# JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
F. G. JACOBS
13 päivänä huhtikuuta 2000 [1]

1. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin [2] 5 artiklan 8 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat katsoa, että kun "varallisuuskokonaisuus tai sen osa" siirretään, "tavaroiden luovutusta ei ole tapahtunut" ja että saajaa on pidettävä "luovuttavan henkilön seuraajana". Kun jäsenvaltio käyttää tätä mahdollisuutta, seuraako tästä vain se, että itse siirrosta ei kanneta arvonlisäveroa, vai seuraako siitä myös se, että arvonlisäveroa, joka kannetaan luovuttavalta henkilöltä tämän siirron yhteydessä hankituista palveluista, ei voida vähentää, koska se ei liity tavaroiden verolliseen luovutukseen? Onko siirtoa toisin sanoen kohdeltava samalla tavoin kuin kuudennen direktiivin 13 artiklan nojalla arvonlisäverosta vapautettua tavaroiden luovutusta, vai kuuluuko se eri ryhmään eli "muiden kuin luovutusten" ryhmään, ja jos näin on, miten sitä pitäisi kohdella?

## Sovellettavat oikeussäännöt

*Yhteisön oikeussäännöt*

2. Arvonlisäveron toimintaperiaate on esitetty ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin [3] 2 artiklassa seuraavalla tavalla:

"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

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).

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

verokannan mukaan laskettu arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä." [4]

3. Vähennysjärjestelmä on luotu päällekkäisyyden välttämiseksi, kun arvonlisäveroa kannetaan myös tavaroista ja/tai palveluista, joita käytetään luovutettavien tavaroiden ja/tai suoritettavien palvelujen tuottamiseksi — eli sen välttämiseksi, että arvonlisäveroa kannettaisiin uudelleen jo kannetusta arvonlisäverosta. Järjestelmä toimii siten, että muodostuu toimintoketju, jossa kussakin ketjun vaiheessa maksettava nettosumma on tietty osuus kyseisessä vaiheessa kertyvästä lisäarvosta. Kun ketju päättyy, kannettu kokonaismäärä vastaa kyseistä osuutta lopullisesta hinnasta.

4. Kuudennen direktiivin [5] 2 artiklan nojalla arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessa suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta. Direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa säädetään, että verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. Taloudellisena toimintana on 4 artiklan 2 kohdan mukaan pidettävä muun muassa liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.

5. Tavaroiden luovutukset määritellään 5 artiklassa. Tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan 5 artiklan 1 kohdan mukaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa. Kyseisen artiklan seuraavissa kohdissa annetaan lähinnä positiiviset määritelmät siitä, mitä on luovutus tai aineellinen omaisuus tai mitä voidaan pitää luovutuksena tai aineellisena omaisuutena. Aineellisena omaisuutena voidaan 5 artiklan 3 kohdan nojalla pitää tiettyjä oikeuksia kiinteään omaisuuteen. Näiden positiivisten määritelmien lisäksi 5 artiklan 8 kohdassa säädetään kuitenkin seuraavaa:

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

6. Direktiivin 6 artiklan 5 kohdassa säädetään, että 5 artiklan 8 kohtaa on sovellettava samoin edellytyksin palvelujen suorituksiin.

7. On tärkeää pitää mielessä, että 5 artiklan 8 kohdan säännös sisältyy tavaroiden

4 — Kun puhutaan kahdentyyppisten liiketoimien, joista toinen sisältyy toisen kulurakenteeseen, välisestä yhteydestä, ensin mainittua kutsutaan yleisesti "vaihdannan aikaisempaan vaiheeseen" liittyväksi ja jälkimmäistä "vaihdannan myöhempään vaiheeseen" liittyväksi, ja niistä kannettavaa arvonlisäveroa "tuotantopanoshankintoihin sisältyväksi veroksi" ja "myynnistä kannettavaksi veroksi".

5 — Ellei muuta ilmoiteta, kaikki myöhemmät viittaukset oikeussääntöihin koskevat kuudennen direktiivin artikloja.

luovutusten määritelmään (ja 6 artiklan 5 kohdan nojalla palvelujen suorituksen määritelmään) eikä luetteloon arvonlisäveroa koskevista vapautuksista, jotka sisältyvät kansainvälistä kauppaa lukuun ottamatta 13 artiklaan. Kyseisen 13 artiklan A kohdassa luetellaan tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävät vapautukset. Direktiivin 13 artiklan B kohdassa luetellaan tiettyjä muita arvonlisäverosta vapautettuja liiketoimia, muun muassa a) vakuutustoiminta ja b) kiinteän omaisuuden vuokraus, mutta 13 artiklan C kohdassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus myöntää verovelvollisilleen oikeus verotuksen valitsemiseen tiettyjen näiden liiketoimien osalta, mukaan lukien kohdan a) kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta.

8. Vähennyksistä säädetään 17—20 artiklassa.

9. Direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa: "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."

10. Jos verovelvollinen käyttää tavaroita ja palveluja sekä vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan mukaan "vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen suhteellista osuutta" ja "tämä suhdeluku on laskettava 19 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista". Kyseisessä 19 artiklassa säädetään lähinnä vähennyksen laskemisesta sellaisen murtoluvun perusteella, jonka osoittajana on vähennykseen oikeuttavista liiketoimista saatava liikevaihto ja nimittäjänä liikevaihdon kokonaismäärä.

*Kansalliset täytäntöönpanosäännökset*

11. Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännössä kohdellaan kuudennen direktiivin 5 artiklan 3 kohdan mukaisesti merkittävimpiä oikeuksia ("major interest") kiinteään omaisuuteen koskevia siirtoja aineellisen omaisuuden luovutuksena. Skotlannissa, jossa nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä oleva omaisuus sijaitsee, käsite "major interest" sisältää vuokralaisen oikeuden, kun vuokrasopimuksen pituus on vähintään 20 vuotta.

12. Muun muassa Value Added Tax (Special Provisions) Orderin (SI 1992/3129, arvonlisäveroa koskevista erityissäännöksistä annettu asetus, jäljempänä VAT

order) 5 §:n 1 momentissa on hyödynnetty kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdan[6] mukaista mahdollisuutta, ja siinä säädetään, että kun henkilö luovuttaa a) yrityksensä tai b) osan yrityksestään toiselle henkilölle toimivana yrityksenä ("as a going concern"), liikevarallisuuden luovuttamista ei pidetä tavaroiden luovutuksena eikä palveluiden suorittamisena. Molemmissa tapauksissa tämä kohtelu edellyttää sitä, että luovutuksensaaja käyttää varallisuutta harjoittaakseen samanlaista liiketoimintaa kuin luovuttaja ja että hän on verovelvollinen tai hänestä tulee välittömästi verovelvollinen. Jos luovutetaan yrityksen osa, edellytetään vielä sitä, että tämän osan avulla voidaan harjoittaa erillistä toimintaa.

13. Lopuksi todettakoon, että Yhdistynyt kuningaskunta on soveltanut kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohtaa ja C kohdan a alakohtaa siten, että minkä tahansa kiinteään omaisuuteen kohdistuvan oikeuden luovutusta on pidettävä verottomana, mutta liikeomaisuuden omistajilla tai henkilöillä, joilla on oikeuksia liikeomaisuuteen, on oikeus luopua vapautuksesta tiettyjen kiinteistöjen osalta.

## Tosiseikat ja menettelyn vaiheet

14. Pääasiaan liittyvät olennaiset tosiseikat, sellaisina kuin ne ilmenevät kansallisen tuomioistuimen ennakkoratkaisupyynnöstä, siihen liitetystä asiakirja-aineistosta ja yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyistä huomautuksista, ovat seuraavat.

15. Scottish Mutual Assurance plc (jäljempänä Scottish Mutual) on Abbey National plc:n (jäljempänä Abbey National) kokonaan omistama tytäryhtiö, jota tämä edustaa arvonlisäveroasioissa. Sen toiminta on osittain vapautettu arvonlisäverosta. Sen lisäksi että se harjoittaa vakuutustoimintaa (joka on vapautettu verosta 13 artiklan B kohdan a alakohdan perusteella), se harjoittaa liiketilojen vuokrausta, jonka osalta se on valinnut verotuksen Yhdistyneessä kuningaskunnassa 13 artiklan C kohdan a alakohdan täytäntöönpanemiseksi annettujen säännösten mukaisesti. Tästä syystä se laskuttaa arvonlisäveron vuokrien yhteydessä ja vähentää tästä arvonlisäverosta liiketoiminnan yhteydessä tuotantopanoshankintoihin sisältyneen veron. Abbey National -konserni on päässyt Commissioners of Customs and Excisen (jäljempänä Commissioners) kanssa sopimukseen tuotantopanoshankintoihin sisältyvän sen jäljellä olevan veron osalta, jota ei voida kohdistaa suoraan verollisiin liiketoimiin eikä verosta vapautettuihin liiketoimiin, siitä, että sovelletaan jakomenettelyä niiden säännösten mukaisesti, joita Yhdistyneessä kuningaskunnassa on annettu 17 artiklan 5 kohdan ja 19 artiklan täytäntöönpanemiseksi.

16. Scottish Mutual hankkii aika ajoin kiinteistöjä ja määrää niitä koskevista oikeuksista kiinteistönvuokraustoimintansa yhteydessä. Yksi tällainen kiinteistö oli Aberdeenissä sijaitseva Atholl House, johon sillä oli 125 vuoden vuokraoikeus

6 — Kyseinen säännös, joka näyttää olleen voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikana, on sittemmin korvattu Value Added Tax (Special Provisions) Orderin (SI 1995/1268) 5 §:n 1 momentilla, joka on ilmeisesti sanamuodoltaan sama ja johon kansallisessa oikeudenkäynnissä ja yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyissä huomautuksissa viitataan.

vuodesta 1976 alkaen ja jonka se oli alivuokrannut edelleen 40 vuodeksi. Vuonna 1993 se myi 125 vuoden vuokraoikeutensa alivuokraoikeuksineen yhtiölle, joka ei kuulu samaan konserniin, edelleen jatkuvana liiketoimintana, jonka osalta myös viimeksi mainittu yhtiö oli valinnut verotuksen. VAT Orderin 5 §:n 1 momentin mukaan luovutushinnasta, joka oli 5 400 000 Yhdistyneen kuningaskunnan puntaa (GBP), ei kuulunut kantaa arvonlisäveroa.

17. Luovutuksen yhteydessä Scottish Mutual joutui kuitenkin maksamaan palkkioita, joista kannettiin arvonlisäveroa 4 365,04 GBP. Koska kyseinen yritys katsoi, että kyseinen määrä oli sen verolliseen liiketoimintaan kuuluvaan liiketoimeen liittyvä tuotantopanoshankintoihin sisältyvä vero, se vähensi veron määrän myynnistä suoritettavasta verosta. Vuonna 1994 tehdyn oikaisun yhteydessä Commissioners katsoi, että Atholl Housen myynti merkitsi sitä, että Scottish Mutual oli luovuttanut toimivan yrityksen ja että kyseessä ei näin ollen ollut verollinen luovutus, johon tuotantopanoshankintoihin sisältyvä vero olisi voitu kohdistaa. Arvonlisäverosta voitiin kuitenkin vähentää osa, joka määritettiin soveltamalla menettelyä, josta oli sovittu tuotantopanoshankintoihin sisältyvän sellaisen jäljellä olevan veron osittamiseksi, jota ei voitu kohdistaa.

18. Abbey National valitti oikaisusta Lontoon VAT and Duties Tribunaliin, joka hylkäsi valituksen vuonna 1997. Kyseinen tuomioistuin katsoi ratkaisussaan lähinnä, että vähennysoikeus syntyy, kun tavaroita tai palveluja käytetään verollista toimintaa varten ja kun ne liittyvät siihen suoraan ja välittömästi. Atholl Housen luovutus ei ollut verollinen liiketoimi, eikä se näin ollen itse voinut olla vähennysoikeuden perusteena. Tuomioistuin pitikin lähtökohtana sitä, että kyseessä ei ollut toimivan yrityksen luovuttaminen vaan että toimenpide kuului Scottish Mutualin kiinteistöinvestointien hoitoon. Scottish Mutualin kiinteistönvuokraustoiminnan tarkoituksena oli kuitenkin varojen hankkiminen korvauksiin, joita se joutui suorittamaan vakuutustoimintansa yhteydessä, joten luovutuksen yhteydessä aiheutuneet kulut olivat yleiskuluja, jotka liittyivät suoraan ja välittömästi yhtiön sekä verolliseen että verosta vapautettuun toimintaan. Näin ollen oikaisu oli tehty asianmukaisin perustein.

19. Abbey National valitti tämän jälkeen Englannin High Courtiin, joka katsoo, että sopimuspuolten kesken oli (toisin kuin VAT Tribunal oli todennut) sovittu toimivan yrityksen luovuttamisesta ja että kyseinen asia koskee arvonlisäveroon liittyvää oikeuskysymystä, jolla on suuri merkitys liikekiinteistöalalle mutta josta yhteisöjen tuomioistuin ei ole vielä antanut ratkaisua, ja on pyytänyt 2.11.1998 tekemällään päätöksellä yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua seuraaviin kysymyksiin:

"1) Kun otetaan huomioon kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan säännökset, edellyttääkö kyseisen direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa oleva ilmaisu 'saajaa on pidettävä

luovuttavan henkilön seuraajana' luovuttajan tuotantopanoshankintoihin sisältyvän veron vähentämisen määräytymisen kannalta sitä, että luovutuksensaajan tavaroiden luovutuksia tai palvelusuorituksia kohdellaan ikään kuin ne olisivat luovuttajan tekemiä?

2) Kun on kyseessä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 8 kohdassa tarkoitettu 'varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirto', jolloin jäsenvaltio kyseisen artiklan nojalla antamiensa kansallisten säännösten mukaisesti katsoo, ettei tavaroiden tai palvelujen luovutusta ole tapahtunut, saako verovelvollinen — 5 artiklan 8 kohtaa ja 17 artiklan 2 kohtaa oikein tulkittaessa — vähentää täysimääräisenä tuotantopanoshankintoihin sisältyvän veron luovutuksesta aiheutuneiden kulujen osalta, mikäli verovelvollisen olisi suoritettava luovutuksesta arvonlisävero, jos 5 artiklan 8 kohtaa ei sovellettaisi?

3) Kun luovuttajan 5 artiklan 8 kohdassa tarkoitettua liiketointa edeltänyt taloudellinen toiminta on ollut kokonaan arvonlisäverollista, voidaanko tuotantopanoshankintoihin sisältyvä vero vähentää toiminnan päättymiseen liittyvästä maksusuorituksesta?"

20. Abbey National, Yhdistyneen kuningaskunnan ja Alankomaiden hallitukset ja komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia. Abbey National, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja komissio ovat esittäneet istunnossa myös suulliset lausumansa.

## Asian tarkastelu

### *Ennakkoratkaisupyynnön kohde*

21. Näiden kolmen kysymyksen perusteella, sellaisina kuin ne on esitetty, voidaan ajatella kolmea lähestymistapaa (joita Abbey National näyttää tukevan), joiden avulla asia voitaisiin ratkaista. Ne eivät kuitenkaan ole ainoita vaihtoehtoja. Alankomaiden hallitus ja komissio ovat ehdottaneet erilaista lähestymistapaa. Vaikka myönnän sen, että näissä kolmessa kysymyksessä erityisesti esiin tuodut näkemykset voivat tulla kysymykseen, esitän näin ollen yleisemmän kysymyksen: "Kun jäsenvaltio on käyttänyt sille 5 artiklan 8 kohdassa ja 6 artiklan 5 kohdassa annettua mahdollisuutta siten, että katsotaan, että varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirron yhteydessä ei ole tapahtunut tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta, voiko luovuttaja vähentää tämän siirron tekemiseksi tarpeellisiin ostoihin sisältyvän arvonlisäveron?"

*Kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdan tarkoitus*

22. Kun tulkitaan 5 artiklan 8 kohtaa ja sovelletaan sitä Scottish Mutualin tilanteen kaltaisiin tilanteisiin, on pidettävä mielessä tarkoitus, jonka vuoksi se on annettu.

23. Kuudennen direktiivin tai sitä edeltäneen toisen arvonlisäverodirektiivin [7] johdanto-osasta ei saada tältä osin lisävalaistusta. Komissio kuvasi kuitenkin selittävissä huomautuksissa ehdotukseen, jotka liittyivät sen kuudenneksi direktiiviksi, [8] kyseistä mahdollisuutta siten, että se oli annettu, "jotta asiat hoidettaisiin mahdollisimman yksinkertaisesti eikä yritykselle asetettaisi liikaa taloudellisia rasitteita".

24. Vaikka säännösluonnos oli suppeampi kuin lopulta hyväksytty säännös, sen tarkoitus liittyy selvästi mukavuusnäkökohtiin. Jos yrityksen varallisuuden siirrosta kannettaisiin arvonlisäveroa, sillä jäädytettäisiin merkittäviä rahamääriä, jotka myöhemmin kuitenkin vähennettäisiin. Nettovaikutus olisi nolla, mutta yritys saattaisi joutua hankalaan taloudelliseen tilanteeseen omistajanvaihdokseen liittyvässä mahdollisesti arkaluonteisessa vaiheessa. Jäsenvaltio voi helposti välttää tällaisten vaikeuksien aiheuttamisen panemalla 5 artiklan 8 kohdan täytäntöön, koska yrityksen arvonlisäverotaakka kokonaisuutena ja veroviranomaisten kantama kokonaismäärä eivät muutu.

*Varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirtäminen*

25. Yhteisöjen tuomioistuimessa ei ole käsitelty sitä, mitä "varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirtämisellä" tarkoitetaan, vaikka Alankomaiden hallitus on asettanut kyseenalaiseksi, kuuluuko nyt käsiteltävän asian kohteena oleva luovutus kyseisen määritelmän piiriin, ja VAT and Duties Tribunal näyttää katsoneen, ettei ollut näyttöä siitä, että Atholl House muodosti erillisen yksilöitävissä olevan liiketoiminta-alueen, jolloin vuokraajan oikeuksien myyntiä voitaisiin pitää "toimivan yrityksen siirtona".

26. Kun "varallisuuskokonaisuuden" siirtoa tarkastellaan verovelvollisen — taloudellista toimintaa harjoittavan henkilön — suorittaman luovutuksen yhteydessä, sillä voidaan katsoa viitattavan selvästi yrityksen luovuttamiseen kokonaisuudessaan siten, että siirretään pikemminkin yrityksen varallisuus kuin sen osakkeet.

7 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: rakenne ja soveltamista koskevat säännöt — 11 päivänä huhtikuuta 1967 annettu toinen neuvoston direktiivi 67/228/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1303; jäljempana toinen direktiivi). Kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohtaa edelsi toisen direktiivin liitteeseen A sisältynyt 5 artiklan 1 kohtaa koskenut viittaus, jossa todettiin seuraavaa: "Jäsenvaltiot voivat osakkaan yhtiöön sijoittamana osuutena yhtiölle siirretyn varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirron osalta katsoa, että saajaa on pidettävä luovuttavan henkilön seuraajana."

8 — *Bulletin of the European Communities*, taydennysosa 11/73.

27. Käsite "varallisuuskokonaisuuden osa" [9] ei sitä vastoin ole yhtä selvä. On erityisesti pohdittava sitä, miten voidaan erotella toisistaan tällainen varallisuuskokonaisuuden osan siirto ja tavanomainen yrityksen varallisuuden luovutus, joka on yleensä verollinen liiketoimi. Yhteisön oikeus vaikenee tältä osin; yhdessäkään arvonlisäverodirektiivissä ei vastata tähän kysymykseen, jota myöskään yhteisöjen tuomioistuin ei ole tähän mennessä käsitellyt.

28. Yhdistyneen kuningaskunnan omaksuma ratkaisu vaikuttaa kohtuulliselta: jos luovutetaan sellaiseen yrityksen osaan liittyvää varallisuutta, joka voi toimia erikseen, siten, että luovutettu liiketoiminta jatkuu toimivana yrityksenä, kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa annettua mahdollisuutta sovelletaan ja katsotaan, että tavaroiden luovutusta ei ole tapahtunut. Nämä edellytykset eivät vaikuta olevan ristiriidassa yhteisön säännösten laajan sanamuodon kanssa, ja siten sen arviointi, täyttyvätkö ne tietyssä tapauksessa, kuuluu edelleenkin toimivaltaisen kansallisen tuomioistuimen harkintavaltaan.

29. Nyt käsiteltävän asian kohteena on liiketoimi, jonka väitetään täyttävän Yhdistyneessä kuningaskunnassa sovelletun määritelmän mukaisesti edellytykset, joiden perusteella se merkitsee varallisuuskokonaisuuden osan siirtoa — toisin sanoen yrityksen itsenäisen osan siirtoa. Sen perusteella, että siirto ei koskenut Scottish Mutualin varallisuuskokonaisuutta, tässä oikeudenkäynnissä on keskusteltu jonkin verran siitä, voiko siirron toteuttamisen yhteydessä suoritettu arvonlisävero liittyä tavalla tai toisella kiinteän omaisuuden vuokraustoimintaan, jota se edelleen jatkoi ja josta se voitaisiin siinä tapauksessa vähentää, vai sen yleiseen toimintaan sekä vakuutusalalla että kiinteän omaisuuden vuokrausalalla. Sen sijaan että käsittelisin näitä kysymyksiä välittömästi, pidän kuitenkin tärkeämpänä tutkia ensin yksinkertaista tilannetta, jossa siirretään varallisuuskokonaisuus. Tämän jälkeen nähdään, miltä osin on tarpeen käsitellä sitä erityistilannetta, jossa siirretään muutakin toimintaa harjoittavalle yritykselle kuuluvan varallisuuskokonaisuuden osa.

*Varallisuuskokonaisuuden siirto*

30. Yksinkertaisin tilanne tutkittavaksi ja tilanne, jonka perusteella voidaan päätellä muissa tilanteissa sovellettava verokohtelu, on se, jossa siirretään sellaisen yrityksen koko varallisuus, joka harjoittaa yksinomaan verollisia liiketoimia.

31. Jotta arvonlisävero voitaisiin vähentää, sen on koskettava sellaisia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia (hankintapanokset), joita käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin (myynti-

9 — Ja sen vastineet muilla kielillä, esim. "part of a totality of assets", "universalité partielle de biens", "Teilvermögen", "gedeelte van een algemeenheid van goederen".

toimet). Tämä ilmenee selvästi 17 artiklan 2 kohdan sanamuodosta, erityisesti kun sitä tarkastellaan sen säännöksen asiayhteydessä, jonka se on korvannut — toisen direktiivin 11 artiklan 1 kohta, jossa viitattiin tavaroihin tai palveluihin, joita "käytetään yrityksen tarpeisiin" — ja ehdotuksesta kuudenneksi direktiiviksi,[10] jossa viitattiin tavaroihin tai palveluihin "joita käytetään sen verolliseen toimintaan". Vaikuttaa siis siltä, että lainsäätäjä on harkitusti valinnut sellaisen sanamuodon, jolla pyritään rajoittamaan vähennysoikeuden soveltamisala tilanteeseen, jossa tuotantopanoshankinnat käytetään yksilöitävissä oleviin verollisiin liiketoimiin.[11] Periaate, jonka mukaan veron vähennettävyys riippuu sen kohdistettavuudesta, sisältyy myös 17 artiklan 5 kohdan ja 19 artiklan veron osittamista koskeviin sääntöihin.

32. Tästä näkökulmasta verosta vapautettujen liiketoimien tilanne on epänormaali arvonlisäverojärjestelmässä erityisesti silloin, kun ne ovat myöhemmin verotettavien liiketoimien kustannustekijöitä. Niiden kokonaiskustannus, johon sisältyy tuotantopanoshankinnoista kannettu arvonlisävero, vyörytetään — todennäköisesti — asiakkaalta laskutettavaan hintaan. Tässä tilanteessa verotus on kaksinkertainen tai päällekkäinen, koska arvonlisävero kannetaan täysimääräisenä myynnistä, jonka kustannustekijöihin arvonlisävero jo sisältyy. Arvonlisäveron kantamista sääntelevästä periaatteesta poiketaan mahdollisesti vakavin seurauksin, kun tavaroiden luovutusten ketju voidaan tällä tavoin katkaista useammassa kuin yhdessä kohdassa, mikä merkitsee päällekkäistä verotusta. Tällaiset tekijät viittaavat siihen, että vapautusta koskevaa sääntelyä olisi sovellettava rajoitetusti;[12] mikäli mahdollista, vääristymien välttämiseksi kunkin liiketoimen arvonlisäverokohtelun on oltava perusperiaatteen mukaista.

33. Tämä verosta vapautettujen liiketoimien vaikutus oli perustana näkemykselle, jota yhteisöjen tuomioistuin noudatti asiassa BLP Group antamassaan tuomiossa.[13] Omaisuudenhoitoyhtiö oli myynyt 95 prosenttia omistuksessaan olleen yhtiön osakkeista verovapaalla luovutuksella (osakkeita koskevat liiketoimet on vapautettava verosta 13 artiklan B kohdan 5 alakohdan perusteella). Myynnin tarkoituksena oli kerätä varoja verollisista liiketoimista aiheutuneiden velkojen kattamiseksi. Kuten nyt käsiteltävässä asiassa, yhtiö oli suorittanut myynnin yhteydessä palkkioita, ja oli ratkaistava, oliko palkkioista kannettu arvonlisävero vähennyskelpoista. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että vähennysoikeuden syntymiseksi "kyseessä olevilla tavaroilla ja palveluilla on oltava suora ja välitön yhteys verollisiin liiketoimiin"[14] ja että näin ollen "kun verovelvollinen suorittaa palveluita toiselle verovelvolliselle, joka käyttää niitä verovapaaseen liiketoimeen, viimeksi mainitulla ei ole oikeutta vähentää niistä maksettavaa veroa silloin-

10 — Ehdotus jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — annettavaksi kuudenneksi neuvoston direktiiviksi (EYVL 1973, C 80, s. 1).

11 — Ks. vastaavasti asia C-342/87, Genius Holding, tuomio 13.12.1989 (Kok. 1989, s. 4227, 12 kohta).

12 — Yhteisöjen tuomioistuin on myöntänyt, että käsitteitä, joita käytetään yksilöimään kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitetut vapautukset, on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeuksia yleisperiaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan verovelvollisen jokaisesta vastikkeellisesta suorituksesta; ks. esim. asia 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, tuomio 15.6.1989 (Kok. 1989, s. 1737, 13 kohta) ja viimeaikaisesta oikeuskäytännöstä asia C-216/97, Gregg, tuomio 7.9.1999 (Kok. 1999, s. I-4947, 12 kohta).

13 — Asia C-4/94, BLP Group, tuomio 6.4.1995 (Kok. 1995, s. I-983).

14 — Tuomion 19 kohta.

kaan, kun verovapaan liiketoimen lopullisena päämääränä on veronalaisen liiketoimen suorittaminen". [15] Ratkaisu ei perustunut yksinomaan ensimmäisen ja kuudennen direktiivin sanamuotoon vaan myös näkemykseen, jonka mukaan olisi vastoin oikeusvarmuuden ja veron soveltamiseen liittyvien toimenpiteiden helpottamisen päämääriä, jos veroviranomaisten edellytettäisiin yksilöivän verovelvollisen aikomuksen, kun tavaroiden luovutukset eivät objektiivisesti liity verollisiin liiketoimiin. [16]

34. Eräissä muissa asioissa antamissaan tuomioissa yhteisöjen tuomioistuin näyttää kuitenkin omaksuneen laajemman lähestymistavan. Esimerkiksi asiassa Intiem antamassaan tuomiossa [17] se katsoi, että tuotantopanoshankintoihin sisältyneen veron vähennysoikeus "koskee tavaroita ja palveluja, jotka liittyvät verovelvollisen harjoittamaan liiketoimintaan". Asiassa Sofitam antamassaan tuomiossa [18] se totesi, että "vähennysoikeutta on sovellettava siten, että sen soveltamisala vastaa mahdollisimman pitkälle verovelvollisen liiketoiminnan alaa"; ja asiassa Ghent Coal Terminal antamassaan tuomiossa [19] se katsoi, että verovelvollisella on tässä ominaisuudessaan oikeus vähentää arvonlisävero, joka sen on maksettava sellaisista sille luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista, jotka on tarkoitettu käytettäväksi verollisiin liiketoimiin liittyviin investointeihin, siinäkin tapauksessa, että verovelvollinen ei ole tahdostaan riippumattomista syistä koskaan todellisuudessa suorittanut näitä verollisia liiketoimia. Myös asiassa BLP Group antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että jos kyseinen yritys olisi ottanut pankkilainan sen sijaan että se toteutti verosta vapautetun liiketoimen, sillä olisi ollut oikeus vähentää lainaneuvottelujen yhteydessä syntyneisiin neuvontapalvelupalkkioihin sisältyvä arvonlisävero, koska tällaiset kulut olisivat olleet yrityksen yleiskuluja ja siten verollisten liiketoimien kustannustekijöitä. [20]

35. Saattaa olla, että näiden kahden näkemyksen vastakkaisuus on pikemminkin näennäinen kuin todellinen. Asiassa BLP Group annetussa tuomiossa tehdyssä viittauksessa kustannustekijöihin muistutetaan ensimmäisen direktiivin 2 artiklassa asetetusta seuraavasta perusperiaatteesta: "Jokaisesta liiketoimesta on kannettava — — arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä." Näin ollen merkitystä on sillä, onko verollinen tuotantopanos verollisen myynnin kustannustekijä, eikä sillä, verotetaanko liiketoimea, jolla on siihen läheisin yhteys. Kuten komissio on suullisessa käsittelyssä esittänyt, [21] asiassa BLP Group annetusta tuo-

15 — Tuomion 28 kohta ja tuomiolauselma.

16 — Tuomion 24 kohta.

17 — Asia 165/86, Intiem, tuomio 8.3.1988 (Kok. 1988, s. 1471, 13 kohta).

18 — Asia C-333/91, Sofitam, tuomio 22.6.1993 (Kok. 1993, s. I-3513, 11 kohta).

19 — Asia C-37/95, Ghent Coal Terminal, tuomio 15.1.1998 (Kok. 1998, s. I-1, 17 ja 24 kohta ja tuomiolauselma). Ks. myös asia C-110/94, Inzo, tuomio 29.2.1996 (Kok. 1996, s. I-857, 20 ja 21 kohta).

20 — Tuomion 25 kohta.

21 — Komission suullisessa käsittelyssä omaksuma kanta poikkesi kannasta, jonka se oli esittänyt kirjallisissa huomautuksissaan, joissa se vetosi lähinnä siihen, ettei sellaisista tuotantopanoshankinnoista kannettavaa arvonlisäveroa voida vähentää, joilla on suora ja välitön yhteys siirtoon, jota ei voida pitää tavaroiden luovutuksena. Suullisessa käsittelyssä komissio ilmoitti Alankomaiden hallituksen kirjallisten huomautusten "selkeyden tehneen vaikutuksen". On kuitenkin myös huomautettava, että 26.2.1997 päivätyssä kirjeessä, jonka komissio osoitti Abbey Nationalin talousasiantuntijoille ja joka sisältyy High Courtin toimittamaan asiakirja-aineistoon, väitettiin, että 5 artiklan 8 kohdan mukaisen mahdollisuuden käyttäminen "ei voi johtaa siihen, että luovutukseen liittyviin kustannuksiin sovellettaisiin erilaista verokohtelua. Toisenlainen tulkinta olisi ristiriidassa verotuksen neutraalisuusperiaatteen ja arvonlisäverojärjestelmän yleisperiaatteiden kanssa".

miosta on tehtävä se päätelmä, ettei pidä pohtia sitä, mikä on se liiketoimi, johon kustannustekijällä on suorin ja välittömin yhteys, vaan sitä, onko olemassa riittävän suora ja välitön yhteys verolliseen taloudelliseen toimintaan. On lisäksi korostettava sitä, että kyseisessä asiassa yhteisöjen tuomioistuimen piti antaa ratkaisu sellaisista toimituksista, jotka *eivät objektiivisesti liittyneet* verollisiin liiketoimiin.[22] Asiassa BLP Group annetusta tuomiosta ilmenee kuitenkin selvästi, että "ketjun katkaisemisen" vaikutus, joka on ominainen verosta vapautetulle liiketoimelle, estää aina sen, että tällaista liiketointa varten käytetyistä tavaroista tai palveluista suoritettu arvonlisävero voitaisiin vähentää arvonlisäverosta, joka kannetaan myöhemmästä toimesta, jonka kustannustekijä verosta vapautettu liiketoimi on. Sillä, että "suora ja välitön yhteys" on välttämätön, ei näin ollen viitata yksinomaan ketjun seuraavaan lenkkiin, vaan sillä suljetaan pois ne tilanteet, joissa verosta vapautettu liiketoimi on katkaissut ketjun.[23]

36. Seuraavaksi on korostettava, että varallisuuskokonaisuuden siirtäminen sellaisessa jäsenvaltiossa, joka on käyttänyt 5 artiklan 8 kohdassa annettua mahdollisuutta, ei ole verollinen liiketoimi. Tältä osin yhdyn näkemykseen, jonka ovat esittäneet suullisessa käsittelyssä sekä Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus että komissio ja jonka mukaan ei ole järkevää pitää siirtoa liiketoimena, joka normaalisti olisi ollut verollinen. Koska on katsottava, että kyseessä ei ole lainkaan tavaroiden luovutus, on asiaankuulumatonta väittää, että se olisi ollut verollinen luovutus, jos tarjottua mahdollisuutta ei olisi käytetty. Näin ollen katson, kuten komissiokin, että High Courtin esittämällä toisella kysymyksellä ei ole merkitystä nyt käsiteltävän asian ratkaisemisen kannalta.

37. Koska siirto ei ole verollinen liiketoimi, kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdasta seuraa väistämättä, että se ei itse voi olla perusteena sen yhteydessä suoritetun tuotantopanoshankintoihin sisältyneen veron vähentämiselle.

38. Kyseessä ei ole kuitenkaan myöskään verosta vapautettu liiketoimi. Verosta vapautettu liiketoimi katkaisee arvonlisäveroketjun. Ei ole mitään syytä olettaa, että ketjun katkaisisi liiketoimi, jossa "tavaroiden toimitusta [tai palvelujen suoritusta] ei ole tapahtunut". Säännöksessä, jonka mukaan "saajaa on pidettävä luovuttavan henkilön seuraajana" päinvastoin korostetaan tilanteen jatkuvuutta arvonlisäveron kannalta. Vaikka — toistaakseni vertauskuvallista ilmaisua — ketjun yhden lenkin ei katsottaisi olevan olemassa, tämä "puuttuva lenkki" ei merkitse ketjun keskeytymistä ja uudelleen alkamista vaan se koskee pikemminkin ketjun lenkkien järjestyssuhdetta. Lisäksi vapautuksia koskevaa sääntelyä on sovellettava rajoittavasti. Näin ollen on laajennettava tarkastelukulmaa, jotta saataisiin selville, onko arvonlisäveroa, jonka vähentämistä vaaditaan, kannettu luovutuksesta, joka on jonkin toisen verollisen liiketoimen kustannustekijä.

22 — Ks. tuomion 24 kohta.

23 — Tältä osin yhdyn näkemykseen, jonka julkisasiamies Saggio esitti 30.9.1999 asiassa Midland Bank (asia C-98/98, tuomio 8.6.2000, Kok. 2000, s. I-4177, I-4179, 29 kohta) esittämässään ratkaisuehdotuksessa, jossa hän katsoi, että käsitteet "suora" ja "välitön" viittaavat "erityisen tiiviseen yhteyteen" kahden liiketoimen välillä, jolloin ei ole olemassa mitään kolmatta liiketoimea, joka olisi "rikkonut syy-yhteyden".

39. Yrityksen varallisuutta myytäessä myyjä (luovuttaja) laskee yleensä hinnan siten, että siihen vyörytetään kaikki myyntikulut. Nämä kulut, kuten ostajankin (luovutuksensaajan) kulut, kuuluvat siis myöhemmin toteutettavien verollisten liiketoimien kustannustekijöihin. Ostaja — eli henkilö, joka toteuttaa myöhemmät verolliset liiketoimet — voi kuitenkin vähentää myynnin yhteydessä tehdyistä ostoista kannetun arvonlisäveron vain, jos hän on maksanut sen. Jos veroa ei voida vähentää, tämä merkitsee — arvonlisäverojärjestelmään sovellettavan perustavanlaatuisen neutraalisuusvaatimuksen vastaisesti — kaksinkertaista verotusta. Tämän vaikeuden voittamiseksi selvä ratkaisu on se, että luovuttaja voi vähentää arvonlisäveron. Tällä tavoin luovutuksensaaja asetetaan lisäksi samaan tilanteeseen kuin jos hän olisi maksanut kaikki kulut itse ja kyennyt vähentämään niihin sisältyvän arvonlisäveron.

40. Siinä tilanteessa olisi välttämätöntä katsoa, että luovuttajan tuotantopanokset on hankittu niitä verollisia liiketoimia varten, joita luovutuksensaaja myöhemmin toteuttaa. Tämä on Abbey Nationalin tukema näkemys, ja High Courtin ensimmäinen kysymys liittyy siihen. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on väittänyt, että tämä merkitsisi sitä, että 5 artiklan 8 kohdan mukainen järjestys muutettaisiin päinvastaiseksi, eli luovuttajasta tulisi luovutuksensaajan seuraaja, mitä ei voida hyväksyä. Tämä väite ei ole mielestäni perusteltu. Kyseisen näkemyksen mukaan tarkoitus, johon tuotantopanokset käytetään, voi olla sen henkilön tarkoitus, jota siinä erityistilanteessa pidetään tuotantopanokset hankkivan henkilön seuraajana, eikä tämä missään tapauksessa edellytä ketjun järjestyksen muuttamista päinvastaiseksi.

41. Kahdessa viimeisessä kohdassa esitetty näkemys perustuu kuitenkin tietyiltä osin oletukseen kronologisesta järjestyksestä määritettäessä tuotantopanoshankintojen ja myyntitoimien välistä suhdetta. Tämän näkemyksen mukaan merkitystä on lisäksi sillä, vyörytetäänkö luovuttajalle siirron yhteydessä aiheutuneet kulut luovutuksensaajalle hinnassa. Liiketoimiin liittyvät taloudelliset tosiseikat eivät kuitenkaan välttämättä vastaa tätä kronologisuuden oletusta — joka ei myöskään kuulu arvonlisäverojärjestelmään, koska vähennyskelpoinen vero on vero "joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista", jotka verovelvolliselle on luovutettu tai luovutetaan.

42. Laajemman näkemyksen mukaan silloin, kun verovelvollinen harjoittaa taloudellista toimintaa, jonka yhteydessä se suorittaa kokonaan verollisia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia, kaikki tavarat ja palvelut, joita hän hankkii kyseistä liiketointa varten, ovat hänen myyntitoimiensa kustannustekijöitä, ja niistä kannettava arvonlisävero on voitava vähentää kokonaan. Sillä, että puhtaasti kirjanpidon kannalta tuotantopanoksia ei kohdisteta nimenomaisiin myyntitoimiin eikä edes ositeta niiden kesken, ei ole tässä yhteydessä merkitystä. On ilmeistä, että kaikki tavarat ja palvelut, joita verovelvollinen käyttää, eivät sisälly suoraan tiettyyn yksilöitävissä olevaan myyntitoi-

meen. Tietyt niistä ovat yleiskulun luonteisia, ja siltä osin kuin nämä yleiskulut ovat verollisten luovutusten kustannustekijöitä, niistä kannettu arvonlisävero voidaan vähentää.[24] Liiketoimintaan kokonaisuutena katsoen voi kuulua monia erityyppisiä yleiskuluja, ja ne vaikuttavat vain välillisesti tavoiteltuihin voittomarginaaleihin.

43. Yksi näistä yleiskulujen lajeista sisältää toiminnan aloittamiseen liittyvät kulut. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä[25] ilmenee selvästi, että verovelvollinen voi vähentää näihin kuluihin sisältyvän arvonlisäveron jopa tietyissä tilanteissa, joissa ei ole olemassa myynnistä kannettavaa veroa, josta se voitaisiin vähentää, joten vähennys merkitsee tosiasiallisesti maksua veroviranomaisilta verovelvolliselle. Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännön mukaan[26] sama pätee arvonlisäveroon, jota kannetaan toiminnan lopettamisen yhteydessä aiheutuneista kuluista, ja komissio näyttää hyväksyneen suullisessa käsittelyssä sen, että tämä näkemys on yhteisön oikeuden mukainen.

44. Olen samaa mieltä. Asiassa Rompelman antamassaan tuomiossa[27] yhteisöjen tuomioistuin totesi, että "vähennysjärjestelmällä liikkeenharjoittaja pyritään vapauttamaan kokonaan kaikkien liiketoimiensa yhteydessä maksettavasta tai maksetusta arvonlisäverosta". Tätä tarkoitusta ei selvästikään saavutettaisi, jos hän joutuisi toimintansa lopettaessaan suorittamaan arvonlisäveron, jota ei voitaisi vähentää. Voidaan myös väittää, että taloudelliselta kannalta toiminnan lopettamisesta aiheutuvat kulut ovat yrityksen kokonaiskuluja ja siis sen toteuttamien liiketoimien kustannustekijöitä, vaikka niitä ei erityisesti kirjattaisi sellaisina kirjanpitoon.

45. Yrityksen varallisuuskokonaisuuden siirtäminen — erityisesti silloin kun 5 artiklan 8 kohdan mukaisesti katsotaan, että tavaroiden luovutusta ei ole tapahtunut ja että saajaa on pidettävä luovuttavan henkilön seuraajana — ei ole sama asia kuin yrityksen toiminnan lopettaminen, enkä taaskaan voi muuta kuin hyväksyä komission näkemyksen, jonka mukaan High Courtin kolmannessa kysymyksessä kuvattu näkemys ei ole ehkä kaikkein asianmukaisin. Se voi kuitenkin, kuten komissio on suullisessa käsittelyssä ehdottanut, olla käyttökelpoinen vertailukohta. Jos on mahdollista vähentää maksettu arvonlisävero viimeisten verollisten liiketoimien suorittamisen jälkeen toiminnan lopettamisen yhteydessä, silloin tilanteen on oltava sama, kun yritystä ei lopeteta vaan se siirretään toiselle, jolloin se jatkaa toimintaansa ja verollisten liiketoimien suorittamista — toisin sanoen silloin kun toteutettu toimenpide on tapahtuma, joka liittyy pikemminkin toiminnan jatkamiseen kuin sen lopettamiseen.

24 — Ks. em. asia BLP Group, tuomion 25 kohta.

25 — Ks. asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985 (Kok. 1985, s. 655; Kok. Ep. VIII, s. 85) sekä edella alaviitteessa 19 mainitut asiat Ghent Coal Terminal ja Inzo sekä viimeaikaisemmasta oikeuskaytannosta yhdistetyt asiat C-110/98—C-147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000 (Kok. 2000, s. I-1577).

26 — Ks. Value Added Tax Act 1994:n 94 §:n 5 momentti.

27 — Mainittu edella alaviitteessa 25; tuomion 19 kohta.

46. Näin ollen molempien näkemysten perusteella on tehtävä sama päätelmä: kun 5 artiklan 8 kohdan yhteydessä siirretään sellaisen yrityksen varallisuuskokonaisuus, joka suorittaa vain verollisia liiketoimia, luovuttajalla on oikeus vähentää siirron yhteydessä tehdyistä tuotantopanoshankinnoista kannettu arvonlisävero, koska nämä tuotantopanoshankinnat liittyvät voidaan kohdistaa myöhempiin myyntitoimiin ja koska ketjua, joka yhdistää tuotantopanoshankinnat myöhempiin myyntitoimiin, ei ole katkaistu niiden välissä olevalla verosta vapautetulla liiketoimella.

47. Tämän perusteella 17 artiklan 5 kohdasta ja 19 artiklasta ilmenee selvästi, että kun varallisuuskokonaisuuden siirto koskee yritystä, joka suorittaa sekä verollisia että verottomia liiketoimia, tuotantopanoksiin sisältyvä arvonlisävero on osittava niiden kesken siten, että ainoastaan osa arvonlisäverosta voidaan vähentää.

*Varallisuuskokonaisuuden osan siirto*

48. Veron osittamista koskeva kysymys ei ole yhtä yksinkertainen, jos siirto koskee vain osaa luovuttajan varallisuudesta ja jos luovuttaja suorittaa sekä verollisia että verottomia liiketoimia, kuten nyt käsiteltävässä asiassa. Tässä yhteydessä näyttää syntyvän vielä yksi lisävaikeus, koska siirretty varallisuus on vain osa luovuttajan verollisesta toiminnasta, joka itse puolestaan on vain osa sen toiminnan kokonaisuudesta.

49. Niiden päätelmien valossa, joita olen tehnyt varallisuuskokonaisuuden siirron osalta, nämä ongelmat ovat mielestäni vain näennäisiä. Se, että siirron yhteydessä hankituista palveluista kannettu arvonlisävero voidaan vähentää, johtuu siitä, että se voidaan kohdistaa — suoran ja välittömän yhteyden olemassaolon vuoksi — liiketoimiin, joita on suorittanut se osa yrityksestä, jonka varallisuutta siirretään. Tästä seuraa, että jos kaikki nämä liiketoimet ovat verollisia, myös arvonlisävero voidaan vähentää kokonaisuudessaan, eikä ole tarpeen tutkia asiaa pidemmälle. Vero on osittettava, jos liiketoimet ovat osittain verollisia ja osittain verosta vapautettuja.

50. Ainoa tapaus, jossa olisi tarpeen tutkia verovelvollisen liiketoimintaan liittyviä muita näkökohtia, jotta voitaisiin määrittää, miten vero olisi osittettava, olisi se, jos todettaisiin mielipiteeni vastaisesti, että kyseistä arvonlisäveroa ei voida kohdistaa yrityksen sen osan verollisiin liiketoimiin, joka on siirron kohteena.

51. Jos tilanne olisi tällainen, olisi mielestäni tarpeen ennen vähennysmahdollisuuden poissulkemista tutkia — kuten esimerkiksi asiassa BLP Group annetun tuomion 25 kohdassa esitettiin — olivatko siirtoon liittyvät kulut yleiskulujen muo-

dossa yrityksen kokonaisuutena (tässä tapauksessa vakuutustoimintaa harjoittava yritys) tai sen osan (tässä tapauksessa kiinteän omaisuuden vuokraustoimintaa harjoittava osa), josta siirretty osa muodosti pienemmän osan, toteuttamien liiketoimien kustannustekijöitä. Tällaiset kysymykset koskisivat kuitenkin toimivaltaisen kansallisen tuomioistuimen tutkittavaksi kuuluvia tosiseikkoja koskevia kysymyksiä.

## Ratkaisuehdotus

52. Näin ollen ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaisi High Court of Justicen (Queen's Bench Division) esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

Kun jäsenvaltio käyttää jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 5 artiklan 8 kohdan ja 6 artiklan 5 kohdan mukaista mahdollisuuttaan, jolloin varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirtoa ei pidetä tavaroiden luovuttamisena tai palvelun suorittamisena, luovuttaja saa vähentää kyseisen siirron toteuttamiseksi tehdyistä ostoista kannetun arvonlisäveron

— kokonaan, jos varallisuus kuuluu sellaiselle yritykselle, joka suorittaa vain verollisia liiketoimia;

— direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ja 19 artiklan mukaisesti silloin, kun varallisuus kuuluu sellaiselle yritykselle, joka suorittaa sekä verollisia että verosta vapautettuja liiketoimia.