YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

8 päivänä kesäkuuta 2000 *

Asiassa C-98/98,

jonka High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division, Divisional Court (Yhdistynyt kuningaskunta) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Commissioners of Customs & Excise

vastaan

Midland Bank plc

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, 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, 3 ja 5 kohdan tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja R. Schintgen sekä tuomarit G. Hirsch (esittelevä tuomari) ja H. Ragnemalm,

julkisasiamies: A. Saggio,
kirjaaja: hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Midland Bank plc, edustajinaan R. Cordara, QC, ja barrister P. A. McGrath solicitor P. Kellyn valtuuttamina,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään Assistant Treasury Solicitor J. E. Collins, avustajinaan K. P. E. Lasok, QC, ja barrister M. Hall,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään oikeudellisen yksikön virkamies E. Traversa ja samassa yksikössä toimiva kansallinen virkamies F. Riddy,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Midland Bank plc:n, Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen ja komission 3.6.1999 pidetyssä istunnossa esittämät lausumat,

kuultuaan julkisasiamiehen 30.9.1999 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division, Divisional Court on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 31.7.1997 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 3.4.1998, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla kolme ennakkoratkaisukysymystä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY (EYVL 1967, 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 L 145, s. 1) 17 artiklan 2, 3 ja 5 kohdan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Midland Bank plc (jäljempänä Midland) ja Commissioners of Customs & Excise (jäljempänä Commissioners), joka on arvonlisäveron kantamisen osalta toimivaltainen viranomainen Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Asiassa on kyse Midlandin oikeudellisista palveluista maksaman arvonlisäveron vähentämisestä.

Yhteisön säännöstö

3 Ensimmäisen direktiivin 2 artiklan toisessa kohdassa säädetään seuraavaa:

"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."

4 Direktiiviä 77/388/ETY on muutettu yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16 päivänä joulukuuta 1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi).

5 Kuudennen direktiivin 17 artiklassa, jonka otsikko on "Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus", säädetään seuraavaa:

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

2. Jos tavaroita ja palveluita käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka on velvollinen maksamaan:

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

— —

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

— —

c) verovelvollisen 13 artiklan B kohdan a alakohdan ja d alakohdan 1 — 5 alakohdan perusteella vapautettuihin liiketoimiin, jos vastaanottaja on sijoittautunut yhteisön ulkopuolelle — —

— —

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.

— — "

Direktiivin 17 artiklan 5 kohta sisältää myös säännökset vähennyksen suhdeluvun laskemisesta, ja siinä annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus valita tämän suhdeluvun useiden eri laskemistapojen välillä.

Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdassa, johon viitataan 17 artiklan 3 kohdan c alakohdassa, arvonlisäverosta vapautetaan tietyt pankkien tavallisesti suorittamat liiketoimet.

Kansallinen lainsäädäntö

6 Yhdistynyt kuningaskunta on pannut kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan c alakohdan täytäntöön sillä tavoin, että säännöksessä tarkoitettuihin liiketoimiin sovelletaan "nollaverokantaa", mikä merkitsee sitä, että liiketoimia pidetään teoriassa verollisina siten, että vaikka vähennysoikeus on olemassa, veroa ei tosiasiallisesti kanneta.

7 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohta, joka koskee verovelvollisia, jotka käyttävät tavaroita ja palveluja sekä verollisiin liiketoimiin että verosta vapautettuihin liiketoimiin, on pantu täytäntöön siten, että yhdistyneen kuningaskunnan oikeusjärjestykseen sisältyy useita laskemiskaavoja tuotantopanoshankintoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen laskemiseksi.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

8 Midland edustaa yritysryhmää, jota käsitellään arvonlisäverotuksessa yhtenä kokonaisuutena ja johon kuuluu lontoolainen yrityspankki Samuel Montagu & Co. Ltd (jäljempänä Samuel Montagu), joka suorittaa sekä verollisia että verosta vapautettuja palveluja.

9 Vuonna 1987 Samuel Montagu alkoi toimia yrityspankkina Quadrex Holdings Inc:lle (jäljempänä Quadrex), jonka kotipaikka on Delaware (Yhdysvallat). Quadrex halusi ostaa Lontoon pörssissä noteeratun Mercantile House Holding Ltd:n (jäljempänä Mercantile). Myös British and Commonwealth Holding plc (jäljempänä B & C) oli kuitenkin kiinnostunut Mercantilen ostamisesta. Elokuussa 1987 Quadrex ja B & C tekivät sopimuksen, jonka mukaan B & C ostaisi Mercantilen ja myisi sen jälkeen Mercantilen tukkuvälitystoiminnan Quadrexille. Tämän jälkeen Mercantile siirtyi B & C:n omistukseen. Quadrex ei kuitenkaan voinut ostaa B & C:ltä edellä mainittua toimialaa, koska sillä ei ollut riittävästi varoja.

10 Vuonna 1998 pantiin sarja oikeudenkäyntejä vireille kansallisissa tuomioistuimissa. B & C vaati Quadrexilta vahingonkorvausta sopimusrikkomuksesta. Tämän asian yhteydessä Quadrex haastoi Samuel Montagun mukaan oikeudenkäyntiin. B & C nosti niin ikään Samuel Montagua vastaan kanteen, jossa se vaati vahingonkorvausta sillä perusteella, että se väitti erään Samuel Montagun johtajan antaneen virheellisiä tietoja Quadrexin rahoitusasemasta. Asia päättyi lopulta sovintoon vuoden 1994 lopussa.

11 Quadrexin ja B & C:n tekemän sopimuksen yhteydessä asianajotoimisto Clifford Chance suoritti oikeudellisia palveluja Samuel Montagulle. Tälle asianajotoimistolle kuului myös edellisessä kohdassa mainittujen riita-asioiden ja niistä

aiheutuvien jälkitöiden seuranta ja hoitaminen. Toimisto laskutti Samuel Montagulta vuosia 1988—1995 koskevat palkkiot, ja juuri näihin palkkioihin liittyvän arvonlisäveron vähennettävyydestä on kysymys kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa oikeudenkäyntiasiassa.

12 Midland on väittänyt, että asianajotoimiston suorittamat oikeudelliset palvelut liittyivät täysin Samuel Montagun Quadrexille suorittamiin rahoituspalveluihin, jotka oikeuttavat kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan c alakohdan mukaisesti vähennykseen. Näin ollen Midland vetosi oikeuteensa vähentää asianajotoimiston laskuttamien palkkioiden yhteydessä maksetun arvonlisäveron koko määrä.

13 Commissioners puolestaan on katsonut, että Samuel Montagu ei ollut käyttänyt kysymyksessä olevia oikeudellisia palveluja ainoastaan vähennykseen oikeuttavien liiketoimien suorittamiseen. Näin ollen se päätti, että Midlandilla oli oikeus vähentää vain osa arvonlisäverosta.

14 Midland saattoi asian VAT and Duties Tribunalin käsiteltäväksi väittäen muun muassa, että asianajotoimiston suorittamat oikeudelliset palvelut liittyivät Samuel Montagun Quadrexin hyväksi tekemiin suorituksiin. Tämä tuomioistuin hyväksyi 15.5.1996 antamallaan päätöksellä Midlandin vaatimukset ja päätti, että asianajotoimiston laskujen yhteydessä maksettu tuotantopanoshankintoihin sisältyvä arvonlisävero oli kokonaisuudessaan vähennyskelpoinen.

15 Commissioners valitti tästä päätöksestä High Court of Justiceen. Se väitti, että oikeudelliset palvelut oli hankittu Samuel Montagun puolustamiseksi sellaisia vahingonkorvausvaatimuksia vastaan, jotka perustuivat toimiin, jotka se oli tehnyt suorittaessaan palvelujaan Quadrexille. Näin ollen oikeudelliset palvelut koskivat myös Samuel Montagun yleistä liiketoimintaa. Koska tämä liiketoi-

minta käsitti sekä vähennykseen oikeuttavia että vähennykseen oikeuttamattomia liiketoimia, kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan mukainen tuotantopanoshankintoihin sisältyvän veron erittely oli välttämätön.

16 High Court of Justice katsoi tässä tilanteessa, että sen käsiteltävänä oleva oikeudenkäyntiasia edellytti ensimmäisen ja kuudennen direktiivin tiettyjen säännösten tulkitsemista, minkä vuoksi se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat kolme ennakkoratkaisukysymystä:

"Tulkittaessa oikein 11.4.1967 annettua neuvoston direktiiviä 67/227/ETY ja erityisesti sen 2 artiklaa sekä 17.5.1977 annettua neuvoston direktiiviä 77/388/ETY ja erityisesti sen 17 artiklan 2, 3 ja 5 kohtaa ja ottaen huomioon nyt esillä olevan asian tosiseikat,

1) onko osoitettava, että tietyn tuotantopanoksen, joka koostuu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvollinen on hankkinut verovelvollisen ominaisuudessa, ja tietyn tämän saman verovelvollisen myyntiliiketoimen tai myyntiliiketoimien välillä on suora ja välitön yhteys,

   a) kun määritetään, onko verovelvollisella oikeus vähentää kyseisen tuotantopanoksen hintaan sisältyvä arvonlisävero, ja

   b) kun määritetään, missä laajuudessa tämä arvonlisävero saadaan vähentää?

2) Jos vastaus kysymyksiin 1 a) ja b) on myöntävä, millainen tämän suoran ja välittömän yhteyden on oltava? Erityisesti silloin, jos verovelvollinen suorittaa sekä vähennykseen oikeuttavia että vähennykseen oikeuttamattomia liiketoimia,

a) onko se menetelmä, jota soveltaen määritetään, missä laajuudessa tuotantopanoshankinnan hintaan sisältyvä arvonlisävero saadaan vähentää, erilainen sen mukaan, onko kysymys 17 artiklan 2, 3 vai 5 kohdasta (ja jos näin on, millä tavalla se on erilainen), ja

b) onko verovelvollisella oikeus vähentää tuotantopanoshankinnan hintaan sisältyvä arvonlisävero kokonaisuudessaan sen vuoksi, että tuotantopanos käytettiin 17 artiklan 2 tai 3 kohdassa ja erityisesti 3 kohdan c alakohdassa tarkoitetun liiketoimen suorittamisen johdosta?

3) Jos vastaus kysymyksiin 1 a) tai b) on kieltävä,

a) millainen yhteys on osoitettava ja

b) jos verovelvollinen suorittaa sekä vähennykseen oikeuttavia että vähennykseen oikeuttamattomia liiketoimia,

— onko se menetelmä, jota soveltaen määritetään, missä laajuudessa tuotantopanoshankinnan hintaan sisältyvä arvonlisävero saadaan vähentää, erilainen sen mukaan, onko kysymys 17 artiklan 2, 3 vai 5 kohdasta (ja jos näin on, millä tavalla se on erilainen), ja

— onko tällaisella verovelvollisella oikeus vähentää tuotantopanoshankinnan hintaan sisältyvä arvonlisävero kokonaisuudessaan sen vuoksi, että hankitut tavarat tai palvelut käytettiin 17 artiklan 3 kohdan c alakohdassa tarkoitetun liiketoimen suorittamisen johdosta?"

Ensimmäinen kysymys

17 Kansallinen tuomioistuin kysyy ensimmäisessä kysymyksessään pääasiallisesti sitä, onko ensimmäisen direktiivin 2 artiklaa ja kuudennen direktiivin 17 artiklan 2, 3 ja 5 kohtaa tulkittava siten, että tiettyä tuotantopanoshankintaa koskevan liiketoimen ja yhden tai useamman vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä on oltava suora ja välitön yhteys, jotta verovelvollisella olisi oikeus vähentää tuotantopanoshankinnan yhteydessä maksettu arvonlisävero ja jotta olisi mahdollista määrittää vähennysoikeuden laajuus.

18 Midland,Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja komissio katsovat, että tähän kysymykseen on vastattava myöntävästi.

19 Ensimmäiseksi on todettava, että vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken liiketoiminnan harjoittamisen yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta, jos kyseinen toiminta itse on periaatteessa arvonlisäverollista (ks. vastaavasti asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985, Kok. 1985, s. 655, 19 kohta; asia C-37/95, Ghent Coal Terminal, tuomio 15.1.1998, Kok. 1998, s. I-1, 15 kohta ja yhdistetyt asiat C-110—C-147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000, Kok. 2000, s. I-1577, 44 kohta). Poikkeustapauksissa kuitenkin myös Samuel Montagun kaltainen verovelvollinen, joka suorittaa kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 1—5 alakohdassa tarkoitettuja verosta vapautettuja liiketoimia, voi saman direktiivin 17 artiklan 3 kohdan c alakohdassa säädettyjen edellytysten

täyttyessä saada tämän säännöksen nojalla oikeuden vähentää arvonlisäveron siltä osin kuin verovelvollinen on käyttänyt näitä tavaroita ja palveluja edellä mainittuihin vapautettuihin liiketoimiin.

20 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa, jonka valossa tämän säännöksen 2 kohtaa on tulkittava, säädetään arvonlisäveron vähennysoikeuteen sovellettavasta järjestelmästä, kun vähennys kohdistuu tuotantopanoshankintoihin, joita verovelvollinen käyttää "sekä 2 ja 3 kohdan mukaan vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin", kuten yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut. Tässä säännöksessä ilmaisu "liiketoimiin" osoittaa, että 2 kohdassa säädetyn vähennysoikeuden syntymiseksi hankituilla tavaroilla tai palveluilla on oltava suora ja välitön yhteys myyntiliiketoimiin ja että tässä suhteessa verovelvollisen toiminnan lopullisella päämäärällä ei ole merkitystä (ks. asia 4/94, BLP Group, tuomio 6.4.1995, Kok. 1995, s. I-983, 18 ja 19 kohta).

21 Tämä tulkinta saa tukea ensimmäisen direktiivin 2 artiklasta, jonka mukaan vähentää saadaan vain verollisen liiketoimen hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä.

22 Kuitenkin yhteisöjen tuomioistuin on päättänyt myös, että kerran syntynyt oikeus vähennykseen säilyy, vaikka aiottu taloudellinen toiminta ei olisi johtanut verollisiin liiketoimiin tai kun verovelvollinen ei ole tahdostaan riippumattomista syistä voinut käyttää verollisissa liiketoimissaan tavaroita tai palveluja, joiden osalta on tehty vähennys (ks. vastaavasti asiat C-110/94, INZO, tuomio 29.2.1996, Kok. 1996, s. I-857, 20 ja 21 kohta; em. asia Ghent Coal Terminal, tuomion 20 kohta ja asia C-396/98, Schloßstraße, tuomio 8.6.2000, Kok. 2000, s. I-4279, 42 kohta).

23 Tästä oikeuskäytännöstä seuraa, että poikkeustapauksissa ja määrätyin edellytyksin vähennysoikeus on olemassa, vaikka tietyn tuotantopanoshankintaa kos-

kevan liiketoimen ja yhden tai useamman vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä ei voidakaan osoittaa suoraa ja välitöntä yhteyttä.

24 Ensimmäiseen kysymykseen on siis vastattava, että ensimmäisen direktiivin 2 artiklaa ja kuudennen direktiivin 17 artiklan 2, 3 ja 5 kohtaa on tulkittava siten, että periaatteessa tietyn tuotantopanoshankintaa koskevan liiketoimen ja yhden tai useamman vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä on periaatteessa oltava suora ja välitön yhteys, jotta verovelvollisella olisi oikeus vähentää tuotantopanoshankinnan yhteydessä maksettu arvonlisävero ja jotta olisi mahdollista määrittää vähennysoikeuden laajuus.

Toinen kysymys

25 Siltä osin kuin kansallinen tuomioistuin pyytää toisen kysymyksensä ensimmäisessä osassa "suoran ja välittömän" käsitteen täsmällistä luonnehdintaa Midland, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja komissio ovat kaikki perustellusti yhtä mieltä siitä, että tältä osin ei ole realistista yrittää kehittää täsmällisempää muotoilua. Kun otetaan huomioon kaupallisessa ja ammattitoiminnassa tehtyjen liiketoimien monimuotoisuus, on mahdotonta antaa täsmällisempää vastausta siihen, miten määrittää kaikissa tapauksissa tuotantopanoshankintoja koskevien liiketoimien ja myyntiliiketoimien välinen välttämätön suhde, jotta arvonlisävero olisi vähennettävissä. Kansallisten tuomioistuinten asiana on soveltaa suoraa ja välitöntä yhteyttä edellyttävää arviointiperustetta kunkin käsiteltävänään olevan asian tosiseikkoihin ja ottaa huomioon kaikki olosuhteet, joissa kysymyksessä olevat liiketoimet ovat tapahtuneet.

26 Kansallisen tuomioistuimen toisen kysymyksen a kohdan osalta Midland, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja komissio ovat perustellusti yhtä mieltä siitä, että verovelvollinen, joka tekee sekä vähennykseen oikeuttavia että vähennykseen oikeuttamattomia liiketoimia, saa kuitenkin vähentää hankkimistaan tavaroista tai palveluista kannetun arvonlisäveron, jos tavaroilla tai palveluilla on suora ja välitön yhteys vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin ilman, että on tarpeen tehdä eroa sen mukaan, onko kyse kuudennen direktiivin 17 artiklan 2, 3

vai 5 kohdasta. Jos näin ei olisi, olennaisesti samanlaiset tosiseikat johtaisivat erilaisiin tuloksiin sen mukaan, minkä säännöksen alaan verovelvollisen tekemät liiketoimet kuuluvat.

27 Kansallinen tuomioistuin kysyy toisen kysymyksensä b kohdassa pääasiallisesti sitä, saako verovelvollinen, joka tekee sekä vähennykseen oikeuttavia että vähennykseen oikeuttamattomia liiketoimia, vähentää tavaroista tai palveluista kannetun arvonlisäveron kokonaisuudessaan, vaikka näitä ei olisikaan käytetty vähennykseen oikeuttavaan liiketoimeen, vaan sellaisen liiketoiminnan yhteydessä, joka on ainoastaan seurausta vähennykseen oikeuttavasta liiketoimesta.

28 Midland, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja komissio katsovat, että tilanteessa, jossa vallitsee seuraussuhde tuotantopanoshankintaa koskevan liiketoimen ja myyntiliiketoimen välillä, ratkaiseva arviointiperuste on suoran ja välittömän yhteyden olemassaolo näiden kahden liiketoimen välillä. Midland korostaa, että tämä yhteys edellyttää sellaista objektiivista suhdetta tuotantopanoshankinnan ja myyntiliiketoimen välillä siten, että ensin mainittua voidaan pitää osana toimijan myyntiliiketoimen suorittamiseksi maksamista kustannuksista, oli tuotantopanoshankinta sitten myyntiliiketoimen valmistelua tai seurausta myyntiliiketoimen toteutumisesta. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus sitä vastoin katsoo, että sekä verollisia että verosta vapautettuja liiketoimia tekevälle verovelvolliselle suoritetut sellaiset oikeudelliset palvelut tilanteessa, jossa verovelvollista vaaditaan vastuuseen liiketoimista, jotka ovat olleet verollisia, eivät muodosta tällaista suoraa ja välitöntä yhteyttä näiden liiketoimien välille. Oikeudellisia palveluja on niiden luonteen vuoksi välttämättä pidettävä yleiskustannuksina, joten arvonlisävero on vähennettävissä vain osittain.

29 On muistettava, että arvonlisäverojärjestelmään liittyvän perusperiaatteen mukaan sekä ensimmäisen että kuudennen direktiivin 2 artiklan mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta tuotantoon tai jakeluun liittyvästä liiketoi-

mesta, josta on vähennettävä hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä (ks. vastaavasti asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995, Kok. 1995, s. I-1883, 16 kohta).

30 Tästä periaatteesta ja edellä mainitun, asiassa BLP Group annetun tuomion 19 kohdassa vahvistetusta säännöstä, jonka mukaan hankituilla tavaroilla tai palveluilla on oltava suora ja välitön yhteys verollisiin liiketoimiin, jotta vähennysoikeus syntyisi, seuraa, että näistä tavaroista tai palveluista kannetun arvonlisäveron vähentäminen edellyttää, että niiden hankintakulut ovat muodostaneet osan verollisten liiketoimien hinnasta. Näiden kulujen on siis oltava osa niiden myyntiliiketoimien kustannuksista, joissa hankittuja tavaroita ja palveluja käytetään. Tämän vuoksi näiden kustannustekijöiden on tavallisesti pitänyt syntyä ennen kuin verovelvollinen on suorittanut ne verolliset liiketoimet, joihin nämä kustannustekijät liittyvät.

31 Tästä seuraa, toisin kuin Midland väittää, että myyntiliiketoimen ja niiden palveluiden välillä, joita verovelvollinen on käyttänyt tämän liiketoimen suorittamisen johdosta ja sen toteutumisen vuoksi, ei tavallisesti ole sellaista suoraa ja välitöntä yhteyttä kuin edellä mainitussa, asiassa BLP Group annetussa tuomiossa tarkoitetaan. On tosin totta, että näiden palvelujen hankkimisesta aiheutuneet menot ovat seurausta myyntiliiketoimesta. Ne eivät kuitenkaan tavallisesti muodosta osaa myyntiliiketoimen kustannuksista, mitä ensimmäisen direktiivin 2 artiklassa kuitenkin edellytetään. Näillä palveluilla ei siis ole suoraa ja välitöntä yhteyttä myyntiliiketoimeen. Palveluista aiheutuneet kustannukset ovat sitä vastoin osa verovelvollisen yleiskustannuksia, jotka sellaisina muodostavat osan yrityksen tuotteiden hinnasta. Tällaisilla palveluilla on näin ollen suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko liiketoimintaan, joten oikeudesta arvonlisäveron vähentämiseen säädetään kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa, ja arvonlisävero on tämän säännöksen mukaan vähennettävissä vain osittain.

32 Tilanne olisi toinen vain, jos verovelvollinen osoittaisi objektiivisin perustein, että ne kulut, jotka liittyvät sellaisiin tavaroihin tai palveluihin, joita on käytetty

vähennykseen oikeuttavan liiketoimen toteutumisen johdosta, poikkeuksellisesti muodostaisivat osan sen kustannuksista.

33 Toiseen kysymykseen on siis vastattava, että kansallisen tuomioistuimen asiana on soveltaa suoran ja välittömän yhteyden arviointiperustetta kunkin käsiteltävänään olevan asian tosiseikkoihin. Verovelvollinen, joka tekee sekä vähennykseen oikeuttavia että vähennykseen oikeuttamattomia liiketoimia, saa kuitenkin vähentää hankkimistaan tavaroista tai palveluista kannetun arvonlisäveron, jos tavaroilla tai palveluilla on suora ja välitön yhteys vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin ilman, että on tarpeen tehdä eroa sen mukaan, onko kyse kuudennen direktiivin 17 artiklan 2, 3 vai 5 kohdasta. Tällainen verovelvollinen ei saa kuitenkaan vähentää hankituista palveluista kannettua arvonlisäveroa kokonaisuudessaan, jos palveluja ei ole käytetty vähennykseen oikeuttavaan liiketoimeen, vaan ne on käytetty sellaisen toiminnan yhteydessä, joka on ainoastaan seurausta tästä liiketoimesta, jollei verovelvollinen objektiivisin perustein osoita, että näiden palvelujen hankkimiseen liittyvät kulut muodostavat osan myyntiliiketoimen kustannuksista.

Kolmas kysymys

34 Kahteen ensimmäisen kysymykseen annettujen vastausten vuoksi kolmanteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

35 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukselle ja komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida

määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto)

on ratkaissut High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division, Divisional Courtin 31.7.1997 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) **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 artiklan 2, 3 ja 5 kohtaa on tulkittava siten, että tietyn tuotantopanoshankintaa koskevan liiketoimen ja yhden tai useamman vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä on periaatteessa oltava suora ja välitön yhteys, jotta verovelvollisella olisi oikeus vähentää hankinnan yhteydessä maksettu arvonlisävero ja jotta olisi mahdollista määrittää vähennysoikeuden laajuus.**

2) Kansallisen tuomioistuimen asiana on soveltaa suoran ja välittömän yhteyden arviointiperustetta kunkin käsiteltävänään olevan asian tosiseikkoihin. Verovelvollinen, joka tekee sekä vähennykseen oikeuttavia että vähennykseen oikeuttamattomia liiketoimia, saa kuitenkin vähentää hankkimistaan tavaroista tai palveluista maksamansa arvonlisäveron, jos tavaroilla tai palveluilla on suora ja välitön yhteys vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin ilman, että on tarpeen tehdä eroa sen mukaan, onko kyse kuudennen direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 2, 3 vai 5 kohdasta. Tällainen verovelvollinen ei saa kuitenkaan vähentää hankituista palveluista maksamaansa arvonlisäveroa kokonaisuudessaan, jos palveluja ei ole käytetty vähennykseen oikeuttavaan liiketoimeen, vaan ne on käytetty sellaisen toiminnan yhteydessä, joka on ainoastaan seurausta tästä liiketoimesta, jollei verovelvollinen objektiivisin perustein osoita, että näiden palvelujen hankkimiseen liittyvät kulut muodostavat osan myyntiliiketoimen kustannuksista.

Schintgen Hirsch Ragnemalm

Julistettiin Luxemburgissa 8 päivänä kesäkuuta 2000.

R. Grass

kirjaaja

R. Schintgen

toisen jaoston puheenjohtaja