YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

27 päivänä syyskuuta 2001 *

Asiassa C-16/00,

jonka Tribunal administratif de Lille (Ranska) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Cibo Participations SA

vastaan

Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 4 artiklan 1 ja 2 kohdan, 13 artiklan B kohdan d alakohdan sekä 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan ja 5 kohdan tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Wathelet sekä tuomarit P. Jann ja L. Sevón (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: C. Stix-Hackl,

kirjaaja: osastopäällikkö D. Louterman-Hubeau,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Cibo Participations SA, edustajanaan avocat M. Pourbaix,

— Ranskan hallitus, asiamiehinään K. Rispal-Bellanger ja S. Seam,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään E. Traversa, C. Giolito ja H. Michard,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Cibo Participations SA:n, Ranskan hallituksen ja komission 14.12.2000 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 6.3.2001 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Tribunal administratif de Lille on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 6.1.2000 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 19.1.2000, EY 234 artiklan nojalla nojalla kolme ennakkoratkaisukysymystä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi) 4 artiklan 1 ja 2 kohdan, 13 artiklan B kohdan d alakohdan sekä 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan ja 5 kohdan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Cibo Participations SA (jäljempänä Cibo) ja Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais (Nord-Pas-de-Calais'n verojohtaja) ja jossa on kyse siitä, voiko holding-yhtiö — ja jos voi, niin missä määrin — vähentää tytäryhtiön osuuden hankkimisen yhteydessä käyttämiäänsä palveluja rasittavan arvonlisäveron.

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään, että verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta on kannettava arvonlisäveroa. Direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan sitä, joka itsenäisesti harjoittaa jotakin tämän säännöksen 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa. Direktiivin 4 artiklan 2 kohdan mukaan "taloudellista toimintaa" on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta ja myös liiketoiminta, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä pysyväisluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

4 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta — — edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

— —

d) seuraavat liiketoimet:

— —

5. liiketoimet, mukaan lukien välitys mutta lukuun ottamatta hallin[nointia] ja tallessapitoa, jotka koskevat osakkeita, yhtiö- ja yhteenliittymäosuuksia, obligaatioita ja muita arvopapereita, ei kuitenkaan

— tavaroiden hallintaan oikeuttavia asiakirjoja,

— 5 artiklan 3 kohdassa tarkoitettuja oikeuksia ja arvopapereita". *

* — Lainausta on korjattu hakasuluissa olevin osin yhteisöjen tuomioistuimessa, koska direktiivin suomenkielinen käännös on epätarkka.

5 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan, jonka otsikkona on "Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus", 2 kohdan a alakohdassa 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 tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen".

6 Sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, joita arvonlisäverovelvollinen käyttää sekä vähennykseen oikeuttaviin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa täsmennetään, että "vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta". Saman direktiivin 17 artiklan 5 kohdan toisen alakohdan mukaan "tämä suhdeluku on laskettava 19 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista".

7 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 19 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

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

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

voivat lisäksi sisällyttää nimittäjään muut kuin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitetut tukipalkkiot.

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

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 liitännäisistä 13 artiklan B kohdan d alakohdassa tarkoitetuista liiketoimista muodostuva liikevaihdon määrä. — — "

Pääasiassa esillä oleva riita ja ennakkoratkaisukysymykset

8 Cibo on holdingyhtiö, jolla on merkittäviä omistusosuuksia kolmessa polkupyöräalalle erikoistuneessa yrityksessä. Sen on perustanut Compagnie d'importation des laines (jäljempänä CIL), joka on sen pääomistaja.

9 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee Cibon kiistäneen Tribunal administratif de Lillessä arvonlisäveroa koskevan maksukehotuksen, joka johtui siitä, ettei verohallinto hyväksynyt Cibon ajalta 2.11.1993—31.12.1994 tekemää arvonlisäverovähennystä eri palvelusuoritusten osalta, jotka kolmannet olivat laskuttaneet

yhtiöltä tytäryhtiöosuuksien hankkimistointen osalta. Palvelut koskivat muun muassa yhtiöiden tilintarkastusta, osakkeiden hankintahintaneuvotteluihin osallistumista, yhtiöiden haltuunottojärjestelyjä sekä osallistumista juridiikan ja verotuksen alalla.

10 Vähennysvaatimuksensa tueksi Cibo korosti, että yhtiön hallituksen puheenjohtaja oli ottanut kolmen tytäryhtiön hallituksen puheenjohtajuuden ja että yhtiö suoritti palkkiota vastaan palveluja näille tytäryhtiöille ja että CIL asetti yhtiön käyttöön palkkiota vastaan päteviä henkilöitä, jotka osallistuivat tytäryhtiöissä yleis-, hallinto- ja talousjohtoon sekä kaupalliseen ja tekniseen johtamiseen ja että näistä palveluista laskutettiin tytäryhtiöiltä kertakorvaus, jonka suuruus oli 0,5 prosenttia niiden liikevaihdosta. Cibo väitti näin osallistuvansa tytäryhtiöidensä hallintoon, ja että tämän vuoksi näiden osuuksien hankintakustannukset kuuluvat arvonlisäveron piiriin yleiskuluina, koska ne liittyvät holdingyhtiön yleiseen toimintaan.

11 Kansallisen tuomioistuimen mukaan Ranskan verohallinnon vastauksena on, että Cibo saa pääosan liikevaihdostaan osingoista. Cibo ei verohallinnon mukaan myöskään toteuta liiketoimia omissa nimissään, ja lisäksi konsernin yhtiöt pysyvät juridisesti itsenäisinä Cibon tyytyessä — taloudellisesta roolistaan huolimatta — palkkiota vastaan neuvomaan ja ohjaamaan konsernin politiikkaa. Niinpä Cibo ei suoraan tai välillisesti osallistu tytäryhtiöidensä hallintoon. Osuuden hankkimisiin liittyvät kustannukset eivät liity palvelujen suorituksiin tytäryhtiöille. Verohallinnon mielestä ne liittyvät pelkästään osuuksien hallussapitoon ja osinkojen saantiin, jotka eivät kuulu arvonlisäveron piiriin.

12 Siinä tapauksessa, että Cibon kuitenkin katsottaisiin osallistuvan tytäryhtiöidensä hallintoon, Ranskan verohallinto väittää, että osinkojen on katsottava liittyvän yhtiön taloudelliseen toimintaan ja siten arvonlisäveron piiriin kuuluviin

tuloihin, mutta koska osingot ovat kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan mukaisesti verosta vapaita, on laskettava vähennyksen suhdeluku.

13 Tämän vuoksi Tribunal administratif de Lille lykkäsi asian käsittelyä ja pyysi yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua seuraaviin kysymyksiin:

"1) Mitä perustetta on käytettävä osallistumista määriteltäessä? Voidaanko perusteena pitää vastikkeellisten palvelujen suorittamista tai sitä, että holdingyhtiö ohjaa konsernin toimintaa taikka tosiasiallisesti hallinnoi sitä tavalla, joka vie tytäryhtiöltä itsenäisyyden, tai jotain muuta seikkaa?

2) Jos kyseessä on osallistuminen, jääkö osinkojen saanti arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle muun syyn kuin taloudellisen toiminnan perusteella, koska osinkoja ei makseta vastikkeeksi tavaroiden toimittamisesta tai palvelujen suorittamisesta, vai, ottaen huomioon, että kulut liittyvät sellaiseen osakkeiden hankintaan, jonka välittömänä tarkoituksena on osallistuminen taloudelliseen toimintaan, kuuluuko osinkojen saanti arvonlisäveron piiriin, ja jos näin on, onko se verosta vapaata kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan 1 alakohdan d alakohdan nojalla vai onko sitä verotettava?

3) Jos osinkojen saanti jää arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle, mitä tästä seuraa vähennysoikeuden osalta:

— onko vähennysoikeus täysin poissuljettu osakkeiden hankintaa koskeviin kuluihin liittyvän veron osalta silloin, kun nämä kulut eivät liity verotettavaan liiketoimeen

— vai onko vähennys hyväksyttävä sillä perusteella, että kulut katsotaan yleiskuluiksi?"

Ennakkoratkaisukysymykset

Ensimmäinen kysymys

14 Ensimmäisellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin kysyy, mitä perustetta on käytettävä arvioitaessa sitä, onko holdingyhtiön osallistuminen sellaisten yhtiöiden hallintoon, joista se on hankkinut osuuksia, kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

15 Cibon mukaan osuuden hankkiminen jostakin yhtiöstä merkitsee kahdessa tapauksessa osallistumista yhtiön hallintoon, ja on tämän johdosta arvonlisäveron piiriin kuuluvaa taloudellista toimintaa. Ensimmäinen tapaus on se, jossa hankitaan lähes koko osakekanta ja jossa osakkeenomistaja ottaa käsiinsä tytäryhtiön tulevaisuuden, puuttuu sen hallintoon ja nimeää sen johdon kuitenkin säilyttäen sen oikeushenkilöllisyyden. Tässä tapauksessa osakkeenomistaja päätyy useimmiten suorittamaan tytäryhtiölleen vastikkeellisia palveluja. Toinen

tapaus on lähellä ensimmäistä sillä erotuksella, että holdingyhtiö ei enää anna jatkaa tytäryhtiön tavanomaista toimintaa vaan johtaa sitä tosiasiallisesti.

16 Ranskan hallitus on sitä mieltä, että aineellisesti osallistuminen tarkoittaa ratkaisevaa vaikutusvaltaa sen yrityksen hallintoon, johon se kohdistuu. Kun yrityksen päätöksiä valvoo äänivallan enemmistön juridisen tai tosiasiallisen hallussapidon perusteella yritys, jonka toimiala on samanlainen tai täydentävä, on voitava olettaa kyseen olevan osallistumisesta. Osallistuminen voidaan todeta myös niiden lukuisten seikkojen perusteella, jotka ilmenevät asianomaisten yritysten oikeudellisten, taloudellisten, yhteiskunnallisten ja hallinnollisten suhteiden erittelystä, joka voidaan saattaa veroasioita käsittelevän tuomioistuimen tutkittavaksi. Sen toteaminen, että tytäryhtiölle suoritetaan vastikkeellisia palveluja, ei Ranskan mukaan sellaisenaan riitä osoittamaan, että kyseessä on osallistuminen.

17 Komission mielestä ennakkoratkaisukysymyksiä on tutkittava siitä näkökulmasta, kuinka liiketoimet on luokiteltava kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan kannalta, kun sitä luetaan yhdessä direktiivin 2 artiklan kanssa. Tältä osin komissio huomauttaa Cibon olevan sekaholdingyhtiö siinä mielessä, että osakesalkun hallinnoinnin ohella yhtiö harjoittaa tytäryhtiöidensä puolesta erilaisia neuvonanto- ja hallinnointitoimintoja, joista vastikkeeksi se saa palkkion. Komission mukaan tällaisen holdingyhtiön kunkin menon osalta on määritettävä, onko menon katsottava kuuluvan kuudennen arvonlisäverodirektiivin piiriin kuulumattomiin liiketoimiin, tämän piiriin kuuluviin mutta verosta vapaisiin liiketoimiin vai tämän piiriin kuuluviin verotettaviin liiketoimiin.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

18 On todettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklaa on tulkittava siten, että arvonlisäverovelvollisena ei pidetä holdingyhtiötä, jonka ainoana tarkoituksena on hankkia osuuksia muista

yrityksistä ja joka ei välittömästi tai välillisesti osallistu näiden yritysten hallintoon muulla tavoin kuin käyttämällä osakkeenomistajan tai yhtiömiehen oikeuksiaan, eikä yhtiöllä siten ole kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan mukaista vähennysoikeutta (asia C-60/90, Polysar Investments Netherlands, tuomio 20.6.1991, Kok. 1991, s. I-3111, 17 kohta; Kok. Ep. XI, s. 239 ja asia C-142/99, Floridienne ja Berginvest, tuomio 14.11.2000, Kok. 2000, I-9567, 17 kohta).

19 Oikeuskäytännön mukaan tämä päätelmä perustuu siihen, että pelkkää yhtiöosuuksien hankintaa ja hallussapitoa ei ole pidettävä kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuna taloudellisena toimintana, joka tekisi kyseisestä hankkijasta verovelvollisen. Pelkkä osakkuuksien hankkiminen toisista yrityksistä ei nimittäin ole omaisuuden käyttämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa, koska mahdollinen osinko, joka on osakkuuden tuottoa, perustuu pelkästään omaisuuden omistamiseen (ks. asia C-333/91, Sofitam, tuomio 22.6.1993, Kok. 1993, s. I-3513, 12 kohta ja asia C-80/95, Harnas & Helm, tuomio 6.2.1997, Kok. 1997, s. I-745, 15 kohta).

20 Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin katsonut, että tilanne on toinen, jos osuuden omistamiseen liittyy suora tai välillinen osallistuminen osakkuusyhtiöiden hallintoon, jolloin hallintoon osallistumisena ei kuitenkaan pidetä niiden oikeuksien käyttämistä, joita osuuksien omistajalla on osakkeenomistajana tai yhtiömiehenä (em. asia Polysar Investments Netherlands, tuomion 14 kohta ja em. asia Floridienne ja Berginvest, tuomion 18 kohta).

21 Edellä mainitussa asiassa Floridienne ja Berginvest annetun tuomion 19 kohdasta seuraa, että tällaista osallistumista tytäryritysten hallintoon on pidettävä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuna taloudellisena toimintana, kun siihen sisältyy Cibon kaltaisen holdingyhtiön tytäryhtiöilleen suorittamien hallinto- ja talouspalvelujen sekä kaupallisten ja teknisten palvelujen kaltaisia, mainitun direktiivin 2 artiklan nojalla arvonlisäverotettavia liiketoimia.

22 Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on näin ollen vastattava, että holdingyhtiön osallistuminen sellaisten yhtiöiden hallintoon, joista se on hankkinut osuuksia, on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, kun siihen sisältyy holdingyhtiön tytäryhtiöilleen suorittamien hallinto- ja talouspalvelujen sekä kaupallisten ja teknisten palvelujen kaltaisia, mainitun direktiivin 2 artiklan nojalla arvonlisäverotettavia liiketoimia.

Kolmas kysymys

23 Kolmannella kysymyksellään, joka on tutkittava ennen toista kysymystä, kansallinen tuomioistuin kysyy, voiko holdingyhtiö vähentää arvonlisäveron, joka rasittaa niistä eri palvelusuorituksista aiheutuneita kuluja, joihin se on turvautunut hankkiessaan osuuden tytäryhtiöstä.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

24 Cibon mukaan tytäryhtiöidensä hallintoon osallistuva yhtiö saa verotettavaa tuloa tytäryhtiöilleen suorittamistaan palveluista. Asiassa C-4/94, BLP Group, 6.4.1995 annetusta tuomiosta (Kok. 1995, s. I-983) ilmenee tytäryhtiönsä osakkeita luovuttaneen sekaholdingyhtiön osalta, että tällaisen toimen yhteydessä suoritettuihin palveluihin liittyvää arvonlisäveroa ei voi vähentää, jos tämä liiketoimi on verosta vapaa ja jos suoritukset ovat suoraan ja välittömästi kytköksissä siihen. Tämän vuoksi osakkeiden hankkijan, joka ei Cibon mielestä tässä ominaisuudessa suorita verotettavaa tai verovapaata liiketointa, pitäisi voida vähentää arvonlisävero, joka liittyy samanlaisiin yleiskuluina pidettäviin suorituksiin.

25 Ranskan hallitus katsoo, että koska yritys, joka hankkii, pitää hallussaan tai luovuttaa osuuksia toisessa yrityksessä ja osallistuu suoraan tämän yrityksen hallintoon, on arvonlisäverovelvollinen kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 ja 4 artiklan nojalla, tällaisten osuuksien hankkimisesta johtuvien kustannusten on katsottava liittyvän yrityksen yleiseen toimintaan, joka muodostuu vähennykseen oikeuttavien liiketoimien suorittamisesta ja vähennykseen oikeuttamattomien, verosta vapaiden osinkojen saannista.

26 Komissio väittää, ettei vähennysoikeutta ole osakkeiden hankkimisesta aiheutuneihin kuluihin liittyvän veron osalta, koska nämä kulut eivät liity arvonlisäveron piiriin kuuluvaan liiketoimeen.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

27 Aluksi on huomattava, että vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken taloudellisen toiminnan yhteydessä maksettavasta tai maksetusta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen kaiken taloudellisen toiminnan täydellisen neutraalisuuden verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (asia C-98/98, Midland Bank, tuomio 8.6.2000, Kok. 2000, s. I-4177, 19 kohta ja asia C-408/98, Abbey National, tuomio 22.2.2001, Kok. 2001, s. I-1361, 24 kohta).

28 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 5 kohdassa, jonka avulla kyseisen artiklan 2 kohtaa on tulkittava, säädetään järjestelmästä, jota sovelletaan arvonlisäveron vähennysoikeuteen silloin, kun arvonlisävero kohdistuu tuotantopanoshankintoihin, joita verovelvollinen käyttää "sekä 2 ja 3 kohdan mukaan vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeutta-

mattomiin liiketoimiin", jolloin oikeus vähennykseen rajoitetaan arvonlisäveron siihen osuuteen, joka vastaa ensin mainittuihin liiketoimiin liittyvää määrää. Se, että tässä säännöksessä käytetään ilmaisua "liiketoimiin", osoittaa, että hankituilla tavaroilla ja palveluilla on 2 kohdassa säädetyn vähennysoikeuden syntymiseksi oltava suora ja välitön yhteys myyntitoimiin, joiden perusteella vähennysoikeus syntyy, ja että tässä suhteessa verovelvollisen toiminnan lopullisella päämäärällä ei ole merkitystä (ks. em. asia BLP Group, tuomion 18 ja 19 kohta; em. asia Midland Bank, tuomion 20 kohta ja em. asia Abbey National, tuomion 25 kohta).

29 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1301; jäljempänä ensimmäinen direktiivi) 2 artiklaa ja kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2, 3 ja 5 kohtaa on tulkittava siten, että lähtökohtaisesti tietyn tuotantopanoshankinnan ja yhden tai useamman myyntitoimen, jonka perusteella vähennysoikeus syntyy, välillä on oltava suora ja välitön yhteys, jotta verovelvollisella olisi oikeus vähentää tuotantopanoshankintoihin sisältyvä arvonlisävero ja jotta olisi mahdollista määrittää vähennysoikeuden laajuus (em. asia Midland Bank, tuomion 24 kohta ja em. asia Abbey National, tuomion 26 kohta).

30 Lisäksi on huomattava, että arvonlisäverojärjestelmään liittyvän perusperiaatteen mukaan, joka ilmenee sekä ensimmäisen että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklasta, arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta tuotantoon tai jakeluun liittyvästä liiketoimesta, josta on vähennettävä hinnan muodostavista osista suoraan kannetun arvonlisäveron määrä (em. asia Midland Bank, tuomion 29 kohta ja em. asia Abbey National, tuomion 27 kohta).

31 Tästä periaatteesta ja siitä säännöstä, jonka mukaan hankituilla tavaroilla tai palveluilla on oltava suora ja välitön yhteys vähennykseen oikeuttaviin myyntitoimiin, seuraa, että näistä tavaroista tai palveluista kannetun arvonlisäveron vähentämisoikeus edellyttää, että niiden hankintakulut ovat muodostaneet osan verollisten liiketoimien hinnan muodostavista osista. Näiden kulujen on siis

oltava osa niiden vähennykseen oikeuttavien myyntitoimien kustannuksista, joissa hankittuja tavaroita ja palveluja käytetään (ks. em. asia Midland Bank, tuomion 30 kohta ja em. asia Abbey National, tuomion 28 kohta).

32 On todettava, ettei suoraa ja välitöntä kytköstä holdingyhtiön siinä yhteydessä, kun se hankkii osuutta tytäryhtiöstään, hankkimien eri palvelujen ja yhden tai useamman vähennykseen oikeuttavan myyntitoimen välillä ole olemassa. Arvonlisävero, jonka holdingyhtiö on maksanut niissä kuluissa, joita on aiheutunut kyseisistä palveluista, ei nimittäin sisälly suoraan vähennykseen oikeuttavien myyntitointen eri kustannustekijöihin. Nämä kulut eivät ole osa niiden myyntitoimien kustannuksista, joihin mainittuja palveluja käytetään.

33 Palveluista aiheutuneet kustannukset ovat sitä vastoin osa verovelvollisen yleiskustannuksia, jotka sellaisina muodostavat osan yrityksen tuotteiden hinnasta. Tällaisilla palveluilla on siis lähtökohtaisesti suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko liiketoimintaan (ks. em. asia BLP Group, tuomion 25 kohta; em. asia Midland Bank, tuomion 31 kohta ja em. asia Abbey National, tuomion 35 ja 36 kohta).

34 Tältä osin kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisestä alakohdasta seuraa, että verovelvollisella, joka käyttää tavaroita ja palveluja sekä vähennykseen oikeuttaviin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, on oikeus vähentää vain se arvonlisäveron osa, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta.

35 Näin ollen kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että holdingyhtiölle niistä eri palveluista aiheutuneet kulut, joihin se on turvautunut hankkiessaan osuutta tytäryhtiössään, ovat osa sen yleiskuluja, jolloin niillä on lähtökohtaisesti suora ja välitön yhteys koko sen taloudelliseen toimintaan. Tästä seuraa, että mikäli holdingyhtiö tekee sekä vähennykseen oikeuttavia että

vähennykseen oikeuttamattomia liiketoimia, on sillä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan oikeus vähentää vain se arvonlisäveron osa, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta.

Toinen kysymys

36 Toisella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin tarkoittaa kysyä, kuuluuko osinkojen saanti arvonlisäveron piiriin.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

37 Cibo väittää, että osingot eivät koskaan kuulu kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä määritettyyn arvonlisäveron soveltamisalaan. Sen mielestä ei ole tarpeen tehdä tältä osin eroa sillä perusteella, osallistuuko holdingyhtiö tytäryhtiöidensä hallintoon vai ei. Osingot eivät nimittäin ensinnäkään ole vastiketta osakkeenomistajan tietystä toimesta tai liiketoimesta, eikä niillä ole yhteyttä hallinnosta koostuvaan taloudelliseen toimintaan, jota osakkeenomistaja mahdollisesti harjoittaa osallistuessaan yhtiön hallintoon. Toiseksi ne ovat seurausta pelkästä osakkeen omistuksesta.

38 Ränskan hallituksen mukaan holdingyhtiön saama tuotto — erityisesti osingot — kuuluu arvonlisäveron piiriin niiden ollessa seurausta osuuksien hallus-

sapidosta yrityksessä, jonka hallintoon holdingyhtiö osallistuu. Tämä tuotto nimittäin perustuu siihen, että hyödykettä käytetään jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitetulla tavalla. Tältä osin Ranskan mukaan ei ole vaikutusta sillä, että osinkojen saanti on luonnostaan sattumanvaraista.

39 Ranskan mielestä saadut osingot ovat arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluvinakin arvonlisäverosta vapaita kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdan nojalla. Tämän vuoksi osingot arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluvina mutta vähennykseen oikeuttamattomina pitäisi vain sisällyttää vähennyksen suhdeluvun nimittäjään kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 5 kohdan ja 19 artiklan 1 kohdan soveltamista varten.

40 Komission käsityksen mukaan osinkojen saantia ei voida pitää vastikkeena holdingyhtiön harjoittamasta hallintotoiminnasta sikäli kuin todellista suoraa yhteyttä näiden välillä ei ole (ks. asia C-16/93, Tolsma, tuomio 3.3.1994, Kok. 1994, s. I-743, 13 ja 14 kohta). Pääasiassa esillä olevan kaltaisessa tapauksessa tällainen yhteys kuitenkin puuttuu.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

41 Yhteisöjen tuomioistuin on aiemmin todennut, että osinkojen saaminen ei kuulu arvonlisäveron piiriin, koska ne eivät ole vastiketta taloudellisesta toiminnasta, ja että tämän vuoksi omistusosuuksien perusteella maksetut osingot eivät kuulu

vähennysjärjestelmän piiriin (em. asia Sofitam, tuomion 13 kohta ja em. asia Floridienne ja Berginvest, tuomion 21 kohta).

42 Tämä johtuu tietyistä osinkojen erityispiirteistä. On kiistatonta, että osinkojen jakaminen edellyttää yleensä sitä, että jakokelpoista voittoa on syntynyt, ja riippuu näin ollen yrityksen tilikauden tuloksesta. Lisäksi osinko-osuus määritetään omistusosuuden tyypin eli esimerkiksi osakelajin perusteella eikä sillä perusteella, kuka on osuuden haltija. On myös muistettava, että osingot luonteensa mukaisesti ovat yhtiöosuuden tuottoa ja perustuvat pelkkään osuuden omistamiseen (em. asia Polysar Investments Netherlands, tuomion 13 kohta ja em. asia Floridienne ja Berginvest, tuomion 22 kohta).

43 Kun otetaan huomioon erityisesti se, että osingon määrä on näin ollen osittain sattumanvarainen ja että osinko-oikeus perustuu ainoastaan yhtiöosuuden omistamiseen, osingon ja palvelujen suorittamisen välillä ei ole välitöntä yhteyttä, jota edellytetään, jotta osinko voisi olla vastike kyseisistä palveluista, ja näin on siitä huolimatta, että palvelun suorittaisi osinkoja saava osakkeenomistaja (em. asia Floridienne ja Berginvest, tuomion 23 kohta).

44 Tätä taustaa vasten on korostettava, että koska osinkojen saanti ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, osinkoja, jotka tytäryhtiöt maksavat holdingyhtiölle, joka on arvonlisäverovelvollinen muun toimintansa osalta ja joka tarjoaa tytäryhtiöilleen hallintopalveluja, ei saa sisällyttää vähennyksen suhdeluvun muodostavan murtoluvun nimittäjään kuudennen arvonlisäverodirektiivin 19 artiklan nojalla (em. asia Floridienne ja Berginvest, tuomion 32 kohta).

45 Tämän vuoksi toiseen kysymykseen on vastattava, ettei osinkojen saanti kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan.

Oikeudenkäyntikulut

46 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Ranskan 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 (ensimmäinen jaosto)

on ratkaissut Tribunal administratif de Lillen 6.1.2000 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) **Holdingyhtiön osallistuminen sellaisten yhtiöiden hallintoon, joista se on hankkinut osuuksia, on jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, kun siihen sisältyy holdingyhtiön tytäryhtiöilleen suorittamien hallinto- ja talouspalvelujen sekä kaupallisten ja teknisten palvelujen kaltaisia, mainitun direktiivin 2 artiklan nojalla arvonlisäverotettavia liiketoimia.**

2) Holdingyhtiölle niistä eri palveluista, joihin se on turvautunut hankkiessaan osuutta tytäryhtiössään, aiheutuneet kulut ovat osa sen yleiskuluja, jolloin niillä on lähtökohtaisesti suora ja välitön yhteys koko sen taloudelliseen toimintaan. Tästä seuraa, että mikäli holdingyhtiö tekee sekä vähennykseen oikeuttavia että vähennykseen oikeuttamattomia liiketoimia, on sillä direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan oikeus vähentää vain se arvonlisäveron osa, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta.

3) Osinkojen saanti ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan.

Wathelet Jann Sevón

Julistettiin Luxemburgissa 27 päivänä syyskuuta 2001.

R. Grass

kirjaaja

M. Wathelet

ensimmäisen jaoston puheenjohtaja