YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

27 päivänä marraskuuta 2003 *

Asiassa C-497/01,

jonka Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Luxemburg) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Zita Modes Sàrl

vastaan

Administration de l'enregistrement et des domaines

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja uusista toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi — tiettyjen vapautusten soveltamisala ja niiden täytäntöönpanoa koskevat yksityiskohtaiset säännöt — 10 päivänä huhtikuuta 1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18), 5 artiklan 8 kohdan tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: viidennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä hoitava P. Jann sekä tuomarit D. A. O. Edward ja S. von Bahr (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: F. G. Jacobs,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Administration de l'enregistrement et des domaines, asiamiehenään avocat F. Kremer, ja

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

ottaen huomioon esittelevän tuomarin kertomuksen,

kuultuaan julkisasiamiehen 26.9.2002 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Tribunal d'arrondissement de Luxembourg on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 19.12.2001 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 24.12.2001, EY 234 artiklan 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), sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja uusista toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi — tiettyjen vapautusten soveltamisala ja niiden täytäntöönpanoa koskevat yksityiskohtaiset säännöt — 10 päivänä huhtikuuta 1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18; jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi), 5 artiklan 8 kohdan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Zita Modes Sàrl (jäljempänä Zita Modes) ja Administration de l'enregistrement et des domaines (Luxemburgin arvonlisäveroviranomainen, jäljempänä veroviranomainen) ja jossa on kyse arvonlisäveron kantamisesta valmisvaateliikkeen myynnistä.

Sovellettavat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

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

4 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaan "'tavaroiden luovutuksella' tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa".

5 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 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 arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa taas 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 maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle."

Kansallinen lainsäädäntö

7 Helmikuun 12 päivänä 1979 annetulla lailla (Mém. A 1979, s. 453) muutetun ja täydennetyn 5.8.1969 annetun Luxemburgin arvonlisäverolain (jäljempänä arvonlisäverolaki) 9 §:n 1 momentin mukaan "tavaroiden luovutuksella" tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

8 Arvonlisäverolain 9 §:n 2 momentin ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

"Ensimmäisessä momentissa olevien säännösten estämättä tavaroiden luovutuksena ei pidetä kokonaisvarallisuuden tai sen osan luovuttamista toiselle verovelvolliselle, tapahtuipa tämä luovutus missä muodossa tai millä perusteella tahansa. Tällöin saajaa on pidettävä luovuttavan henkilön seuraajana."

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset

9 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Zita Modes osoitti 29.8.1996 yhtiölle nimeltä Milady, joka piti kemikaaliliikettä, 1 700 000 Luxemburgin frangin laskun "valmisvaateliikkeen myynnistä". Laskusta käy ilmi, ettei tämä voimassa olevien säännösten mukaan ollut arvonlisäveron alaista.

10 Verotuspäätöksellä, joka annettiin tiedoksi 25.6.1998, veroviranomaisen Diekirchissä (Luxembourg) oleva I verotoimisto oikaisi viran puolesta arvonlisäveroa, jonka Zita Modes oli velvollinen maksamaan verovuoden 1996 osalta mainiten otsikon "Huomautuksia" alla seuraavaa: "B.I:n osalta vähennetyn ostoihin sisältyvän veron oikaiseminen. Liiketoiminnan luovuttamisen verottaminen (9 §:n 2 momenttia ei sovelleta)."

11 Veroviranomaisen mukaan arvonlisäverolain 9 §:n 2 momenttia ei voitu soveltaa siitä syystä, että luovuttajan toimintaa ei jatkettu, koska tämä piti vaatetusliikettä ja luovutuksensaaja kemikaaliliikettä.

12 Oikaisuvaatimuksessaan 1.7.1998 Zita Modes väitti, ettei kyseinen säännös edellytä sitä, että luovutuksensaaja jatkaa luovuttajan toimintaa samalla alalla. Samoin koska molemmat olivat verovelvollisia, arvonlisävero olisi kokonaan hyvitetty, mikäli luovutus olisi ollut veronalainen.

13 Veroviranomainen hylkäsi vaatimuksen 25.8.1998 todeten arvonlisäverolain 9 §:n 2 momentin edellyttävän, että luovutuksensaaja on verovelvollinen, joka

jatkaa luovuttajan toimintaa samalla alalla. Lisäksi edellytetään, että luovutuksensaaja on lain mukaan oikeutettu toimimaan tällä alalla, mikä tässä tapauksessa ei täyttynyt, koska toimivaltainen ministeriö ei ollut myöntänyt lupaa tätä tarkoitusta varten.

14 Zita Modes nosti 20.11.1998 kanteen, jossa se vaati, että Tribunal d'arrondissement de Luxembourg muuttaa veroviranomaisen päätöstä ja toteaa, ettei Zita Modesin liikkeen luovutus yhtiölle nimeltä Milady ole veronalainen.

15 Kansallinen tuomioistuin huomauttaa, että on näytetty toteen, että Zita Modes on luovuttanut omaisuutta yhtiölle nimeltä Milady 1 700 000 Luxemburgin frangin hinnasta. Luovutettua omaisuutta ei sitä vastoin ole tarkasti määritetty.

16 Kansallinen tuomioistuin toteaa, ettei ole näytetty toteen Zita Modesin väitteitä, joiden mukaan luovutus "koski 'asusteita ja vaatteita', jotka olisivat olleet osa valmisvaatteista koostuvaa, myytyä liikevarallisuutta, joka puolestaan olisi koostunut 'saman [myös vaatteet valmistaneen] yrityksen valmistamista kemikaalituotteista', joita yhtiö nimeltä Milady olisi käyttänyt jatkaakseen Zita Modesin liiketoimintaa".

17 Kansallisen tuomioistuimen mukaan pääasian oikeudenkäynnissä on ratkaistava, onko varallisuuskokonaisuuden siirtäminen verovelvolliselle, tämän harjoittamasta toiminnasta riippumatta, riittävä edellytys kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 8 kohdassa olevan säännön soveltamiselle, jonka mukaan arvonlisäverotuksessa tavaroiden luovutusta ei tapahdu tällaisen siirron yhteydessä (jäljempänä sääntö, jonka mukaan kyseessä ei ole tavaroiden luovutus), vai onko kyseisen siirron tapahduttava luovuttajan toiminnan jatkamiseksi.

18 Lisäksi kyseinen tuomioistuin huomauttaa, että on määritettävä, salliiko mainittu säännös, että tehdään ero yhtäältä varallisuuskokonaisuuden siirron verovelvolliselle, joka harjoittaa luovuttajan toimintaa asianomaisessa jäsenvaltiossa säädetyn toimiluvan mukaisesti, ja toisaalta siirron verovelvolliselle, jolla ei ole vaadittavaa lupaa, välillä.

19 Näin ollen Tribunal d'arrondissement de Luxembourg on lykännyt asian käsittelyä ja esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

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

Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 8 kohtaa tulkittava niin, että varallisuuskokonaisuuden siirtämisellä verovelvolliselle tarkoitetaan sitä, että koko yritys tai sen osa siirretään verovelvolliselle, joka jatkaa luovuttavan yrityksen koko liiketoiminnan harjoittamista, vai tarkoitetaanko sillä varallisuuskokonaisuuden luovuttamista kokonaan tai osittain sellaiselle verovelvolliselle, joka jatkaa luovuttavan yrityksen liiketoiminnan harjoittamista tai joka jatkaa sen harjoittamista osittain luovutetun varallisuuskokonaisuuden osalta, vai yksinkertaisesti siten, että sillä tarkoitetaan varallisuuskokonaisuuden luovuttamista kokonaan tai osittain sellaiselle verovelvolliselle, joka jatkaa kokonaan tai osittain samantyyppistä liiketoimintaa kuin luovuttaja ilman että yritystä tai yrityksen liiketoiminnan osa-aluetta luovutettaisiin?

Jos toisen kysymyksen johonkin osaan vastataan myöntävästi, edellytetäänkö tai sallitaanko 5 artiklan 8 kohdassa se, että jäsenvaltio voi edellyttää, että luovutuksensaajalla on tätä liiketoimintaa tai sen osa-aluetta harjoittaessaan

toimivaltaisen viranomaisen myöntämä lupa, jos kyseistä toimintaa harjoitetaan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitetun laillisen vaihdannan puitteissa?"

Ensimmäinen ja toinen kysymys

20 Ensimmäisellä ja toisella kysymyksellään, jotka on tutkittava yhdessä, kansallinen tuomioistuin tiedustelee, onko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 8 kohtaa tulkittava niin, että kun jäsenvaltio on käyttänyt kohdan ensimmäisessä virkkeessä annettua mahdollisuuttaan katsoa, että arvonlisäverotuksessa tavaroiden luovutusta ei tapahdu, kun kyseessä on varallisuuskokonaisuuden siirto, tämä sääntö, jonka mukaan kyseessä ei ole tavaroiden luovutus, pätee kaikkiin varallisuuskokonaisuuden siirtoihin, vai onko katsottava, että tämä sääntö pätee yksinomaan niihin, joissa luovutuksensaaja harjoittaa samantyyppistä taloudellista toimintaa kuin luovuttaja.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

21 Veroviranomainen toteaa, että arvonlisäverolain 9 §:n 2 momentti osaltaan takaa arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen, koska luovutuksensaajalle siirtyvät luovuttajan oikeudet ja velvollisuudet arvonlisäverotuksen osalta, muiden muassa ne, jotka koskevat mahdollista vähennysten oikaisua sijoitusomaisuuden osalta.

22 Ehto, joka edellyttää, että luovutuksensaaja jatkaa luovuttajan toimintaa, seuraa sen mielestä implisiittisesti sekä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 8 kohdasta että arvonlisäverolain 9 §:n 2 momentista.

23 Jos nimittäin katsotaan, että luovutuksensaajan oletetaan olevan luovuttavan henkilön seuraaja, edellyttää tämä seuraanto välttämättä, että luovutuksensaaja jatkaa luovuttajan aiemmin harjoittamaa toimintaa.

24 Euroopan yhteisöjen komissio huomauttaa yleisesti vedoten asiassa C-408/98, Abbey National, 22.2.2001 annetun tuomion (Kok. 2001, s. I-1361) 24 ja 35 kohtaan, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 8 kohdan tarkoituksena on yksinomaan hallinnollinen yksinkertaistaminen ja verovelvollisten varojen suojaaminen. Verotuksellisesti neutraalisuuden periaatteen mukaan säännöksen soveltamisen tulee johtaa täsmälleen samaan lopputulokseen, vaikka luovuttaja laskuttaisi arvonlisäveron ja luovutuksensaaja sitten vähentäisi sen tai vaikka liiketoimi ei olisi verollinen.

25 Komission mukaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 8 kohdan toisella virkkeellä pyritään täsmentämään, että jos varallisuuskokonaisuuden siirto tapahtuu sellaiselle verovelvolliselle, jolla ei ole täyttä vähennysoikeutta, liiketoimen jäämisestä verottamatta seuraa, että osittaisen verovelvollisen taakaksi ei saa jäädä vähennyskelvotonta osaa arvonlisäverosta, kun taas sille on pitänyt tulla tällainen taakka, jos liiketoimi on verotettu normaalisti.

26 Varallisuuskokonaisuuden siirron käsitteen — joka on yhteisön oikeuden käsite, jonka tulkinta kuuluu yhteisöjen tuomioistuimelle — osalta komissio toteaa, että kansallisen tuomioistuimen on määritettävä, muodostaako luovutettu omaisuus kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetun "varallisuuskokonaisuuden tai sen osan" eli varallisuuden, jota voidaan käyttää taloudellisessa toiminnassa (ks. julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotuksen 27 ja 28 kohta edellä mainitussa asiassa Abbey National).

27 Tältä osin pelkkä muotivaatteiden myynti erikseen ei komission mukaan ole kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettu varallisuuskokonaisuuden siirto, vaan tavallinen yrityksen varastoon kuuluvien tavaroiden luovutus. Sitä vastoin saman direktiivin 5 artiklan 8 kohdan alaan voi sen mielestä kuulua sellaisen kokonaisuuden luovutus, joka muodostuu omaisuudesta, jota voidaan käyttää taloudellisen toiminnan harjoittamiseen tässä direktiivissä tarkoitetulla tavalla.

28 Luovutuksensaajan siirretyn varallisuuskokonaisuuden käytön osalta komissio katsoo, että tulkinta, jossa edellytetään, että luovutuksensaajan harjoittama toiminta on täsmälleen samaa kuin se, mitä luovuttaja harjoitti, on liian rajoittava. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdassa näet tarkennetaan, että vähennysoikeutta voi käyttää vain, mikäli tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin. Arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää siis, että verovelvolliselle luovutuksensaajalle siirrettyä varallisuuskokonaisuutta käytetään tämän arvonlisäverollisiin liiketoimiin.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

29 On muistettava, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 8 kohdan ensimmäisessä virkkeessä 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 tässä direktiivissä tarkoitettuna tavaroiden luovutuksena. Direktiivin 2 artiklan mukaan tällainen luovutus ei siis ole arvonlisäverollinen (ks. em. asiassa Abbey National annetun tuomion 30 kohta).

30 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 8 kohdan toisen virkkeen mukaan jäsenvaltiot voivat sulkea pois säännön, jonka mukaan kyseessä ei ole tavaroiden luovutus, soveltamisen ulkopuolelle varallisuuskokonaisuuden siirrot luovutuksensaajalle, joka ei ole tässä direktiivissä tarkoitettu verovelvollinen tai joka toimii verovelvollisena vain osana toimintaansa, mikäli tämä on tarpeen kilpailun vääristymisen ehkäisemiseksi. Säännöstä on pidettävä tyhjentävänä tarkennuksena edellytyksistä, joiden täyttyessä kohdan ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettua mahdollisuutta käyttävä jäsenvaltio voi rajoittaa säännön, jonka mukaan kyseessä ei ole tavaroiden luovutus, soveltamista.

31 Tämän johdosta jäsenvaltion, joka käyttää kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 8 kohdan ensimmäisessä virkkeessä annettua mahdollisuutta, on sovellettava sääntöä, jonka mukaan kyseessä ei ole tavaroiden luovutus, kaikkiin varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirtoihin, eikä se siis voi rajoittaa säännön soveltamista pelkästään tiettyihin siirtoihin, paitsi jos saman kohdan toisessa virkkeessä mainitut edellytykset täyttyvät.

32 Tämä tulkinta saa vahvistuksen kuudennen arvonlisäverodirektiivin tavoitteesta, jona on määrittää yhdenmukaisesti ja yhteisön sääntöjen mukaisesti arvonlisäveron peruste (ks. asia C-400/98, Breitsohl, tuomio 8.6.2000, Kok. 2000, s. I-4321, 48 kohta). Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklassa säädettyjen vapautusten tapaan nimittäin saman direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa ilmaistu sääntö, jonka mukaan kyseessä ei ole tavaroiden luovutus, on yhteisön oikeuden itsenäinen käsite, jonka tarkoituksena on välttää eroavaisuudet arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa eri jäsenvaltioissa (ks. vapautusten osalta asia 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, tuomio 15.6.1989, Kok. 1989, s. 1737, 11 kohta ja asia C-287/00, komissio v. Saksa, tuomio 20.6.2002, Kok. 2002, s. I-5811, 44 kohta).

33 Siirretyn varallisuuden ja luovutuksensaajan tämän varallisuuden siirron jälkeisen käytön osalta on todettava ensinnäkin, ettei kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä ole määritelty käsitettä "vastikkeellisesti tai vastikkeettomasti taikka osakkaan yhtiöön sijoittamana osuutena yhtiölle siirretyn varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirto".

34 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuitenkin sekä yhteisön oikeuden yhdenmukaisen soveltamisen periaate että yhdenvertaisuusperiaate edellyttävät, että yhteisön oikeuden sellaisen säännön sanamuotoa, joka ei sisällä nimenomaista viittausta jäsenvaltioiden oikeuteen säännöksen sisällön ja soveltamisalan määrittämiseksi, on tulkittava itsenäisesti ja yhdenmukaisesti koko yhteisössä, mikä on tehtävä ottamalla huomioon säännön asiayhteys ja kyseisen säännöstön tavoitteet (ks. mm. asia 327/82, Ekro, tuomio 18.1.1984, Kok. 1984, s. 107, 11 kohta; asia C-287/98, Linster, tuomio 19.9.2000, Kok. 2000, s. I-6917, 43 kohta; asia C-357/98, Yiadom, tuomio 9.11.2000, Kok. 2000, s. I-9265, 26 kohta ja asia C-373/00, Adolf Truley, tuomio 27.2.2003, Kok. 2003, s. I-1931, 35 kohta).

35 On riidatonta, ettei kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 8 kohdassa ole nimenomaista viittausta jäsenvaltioiden oikeuteen määrittää käsitteen varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirto tarkoitusta ja ulottuvuutta.

36 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 8 kohdan asiayhteyden osalta on todettava, että artiklan säännökset määrittävät, mikä muodostaa direktiivissä tarkoitetun tavaroiden luovutuksen. Artiklan 1 kohdassa tarkennetaan, että tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa. Artiklan 2—7 kohdassa määritellään, mitä jäsenvaltioiden on pidettävä tai mitä ne voivat pitää kuudennen arvonlisäverodirektiivin kannalta aineellisena omaisuutena, luovutuksena ja vastikkeellisena luovutuksena.

37 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin tarkoituksen osalta on muistettava, että yhtäältä yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteen mukaan, joka ilmenee sekä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1301) että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklasta, arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta tuotantoon tai jakeluun liittyvästä liiketoimesta, josta on vähennettävä hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä (asia C-98/98, Midland Bank, tuomio 8.6.2000, Kok. 2000, s. I-4177, 29 kohta ja em. asia Abbey National, tuomion 27 kohta).

38 Toisaalta vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken taloudellisen toiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen kaiken taloudellisen toiminnan 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, Kok. Ep. VIII, s. 85, 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 sekä em. asia Midland Bank, tuomion 19 kohta ja em. asia Abbey National, tuomion 24 kohta).

39 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 8 kohdan asiayhteyden ja direktiivin tarkoituksen perusteella, kuten nämä on kuvattu tämän tuomion 36—38 kohdassa, on ilmeistä, että säännöksen tarkoituksena on tehdä jäsenvaltioille mahdolliseksi helpottaa yritysten tai niiden osien luovutuksia yksinkertaistamalla niitä ja välttämällä luovutuksensaajan varojen rasittamista suhteettomalla verotaakalla, joka joka tapauksessa palautettaisiin myöhemmin ostovähennyksen kautta.

40 Tämä tarkoitus huomioon ottaen käsitettä "vastikkeellisesti tai vastikkeettomasti taikka osakkaan yhtiöön sijoittamana osuutena yhtiölle siirretyn varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirto" on tulkittava niin, että se kattaa siirron, joka käsittää liikkeen tai yrityksen itsenäisen osan, joka muodostuu aineellisista ja mahdollisesti aineettomista osatekijöistä, jotka yhdessä muodostavat yrityksen tai osan yrityksestä, joka voi harjoittaa itsenäistä taloudellista toimintaa, mutta ei kata pelkkää omaisuuden luovutusta, kuten tuotevaraston myyntiä.

41 Kuten näet julkisasiamies on aivan oikein ratkaisuehdotuksensa 39 kohdassa todennut, erityiskohtelu on näissä olosuhteissa perusteltua, koska siirrosta ennakkoon maksettava arvonlisävero on todennäköisesti erittäin suuri kyseisen liikkeen varoihin nähden.

42 Toiseksi sen vaatimuksen osalta, että luovutuksensaajan on käytettävä siirrettyä varallisuuskokonaisuutta, on todettava, ettei kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 8 kohdassa ole tätä käyttöä koskevaa nimenomaista ehtoa.

43 Sen osalta, että tämä 8 kohta edellyttää luovutuksensaajan olevan luovuttajan henkilön seuraaja, on puolestaan todettava, että kuten komissio perustellusti huomauttaa, kyseisen kohdan sanamuodosta seuraa, ettei tämä seuraajuus ole kohdan soveltamisen edellytys, vaan pelkkä seuraus siitä, että tavaran luovutusta ei katsota tapahtuneen.

44 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 8 kohdan tarkoituksesta sekä siitä johtuvasta käsitteen "vastikkeellisesti tai vastikkeettomasti taikka osakkaan yhtiöön sijoittamana osuutena yhtiölle siirretyn varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirto" tulkinnasta ilmenee, sellaisena kuin se käy ilmi tämän tuomion 40 kohdasta, että säännöksessä tarkoitetut siirrot ovat sellaisia, joissa luovutuksensaajan tarkoituksena on harjoittaa siirretyn liikkeen tai yrityksen osan toimintaa eikä pelkästään heti lopettaa kyseistä toimintaa ja mahdollisesti myydä varastoa.

45 Sitä vastoin missään kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 8 kohdassa ei edellytetä luovutuksensaajan ennen siirtoa harjoittavan samantyyppistä taloudellista toimintaa kuin luovuttaja.

46 Tämän vuoksi ensimmäiseen ja toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava siten, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 8 kohtaa on tulkittava niin, että kun jäsenvaltio on käyttänyt kohdan ensimmäisessä virkkeessä annettua mahdollisuuttaan katsoa, että arvonlisäverotuksessa tavaroiden luovutusta ei tapahdu, kun kyseessä on varallisuuskokonaisuuden siirto, tämä sääntö, jonka mukaan kyseessä ei ole tavaroiden luovutus, pätee — jollei muuta johdu

siitä, että on käytetty mahdollisuutta rajoittaa soveltamista saman kohdan toisessa virkkeessä tarkoitetuissa tapauksissa — kaikkiin siirtoihin, jotka käsittävät liikkeen tai yrityksen itsenäisen osan, joka muodostuu aineellisista ja mahdollisesti aineettomista osatekijöistä, jotka yhdessä muodostavat yrityksen tai osan yrityksestä, joka voi harjoittaa itsenäistä taloudellista toimintaa. Siirrossa luovutuksensaajana olevan tarkoituksena on kuitenkin oltava näin siirretyn liikkeen tai yrityksen osan toiminnan harjoittaminen eikä pelkästään kyseisen toiminnan lopettaminen ja mahdollinen varaston myyminen.

Kolmas kysymys

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

47 Veroviranomaisen mukaan niiden edellytysten valvonta, jotka koskevat luovutuksensaajan toiminnan harjoittamista, ilmentyy tilanteissa, jotka ovat puhtaasti jäsenvaltioiden sisäisiä.

48 Toiminnan harjoittamiseen vaadittavien lainmukaisten lupien osalta komissio väittää ensinnäkin viitaten asiassa C-455/98, Salumets ym., 29.6.2000 annettuun tuomioon (Kok. 2000, s. I-4993), että se, että yhtiö nimeltä Milady on mahdollisesti harjoittanut toimintaa ilman vaadittavaa viranomaisen lupaa, johtaa verottamiseen verotuksen neutraalisuuden periaatteen nojalla, koska "lainvastaisesti" myydyt tuotteet ilmeisesti kilpailevat laillisesti myytyjen samojen tuotteiden kanssa. Toiseksi komissio asiassa C-349/96, CPP, 25.2.1999 annettuun tuomioon (Kok. 1999, s. I-973) viitaten muistuttaa, että jäsenvaltio ei voi rajoittaa arvonlisäverovapautuksen soveltamisalaa ainoastaan sellaisten vakuutuksenantajien palveluihin, joilla on kansallisen oikeuden mukainen lupa toimia vakuutuksenantajana.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

49 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut tämän tuomion 31 kohdassa, jäsenvaltion, joka käyttää kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 8 kohdan ensimmäisessä virkkeessä annettua mahdollisuutta, on sovellettava tämän säännöksen sisältämää sääntöä, jonka mukaan kyseessä ei ole tavaroiden luovutus, kaikkiin varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirtoihin, eikä se siis voi rajoittaa säännön soveltamista pelkästään tiettyihin siirtoihin, paitsi jos saman kohdan toisessa virkkeessä mainitut edellytykset täyttyvät.

50 Lisäksi kuten yhteisöjen tuomioistuin on jo katsonut vakuutusliiketoimien verovapautuksen osalta (ks. em. asia CPP, tuomion 35 ja 36 kohta), jäsenvaltio ei voi rajoittaa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 8 kohdassa tarkoitetun säännön, jonka mukaan kyseessä ei ole tavaroiden luovutus, soveltamisalaa pelkästään sellaisten talouden toimijoiden toteuttamiin liiketoimiin, joilla on kansallisen oikeuden mukainen lupa harjoittaa asianomaista toimintaa.

51 Verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaisesti niin ikään liiketoimet, jotka — vaikka ovatkin lainvastaisia — eivät koske tavaroita, joiden myynti on kielletty niiden luonteen tai erityisominaisuuksien vuoksi ja jotka voivat kilpailla laillisten liiketoimien kanssa, ovat yhteisön säännösten mukaisten normaalien verojen alaisia (ks. väkiviinan salakuljetuksesta kolmannesta maasta yhteisön alueelle em. asia Salumets ym., tuomion 19, 20 ja 23 kohta).

52 Tältä osin asiaan ei vaikuta se, että kyseinen taloudellisen toiminnan harjoittaminen kuuluu kyseessä olevassa jäsenvaltiossa erityisen toimilupajärjestelmän piiriin (ks. vastaavasti em. asia Salumets ym., tuomion 22 kohta).

53 Ei ole poissuljettua, että talouden toimija, joka harjoittaa taloudellista toimintaa, johon sillä ei ole toimilupaa, kilpailee sellaisten talouden toimijoiden kanssa, joilla on vaadittavat luvat.

54 Tämän vuoksi on yhtäältä lähtökohtaisesti arvonlisäveron alaista liikkeen tai yrityksen osan siirto, vaikka luovutuksensaajalla ei olekaan asianomaisen jäsenvaltion edellyttämää toimilupaa sen taloudellisen toiminnan harjoittamiseen, jonka tämä liike tai yrityksen osa mahdollistaa. Toisaalta, kun jäsenvaltio on käyttänyt kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 8 kohdan ensimmäisessä virkkeessä annettua mahdollisuuttaan, tätä siirtoa ei voida sulkea sen säännön ulkopuolelle, jonka mukaan kyseessä ei ole tavaroiden luovutus, pelkästään siitä syystä, että luovutuksensaajalla ei ole tällaista lupaa.

55 Edellä todetun perusteella kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että kun jäsenvaltio on käyttänyt kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 8 kohdan ensimmäisessä virkkeessä annettua mahdollisuuttaan katsoa, että arvonlisäverotuksessa tavaroiden luovutusta ei tapahdu, kun kyseessä on varallisuuskokonaisuuden siirto, kyseisen säännöksen vastaista on, että jäsenvaltio rajoittaa mainitun säännön, jonka mukaan kyseessä ei ole tavaroiden luovutus, soveltamisen pelkästään sellaisiin varallisuuskokonaisuuden siirtoihin, joissa luovutuksensaajalla on toimilupa sitä taloudellista toimintaa varten, jonka harjoittamisen tämä kokonaisuus mahdollistaa.

Oikeudenkäyntikulut

56 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneelle komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asian-

osaisten 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 Tribunal d'arrondissement de Luxembourgin 19.12.2001 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) **Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja uusista toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi — tiettyjen vapautusten soveltamisala ja niiden täytäntöönpanoa koskevat yksityiskohtaiset säännöt — 10 päivänä huhtikuuta 1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY, 5 artiklan 8 kohtaa on tulkittava niin, että kun jäsenvaltio on käyttänyt kohdan ensimmäisessä virkkeessä annettua mahdollisuuttaan katsoa, että arvonlisäverotuksessa tavaroiden luovutusta ei tapahdu, kun kyseessä on varallisuuskokonaisuuden siirto, tämä sääntö,**

jonka mukaan kyseessä ei ole tavaroiden luovutus, pätee — jollei muuta johdu siitä, että on käytetty mahdollisuutta rajoittaa soveltamista saman kohdan toisessa virkkeessä tarkoitetuissa tapauksissa — kaikkiin siirtoihin, jotka käsittävät liikkeen tai yrityksen itsenäisen osan, joka muodostuu aineellisista ja mahdollisesti aineettomista osatekijöistä, jotka yhdessä muodostavat yrityksen tai osan yrityksestä, joka voi harjoittaa itsenäistä taloudellista toimintaa. Siirrossa luovutuksensaajana olevan tarkoituksena on kuitenkin oltava näin siirretyn liikkeen tai yrityksen osan toiminnan harjoittaminen eikä pelkästään kyseisen toiminnan lopettaminen ja mahdollinen varaston myyminen.

2) Kun jäsenvaltio on käyttänyt direktiivillä 95/7/EY muutetun direktiivin 77/388/ETY 5 artiklan 8 kohdan ensimmäisessä virkkeessä annettua mahdollisuuttaan katsoa, että arvonlisäverotuksessa tavaroiden luovutusta ei tapahdu, kun kyseessä on varallisuuskokonaisuuden siirto, kyseisen säännöksen vastaista on, että jäsenvaltio rajoittaa mainitun säännön, jonka mukaan kyseessä ei ole tavaroiden luovutus, soveltamisen pelkästään sellaisiin varallisuuskokonaisuuden siirtoihin, joissa luovutuksensaajalla on toimilupa sitä taloudellista toimintaa varten, jonka harjoittamisen tämä kokonaisuus mahdollistaa.

Jann Edward von Bahr

Julistettiin Luxemburgissa 27 päivänä marraskuuta 2003.

R. Grass — kirjaaja

V. Skouris — presidentti