

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS CARL OTTO LENZ

26 päivänä tammikuuta 1995 *

A — Johdanto

1. Englannin ja Walesin High Court of Justice Queen's Bench Division on pyytänyt yhteisöjen tuomioistuimen ennakkoratkaisua jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY¹ (jäljempänä ensimmäinen direktiivi) ja jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määrätymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY² (jäljempänä kuudes direktiivi) tulkinnasta.

2. High Courtin esittämässä asiassa on arvioitavana brittiläisen yrityksen BLP Group Plc:n (jäljempänä BLP) esittämä vaatimus saada vähentää sen verotettavaan liiketoimintaan laskettavasta arvonlisäverosta tietyt arvonlisäveromäärät sen eräistä palveluista maksamista palkkioista, joiden suorittaminen on johtunut sen liikkeen osan myynnistä. Asianomainen veroviranomainen oli

hylännyt tämän vaatimuksen, koska palvelukset oli käytetty verovapaaseen liiketoimintaan, mikä sulki pois veronvähennysoikeuden mahdollisuuden. Nyt käsiteltävät kysymykset koskevat näin ollen veron vähentämisvaatimuksen edellytyksiä ja yksityiskohtaisia sääntöjä.

3. Tämä vaatimus kuuluu ensimmäisen direktiivin 2 artiklassa esitettyihin yhdenmukaisen arvonlisäverojärjestelmän olennaisiin tunnusmerkkeihin. Tämän säännöksen toinen kohta kuuluu nimittäin seuraavasti:

”Jokaisesta liiketoimesta on kannettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä.”³

4. Tämä säännös konkretisoituu kuudennen direktiivin 17 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa. 17 artikla kuuluu seuraavasti:

* Alkuperäinen kieli: saksa.

1 — EYVL L, 14.4.1967, s. 1301.

2 — EYVL L 145, 13.6.1977, s. 1.

3 — Kirjoittajan kursivointi.

”1. Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskevan verovaateen täytäntöönpanokelpoisuus alkaa.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin:

...

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

c) oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään vähennyksen tavaroiden ja palvelusten täyden tai osittaisen käytön perusteella;

...”

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

5. 19 artiklassa säädetään muun muassa:

...

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

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

— osoittaja on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu 17 artiklan 2 ja 3 kohdan mukaisesti arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavista liiketoimista,

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

— nimittäjä on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä,

joka muodostuu osoittajaan sisällytetyistä liiketoimista sekä liiketoimista, jotka eivät oikeuta arvonnisäveron vähentämiseen. Jäsenvaltiot voivat lisäksi sisällyttää nimittämään muut kuin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitettut tukipalkkiot.

suorittamiseksi (taikka muun toiminnan kuin arvonnisäverollisten luovutusten tai palvelusten suorittamiseksi). Tämän erityisen menetelmän mukaisesti vero jaetaan arvonnisäverollisen ja koko liiketoiminnan välisen arvon suhteen perusteella. Tässä laskelmassa jätetään kuitenkin huomioon ottamatta liitännäisten liiketoimien arvo rahoitusliiketoimialalla ja niiden osalle tuleva vero rinnastetaan välittömästi näihin liiketoimiin.

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

7. Mitä tulee menoja koskevaan oikeusriitaan, ilmenee käsillä olevasta päätöksestä seuraavaa.

2. Edellä 1 kohdan säännöksistä poiketen vähennyksen suhdelukua laskettaessa on jätettävä ottamatta huomioon liikevaihdon määrä, joka muodostuu investointitavaroiden luovutuksista, jos verovelvollinen käyttää nämä tavarat yrityksessään. Samoin on jätettävä ottamatta huomioon liitännäisistä kiinteistö- ja rahoitusliiketoimista sekä luonteeltaan liitännäisistä, 13 artiklan B kohdan d alakohdassa tarkoitetuista liiketoimista muodostuva liikevaihdon määrä, jos on kyse liitännäisistä liiketoimista ...”

8. BLP toimii hallinto- ja holding-yhtiönä. Se valvoo eräitä liikeyrityksiä, jotka valmistavat tavaroita huonekalu- ja kotitalousteollisuuden käyttöön ja hankkii niille hallintopalveluita.

6. Käsillä olevasta päätöksestä käy lisäksi ilmi, että BLP ja asianomainen veroviranomainen (Commissioners of Customs and Excise, jäljempänä: Commissioners) olivat sopineet erityisestä menetelmästä sellaisten tavaroiden ja palvelusten verovähennyskelpoisen osan selvittämiseksi, joita ei ole käytetty koko laajuudessaan *arvonnisäverollisten* luovutusten tai palvelusten suorittamiseksi ja joita ei ole koko laajuudessaan käytetty *verovapaiden* luovutusten tai palvelusten

9. Vuonna 1989 BLP hankki saksalaisen Berg Mantelprofilwerk GmbH -nimisen yrityksen (jäljempänä Berg) osakkeita. ⁴

4 — Tulen käyttämään esityksessäni kuudennen direktiivin terminologian perusteella (katso sen 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohta [jonka merkityksestä edempänä kohdassa 24]) käsitteitä "osake" ja "yhtiöosuus". Tässä on kysymys kaikkien osakkeiden ryhmäkäsitteestä sellaisissa yhtiöissä, jotka eivät ole osakeyhtiöitä. Tähän ryhmään kuuluvat myös saksalaisten rajavastuuyhtiöiden osakkeet. Näitä yhtiöitä koskevassa laissa (Reichsgesetzblatt 1898, s. 346 myöhempien muutoksineen) nimitetään tällaisia osakkeita "yhtiöosakkeiksi" ("Geschäftsanteile").

10. Toukokuussa 1991 BLP:n johto päätti yhtiön huonon taloudellisen tilanteen vuoksi myydä Bergin osakkeet. Kesäkuussa 1991 BLP myi 95 % näistä osakkeista. Myyntisumma käytettiin BLP:n pankkivelkojen kattamiseen.

11. Arvonlisäveroilmoituksessaan 30.9.1991 asti ulottuvalta ajanjaksolta BLP vaati liike-toimintaansa kohdistuvan arvonlisäveron vähentämistä sen arvonlisäveron määrällä, joka sisältyi pankin, asianajajien ja veroneuvojien palveluksia koskevaan kolmeen laskuun. Näiden kolmen laskun mukaan kyseessä olevat palvelut hankittiin Bergin osuuksien myynnin yhteydessä.

12. BLP ja Commissioners olivat yksimielisiä siitä, että Bergin osakkeiden myynti arvonlisäverotuksellisessa mielessä oli BLP:lle verovapaa luovutus ja ettei kokonaisuudessaan verovapaaseen luovutukseen rinnastettavista palveluista maksettavaa veroa voida vähentää.

13. Kokonaissumma, jonka vähentämisoikeutta BLP vaati vastaanotettujen palveluiden

vuoksi, nousi 45 975 puntaan.⁵ Commissioners myönsi BLP:lle 6 120 punnan vähennyksen, joka liittyi ennen osakkeiden myyntiä hankittuihin palveluihin, ja joka näin ollen kuului BLP:n yleisiin liikekuluihin. Commissioners hylkäsi BLP:n vähennysvaatimuksen 39 845 punnan osalta sillä perusteella, että kyseinen summa liittyi osakkeiden myynnin yhteydessä hankittuihin palveluihin ja että osakkeiden myynti arvonlisäverotuksellisesti arvioiden oli ollut verovapaa luovutus, jonka yhteydessä veroa ei voida vähentää.

14. BLP nosti Commissionersin päätöksestä Lontoon Value Added Tax Tribunalissa (jäljempänä: tuomioistuin) toisaalta kuudennen direktiivin 17 ja 19 artiklan säännösten rikkomiseen, toisaalta erityisen menettelyn rikkomiseen perustuvan kanteen. Tuomioistuin hylkäsi kuudennen direktiivin 17 ja 19 artiklaan perustuvan kanteen osan ja päätti erityisen menettelyn osalta, että kyseessä oleva liikeosuuksien myynti merkitsee liitännäistä liiketoimintaa rahoitusliiketoimialalla. Tuomioistuin ei lausunut lopullisesti, mitä seurauksia viimeksi mainituista ominaisuuksista olisi.

15. BLP haki muutosta tähän päätökseen väittäen tuomioistuimen tulkinneen kuudennen direktiivin 17 ja 19 artiklaa väärin. Se esitti, että muutoksenhakumenettelyssä so-

5 — Kaikki mainitut luvut perustuvat alkuperäiseen päätökseen. Toisin kuin siinä tehdyssä laskelmassa, ei lukujen 45 975 ja 6 120 välinen erotus kuitenkaan ole 39 845 vaan 39 855. Tällä lukujen epätarkkuudella ei kuitenkaan ole merkitystä ennakoratkaisun tekemisessä.

vellettävät yhteisöoikeudelliset näkökohdat pelkästään ovat asian lopputuloksen kannalta ratkaisevia.

kohdistuvaa veroa katsota arvonlisäveroksi, joka olisi välittömästi rasittanut verovelvollisen verollisen liiketoimen hinnan muodostavaa osaa.

16. BLP:n käsityksen mukaan kuudennen direktiivin 17 ja 19 artiklan ja erityisesti 17 artiklan 2 kohdan sanamuodon "verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin" tulkinnan yhteydessä ei saataisi pysähtyä välittömään liiketoimeen, jossa BLP (myymällä Bergin osakkeet) olisi suorittanut verottoman luovutuksen. Enemminkin pitäisi sen mukaan verotuksellisen puolueettomuuden etujen mukaisesti keskittyä tämän luovutuksen seuraavaan päämäärään, nimittäin BLP:n pankkivelkojen kattamiseen. Liikeosuuksien myynti edustaa liitännäistä liiketoimintaa rahoitusliiketoimialalla, joka on osa BLP:n ydinliikkeen kehittämisen kokonaissuunnitelmaa ja sen veronalaisten luovutusten tai palveluiden hankkimista.

18. Ennen muutoksenhaun suullista käsittelyä BLP oli vaatinut perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisen ennakkoratkaisupyynnön esittämistä yhteisöjen tuomioistuimelle. High Court eväsi tämän vaatimuksen. BLP haki muutosta Court of Appealissa, joka suostui sen pyyntöön ja palautti asian toiselle High Courtin tuomarille, koska High Court ei ollut ottanut täydellisesti huomioon EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan soveltamista koskevia suuntaviivoja, jotka Court of Appeal oli asettanut asiassa *Bulmer Ltd v. Bollinger SA*.⁶ High Court on sen vuoksi esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat kysymykset:

17. Commissioners sitä vastoin katsoi, että verovelvollisen hankkiessa palveluita käytettäväksi kyseessä olevan tapauksen kaltaisesti verovapaassa luovutuksessa, veroa ei voida vähentää. Verovapaan luovutuksen päämäärällä ei tässä suhteessa ole merkitystä ennen kaikkea siksi, koska vähentää voitaisiin vain se arvonlisäveromäärä, joka on rasittanut välittömästi verotetun liiketoimen eri hinnan muodostavia osia ensimmäisen direktiivin 2 artiklassa tarkoitettuna mielessä. Jos verovelvollinen suorittaa verovapaan luovutuksen, kuten kyseessä olevassa tapauksessa, velkojensa kattamiseksi, ei verovapaan luovutuksen hinnan muodostavaan osaan

- 1) Ovatko ensimmäisen direktiivin 2 artiklan ja kuudennen direktiivin 17 artiklan huomioon ottaen tapauksessa, jossa verovelvollinen A toimittaa toiselle verovelvolliselle B palveluita ja B käyttää näitä palveluita verovapaasen liiketoimeen (yhtiöosuuksien myynti), jota käsiteltiin "rahoitusliiketoimeen kuuluvana liitännäisenä liiketoimena", jonka päämääränä

6 — *Bulmer (HP) Ltd v. Bollinger SA* [1974] 2 All ER 1226.

ja tuloksena oli rahan saaminen B:n velkojen kattamiseksi, A:n suorittamat palvelut,

direktiivin 19 artiklaa sovellettava jollakin tavalla vähennyskelpoisen veron määrän selvittämiseksi?

a) palveluita, joita käytetään verovapaan liiketoimen tarkoituksiin, niin ettei niistä maksettavaa veroa voida vähentää,

b) palveluita, joita käytetään verotettaviin liiketoimiin (nimittäin B:n ydinliikkeen, verotettavien luovutusten suorittaminen), niin että niistä maksettava vero voidaan kokonaisuudessaan vähentää, vaiko

c) palveluita, joita käytetään sekä verovapaisiin että verollisiin liiketoimiin, niin että niistä maksettava vero voidaan vähentää kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan mukaisesti?

2) Onko siinä tapauksessa, että kysymyseen 1 vastataan c vaihtoehdon mukaisesti ja että jäsenvaltio on toteuttanut kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan mukaisessa arvioinnissaan erityistä 17 artiklan 5 kohdan c alakohdan alaan kuuluvaa menetelmää vähennyskelpoisen veromäärän selvittämiseksi, kuudennen

3) Jos vastaus kysymykseen 2 kuuluu, että 19 artiklaa on sovellettava vähennyskelpoisen veron määrän selvittämiseksi, mahdollistaako 19 artiklan 2 kohta silloin siinä tapauksessa veron täydellisen vähentämisen samalla kun osakkaiden myynti 19 artiklan 1 kohdan mukaisessa verovähennyksen suhdeluvun laskemisessa jätetään ”rahoitusliiketoimeen kuuluvana liitännäisenä liiketoimena” huomiomatta?

19. BLP, Yhdistynyt kuningaskunta, Kreikan tasavalta sekä komissio ovat ilmaisseet kantansa kaikkiin tai yksittäisiin kysymyksiin kirjallisesti ja suullisesti.

20. Komissio on esillä olevia kysymyksiä koskevassa kirjallisessa lausunnossaan asettanut etusijalle sen ongelman yksityiskohtaisen käsittelyn, kuuluuko yritysosuuksien myyminen ylipäätään kuudennen direktiivin soveltamisalaan. Mikäli se ei kuulu, silloin ei komission mielestä vähennyskelpoisuuskyseystä ei voida soveltaa. Jos taas liiketoimi kuuluisi sitä vastoin kuudennen direktiivin soveltamisalaan siinä mielessä, että yhtiöosuuksien myynnin katsottaisiin BLP:n tytäryhtiöiden hyväksi tehdyksi maksua vastaan suoritetuksi palveluksi, silloin verovähennyskelpoisuutta olisi arvioitava tämän direktiivin 17 artiklan mukaisesti. Se, kumpi näistä mahdollisuuksista katsotaan oikeaksi, riip-

puu, ottaen huomioon asiassa Polysar annetun tuomion⁷, komission mukaan siitä, onko BLP suorittanut myynnin omien päämääriensä vuoksi, nimittäin holding-yhtiön ominaisuudessa vaiko hallintoyhtiön ("management company") ominaisuudessa eli osana tytäryhtiölleen korvausta vastaan suorittamiensa hallinto- ja muiden palveluiden kokonaisuuden yhteydessä. Tämä seikka olisi tutkittava tosiasiallisten olosuhteiden ja sovellettavien kansallisten säädösten valossa.

21. Suullisessa käsittelyssä komissio kuitenkin selitti, että se oli ottanut tämän ongelman esille vain täydellisyyden vuoksi. Keskustelu yhteisöjen tuomioistuimessa olisi rajattava esitettyihin kysymyksiin. Siksi myös komissio lähtisi liikkeelle niistä kaikkien asianosaisten hyväksymistä edellytyksistä, joiden mukaan yhtiöosuusien myynti katsotaan kuudennen direktiivin 13 artiklan mukaiseksi verottomaksi liiketoimeksi.

22. Muihin asianosaisten esittämien näkemysten yksityiskohtiin paneudun tarkemmin, sikäli kuin katson tarpeelliseksi, seuraavan kannanottoni yhteydessä.

B — Kannanotto

Ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen sisältö

23. Kyseessä olevan päätöksen sanamuodon ja rakenteen mukaan sekä BLP:n niin sanottu ydinyhtiö että yhtiöosuusien myynti sijoittuu kuudennen direktiivin soveltamisalaan. Tätä lähtökohtaa ei enää komissiokaan kyseenalaista, kuten sen suullisessa käsittelyssä esittämistä selityksistä voidaan todeta.

24. Kyseessä olevasta päätöksestä voidaan myös päätellä, että BLP:n "ydinyhtiö", toisin sanoen — poikkeuksena yhtiöosuusien myynti — koko toiminta, jota tämä yritys on kyseessä olevana ajanjaksona harjoittanut verovelvollisena, koski vain *veronalaisia* liiketoimia, kun taas yhtiöosuusien myynti itsessään merkitsee *verovapaata* liiketointa (vrt. kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan 5 kohta).

25. Tämän lähtökohdan perusteella High Court kysyy, voidaanko verovelvollisen "arvonlisäverosta vapautettuihin liiketoimiin käytettyjen" palveluiden osalle tuleva ja tämän rinnastuksen yhteydessä⁸ toinenkuu-

⁷ — Asia C-60/90, Polysar Investments Netherlands, tuomio 20.6.1991 (Kok. 1991, I-3111).

⁸ — Ks. myös jäljempänä 36 ja 37 kohdat.

dennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan periaatteen mukaisesti vähennyskelvoton vero kuitenkin vähentää ottaen huomioon asian erityiset olosuhteet. BLP:n High Courtille esittämän väitteen mukaisesti, jonka kyseinen tuomioistuin esittää meille tutkittavaksi, tässä yhteydessä voidaan vaatia verovähennystä, koska verottoman liiketoimen (yhtiöosuuksien myynti) ja arvonlisäverollisten liiketoimien (BLP:n ydintoiminnan) välillä on tietty suhde: ensiksi mainittua, kuten ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessä todetaan,

— kohdeltiin ”rahoitusliiketoimialaan kuuluvana liitännäisenä liiketoimena”,

— jonka päämääränä ja tuloksena oli varojen hankkiminen verovelvollisen velkojen kattamiseksi.

26. Ensimmäisen kysymyksen osalta on siis tutkittava, miten nämä elementit, jotka BLP katsoo verovapaan liiketoimen ja arvonlisäverollisten liiketoimien väliseksi yhdyssiteeksi, vaikuttavat verovähennysvaatimuksen periaatteeseen ja (mahdollisesti) laajuuteen.

Vastaus ensimmäiseen kysymykseen

27. BLP:n esittämän pääväitteen mukaisesti, jonka se on perusteellisesti esitellyt kirjallisessa lausunnossaan, on kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan ilmaisua ”verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin” tulkittava laajasti. Sitä ei pitäisi rinnastaa (verovapaaseen) liiketoimeen, jonka välittömäksi hyväksi palvelu on suoritettu, vaan verovelvollisen pääasialliseen liiketoimintaan (tässä siis: arvonlisäverolliset liiketoimet), jos kuten tässä, ensiksi mainitulla liiketoimella toteutettu velkojen kattaminen tapahtuu tämän toiminnan hyväksi.

28. a) Tähän näkökantaan liittyen BLP toteaa, ettei yhteisön arvonlisäverotusta koskeva sääntely vaadi, että verotettava hinnan muodostava osa liittyisi välittömästi lopputuotteeseen. BLP vetoaa näin ollen *järjestelmään*, josta yhteisön arvonlisäverosäädöksissä verovähennysten osalta säädetään. Siksi tätä pohdintaa, mukaan lukien sen tueksi esitetyt yksityiskohdat, olisi tarkasteltava tämän järjestelmän yhteydessä.

29. Ensimmäisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaisesti yhdenmukainen arvonlisäverojärjestelmä perustuu siihen seikkaan, että tavaroille ja palveluille on sovellettavissa

verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä riippumatta yleinen tavaroiden ja palveluiden hintaan täsmälleen suhteutettu kulutusvero. Jotta "verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärä" ei vaikuttaisi verotajalle viime kädessä tulevaan arvonnisäveron määrään, on ensimmäisen direktiivin 2 artiklan toisessa kohdassa otettu käyttöön vähennysjärjestelmä.

30. Näiden säännösten yhteisestä tarkastelusta seuraa, että yhteisöläinsäätaja, lähtien liikkeelle "liiketoimiketjun" ihannekuvasta — kuten kuului Yhdistyneen kuningaskunnan edustajan asian suullisessa käsittelyssä käytämä osuva ilmaus —, on halunnut liittää kuhunkin liiketoimeen vain sen verran maksettavaa arvonnisäveroa kuin kussakin liiketoimessa on syntynyt arvonnousua, niin että kokonaismäärästä voidaan vähentää se vero, jonka edellinen "ketjun lenkki" on aiheuttanut.

31. Sen kysymyksen osalta, voidaanko verovelvollisille toimitetut verotettavat tavarat tai palvelut rinnastaa verovelvollisen liiketoimeen niin, että verovähennys voidaan tehdä, yhteisön läinsäätaja on päättänyt hyväksyä tätä järjestelmää vastaavan kriteerin: verona vähennettävän määrän on täytynt olla "hin-

nan muodostavista osista välittömästi kannettava määrä".

32. Kuudennen direktiivin 17 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa konkretisoidaan vähennysjärjestelmä meitä kiinnostavin osin kahdessa suhteessa. Ensiksikin niissä kiinnitetään huomiota siihen seikkaan, että yhteisön läinsäätaja on 13 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa vapauttanut tietyt liiketoimet arvonnisäverosta. Yhdenmukaisen arvonnisäverojärjestelyn mukaisesti verovapaisiin liiketoimiin liittyvä vero ei ole vähennyskelpoinen, sillä sellaisessa tapauksessa verovelvollinen katsotaan lopulliseksi kuluttajaksi, koska arvonnisävero ei kasaudu kolmannelle.¹⁰ Toiseksi 17 artiklassa ja seuraavissa artikloissa otetaan huomioon, että yksittäiset tavarat ja palvelut luonteensa mukaisesti ovat rinnastettavissa useampiin liiketoimiin, jolloin tämä rinnastus voi koskea samanaikaisesti verollisten liiketoimien ja verovapaiden liiketoimien ryhmää.

33. Nämä yksityiskohdat eivät loogisesti katsottuna aiheuta mitään muutoksia siihen, että verovähennys voidaan tehdä vain silloin kun veronalaiset tavarat tai palvelut katsotaan verollisen liiketoimen "hinnan muodostaviksi osiksi". Tavaroiden ja palveluiden tunnistaminen sellaisiksi tulee päin vastoin verottomien liiketoimien luokittelun käyttöön ottamisen myötä yhä tärkeämmäksi. Nämä liiketoimet nimittäin oikeuttavat

9 — Ks. esim. asia 50/87, komissio v. Ranska, tuomio 21.9.1988, Kok. 1988 s. 4797, 13 kohta.

10 — Ks. asia 8/81, Becker, tuomio 19.1.1982 (Kok. 1982, s. 53, 44 kohta).

verovähennykseen yhtä vähän kuin ne arvonlisäjärjestelmän ulkopuolelle jäävät taloudelliset tapahtumat, jotka jo ensimmäisen direktiivin mukaisesti ovat verovähennykseen oikeuttamattomia.

34. Tästä seuraa, että poikkevia säännöksiä, eli kuudennen direktiivin 17 artiklaa ja sitä seuraavia artikloita, koskevalla varauksella on tehtävä mahdollisimman selvä ero verovelvollisen erilaisten liiketoimien välillä. Kuten esitetystä järjestelmästä käy selville, 17 artiklan 2 kohdan a alakohtaa sovellettaessa ei erityisesti tietyn verovapaan luovutuksen tai palvelun hinnan muodostaviksi osiksi tunnistettavia tavaroita tai palveluita voida rinnastaa muihin arvonlisäverotuksen alaisiin luovutuksiin tai palveluihin. Siten 17 artiklan 2 kohdan käsitettä ”arvonlisäverollisiin liiketoimiin” on tulkittava juuri tässä valossa. Tämän käsitteen vuoksi ei kyseessä olevan systematiikan ulkopuolisten tulkintojen perusteella voida pyyhkiä pois arvonlisäverollisten ja verovapaisten liiketoimien välistä selvää eroa.

35. Tämä päätelmä voidaan vahvistaa ensinnäkin kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan nojalla. Tässä säännöksessä puhutaan käyttämättä ”arvonlisäverollisiin liiketoimiin” käsitettä ainoastaan tavaroista ja palveluista, joita verovelvollinen ”käyttää liiketoimiin ...” Tämän säännöksen osalta pätevät tietysti samat kriteerit kuin 17 artiklan 2 kohdassakin arvonlisäverollisten tavaroiden ja palveluiden rinnastamisessa. Kyseinen

päätelmä voidaan vahvistaa toiseksi 17 artiklan 3 kohdan avulla. Varsinkin tämän säännöksen c alakohdassa on tarkoin rajattu poikkeus siitä säännöstä, että 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdan mukaisesti verosta vapautetuille liiketoimille (kuten tässä tapauksessa yhtiöosuusien myynti) ei myönnetä arvonlisäveron vähennystä. Tämä poikkeus astuu kuvaan vain silloin, ”jos vastaanottaja on sijoittautunut yhteisön ulkopuolelle tai jos nämä liiketoimet välittömästi liittyvät yhteisön ulkopuolelle vietäviksi tarkotettuihin tavaroihin”.

36. Edellä mainitun tapauksen huomioon ottaen High Court on, kuten edellä on mainittu, todennut, että puheena olevat verovelvollisen arvonlisäveron alaiset palvelut on käytetty ”arvonlisäverosta vapautettuihin liiketoimiin”¹¹, sillä asiaan kuuluvien laskujen mukaan ”kyseessä olevat palvelut hankittiin Bergin osuuksien myynnin yhteydessä”.¹² Näin ollen on varmaa, että nämä palvelut muodostavat juuri (yhtiöosuusien myynnillä toteutetun) verovapaan luovutuksen hinnan muodostavan osan.

37. Tätä seikkaa ei muuta BLP:n suullisessa käsittelyssä esittämä väite, että arvonlisäveron alaisen palveluiden hinnat (ja näin ollen myös tämä vero itsessään) siirtyisivät viime kädessä myös niiden tavaroiden ja palveluiden hintaan, joihin se on vaikuttanut niiden

11 — Ks. ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen sanamuoto ja edellä 25 kohta.

12 — Ks. kyseessä olevan päätöksen liitteen 8 kohta sekä edellä 11 kohta.

veronalaisten liiketoimien varrella. Vaikka sellainen vaikutus kaupallisesti tai kirjanpidollisesti syntyisikin, olisi kuitenkin kysymys vain ohimenevästä vaikutuksesta, joka voi syntyä aina, kun yrityskokonaisuudessa suoritetaan samanaikaisesti veronalaisia ja verosta vapautettuja liiketoimia. Tämä seikka ei tee kyseisestä palveluksesta veronalaisen liiketoimen hinnan muodostavaa osaa eikä myöskään voi muuttaa edellä mainittua rinnastusta.

38. Tämän rinnastuksen perusteella on kyseessä olevassa tapauksessa verovähennyksen mahdollisuus suljettu pois riippumatta siitä, onko yhtiöosuuskien myynti tullut verovelvollisen veronalaisen toiminnan hyväksi suunnitellun ja toteutetun velkojen kattamisen perusteella.

39. Tämä päätelmä vahvistuu, kun — tietyssä määrin tähän mennessä todetun valvomiseksi — mainittu tapahtuma (siis liiketoimella hankitun rahan käyttäminen asianomaisen veronalaisen toiminnan hyödyksi) sijoitetaan arvonlisäverojärjestelmään. Kuudennen direktiivin 2 artiklan 2 kohdan mukaisesti arvonlisävero on kannettava vain ”vastikkeellisesta” tavaroiden luovutuksesta ja palveluiden suorituksesta. Tämä edellyttää rahana ilmaistavan vastasuorituksen olemassaoloa¹³ (vrt. kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohta). Talous-

elämän realiteeteissahan taas on kysymys lähes kaikissa tapauksissa rahasuorituksesta. Tämän vuoksi voidaan käytännössä jokainen kuudennen direktiivin soveltamisalaan kuuluva liiketoimi nähdä verovelvollisen toimintaa ja tarkemmin ottaen hänen veronalaisia liiketoimiaan hyödyttävien keinojen toteuttamisena. Tämä jokaiseen tällaiseen liiketoimeen iskostuva ominaisuus ei sellaisenaan ilmeisestikään ole omiaan kaventamaan veronalaisten ja verovapaiden liiketoimien välistä erottelua eikä kyseenalaistamaan äskettäin kehiteltyjen kriteerien perusteella suoritettavaa rinnastusta.

40. Kaikki nämä ajatuskuviot ovat hyväksyttävissä riippumatta siitä, kuuluuko verovapaa liiketoimi verovelvollisen yrityksen varsinaiseen toimialaan vai ei. Niinpä en näekään — vastoin sitä, mitä BLP selvästikin ajattelee — mitään eroa käsiteltävänä olevan tapauksen ja sellaisen tapauksen välillä, jossa verovelvollisen, jonka varsinainen yritystoiminta käsittää sekä verovapaita että veronalaisia liiketoimia, ja joka suorittaa vahvistetusti verovapaita liiketoimia varojen hankkimiseksi veronalaista toimintaansa varten.¹⁴

41. Ennen kuin päätän tämän arvonlisäverosäädösten järjestelmää koskevan jakson, täytyy minun palata vielä lyhyesti erääseen

13 — Asia 154/80, Staatssecretaris van Financiën, (tuomio 5.2.1981, Kok. 1981, s. 445, 13 kohta); asia 230/87, Naturally Yours Cosmetics Ltd (tuomio 23.11.1988, Kok. 1988, s. 6365, 16 kohta).

14 — Käsitteen ”liitännäinen liiketoimi rahoitusliiketoimialalla” merkityksestä tässä yhteydessä katso jäljempänä 52—54 ja 62—64 kohdat.

BLP:n esimerkin muodossa esittämään väitteeseen.

42. Tämä esimerkki koskee polkupyörien valmistajaa, joka turvautuu tilintarkastukseen ja oikeudelliseen neuvontaan liittyviin palveluihin. BLP esittää, ettei tilintarkastajan ja oikeudellisen neuvonantajan toiminta liity lopputuotteeseen eikä sen valmistukseen. Silti näihin palveluihin liittyvä vero olisi vähennyskelpoinen. Tämä osoittaisi, ettei kyseessä olevien hinnan muodostavien osien välitön liittyminen lopputuotteeseen olisi välttämätöntä.

43. En voi yhtyä näihin väitteisiin. Tosin on totta, että tämän esimerkin veronalaiset palvelut eivät fyysisesti liity verovelvollisen valmistamiin tuotteisiin. Näistä palveluista maksettava korvaus kuuluu kuitenkin osana yleiskuluja tuotteen hinnan muodostavaan osaan ja on siksi yksiselitteisesti rinnastettavissa verovelvollisen veronalaisiin — ja vain sellaisiin — liiketoimiin.

44. Yhdenmukaisen arvonlisäverosäädösten järjestelmästä on näin ollen pääteltävissä, että veroa ei käsiteltävänä olevassa tapauksessa voida vähentää.

45. b) Väitteensä tueksi¹⁵ BLP vetoaa verotusneutraliteettiperiaatteeseen, jonka se johtaa ensimmäisen direktiivin perustelulausekkeista¹⁶ sekä oikeuskäytännöstä, nimittäin tuomioista asioissa Rompelman¹⁷ ja Sofitam¹⁸. Tällä perusteella ei olisi mahdollista kohdella verotuksellisesti eri tavoin rahan hankkimisen eri muotoja. Erityisesti BLP viittaa siihen mahdollisuuteen, että se yrittösuuksien myymisen sijasta olisi voinut ottaa (pitkäaikaisen takauksen perustuvan) pankkilainan. Tämän lainan ottamisen vuoksi aiheutuneet neuvottelukulut olisivat taas olleet kokonaisuudessaan vähennyskelpoisia. Jos nyt kyseessä olevan tapauksen kaltaisessa tapauksessa vähennysoikeus kiellettäisiin, johtaisi tämä vastoin edellä mainittua periaatetta siihen, että verotukselliset näkökohdat vaikuttaisivat taloudellisiin päätöksiin.

46. Tämä väite ei pidä paikkaansa.

47. Yhdenmukaisen arvonlisäverojärjestelmän päämääränä ei mitenkään ole kaikkien rahanhankintamuotojen samankaltainen kohdeltu. Jos tällä järjestelmällä toteutetulla harmonisoinnilla on tarkoitus estää kilpailun edellytysten vääristymistä, kuten asia ensimmäisen direktiivin perusteluissa ilmaistaan, voi se tarkoittaa vain sitä, että samanlaisia

15 — Ks. edellä 27 kohta.

16 — Ks. ensimmäisestä kolmanteen sekä kahdeksas perustelulauseke. Niissä on keskeisiltä osiltaan kysymys siitä, että "nykyisin" voimassa olevien liikevaihtoverolainsäädäntöjen puutteiden vuoksi olisi saatettava voimaan yhdenmukaisettuja säädöksiä, jotka eivät vääristä kilpailun edellytyksiä.

17 — Asia 268/83, tuomio 14.2.1985 (Kok. 1985, s. 655). Tämän tuomion osalta BLP vetoaa erityisesti kansalliseen oikeuteen: katso ennakkoratkaisun kohteena olevan päätöksen liitteen 17 kohta.

18 — Asia C-333/91, tuomio 22.6.1993 (Kok. 1993, s. I-3513). Tähän tuomioon BLP on vedonnut kirjallisissa vastineissaan.

toimintoja on kohdeltava samalla tavalla. Pankkilainan ottaminen ja yritysosuuksien myyminen eivät kuitenkaan ole mitenkään samanlaisia tapahtumia arvonlisäverojärjestelmän päämäärien kannalta¹⁹, sillä tämä järjestelmä kohdistuu liiketoimiin ja siinä tehdään selvä ero veronalaisten ja verosta vapautettujen liiketoimien välillä. Jos verovelvollinen myy yritysosuuksia, hän suorittaa yhtenäisten arvonlisäverosäännösten mielessä (itsenäisen) liiketoimen, joka verovapaana liiketoimena sulkee pois asiaan liittyvien verojen vähentämismahdollisuuden. Jos hän sitä vastoin ottaa lainan, hän ei silloin suorita näiden säännösten mielessä liiketointa. Ennemmin hän on *kolmannen henkilön liiketoimena* suorittaman palvelun vastaanottaja. Näissä olosuhteissa voidaan vähentää lainan ottamisesta johtuviin neuvontapalveluihin kohdistuva vero, jos se on rinnastettavissa veronalaisiin liiketoimiin.

48. Tämä näkökulma on sopusoinnussa BLP:n esille ottamien tuomioiden asioissa Rompelman ja Sofitam kanssa. Asiassa Rompelman oli kysymys siitä, onko kiinteistöoikeuden hankkiminen, joka on välttämätön edellytys sen (arvonlisäveron alaiselle) hyödyntämiselle, juuri kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mielessä taloudellista toimintaa, kun (tuomion antamisen ajankohtana) tähän hyödyntämiseen on aikomus, mutta siihen ei vielä ole ryhdytty. Yhteisöjen tuomioistuin vastasi tähän kysymykseen periaatteessa myöntävästi. Sofitam-asiassa tuomioistuimen päätettävänä oli, pitäisikö

yrityksen osingot kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 kohdan mukaisesti sisällyttää laskelman nimittäjään vaiko jättää sen ulkopuolelle. Tuomioistuin kallistui viimeksi mainitun vaihtoehdon kannalle, koska osingot eivät kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan ja niiden sisällyttäminen 19 artiklan laskelmaan olisi vääristänyt sen. Ottaen huomioon silloisen asianlaidan ja kumpaiseenkin tapaukseen liittyvät oikeuskysymykset, ei kumpikaan niistä ole tässä yhteydessä käyttökelpoinen ennakkotapaus.

49. Mitä taas tulee mainituissa tuomioissa tunnustettuun verotusneutraliteetin periaatteeseen, on tässä yhteydessä harkiten mainittava, että

”yrittäjä on vapautettava verovähennyksiä koskevan järjestelyn mukaisesti kokonaan hänen taloudellisen toimintansa rajoissa maksettavakseen tulevasta tai maksamastaan arvonlisäverosta”

ja että

”yhdenmukaisen arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksena on, että kaikkiin arvonlisäveron alaisiin taloudellisiin toimintoihin kohdistuu täysin neutraali verotus näiden toi-

19 — Ne eivät muuten ole sitä myöskään liikeloudellisessa mielessä, sillä osakkeiden myynnistä saatava myyntivoitto kuuluu yrityksen omaan pääomaan, lainasumma sitä vastoin vieraseen pääomaan.

mintojen päämäärästä ja lopputuloksesta riippumatta”.²⁰

50. Tästä yhteydestä seuraa, että verotusneutraliteettiperiaatetta ei voida arvioida ”yhdenmukaisesta arvonlisäverojärjestelmästä” riippumattomana ja että sen soveltamisen yhteydessä on huomioitava, missä määrin verovelvollisen taloudellinen toiminta on ”arvonlisäveron alaista”.

51. Tässä esitetty ratkaisuehdotus ei näin ollen ole ristiriidassa ensimmäisen direktiivin perustelulausekkeisiin ja oikeuskäytäntöön ankkuroidun verotusneutraliteettiperiaatteen kanssa. Tällaisella ratkaisulla vältetään päin vastoin samanlaisten liiketoimien erilainen kohtelu siitä riippuen, harjoittaako verovelvollinen verovapaiden liiketoimiensa ohessa myöskin veronalaisia liiketoimia. Tällaisista sattumanvaraisuuksista riippumatta kohdellaan ennemminkin kaikkia samankaltaisia liiketoimia samalla tavoin.

52. II. On vielä paneuduttava huolellisesti sen kysymyksen pohtimiseen, johtaako yritysosausten myymisen luokittelu ”liitännäisinä liiketoimina rahoitusliiketoimialalla” nyt puheena olevan veron vähentämisvaatimukseen.

²⁰ — Rompelman-tuomion 19 kohta ja Sofitam-tuomion 10 kohta.

53. Nähdäkseni tähän kysymykseen on vastattava kieltävästi.

54. 17 artiklassa ei ole erityissäantöjä tämän kaltaisten liiketoimien varalle. Ne mainitaan vain 19 artiklan 2 kohdassa. Sen mukaisesti ne on jätettävä ottamatta huomioon tämän säännöksen 1 kohdassa tarkoitettua suhdelukua laskettaessa silloin kun tavaroita ja palveluksia käytetään sekä arvonlisäveron vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin (17 artiklan 5 kohdan ensimmäinen alakohta). Tällaisesta tapauksesta ei kuitenkaan tässä yhteydessä ole kysymys, sillä neuvonpalvelut, joihin kyseessä oleva riidanalainen vero kohdistuu, käytettiin kokonaan verovapaaseen liiketoimeen, joten 17 artiklan 2 kohdan mukaisesti tämä vero ei ole vähennyskelpoinen. Puutun lähemmin 19 artiklan 2 kohdan tulkintaan kolmannen kysymyksen käsittelyn yhteydessä, koska tässä kysymyksessä lähdetään siitä, että käsiteltävänä olevassa tapauksessa voidaan soveltaa 17 artiklan 5 kohtaa ja 19 artiklaa.

55. III. Kaikista näistä syistä johtuen on ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastattava siinä esitetyn vaihtoehdon a mukaisesti, sillä kyseessä olevan kaltaisessa tapauksessa palvelut, joihin verotus kohdistuu, on katsottava käytetyn verovapaaseen liiketoimeen, joten veroa ei voida vähentää.

56. Siinä tapauksessa, että yhteisöjen tuomioistuimien yhtyy tähän näkemykseen, toinen ja kolmas kysymys jäävät merkityksettömiksi. Nämä kysymykset on nimittäin tehty vain siltä varalta, että ensimmäiseen kysymykseen vastattaisiin siinä olevan vaihtoehdon c mukaisesti. Vastoin minun ratkaisuehdotustani tämä merkitsisi sitä, että BLP:n käyttämät palvelut katsottaisiin käytetyn sekä verovapaisiin että verotettaviin liiketoimiin niin, että niihin kohdistuva vero voitaisiin vähentää ”kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan mukaisesti”.

57. Seuraavassa pohdinkin toista ja kolmatta kysymystä vain avustavasti.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

58. Toisessa kysymyksessään kyseessä oleva tuomioistuin pyytää tietoa siitä, voidaanko kuudennen direktiivin 19 artiklaa soveltaa jollakin tavalla vähennyskelpoisen veron määrän selvittämiseksi, kun jäsenvaltiossa on otettu käyttöön 17 artiklan 5 kohdan c alakohdan perusteella erityinen menetelmä tämän määrän selvittämiseksi.

59. Mielestäni vastaus tähän kysymykseen käy selville 17 artiklan 5 kohdan sanamuodos-

ta. Kun tämän säännöksen toisessa alakohdassa säädetään 19 artiklan soveltamisesta vähennyskelpoisen veron määrää laskettaessa, annetaan sanan ”kuitenkin” sisältävässä kolmannessa alakohdassa jäsenvaltioille oikeus enemmän tai vähemmän poiketa tästä säännöstä.

60. Sikäli kuin tietty tapaus on tällaisen poikkeusjärjestelyn alainen, jää se automaattisesti 19 artiklan soveltamisalan ulkopuolelle. Niinpä tässä puheena olevassa kolmannen alakohdan c alakohdassa säädetään jäsenvaltioille mahdollisuus oikeuttaa tai velvoittaa kaikkien tai yksittäisten tavaroiden ja palvelujen välittömään käyttämiseen ja siten rajoittaa 19 artiklan 1 kohdan suhdeluku-säännöksen soveltamista.

61. Toiseen ennakkoratkaisukysymykseen olisi siis vastattava tässä mielessä. Viittaan kuitenkin varmuuden vuoksi siihen, että BLP:hen sovellettava erityinen menetelmä tässä yhteydessä kiinnostavin osin on yhtäpitävä 19 artiklan 1 ja 2 alakohdan kanssa, joten tällä vastauksella olisi pelkästään teoreettinen merkitys.

Kolmas ennakkoratkaisukysymys

62. Siltä varalta, että vähennyskelpoisen veron määrän määrittelyssä voitaisiin sovel-

taa 19 artiklaa, High Court kysyy, voidaanko tämän säännöksen 2 kohdan perusteella sallia veron vähentäminen kokonaan samalla kun osakkeiden myynti jätetään 19 artiklan 1 kohdan mukaisen verovähennyksen suhdeluvun laskemisessa ottamatta huomioon "rahoitusliiketoimeen kuuluvana liitännäisenä liiketoimena".

63. Jos kyseessä olevaa tapausta pidettäisiin sen tämän kysymyksen perusteena olevan — kuten jo todettu, aivan väärän — oletuksen mukaisesti yhdistetyn käyttötarkoituksen tapauksena siinä mielessä, että kyseisiä neuvontakuluja käytettiin (yleiskuluina nimitäin) sekä verotettaviin liiketoimiin että verovapaasen liitännäiseen liiketoimeen rahoitusliiketoimialalla, olisi vero tällöin 19

artiklan 2 kohdan mukaisesti vähennyskelpoinen.

64. Viimeksi mainittua säännöstä on tarkasteltava sitä taustaa vasten, että siinä mainitut liitännäiset liiketoimet voivat muodostaa suuren osan kokonaisliikevaihdosta vaikuttamatta kuitenkaan mainittavasti yleiskuluihin. Näissä olosuhteissa olisi kohtuutonta laskea liitännäiset liiketoimet 19 artiklan 1 kohdan suhdelukulaskelmaan mukaan. Ennemminkin nämä liiketoimet jäävät 19 artiklan 2 kohdan mukaisesti "ottamatta huomioon". Jos siis kyseessä olevia liitännäisiä liiketoimia lukuunottamatta kaikkiin verovelvollisen liiketoimiin kohdistuu arvonlisäverotus, on tuloksena 19 artiklan 1 kohdan mukaisesti suhdeluku 1 : 1. Vero on tällöin kokonaan vähennyskelpoinen. Kolmanteen kysymykseen olisi vastattava tämän mukaisesti.

C — Ratkaisuehdotus

65. Edellä mainituista syistä johtuen ehdotan, että High Courtille annetaan seuraava vastaus:

Jos verovelvollinen suorittaa toiselle verovelvolliselle palveluita, joita viimeksi mainittu käyttää verovapaaseen liiketoimeen siinä mielessä, että ne muodostavat tämän liiketoimen hinnan muodostavan osan, on näihin palveluihin liittyvä vero käytetty kuudennen direktiivin 17 artiklassa tarkoitettuun verosta vapautettuun liiketoimeen eikä sitä voida vähentää, paitsi yhdenmukaisen arvonlisäverojärjestelmän poikkeussäännösten nojalla. Tämä pätee myös silloin, kun verosta vapautettua liiketoimintaa pidetään "liitännäisenä liiketoimena rahoitusliiketoimialalla" ja sen tarkoituksena ja tuloksena olisi rahan hankkiminen verovelvollisen velkojen kattamiseksi.