Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (yhdeksäs jaosto)

30 päivänä toukokuuta 2013 *

Arvonlisävero — Kuudes direktiivi 77/388/ETY — 5 artiklan 8 kohta — Käsite ”varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirto” — Yhtiöpääoman 30 prosentin osuuden luovuttaminen yhtiöstä, jolle luovuttaja suorittaa arvonlisäverollisia palveluja

Asiassa C-651/11,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on esittänyt 2.12.2011 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 19.12.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Staatssecretaris van Financiën

vastaan

X BV,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (yhdeksäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. Malenovský sekä tuomarit U. Lõhmus (esittelevä tuomari) ja M. Safjan,

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 26.11.2012 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— X BV, edustajinaan belastingadviseur T. K. M. Rookmaker-Penners ja belastingadviseur C. A. Peeters,

— Alankomaiden hallitus, asiamiehinään C. Wissels ja B. Koopman,

— Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja K. Petersen,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään S. Ossowski ja A. Robinson, avustajinaan barrister R. Hill ja barrister G. Peretz,

— Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios, W. Roels ja A. Cordewener,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 5 artiklan 8 kohdan ja 6 artiklan 5 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Staatssecretaris van Financiën (valtiovarainministeriön valtiosihteeri) ja X BV (jäljempänä X) ja joka koskee jälkiverotuspäätöksellä X:n maksettavaksi määrättyä arvonlisäveroa 1.1.1996 ja 31.12.1998 väliseltä ajanjaksolta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Kuudes direktiivi

3 Kuudennen direktiivin 5 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. ’Tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

– –

3. Jäsenvaltiot voivat pitää aineellisena omaisuutena:

– –

c) osuuksia tai osakkeita, jotka antavat haltijalleen laillisen tai tosiasiallisen omistus- tai hallintaoikeuden kiinteään omaisuuteen tai sen osaan;

– –

8. 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.”

4 Saman direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Palvelujen suorituksella’ tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta.

Tällainen liiketoimi voi käsittää muun muassa:

— aineettoman omaisuuden luovutuksen, riippumatta siitä, perustuuko luovutus saantokirjaan vai ei,

– –”

5 Saman direktiivin 6 artiklan 5 kohdan mukaan direktiivin 5 artiklan 8 kohtaa on sovellettava ”samoin edellytyksin palvelujen suorituksiin”.

6 Kuudennen direktiivin 13 artiklan, jonka otsikko on ”Maan alueella myönnettävät vapautukset”, B kohdassa, jonka otsikko on ”Muut vapautukset”, säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

– –

d) seuraavat liiketoimet:

– –

5. liiketoimet, mukaan lukien välitys mutta lukuun ottamatta [hallinnointia] ja tallessapitoa, jotka koskevat osakkeita, yhtiö- ja yhteenliittymäosuuksia, obligaatioita ja muita arvopapereita – –”

Alankomaiden oikeus

7 Alankomaiden kuningaskunta on käyttänyt kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa ja 6 artiklan 5 kohdassa säädettyä valintamahdollisuutta sisällyttämällä sen 28.6.1968 annetun vuoden 1968 liikevaihtoverolain (Wet op de Omzetbelasting 1968; Staatsblad 1968, nro 329), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevassa asiassa, 31 §:ään. Kyseisessä pykälässä säädetään seuraavaa:

”Jos yritys tai sen osa luovutetaan sille, joka ryhtyy jatkamaan yrityksen tai sen osan toimintaa, tähän luovutukseen kuuluvista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista ei peritä veroa ministeriön asetuksella säädettävien edellytysten täyttyessä.”

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset

8 Vuonna 1996 X omisti 30 prosenttia yhtiöosuuksista A BV:ssä (jäljempänä A), joka harjoitti elinkeinotoimintaa automatisointialalla. A:n muut osakkaat olivat B Holding BV, jonka osuus oli 20,01 prosenttia, X1 Beheer BV, jonka osuus oli 30 prosenttia, ja C BV, jonka osuus oli 19,99 prosenttia.

9 X, joka oli niin sanotun Management Boardin (johtokunta) jäsen, suoritti – kuten myös B Holding BV ja X1 Beheer BV – A:lle hallinnointipalveluja sopimuksen mukaan määräytyvää korvausta vastaan.

10 Vuoden 1996 lopussa X ja muut A:n osakkaat myivät yhtiöosuutensa D plc:lle. Tämän myynnin yhteydessä hallinnointipalvelujen suorittaminen A:lle lopetettiin ja X erosi A:n Management Boardista.

11 Yhtiöosuuksien myynnin yhteydessä X hankki useita eri palveluja, joita koskeviin laskuihin oli merkitty arvonlisävero. X ilmoitti nämä verot vähennyksinä omissa arvonlisäveroilmoituksissaan sillä perusteella, että sen omistaman yhtiöosuuden luovutus on tavaroista ja palveluista muodostuvan varallisuuskokonaisuuden siirto ja että X:lle tästä aiheutuneiden kulujen on katsottava sisältyvän sen taloudellisen toiminnan kokonaisuuteen liittyviin yleiskuluihin, minkä vuoksi ne ovat kokonaisuudessaan vähennyskelpoiset.

12 Arvonlisäveron kantamisessa toimivaltainen Alankomaiden viranomainen Inspecteur (verotarkastaja) epäsi tämän vähennyksen ja teki jälkiverotuspäätöksen. Inspecteur hylkäsi sen jälkeen X:n tästä jälkiverotuspäätöksestä tekemän oikaisuvaatimuksen mutta alensi kuitenkin maksuunpannun veron määrää.

13 Gerechtshof te ’s-Gravenhage (Haagin ylioikeus) hyväksyi X:n nostaman kanteen Inspecteurin päätöksestä ja kumosi jälkiverotuspäätöksen. Ylioikeuden mukaan X:n yhtiöosuuksien siirto ei kuulunut arvonlisäveron soveltamisalaan, koska siinä ei ollut kyse taloudellisesta toiminnasta. Se katsoi kuitenkin, että aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettu arvonlisävero saatiin vähentää, koska myynti ja yhtiöosuuden siirto liittyivät X:n toimintaan talouden toimijana.

14 Staatssecretaris van Financiën teki Gerechtshof te ’s-Gravenhagen tuomiosta kassaatiovalituksen Hoge Raad der Nederlandeniin.

15 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa asiassa C-29/08, SKF, 29.10.2009 annettuun tuomioon (Kok., s. I-10413, 32–34 kohta ja tuomiolauselman 2 kohta), josta se katsoo seuraavan, että oikeusriidan kohteena olevaa A:n yhtiöpääoman 30 prosentin luovuttamista, joka on tapahtunut tämän yhtiön hallinnointiin osallistumisen lopettamisen yhteydessä, on pidettävä taloudellisena toimintana, joka on kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdan nojalla vapautettava verosta.

16 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan saman tuomion 41 kohdassa oli kuitenkin todettu, että liiketoimintaan kuuluvana pidettävä osakkeiden luovutus ei ole arvonlisäverollinen luovutus, jos se voidaan rinnastaa varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirtoon ja jäsenvaltio on käyttänyt kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdan ensimmäisessä virkkeessä annettua oikeutta.

17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että vähennysoikeus riippuu siitä, onko kyseistä säännöstä sovellettava pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan kaltaiseen yhtiöosuuksien luovutukseen.

18 Tässä tilanteessa Hoge Raad der Nederlanden on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voidaanko 30 prosentin luovuttaminen sellaisen yhtiön yhtiöpääomasta, jolle yhtiöosuuksien luovuttaja suorittaa arvonlisäverollisia palveluja, rinnastaa kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa tarkoitetuista tavaroista ja/tai saman direktiivin 6 artiklan 5 kohdassa tarkoitetuista palveluista muodostuvan varallisuuskokonaisuuden (osan) siirtoon?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, voidaanko siinä tarkoitettu luovutus rinnastaa kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa tarkoitetuista tavaroista ja/tai saman direktiivin 6 artiklan 5 kohdassa tarkoitetuista palveluista muodostuvan varallisuuskokonaisuuden (osan) siirtoon, jos muut osakkaat, jotka myös suorittavat arvonlisäveron alaisia palveluja yhtiölle, jonka yhtiöosuuksien luovuttamisesta on kyse, luovuttavat (lähes) samanaikaisesti tämän yhtiön kaikki muut yhtiöosuudet samalle henkilölle?

3) Jos myös toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, voidaanko ensimmäisessä kysymyksessä tarkoitettua luovutusta pitää kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa ja/tai 6 artiklan 5 kohdassa tarkoitettuna yrityksen (osan) siirtona, kun otetaan huomioon, että luovutus liittyy läheisesti osakkuusyhtiölle suoritettuihin hallinnointipalveluihin?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ennakkoratkaisupyynnön tutkittavaksi ottaminen

19 Euroopan komissio ei tee nimenomaisesti oikeudenkäyntiväitettä ennakkoratkaisupyynnön tutkittavaksi ottamisen edellytysten puuttumisesta mutta esittää kuitenkin unionin tuomioistuimelle toimittamissaan huomautuksissa epäilyjä ratkaistaviksi saatettujen kysymysten merkityksestä pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan asian ratkaisemisessa. Komissio katsoo, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pystyy ratkaisemaan arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevan kysymyksen tiedossaan olevien tosiseikkojen perusteella. Komission mukaan on tarpeetonta määrittää, jääkö pääasian oikeudenkäynnin kohteena oleva liiketoimi arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle vai onko se vapautettu verosta kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdan nojalla, sillä asian kannalta merkityksellinen kysymys koskee sitä, onko X:n sille suoritetuista palveluista maksama arvonlisävero vähennyskelpoinen vai ei, ja tähän kysymykseen vastaamiseksi on riittävää tutkia, voidaanko X:lle aiheutuneiden kulujen katsoa liittyneen yhtiöosuuksien luovutukseen vai X:n muuhun toimintaan eli X:n suorittamiin hallinnointipalveluihin.

20 Tältä osin on riittävää muistuttaa, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan olettamana on, että kansallisen tuomioistuimen niiden oikeudellisten seikkojen ja tosiseikkojen perusteella, joiden määrittämisestä se vastaa, esittämillä unionin oikeuden tulkintaan liittyvillä kysymyksillä on merkitystä asian ratkaisun kannalta (ks. asia C-515/08, dos Santos Palhota ym., tuomio 7.10.2010, Kok., s. I-9133, 20 kohta ja asia C-119/09, Société fiduciaire nationale d'expertise comptable, tuomio 5.4.2011, Kok., s. I-2551, 21 kohta).

21 Unionin tuomioistuin voi jättää tutkimatta kansallisen tuomioistuimen esittämän pyynnön ainoastaan, jos on ilmeistä, että pyydetyllä unionin oikeuden tulkitsemisella ei ole mitään yhteyttä pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (ks. mm. yhdistetyt asiat C-94/04 ja C-202/04, Cipolla ym., tuomio 5.12.2006, Kok., s. I-11421, 25 kohta; asia C-285/09, R, tuomio 7.12.2010, Kok., s. I-12605, 32 kohta ja asia C-307/10, Chartered Institute of Patent Attorneys, tuomio 19.6.2012, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

22 Näin ei ole nyt käsiteltävässä tapauksessa. Vaikka ennakkoratkaisupyynnöstä nimittäin ilmenee, että pääasian oikeudenkäynnin kohteena on yhtiöosuuksien luovutuksen yhteydessä hankittuihin palveluihin kohdistuvan arvonlisäveron vähennysoikeuden epääminen eikä viimeksi mainitun liiketoimen verokohtelu, vähennysoikeuden olemassaolo määritetään tällöinkin niiden myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien perusteella, joihin aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetut liiketoimet kohdistuvat (em. asia SKF, tuomion 60 kohta).

23 Pyydetty unionin oikeuden tulkinta sen selvittämiseksi, miten pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan kaltaista liiketoimea on kohdeltava verotuksessa, on näin ollen aidosti tarpeen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa vireillä olevan oikeusriidan ratkaisemiseksi.

24 Tästä seuraa, että ennakkoratkaisupyyntö on tutkittava.

Asiakysymys

25 Kolmella kysymyksellään, jotka on syytä käsitellä yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohtaa ja/tai 6 artiklan 5 kohtaa tulkittava siten, että liiketoimi, jossa luovutetaan 30 prosentin omistusosuus yhtiöstä, jolle luovuttaja suorittaa arvonlisäverollisia palveluja, on näissä säännöksissä tarkoitettu tavaroista tai palveluista muodostuvan varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirto. Jos vastaus on kieltävä, ennakkoratkaisua pyytänyt

tuomioistuin haluaa tietää, täyttyvätkö näiden säännösten soveltamisen edellytykset kuitenkin, jos yhtäältä muut osakkaat käytännöllisesti katsoen samanaikaisesti siirtävät saman yhtiön kaikki muut osuudet samalle luovutuksensaajalle ja toisaalta tämä siirto liittyy läheisesti samalle yhtiölle suoritettuihin hallinnointipalveluihin.

26 Koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa kahteen kuudennen direktiivin säännökseen, joista toinen koskee tavaroiden luovuttamista ja toinen palvelujen suorittamista, on aluksi syytä muistuttaa, että saman direktiivin 6 artiklan 1 kohdan mukaan aineettoman omaisuuden luovutusta pidetään palvelun suorituksena riippumatta siitä, perustuuko luovutus saantokirjaan vai ei. Tästä seuraa, että pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevien tosiseikkojen kannalta merkityksellisenä säännöksenä olisi lähtökohtaisesti pidettävä kyseisen direktiivin 6 artiklan 5 kohtaa.

27 Saman direktiivin 5 artiklan 3 kohdan c alakohdassa annetaan kuitenkin jäsenvaltioille mahdollisuus pitää aineellisena omaisuutena osuuksia tai osakkeita, jotka antavat haltijalleen laillisen tai tosiasiallisen omistus- tai hallintaoikeuden kiinteään omaisuuteen tai sen osaan (asia C-259/11, DTZ Zadelhoff, tuomio 5.7.2012, 31 kohta). Näin ollen ei voida sulkea pois sitä mahdollisuutta, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohta olisi sittenkin merkityksellinen pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevassa asiassa.

28 Koska unionin tuomioistuimella ei ole käytettävissään riittäviä tietoja sen ratkaisemiseksi, kumpaa ennakkoratkaisukysymyksissä mainituista säännöksistä on sovellettava pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevassa tilanteessa, on syytä tulkita kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohtaa, koska siinä ilmaistaan, minkä sisältöinen on sääntö, jonka mukaan kyseessä ei ole tavaran luovutus, ja tarpeen vaatiessa soveltaa kyseisen 5 artiklan 8 kohdan tulkinnasta esitettäviä näkökohtia tarvittavin muutoksin saman direktiivin 6 artiklan 5 kohtaan.

29 Ensinnäkin siltä osin kuin asiassa on kyse siitä, voiko yhtiöstä omistetun 30 prosentin osuuden luovutus olla varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirto, on muistettava, että kuudennen direktiivin 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 luovuttajan toiminnan jatkajana. Tästä seuraa, että kun jäsenvaltio on käyttänyt tätä mahdollisuutta, varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirtoa ei pidetä kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna tavaroiden luovutuksena eikä siitä siis kanneta kyseisen direktiivin 2 artiklan perusteella arvonlisäveroa (ks. asia C-408/98, Abbey National, tuomio 22.2.2001, Kok., s. I-1361, 30 kohta; asia C-497/01, Zita Modes, tuomio 27.11.2003, Kok., s. I-14393, 29 kohta; em. asia SKF, tuomion 36 kohta ja asia C-444/10, Schriever, tuomio 10.11.2011, 20 kohta, Kok., s. I-11071).

30 On kiistatonta, että Alankomaiden kuningaskunta on käyttänyt kyseisessä säännöksessä säädettyä mahdollisuutta.

31 Koska kuudenteen direktiiviin ei sisälly nimenomaista viittausta jäsenvaltioiden oikeuteen määrittää käsitteen ”varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirto” sisältö ja soveltamisala, tämä käsite on unionin oikeuden itsenäinen käsite, jota on sen vuoksi tulkittava yhdenmukaisesti, jotta vältetään eroavaisuudet arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa eri jäsenvaltioissa (em. asia Zita Modes, tuomion 32 ja 35 kohta ja em. asia Schriever, tuomion 22 kohta).

32 Kyseistä käsitettä on oikeuskäytännössä tulkittu siten, että se kattaa siirron, joka käsittää liikkeen tai yrityksen itsenäisen osan, joka muodostuu aineellisista ja mahdollisesti aineettomista osatekijöistä, jotka yhdessä muodostavat yrityksen tai sen osan, joka voi harjoittaa itsenäistä taloudellista toimintaa, mutta se ei kata pelkkää omaisuuden luovutusta, kuten tuotevaraston myyntiä (ks. em. asia Zita Modes, tuomion 40 kohta; em. asia SKF, tuomion 37 kohta ja em. asia Schriever, tuomion 24 kohta).

Kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdan soveltaminen edellyttää myös, että luovutuksensaajan tarkoituksena on harjoittaa siirretyn liikkeen tai yrityksen osan toimintaa eikä pelkästään heti lopettaa kyseistä toimintaa (em. asia Zita Modes, tuomion 44 kohta ja em. asia Schriever, tuomion 37 kohta).

33 Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on todennut, edellä mainitussa asiassa SKF annetun tuomion 38 ja 40 kohdasta ilmenee kyllä, ettei oikeuskäytännössä ole suljettu pois sitä mahdollisuutta, että kokonaan omistettujen yritysten osakkeiden luovutus voitaisiin joissakin tilanteissa rinnastaa varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirtoon, mikäli tällaisen luovutuksen seurauksena kyseisten yritysten varat on luovutettu kokonaan tai osittain. Kyseisellä tuomiolla ratkaistussa asiassa yhteisöjen tuomioistuimella ei kuitenkaan ollut käytettävissään tietoja, joita se olisi tarvinnut voidakseen ottaa kantaa kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdan soveltamiseen tuossa asiassa oikeudenkäynnin kohteena olleen kaltaiseen liiketoimeen, joten se jätti tämän seikan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tutkittavaksi.

34 Edellä mainitussa asiassa Schriever annetun tuomion 25 kohdassa unionin tuomioistuin korosti, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa tarkoitetun liikkeen tai yrityksen itsenäisen osan siirron toteaminen edellyttää, että siirrettyjen osien kokonaisuus riittää mahdollistamaan itsenäisen taloudellisen toiminnan jatkamisen.

35 Tältä osin on syytä todeta, että toisin kuin yrityksen varojen hallussapito, yhtiöosuuksien hallussapito ei riitä mahdollistamaan itsenäisen taloudellisen toiminnan jatkamista.

36 Oikeuskäytännön mukaan on nimittäin niin, ettei pelkkää yhtiöosuuksien hankintaa, hallussapitoa ja myyntiä ole sellaisinaan pidettävä kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna taloudellisena toimintana, koska pelkkä rahoituksellisten osakkuuksien hankkiminen toisista yrityksistä ei ole omaisuuden käyttämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa. Mahdollinen osinko, joka on osakkuuden tuottoa, perustuu pelkästään omaisuuden omistamiseen (ks. vastaavasti asia C-60/90, Polysar Investments Netherlands, tuomio 20.6.1991, Kok., s. I-3111, Kok. Ep. XI, s. I-239, 13 kohta; asia C-142/99, Floridienne ja Berginvest, tuomio 14.11.2000, Kok., s. I-9567, 17 ja 22 kohta; asia C-16/00, Cibo Participations, tuomio 27.9.2001, Kok., s. I-6663, 19 kohta ja asia C-496/11, Portugal Telecom, tuomio 6.9.2012, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Tilanne on toinen, jos osuuden omistamiseen liittyy suora tai välillinen osallistuminen omistettujen yhtiöiden hallinnointiin, kun siihen sisältyy hallinto- ja talouspalvelujen sekä kaupallisten ja teknisten palvelujen suorittamisen kaltaisten arvonlisäverollisten liiketoimien toteuttamista (ks. vastaavasti em. asia Polysar Investments Netherlands, tuomion 14 kohta; em. asia Floridienne ja Berginvest, tuomion 18 ja 19 kohta; em. asia Cibo Participations, tuomion 20 ja 21 kohta ja em. asia Portugal Telecom, tuomion 33 ja 34 kohta).

38 Tästä seuraa, että – kuten Saksan hallitus huomauttaa – yhtiöosuuksien luovutus voidaan omistusosuuden suuruudesta riippumatta rinnastaa kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa tarkoitettuun varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirtoon vain siinä tapauksessa, että omistusosuus muodostaa osan sellaisesta itsenäisestä yksiköstä, joka mahdollistaa itsenäisen taloudellisen toiminnan harjoittamisen, ja että luovutuksensaaja jatkaa tätä toimintaa. Pelkkä yhtiöosuuksien luovutus, johon ei liity varojen siirtoa, ei sen sijaan mahdollista luovutuksensaajalle itsenäisen taloudellisen toiminnan harjoittamista luovuttajan oikeudenomistajana.

39 Osakkaat eivät nimittäin omista sen yrityksen varoja, jonka osakkaita he ovat, vaan he omistavat yhtiöosuutensa, jonka perusteella heillä on oikeus osinkoon ja tietojen saantiin ja he osallistuvat yrityksen johtamisen kannalta tärkeiden päätösten tekemiseen. Yhtiön 30 prosentin suuruisesta omistusosuudesta on lisäksi todettava, että sen antamat yhtiöön kohdistuvat oikeudet ovat varsin vähäiset.

40 Edellä todetusta seuraa, että yhtiön 30 prosentin suuruisen omistusosuuden luovutusta ei voida rinnastaa kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa tarkoitettuun varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirtoon.

41 Kyseisen säännöksen tarkoitus ei millään tavoin kumoa tätä johtopäätöstä. Oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdan erityisenä tarkoituksena on helpottaa yritysten tai niiden osien luovutuksia yksinkertaistamalla niitä ja välttämällä luovutuksensaajan varojen rasittamista suhteettomalla verotaakalla, joka joka tapauksessa palautettaisiin myöhemmin ostovähennyksellä (ks. em. asia Zita Modes, tuomion 39 kohta ja em. asia Schriever, tuomion 23 kohta).

42 Tältä osin oikeuskäytännössä on katsottu, että erityiskohtelu on perusteltua varsinkin, koska siirrosta ennakkoon maksettava arvonlisävero voi olla erittäin suuri kyseisen liikkeen varoihin nähden (em. asia Zita Modes, tuomion 41 kohta).

43 Tätä ongelmaa ei sen sijaan ole luovutettaessa omistusosuutta, olkoon se minkä suuruinen hyvänsä. Kuten nimittäin tämän tuomion 36 ja 37 kohdasta ilmenee, yhtiöosuuksien myynti ei joko ole arvonlisäverollista taloudellista toimintaa tai se on kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdan nojalla vapautettu verosta silloin, kun sen tarkoituksena on osallistua suoraan tai epäsuorasti osakkuuden hankinnan kohteena olevan yhtiön hallinnointiin (asia C-155/94, Wellcome Trust, tuomio 20.6.1996, Kok., s. I-3013, 35 kohta). Yhtiöosuuksien ostajaan ei kohdistu arvonlisäverorasitusta kummassakaan tapauksessa.

44 Toiseksi on tutkittava, olisiko kysymykseen annettava vastaus erilainen otettaessa huomioon se, että kaikki osakkaat myyvät omistusosuutensa samalle ostajalle käytännöllisesti katsoen samanaikaisesti niin, että ostajasta tulee kyseessä olevan yrityksen kaikkien yhtiöosuuksien omistaja.

45 Tältä osin on syytä muistuttaa, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteen mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta tuotantoon tai jakeluun liittyvästä liiketoimesta sen jälkeen, kun on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä (ks. mm. asia C-98/98, Midland Bank, tuomio 8.6.2000, Kok., s. I-4177, 29 kohta ja em. asia Abbey National, tuomion 27 kohta).

46 Lisäksi on tärkeää huomauttaa, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa käytetään luovuttavan henkilön käsitettä yksikkömuodossa, mistä seuraa, ettei tätä säännöstä ole tarkoitettu sovellettavaksi siinä tapauksessa, että useat luovuttajat myyvät omistusosuutensa samalle luovutuksensaajalle.

47 Tästä seuraa, että kutakin liiketoimea on arvioitava erikseen ja itsenäisesti.

48 Pitää sinänsä paikkansa, että edellä mainitussa asiassa SKF annetun tuomion 79 kohdassa on katsottu, että sillä, että osakkeiden luovutus suoritetaan useilla peräkkäisillä toimilla, ei ole merkitystä arvioitaessa sitä, miten tätä luovutusta on kohdeltava verotuksessa.

49 Kuten tämän tuomion 33 kohdassa on todettu, edellä mainitussa asiassa SKF yhteisöjen tuomioistuimella ei kuitenkaan ollut käytettävissään riittäviä tietoja, joita se olisi tarvinnut voidakseen ratkaista, oliko kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohtaa sovellettava tuossa asiassa oikeudenkäynnin kohteena olleen kaltaiseen liiketoimeen, ja yhteisöjen tuomioistuin vastasi tulkitsemalla saman direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohtaa.

50 Joka tapauksessa viimeksi mainitun asian taustalla olevat seikat eroavat pääasian oikeudenkäynnin kohteena nyt olevista seikoista, koska tuossa asiassa ei ollut kyse useista myyjistä, jotka ovat tehneet peräkkäisiä liiketoimia saman ostajan kanssa.

51 Sitä, että yhtiön kaikki osakkaat luovuttavat yhtiön kaikki yhtiöosuudet samalle henkilölle, ei näin ollen voida rinnastaa kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa tarkoitettuun varallisuuskokonaisuuden siirtoon.

52 Siltä osin kuin asiassa on kolmanneksi kyse siitä, onko annettavan vastauksen kannalta merkitystä sillä seikalla, että 30 prosentin omistusosuuden luovutus liittyy läheisesti myyjän suorittamiin hallinnointipalveluihin sille yhtiölle, jonka osakas myyjä oli, on todettava Alankomaiden ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitusten tavoin, että hallinnointiin osallistumisen päättyminen näyttää olevan X:stä omistetun osuuden myynnin suora ja johdonmukainen seuraus.

53 Asia olisi toisin vain siinä tapauksessa, että myyjän hallinnointitoiminta olisi muodostanut myyjän oman yrityksen itsenäisen osan, jonka toimintaa luovutuksensaaja olisi voinut ryhtyä itsenäisesti jatkamaan ja josta luovutuksensaaja olisi maksanut yhtiöosuuksien hinnasta erillisen vastikkeen. Tällaisessa tapauksessa varallisuuskokonaisuuden luovutukseen sisältyisi kuitenkin ainoastaan hallinnointitoiminta muttei yhtiöosuuksien luovutus, koska nämä kaksi luovutusta kohdistuvat eri yrityksiin.

54 Näin ollen on katsottava, ettei ennakkoratkaisukysymyksiin annettavan vastauksen kannalta ole merkitystä sillä, että yhtiöosuuksien luovutus tapahtuu samanaikaisesti hallinnointitoiminnan lopettamisen kanssa.

55 Jotta ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle annettava vastaus olisi hyödyllinen siltä kannalta, että se tarvitsee vastauksen ennakkoratkaisukysymyksiin voidakseen ratkaista kysymyksen vähennysoikeuden olemassaolosta pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevassa tilanteessa, on syytä muistuttaa, että vähennysoikeus on olemassa tapauksessa, jossa aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetulla arvonlisäverollisella liiketoimella on suora ja välitön yhteys yhteen tai useampaan myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettuun vähennykseen oikeuttavaan liiketoimeen. Mikäli näin ei ole, on tutkittava, ovatko aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankittujen tavaroiden tai palvelujen hankintakulut osa verovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan liittyviä yleiskuluja. Näissä tapauksissa suoran ja välittömän yhteyden olemassaolo edellyttää, että aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankittujen palvelujen kustannukset sisältyvät ensimmäisessä tapauksessa tiettyjen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien hintaan tai toisessa tapauksessa verovelvollisen taloudellisen toimintansa yhteydessä tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hintaan (em. asia Cibo Participations, tuomion 31 ja 33 kohta; em. asia SKF, tuomion 60 kohta; asia C-118/11, EON Aset Menidjmunt, tuomio 16.2.2012, 48 kohta, ja asia C-104/12, Becker, tuomio 21.2.2013, 19 ja 20 kohta).

56 Koska pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevaa yhtiöosuuksien luovutusta on pidettävä kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdan nojalla verosta vapautettuna, vähennysoikeus voidaan myöntää vain, mikäli X:lle kyseisen luovutuksen yhteydessä suoritettujen palvelujen kustannukset ovat osa X:n koko taloudelliseen toimintaan liittyviä yleiskuluja eikä niitä ole sisällytetty kyseessä olevien yhtiöosuuksien myyntihintaan.

57 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on siten tutkittava tämän edellytyksen täyttyminen ottaen huomioon kaikki pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevien liiketoimien tapahtumiseen liittyneet seikat.

58 Esitettyihin kysymyksiin on kaiken edellä todetun perusteella vastattava, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohtaa ja/tai 6 artiklan 5 kohtaa on tulkittava siten, että liiketoimi, jossa luovutetaan 30 prosentin omistusosuus yhtiöstä, jolle luovuttaja suorittaa arvonlisäverollisia palveluja, ei ole näissä säännöksissä tarkoitettu tavaroista tai palveluista muodostuvan varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirto siitä riippumatta, että muut osakkaat käytännöllisesti katsoen samanaikaisesti siirtävät saman yhtiön kaikki muut osuudet samalle luovutuksensaajalle ja tämä siirto liittyy läheisesti samalle yhtiölle suoritettuihin hallinnointipalveluihin.

Oikeudenkäyntikulut

59 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (yhdeksäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 5 artiklan 8 kohtaa ja/tai 6 artiklan 5 kohtaa on tulkittava siten, että liiketoimi, jossa luovutetaan 30 prosentin omistusosuus yhtiöstä, jolle luovuttaja suorittaa arvonlisäverollisia palveluja, ei ole näissä säännöksissä tarkoitettu tavaroista tai palveluista muodostuvan varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirto siitä riippumatta, että muut osakkaat käytännöllisesti katsoen samanaikaisesti siirtävät saman yhtiön kaikki muut osuudet samalle luovutuksensaajalle ja tämä siirto liittyy läheisesti samalle yhtiölle suoritettuihin hallinnointipalveluihin.

Allekirjoitukset