

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS  
ANTONIO SAGGIO

30 päivänä syyskuuta 1999 \*

1. Tässä ennakkoratkaisumenettelyssä englantilainen High Court of Justice pyytää yhteisöjen tuomioistuinta yksilöimään tarvittavat arviointiperusteet, joiden perusteella voidaan todeta, että verovelvollisella on oikeus vähentää vähennyskelpoisen myyntiliiketoimen seurauksena suoritettu tuotantopanoshankintaa koskevaan palveluun liittyvä arvonlisävero. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneessä tuomioistuimessa vireillä oleva asia nimittäin koskee sitä, saako yritys pankki, joka tekee sekä verosta vapautettuja että verollisia liiketoimia, vähentää tuotantopanoshankintoihin sisältyvän arvonlisäveron, jonka se on maksanut sellaisista oikeudellisista palveluista, joita se on käyttänyt sekä vähennyksen oikeuttavan liiketoimen yhteydessä että puolustautumiseen oikeudenkäynnissä, jossa oli kysymys pankkia vastaan nostetusta vahingonkorvauskanteesta sellaisten virheellisten tietojen vuoksi, joita erään tämän pankin johtajan väitettiin antaneen edellä mainittujen liiketoimien yhteydessä.

neuvoston direktiivin 67/227/ETY (jäljempänä ensimmäinen direktiivi) 2 artiklan toisessa kohdassa<sup>1</sup> säädetään, että ”jokaisesta liiketoimesta on kannettava tavarain tai palvelun hinnan perusteella tähän tavarain tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä”.

3. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määrätymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (jäljempänä kuudes direktiivi) 17 artiklan 1 kohdassa, 2 kohdan a alakohdassa, 3 kohdan c alakohdassa sekä 5 kohdassa<sup>2</sup> säädetään seuraavaa:

## Yhteisön säännöstö

2. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun ensimmäisen

”1. Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

\* — Alkuperäinen kieli: italia.

1 — EYVL 1967, 71, s. 1301.

2 — EYVL L 145, s. 1.

2. Jos tavaroita ja palveluita käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka on velvollinen maksamaan:

nämä liiketoimet välittömästi liittyvät yhteisön ulkopuolelle vietäviksi tarkoitettuihin tavaroihin.

a) arvonlisäveron, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut tai suorittanut taikka luovuttaa toinen — — verovelvollinen.<sup>3</sup>

— —

— —

3. Jäsenvaltioiden on myös myönnettävä verovelvolliselle 2 kohdassa tarkoitettu arvonlisäveron vähennys tai palautus, jos tavaroita tai palveluja käytetään seuraaviin tarkoituksiin:

5. Sellaisten tavaroiden ja palveluiden osalta, joita verovelvollinen käyttää sekä 2 ja 3 kohdan mukaan vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta.”

— —

Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa säädetään vähennyksen ”suhdeluvun” useista erilaisista laskemistavoista ja jäsenvaltioille annetaan mahdollisuus valita näiden eri laskemistapojen välillä.

c) verovelvollisen 13 artiklan B kohdan a alakohdan ja d alakohdan 1—5 alakohdan perusteella vapautettuihin liiketoimiin, jos vastaanottaja on sijoitautunut yhteisön ulkopuolelle tai jos

Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdassa, johon 17 artiklan 3 kohdan c alakohdassa viitataan, arvonlisäverosta vapautetaan tietyt pankkien tavallisesti suorittamat liiketoimet (kuten luottojen myöntäminen ja välitys sekä luoton hallinta, luottovakuudet, rahastoja, osakkeita, yhtiöosuuksia ja vastaavia koskevat liiketoimet).

3 — Sellaisena kuin se on muutettuna 16.12.1991 annetun neuvoston direktiivin 91/680/ETY 1 artiklan 22 kohdalla (ks. 28 f artikla) (EYVL L 376, s. 1).

## Kansallinen lainsäädäntö

rittamista ammatillisista palveluista maksetun arvonlisäveron vähennyskelpoisuutta.

4. Yhdistynyt kuningaskunta on pannut täytäntöön kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan c alakohdan sillä tavoin, että säännöksessä tarkoitettuihin liiketoimiin sovelletaan ”nollaverokantaa”, mikä merkitsee sitä, että liiketoimia pidetään teoriassa verollisina siten, että vaikka vähennysoikeus on olemassa, veroa ei tosiasiallisesti kanneta.

Asianajotoimisto Clifford Chance suoritti Midlandille oikeudellisia palveluja, jotka liittyivät pörssiyhtiö Mercantile House Holdingin (jäljempänä Mercantile) oston, liiketoimeen, jonka Midland oli saanut tehtäväkseen suorittaa Quadrex Holdings Inc. -yhtiön lukuun (jäljempänä Quadrex), jonka kotipaikka on Delaware, Yhdysvallat.

Yhdistyneessä kuningaskunnassa käytetään useita eri laskemiskaavoja tuotantopanosohankintoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen laskemiseksi sellaisten verovelvollisten tapauksessa, jotka käyttävät tavaroita ja palveluja sekä verollisiin liiketoimiin että verosta vapautettuihin liiketoimiin.

Myös British and Commonwealth Holding plc (jäljempänä B & C) oli kiinnostunut liiketoimesta, jota esillä oleva asia koskee. Elokuussa 1987 B & C ja Quadrex tekivät sopimuksen, jonka mukaan B & C ostaisi Mercantilen ja sen jälkeen myös Mercantilen tukkuvälitystoiminnan (”Wholesale Broking Division”) Quadrexille.

## Tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

5. Tämän ennakkoratkaisumenettelyn taustalla on riita-asia, jonka asianosaisia ovat Commissioners of Customs and Excise (jäljempänä Commissioners) ja lontoolainen sekä verollisia että verosta vapautettuja palveluja suorittava yritys pankki Samuel Montagu & Co. Ltd (pankki kuuluu Midland Bank -yritysryhmään; jäljempänä Midland); riita-asia koskee erään englantilaisen asianajotoimiston (jäljempänä Clifford Chance) tälle yhtiölle suo-

Sopimus ei kuitenkaan johtanut toivottuun tulokseen, koska Quadrexilla ei ollut riittävästi varoja voidakseen ostaa B & C:tä edellä mainittua toimialaa. Tämän johdosta B & C haastoi Quadrexin vuoden 1988 alussa oikeuteen sopimusrikkomuksen vuoksi. Quadrex puolestaan haastoi Midlandin mukaan oikeudenkäyntiin. B & C esitti Midlandille maaliskuussa 1988 vahingonkorvausvaatimuksen, jonka

yhteydessä se väitti erään Midlandin johtajan antaneen B & C:lle virheellisiä tietoja Quadrexin rahoitusasemasta. Midland kääntyi uudelleen asianajotoimisto Clifford Chancen puoleen ja pyysi sitä edustamaan itseään oikeudenkäynnissä. Tämä riita-asia päättyi asianosaisten sovintoon vuoden 1994 lopussa.

Oikeudenkäynnissä edustamista vuosina 1988—1995 koskevat palkkiot asianajotoimisto Clifford Chance laskutti Midlandilta.<sup>4</sup>

6. Commissioners katsoi, että Midlandille vuosina 1987—1995 suoritettujen oikeudellisten palvelujen, joita riita-asia koskee, liittyivät vain osittain arvonlisäveron vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin, ja että näin ollen kaikki tuotantopanoshankintaan sisältyvät verot eivät olleet vähennyskelpoisia: tuotantopanoshankintaan sisältyvä vero oli näin ollen eriteltävä verollisiin ja verosta vapautettuihin palveluihin, ja Midland saisi vähentää ainoastaan verollisiin palveluihin liittyvän veron osan.

Midland valitti Commissionersin päätöksestä Value Added Tax and Duties Tribunaliin väittäen, että kaikki oikeudelliset palvelut, mukaan luettuina ne, jotka liittyivät sen puolustamiseen oikeudenkäynnissä, liittyivät verolliseen Midlandin Quadrexille suorittamaan palveluun

(avustamiseen edellä mainitussa rahoitustoimessa, toisin sanoen Quadrexin yhden toimialan ostossa).

Tämä tuomioistuin hyväksyi kanteen 15.5.1996 tekemällään päätöksellä ja päätti, että tuotantopanoshankintaa koskeva, asianajotoimisto Clifford Chancen oikeudellisista palveluista maksettuaan summaan sisältyvä arvonlisävero oli kokonaisuudessaan vähennyskelpoinen.

Commissioners valitti tästä päätöksestä High Court of Justice Queen's Bench Divisioniin väittäen, että vaikka oikeudelliset palvelut oli suoritettu Midlandille verovelvollisen ominaisuudessa, ne liittyivät suurelta osin Midlandin puolustukseen sellaisia vahingonkorvausvaatimuksia vastaan, jotka sille oli esitetty sellaisista toimista, jotka se oli tehnyt suorittaessaan verollisia palveluja Quadrexille [jälkimmäiset palvelut kuuluvat niihin liiketoimiin, joista arvonlisävero saadaan vähentää, koska Englannin lain mukaan tällaisiin liiketoimiin sovelletaan "nollaverokantaa", minkä vuoksi ne ovat teoriassa verollisia liiketoimia; palvelu kuului edellä mainitun kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan c alakohdan soveltamisalaan, koska Midland oli suorittanut palvelun Quadrex-yhtiölle, jonka kotipaikka on Euroopan yhteisön ulkopuolella].<sup>5</sup>

<sup>4</sup> — Midland on liittännyt asiakirjoihin tätä ajanjaksoa koskevat Clifford Chancen kuitit.

<sup>5</sup> — Tätä seikkaa ei ole missään vaiheessa kiistetty.

Lopuksi Commissioners halusi korostaa, että koska Clifford Chance oli suorittanut sekä verollisia että verosta vapautettuja palveluja verovelvolliselle, joka suorittaa sekä verosta vapautettuja että verollisia liiketoimia, tuotantopanoshankintaan sisältyvä vero on tässä tapauksessa eriteltävä, ja että kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan nojalla vain verolliisiin palveluihin liittyvä veron määrä voitiin vähentää.

myyntiliiketoimien välillä on suora ja välitön yhteys,

a) kun määritetään, onko verovelvollisella oikeus vähentää kyseisen tuotantopanoksen hintaan sisältyvä arvonlisävero, ja

b) kun määritetään, missä laajuudessa tämä arvonlisävero saadaan vähentää?

7. Tässä tilanteessa High Court päätti esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

2) Jos vastaus kysymyksiin 1 a) ja b) on myöntävä, millainen tämän suoran ja välittömän yhteyden on oltava? Erityisesti silloin, jos verovelvollinen suorittaa sekä vähennykseen oikeuttavia että vähennykseen oikeuttamattomia liiketoimia,

”Tulkittaessa oikein 11.4.1967 annettua neuvoston direktiiviä 67/227/ETY ja erityisesti sen 2 artiklaa sekä 17.5.1977 annettua neuvoston direktiiviä 77/388/ETY, ja erityisesti sen 17 artiklan 2, 3 ja 5 kohtaa ja ottaen huomioon nyt esillä olevan asian tosiseikat,

a) onko se menetelmä, jota soveltaan määritetään, missä laajuudessa tuotantopanoshankinnan hintaan sisältyvä arvonlisävero saadaan vähentää, erilainen sen mukaan, onko kysymys 17 artiklan 2, 3 vai 5 kohdasta (ja jos näin on, millä tavalla se on erilainen), ja

1) onko osoitettava, että tietyn tuotantopanoksen, joka koostuu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvollinen on hankkinut verovelvollisen ominaisuudessa, ja tietyn tämän saman verovelvollisen myyntiliiketoimen tai

b) onko verovelvollisella oikeus vähentää tuotantopanoshankinnan hintaan sisältyvä arvonlisävero kokonaisuudessaan sen vuoksi, että tuotantopanos käytettiin 17 artiklan 2 tai 3 kohdassa ja erityisesti 3 kohdan c alakohdassa

tarkoitettujen liiketoimen suorittamisen johdosta?

Asianosaisten väitteet ja niiden perustelut

3) Jos vastaus kysymyksiin 1 a) tai b) on kieltävä,

a) millainen yhteys on osoitettava ja

b) jos verovelvollinen suorittaa sekä vähennykseen oikeuttavia että oikeuttamattomia liiketoimia

i) onko se menetelmä, jota soveltaen määritetään, missä laajuudessa tuotantopanoshankinnan hintaan sisältyvä arvonlisävero saadaan vähentää, erilainen sen mukaan, onko kysymys 17 artiklan 2, 3 vai 5 kohdasta (ja jos näin on, millä tavalla se on erilainen), ja

ii) onko tällaisella verovelvollisella oikeus vähentää tuotantopanoshankinnan hintaan sisältyvä arvonlisävero kokonaisuudessaan sen vuoksi, että hankitut tavarat tai palvelut käytettiin 17 artiklan 3 kohdan c alakohdassa tarkoitettujen liiketoimen suorittamisen johdosta?"

8. Asianosaiset toteavat yksimielisesti, että vähennysoikeus on olemassa sillä edellytyksellä, että tuotantopanoshankintaa koskevan liiketoimen ja myyntiliiketoimien välillä on suora ja välitön yhteys, kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa BLP 6.4.1995 antamassaan tuomiossa.<sup>6</sup>

9. Midland korostaa, että ensimmäistä direktiiviä, jonka 2 artiklan toisessa kohdassa täsmennetään, että vain liiketoimen "hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä" saadaan vähentää, käytetään myöhemmissäkin direktiiveissä edelleen vähennyskelpoisuuden arviointiperusteena.

Midlandin mukaan hinnan muodostavia osia ovat kaikki toimijalle palvelun suorittamisesta aiheutuvat kustannukset (riippumatta siitä, onko palvelu jo suoritettu, onko sen suorittaminen kesken vai molempia). Näin ollen silloin, kun palvelun suorittamisesta syntyy riita, josta aiheutuu oikeudenkäyntikuluja, näitä kuluja voidaan perustellusti pitää palvelun hinnan osana "liikevaihdon" käsitteen yleisen taloudellisen merkityksen mukaisesti.

<sup>6</sup> — Asia C-4/94 (Kok. 1995, s. I-983, 19 kohta).

10. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ei riitautu Midlandin oikeutta arvonlisäveron vähennykseen, vaan ainoastaan vähennettävän veron määrän. Hallitus nimittäin katsoo, että esillä olevassa asiassa asianajotoimisto Clifford Chancen Midlandille suorittamat oikeudelliset palvelut liittyvät yhtiön yleiseen toimintaan, ja toteaa, että koska näihin toimintoihin kuuluu sekä vähennykseen oikeuttavia että vähennykseen oikeuttamattomia liiketoimia, kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan mukaan tuotantopanoshankintaan sisältyvä arvonlisävero saadaan vähentää vain osittain, ja nimenomaan vain siltä osin kuin ammatillinen palvelusuoritus liittyy vähennykseen oikeuttaviin toimintoihin. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan näitä oikeudellisia palveluja ei voida pitää ensimmäisen direktiivin 2 artiklassa tarkoitettuna Midlandin tekemän rahoitustoimen hinnan muodostavana osana tai verollisen liiketoimen tai yleensä verollisten liiketoimien osana.

11. Komissio yhtyy Midlandin korostamaan näkemykseen ja katsoo, että yrityksen toiminnan ja ammatinharjoittajan suorittaman palvelun välinen suora ja välitön yhteys, joka on arvonlisäveron vähennys-oikeuden syntyminen edellytys, ei riipu siitä, onko myyntiliiketoimi jo toteutettu vai toteutetaanko se vasta myöhemmin. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohdassa nimittäin säädetään, että oikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy, eikä silloin, kun myyntiliiketoimeen liittyvä vero on maksettava. Komission mukaan yhteisöjen

tuomioistuimen asiassa Ghent Coal Terminal vuonna 1998 antama tuomio tukee tätä tulkintaa.<sup>7</sup>

12. Englantilaisen tuomioistuimen toisesta, edellä mainitun ”suoran ja välittömän yhteyden” käsitteen luonnehdintaa koskevasta kysymyksestä sekä Midland että komissio väittävät ennen kaikkea, että kansallisen tuomioistuimen asiana on tapauskohtaisesti tutkia, onko tällaista yhteyttä olemassa. Molemmat kuitenkin katsovat, että käsiteltävänä olevassa asiassa asianajotoimisto Clifford Chancen suorittamien oikeudellisten palveluiden ja Midlandin rahoitustoimen välillä on suora ja välitön yhteys ja että näin ollen asianajotoimiston palkkioiden yhteydessä maksettu vero olisi kokonaisuudessaan vähennyskelpoinen.

Midland korostaa, että edellä mainitun tapauskohtaisen tutkimuksen perusteiden ja menetelmien määrittämiseksi on lähdettävä liikkeelle niistä seikoista, joiden yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan katsotaan vaikuttavan edellä mainitun yhteyden toteamiseen. Kuten asiassa Rompelman vuonna 1985<sup>8</sup> ja edellä mainitussa asiassa BLP<sup>9</sup> annetuissa tuomioissa on todettu, myyntiliiketoimen tarkoituksella tai tuloksilla tai verovelvollisen lopullisella päämäärällä ei tässä ole merkitystä. Mainitun oikeuskäytännön mukaan huomioon otettava arviointiperuste on siis objektiivinen. Suoran ja välittömän yhteyden osoittamisen

7 — Asia C-37/95, Ghent Coal Terminal, tuomio 15.1.1998 (Kok. 1998, s. I-1).

8 — Asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985 (Kok. 1985, s. 655, 19 kohta, Rok. Ep. VIII, s. 85).

9 — Ks. 24 kohta.

kannalta merkittävä seikka on sen sijaan verovelvollisen taloudellisessa toiminnassaan käytettäväksi hankkiman omaisuuden luonne, kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa Enkler vuonna 1996 antamassaan tuomiossa.<sup>10</sup> Midlandin mukaan edellä mainittu yhteys on käytännössä olemassa silloin, kun tuotantopanoshankintaa koskevan liiketoimen ja myyntiliiketoimen välillä on sellainen objektiivinen suhde, että ensin mainittua voidaan pitää sellaisen kustannuksen osana, jonka toimija maksaa voidakseen toteuttaa viimeksi mainitun, tai myyntiliiketoimen valmisteluna tai seurauksena.

Lopuksi Midland luettelee joukon esillä olevaan asiaan liittyviä olosuhteita, jotka sen mukaan osoittavat, että käsiteltävänä olevassa asiassa kysymyksessä olevien liiketoimien välillä on suora ja välitön yhteys. Tällaisiin olosuhteisiin esimerkiksi kuuluu, että Midlandin johtajan antamat tiedot, joiden vuoksi vahingonkorvauskanne nostettiin, oli annettu tälle yhtiölle suoritettujen ammatillisten palveluiden puitteissa ja ne liittyvät ainoastaan rahoitustoimeen, josta esillä olevassa asiassa on kyse, sekä se, että Midlandin johtaja oli saanut Quadrexilta valtuudet neuvotella B & C:n kanssa Mercantilen ostamisesta ja että näissä neuvotteluissa keskityttiin erityisesti Quadrexin rahoitusaseman toteamiseen (tästä johtuu johtajan tästä asiasta antamien tietojen suuri merkitys). Lisäksi asiassa annetut tiedot johtivat Midlandin mukaan Quadrexin ja B & C:n välisen sopimuksen tekemiseen. Midlandin

mukaan Clifford Chancen suorittamat oikeudelliset palvelut liittyivät läheisesti rahoitustoimeen, josta esillä olevassa asiassa on kysymys.

13. Komissio puolestaan esittää joitakin käytännön esimerkkejä selventääkseen, missä tapauksissa mainittu suora ja välitön yhteys voidaan todeta. Komissio mainitsee tapauksen, jossa sekä verollisia että verosta vapautettuja tavaroita toimittanut verovelvollinen haastetaan (tavaran viallisuuden takia) oikeuteen verollisen tavaran toimitukseen liittyvän sopimusrikkomuksen vuoksi, ja tämä joutuu sen seurauksena maksamaan puolustukseensa liittyviä asianajajapalkkioita. Komission mukaan tällaisessa tapauksessa hankittujen oikeudellisten palveluiden ja verotetun tavaran toimituksen välillä on suora ja välitön yhteys, mutta näiden palvelujen ja yrityksen koko liiketoiminnan välillä tällaista yhteyttä ei sen sijaan ole; tästä seuraa, että verovelvollisella on 17 artiklan 2 kohdan mukainen oikeus vähentää palkkioiden yhteydessä maksettu arvonlisävero kokonaisuudessaan. Toisaalta, jos valmistaja harjoittaa sellaista liiketoimintaa, johon sisältyy sekä verollisten että verosta vapautettujen tavaroiden toimituksia, ja maksaa kirjanpitäjälle yrityksen vuotuisen tilinpäätöksen tekemisestä, kirjanpitäjän työn ja jonkin tietyn tavarantoimituksen välillä ei ole suoraa ja välitöntä yhteyttä. Tällaisessa tapauksessa sillä on suora ja välitön yhteys vain yhtiön koko toimintaan, ja siitä seuraa, että koska yhtiön toimintaan kuuluu sekä verollisia että verosta vapautettuja toimituksia, arvonli-

10 — Asia C-230/94, tuomio 26.9.1996 (Kok. 1996, s. I-4517, 26 kohta).



sävero saadaan vähentää kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan mukaan lasketun "suhdeluvun" perusteella.

Midlandin Quadrexille suorittaman palvelun kannalta ulkopuolinen taho.

Lopuksi komissio katsoo, että kansallisen tuomioistuimen toisessa kysymyksessä esittämä tulkinta, jonka mukaan "suora ja välitön yhteys" on olemassa silloin, kun tuotantopanoshankintaan liittyvät tavarat tai palvelut on luovutettu tai suoritettu kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 ja 3 kohdassa tarkoitettuna liiketoimen seurauksena, on liian suppea. Komission mukaan tämä tapaus sisältyy suoran ja välittömän yhteyden periaatteeseen.

15. Kaikki asianosaiset ovat sen sijaan yksimielisiä siitä, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2, 3 ja 5 kohdan säännöksiin sovelletaan yhtä ainoaa tulkintaperustetta (Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus korostaa kuitenkin, että arviointiperusteet voivat vaihdella sen mukaan, millaista 17 artiklan 5 kohdan mukaisen "suhdeluvun" laskutapaa jäsenvaltiot käyttävät), sekä siitä, että kansallisen tuomioistuimen esittämän kolmannen kysymyksen tarkastelu ei kahteen ensimmäiseen kysymykseen annettavaksi ehdotettujen vastausten vuoksi ole välttämätöntä.

14. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus sen sijaan katsoo, että esillä olevassa tapauksessa rahoitustoimen ja Clifford Chancen suorittaman oikeudessa puolustamisen välillä ei ole "suoraa ja välitöntä yhteyttä".

#### Alustavat toteamukset

B & C:n Midlandia vastaan nostamaa vahingonkorvauskannetta ei voida sen mukaan pitää osana verollista palvelua, koska näillä ei ole mitään yhteyttä toisiinsa; Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan yhteys on pelkästään satunnainen. Mainittu kanne ei sen mukaan myöskään liittynyt yksinomaan vähennyskelpoiseen rahoitustoimeen, ja joka tapauksessa sen nosti B & C, joka on

16. Kuten edellä esitetystä käy ilmi, ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen esittämän ongelman ydin on arvonlisäverojärjestelmässä sallittujen vähennysten toimintatavan tarkastelu. Tuotantopanoshankintaan sisältyvän veron vähennettävyyden periaate on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän keskeinen osa: jokaisessa tuotanto- ja jakeluketjun vaiheessa verovelvollinen nimittäin maksaa myynnistään arvonlisäveron, josta on vähennetty hänen toimittajiensa aiemmin maksamat arvonlisäverot. Kun ajatellaan, että arvonlisäveron vähennysten toimintatapa on tällainen, voidaan ymmärtää, mitä merkitsee se, että ensimmäisen direktiivin

2 artiklassa esitetyn määritelmän mukaan arvonlisävero on ”yleinen vero, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verovaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritetujen liiketoimien lukumäärästä”.

Vähennysjärjestelmällä ”pyritään vapautamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken sen liiketoiminnan harjoittamisen yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta”.<sup>11</sup> Järjestelmä ”takaa näin ollen täydellisen neutraalisuuden yrityksen verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on arvonlisäveron alaista”.<sup>12</sup>

17. Vähennysoikeus siis syntyy, kun tuotantopanoshankintaa koskeva liiketoimi liittyy verolliseen myyntiliiketoimeen. Tämä käy ilmi erityisesti edellä mainitun kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdasta, jossa säädetään, että arvonlisävero saadaan vähentää vain ”jos tavarat ja palvelut käytetään — — arvonlisäverollisiin liiketoimiin”. Jos tämä yleinen edellytys toteutuu, tuotantopanoshankinnan yhteydessä maksettu arvonlisävero voidaan vähentää kokonaisuudessaan.

18. Yhteisön lainsäätäjä on kuitenkin määrittänyt eräitä tapauksia, joissa tätä

11 — Em. asiassa Ghent Coal Terminal annettu tuomio, 15 kohta.

12 — Em. asiassa Rompelman annettu tuomio, 19 kohta.

peruseriaatetta ei voida soveltaa. Ne voidaan ryhmitellä seuraavasti:

— tapaukset, joissa verovelvollinen toimittaa palveluja tai tavaroita toiselle verovelvolliselle, joka käyttää niitä verosta vapautetun liiketoimen suorittamiseen (ks. kuudennen direktiivin 13 artikla); tällaisissa tapauksissa viimeksi mainitulla ei ole oikeutta vähentää tuotantopanoshankintaan sisältyvää arvonlisäveroa, koska verovelvollinen ei siirrä arvonlisäveroa eteenpäin verotusketjussa ja on siis loppukäyttäjän asemassa<sup>13</sup> (vaikka verosta vapautetun liiketoimen lopullinen päämäärä olisi verollisen liiketoimen suorittaminen). Tästä säännöstä on kuitenkin poikkeuksia, kuten edellä mainitun kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan c alakohdassa säädetty tapaukset, joihin sovelletaan peruseriaatetta arvonlisäveron kokon määrän vähentämisestä;

— tapaukset, joissa verovelvollinen käyttää tavarat ja palvelut sekä vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin (kuten verosta vapautettuihin liiketoimiin)<sup>14</sup> (kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohta); tällaisissa tapauksissa saadaan vähentää vain se arvonlisäveron osa, joka liittyy ensin mainittuihin liiketoimiin;

13 — Asia 8/81, Becker, tuomio 19.1.1982 (Kok. 1982, s. 53, 44 kohta, Kok. Ep. VI, s. 295); julkisasiamies Lenzin 26.1.1995 esittämä ratkaisuehdotus em. asiassa BLP, 32 kohta.

14 — Tällaisiin liiketoimiin voisi kuulua esimerkiksi sekä verollisia että verosta vapautettuja liiketoimia tekevän yhtiön suorittama kiinteistön vuokraus. Tällaisessa tapauksessa maksettua vuokraa ei voida yhdistää vain toiseen kahdesta liiketoimesta.

— tapaukset, joissa kulut ovat syntyneet yrityksen normaalin toiminnan puitteissa; niitä ei saada vähentää, jos ne käytetään yksityisiin tarkoituksiin (ks. kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohta).

19. Kansallisessa tuomioistuimessa vireillä oleva asia koskee näin ollen pääasiassa seuraavia kysymyksiä:

a) Onko Clifford Chancen suorittamalla, Midlandin puolustamiseen oikeudenkäynnissä liittyneellä palvelulla (josta Midland on maksanut arvonlisäveron) suora yhteys Midlandin Quadrexin lukuun tekemään liiketoimeen ja oikeuttaako se näin ollen arvonlisäveron vähentämisen kokonaisuudessaan (kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan mukaisesti)? On nimittäin otettava huomioon, että vaikka tämäntyyppinen liiketoimi kuuluu kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdassa mainittuihin liiketoimiin, jäsenvaltiot voivat myöntää sille arvonlisäveron vähennysoikeuden (Yhdistyneessä kuningaskunnassa tällaisiin liiketoimiin sovelletaan ”nollaverokantaa”).

b) Mikäli tällaista yhteyttä on mahdollonta osoittaa, kuuluuko palvelu, jota esillä oleva asia koskee, Midlandin yleiseen (yritys)toimintaan vai ns. monitahoiseihin palveluihin (toisin sanoen sellaisiin, joita käytetään sekä

vähennykseen oikeuttaviin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin)? Tässä tapauksessa vähennys on tehtävä edellä mainitun kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ja 19 artiklan mukaan (ja Yhdistyneessä kuningaskunnassa sovellettavan järjestelmän mukaisesti),<sup>15</sup> tai Midlandin ja Commissionersin sopimassa laajuudessa. On nimittäin muistettava, että Midland on yhtiö, joka yleensä suorittaa sekä verollisia että verosta vapautettuja liiketoimia.

20. Midland ja komissio tukevat a kohdan mukaista olettamusta, Yhdistynyt kuningaskunta puolestaan b kohdan mukaista olettamusta. Kuten edellä on todettu, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ei kyseenalaista Midlandin oikeutta asianajajapalkkioiden yhteydessä maksetun arvonlisäveron vähennykseen, vaan ainoastaan vähennyksen määrän (toisin sanoen mahdollisuuden vähentää Clifford Chancen laskuttamien palkkioiden yhteydessä maksetun arvonlisäveron koko määrä).

21. ”Suoraa ja välitöntä yhteyttä” koskeva kysymys tulee siis esille lähinnä a kohdassa

<sup>15</sup> — On näet muistettava, että yhteisön lainsäätäjä on antanut kullekin jäsenvaltiolle mahdollisuuden oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen laskemaan suhdeluvun useiden eri kaavojen avulla. Ks. kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohta.

esitettyssä tilanteessa ja liittyy ainoastaan epäsuorasti b kohtaan.<sup>16</sup>

käytännössä. Sen vuoksi on ennen kaikkea täsmennettävä, minkälaisen tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen yhteydessä yhteisöjen tuomioistuimien on tätä ilmausta käyttänyt.

## Pääasia

### *Ensimmäinen kysymys*

22. Edellä olevan perusteella siirryn tarkastelemaan ensimmäistä kysymystä. Siinä kansallinen tuomioistuin pyytää yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, onko tuotantopanoshankinnan (palveluiden, jotka asianajotoimisto Clifford Chance suoritti Midlandin puolustamiseksi oikeudessa) ja myyntiliiketoimen (Mercantilen oston) välillä oltava ”suora ja välitön yhteys”, jotta arvonlisävero voitaisiin vähentää kokonaan sellaisessa tilanteessa, jossa Midland (toisin sanoen yritys, joka suorittaa sekä verollisia että verosta vapautettuja liiketoimia) käsiteltävänä olevassa asiassa on.

23. On korostettava, ettei ilmaus ”suora ja välitön yhteys” sisälly yhteisön säännöstöön vaan se on määritelty oikeus-

Ilmaisia käytettiin siis asiassa BLP, johon on edellä viitattu monta kertaa ja jossa yhteisöjen tuomioistuinta pyydettiin lausumaan joidenkin kyseiselle yhtiölle suoritettujen, verosta vapautettuun liiketoimeen käytettyjen palvelujen (rahoitus- ja lainopillinen neuvonta) yhteydessä maksetun arvonlisäveron vähennyskelpoisuudesta. Kansallinen tuomioistuin kysyi tässä tapauksessa yhteisöjen tuomioistuimelta, oliko BLP:llä oikeus vähentää tuotantopanoshankintaan sisältyvä vero kokonaan ottaen huomioon, että verosta vapautetun liiketoimen suorittamisen tarkoituksena ja tuloksena oli verollisen liiketoimen maksaminen kokonaisuudessaan, tarkemmin sanoen yhtiön velkojen suorittaminen.

Yhteisöjen tuomioistuin vastasi kysymykseen kieltävästi ja totesi, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan mukaisen vähennyksen soveltamiseksi ”palveluilla on oltava suora ja välitön yhteys verollisiin toimiin, ja että tässä suhteessa verovelvollisen toiminnan lopullisella päämäärällä ei ole merkitystä”.<sup>17</sup>

Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan tällaista tulkintaa tukee ensimmäisen direktiivin 2 artiklan toinen kohta, jonka mukaan tuotantopanoshankintaan sisältyvä vero on vähennyskelpoinen, kun se

16 — Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan asianajotoimisto Clifford Chance suorittamiin oikeudessa edustamiseen liittyviä palveluita koskevia kustannuksia voidaan tällaisessa tapauksessa pitää yleiskustannuksina; riittää, kun todetaan, että Midland maksoi nämä kustannukset sekä verollisia että verosta vapautettuja liiketoimia harjoittavan yrittäjän ominaisuudessa, ei yksityishenkilönä.

17 — 19 kohta.

kannetaan suoraan ”verollisen liiketoimen hinnan muodostavista osista”, sekä kuuden direktiivin 17 artiklan 3 kohdan c alakohta.<sup>18</sup>

24. Kuten komissio on huomauttanut, on totta, että asian BLP asiayhteys on erilainen kuin nyt käsiteltävänä olevan asian, jossa ei ole kyseenalaistettu Midlandin oikeutta arvonlisäveron vähennykseen, vaan ainoastaan vähennyksen mahdollinen määrä. Myös tässä tilanteessa on kuitenkin välttämätöntä tutkia, onko tuotantopanoshankintaa koskevan liiketoimen ja myyntiliiketoimen välillä ”suora ja välitön yhteys”, sillä tästä seikasta riippuu arvonlisäveron osittainkin vähennyskelpoisuus.

Tämän seikan kohdalla on ensin täsmennettävä, että tällaisen yhteyden kiinteys voi vaihdella verovelvollisen laadun ja myyntiliiketoimien luonteen mukaan ja että nämä muuttujat voivat myös heijastua arvonlisäveron vähentämistä harkitsevan toimijan velvoitteeseen osoittaa tällaisen yhteyden olemassaolo.<sup>19</sup> Näin ollen,

18 — 20, 21 ja 22 kohta. Viimeksi mainitusta artiklasta ”seuraa, että direktiivin mukaan verosta vapautettuihin liiketoimiin käytettyjen tavaroiden ja palvelujen osalta arvonlisäveron vähennysoikeutta voidaan soveltaa vain poikkeustapauksissa” (23 kohta).

19 — Esimerkiksi em. asiassa Enkler antamassaan tuomiossa (26 kohta) yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että omaisuuden luonne kuuluu niihin seikoihin, joita voidaan soveltaa tunnusmerkkinä, jonka perusteella voidaan ratkaista, onko verovelvollinen hankkinut omaisuuden taloudellisessa toiminnassa käytettäväksi. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut myös näin: ”Sen seikan, että omaisuus soveltuu hyödynnettäväksi ainoastaan taloudellisesti, on yleensä katsottava osoittavan, että omistaja hyödyntää sitä taloudellisessa toiminnassa ja siis jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa. Sen sijaan silloin, kun omaisuutta sen ominaisuuksien puolesta voidaan käyttää sekä taloudellisessa toiminnassa että yksityisessä käytössä, on tutkittava omaisuuden hyödyntämisen olosuhteet kokonaisuudessaan sen ratkaisemiseksi, käytetäänkö sitä todellakin jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa” (27 kohta).

oikeuskäytännön mukaan (ks. edellä mainitussa asiassa Enkler annettu tuomio), siinä tapauksessa, että verovelvollisen harjoittamalla taloudellisella toiminnalla pyritään ainoastaan verollisten liiketoimien suorittamiseen, ei arvonlisäveron koko määrän vähennyskelpoisuuden osalta ole välttämätöntä, että verovelvollinen osoittaa kunkin tuotantopanoshankintaa koskevan liiketoimen suoran ja välittömän yhteyden johonkin tiettyyn verolliseen myyntiliiketoimeen. Yhteisön lainsäätäjä edellyttää nimittäin ainoastaan sitä, että tavarat ja palvelut käytetään tai voidaan käyttää ”verollisiin liiketoimiin” (kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 ja 3 kohta). Sanan ”liiketoimiin” käyttö monikossa osoittaa, että tietyissä tapauksissa yhteys tiettyyn verolliseen liiketoimeen ei ole välttämätön, vaan yhteys yrityksen toimintaan riittää.

Tällainen tulkinta on vähennysten yleisen järjestelmän periaatteiden ja erityisesti sen periaatteen mukainen, joka koskee ”täydellistä neutraalisuutta yrityksen verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on arvonlisäveron alaista”.<sup>20</sup> Lisäksi se on arvonlisäveron vähennysjärjestelmän tarkoituksen mukainen, ja kuten yhteisöjen tuomioistuin toteaa, tätä järjestelmää on sovellettava ”siten, että sen soveltamisala vastaa niin hyvin kuin mahdollista verovelvollisen ammatillisen toiminnan alaa”.<sup>21</sup>

25. Kuten Yhdistynyt kuningaskunta huomauttaa, edellä mainittu suora ja välitön

20 — Em. asia Rompelman, 19 kohta.

21 — Asia 165/86, Intiem, tuomio 8.3.1988 (Kok. 1988, s. 1471, 14 kohta).

yhteys sen sijaan on erityisen merkittävä silloin, kun arvonlisäveron koko määrän vähennyskelpoisuutta koskevaa peruseriaatetta sovelletaan ennakoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen kuvaaman kaltaisiin tilanteisiin, joissa verovelvollinen tekee verollisia ja/tai verosta vapautettuja liiketoimia ja/tai vastaanottaa palveluja tai tavaroita, joita voidaan käyttää sekä verosta vapautettuihin että verollisiin liiketoimiin. Tällaisessa tapauksessa, jos suoraa ja välitöntä yhteyttä palvelujen tai tavaroiden ja verollisen liiketoimen välillä ei ole, vähennysoikeutta rajoitetaan ”suhdeluvun” laskemisen perusteella tai vähennysoikeus evätään, jos myyntiliiketoimi on vapautettu verosta.

26. Näistä syistä ehdotan, että ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi ja täsmällisemmin seuraavasti: jotta arvonlisävero olisi käsiteltävänä olevassa asiassa esitetystä tilanteesta kokonaisuudessaan vähennettävissä, on osoitettava, että verovelvollisen tässä ominaisuudessaan suorittaman verotettavan toimen ja tietyn verollisen liiketoimen tai tiettyjen verollisten liiketoimien välillä on ”suora ja välitön yhteys”. Kun tällainen yhteys on todettu, verovelvollisella on oikeus vähentää tuotantopanoshankintaa koskevan liiketoimen yhteydessä maksettu arvonlisävero kokonaisuudessaan.

### *Toinen kysymys*

27. Toisessa kysymyksessä kansallinen tuomioistuin kysyy, millainen tämän edellä mainitun ”suoran ja välittömän yhteyden” on oltava ja onko verovelvollisella (tässä

tapauksessa Midlandilla), joka tekee sekä sellaisia liiketoimia, joiden yhteydessä arvonlisävero saadaan vähentää, että sellaisia, joiden yhteydessä sitä ei saada vähentää, oikeus vähentää kaikki tuotantopanoshankintaan sisältyvät verot (tässä tapauksessa Clifford Chancen las-kuttamien palkkioiden yhteydessä maksettu arvonlisävero), jotka koskevat verollista liiketoimintaa (tämän asianajotoimiston oikeudenkäynnin yhteydessä suorittamaa palvelua) sen vuoksi, että palvelua on käytetty 17 artiklan 2 kohdan tai 3 kohdan c alakohdassa tarkoitettun liiketoimen seurauksena.

28. Tähän kysymykseen ei ole helppoa antaa vastausta, koska ei ole helppoa määrittää sellaista abstraktia arviointiperustetta, jonka avulla voidaan tapauskohtaisesti määrittää, onko liiketoimien välillä suora ja välitön yhteys.

En usko, että tähän kysymykseen voidaan kattavasti vastata korostamalla periaatetta, jonka mukaan yhteyden on oltava suora ja välitön; tämä näet merkitsisi sitä, että kansallisen tuomioistuimen harkintavaltaan jäisi paitsi tämän yhteyden toteaminen (mikä varmasti kuuluu sen toimivaltaan), myös käytännössä niiden arviointiperusteiden määrittäminen, joiden perusteella tällainen toteaminen on tehtävä.

Nimenomaan tämän vaatimuksen huomioon ottamiseksi kansallinen tuomioistuin ei esillä olevassa asiassa ole pyytänyt yhteisöjen tuomioistuimelta pelkkää määritelmää, vaan kysymyksessä olevan

yhteyden luonnehdintaa koskevia ohjeita. Näiden ohjeiden perusteella kansallinen tuomioistuin päättää, millaista arviointiperustetta se soveltaa verovelvolliseen, joka — kuten käsiteltävänä olevassa asiassa — vaatii saada vähentää kokonaisuudessaan arvonlisäveron, jonka se on maksanut sellaisten oikeudellisten palvelujen yhteydessä, jotka ovat liittyneet sekä vähennyskelpoisen liiketoimen toteuttamiseen että puolustautumiseen oikeudenkäynnissä, joka on johtunut mainitusta liiketoimesta.

29. Tästä asiasta asianosaiset eivät näytä esittävän kovin erilaisia näkemyksiä, vaikka ne tässä tapauksessa päätyvätkin — kuten edellä on todettu — vastakkaisiin päätelmiin.

Oikeuskäytännössä muotoutuneen ilmauksen ”suora ja välitön yhteys” merkitystä on siis tutkittava sekä sen muodostavien sanojen että yhteisöjen tuomioistuimen kehittämien arvonlisäveron vähentämistäpoja koskevien periaatteiden perusteella.

Sanamuodon merkityksestä muistutan ensin, että yhteisöjen tuomioistuin on valinnut ilmauksen ”suora ja välitön yhteys”<sup>22</sup> asiassa BLP annetussa tuomiossa, johon on edellä viitattu monta kertaa, selittääkseen kuudennen direktiivin

22 — Edellä mainitun asiassa BLP annetun tuomion englanninkielisessä versiossa: ”direct and immediat link”; ranskan-kielisessä versiossa: ”lien direct et immédiat”.

17 artiklan ilmausten lukutapaa.<sup>23</sup> Adjektiivien ”suora” ja ”välitön” käyttö voi viitata vain erityisen läheiseen yhteyteen verovelvollisen (tässä tapauksessa Midlandin) tekemien verollisten liiketoimien (tässä tapauksessa rahoitustoimen) ja toisen verovelvollisen (tässä tapauksessa asianajotoimisto Clifford Chancen) luovuttamien tai suorittamien tavaroiden tai palveluiden välillä.

Erityisesti adjektiivi ”suora” merkitsee sitä, ettei kahden liiketoimen välinen yhteys ole merkittävä, jos niiden väliin tulee kolmas, syysuhteen rikkova toimi tai jos kahden liiketoimen välinen yhteys on ajallisesti kovin etäinen. Yhdistyneen kuningaskunnan suullisessa käsittelyssä esittämä esimerkki on mielestäni sopiva: A toimittaa B:lle jonkin tavarana; toimittaessaan tavaraa B:lle A:n työntekijä pudottaa sen ohikulkija C:n jaloille ja C loukkaantuu. C haastaa A:n oikeuteen. Tässä tapauksessa voidaan kysyä, voidaanko asianajajapalkkioita, joita A maksaa puolustautuessaan C:tä vastaan, pitää B:n suorituksen hinnan muodostavana osana vai onko sillä erillinen yhteys tähän suoritukseen. Yhdistyneen kuningaskunnan tavoin katson, että tällaisessa tapauksessa yhteys on liian etäinen, jotta sitä voitaisiin pitää suorana.

23 — Yhteisöjen tuomioistuin on todennut (tuomion 18 ja 19 kohta) täsmällisemmin näin ” — kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohtaa on tulkittava saman artiklan 5 kohdan nojalla. Edellä mainitussa 5 kohdassa vahvistetaan arvonlisäveron vähennysoikeuteen sovellettava järjestelmä, kun se kohdistuu tavaroihin tai palveluihin, joita verovelvollinen käyttää ”sekä 2 ja 3 kohdan mukaan vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin”. Tästä säännöksessä ilmaisu ”liiketoimiin” osoittaa, että 2 kohdassa säädetyn vähennysoikeuden syntymiseksi kyseessä olevilla tavarilla ja palveluilla on oltava suora ja välitön yhteys verotettaviin liiketoimiin ja että tässä suhteessa verovelvollisen toiminnan lopullisella päämäärällä ei ole merkitystä.”

Adjektiivi ”välitön” viittaa kahden liiketoimen väliseen erityiseen ajalliseen jatkuvuuteen. Kuten Midlandin edustaja aivan oikein huomauttaa, tämä ei kuitenkaan merkitse sitä, että tuotantopanoshankintaa koskevan liiketoimen veroa koskevan verosaatavan pitäisi syntyä ennen myyntiliiketoimen suorittamista;<sup>24</sup> kahden liiketoimen välillä ei vain saa kulua huomattavan pitkää aikaa.

30. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tämän ”suoran ja välittömän yhteyden” toteaminen, joka konkreettisesti on kansallisen tuomioistuimen asia, on tehtävä objektiivisin perustein,<sup>25</sup> toisin sanoen ottamatta huomioon arvonlisäveron vähennyksen tekevän verovelvollisen toiminnan tarkoitusta tai tulosta, kunhan kyseiset toiminnot vain sinänsä ovat arvonlisäveron alaisia.<sup>26</sup>

Esitän vielä konkreettisen esimerkin. Yhtiöllä A, joka suorittaa sekä vähennyksiin oikeuttaviin että vähennyksiin oikeuttamattomiin liiketoimiin liittyviä palveluita, on oikeus vähentää kokonaisuudessaan arvonlisävero, joka liittyy palveluihin, jotka se puolestaan on hankkinut yhtiöltä B, mikäli osoitetaan, että viimeksi

mainitut palvelut objektiivisesti liittyvät vähennyskelpoisiin liiketoimiin. Tämän seikan osalta riittää, jos voidaan osoittaa, että yhtiön B suorittamat palvelut voidaan käyttää vähennykseen oikeuttavaan liiketoimeen tai niitä käytetään tällaisen liiketoimen valmisteluun,<sup>27</sup> tai ne ovat omiaan tähän tarkoitukseen.<sup>28</sup> Näin ollen tämä yhteys säilyy, vaikka yhtiö A ei ole tahdostaan riippumattomista syistä todella käyttänyt palveluja toimintoihin, joista vähennys voidaan tehdä edellyttäen, että kyseessä ei ole petos tai väärinkäytös, esimerkiksi tilanne, jossa yhtiö A on valheellisesti ilmoittanut aloittavansa tietyn taloudellisen toiminnan.<sup>29</sup>

Tällainen lähestymistapa takaa sekä ”täydellisen neutraalisuuden yrityksen verorasituksen suhteen”<sup>30</sup> että oikeusvarmuuden periaatteen noudattamisen. Tämä periaate nimittäin ”estää sen, että verovelvollisten oikeudet ja velvollisuudet olisivat riippuvaisia tosiasioista, olosuhteista tai tapahtumista, jotka ovat toteutuneet sen jälkeen, kun veroviranomaiset ovat ne todenneet”.<sup>31</sup>

24 — Toisenlainen ratkaisu saattaisi olla ristiriidassa yhteisöjen tuomioistuimen erityisesti edellä mainitussa asiassa Ghent Coal Terminal antamassa tuomiossa määrittelemien periaatteiden kanssa. Tässä tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että vähennysoikeus pysyy voimassa, kun verovelvollinen ei ole tahdostaan riippumattomista syistä voinut käyttää mainittuja tavaroita tai palveluja verollisessa liiketoiminnassa.

25 — Ks. edellä mainitut tuomiot asioissa BLP (24 ja 26 kohta) ja Rompelman (19 kohta).

26 — Tämä on yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaista. Ks. viimeksi em. asiassa Ghent Coal Terminal annettu tuomio, 15 kohta.

27 — Em. asiassa Rompelman antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu taloudellinen toiminta muodostuu useista peräkkäisistä toimista ja että valmistelevia toimia, kuten tällaisen toiminnan harjoittamisessa tarvittavien välineiden hankkimista ja näin ollen myös kiinteistön ostamista, on pidettävä taloudellisen toiminnan erottamattomana osana (22 kohta).

28 — Em. asiassa Enkler antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin on tunnusmerkkien osalta todennut esimerkiksi, että ”omaisuuden luonne kuuluu niihin seikoihin, joiden perusteella veroviranomaisten on arvioitava, onko verovelvollinen hankkinut omaisuuden taloudellisessa toiminnassa käytettäväksi” (26 kohta). Ks. myös asia C-110/94, INZO, tuomio 29.2.1996 (Kok. 1996, s. I-857, 21 kohta).

29 — Ks. vastaavasti em. asiassa Ghent Coal Terminal annettu tuomio, 20, 21 ja 22 kohta.

30 — Em. asiassa Ghent Coal Terminal annettu tuomio, 15 kohta.

31 — Em. asiassa INZO annettu tuomio.



Tämän tulkinnan johdonmukainen seuraus on se, että yhteyttä, ja siten arvonlisäveron koko määrän vähennyskelpoisuutta, ei voida katsoa olevan olemassa, jos silloin, kun verovelvollinen B toimittaa verovelvollinen A:lle palvelun tai tavarain, verollisen myyntiliiketoimen suorittaminen osoittautuu objektiivisesti mahdottomaksi.

32. Sen vuoksi ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa toisen kysymyksen b kohdan kysymykseen kieltävästi, toisin sanoen siten, että verovelvollinen, joka suorittaa sekä arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavia että vähennykseen oikeuttamattomia liiketoimia, ei saa vähentää arvonlisäveroa kokonaisuudessaan pelkästään sen vuoksi, että palvelu on suoritettu vähennyskelpoisen liiketoimen seurauksena.

31. Näiden seikkojen perusteella katson, että ennakkoratkaisupyyntöä esittäneen tuomioistuimen esittämän kaltaisessa tilanteessa "suora ja välitön yhteys" verollisen liiketoimen ja tiettyjen tavaroiden tai palvelujen luovuttamisen tai suorittamisen välillä on olemassa aina, kun objektiivisen arvioinnin (jonka suorittaminen on kansallisen tuomioistuimen asia) perusteella voidaan osoittaa, että verovelvollinen käyttää näitä tavaroita tai palveluja tehdäkseen verollisen liiketoimen tai useampia verollisia liiketoimia. Ensimmäisen direktiivin 2 artiklan toisen kohdan mukaan tällainen yhteys on olemassa erityisesti, jos osoitetaan, että luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista maksettu arvonlisävero on kohdistunut välittömästi verollisen liiketoimen hinnan muodostaviin osiin. Se, että palvelu (edustaminen oikeudenkäynnissä) on suoritettu vähennykseen oikeuttavan liiketoimen seurauksena, ei sen sijaan ole riittävä peruste sille, että verovelvollisen (kuten Midlandin) maksama arvonlisävero olisi kokonaisuudessaan vähennyskelpoinen. Yhteys on myös voitava osoittaa objektiivisten tunnusmerkien perusteella; tämä yleensä edellyttää sitä, että kahden palvelun välillä on normaali yhteys siten, että viimeksi mainittu ei seuraa ensimmäistä mekaanisesti, vaan normaalin ja säännönmukaisen syy-yhteyden perusteella.

33. Lopuksi, toisen kysymyksen a kohdan osalta, jossa kansallinen tuomioistuin kysyy, onko menetelmä, jota soveltaen määritetään, missä laajuudessa tuotantopanoshankintaan sisältyvä arvonlisävero saadaan vähentää, erilainen sen mukaan, onko kysymys kuudennen direktiivin 17 artiklan 2, 3 vai 5 kohdasta, vastaus riippuu siitä, millaisen menetelmän jäsenvaltio on valinnut vähennyskelpoisen arvonlisäveron suuruuden määrittämiseen 17 artiklan 5 kohdan mukaisesti. Kuten Yhdistyneen kuningaskunnan vastineista käy ilmi, sen tapauksessa valittu menetelmä on mainitun artiklan 2 ja 3 kohdan mukainen. Näin ollen kaikkiin kohtiin sovelletaan siis samanlaista menetelmää.

### *Kolmas kysymys*

34. Kahteen edelliseen kysymykseen annettujen vastausten vuoksi kolmas kysymys jää ilman kohdetta. Vastaan tähän kysymykseen sen vuoksi vain toissijaisesti.

Jos yhteisöjen tuomioistuin katsoisi, ettei kansallisen tuomioistuimen esittämässä tapauksessa verovelvollisen tässä ominaisuudessa tekemän verotettavan toimen ja verovelvollisen tekemän tietyn liiketoimen tai tiettyjen liiketoimien välinen suora ja välitön yhteys ole välttämätön, ehdotan, että valitaan sellainen arviointiperuste, jolla voidaan kuitenkin taata edellä esi-

tettyjen oikeusperiaatteiden mukainen vähennysjärjestelmän soveltaminen.

Kolmannen kysymyksen b kohdan osalta viittaa toisen kysymyksen vastaukseen.

## Ratkaisuehdotus

35. Edellä esitettyjen seikkojen perusteella ehdotan, että High Court of Justiceen esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin vastataan seuraavasti:

- 1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että ennakkoratkaisupyyntöä esittäneessä tuomioistuimessa esillä olevassa asiassa esitettyssä tilanteessa sen toteamiseksi, onko arvonlisävero kokonaisuudessaan vähennyskelpoinen, on välttämätöntä tutkia, onko verovelvollisen tässä ominaisuudessa tekemän verotettavan toimen ja saman verovelvollisen suorittaman tietyn verollisen myyntiliiketoimen tai tiettyjen verollisten myyntiliiketoimien välillä olemassa suora ja välitön yhteys. Jos tällainen yhteys todetaan, verovelvollisella on oikeus vähentää tuotantopanoshankintaa koskevan liiketoimen yhteydessä maksettu arvonlisävero kokonaisuudessaan.
- 2) Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 ja 3 kohtaa on tulkittava siten, että verovelvollisen, joka suorittaa sekä vähennykseen oikeuttavia että vähennykseen oikeuttamattomia liiketoimia, hankkimasta palvelusta kannetun

arvonlisäveron koko määrän vähennyskelpoisuuden toteamiseen ei riitä pelkästään se, että tällaista palvelua on käytetty kuudennen direktiivin 2 kohdassa tai 17 artiklan 3 kohdassa ja erityisesti 17 artiklan 3 kohdan c alakohdassa tarkoitetun liiketoimen seurauksena.

Arvonlisäveron vähennysoikeus sen sijaan on olemassa aina, kun objektiivisen arvioinnin — jonka suorittaminen on kansallisen tuomioistuimen asia — perusteella osoitetaan, että verovelvollinen käyttää palvelua normaalin ja säännönmukaisen syy-yhteyden puitteissa edellä mainituissa säännöksissä tarkoitetun verollisen liiketoimen tai verollisten liiketoimien suorittamiseen. Ensimmäisen direktiivin 2 artiklan toisen kohdan mukaan tällainen oikeus on olemassa erityisesti, jos osoitetaan, että palveluista maksettu arvonlisävero on kohdistunut välittömästi verollisen liiketoimen hinnan muodostaviin osiin.

Sen toteamiseksi, onko menetelmä, jota soveltaen määritetään, missä laajuudessa tuotantopanoshankinnan hintaan sisältyvä arvonlisävero saadaan vähentää, erilainen sen mukaan, onko kysymys kuudennen direktiivin 17 artiklan 2, 3 vai 5 kohdasta, on ensin tutkittava, millaista menetelmää asianomainen jäsenvaltio soveltaa kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa tarkoitetun arvonlisäveron 'suhdeluvun' laskemiseen.