

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

6 päivänä huhtikuuta 1995 \*

Asiassa C-4/94,

jonka High Court of Justice (Queen's Bench Division) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisesti yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen ensin mainitussa tuomioistuimessa vireillä olevassa riita-asiaassa,

BLP Group plc

ja

Commissioners of Customs & Excise,

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY (EYVL 1967 L 71, 1967, s. 1301) 2 artiklan ja jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 17 artiklan 2 kohdan tulkinnasta,

\* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. Gulmann, tuomarit J. C. Moitinho de Almeida (esittelevä tuomari) ja D. A. O. Edward,

julkisasiamies: C. O. Lenz  
kirjaaja: hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet:

- BLP Group plc:n puolesta David Milne, QC, solicitor Tony Woodgaten ja Stephen Coleclough'n valtuuttamana,
- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään John E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, avustajanaan barrister K. P. E. Lasok,
- Helleenien tasavallan hallitus, asiamiehinään valtion oikeudellisen neuvoston avustava oikeudellinen neuvonantaja Fokion Georgakopoulos ja valtion oikeudellisen neuvoston jäsen Kyriaki Grigoriou,
- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään oikeudellinen neuvonantaja Thomas Cusack ja oikeudellisen osaston jäsen Enrico Traversa,

ottaen huomioon käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan pääasian kantajan, Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen, Helleenien tasavallan hallituksen ja komission esittämät suulliset huomautukset 8 päivänä joulukuuta 1994 pidetyssä suullisessa käsittelyssä,

kuultuaan julkisasiamiehen 26 päivänä tammikuuta 1995 pidetyssä käsittelyssä esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

### tuomion

- 1 High Court of Justice (Queen's Bench Division) on 14.12.1993 tekemässään ja 6.1.1994 yhteisöjen tuomioistuimen kirjaamoon saapuneessa päätöksessä esittänyt EY:n perustamissopimuksen 177 artiklaan perustuen kolme ennakkoratkaisukysymystä, jotka koskevat liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY (EYVL 1967 L 71, s. 1301, jäljempänä ensimmäinen direktiivi) 2 artiklan ja jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 145, s. 1, jäljempänä kuudes direktiivi) 17 artiklan 2 kohdan tulkintaa.
- 2 Nämä kysymykset on esitetty BLP Group plc -yhtiön (jäljempänä BPL) ja Commissioners of Customs & Excisen (välillisten verojen hallintoviranomainen, jäljempänä Commissioners) välisen riita-asian yhteydessä.
- 3 BLP on omaisuudenhoitoyhtiö, joka toimittaa palveluitaan kaupallisille yhtiöille, jotka tuottavat tavaroita huonekalu- ja kotitalousteollisuuden käyttöön. Vuonna 1989 se osti saksalaisen Berg Mantelprofilwerk GmbH:n (jäljempänä Berg) osakepääoman. Kesäkuussa 1991 BLP:n johto myi yhtiön huonon taloudellisen tilanteen vuoksi 95 prosenttia Bergin osakkeista. Osakkeiden myynnistä saatu summa käytettiin BLP:n velkojen kattamiseen.
- 4 Arvonlisäveroilmoituksessaan 30.9.1991 asti ulottuvalta ajanjaksolta BLP vaati arvonlisäveron vähennysoikeutta pankin, asianajajien ja veroneuvojien

palveluita koskevasta kolmesta laskusta, jotka liittyivät Bergin osakkeiden myyntiin.

- 5 Commissioners hylkäsi BLP:n vähennysvaatimuksen 39 845 Ison-Britannian punnan (GBP) osalta sillä perusteella, että osakkeiden myynti oli arvonlisäverotuksellisesti kannalta verovapaa luovutus.
  
- 6 BLP nosti tästä päätöksestä London Value Added Tax Tribunalissa kanteen, joka perustui erityisesti kuudennen direktiivin 17 ja 19 artiklaan.
  
- 7 Ensimmäisen direktiivin 2 artiklan toisen kohdan mukaisesti ”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”.
  
- 8 Kuudennen direktiivin 17 artiklassa säädetään vähennysoikeudesta seuraavaa:

”...

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

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

...

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.

...”

9 19 artikla koskee 17 artiklan 5 kohdassa säädetyn vähennyksen suhdeluvun laske-  
mista. Tämän säännöksen mukaisesti

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

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

— nimittäjä on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu osoittajaan sisällytetyistä liiketoimista sekä liiketoimista, jotka eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen ...

2. Edellä 1 kohdan säännöksistä poiketen vähennyksen suhdelukua laskettaessa on jätettävä ottamatta huomioon ... liitännäisistä kiinteistö- ja rahoitusliiketoimista ... muodostuva liikevaihdon määrä ...”

10 Hävittyään juttunsa ensimmäisessä oikeusasteessa BLP valitti High Court of Justice Queen's Bench Divisioniin. Tämän oikeusasteen kieltäytyttyä esittämästä ennakkoratkaisukysymystä yhteisöjen tuomioistuimelle BLP haki muutosta Court of Appealissa, joka suostui sen pyyntöön ja palautti asian High Courtiin.

11 Näissä olosuhteissa tämä tuomioistuin päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Ovatko ensimmäisen direktiivin 2 artiklan ja kuudennen direktiivin 17 artiklan huomioon ottaen tapauksissa, joissa verovelvollinen A toimittaa toiselle verovelvolliselle B palveluita ja B käyttää näitä palveluita verovapaaseen liiketoimeen (yhtiöosuuksien myynti), jota käsiteltiin 'rahoitusliiketoimeen kuuluvana liitännäisenä liiketoimena', jonka päämääränä ja tuloksena oli rahan saaminen B:n velkojen kattamiseksi, A:n suorittamat palvelut

a) palveluita, joita käytetään verovapaaseen liiketoimeen niin, ettei niistä maksettavaa veroa voida vähentää;

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

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

2) Onko siinä tapauksessa, että kysymykseen 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 direktiivin 19 artiklaa sovellettava vähennyskelpoisen veron suhteellisen määrän selvittämiseksi?

3) Jos vastaus kysymykseen 2 kuuluu, että 19 artiklaa on sovellettava vähennyskelpoisen veron määrän selvittämiseksi, mahdollistetaanko 19 artiklan 2 kohdassa siinä tapauksessa veron täydellinen vähentäminen samalla kun osakkeiden myynti 19 artiklan 1 kohdan mukaisessa verovähennyksen suhdeluvun laskemisessa jätetään 'rahoitusliiketoimeen kuuluvana liitännäisenä liiketoimena' huomioon ottamatta?"

### Ensimmäinen kysymys

- 12 Pääasian kantajan mukaan kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohtaa on tulkittava laajasti siten, että myös verovelvollisen verotettaviin liiketoimiin suoraan tai epäsuorasti liittyvien tavaroiden ja palveluiden toimittamisesta maksettava tai maksettu arvonlisävero, ja erityisesti arvonlisäverollisiin liiketoimiin käytettävien verovapaiden tavaroiden tai palveluiden hankinta luettaisiin sen soveltamisalaan. Tässä tapauksessa Bergin osakkeiden myynnin yhteydessä hankittuja

palveluita olisi käytetty välttämättömien varojen hankintaan BLP:n veronalaisista liiketoimista johtuvien velkojen maksamista varten.

- 13 BLP:n mukaan 17 artiklan 2 kohdan mukaisen vähennysoikeuden rajoittaminen suoraan verotettaviin liiketoimiin liittyvien tavaroiden ja palveluiden hankinnasta maksettavaan tai maksettuun arvonlisäveroon olisi vastoin tämän säännöksen sanamuotoa, se velvoittaisi kohtelemaan eri tavalla samaan järjestelmään kuuluvia liiketoimia ja olisi arvonlisäverojärjestelmän yhdenvertaisuusperiaatteen vastaista.
- 14 Tässä yhteydessä BLP huomauttaa, ettei voida mitenkään perustella sitä, että verotusasiantuntijoiden tai oikeudellisten neuvonantajien verotettavan liiketoimen toteuttamista varten suorittamista palveluista saataisiin vähentää arvonlisävero silloin kun sellaista oikeutta ei ole, kuten kyseisessä tapauksessa. Kumpikaan kyseisistä palveluista ei liity lopputuotteeseen.
- 15 BLP vetoaa lisäksi siihen, että jos se täyttääkseen maksuvalmiustarpeensa olisi ottanut pankkilainan, olisivat näissä lainaneuvotteluissa välttämättömät rahoitusneuvontakulut olleet kokonaan vähennyskelpoisia. Verotusneutraliteettiperiaatteen mukaisesti verotukselliset näkökohdat eivät kuitenkaan saa vaikuttaa taloudellisiin päätöksiin.
- 16 BLP korostaa sitä, että kyseessä olevia palveluita oli käytetty toisaalta vähennykseen oikeuttamattomaan liiketoimeen, osakkeiden myyntiin, toisaalta arvonlisäverollisiin liiketoimiin, eli sellaisiin, jotka liittyvät kantajayhtiön liiketoimintaan. Kuudennen direktiivin vähennyksen suhdeluvun laskemista vähennykseen oikeuttavissa ja oikeuttamattomissa liiketoimissa koskevaa 19 artiklaa voitaisiin siis soveltaa, ja koska verovapaa liiketoimi on rahoitusliiketoimi, sitä ei pitäisi kyseisen artiklan 2 kohdan mukaisesti ottaa huomioon 1 kohdan mukaista vähennyksen suhdelukua laskettaessa.



- 17 Tätä väitettä ei voida hyväksyä.
- 18 On huomattava ensiksi, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohtaa on tulkitava saman artiklan 5 kohdan nojalla.
- 19 Edellä mainitussa 5 kohdassa vahvistetaan arvonlisäveron vähennysoikeuteen sovellettava järjestelmä, kun se kohdistuu tavarihin tai palveluihin, joita verovelvollinen käyttää ”sekä 2 ja 3 kohdan mukaan vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin”. Tässä säännöksessä ilmaisu ”liiketoimiin” osoittaa, että 2 kohdassa säädetyn vähennysoikeuden syntymiseksi kyseessä olevilla tavaroilla ja palveluilla on oltava suora ja välitön yhteys verotettaviin liiketoimiin ja että tässä suhteessa verovelvollisen toiminnan lopullisella päämäärällä ei ole merkitystä.
- 20 Tämä tulkinta saa tukea ensimmäisen direktiivin 2 artiklasta ja kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan c alakohdasta.
- 21 Ensimmäisen direktiivin 2 artiklan perusteella voidaan vähentää vain verotettavan liiketoimen hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä.

22 17 artiklan 3 kohdan c alakohdassa säädetään:

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

...

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

23 Tästä säännöksestä johtuu, että direktiivissä säädetään vain poikkeustapauksissa verovapaisiin liiketoimiin käytettyihin tavaroihin tai palveluihin liittyvän arvonlisäveron vähennysoikeudesta.

24 Jos BLP:n esittämä tulkinta hyväksyttäisiin, veroviranomaisten olisi suoritettava tutkimuksia verovelvollisen tarkoituksen selvittämiseksi kyseessä olevan kaltaisen suorituksen yhteydessä, joka ei objektiivisesti arvioiden liity välittömästi verotettavaan liiketoimeen. Olisi vastoin arvonlisäverojärjestelmän oikeusvarmuuden ja veron soveltamiseen liittyvien toimenpiteiden helpottamisen päämääriä, jos otetaan huomioon, paitsi poikkeuksellisissa tapauksissa, kyseessä olevan toimenpiteen objektiivinen sisältö.

- 25 On totta, että yrityksellä, jonka toiminnot ovat arvonlisäveron alaisia, on oikeus vähentää veroneuvojen tai oikeudellisten asiantuntijoiden verovelvollisen veronalaisiin liiketoimiin liittyviin palveluihin kuuluva vero, ja jos BLP olisi päättänyt ottaa pankkilainan samaa tarkoitusta varten, sillä olisi ollut oikeus vähentää lainaneuvotteluissa välttämättömiin rahoitusneuvontapalveluihin liittyvä arvonlisävero. Tämä on kuitenkin seuraus siitä tosiseikasta, että verovelvollinen käyttää kyseisiä palveluita, joiden hinnat muodostavat osan yrityksen yleiskuluista ja siten tuotteen hinnan muodostavan osan, veronalaisiin liiketoimiinsa.
- 26 Tässä suhteessa on todettava, että yrittäjän valinta verovapaiden liiketoimien ja veronalaisten liiketoimien välillä voi perustua eri osista koostuvaan kokonaisuuteen ja erityisesti arvonlisäverotukselliseen harkintaan. Arvonlisäverotuksen neutraLiteettiperiaatteella ei yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä ole BLP:n esittämää merkitystä. Jos yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa kaikkien taloudellisten toimintojen verotuksen täydellisen neutraLiteetin näiden toimintojen päämääristä ja tuloksista riippumatta, se tapahtuu sillä ehdolla, että sanotut toiminnot ovat itsessään arvonlisäveron alaisia (ks. erityisesti asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985, Kok.1985, s. 655, 19 kohta).
- 27 Kuudennen direktiivin 19 artiklan soveltamista koskevan väitteen osalta on todettava, että tässä säännöksessä edellytetään, että verovelvollinen on käyttänyt tavaroita tai palveluita samanaikaisesti sekä arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttaviin liiketoimiin että liiketoimiin, jotka eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Nyt kyseessä olevia palveluita on kuitenkin käytetty verovapaaseen liiketoimeen.
- 28 Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on siis vastattava, että ensimmäisen direktiivin 2 artiklaa ja kuudennen direktiivin 17 artiklaa on tulkittava siten, että lukuun ottamatta näissä direktiiveissä nimenomaisesti säädettyjä poikkeustapauksia, kun verovelvollinen suorittaa palveluita toiselle verovelvolliselle, joka käyttää niitä verovapaaseen liiketoimeen, viimeksi mainitulla ei ole oikeutta vähentää niistä maksettavaa veroa silloinkaan, kun verovapaan liiketoimen lopullisena päämääränä on veronalaisen liiketoimen suorittaminen.

## Toinen ja kolmas kysymys

- 29 Ottaen huomioon ensimmäiseen kysymykseen annetun vastauksen, toiseen ja kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen ei ole tarvetta vastata.

## Oikeudenkäyntikulut

- 30 Helleenien tasavallan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukselle ja Euroopan yhteisöjen komissiolle, jotka ovat esittäneet huomautuksensa tuomioistuimelle, aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Koska esitetty oikeudenkäyntikuluvaatimus kuuluu pääasian asianosaisten osalta kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevaan oikeudenkäyntiin, kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

## YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on ratkaissut High Court of Justicen (Queen's Bench Division) 14 päivänä joulukuuta 1993 esittämät kysymykset seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY 2 artiklaa ja jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen

määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 artiklaa on tulkittava siten että, lukuun ottamatta näissä direktiiveissä nimenomaisesti säädettyjä poikkeuksia, verovelvollisen suorittaessa palveluja toiselle verovelvolliselle, joka käyttää niitä verovapaaseen liiketoimeen, viimeksi mainitulla ei ole oikeutta vähentää niistä maksettavaa arvonlisäveroa silloinkaan, kun verovapaan liiketoimen lopullisena päämääränä on verotettavan liiketoimen suorittaminen.

Gulmann

Moitinho de Almeida

Edward

Julistettiin Luxemburgissa 6 päivänä huhtikuuta 1995.

Kirjaaja

Viidennen jaoston puheenjohtaja

R. Grass

C. Gulmann