YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

22 päivänä helmikuuta 2001 *

Asiassa C-408/98,

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

Abbey National plc

vastaan

Commissioners of Customs & Excise

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 5 artiklan 8 kohdan ja 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: D. A. O. Edward, joka hoitaa viidennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit P. Jann ja L. Sevón (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: F. G. Jacobs,
kirjaaja: hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Abbey National plc, edustajinaan R. Cordora, QC, ja barrister D. Southern, solicitor S. Rosen valtuuttamina,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään R. Magrill, avustajanaan K. Parker, QC, ja barrister M. Hall,

— Alankomaiden hallitus, asiamiehenään M. A. Fierstra,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään E. Traversa ja F. Riddy,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Abbey National plc:n, Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen ja komission, asiamiehenään R. Lyal, 23.2.2000 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 13.4.2000 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 2.11.1998 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 17.11.1998, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) 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 direktiivi) 5 artiklan 8 kohdan ja 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Abbey National plc (jäljempänä Abbey National) ja Commissioners of Customs & Excise (välillisten verojen kantamisesta vastaava viranomainen, jäljempänä Commissioners) ja joka koskee oikeutta vähentää arvonlisävero, joka on maksettu sellaisista erilaisista palveluista perityistä palkkioista, jotka ovat olleet tarpeen, jotta kiinteää omaisuutta on voitu luovuttaa toimintaansa jatkavana yrityksenä ("as a going concern").

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1301; jäljempänä ensimmäinen direktiivi) 2 artiklan toisen kohdan mukaan "jokaisesta liiketoimesta on kannettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä".

4 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

5 Kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa säädetään 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 Kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta.

7 Kuudennen 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:

a) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen."

8 Sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, joita lisäverovelvollinen käyttää samanaikaisesti 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".

Kansallinen lainsäädäntö

9 Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevasta päätöksestä ilmenee, että Yhdistynyt kuningaskunta on käyttänyt kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa annettua mahdollisuutta ja antanut Value Added Tax (Special Provisions) Order -nimisen asetuksen (arvonlisäveroa koskevista erityissäännöksistä annettu asetus, SI 1995, s. 1268; jäljempänä VAT Order) 5 §:n 1 momentin, jolla korvattiin Value Added Tax (Special Provisions) Order -nimisen asetuksen (SI 1992, s. 3129) 5 §:n 1 momentti. VAT Orderin 5 §:n 1 momentissa säädetään, että kun henkilö luovuttaa yrityksen tai osan yrityksestä ja kun luovutettu yritys tai sen osa jatkaa toimintaansa ("as a going concern"), luovutusta ei pidetä tavaroiden luovutuksena eikä palveluiden suorittamisena. Tässä säännöksessä täsmennetään, että luovutuksensaajan on käytettävä luovutettua varallisuutta

harjoittaakseen samanlaista liiketoimintaa kuin luovuttaja ja että hänen on oltava tai hänestä on välittömästi tultava verovelvollinen ja että silloin, kun luovutetaan yrityksen osa, tämän osan avulla on voitava harjoittaa erillistä liiketoimintaa.

Kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä oleva asia ja ennakkoratkaisukysymykset

10 Henkivakuutusyhtiö Scottish Mutual Assurance plc (jäljempänä Scottish Mutual) on Abbey Nationalin kokonaan omistama tytäryhtiö, jota Abbey National edustaa arvonlisäveroasioissa.

11 Harjoittamansa vakuutustoiminnan lisäksi Scottish Mutual vuokraa liiketiloja ammatti- tai liikekäyttöön. Tässä viimeksi mainitussa toiminnassaan sillä oli 125 vuoden vuokraoikeus Aberdeenissä sijaitsevaan Atholl House -nimiseen kiinteistöön, joka oli tarkoitettu ammatti- ja liikekäyttöön, ja se oli alivuokrannut tämän kiinteistön liikekäyttöön. Scottish Mutual oli kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan täytäntöönpanosta annetun Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännön mukaisesti valinnut sen vaihtoehdon, että se laskuttaa arvonlisäveron Atholl Housesta perimistään vuokrista, joten se pystyi vähentämään kaiken kiinteistön omistamiseen liittyvissä kuluissa maksamansa arvonlisäveron.

12 Scottish Mutual myi 16.12.1992 päivätyllä sopimuksella 125 vuoden vuokraoikeutensa alivuokraoikeuksineen 5,4 miljoonasta Yhdistyneen kuningaskunnan punnasta (GBP) yhtiölle, joka ei kuulunut samaan konserniin. Commissioners katsoi, että myynti merkitsi VAT Orderin 5 §:n 1 momentissa tarkoitettua luovutusta, jossa yrityksen toimintaa jatketaan, ja että muut tässä pykälässä asetetut edellytykset täyttyivät, joten luovutushinnasta ei näin ollen ollut maksettava arvonlisäveroa.

13 Luovutuksen toteuttamiseksi Scottish Mutual kuitenkin joutui hankkimaan erilaisia palveluita, joista sen oli maksettava palkkioita, joiden osalta sen piti maksaa arvonlisäveroa 4 365 GBP.

14 Koska Commissioners katsoi, että ainoastaan osa näihin kustannuksiin sisältyvästä arvonlisäverosta voitiin vähentää, Abbey National, joka katsoi olevansa oikeutettu vähentämään kyseisen arvonlisäveron kokonaisuudessaan, valitti asiasta Lontoon VAT and Duties Tribunaliin (Yhdistynyt kuningaskunta). Tämä valitus hylättiin 9.6.1997 tehdyllä päätöksellä. Tämän jälkeen Abbey National valitti High Court of Justiceen.

15 Näissä olosuhteissa High court of Justice päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"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 hankintoihin 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 luovutushinnasta arvonlisävero, jos 5 artiklan 8 kohtaa ei sovellettaisi?

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

Ennakkoratkaisukysymykset

16 Näillä kolmella kysymyksellä, joita on asianmukaista tarkastella yhdessä, kansallinen tuomioistuin tiedustelee lähinnä sitä, että voiko luovuttaja vähentää tämän luovutuksen toteuttamiseksi hankituista palveluista aiheutuneisiin kustannuksiin sisältyvän arvonlisäveron silloin, kun jäsenvaltio on käyttänyt kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 8 kohdassa annettua mahdollisuutta, minkä takia varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirtoa ei pidetä tavaroiden luovutuksena.

Asianosaisten väitteet ja niiden perustelut

17 Abbey National katsoo, että silloin kun luovutetaan varallisuuskokonaisuus tai osa siitä, luovuttajalla on oikeus vähentää tämän luovutuksen toteuttamiseksi hankituista palveluista aiheutuneisiin kuluihin sisältyvä arvonlisävero.

18 Tältä osin Abbey National korostaa, että kun luovuttaja ja luovutuksensaaja molemmat käyttävät, ensimmäinen ennen luovutusta, toinen luovutuksen jälkeen, luovutetun yrityksen varallisuutta toteuttaakseen kokonaisuudessaan arvonlisäverollisia liiketoimia, luovuttaja voi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 8 kohdan nojalla ottaa arvonlisäverotusta varten huomioon luovutuksensaajan arvonlisäverolliset liiketoimet, jotta kaikki tuotantopanoshankintoihin sisältyvät arvonlisäverot voidaan vähentää. Toisin sanoen on niin, että vaikka tällöin ei ole olemassa sellaisenaan arvonlisäverollista liiketointa, tuotantopanoshankintoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseksi on

silti olemassa suora ja välitön yhteys luovutettuun varallisuuteen liittyviin luovutuksensaajan arvonlisäverollisiin liiketoimiin.

19 Alankomaiden hallitus korostaa, että jos jäsenvaltio on valinnut kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 8 kohdan soveltamisen, "jätetään huomiotta" sellaiset tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset, jotka luonteensa perusteella ovat arvonlisäverollisia ja jotka toteutetaan luovutettaessa varallisuuskokonaisuus tai osa siitä. Tällainen verovelvollisen "neutraali" korvaaminen toisella arvonlisäverotuksessa voi koskea ainoastaan luovuttajan tavanomaisia liiketoimia. Näiden liiketointen perusteella tulisi myös määräytyä oikeus vähentää se arvonlisävero, joka sisältyy niihin kuluihin, joita verovelvolliselle on syntynyt luovutuksen toteuttamisesta. Jos verovelvollinen suorittaa vain arvonlisäverosta vapautettuja toimia, vähennysoikeutta ei ole. Jos verovelvollinen suorittaa sekä vähennykseen oikeuttavia liiketoimia että vähennykseen oikeuttamattomia liiketoimia, on sovellettava kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 5 kohdassa ja 19 artiklassa tarkoitettua pro rata -sääntöä. Jos luovuttajan tavanomainen liiketoiminta, jota on harjoitettu ennen kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 8 kohdan soveltamisalaan kuuluvan luovutuksen suorittamista, on kokonaisuudessaan ollut arvonlisäverollista, tämän toiminnan luovuttamisen edellyttämiin kuluihin sisältynyt arvonlisävero on vähennyskelpoista.

20 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää, että koska luovutuksen toteuttamiseksi välttämättömät kulut ovat kertyneet sellaisesta liiketoimesta, joka ei ollut arvonlisäverollista, näihin kuluihin sisältynyttä arvonlisäveroa ei ole oikeus vähentää. Päinvastainen ratkaisu vaarantaisi arvonlisäveron neutraalisuuden, sillä verovelvollisella olisi tällöin tämän saman liiketoimen osalta se taloudellinen etu, että se voisi vähentää tuotantopanoshankintoihin sisältyvän arvonlisäveron ilman, että sillä olisi vastaavasti velvollisuutta laskuttaa arvonlisäveroa vaihdannan seuraavalta portaalta.

21 Toissijaisesti Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää, että kuluja, jotka ovat aiheutuneet arvonlisäverollisen toiminnan luovutuksesta sellaisen pääasiallisen taloudellisen toiminnan yhteydessä, johon kuuluu sekä arvonlisäverollisia että arvonlisäverosta vapautettuja toimituksia, voidaan pitää yleiskuluina. Koska tuotantopanoshankintoihin sisältynyttä arvonlisäveroa ei voida kohdistaa, se osa tästä arvonlisäverosta, joka voidaan vähentää, olisi tällöin määriteltävä kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa sallitun menetelmän mukaisesti.

22 Komissio väittää, että on tarpeen tutkia, ovatko palvelut, jotka luovuttaja on hankkinut toteuttaakseen luovutuksen, riittävän suorassa ja välittömässä yhteydessä arvonlisäverolliseen taloudelliseen toimintaan. Tältä osin kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 8 kohdasta ilmenee, että kun siirretään varallisuuskokonaisuus tai sen osa, tavaroiden luovutusta ei tapahdu ja sama taloudellinen toiminta jatkuu. Tällöin kulut, joita aiheutuu kyseisten palveluiden hankkimisesta, ovat tästä taloudellisesta toiminnasta aiheutuneita kuluja eli luovutetun toiminnan yleiskuluja.

23 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan soveltamisen osalta komissio kuitenkin tyytyy huomauttamaan, että näistä palveluista aiheutuneita kuluja voidaan pitää joko luovutetun taloudellisen toiminnan yleiskuluina, jolloin luovuttaja voisi vähentää niihin sisältyvän arvonlisäveron kokonaisuudessaan, tai luovuttajan koko taloudellisen toiminnan yleiskuluina.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

24 Aluksi on huomautettava, että vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken taloudellisen toiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen kaiken taloudellisen toiminnan täydellisen neutraalisuuden yrityksen verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. vastaavasti asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985, Kok. 1985, s. 655, 19 kohta; asia C-37/95, Ghent Coal Terminal, tuomio 15.1.1998, Kok. 1998, s. I-1, 15 kohta; yhdistetyt asiat C-110/98—C-147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000, Kok. 2000, s. I-1577, 44 kohta ja asia C-98/98, Midland Bank, tuomio 8.6.2000, Kok. 2000, s. I-4177, 19 kohta).

25 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa, jonka avulla kyseisen artiklan 2 kohtaa on tulkittava, säädetään järjestelmästä, jota sovelletaan arvonlisäveron vähennysoikeuteen silloin, kun arvonlisävero liittyy liiketoimiin, joita vero-

velvollinen käyttää "sekä 2 ja 3 kohdan mukaan vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin". Se, että tässä säännöksessä käytetään ilmaisua "liiketoimiin", osoittaa, että 2 kohdassa säädetyn vähennysoikeuden syntymiseksi hankituilla tavaroilla ja palveluilla on oltava suora ja välitön yhteys myyntitoimiin, joiden perusteella vähennysoikeus syntyy, ja että tässä suhteessa verovelvollisen toiminnan lopullisella päämäärällä ei ole merkitystä (ks. asia C-4/94, BLP Group, tuomio 6.4.1995, Kok. 1995, s. I-983, 18 ja 19 kohta ja em. asia Midland Bank, tuomion 20 kohta).

26 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut edellä mainitussa asiassa Midland Bank antamansa tuomion 24 kohdassa, ensimmäisen direktiivin 2 artiklaa ja kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2, 3 ja 5 kohtaa on tulkittava siten, että periaatteessa tietyn hankintatoimen ja yhden tai useamman myyntitoimen, joiden perusteella vähennysoikeus syntyy, välillä on periaatteessa oltava suora ja välitön yhteys, jotta verovelvollisella olisi oikeus vähentää tuotantopanoshankintoihin sisältyvä arvonlisävero ja jotta olisi mahdollista määrittää vähennysoikeuden laajuus.

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

28 Tästä periaatteesta ja siitä säännöstä, jonka mukaan hankituilla tavaroilla tai palveluilla on oltava suora ja välitön yhteys verollisiin liiketoimiin, seuraa, että näistä tavaroista tai palveluista kannetun arvonlisäveron vähentäminen edellyttää, että niiden hankintakulut ovat muodostaneet osan verollisten liiketoimien hinnan kustannustekijöistä. Näiden kulujen on siis oltava osa niiden myyntitoimien kustannuksista, joissa hankittuja tavaroita ja palveluja käytetään. Tämän vuoksi näiden kustannustekijöiden on tavallisesti pitänyt syntyä ennen kuin

verovelvollinen on suorittanut ne verolliset liiketoimet, joihin nämä kustannustekijät liittyvät (ks. em. asia Midland Bank, tuomion 30 kohta).

29 Niinpä on tarkasteltava, onko niiden palvelujen, jotka luovuttaja on hankkinut toteuttaakseen varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirron, ja yhden tai useamman myyntitoimen välillä suora ja välitön yhteys.

30 Tältä osin kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirron osalta katsoa, että tavaroiden luovutusta ei ole tapahtunut ja että saajaa on pidettävä luovuttavan henkilön seuraajana. Tästä seuraa, että kun jäsenvaltio on käyttänyt tätä oikeuttaan, varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirtoa ei pidetä kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna tavaroiden luovutuksena. Kuudennen direktiivin 2 artiklan mukaan tällaisesta luovutuksesta ei siis ole kannettava arvonlisäveroa eikä tällainen luovutus näin ollen voi olla kuudennen direktiivin 17 artiklassa tarkoitettu arvonlisäverollinen liiketoimi.

31 Abbey National väittää kuitenkin, että koska kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdan mukaan luovutuksensaajaa on pidettävä luovuttajan seuraajana, luovuttaja voi ottaa huomioon luovutuksensaajan toteuttamat arvonlisäverolliset tavaroiden luovutukset tai palvelujen suoritukset voidakseen vähentää kokonaan sen arvonlisäveron, joka sisältyy varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirron toteuttamiseksi hankituista palveluista aiheutuneisiin kuluihin.

32 Tätä perustelua ei voida hyväksyä. Ensinnäkin kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdasta ilmenee, että verovelvollinen voi vähentää ainoastaan sen arvonlisäveron, joka rasittaa sen omiin arvonlisäverollisiin liiketoimiin käytettyjä tavaroita ja palveluja. Toiseksi arvonlisävero, jonka luovuttaja on maksanut niissä kuluissa, joita on aiheutunut varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirron toteuttamiseksi hankituista palveluista, ei sisälly suoraan luovutuksensaajan arvonlisäverollisten liiketointen eri kustannustekijöihin, kuten

ensimmäisen direktiivin 2 kohdassa edellytetään. Kyseiset kulut eivät nimittäin ole osa niiden myyntitoimien kustannuksista, joihin hankittuja tavaroita ja palveluja käytetään.

33 Lisäksi on hylättävä Abbey Nationalin väite siitä, että jos luovutus olisi ollut yrityksen varallisuuden tavanomainen luovutus ja siis arvonlisäverollinen liiketoimi, Scottish Mutual olisi kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan nojalla voinut vähentää arvonlisäveron, joka sisältyy kyseisen luovutuksen toteuttamiseksi hankituista erilaisista palveluista aiheutuneisiin kuluihin. Se seikka, että varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirto ei ole kyseisessä artiklassa tarkoitettu arvonlisäverollinen liiketoimi, on vain väistämätön seuraus siitä, että asianomainen jäsenvaltio on valinnut kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdan soveltamisen, ja että luovutusta ei näin ollen pidetä tavaroiden luovutuksena. Niinpä sillä, olisiko yrityksen varallisuuden luovutus ollut arvonlisäverollinen liiketoimi, jonka perusteella olisi syntynyt näiden kulujen vähennysoikeus, ei ole merkitystä, jos asianomainen jäsenvaltio ei ole käyttänyt tässä artiklassa annettua mahdollisuutta.

34 Edellä esitetystä seuraa, että erilaisilla palveluilla, jotka luovuttaja on hankkinut toteuttaakseen varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirron, ei ole suoraa ja välitöntä yhteyttä yhteen tai useampaan myyntitoimeen, jonka perusteella vähennysoikeus syntyisi.

35 Nämä kulut ovat kuitenkin osa verovelvollisen yleiskuluista, ja ne ovat sellaisenaan yrityksen tuotteiden hintojen kustannustekijöitä. Myös silloin, kun siirretään varallisuuskokonaisuus ja kun verovelvollinen ei enää näiden palvelujen käyttämisen jälkeen toteuta liiketoimia, näiden palvelujen kustannusten on katsottava olevan osa yrityksen koko liiketoiminnasta ennen siirtoa. Kuudennen direktiivin 17 artiklan mikä tahansa muunlainen tulkinta olisi ristiriidassa sen periaatteen kanssa, että arvonlisäverojärjestelmän edellytetään olevan täysin neutraali yrityksen kaikkeen taloudelliseen toimintaan kohdistuvan verorasituksen suhteen, edellyttäen, että kyseiset toiminnat sinänsä ovat arvonlisäverollisia, ja siitä seuraisi, että talouden toimija joutuisi taloudellisessa

toiminnassaan kantamaan arvonlisäveron rasitteen ilman, että kyseisellä toimijalla olisi mahdollisuutta vähentää sitä (ks. vastaavasti em. yhdistetyt asiat Gabalfrisa ym., tuomion 45 kohta). Niinpä tällöin tehtäisiin mielivaltainen jako yhtäältä kuluihin, joita yritykselle on syntynyt ennen yrityksen varsinaisen toiminnan aloittamista, ja kuluihin, joita sille syntyy kyseistä toimintaa harjoittaessaan, ja toisaalta kuluihin, joita syntyy tämän toiminnan lopettamisesta.

36 Niillä erilaisilla palveluilla, joita luovuttaja on käyttänyt siirtääkseen varallisuuskokonaisuuden tai sen osan, on siis periaatteessa suora ja välitön yhteys kyseisen verovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan.

37 Tältä osin kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdasta seuraa, että verovelvollisella, joka tekee sekä vähennykseen oikeuttavia että vähennykseen oikeuttamattomia liiketoimia, on oikeus vähentää vain se arvonlisäveron osa, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta.

38 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut edellä mainitussa asiassa Midland Bank antamansa tuomion 26 kohdassa, verovelvollinen, joka tekee sekä vähennykseen oikeuttavia että vähennykseen oikeuttamattomia liiketoimia, saa kuitenkin vähentää hankkimistaan tavaroista tai palveluista kannetun arvonlisäveron, jos tavaroilla tai palveluilla on suora ja välitön yhteys myyntitoimiin, joista vähennys voidaan tehdä, ilman, että on tarpeen tehdä eroa sen mukaan, onko kyse kuudennen direktiivin 17 artiklan 2, 3 vai 5 kohdan soveltamisesta.

39 Tätä sääntöä on sovellettava myös hankituista tavaroista tai palveluista aiheutuneisiin sellaisiin kustannuksiin, jotka kuuluvat yleiskuluina verovelvollisen

taloudellisen toiminnan tiettyyn selvästi rajattuun osaan, johon kuuluvat liiketoimet ovat kaikki arvonlisäverollisia, sillä tällaiset tavarat ja palvelut liittyvät näin suoraan ja välittömästi kyseisen verovelvollisen taloudellisen toiminnan tähän osaan.

40 Jos siis niillä erilaisilla palveluilla, jotka luovuttaja on hankkinut toteuttaakseen varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirron, on suora ja välitön yhteys kyseisen verovelvollisen taloudellisen toiminnan selvästi rajattuun osaan siten, että näistä palveluista aiheutuneet kustannukset ovat osa yrityksen kyseisen osan yleiskuluista, ja jos kaikki yrityksen tämän osan liiketoimet ovat arvonlisäverollisia, verovelvollinen voi vähentää näiden palvelujen hankkimisesta aiheutuneisiin kuluihin sisältyneen arvonlisäveron kokonaisuudessaan.

41 Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on ratkaista, täyttyvätkö nämä kriteerit pääasiassa.

42 Esitettyihin kysymyksiin on näin ollen vastattava, että kun jäsenvaltio on käyttänyt kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa myönnettyä valintamahdollisuutta, minkä johdosta varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirtoa ei pidetä tavaroiden luovutuksena, kulut, joita luovuttajalle on aiheutunut siirron toteuttamista varten hankituista palveluista, ovat osa kyseisen verovelvollisen yleiskuluja ja niillä näin ollen on lähtökohtaisesti suora ja välitön yhteys kyseisen verovelvollisen kaikkeen taloudelliseen toimintaan. Jos luovuttaja näin ollen tekee samanaikaisesti sekä vähennykseen oikeuttavia että vähennykseen oikeuttamattomia liiketoimia, kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdasta seuraa, että verovelvollisella on oikeus vähentää vain se arvonlisäveron osa, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta. Jos niillä erilaisilla palveluilla, jotka luovuttaja on hankkinut toteuttaakseen varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirron, on kuitenkin suora ja välitön yhteys kyseisen verovelvollisen taloudellisen toiminnan selvästi rajattuun osaan siten, että näistä palveluista aiheutuneet kustannukset ovat osa yrityksen kyseisen osan yleiskuluista, ja jos kaikki yrityksen tämän osan liiketoimet ovat arvonlisäverollisia, verovelvollinen voi vähentää näiden palvelujen hankkimisesta aiheutuneisiin kuluihin sisältyneen arvonlisäveron kokonaisuudessaan.

Oikeudenkäyntikulut

43 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Yhdistyneen kuningaskunnan ja Alankomaiden hallituksille 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 (viides jaosto)

on ratkaissut High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Divisionin (Divisional Court) 2.11.1998 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

Kun jäsenvaltio on käyttänyt jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 5 artiklan 8 kohdassa myönnettyä valintamahdollisuutta, minkä johdosta varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirtoa ei pidetä tavaroiden luovutuksena, kulut, joita luovuttajalle on aiheutunut siirron toteuttamista varten hankituista palveluista, ovat osa kyseisen verovelvollisen yleiskuluja ja niillä näin ollen on lähtökohtaisesti suora ja välitön yhteys kyseisen verovelvollisen kaikkeen taloudelliseen toimintaan. Jos luovuttaja näin ollen tekee samanaikaisesti sekä vähennykseen oikeuttavia että vähennykseen oikeut-

tamattomia liiketoimia, kuudennen direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 5 kohdasta seuraa, että verovelvollisella on oikeus vähentää vain se arvonlisäveron osa, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta. Jos niillä erilaisilla palveluilla, jotka luovuttaja on hankkinut toteuttaakseen varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirron, on kuitenkin suora ja välitön yhteys kyseisen verovelvollisen taloudellisen toiminnan selvästi rajattuun osaan siten, että näistä palveluista aiheutuneet kustannukset ovat osa yrityksen kyseisen osan yleiskuluista, ja jos kaikki yrityksen tämän osan liiketoimet ovat arvonlisäverollisia, verovelvollinen voi vähentää näiden palvelujen hankkimisesta aiheutuneisiin kuluihin sisältyneen arvonlisäveron kokonaisuudessaan.

Edward Jann Sevón

Julistettiin Luxemburgissa 22 päivänä helmikuuta 2001.

R. Grass

kirjaaja

A. La Pergola

viidennen jaoston puheenjohtaja