotus

140. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiun esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

– Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY on tulkittava siten, että se edellyttää kansallisen tuomioistuimen Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicachin (kuntayhtymä) kaltaista verovelvollista koskevassa asiassa tulkitsevan kansallista lainsäädäntöään mahdollisimman pitkälti tavalla, jolla varmistetaan, että vähennys tehdään ainoastaan sen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron osuuden osalta, joka kuvastaa objektiivisesti sitä, missä määrin ostoihin liittyvät kustannukset kohdistuvat kyseisen verovelvollisen liiketoimintaan.

– Ellei sovellettaviin säännöksiin sisälly maksettavaksi tulevan veron määrän laskentamenetelmää, toimivaltaisten veroviranomaisten olisi sallittava kyseisen verovelvollisen käyttää valitsemaansa menetelmää, edellyttäen, että – kun otetaan huomioon harjoitetun liiketoiminnan luonne – kyseinen menetelmä soveltuu kuvastamaan objektiivisesti sitä, missä määrin ostoihin liittyvät kustannukset kohdistuvat liiketoimintaan, että se perustuu objektiivisiin kriteereihin ja luotettaviin tietoihin ja että toimivaltainen viranomainen voi sen avulla varmistua menetelmän soveltamisen oikeellisuudesta.

– Kansallinen tuomioistuin voi vapautua velvollisuudesta tulkita kansallista lainsäädäntöään yhdenmukaisesti unionin oikeuden kanssa vain, jos tämä tulkinta on sen periaatteen vastainen, että vero olisi määritettävä oikeudellisesti sitovissa säännöissä, joihin verovelvollinen voi tutustua etukäteen, riittävän selvästi, täsmällisesti ja tyhjentävästi, jotta verovelvollinen voi ennakoida ja määrittää tiettynä ajankohtana maksettavakseen tulevan veron määrän sellaisten asiakirjojen ja tietojen perusteella, joita hänellä on käytettävissään tai joihin hänellä on mahdollisuus tutustua. Kyseinen tulkinta olisi mainitun periaatteen vastainen, jos säännöt olisivat epäselviä sen suhteen, kuinka paljon veroa tulee maksettavaksi, tai jos niillä taannehtivasti määrättäisiin vero tai kasvatettaisiin sen määrää.

115 Ks. edellä 57–59 kohta.

116 Tuomio 5.12.2017, M.A.S. ja M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, 47 kohta).