ZITA MODES

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
F. G. JACOBS

26 päivänä syyskuuta 2002 [1]

1. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin [2] 5 artiklan 8 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat "varallisuuskokonaisuuden tai sen osan" siirron osalta katsoa, että tavaroiden luovutusta ei ole tapahtunut ja että saajaa on pidettävä luovuttavan henkilön seuraajana.

2. Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Luxemburg) haluaa tällä ennakkoratkaisupyynnöllä pääasiallisesti selvittää, sovelletaanko tällaista kansallista säännöstä automaattisesti aina, kun luovutuksensaaja on verovelvollinen, vai voidaanko säännöksen soveltamiselle asettaa myös sellainen edellytys, että luovutuksensaajan on käytettävä varallisuus saman tai samantyyppisen liikkeen jatkamiseen kuin mitä luovuttaja harjoitti, ja jos tällainen edellytys voidaan asettaa, voiko kyseinen jäsenvaltio vaatia tai pitääkö sen vaatia, että luovutuksensaajalla on oltava viranomaisen myöntämä lupa tällaisen liikkeen harjoittamiseen.

1 — Alkuperäinen kieli: englanti.

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

Asiaan sovellettava lainsäädäntö

3. Kuudennen direktiivin 2 artiklan mukaan arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta. Verovelvollisella tarkoitetaan 4 artiklan 1 kohdassa olevan määritelmän mukaan jokaista, joka harjoittaa taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. Kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan taloudelliseen toimintaan kuuluu aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntäminen jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

4. Tavaroiden luovutus. on määritelty 5 artiklassa. Tämän artiklan 1 kohdan mukaan tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa. artiklan 8 kohdassa kuitenkin säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot voivat vastikkeellisesti tai vastikkeettomasti taikka osakkaan yhtiöön sijoittamana osuutena yhtiölle siirretyn varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirron osalta katsoa, että tavaroiden luo-

vutusta ei ole tapahtunut ja että saajaa on pidettävä luovuttavan henkilön seuraajana. Jäsenvaltiot voivat toteuttaa tarvittavat toimenpiteet kilpailun vääristymisen välttämiseksi sellaisissa tapauksissa, joissa saaja ei ole kokonaan veronmaksuvelvollinen."

5. Luxemburg on käyttänyt oikeuttaan olla pitämättä tällaisia siirtoja tavaroiden luovutuksina säätämällä 12.2.1979 annetun arvonlisäverolain, sellaisena kuin se on muutettuna, 9 §:n 2 momentissa, että edellä säädetystä poiketen tavaroiden luovutusta ei käsitellä tavaroiden luovutuksena, jos kysymys on

"varallisuuskokonaisuuden tai sen osan luovuttamis[es]ta toiselle verovelvolliselle missä muodossa tai millä perusteella tahansa. Tällöin saajaa on pidettävä luovuttavan henkilön seuraajana". [3]

6. Yhteisöjen tuomioistuimelle ei ole ilmoitettu mistään muista kansallisista säännöksistä, joita olisi annettu 5 artiklan 8 kohdan toisen virkkeen nojalla kilpailun vääristymisen välttämiseksi sellaisissa tapauksissa, joissa saaja ei ole kokonaan veronmaksuvelvollinen.

3 — Kuudennen direktiivin 6 artiklan 5 kohdan mukaan 5 artiklan 8 kohtaa on sovellettava samoin edellytyksin palvelujen suorituksiin, joihin sisältyvät aineettoman omaisuuden luovutukset (6 artiklan 1 kohta).

Pääasian käsittelyn vaiheet

7. Kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä oleva asia on saanut alkunsa kaupasta, jolla Zita Modes SARL (jäljempänä Zita Modes) myi Parfumerie Miladylle (jäljempänä Milady) vähittäiskauppaa harjoittavan valmisvaateliikkeen varallisuuden. Laskussa, jonka määrä oli 1,7 miljoonaa Luxemburgin frangia, kaupan kohteeksi oli ilmoitettu liike (fonds de commerce), ja siinä oli seuraava toteamus: "Voimassa olevan lainsäädännön mukaan tähän laskuun ei sovelleta arvonlisäveroa."

8. Kansallisessa tuomioistuimessa ei ole yksilöity, mitä varallisuutta kauppa koski, mutta ennakkoratkaisupyynnön mukaan Zita Modes on ilmoittanut, että kysymys oli asusteista, jotka olivat yhteensopivia sen myymien vaatteiden kanssa ja joihin kuului vaatteet valmistaneen yhtiön valmistamia kemikaaliotuotteita ja jotka Milady sittemmin käytti Zita Modesin toiminnan jatkamiseen.

9. Luxemburgin veroviranomainen vastusti liiketoimen luokittelua erityisesti sillä perusteella, että poikkeuksen soveltaminen edellyttää, että luovutuksensaajan on oltava verovelvollinen, joka jatkaa luovuttajan toimintaa, ja että luovutuksensaajalla on siten oltava laillinen oikeus harjoittaa tämäntyyppistä liikettä mutta että Mila-

dyllä ei nyt esillä olevassa asiassa ollut viranomaisen myöntämää lupaa toimia kyseisellä alalla. Tästä syystä veroviranomainen oikaisi (tällä hetkellä selvitystilassa olevan) Zita Modesin maksettavaksi tulevan arvonlisäveron määrää.

10. Zita Modes (tai sen edustajat) ovat riitauttaneet oikaisun Tribunal d'arrondissementissa, joka on ennen asian ratkaisemista pyytänyt yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua seuraaviin kysymyksiin:

"1) Onko jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 5 artiklan 8 kohtaa tulkittava siten, että varallisuuskokonaisuuden siirtäminen verovelvolliselle on riittävä edellytys sille, ettei tästä liiketoimesta kanneta arvonlisäveroa, riippumatta siitä, minkälaista toimintaa tämä verovelvollinen harjoittaa tai mihin hän käyttää siirrettyä varallisuutta?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohtaa tulkittava siten, että varallisuuskokonaisuuden siirtämisellä verovelvolliselle tarkoitetaan koko yrityksen tai sen osan siirtämistä verovelvolliselle, joka jatkaa luovuttavan yrityksen koko liiketoimintaa tai joka jatkaa sen toimintaa alalla, joka vastaa varallisuuskokonaisuudesta luovutettua osaa, vai siten, että sillä tarkoitetaan pelkästään koko varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirtämistä verovelvolliselle, joka jatkaa kokonaan tai osittain samantyyppistä liiketoimintaa kuin luovuttaja ilman, että yritystä tai yrityksen osaa siirrettäisiin?

3) Jos toisen kysymyksen johonkin osaan vastataan myöntävästi, edellytetäänkö tai sallitaanko 5 artiklan 8 kohdassa valtion edellyttävän, että luovutuksensaajan toimintaa on harjoitettava sellaisen lakisääteisen toimiluvan mukaisesti, jonka toimivaltainen viranomainen on myöntänyt toimintaa tai sen osa-aluetta varten, kun on selvää, että kyseistä toimintaa harjoitetaan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitetun laillisen vaihdannan puitteissa?"

Huomautukset

11. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet ainoastaan Administration de l'enregistrement et des domaines de l'État (Luxemburgin veroviranomainen) ja komissio. Suullista käsittelyä ei ole pyydetty.

12. Veroviranomaisen mukaan Luxemburgin arvonlisäverolain 9 §:n 2 momentilla pyritään estämään piilevä vero tapauksissa, joissa luovutuksensaaja on verovelvollinen, jolla on vain osittainen vähennysoikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron osalta,[4] ja tällä tavalla turvaamaan arvonlisäveron neutraalisuus.

13. Jotta luovutuksensaajaa olisi pidettävä luovuttajan seuraajana, sen on veroviranomaisen mukaan väistämättä harjoitettava samantyyppistä toimintaa, sillä muussa tapauksessa arvonlisäverolain 9 §:n 2 momenttia olisi äärimmäisen vaikea soveltaa, ja se jäisi käytännössä vaille sisältöä, erityisesti silloin kun on kysymys investointitavaroita koskevista oikaisuista.[5] Tämä edellytys sisältyy näin ollen implisiittisesti sekä kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohtaan että Luxemburgin arvonlisäverolain 9 §:n 2 momenttiin.

14. Komissio on omaksunut jossain määrin erilaisen lähestymistavan.

15. Komissio ottaa ensinnäkin huomioon kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdalla tavoitellun päämäärän ja lainaa kuudetta direktiiviä koskeneen ehdotuksensa perusteluja,[6] joiden mukaan valintamahdollisuus otettiin käyttöön "yksinkertaisuuden vuoksi ja yrityksen talouteen kohdistuvien liian suurten rasitteiden estämiseksi". Tarkoitus on siis estää se, että ensin laskutetaan — useinkin — huomattava määrä veroa, joka maksetaan valtiolle ja joka sitten palautuu ostovähennyksen kautta. Toisen virkkeen, joka ei sisältynyt alkuperäiseen ehdotukseen, tavoitteena on sen mahdollistaminen, että jäsenvaltiot voivat toteuttaa toimenpiteitä sellaisten tapausten varalta, joissa luovutuksensaajalla ei ole täyttä vähennysoikeutta. Säännöksen kummankin osan soveltaminen on tietenkin vapaaehtoista. Komissio toteaa lopuksi, että arvonlisäveron neutraalisuuden periaate tarkoittaa, että 5 artiklan 8 kohdan soveltamisen on johdettava täsmälleen samaan tulokseen kuin jos vero olisi kannettu ja vähennetty normaalilla tavalla.

16. Seuraavaksi komissio huomauttaa, että vaikka kansallinen tuomioistuin on katsonut, että yritysvarallisuutta oli siirretty, sen on vielä ratkaistava, koskiko siirto "varallisuuskokonaisuutta tai sen osaa"; tämä käsite on määriteltävä yhteisön oikeudessa. Komissio viittaa joukkoon oikeuskäytännöstä ja lainsäädännöstä peräisin olevia ilmaisuja, joista voi olla apua tällaisen määritelmän kehittämisessä ja joissa painotetaan ennen kaikkea sellaisen yksilöitävissä olevan organisoidun yksikön

4 — Tavaroiden luovuttajien ja palvelujen suorittajien näkökulmasta tarkasteltuna arvonlisäverollisia luovutuksia ja suorituksia kutsutaan yleensä myynneiksi ja niihin kohdistuvaa arvonlisäveroa myynnin veroksi; jos vastaanottaja käyttää tavarat tai palvelut myöhempiin tavaroiden luovutuksiin tai palvelujen suorituksiin, ne ovat hänen näkökulmastaan ostoja ja niiden hinnoissa maksettua arvonlisäveroa kutsutaan ostoihin sisältyväksi arvonlisäveroksi (ks. mitä todetaan jäljempänä 20 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa).

5 — Ks. jäljempänä 23 ja 29 kohta.

6 — Euroopan yhteisöjen tiedote, täydennysosa 11/73, s. 10; nykyinen 5 artiklan 8 kohdan ensimmäinen virke oli alkuperäisessä ehdotuksessa 5 artiklan 4 kohta.

olemassaoloa, jota voidaan harjoittaa liikkeenä. Pelkkä vaihto-omaisuuden myynti ei kuitenkaan kuulu tämän määritelmän alaisuuteen.

17. Kansallisen tuomioistuimen kysymyksistä komissio toteaa, ettei ole tarpeen, että luovutuksensaajan liiketoiminta vastaisi täysin luovuttajan liiketoimintaa. Komission mukaan tärkeää on se, että 5 artiklan 8 kohdan soveltaminen johtaa samaan tulokseen kuin jos vero olisi laskutettu, maksettu ja myöhemmin saatu takaisin ostovähennyksen kautta; merkitystä on näin ollen vain sillä, että luovutuksensaaja pystyy tekemään tällaisia vähennyksiä eli että se on verovelvollinen, joka käyttää siirretyn varallisuuden verollisiin liiketoimiinsa.

18. Siitä, ettei Miladyllä ollut lupaa harjoittaa samaa liiketoimintaa kuin Zita Modes, komissio toteaa, että oikeuskäytännön mukaan laiton liiketoiminta ei jää arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle, jos se voi jollain tavalla kilpailla lainmukaisen toiminnan kanssa. Jos 5 artiklan 8 kohdan soveltaminen tällaisiin tapauksiin kuitenkin olisi omiaan vääristämään kilpailua, jäsenvaltiolla olisi säännöksen toisen virkkeen nojalla oikeus toteuttaa korjaavia toimenpiteitä.

Asian tarkastelu

Kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdalla tavoiteltu päämäärä

19. Kuten on perustellusti huomautettu, 5 artiklan 8 kohdan soveltamisalaa ja vaikutuksia määritettäessä on otettava huomioon sillä tavoiteltu päämäärä.

20. Tätä päämäärää arvioitaessa on puolestaan otettava huomioon koko arvonlisäverojärjestelmä, jonka perusteet on ilmaistu ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin [7] 2 artiklassa seuraavasti:

"Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

Jokaisesta liiketoimesta on kannettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisäve-

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

ro, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä."

21. Vähennysjärjestelmä on näin ollen luotu estämään veron kertaantuminen, kun arvonlisäveroa on jo kannettu tavaroista ja/tai palveluista, jotka käytetään myytävien tavaroiden ja/tai palvelujen tuottamiseksi, eli järjestelmä on luotu sen välttämiseksi, että arvonlisäveroa kannettaisiin uudelleen jo kannetusta arvonlisäverosta. Muodostuu toimintoketju, jossa kussakin ketjun vaiheessa maksettava nettosumma — eli kyseisestä myynnistä kannettavan veron kokonaismäärä vähennettynä ostoista jo kannetuilla veromäärillä — on tietty osuus kyseisessä vaiheessa kertyvästä lisäarvosta. Kun ketju päättyy siihen, että tavara tai palvelu myydään kuluttajalle, kannetun arvonlisäveron kokonaismäärä — jonka kuluttaja lopulta maksaa, koska ketjun muodostaneet yritykset ovat pystyneet vähentämään kaikki maksamansa määrät — vastaa kyseistä osuutta lopullisesta hinnasta.

22. Tällainen vähennys ei kuitenkaan ole asianmukainen silloin, kun ostoihin sisältyvä vero on maksettu sellaisten hankintojen yhteydessä, joita ei käytetä verollisten suoritteiden tuottamiseen. Näin on esimerkiksi silloin, kun verovelvollinen ottaa tavaroita tai palveluja yksityiskäyttöön (ja toimii siten kuluttajana) tai käyttää ne edelleen verosta vapautettuihin myynteihin, joista ei kanneta arvonlisäveroa. [8]

23. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaan verovelvollinen voi käyttää vähennysoikeuttaan, jos verolliset ostot käytetään "verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin". Jos ne käytetään sekä vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, 17 artiklan 5 kohdassa säädetään, että "vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta", ja tämä suhdeluku on laskettava (jollei tietyistä valinnaisista poikkeuksista muuta johdu) noudattaen 19 artiklaa, jossa säädetään pääasiallisesti, että vähennyksen suhdeluku on murtoluku, joka vastaa arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavista liiketoimista muodostuvaa liikevaihtoa jaettuna liikevaihdon kokonaismäärällä. Lisäksi 20 artiklassa sallitaan vähennysten oikaiseminen erityisesti silloin, kun vähennysten määrän määräytymisessä huomioon otetuissa erissä on myöhemmin tapahtunut muutoksia, [9] ja säädetään, että investointitavaroiden osalta oikaisuja voidaan tehdä 5—20 vuoden ajalta. [10]

8 — Tietyt kotimaiset liiketoimet on vapautettu verosta kuudennen direktiivin 13 artiklalla, kun taas 14—16 artiklassa säädetään kansainvälistä kauppaa koskevista vapautuksista. Se, että tietty liiketoimi on vapautettu verosta, ei ainakaan kotimaisessa kaupassa kuitenkaan merkitse, että sitä samassa ketjussa edeltävät liiketoimet olisi samalla tavoin vapautettu verosta; on pikemminkin niin, että ketjun aikaisemmissa vaiheissa maksettua veroa ei enää voida saada takaisin vähennysoikeutta käyttämällä, vaikka se, onko tämä perusteltua, voi olla kyseenalaisempaa, kun verovapaa luovutus tai suoritus on myöhemmän verollisen luovutuksen tai suorituksen kustannustekijä.

9 — Kuudennen direktiivin 20 artiklan 1 kohdan b alakohta.

10 — Kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohta.

24. Jos kysymys siitä, mikä tarkkaan ottaen muodostaa "varallisuuskokonaisuuden tai sen osan", sivuutetaan toistaiseksi ja katsotaan sen tarkoittava yleisesti "liikettä", voin pääsääntöisesti yhtyä käsitykseen, jonka komissio on omaksunut 5 artiklan 8 kohdan roolista tässä yhteydessä.

25. Jos A myy liikkeensä B:lle, kyseessä on lähtökohtaisesti verollinen liiketoimi. Siinä todennäköisessä tapauksessa, että B jatkaa kyseistä liikettä joko itsenäisenä liikkeenä tai osana toista yritystä, tästä liiketoimesta maksettu vero on vähennyskelpoinen siinä määrin kuin B myynnit ovat itsessään verollisia, koska liikkeen osto on näiden myyntien kustannustekijä. Huomattavassa osassa tapauksia liikkeellä on vain verollista myyntiä, jolloin koko määrä on vähennyskelpoinen.

26. Liikkeen myynnistä kannettava arvonlisävero on kuitenkin todennäköisesti huomattava, ja liike tai sen uusi omistaja menettää tämän määrän liiketaloudellisesti ehkä arassa vaiheessa, vaikka se ei loppujen lopuksi jää veroviranomaisille. [11]

27. On ilmeistä, että tällaisissa olosuhteissa saattaa olla edullisempaa katsoa, ettei mitään verollista liiketointa ole tapahtunut, jolloin vältetään se, että veroviranomaisille pitäisi suorittaa maksuja, jotka kuitenkin saadaan myöhemmin takaisin käyttämällä vähennysoikeutta. Se, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdan ensimmäisen virke on laadittu pitäen silmällä tätä tavoitetta, ilmenee selvästi komission lainaamista perusteluista, joiden mukaan säännös annettiin "yksinkertaisuuden vuoksi ja yrityksen talouteen kohdistuvien liian suurten rasitteiden estämiseksi".

28. Voidaan vielä todeta, että yksinkertaistamisella pystytään välttämään myös arvostusongelmat silloin, kun eri varallisuuserien arvonlisäverokannat poikkeavat toisistaan. Lisäksi — kuten Yhdistyneen kuningaskunnan Customs and Excise toteaa maaliskuussa 2002 antamansa tiedonannon 700/9 1.5 kohdassa "Liikkeen luovutus sen jatkaessa toimintaansa (going concern)" [12] — järjestely suojaa veroviranomaisia siltä mahdollisuudelta, että luovuttaja laskuttaa siirrosta arvonlisäveron mutta ei maksa sitä. Kun on kysymys niin sanotuista kertakäyttöyhtiöistä, jotka

11 — Ks. myös asiassa C-408/98, Abbey National, esittämäni ratkaisuehdotus (tuomio 22.2.2001, Kok. 2001, s. I-1361, ratkaisuehdotuksen 23 ja 24 kohta).

12 — Ks. www.hmce.gov.uk/forms/notices/700-9.htm.

ajetaan tahallaan konkurssiin niin, että niiltä jää huomattavat verovelat mutta ei varallisuutta, veroviranomaisten olisi muutoin annettava luovutuksensaajan vähentää ostoon sisältynyt vero, jolloin veron tuottoon kohdistuu nettotappio.

29. Tämä tavoite on kuitenkin perusteltu vain silloin, kun luovutuksensaaja olisi joka tapauksessa pystynyt vähentämään laskutetun arvonlisäveron. Jos luovutuksensaajan hankkimaa liikettä käytetään kokonaan tai osittain niin, että sen myynnit ovat verottomia, tilanne ei ole (täysin) tällainen. Jos hankinnasta ei ole maksettava arvonlisäveroa, luovutuksensaaja voi saada perusteetonta kilpailuetua muihin samantyyppistä verotonta myyntiä harjoittaviin toimijoihin nähden. Toinen tämäntyyppinen tilanne voisi olla se, että luovutuksensaaja, jolla ei itsellään olisi täyttä vähennysoikeutta, hankkii (pääasiallisesti investointi-) tavaroita, joihin kohdistuvan arvonlisäveron luovuttaja on jo vähentänyt kokonaan, hintaan, jossa ei ole lainkaan jäljellä veroa, joka olisi rasittanut niitä, jos ne olisi hankittu toisissa olosuhteissa. [13]

30. Tästä syystä oli loogista, että 5 artiklan 8 kohtaan lisättiin toinen virke niin, että valintamahdollisuutta käyttävät jäsenvaltiot pystyisivät toteuttamaan myös toimenpiteitä estääkseen kaikenlaisen kilpailun vääristymisen tällaisissa tapauksissa.

31. Tässä virkkeessä oleva ilmaisu "ei — — kokonaan veronmaksuvelvollinen" voidaan mielestäni ymmärtää niin, että se sisältää tilanteet, joissa luovutuksensaaja ei ole lainkaan veronmaksuvelvollinen. Luxemburgin arvonlisäverolain 9 §:n 2 momentissa asetetun edellytyksen, jonka mukaan luovutuksensaajan on oltava verovelvollinen, oikeuttamiseksi voitaisiin näin ollen vedota ainakin tähän perusteeseen siitä huolimatta, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa itsessään ei ole asetettu mitään nimenomaista edellytystä, vaikka tällaisen edellytyksen voitaisiin tosin katsoa ilmenevän säännöksen yleisestä rakenteesta jo implisiittisesti.

32. Kun 5 artiklan 8 kohdalla tavoiteltua päämäärää tarkastellaan ottaen huomioon koko arvonlisäverojärjestelmä, voidaan todeta, ettei säännöksellä pyritä estämään vähennyskelvottoman veron kantamista, kuten Luxemburgin viranomaiset ilmeisesti uskovat, vaan sillä pikemminkin pyritään reilun kilpailun turvaamiseksi estämään se, että jotkin yritykset pystyisivät kiertämään tämän veron samoissa olosuhteissa, joissa toiset yritykset joutuvat maksamaan sen ja vyöryttämään sen asiakkailleen.

13 — Ks. Yhdistyneen kuningaskunnan valtuuttamisesta soveltamaan kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdasta ja 21 artiklan 1 kohdan a alakohdasta poikkeavaa toimenpidettä 12 päivänä maaliskuuta 1990 tehdyn neuvoston päätöksen 90/127/ETY (EYVL L 73, s. 32) perustelut, joita on lainattu teoksessa Terra, B. J. M., ja Kajus, J., *A Guide to the Sixth VAT Directive*, IBFD, 1993, s. 288.

Varallisuuskokonaisuus tai sen osa

33. Kun otetaan huomioon 5 artiklan 8 kohdalla tavoiteltu päämäärä sellaisena kuin se on edellä tuotu esiin, voidaan tarkastella säännöksen soveltamisalaa ja sitä, minkätyyppiseen liiketoimeen sitä voidaan soveltaa.

34. Ongelmia ei juurikaan esiinny silloin, kun on kysymys varallisuuskokonaisuudesta. Siirto koskee koko liikettä, joka kattaa joukon eri osatekijöitä, kuten komissio on huomauttanut. Esimerkkinä voidaan todeta, että pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevassa laskussa käytetty ranskankielinen termi fonds de commerce on määritelty juridisissa sanakirjoissa [14] siten, että se sisältää sekä aineellisia tekijöitä (kuten toimitilat, laitteet ja varaston) että aineettomia tekijöitä (kuten vuokraoikeuden, liikkeen nimen tai merkin, patentit, tavaramerkit ja goodwill-arvon). Tähän voitaisiin lisätä liikesalaisuudet, liikeasiakirjat, asiakasluettelot, olemassaolevista sopimuksista saatava hyöty ja niin edelleen.

35. Nämä tekijät liittää toisiinsa se, että ne yhdessä mahdollistavat tietyn taloudellisen toiminnan tai toimintojen ryhmän harjoittamisen, kun taas yksittäisinä ne olisivat riittämättömiä tähän tarkoitukseen. Erikseen tarkasteltuina ne ovat elementtejä, joista liike muodostuu; yhdessä ne muodostavat liikkeen.

36. Mielestäni tästä seuraa, että käsitteellä "varallisuuskokonaisuuden osa" ei viitata yhteen tai useampaan tässä luettelossa mainittuun yksittäiseen tekijään vaan niiden sellaiseen yhdistelmään, joka riittää mahdollistamaan taloudellisen toiminnan harjoittamisen, vaikka toiminta olisi vain osa laajempaa liikettä, josta se on irrotettu.

37. Vertailun vuoksi voidaan tarkastella tapausta, jossa vähittäismyyjä sulkee yhden myymälänsä ja myy sen varaston toiselle liikkeenharjoittajalle, tai tapausta, jossa palvelualan yritys luopuu yhdestä palvelutyypistä ja luovuttaa siihen tarvittavan laitteiston kilpailijalle. Tällaisten liiketoimien voitaisiin väittää kuuluvan käsitteen "varallisuuskokonaisuuden osan siirto" kirjaimellisen merkityksen alaisuuteen, mutta siinä tapauksessa sama koskisi kaikkia minkä tahansa varallisuuserän myyntejä. Kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdalla tavoiteltu päämäärä huomioon ottaen näyttää kuitenkin selvältä, että näin ei ole ja että käsitteellä tarkoitetaan laajemman liikkeen itsenäisen osan siirtoa.

38. On myös muistettava, että 5 artiklan 8 kohta on tarkoitettu sovellettavaksi silloin, kun arvonlisäveron määrä olisi kyseessä olevan liikkeen kannalta poikkeuksellisen rasittava. Vaikka vähennys-

14 — Ks. esim. Cornu, G. (toim.), *Vocabulaire juridique*, 2. laitos, Presses universitaires de France, 1990 ja Guillien, R. ja Vincent, J. (toim.), *Lexique de termes juridiques*, 6. laitos, Dalloz, 1985.

järjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan arvonlisäverosta, jota on maksettava kaiken sen harjoittaman taloudellisen toiminnan yhteydessä,[15] — mitä kutsutaan neutraalisuusperiaatteeksi — vähennysjärjestelmän toiminta itse asiassa yleensä edellyttää, että elinkeinonharjoittajat todellisuudessa maksavat ennakkoon veroa (joka kannetaan ostojen yhteydessä), jonka ne saavat myöhemmin takaisin pidättämällä itselleen suhteellisen osan (myynnistä kannettavasta) verosta, jonka niiden asiakkaat maksavat. Tällaisia vyörytettäviä ennakkomaksuja voidaan pitää hyväksyttävinä tavanomaisessa liiketoiminnassa, mutta on liikkeen uuden omistajan kannalta huomattavasti raskaampaa, jos hän joutuu yhdellä kertaa maksamaan veron ennakkoon liikkeen koko arvosta.

39. Sitä, että verovelvollinen hankkii yksittäisiä varallisuuseriä — esimerkiksi tavaramerkin tai osan liikkeen varastosta tai laitteistosta tai jopa tällaisen varaston tai laitteiston kokonaisuudessaan — toiselta verovelvolliselta, voidaan pitää tavallisena liiketoimena tai sijoituksensa ja ennakkoon maksettua arvonlisäveroa elinkeinonharjoittajan tavallisena velvoitteena. Jos siirto kuitenkin koskee kokonaista liikettä, tilanne on poikkeuksellinen, ja erityiskohtelua voidaan pitää perusteltuna, koska siirrosta ennakkona maksettava arvonlisävero on todennäköisesti erittäin suuri kyseisen liikkeen varoihin nähden.

15 — Ks. esim. edellä alaviitteessä 11 mainittu asia Abbey National, tuomion 24 kohta ja siinä mainittu oikeuskäytäntö.

40. Edellä 36 kohdassa tiivistettynä esitetty käsitys vastaa sekä yhteisöjen tuomioistuimen että lainsäätäjän muissa yhteyksissä esittämiä määritelmiä, kuten komissio on todennut. Asiassa Commerz-Credit-Bank 13.10.1992 antamassaan tuomiossa[16] yhteisöjen tuomioistuin on määritellyt "liikkeen osan" neuvoston direktiivin 69/335/ETY[17] yhteydessä siten, että sillä tarkoitetaan "kokonaisuutta, joka muodostuu varallisuudesta ja henkilöistä, jotka pystyvät myötävaikuttamaan tietyn toiminnan harjoittamiseen". Neuvoston direktiivissä 2001/23/EY[18] "yrityksen tai liikkeen taikka yritys- tai liiketoiminnan osan luovuttaminen" määritellään sellaisen "oman identiteettinsä säilyttävän taloudellisen yksikön luovuttamiseksi, jolla tarkoitetaan pää- ja sivutoimisen taloudellisen toiminnan harjoittamiseksi järjestettyä resurssikokonaisuutta".

41. Jälkimmäinen määritelmä, joka sisältyi jo neuvoston direktiiviin 98/50/EY,[19] hei-

16 — Asia C-50/91 (Kok. 1992, s. I-5225, 17 kohta ja tuomiolauselma); ks. myös tässä asiassa esittämäni ratkaisuehdotus ja asia C-164/90, Muwi Bouwgroep, tuomio 13.12.1991 (Kok. 1991, s. I-6049, erityisesti tuomion 22 kohta ja ratkaisuehdotukseni 18 kohta).

17 — Pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annettu neuvoston direktiivi 69/335/ETY (EYVL L 249, s. 25, ks. 7 artiklan 1 kohdan b alakohta).

18 — Työntekijöiden oikeuksien turvaamista yrityksen tai liikkeen taikka yritys- tai liiketoiminnan osan luovutuksen yhteydessä koskevan jäsenvaltioiden lainsäädännön lähentämisestä 12 päivänä maaliskuuta 2001 annettu neuvoston direktiivi 2001/23/EY (EYVL L 82, s. 16, ks. 1 artiklan 1 kohta).

19 — Työntekijöiden oikeuksien turvaamista yrityksen tai liikkeen taikka liiketoiminnan osan luovutuksen yhteydessä koskevan jäsenvaltioiden lainsäädännön lähentämisestä annetun direktiivin 77/187/ETY muuttamisesta 29 päivänä kesäkuuta 1998 annettu neuvoston direktiivi 98/50/EY (EYVL L 201, s. 88, ks. 1 artiklan 1 kohdan b alakohta).

jastaa asiassa Spijkers 18.3.1986 annetussa tuomiossa [20] ja asiassa Redmond Stichting 19.5.1992 annetussa tuomiossa [21] muodostunutta yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, jonka mukaan ratkaiseva peruste arvioitaessa, onko tällainen luovutus olemassa, on se, säilyykö kyseisen kokonaisuuden identiteetti, mistä osoituksena on erityisesti liiketoiminnan tosiasiallinen jatkuminen tai uudelleen aloittaminen, ja jonka mukaan tässä tarkoituksessa on tarpeen tarkastella kaikkia liiketoimen ominaispiirteitä, joita ovat kyseessä olevan yrityksen tai liikkeen tyyppi, yrityksen tai liikkeen aineellisen omaisuuden mahdollinen luovuttaminen, sen aineettoman omaisuuden arvo, se, missä määrin uusi toiminnan harjoittaja jatkaa henkilöstön työsuhteita, asiakaskunnan mahdollinen siirtyminen, ennen luovutusta ja sen jälkeen harjoitetun toiminnan samankaltaisuuden aste ja tämän toiminnan mahdollisen keskeytymisen kesto, mutta kaikki nämä seikat ovat kuitenkin vain yksittäisiä tekijöitä kokonaisarvioinnissa.

42. Vaikka näillä määritelmillä ei ole kuudennen arvonlisäverodirektiivin yhteydessä sitovaa merkitystä, on selvästikin toivottavaa, että näin samankaltaisilla käsitteillä olisi yhdenmukainen sisältö kaikilla yhteisön oikeuden aloilla, ellei ole mitään erityistä syytä poiketa tästä.

20 — Asia 24/85 (Kok. 1986, s. 1119, 11—13 kohta).

21 — Asia C-29/91 (Kok. 1992, s. I-3189, Kok. Ep. XII, s. I-131, 22—27 kohta).

43. Edellä esiin tuodut toteamukset voivat auttaa kansallista tuomioistuinta sen ratkaistessa sitä keskeistä kysymystä, muodostiko Zita Modesin Miladylle luovuttama varallisuus kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa tarkoitetun varallisuuskokonaisuuden tai sen osan.

Vaatimus, että luovutuksensaajan on harjoitettava samantyyppistä liiketoimintaa kuin luovuttaja

44. Ensinnäkin on huomattava, että 5 artiklan 8 kohta on laadittu sanamuodoltaan yleisluonteiseksi, eikä siinä aseteta mitään vaatimuksia sen osalta, miten "varallisuuskokonaisuutta tai sen osaa" on käytettävä siirron jälkeen. Näin ollen siitä ei lähtökohtaisesti pitäisi johtaa mitään vaatimuksia, jollei siihen ole pakottavaa syytä.

45. Luxemburgin veroviranomainen on väittänyt, että luovutuksensaajan on ehdottomasti jatkettava samantyyppisen liiketoiminnan harjoittamista kuin mitä luovuttaja harjoitti, koska luovutuksensaajaa on pidettävä luovuttajan seuraajana.

Tämän väitteen perusta saattaa ilmetä joistakin 5 artiklan 8 kohdan kieliversioista selvemmin kuin toisista. Vaikka useissa kieliversioissa käytetään termiä, joka vastaa englannin "successoria", eräissä, muun muassa ranskankielisessä versiossa, johon on viitattu pääasian oikeudenkäynnissä, käytetään ilmaisua luovuttajan "henkilöllisyyden jatkaminen". Veroviranomaiset katsovat siten, ettei henkilöllisyys voi jatkua samana, jollei liiketoiminta jatku samantyyppisenä.

46. Näiden kahden sanamuototyypin välillä ei itse asiassa ole mitään ristiriitaa. Kun ne luetaan yhdessä, niissä viitataan selvästi yleisseuraannon käsitteeseen, joka tarkoittaa, että henkilölle siirtyvät kaikki toisen henkilön oikeudet ja velvollisuudet (tässä yhteydessä tietenkin vain kaikki arvonlisäveroon liittyvät oikeudet ja velvollisuudet, jotka kohdistuvat siirrettyyn liikkeeseen).

47. Tämän vuoksi en voi yhtyä veroviranomaisen näkemykseen ainakaan sellaisessa rajoittavassa muodossa, jossa kansallinen tuomioistuin on sen ilmaissut.

48. Kuten komissio on huomauttanut, 5 artiklan 8 kohdan sanamuodosta ilmenee ensinnäkin selvästi, että se, että luovutuksensaajaa pidetään luovuttajan seuraajana, on seurausta käsityksestä, että tavaroiden luovutusta ei ole tapahtunut, eikä tällaisen käsityksen edellytys.

49. Toiseksi on todettava, että vaikka siirrosta itsestään ei ole mennyt arvonlisäveroa, vero on yleensä maksettu ainakin joistakin siirron kohteena olevista varallisuuseristä (mutta sitä ei ole vielä vähennetty), ja se on vyörytetty luovutushintaan. Jos luovuttaja olisi pitänyt liikkeen itsellään, hänellä olisi ollut oikeus vähentää tämä vero 17 artiklan mukaisesti, ja siirron jälkeen luovutuksensaaja on samassa asemassa, kunhan sama edellytys, jonka mukaan verollisina hankitut tavarat ja palvelut on käytettävä verollisten myyntien toteuttamiseen, täyttyy. Käänteisesti voidaan todeta, että luovuttajan arvonlisäverovelka siirtyy kokonaisuudessaan luovutuksensaajan vastuulle, ja myös oikaisut, joita kuudennen direktiivin 20 artiklan perusteella saatetaan myöhemmin tehdä luovuttajan alun perin maksaman veron osalta, koskevat luovutuksensaajaa.

50. Jotta tilanne olisi tällainen, ei ole ehdottoman välttämätöntä, että luovutuksensaajan on jatkettava täsmälleen samantyyppistä liikettä kuin mitä luovuttaja harjoitti. Luovutuksensaajan asema tietenkin muuttuu, jos hän siirtyy verollisesta verottoman myynnin harjoittamiseen tai päinvastoin, mutta muutos ei ole suurempi kuin siinä tapauksessa, että luovuttaja olisi tehnyt saman vaihdoksen luovuttamatta lii-

kettä. Mahdolliset kilpailun vääristymiset[22] voidaan hoitaa kansallisilla toimenpiteillä 5 artiklan 8 kohdan toisen virkkeen nojalla.

51. Voidaan kuitenkin kysyä, voiko jäsenvaltio käyttää 5 artiklan 8 kohdassa annettua valintamahdollisuutta vain osittain niin, että varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirtoa ei pidetä tavaroiden luovutuksena vain jonkin lisäedellytyksen täyttyessä — esimerkiksi sellaisen edellytyksen, että luovutuksensaajan on käytettävä varallisuus samantyyppiseen toimintaan kuin mitä luovuttaja harjoitti — vaikka tällaista sääntöä ei ilmeisesti ole sisällytetty Luxemburgin arvonlisäverolakiin.

52. Kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa jätetään jäsenvaltioille tietty toimintavapaus, jonka perusteella ne voivat toteuttaa toimenpiteitä kilpailun vääristymisen välttämiseksi tapauksissa, joissa saaja ei ole kokonaan veronmaksuvelvollinen. Toimintavapaus on näin ollen kuitenkin rajoitettu, eikä se ulotu toimenpiteisiin, joilla pyritään muihin tavoitteisiin kuin kilpailun vääristymisen välttämiseen, eikä tapauksiin, joissa luovutuksensaaja on kokonaan verovelvollinen. Yleinen sääntö, joka edellyttää, että luovutuksensaajan on jatkettava samantyyppistä toimintaa kuin mitä luovuttaja harjoitti, ei ensi arviolta kuulu näin rajatun toimintavapauden alaan.

53. On lisäksi todettava, että yhteisöjen tuomioistuin on ainakin yhdessä samankaltaisessa asiassa[23] omaksunut melko ankaran kannan. Kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan mukaan jäsenvaltioilla on laaja harkintavalta, jonka perusteella ne voivat myöntää verovelvollisille oikeuden verotuksen valitsemiseen tiettyjen tavanomaisesti verovapaiden liiketoimien osalta, muun muassa kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta, sekä rajoittaa tämän valintaoikeuden laajuutta ja säätää valintaoikeuden käyttöä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä. Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin tältäkin osin katsonut, että kun jäsenvaltio on myöntänyt tämän valintaoikeuden, se ei voi rajoittaa sen laajuutta niin, että se koskisi esimerkiksi pelkästään maapohjaa mutta ei sillä olevia rakennuksia. Kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdan osalta on ilmeisesti sitäkin suuremmalla syyllä katsottava, etteivät jäsenvaltiot saa valintamahdollisuuttaan käyttäessään asettaa muita rajoituksia kuin mitä tämän säännöksen toisessa virkkeessä on säädetty. Oikeusvarmuuden kannalta katsottuna vaikuttaa vielä vähemmän hyväksyttävältä, että tällaista rajoitusta sovelletaan pelkän hallinnollisen käytännön perusteella ilman mitään lainsäädännöllistä perustaa.

54. Tämän jälkeen on todettava, että 5 artiklan 8 kohdalla tavoiteltu päämäärä ja "varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirron" käsite tämän päämäärän valossa tarkasteltuna joka tapauksessa edellyttävät,

22 — Tätä koskevista esimerkeistä ks. edellä 29 kohta.

23 — Ks. asia C-400/98, Breitsohl, tuomio 8.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4321, 43 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

että siirto koskee liikettä ja että liikkeen toimintaa jatketaan siirron jälkeen.

55. Kansallisen tuomioistuimen kuuluu näin ollen ratkaista, onko tilanne tämä. Yhteisön oikeudessa on vaikea muotoilla tätä koskevaa määritelmää, koska samanlaisuuden aste voi jossain määrin riippua jäsenvaltiolle ominaisista olosuhteista. Senkaltaisista arviointiperusteista, joita yhteisöjen tuomioistuin on tuonut esiin asiassa Spijkers ja asiassa Redmond Stichting antamissaan tuomioissa,[24] voi olla apua, ja mielestäni ratkaisu voi lainmukaisesti perustua kansallisiin sääntöihin, jotka ovat sopusoinnussa yhteisöjen tuomioistuimen kannan kanssa. Nyt esillä olevassa asiassa yhteisöjen tuomioistuimelle ei kuitenkaan ole ilmoitettu mistään tällaisista kansallisista säännöistä.

Vaatimus, jonka mukaan kyseisen tyyppisen toiminnan harjoittamiseen on oltava viranomaisen lupa

56. Kolmannella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin kysyy varsinaisesti, onko sillä, ettei luovutuksensaajalla ole lupaa harjoittaa sentyyppistä taloudellista toimintaa, jota hän harjoittaa siirron kohteena olleella liikeomaisuudella, mitään merkitystä kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa säädetyn valintamahdollisuuden soveltamisen kannalta.

24 — Ks. edellä 41 kohta.

57. Kuten komissio on huomauttanut, yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että toisin kuin liiketoimista, jotka koskevat itsessään lainvastaisia tavaroita, joita ei voida milloinkaan saattaa vaihdannan piiriin lainmukaisesti, luovutuksista, jotka voivat kilpailla lainmukaisten luovutusten kanssa, on kannettava yhteisön lainsäädännön mukaan normaalisti maksettavat verot, vaikka luovutukset olisivat lainvastaisia[25] esimerkiksi luvan puuttumisen vuoksi. Jäsenvaltio ei myöskään voi rajoittaa sellaisen arvonlisäverovapautuksen, jonka osalta ei tehdä eroa lainmukaisten ja lainvastaisten liiketoimien välillä, soveltamisalaa niin, että se kattaisi ainoastaan kansallisen lain mukaan sallitut luovutukset tai suoritukset.[26]

58. Siitä riippumatta, mitä muita vaikutuksia kansallisen oikeuden mukaan voi aiheutua siitä, että Miladyllä — kuten väitetään — ei ole lupaa harjoittaa sitä taloudellista toimintaa, joka liittyy luonteenomaisesti sen Zita Modesilta hankkimaan liikeomaisuuteen, johon ei ilmeisestikään liity mitään itsestään seuraavaa lainvastaisuutta, luvan puuttuminen ei vaikuta arvonlisäverotilanteeseen sen enempää varojen siirron itsensä osalta kuin missään muussakaan suhteessa.

25 — Ks. erityisesti asia C-455/98, Salumets ym., tuomio 29.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4993, 19—24 kohta sekä 19 kohdassa mainittu oikeuskäytäntö); ks. myös julkisasiamies Saggion tässä asiassa esittämän ratkaisuehdotuksen 15—21 kohta.

26 — Asia C-349/96, CPP, tuomio 25.2.1999 (Kok. 1999, s. I-973, 35 ja 36 kohta).

Ratkaisuehdotus

59. Edellä esitetyn perusteella ehdotan näin ollen, että yhteisöjen tuomioistuin vastaisi Tribunal d'arrondissement de Luxembourgin esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

1) Kun jäsenvaltio on käyttänyt kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 8 kohdassa säädettyä valintamahdollisuutta, sen on tässä säännöksessä tarkoitetun varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirron osalta katsottava, ettei tavaroiden luovutusta ole tapahtunut, ja tätä voidaan rajoittaa vain sellaisilla kansallisilla toimenpiteillä, joilla pyritään välttämään kilpailun vääristyminen tapauksissa, joissa luovutuksensaaja ei ole kokonaan verovelvollinen.

2) Jotta kysymys olisi tällaisesta siirrosta, siirretyn varallisuuden on muodostettava kokonaisuus, joka on riittävä taloudellisen toiminnan harjoittamiseen, ja luovutuksensaajan on harjoitettava tätä toimintaa. Liiketointa ja siihen liittyviä olosuhteita on arvioitava kokonaisuutena, jotta pystyttäisiin ratkaisemaan, täyttyvätkö nämä edellytykset, ja huomioon on otettava erityisesti siirretyn varallisuuden luonne sekä ennen siirtoa ja sen jälkeen harjoitetun toiminnan jatkuvuuden tai samanlaisuuden aste. Tältä osin ei ole välttämätöntä, että luovutuksensaaja harjoittaa samaa toimintaa kuin luovuttaja.

3) Arvonlisäveron kannalta on merkityksetöntä, onko luovutuksensaajalla viranomaisen lupa tämän toiminnan harjoittamiseen.