

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

F. G. JACOBS

28 päivänä lokakuuta 2004¹

1. Tämä Tanskan Højesteretin (korkein oikeus) esittämä ennakkoratkaisupyyntö koskee sitä, missä olosuhteissa henkilön, jolla on vuokralla tilat, joissa hän aikaisemmin harjoitti taloudellista toimintaa, mutta joka nyt on lakannut harjoittamasta kyseistä taloudellista toimintaa, voidaan katsoa pysyvän arvonlisäverotuksessa verovelvollisena kyseessä olevan vuokraoikeuden, joka jatkuu, osalta, jolloin hänellä olisi verovelvollisena oikeus vähentää tiloihin liittyviin menoihin sisältyvä arvonlisävero.

palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jake- lussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

Jokaisesta liiketoimesta on kannettava tavar- an tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokan- nan mukaan laskettu arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä.”

Asiaa koskevat oikeussäännöt

2. Arvonlisäverojärjestelmän pääpiirteistä säädetään ensimmäisen arvonlisäverodirek- tiivin² 2 artiklassa seuraavaa:

”Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaat- teena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja

3. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin³ 2 artiklan nojalla arvonlisäveroa on kannet- tava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

4. Verovelvollisen käsite määritellään 4 artik- lan 1 kohdassa siten, että verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka harjoittaa talou-

1 — Alkuperäinen kieli: englanti.

2 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaista- misesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annettu ensimmäinen neuvoston direktiivi 67/227/ETY (EYVL 1967, P 71, s. 1301).

3 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaista- misesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi).

dellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. Taloudellista toimintaa on 4 artiklan 2 kohdan mukaan kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava sekä liiketoiminta, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa. Jäsenvaltiot voivat 4 artiklan 3 kohdassa säädetyn mukaan pitää verovelvollisena myös jokaista, joka satunnaisesti suorittaa 2 kohdassa tarkoitettuun toimintaan liittyviä liiketoimia.

5. Vähennysoikeuden pääpiirteistä säädetään kuudennen direktiivin 17 artiklassa. Niinpä 17 artiklan 2 kohdassa säädetään, että ”jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen, arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroiista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen —”. Vähennysoikeus syntyy 17 artiklan 1 kohdan mukaan, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

6. Yhteisöjen tuomioistuin on käsitellyt lukuisissa yhteyksissä kysymystä siitä, milloin kyseessä on verotettujen tavaroiden ja palvelujen käyttö ”arvonlisäverollisiin liiketoimiin” eli kysymystä siitä, missä tapauksissa vero-

velvollisella on kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan mukainen vähennysoikeus ja missä tapauksissa tätä oikeutta ei ole.

7. Nyt käsiteltävän asian kannalta on tietyiltä osin merkitystä sillä oikeuskäytännöllä,⁴ jonka mukaan henkilöä, jolla on aikomus, jonka objektiiviset todisteet vahvistavat, aloittaa taloudellinen toiminta ja joka tätä tarkoitusta varten hankkii alun perin verollisia hyödykkeitä, on pidettävä verovelvollisena, joka toimii tässä ominaisuudessa ja jolla on oikeus vähentää välittömästi arvonlisävero, joka rasittaa niitä hyödykkeitä, jotka on hankittu aiottua verollista liiketoimintaa varten ilman, että hänen olisi odotettava liiketoimintansa tosiasiallista alkamista ja vaikka liiketoiminta ei tosiasiaa alkaisikaan.

8. Yhteisöjen tuomioistuin ei ole vielä nimenomaisesti lausunut ”peilikuvatilanteesta”, jossa verovelvollinen on lopettanut taloudellisen toiminnan harjoittamisen mutta tekee edelleen verollisia hankintoja niiden velvoitteiden vuoksi, joihin hän sitoutui kyseessä olevan taloudellisen toiminnan harjoittamista varten.

9. Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin katsonut, että ainakin silloin kun yritys, joka suorittaa verollisia liiketoimia, siirretään toi-

4 — Asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985 (Kok. 1985, s. 655, Kok. Ep. VIII, s. 85); asia C-110/94, INZO, tuomio 29.2.1996 (Kok. 1996, s. I-857); asia C-37/95, Ghent Coal Terminal, tuomio 15.1.1998 (Kok. 1998, s. I-1); yhdistetyt asiat C-110/98–C-147/98, Gabalfria ym., tuomio 21.3.2000 (Kok. 2000, s. I-1577); asia C-396/98, Schloßstraße, tuomio 8.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4279) ja asia C-400/98, Breitsohl, tuomio 8.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4321).

mintaansa jatkavana liikeyrityksenä, ovat kulut, joita luovuttajalle on aiheutunut siirron toteuttamista varten hankituista palveluista, osa siirtoa edeltäneen yrityksen yleiskuluja siten, että kyseessä olevien palvelujen hintoihin sisältyvä arvonlisävero on pääsääntöisesti vähennettävissä verosta, jonka myyjä suorittaa myynnistä.⁵

10. Tanskassa Momslovin (arvonlisäverolaki)⁶ asiassa ratkaisevana ajankohtana voimassa olleen version 3 §:n mukaan verovelvollisella tarkoitetaan oikeushenkilöitä tai luonnollisia henkilöitä, jotka harjoittavat itsenäisesti taloudellista toimintaa.

11. Tanskan veroviranomaisten käytäntö on viitoitettu vuonna 2001 annetussa Momsvejledningissä (arvonlisäverolain soveltamisohjeet). Sen milloin veroviranomaiset katsovat oikeushenkilön tai luonnollisen henkilön harjoittavan itsenäisesti taloudellista toimintaa, ilmoitetaan ratkeavan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan.

Tosiseikat, asian käsittelyn vaiheet ja asianosaisten lausumat

12. I/S Fini H (jäljempänä Fini H) on yhtiö, joka perustettiin harjoittamaan ravintolatoi-

mintaa, ja se harjoitti kyseistä toimintaa vuokratiloissa. Kymmeneksi vuodeksi solmittu vuokrasopimus, jota kumpikaan osapuoli ei voinut sanoa irti ennen sen päättymistä, päättyi vuoden 1998 heinäkuun lopussa, jonka jälkeen sopimus oli päätettävissä jommankumman osapuolen irtisanomisilmoituksella. Ravintola suljettiin heinäkuussa 1993, minkä jälkeen tiloja ei enää käytetty.

13. Fini H yritti irtisanoa vuokrasopimuksen sen ehdoista huolimatta, mutta vuokranantaja ei hyväksynyt irtisanomista ja ainoat mahdolliset muut vuokralaiset eivät joko halunneet maksaa samaa vuokraa tiloista tai eivät hyväksyneet Fini H:n ehtoa tilojen kaluston siirrosta. Vuokranantaja olisi hyväksynyt uuden vuokralaisen sillä ehdolla, että Fini H maksaisi vuokranerotuksen. Fini H ei suostunut tähän ja jatkoikin vuokralaisena vuokrasopimuksen päättymiseen saakka.

14. Ravintolatoiminnan päättymisen jälkeen molemmat yhtiömiehet jatkoivat muita erilisiä liiketoimintojaan, mutta ravintolatoimintaa harjoittanut yhtiö pysyi arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitynä ja antoi arvonlisäveroilmoituksia, joissa ilmoitettiin vähennettäviksi vuokrasta, lämmityksestä, sähköstä ja kiinteistä puhelinpalveluista, joita kyseessä olevan yhtiön piti edelleen maksaa vuokraamistaan tiloista, suoritettavat arvonlisäverot. Koska yhtiöllä ei ollut myyntiä eikä siten tuotoksista maksettavia veroja suoritettavana, johti hankinnoista maksettujen arvonlisäverojen vähennysoikeus nettomaksuihin Fini H:n hyväksi.

5 — Ks. asia C-408/98, Abbey National, tuomio 22.2.2001 (Kok. 2001, s. I-1361 erityisesti 35 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja asia C-137/02, Faxworld, tuomio 29.4.2004 (Kok. 2004, s. I-5547, 39 kohta).

6 — Asetuksella nro 804 16.8.2000 julkaistun mukaisena.

15. Syyskuussa 1998 alueellinen veroviranomainen päätti kuitenkin, että lokakuusta 1993 lukien palautetut summat peritään takaisin ja ettei palautuksia vuoden 1998 huhtikuun ja syyskuun väliseltä ajanjaksolta tehdä. Päätös tehtiin sillä perusteella, että Fini H ei ollut vuoden 1993 kolmannen vuosineljänneksen jälkeen jatkanut mitään toimintaa, johon sisältyisi arvonlisäverolaissa tarkoitettua verollista tavaroiden luovutusta ja palveluiden suoritusta, mikä on ehtona hankintoihin sisältyneiden verojen vähennys-oikeudelle. Marraskuussa 1999 kansallinen veroviranomainen pysytti voimassa kyseessä olevan päätöksen, ja helmikuussa 2000 Fini H haki Vestre Landsretiltä (läntisellä alueella toimivaltainen tuomioistuin) muutosta päätökseen.

16. Elokuussa 2001 mainittu tuomioistuin vahvisti tuomiollaan kyseessä olevan päätöksen katsoen, että sellaisia toiminnan päättymisen jälkeen aiheutuneita vuokratulujakaan, jotka eivät liity liiketoiminnan tavanomaisiin lopettamistoimiin, vaan ainoastaan ehtoon, jonka mukaan vuokrasopimusta ei voida irtisanoa, ei voida pitää arvonlisäverolain 3 §:ssä tarkoitettuun itsenäiseen toimintaan liittyvinä toimintakuluina ja ettei Fini H:n voitu katsoa toimineen vilpittömässä mielessä, kun se pysyi arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityneenä.

17. Kyseisestä tuomiosta on nyt valitettu Højesteretiin, joka pyytää ennakkoratkaisua seuraaviin kysymyksiin:

”1) Voidaanko henkilön katsoa harjoittavan itsenäistä taloudellista toimintaa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 1–3 kohdan tarkoittamassa mielessä sellaisessa tilanteessa, kun henkilö on alun perin tehnyt vuokrasopimuksen itsenäisen taloudellisen toiminnan puitteissa ja tosiasiallinen toiminta on nyttemmin päättynyt; mutta vuokrasopimus on sellaisen ehdon johdosta, jonka mukaan sopimusta ei voida irtisanoa, yhä voimassa tietyn ajan, eikä vuokrattua kohdetta ole tosiasiallisen toiminnan päättymisen jälkeen käytetty arvonlisäveronalaisiin liiketoimiin jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa?

2) Onko ensimmäiseen kysymykseen annettavalle vastaukselle merkitystä sillä, jos kyseinen henkilö jäljellä olevan ajan, jona sopimusta ei voida irtisanoa, aikana aktiivisesti pyrkii joko käyttämään hyväksi vuokrasopimuksen kohteena olevaa liikehuoneistoa arvonlisäveronalaisen liiketoimien toteuttamiseen jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa tai pyrkii siirtämään vuokrasopimuksen; ja onko sen ajan, jona sopimusta ei voida irtisanoa, tai sen jäljellä olevan osan pituudella merkitystä?”

18. Fini H, Tanskan hallitus ja komissio ovat jättäneet kirjalliset huomautuksensa ja esittäneet 15.9.2004 pidetyssä istunnossa suulliset huomautuksensa. Fini H katsoo, että sillä

on vähennysoikeus, kun taas Tanskan hallitus ja komissio katsovat, ettei vähennysoikeutta ole.

19. Fini H:n pääasiallinen perustelu on, että sen oikeus vähennyksiin perustuu siihen, että vuokrasopimus tehtiin taloudellisen toiminnan aloittamiseksi tai harjoittamiseksi. Fini H viittaa asioissa Rompelman, INZO ja Breitsohl annettuihin tuomioihin⁷ ja vetoaa erityisesti siihen, että yhteisöjen tuomioistuin viittaa kyseisissä tuomioissa verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen ja oikeusvarmuuden periaatteeseen. Jos Fini H:lla ei olisi vähennysoikeutta, sitä rasittaisi verollisia liiketoimia varten tehdyistä hankinnoista maksettu arvonlisävero, ja ne sitoumukset, jotka Fini H teki osana liiketoimintaa, muuttaisivat luonnettaan olosuhteissa myöhemmin tapahtuneen muutoksen vuoksi. Istunnossa Fini H korosti sitä, että sen ajan pituus, jona sopimusta ei voinut irtisanoa, oli tavanomainen tällaisia vuokrasopimuksia koskevassa käytännössä.

20. Tanskan hallitus kiinnittää huomiota kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdan ilmaisuun ”jatkuvaluonteisessa tulonsaanti-tarkoituksessa”. Kun verovelvollinen ei enää hyödynnä omaisuutta kyseessä olevassa tarkoituksessa, päättyy vähennysoikeus samaan aikaan kuin taloudellinen toimintakin tai kohtuullisen lyhyessä ajassa taloudellisen toiminnan päättymisen jälkeen. Verovelvollisella ei ole päättämätöntä oikeutta vähennyksiin sillä perusteella, että se on aikaisemmin harjoittanut taloudellista toimintaa. Taloudellisen toiminnan päättyessä verovelvollisen täytyy hankkiutua eroon omaisuu-

desta tai hyödyntää omaisuutta muulla tavoin tulonsaantitarkoitukseen. Käsiteltävänä olevassa tapauksessa tiloja tai vuokraoikeutta ei ole yritetty hyödyntää tulonsaanti-tarkoituksessa. Kustannukset, joita edelleen syntyi, eivät liittyneet liiketoiminnan aloittamiseen, harjoittamiseen tai lopettamiseen. Vähentämisöikeuden myöntäminen kyseessä olevissa olosuhteissa olisi vastoin verotuksen neutraalisuuden periaatetta, sillä arvonlisäveroa ei kyseessä olevissa olosuhteissa vyörytetä kenellekään loppukuluttajista. Vähentämisöikeuden epääminen sen sijaan on oikeusvarmuuden periaatteen mukaista, sillä epääminen perustuu objektiivisiin, todettavissa oleviin perusteisiin. Oikeuskäytäntö, johon Fini H viittaa, koskee toisenlaista tilannetta eikä ole sovellettavissa kyseessä olevaan tilanteeseen. Muun oikeuskäytännön⁸ perusteella on kuitenkin selvää, että pelkästään se, että joku omistaa vuokraoikeuden, ei ole taloudellista toimintaa.

21. Komissio huomauttaa aluksi, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä asiassa Rompelman annetusta tuomiosta asiassa Breitsohl⁹ annettuun tuomioon on hyväksytty se seikka, että veroviranomaiset voivat edellyttää, että ilmoitettu aikomus jatkaa taloudellista toimintaa, jossa suoritetaan verollisia liiketoimia, osoitetaan objektiivisten selvitysten tuella, ja jos selvityksiä ei esitetä, vähennysoikeus voidaan evätä. Toiseksi komissio tuo esille, että tietyt liiketoimet, jotka liittyvät esimerkiksi liiketoiminnan lopettamiseen, on tehty edelleen ”tarkoituksessa” suorittaa arvonlisäverollisia liiketoimia, myös taloudellisen toiminnan päättymisen jälkeen. Käsiteltävänä olevassa

8 — Asia C-60/90, Polysar Investments, tuomio 20.6.1991 (Kok. 1991, s. I-3111, Kok. Ep. XI, s. I-239); asia, Welthgrove, määräys 12.7.2001 (Kok. 2001, s. I-5679).

9 — Mainittu edellä alaviitteessä 4. Komissio viittaa erityisesti asiassa Breitsohl annetun tuomion 39 kohtaan.

7 — Mainittu edellä alaviitteessä 4.

tapauksessa on kansallisen tuomioistuimen tehtävänä arvioida, osoittavatko suoritettut liiketoimet aikomusta jatkaa taloudellista toimintaa tai ovatko liiketoimet suorassa ja välttämättömässä yhteydessä liiketoiminnan lopettamiseen. Pelkästään se seikka, että vuokrasuhteen muodostama sopimusoikeudellinen velvoite on edelleen voimassa, ei kuitenkaan voi osoittaa aikomusta jatkaa taloudellisen toiminnan harjoittamista. Jos Fini H olisi todellakin yrittänyt hyödyntää vuokraoikeuttaan tulonsaantitarkoituksessa, minkä seikan arvioiminen on samoin kansalliselle tuomioistuimelle kuuluva tehtävä, voitaisiin Fini H:n tekemät hankinnat liittää tähän uuteen tai tulevaan taloudelliseen toimintaan mutta ei aikaisempaan ravintola-liiketoimintaan.

Asian arviointi

Yleiset huomiot

22. Sellaisessa normaalissa liiketoiminnassa, johon kuuluu arvonlisäverollisia hankintoja ja arvonlisäverollisia liiketoimia, verovelvollinen pyrkii saamaan jatkuvasti voittoa niin, että liiketoimiin sisältyvä arvonlisävero on jatkuvasti suurempi kuin hankintoihin sisältyvä arvonlisävero. Verovelvollinen maksaa siten määrääjain veroviranomaisille edellä mainittujen summien erotuksen eli kuluttajilta saadun, tuotettujen hyödykkeiden hintaan sisältyvän veron määrän, josta on vähennetty verovelvollisen niistä tavaroista ja palveluista, joita se käytti tuottamiensa

hyödykkeiden aikaansaamiseksi, suorittama vero.¹⁰

23. Kyseessä on kuitenkin yksinkertaistettu malli, josta yksittäiset liiketoimet käytännössä voivat poiketa.

24. Ensiksikin, vaikka hankintoihin sisältyvä vero saadaan vähentää vain, jos ne tavarat tai palvelut, joista vero maksettiin, käytetään arvonlisäverollisiin liiketoimiin ja vaikka vertausta liiketoimien ketjuun käytetään usein tässä yhteydessä, ei vähennysoikeus kuitenkaan riipu siitä, seuraavatko toisiinsa erityisesti liittyvät tuotantopanoshankinnat ja myynnit toisiaan kronologisessa järjestyksessä.

25. Siten hankintoihin sisältyvä vero on vähennyskelpoista heti kun sitä koskeva verosaatava syntyy, eikä ole tarpeen odottaa siihen saakka, että kyseessä olevaa tuotantopanosta hyödyntävä liiketoimi on tehty.¹¹ Merkitystä on sillä, onko kyseessä oleva hankinta verollisen liiketoimen kustannustekijä, ja siten sillä, onko tuotantopanoksella suora ja välitön yhteys kyseessä olevaan myyntiin.¹²

10 — Tilanne on monimutkaisempi, kun osa liiketoimista on verollisia ja osa on vapautettu veroista, jolloin vähennysoikeus on pro rata -perusteinen. Käsiteltävänä olevassa asiassa ei kuitenkaan ole viitteitä siitä, että Fini H:lla olisi ollut muuta kuin arvonlisäverollista liiketoimintaa.

11 — Kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohta.

12 — Ks. esim. asia C-4/94, BLP Group, tuomio 6.4.1995 (Kok. 1995, s. I-983, 19 kohta) ja asia C-98/98, Midland bank, tuomio 8.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4177, 20 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

26. Toiseksi, vaikka verollista myyntiä harjoittavan yrityksen liiketoiminnan yleiskuluja ei voidakaan liittää tiettyihin myyntitoimiin, on näitä yleiskuluja pääsääntöisesti pidettävä näiden toimien kustannustekijöinä, koska niillä on suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko liiketoimintaan.¹³

27. Kolmanneksi, sen lisäksi, että hankintoihin, niin erityisiin hankintoihin kuin juokseviin yleiskuluihinkin, sisältyvä arvonnalisävero on vähennettävissä jo ennen kuin mitään verollisia liiketoimia on suoritettu, mikä voi olla tilanne liiketoiminnan aloitusvaiheessa, ei vähennysoikeutta menetetä, vaikka aiottu taloudellinen toiminta ei johdakaan verollisiin liiketoiimiin tai kun verovelvollinen ei tahdostaan riippumattomista syistä voi hyödyntää hankittuja tavaroita tai palveluja. Ehtona tällaisissa tapauksissa on kuitenkin se, että verovelvollisella on ollut todellinen aikomus, minkä seikan tueksi veroviranomaisella on täysi oikeus vaatia objektiivista selvitystä, suorittaa tällaisia liiketoimia ja että syntyneet kulut liittyvät tähän tarkoitukseen.¹⁴

28. Neljänneksi, vähennysoikeus voi säilyä silloinkin, kun verovelvollinen ei enää tee liiketoimia sen jälkeen kun hän on hankkinut

tuotantopanokset, ja tämä koskee esimerkiksi liiketoiminnan lopettamisesta syntyviä kustannuksia.

29. Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut tämän pätevän pääsääntöisesti niihin kustannuksiin, jotka syntyvät siinä yhteydessä, kun yhtiön kaikki varat tai osa siitä siirretään toiselle verovelvolliselle.¹⁵ Vaikka tämä ratkaisu annettiin kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdan mukaisessa erityistilanteessa, jonka osalta voidaan katsoa, että kyseessä olevissa olosuhteissa ei tavaroiden luovutusta tai palveluiden suoritusta ole tapahtunut, on saman tulkinnan sovellettava, kun liiketoiminta lopetetaan myös muunlaisissa olosuhteissa. Tämän yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa Abbey National antamassaan tuomiossa:¹⁶

"Kuudennen direktiivin 17 artiklan mikä tahansa muunlainen tulkinta olisi ristiriidassa sen periaatteen kanssa, että arvonnalisäverojärjestelmän edellytetään olevan täysin neutraali yrityksen kaikkeen taloudelliseen toimintaan kohdistuvan verorasituksen suhteen, edellyttäen, että kyseiset toiminnot sinänsä ovat arvonnalisäverollisia, ja siitä seuraisi, että talouden toimija joutuisi taloudellisessa toiminnassaan kantamaan arvonnalisäveron rasitteen ilman, että kyseisellä toimijalla olisi mahdollisuutta vähentää sitä (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat Gabalfrisa ym., tuomion 45 kohta). Niinpä tällöin tehtäisiin mielivaltainen jako yhtäältä kuluihin, joita yritykselle on syntynyt ennen yrityksen varsinaisen toiminnan aloittamista, ja kuluihin, joita sille syntyy kyseistä toimintaa harjoittaessaan, ja toisaalta kuluihin, joita syntyy tämän toiminnan lopettamisesta."

13 — Ks. esim. asia C-16/00, CIBO Participations, tuomio 27.9.2001 (Kok. 2001, s. I-6663, 35 kohta).

14 — Ks. esim. alaviitteessä 4 mainitut asiat sekä edellä alaviitteessä 12 mainittu asia Midland Bank, tuomion 22 kohta.

15 — Ks. edellä alaviitteessä 5 mainitut asiat Abbey National ja Faxworld.

16 — Tuomion 35 kohta.

30. Lopuksi tietyissä tilanteissa hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron määrä voi olla suurempi kuin tavaroiden tai palvelujen myynnin arvonlisäveron määrä, mikä johtaa palautukseen veroviranomaiselta verovelvolliselle. Tällainen lopputulos on mahdollinen, jos liikeyritys ei onnistu tekemään voittoa tai yksinkertaisesti ei onnistu saamaan aikaan mitään verollisia liiketoimia. Tämä puolestaan on todennäköistä niinä verokausina, jolloin yritystoiminta on alussa tai yritys on lopettanut toimintansa ja liiketoimia ei vielä tai ei enää tehdä.

31. Tällainen tilanne ei itsessään ole millään tavalla yhteisöjen arvonlisäverojärjestelmän vastainen, vaikka siinä aiheutuukin nettomaksuja verovelvolliselle tämän taloudellisen toiminnan jossakin vaiheessa tai koko taloudellisen toiminnan ajan, sillä toiminnan tuloksista riippumatta kyseessä on taloudellinen toiminta.¹⁷

32. Arvonlisäveron on tarkoitettu olevan yleistä kulutukseen (lopullinen, yksityinen kulutus) kohdistuvaa veroa¹⁸ eikä niihin yrityksiin kohdistuva rasitus, jotka toimivat kulutusta edeltävissä vaiheissa. Yhteisöjen tuomioistuin on johdonmukaisesti korostanut, että vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken liiketoiminnan harjoittamisen yhteydessä maksetun tai maksettavan arvon-

lisäveron aiheuttamasta rasitteesta.¹⁹ Tilanteissa, joissa verovelvollinen voi saada palautuksia hankintoihin sisältyneestä arvonlisäverosta ilman, että hän tosiasiallisesti suorittaisi mitään verollisia liiketoimia, on yksinkertaisesti kyse niiden summien palauttamisesta, jotka on maksettu aiemmin veroviranomaiselle sitä silmällä pitäen, että ne liiketoimet, joihin kannettu arvonlisävero kohdistui, johtaisivat loppukulutukseen tarkoitetun lopullisen verollisen hyödykkeen tuottamiseen. Jos näin ei tapahdu eikä tällaista loppukulutusta tapahdu, ei ole perustetta veron kantamiselle aikaisemmissa vaiheissa. Tämän seurauksena ne verosumat, jotka on maksettu aiemmin, on palautettava verovelvolliselle, johon verorasite kohdistuu ennen palautusta.

Käsiteltävänä oleva asia

33. Vaikka kansallisen tuomioistuimen kysymykset onkin rajattu koskemaan sitä, minkälainen toiminta voidaan katsoa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklassa tarkoitetuksi taloudelliseksi toiminnaksi, kysymys on siitä, onko Fini H:lla oikeus vähentää tuotantopanoksista maksamansa verot kuvatuissa tosiasiallisissa olosuhteissa.

34. Kyseessä oleva oikeus ei ole riippuvainen vain Fini H:n asemasta verovelvollisena (sellainen henkilö, joka harjoittaa veronalaista tarkoitettua taloudellista toimintaa),

¹⁷ — Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 1 kohta.

¹⁸ — Edellä 2 kohdassa mainitun ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin 2 artikla.

¹⁹ — Ks. esim. edellä alaviitteessä 4 mainittu asia Ghent Coal Terminal, tuomion 15 kohta.

vaan myös siitä, onko hankintojen ja kyseessä olevan toiminnan toteutuneiden tai aiottujen tuotoksien välillä suoraa ja välitöntä yhteyttä siten kuin kuudennen direktiivin 17 artiklassa ja alaviitteissä 12 ja 13 mainitussa oikeuskäytännössä edellytetään.

35. Fini H lopetti ravintolatoiminnan kyseessä olevissa tiloissa heinäkuussa 1993 mutta jatkoi vuokran maksamista noudattaen velvollisuutta, johon se oli sitoutunut tarkoituksenaan harjoittaa ravintolatoimintaa.

36. Kun verovelvollinen päättää taloudellisen toimintansa, on selvää, että hänen asemansa verovelvollisena ei voi päättyä viimeisen liiketoimen suoritukseen. Verovelvolliselle syntyy väistämättä myöhempiä menoja, jotka pienentävät liiketoiminnan kokonais- ja lopullista voittoa, mukaan lukien sellaiset kulut, jotka perustuvat sitoumuksiin, joista ei voida irtautua välittömästi. Näihin menoihin sisältyvän arvonlisäveron on oltava vähennettävissä, koska kyseessä olevat menot vaikuttavat yrityksen koko toiminnan aikana syntyneen kokonaisarvonlisän määrään, mikä puolestaan määrittää tilitettävän kokonaisarvonlisäveron määrän.

37. Asiassa Abbey National annetun tuomion²⁰ perusteella arvonlisäveron, joka

sisältyy toiminnan lopettamiseen liittyviin menoihin, on oltava vähennettävissä, vaikka myöhempiä liiketoimia ei enää suoritettaisikaan. Kyseessä olevan kaltaiset menot ovat osa koko ravintolaliiketoiminnan yleiskuluja aivan alusta toiminnan lopettamiseen saakka ja siten niillä on suora ja välitön yhteys ravintolatoiminnan liiketoimiin.

38. Menot, jotka johtuvat liiketiloja koskevasta vuokrasuhteesta irrottautumisesta, kuuluvat kyseessä olevaan kategoriaan samalla tavalla kuin menot, jotka johtuvat ravintolayrityksen muun varallisuuden realisoinnista. Samoin koska yrityksen, joka on lopettamassa toimintaansa, ei kohtuullisesti katsoen voida olettaa realisoivan varallisuuttaan yhdessä yössä, tulee vähennysoikeuden piiriin sisällyttää myös sellaisia tarpeellisia siirtymäajan menoja, kuten vuokrat, joita maksetaan ennen kuin yritysvarallisuus on saatu lopullisesti järjesteltyä.

39. Periaatteessa kansallisen tuomioistuimen ensimmäiseen kysymykseen on siis vastattava myöntävästi: mainituissa olosuhteissa verovelvollisen voidaan katsoa jatkavan toimintaa tässä ominaisuudessaan eli toisin sanoen jatkavan taloudellisen toiminnan harjoittamista kuudennen direktiivin 4 artiklassa tarkoitettulla tavalla.

20 — Ks. edellä ratkaisuehdotuksen 28 ja 29 kohta.

Vuokrasopimuksen kesto

40. Käsiteltävässä asiassa oleva ongelma, johon kansallinen tuomioistuin viittaa toisessa ennakkoratkaisukysymyksessään, johtuu kuitenkin siitä epätavallisen pitkistä ajasta eli noin viidestä vuodesta, jona aikana vuokrasopimus oli voimassa sen jälkeen, kun liiketoiminta oli päättynyt ilman että vuokraoikeutta olisi millään lailla siirretty tai hyödynnetty missään muussakaan taloudellisessa toiminnassa.

41. Syy vuokrasopimuksen pituuteen vaikuttaisi olevan kaksiosainen: toisaalta sopimusta ei voitu päättää ilman vuokranantajan suostumusta, jota ei saatu, ja toisaalta tarjoutui mahdollisuuksia löytää toinen vuokralainen, mutta tähän olisi sisältänyt ehtoja, joita Fini H ei hyväksynyt.

42. Ensimmäisen seikan osalta ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, ettei Fini H:lla ollut oikeutta päättää sopimusta ennen vuotta 1998. Vuokrasopimus tehtiin ravintolatoiminnan harjoittamiseksi, joka on siis taloudellista toimintaa, jossa tehdään verollisia liiketoimia. Siltä osin kuin Fini H ei pystynyt vapautumaan vuokran maksusta liiketoiminnan lopettamisen jälkeen (eikä tiloja hyödynnetty missään muussa tarkoituksessa), on maksettua vuokraa pidettävä osana koko liiketoiminnan yleiskuluja. Vuokraan sisältyneen arvonlisäveron on siten oltava vähennettävissä.

43. Vaikuttaa kuitenkin siltä, että täyden vuokran maksaminen olisi voitu välttää, koska ainakin osa näistä menoista olisi voitu säästää hyväksymällä toinen vuokralainen, vaikka sopimuksen ehdot eivät täysin tyydyttäneetkään Fini H:ta. Voiko se, ettei Fini H hyväksynyt kyseessä olevia ehtoja, vaikuttaa sillä olevaan vähennysoikeuteen?

44. Pääsääntöisesti henkilö, joka harjoittaa taloudellista toimintaa, pyrkii toimimaan niin, että toiminnassa syntyy mahdollisimman paljon voittoa, oli kyseessä sitten yrityksen aloittaminen, sen käynnissä pitäminen tai sen lopettaminen. Itse asiassa tämä oletus on koko arvonlisäverojärjestelmän taustalla.

45. Lisäksi tämä on täysin asianmukainen oletus normaalia liiketoimintaa koskien ja ristiriidassa sen kanssa, että Tanskan hallitus pelkää sitä, että liiketoiminnan harjoittaja voisi jotenkin onnistua saamaan 98 vuoden ajalta palautuksia hankintoihin sisältyvästä arvonlisäverosta sellaisen 99 vuodeksi solmitun vuokrasopimuksen perusteella, jota on vain yhden vuoden ajan hyödynnetty aktiivisessa liiketoiminnassa. Jos kyseessä ei ole petos, ei vähennetyn hankintoihin sisältyneen veron määrä voi milloinkaan olla suurempi kuin kyseessä olevista hankinnoista aiheutuneet todelliset menot.

46. Joskus yksi tai useampi liiketoiminnan osa ei kuitenkaan tuota voittoa.

47. Yhteisöjen tuomioistuin on oikeuskäytännössään asiassa Rompelman annetusta tuomiosta asiassa Breitsohl annettuun tuomioon katsonut, että tällaiset olosuhteet eivät pääsääntöisesti vaikuta hankintoihin sisältyneen veron vähentämisoikeuteen silloin kun liiketoiminnan alkuvaihe epäonnistuu syistä, joihin liiketoiminnan harjoittaja ei voi vaikuttaa. Saman täytyy päteä, kun liiketoiminnan loppuvaihe tai koko liikeyrityksen toiminta on tappiollista siten, että hankintoihin sisältyneen veron määrä on suurempi kuin verollisiin liiketoimiin sisältyneen veron määrä.

48. Mielestäni sen, että syyt kyseessä olevaan tilanteeseen eivät ole tai eivät aivan kokonaan ole verovelvollisen vaikutusmahdollisuuksien ulkopuolella, ei pitäisi vaikuttaa asian arviointiin, kunhan kyseessä ei ole hankintoihin liittyvä petos, hankintojen väärinkäyttö tai muu hankintojen asiaankuulumaton käyttö.

49. Arvonlisäveron soveltaminen on objektiivista. Vero kannetaan vain toteutuneesta arvonlisäyksestä, vaikka taitavampi toimija olisi voinut saada aikaan suuremman arvonlisäyksen, joka tuottaisi suuremman verotulon. Lopputulokseen ei voi myöskään vaikuttaa se, että verovelvollinen joko tietyn verokauden tai koko liiketoimintansa ajan epäonnistuu tappioidensa ja siten veroviranomaisten palautettavan, hankintoihin sisältyneen arvonlisäveron määrän saamisessa mahdollisimman pieniksi. Se tuottojen taso, jota tavoitellaan, riippuu monista seikoista,²¹ eikä verovelvollista voida vaatia harjoitta-

maan toimintaansa siltä pohjalta, että toiminnan tavoitteena on mahdollisimman suuren arvonlisäverotuoton aikaansaaminen, eikä häntä voida rangaista siitä, ettei hän onnistu kyseessä olevan tuoton aikaansaamisessa.

50. On lisäksi muistettava, että jos kyseessä ei ole verojärjestelmän väärinkäyttö, pyrkii verovelvollinen yleensä pitämään omat tappionsa mahdollisimman pieninä, niin että tilapäiset vajaukset arvonlisäverotuotoissa sellaisissa tilanteissa, kuin mistä on kyse käsiteltävänä olevassa asiassa, jäävät käytännössä todennäköisesti melko harvinaisiksi.

51. Mielipiteeni perustuu oletukseen, että kyseessä olevien hankintojen ja koko liiketoiminnan verollisten liiketoimien suora ja välitön yhteys säilyy kyseisen liiketoiminnan alusta sen päättymiseen saakka.

52. Kyseessä oleva yhteys voi kuitenkin katketa monella eri tavalla aina silloin, kun hankintoja eli tässä tapauksessa vuokrattuja tiloja ja niihin liittyviä palveluja käytetään johonkin muuhun tarkoitukseen kuin kyseessä olevaan liiketoimintaan. Näin olisi silloin, jos tiloja ja palveluja hyödynnettäisiin yksityistarkoituksessa (mikä olisi loppukulutusta eikä oikeuttaisi vähennyksiin) tai jossakin muussa liiketoiminnassa (jolloin vähennysoikeus määräytyisi kyseessä olevan liiketoiminnan olosuhteiden perusteella, ks. jäljempänä 54–57 kohta). Näin olisi tietenkin myös silloin, jos kyseessä olisi joko itse

21 — Vrt. edellä alaviitteessä 12 mainittu asia BLP Group, tuomion 26 kohta.

arvonlisäverojärjestelmään tai johonkin muuhun järjestelmään liittyvä petos tai väärinkäyttö.

53. Tähän nähden on asianmukaista edellyttää, vastaavasti kuin liikeyrityksen perustamiskustannuksiin liittyvässä oikeuskäytännössä on katsottu, että veroviranomainen voi vaatia objektiivista selvitystä siitä, että hankintoja ei ole käytetty mihinkään muuhun kuin alkuperäisen liiketoiminnan tarkoitukseen.

Mahdollinen aikomus aloittaa uuden taloudellisen toiminnan harjoittaminen

54. Viimeinen näkökohta kansallisen tuomioistuimen jälkimmäistä kysymystä koskien on se, onko asiassa merkitystä sillä, jos Fini H:n tarkoitus oli hyödyntää tiloja jonkin toisen arvonlisäveronalaisen liiketoiminnan harjoittamisessa.

55. Kyseessä olevan kaltaiseen tilanteeseen soveltuisi yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö asiassa Rompelman annetusta tuomiosta asiassa Breitsohl annettuun tuomioon. Jos Fini H:lla oli kiistanalaisen

ajanjakson aikana todellinen tarkoitus hyödyntää tiloja siten, että se saisi tuloja arvonlisäverollisista liiketoimista, joihin voisi sisältyä edelleenvuokrausta, silloin hankintoihin sisältyvä vero on periaatteessa vähennyskelpoista, vaikka kyseessä olevia tuloja ei lopulta syntyisikään.

56. Oikeuskäytännön perusteella on kuitenkin selvää, että veroviranomainen voi vaatia objektiivista selvitystä sen tueksi, että Fini H:lla oli vilpittömässä mielessä aikomus hyödyntää vuokrattuja tiloja kyseessä olevassa tarkoituksessa. Veroviranomainen voi evätä oikeuden vähennykseen, mikäli selvitystä ei esitetä.²² Tämän taustalla on puolestaan se oletus, että aikomuksen tulee olla selkeä ja kohtuullisen tarkentunut. Pelkkä halu hyödyntää tiloja kyseessä olevalla tavalla, jos ja kun tilaisuus syntyy, ei mielestäni ole riittävää.

57. Silloin kun kyseessä oleva lähestymistapa on tarpeen, kyse on tosiseikkojen arvioinnista, joka kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle. Koska käsiteltävänä olevassa asiassa Fini H itse ei kuitenkaan näytä vetoavan tällaiseen lähestymistapaan, on asia ratkaistava niiden tekijöiden perusteella, jotka olen esittänyt yllä ja jotka liittyvät lopetetun ravintolaliiketoiminnan ja edelleen jatkuvan vuokrasopimuksen väliseen yhteyteen.

²² — Ks. esim. edellä alaviitteessä 4 mainitut yhdistetyt asiat Gabalfrisa ym., tuomion 46 kohta.

Ratkaisuehdotus

58. Ehdotan sen vuoksi, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Højesteretin esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

- 1) Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 ja 17 artiklaa on tulkittava siten, että kun verovelvollinen sitoutuu verollisia liiketoimiansa varten — kuten tekemällä liiketiloja koskevan vuokrasopimuksen — hankkimaan verollisia tavaroita tai palveluja mutta lakkaa suorittamasta verollisia liiketoimia ennen kyseessä olevan veloitteen päättymistä mutta jatkaa tästä huolimatta kyseessä olevien tavaroiden ja palveluiden hankintaa veloitteesta johtuen, on hänen lähtökohtaisesti katsottava tältä osin pysyvän verovelvollisena, joka toimii tässä ominaisuudessaan, ja siten oikeutettuna vähentämään kyseessä oleviin tavaroihin ja palveluihin sisältyvän arvonlisäveron alkuperäisen veloitteen keston ajan sillä edellytyksellä, että
 - se suora ja välitön yhteys hankintojen ja niiden liiketoimien, joita varten alkuperäinen sitoumus kyseisistä hankinnoista annettiin, välillä ei katoa sen vuoksi, että hankintoja hyödynnetäisiin yksityiskäytössä tai jossakin muussa taloudellisessa toiminnassa, ja että
 - kyseessä olevan suoran ja välittömän yhteyden jatkuminen voidaan osoittaa objektiivisella selvityksellä, jos veroviranomainen niin vaatii.
- 2) Sen ajanjakson, joka kuluu ennen sitoumuksen päättymistä, pituudella ei periaatteessa ole merkitystä tässä suhteessa. Sillä seikalla, että kyseessä oleva henkilö voi aktiivisesti pyrkiä hyödyntämään tuotteita tai palveluita muussa tarkoituksessa kuin alkuperäisten verollisten liiketoimien suorittamisessa, on merkitystä vain siinä mielessä, että hyödyntäminen voi katkaista suoran ja välittömän yhteyden alkuperäisiin liiketoimiin.