

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

PAOLO MENGOZZI

12 päivänä helmikuuta 2009 1(1)

Asia C-29/08

Skatteverket

vastaan

AB SKF

(Regeringsrättenin (Ruotsi) esittämät ennakkoratkaisupyynnot)

Arvonlisävero – Kuudennen direktiivin 2 artiklan, 4 artiklan, 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdan ja 17 artiklan sekä direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan, 9 artiklan, 135 artiklan 1 kohdan f alakohdan, 168 artiklan ja 169 artiklan tulkinta – Emoyhtiön konsernin uudelleenjärjestelyn toteuttamiseksi suorittama tytäryhtiön ja emoyhtiöllä toisessa yhtiössä jäljellä olevien osuuksien luovutus – Niihin palveluihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen, joita emoyhtiö hankkii osakkeiden luovutustoimien toteuttamiseksi

I Johdanto

1. Käsiteltävänä oleva ennakkoratkaisupyyntö koskee liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/EY,(2) sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna 14.2.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/18/EY,(3) (jäljempänä kuudes direktiivi) 2 artiklan, 4 artiklan, 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdan ja 17 artiklan tulkintaa sekä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY(4) 2 artiklan, 9 artiklan, 135 artiklan 1 kohdan f alakohdan ja 168 artiklan tulkintaa.

2. Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa pääasian asianosaisina ovat Skatteverket (Ruotsin veroviranomainen) ja AB SKF -niminen osakeyhtiö (jäljempänä SKF) ja jossa on kyse Skatterättsnämndenin (keskusverolautakunta) antamasta ennakkotiedosta,(5) joka koskee oikeutta vähentää SKF:n tytäryhtiönsä (jäljempänä tytäryhtiö) kaikkien osakkeiden ja toisen yhtiön (jäljempänä osakkuusyhtiö) jäljellä olevien osuuksien luovutuksen yhteydessä hankkimiin palveluihin sisältyvät arvonlisäverot sekä kuudennen direktiivin että direktiivin 2006/112 voimassaolon aikaisilla verotuskausilla.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Yhteisön lainsäädäntö

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

4. Kuudennen direktiivin 4 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. ’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Taloudellisena toimintana on pidettävä myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.

— —”

5. Kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan ensimmäisen luetelmakohdan mukaan palvelujen suoritus voi käsittää muun muassa aineettoman omaisuuden luovutuksen, riippumatta siitä, perustuuko luovutus saantokirjaan vai ei.

6. Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdassa säädetään, että jäsenvaltioiden on vapautettava arvonlisäverosta ”liiketoimet, mukaan lukien välitys mutta lukuun ottamatta hallintoa ja tallessapitoa, jotka koskevat osakkeita, yhtiö- ja yhteenliittymäosuuksia, obligaatioita ja muita arvopapereita — —”.

7. 17 artiklassa säädetään vähennysoikeuden syntymisestä ja laajuudesta. Sen 1, 2, 3 ja 5 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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

a) arvonlisäver[on], joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle;

— —

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

— —

c) verovelvollisen 13 artiklan B kohdan a alakohdan ja d alakohdan 1–5 alakohdan perusteella vapautettuihin liiketoimiin, jos vastaanottaja on sijoittautunut yhteisön ulkopuolelle tai jos liiketoimet välittömästi liittyvät yhteisön ulkopuolelle vietäviksi tarkoitettuihin tavaroihin.

— —

5. Sellaisten tavaroiden ja palvelujen 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.

— —.”

8. Kuudes direktiivi kumottiin direktiivillä 2006/112/EY. Direktiivin 2006/112 413 artiklan mukaisesti se tuli voimaan 1.1.2007.

9. Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohta, 9 artiklan 1 kohta, 25 artiklan a alakohta, 135 artiklan 1 kohdan f alakohta, 168 artiklan a alakohta, 169 artiklan c alakohta ja 173 artiklan 1 kohta ovat pääasiassa samat kuin vastaavasti kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohta, 4 artiklan 1 ja 2 kohta, 6 artiklan 1 kohdan toinen alakohta, 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohta ja 17 artiklan 2 kohta, 3 kohdan c alakohta ja 5 kohdan ensimmäinen alakohta.

B Kansallinen lainsäädäntö

10. Arvonlisäverolain (1994:200)(6) (mervärdesskattelagen), joka on annettu 30.3.1994, 1 luvun 1 §:ssä säädetään, että arvonlisäveroa maksetaan valtiolle Ruotsin alueella tapahtuneesta veronalaisesta tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta, joka tapahtuu liiketoiminnan yhteydessä.

11. Arvonlisäverolain 3 luvun 9 §:ssä säädetään, että muun muassa arvopaperikauppa on vapautettu arvonlisäverosta. Arvopaperikaupalla tarkoitetaan osakkeiden, muiden osuuksien ja saatavien myyntiä ja välitystä riippumatta siitä, perustuuko tämä arvopaperiin vai ei, ja investointirahastojen hallinnointia.

12. Arvonlisäverolain 8 luvun 3 §:ssä säädetään, että jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäveron alaiseen toimintaan, tällä on oikeus vähentää ostoihin tai maahantuontiin sisältyvä arvonlisävero.

III Pääasian tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

13. Osakeyhtiö SKF on useissa eri maissa toimintaansa harjoittavan teollisuuskonsernin emoyhtiö. Se osallistuu aktiivisesti sen tytäryhtiöiden liikkeenjohtoon ja suorittaa niille korvausta vastaan palveluja, esimerkiksi johto-, hallinto- ja markkinointipalveluja. Nämä palvelut laskutetaan tytäryhtiöiltä, ja SKF on velvollinen maksamaan niistä arvonlisäveroa.

14. SKF aikoo uudistaa konsernin rakennetta ja tässä yhteydessä luopua erään kokonaan omistamansa tytäryhtiön harjoittamasta toiminnasta luovuttamalla kaikki sen osakkeet. Lisäksi se aikoo luopua 26,5 prosentin osuudestaan eräässä toisessa yhtiössä (jäljempänä osakkuusyhtiö), josta se on aikaisemmin omistanut 100 prosenttia ja jolle se vastaavasti suoritti emoyhtiönä arvonlisäveron alaisia palveluja. Luovutusten syynä on varojen kerääminen konsernin muiden toimintojen rahoittamiseksi. Kyseisten luovutusten toteuttamiseksi SKF aikoo käyttää palveluja omaisuuden arvostamiseen ja avustamiseen neuvotteluissa sekä lakimiespalveluja sopimusten laatimisessa. Näistä palveluista on maksettava arvonlisävero.

15. Saadakseen selvyyden luovutusten veroseurauksista SKF haki Skatterättsnämndeniltä ennakkotietoa oikeudesta vähentää tytäryhtiön ja osakkuusyhtiön osakkeiden luovutuksen yhteydessä hankittuihin palveluihin sisältyvä arvonlisävero.

16. Skatterättsnämnden päätteli 12.1.2007 tekemässään ennakkotietopäätöksessä, että SKF:llä oli kummassakin tapauksessa oikeus vähentää hankittuihin palveluihin sisältyvä arvonlisävero. Se katsoi, että SKF:n tytäryhtiölle ja osakkuusyhtiölle suorittamat palvelut ovat

taloudellista toimintaa ja näiden yhtiöiden hankkimisesta aiheutuneisiin kustannuksiin sisältynyt arvonlisävero on vähennyskelpoista. Vastaavasti tästä toiminnasta luopumisesta aiheutuviin kustannuksiin sisältyvän arvonlisäveron on myös oltava vähennyskelpoista. Se, että osakkuusyhtiön toiminta tämän jälkeen vähittäin lopetetaan, ei vaikuta tähän.

17. Skatteverket on valittanut tästä päätöksestä Regeringsrätteniin ja väittänyt, että hankittuihin palveluihin sisältyvä arvonlisävero ei ole vähennyskelpoinen. SKF on puolestaan vaatinut Skatterättsnämndenin ennakkotiedon vahvistamista.

18. Regeringsrätten päätti tässä tilanteessa lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [kuudennen direktiivin] 2 ja 4 artiklaa ja [direktiivin 2006/112] 2 ja 9 artiklaa tulkittava siten, että kun verovelvollinen henkilö, jonka verovelvollisuus perustuu [arvonlisäverollisten] palvelujen myyntiin tytäryhtiölle, luovuttaa osuutensa tytäryhtiöstä, luovutus on liiketoimi, joka on katsottava kuuluvaksi arvonlisäveron alaisuuteen?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan, että luovutus on lähtökohtaisesti veronalainen liiketoimi, kuuluuko se [kuudennen direktiivin] 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdassa ja [direktiivin 2006/112] 135 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettuun yhtiöosuuksia koskevien liiketoimien verovapautuksen alaan?

3) Siitä riippumatta, miten edellisiin kysymyksiin vastataan, voiko yleiskuluja koskeva vähennysoikeus syntyä luovutukseen suoraan liittyvien kustannusten osalta?

4) Onko edellisiin kysymyksiin annettavan vastauksen kannalta merkitystä sillä, että tytäryhtiön osakkeet luovutetaan vähittäin?”

IV Menettely yhteisöjen tuomioistuimessa

19. Skatteverket, SKF, Saksan hallitus, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja Euroopan yhteisöjen komissio ovat esittäneet kirjalliset huomautuksensa yhteisöjen tuomioistuimessa sen perussäännön 23 artiklan mukaisesti. Asianosaisia ja Ruotsin hallitusta myös kuultiin 4.12.2008 pidetyssä istunnossa, lukuun ottamatta Skatteverketiä ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitusta, jotka eivät olleet edustettuina istunnossa.

V Asian tarkastelu

A Alustavat huomautukset

20. Kuten on jo todettu, pääasiassa on kyse siitä, voiko SKF vähentää arvonlisäveron, joka sisältyy palveluihin, jotka se hankki tytäryhtiön ja osakkuusyhtiön osakkeiden luovuttamisen yhteydessä omaisuuden arvostukseen, avustamiseen neuvotteluissa ja oikeudelliseen neuvontaan sopimusten laatimisessa.

21. Yleisesti on muistettava, että yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen täydellisen neutraalisuuden tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista.(7)

22. Oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdasta tulkittuna yhdessä saman artiklan 2 kohdan kanssa seuraa, että hankituilla tavaroilla ja palveluilla on arvonlisäveron vähennysoikeuden syntymiseksi oltava suora ja välitön yhteys myyntitoimiin, joiden perusteella syntyy vähennysoikeus.(8) Toisin sanoen lähtökohtaisesti tietyn ostotoimen ja yhden tai

useamman vähennykseen oikeuttavan myyntitoimen välillä on periaatteessa oltava suora ja välitön yhteys, jotta verovelvollisella olisi oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero ja jotta olisi mahdollista määrittää vähennysoikeuden laajuus.(9)

23. Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin myöntänyt verovelvolliselle vähennysoikeuden silloinkin, kun tietyllä ostotoimella ja yhdellä tai useammalla myyntitoimella ei ole suoraa ja välitöntä yhteyttä, kun kyseessä olevien palvelujen kustannukset ovat osa verovelvollisen yleiskuluja ja sellaisina osia, joista yhtiön tarjoamien tuotteiden tai palvelujen hinta muodostuu.(10)

24. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kolme ensimmäistä kysymystä koskevat vähennysoikeuden syntymisen edellä mainittuja edellytyksiä, eli sitä, a) onko myyntitoimena oleva osakkeiden luovutus taloudellinen toimi, joka kuuluu kuudennen direktiivin (ja direktiivin 2006/112) soveltamisalaan, b) jos kysymykseen vastataan myöntävästi, oikeuttaako tämä toimi vähennykseen, toisin sanoen eikö se kuulu minkään kuudennessa direktiivissä (eikä direktiivissä 2006/112) tarkoitetun verovapautuksen alaan, ja c) koskeeko SKF:n oikeus vähentää sen hankkimien palvelujen sisältämä arvonlisävero myös sellaisia kuluja, jotka, vaikkakin ne liittyvät suoraan osakkeiden luovutustoimeen, voivat myös kuulua verovelvollisen yleiskuluihin. Neljäs kysymys puolestaan koskee sitä, millainen vaikutus sillä, että osakkeiden luovutustoimi tapahtuu useissa erissä vähittäin, olisi edellä esitettyjen kysymysten vastauksiin.

B Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

25. Kuten kaikki yhteisöjen tuomioistuimelle huomautukset esittäneet osapuolet ovat aiheellisesti todenneet, kansallinen tuomioistuin pyrkii ensimmäisellä kysymyksellään ensisijaisesti selvittämään, kuuluvatko sellaiset osakeluovutukset, joista pääasiassa on kyse, kuudennen direktiivin ja direktiivin 2006/112 soveltamisalaan.

26. Toisin kuin SKF istunnossa esitti väittäessään, että osuuksien luovutus, myös pääasiassa kyseessä olevan luovutuksen kaltainen luovutus, ei ole arvonlisäveron alaista, tähän kysymykseen on mielestäni vastattava myönteisesti, kuten myös Skatteverket, kolme huomautukset esittänyt hallitusta ja komissio ovat esittäneet.

27. On totta, että oikeuskäytännön mukaan jonkin yhtiön omistamien osuuksien luovutus toisista yrityksistä ei *lähtökohtaisesti* ole kuudennessa direktiivissä tarkoitettua taloudellista toimintaa eikä siis kuulu sen soveltamisalaan.(11)

28. Kuitenkin yhteisöjen tuomioistuimen mukaan erityisesti silloin, kun osakkeita tai yhtiöosuuksia koskeva toimi toteutetaan arvopaperivälitystä koskevan liiketoiminnan harjoittamisen yhteydessä(12) tai kun tarkoituksena on osallistua suoraan tai epäsuorasti kyseisten yhtiöiden hallintaan eikä kyseessä ole pelkästään niiden oikeuksien käyttäminen, joita osuuksien omistajalla on osakkeenomistajana tai yhtiömiehenä,(13) kyseinen toimi voi kuulua arvonlisäveron soveltamisalaan.

29. Näin ollen tällaisten osuuksien hankintojen, joihin liittyy suoraa tai epäsuoraa osallistumista niiden yhtiöiden hallintaan, joissa nämä toimet ovat tapahtuneet, yhteydessä yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että tällaista osallistumista tytäryhtiöiden hallintaan on pidettävä kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuna taloudellisena toimintana, kun siihen sisältyy holdingyhtiön tytäryhtiöilleen suorittamien hallinto- ja talouspalvelujen sekä kaupallisten ja teknisten palvelujen kaltaisia, mainitun direktiivin 2 artiklan nojalla arvonlisäveron alaisia liiketoimia.(14)

30. Pääasiassa on kuitenkin ilmeistä, että SKF, joka on teollisuuskonsernin emoyhtiö, on osallistunut ennakkoratkaisupyyntönsä tarkoitettujen tytäryhtiön ja osakkuusyhtiön hallintaan

suorittamalla vastikkeellisesti näille molemmille yhtiöille useita eri palveluja eli erityisesti hallinto- ja talouspalveluja sekä kaupallisia palveluja, joista SKF on velvollinen maksamaan arvonlisäveroa. Kuten Ruotsin hallitus istunnossa aiheellisesti korosti, tällainen osallistuminen osoittaa, että SKF:llä on tytäryhtiötä ja osakkuusyhtiötä kohtaan suurempia taloudellisia intressejä kuin tavanomaisella osakkeenomistajalla.

31. On totta, kuten Saksan hallitus huomauttaa, että saattaisi herätä kysymys siitä, kuuluuko pääasiassa kyseessä olevan osakkeiden luovutuksen kaltainen toimi kuudennen direktiivin soveltamisalaan, koska tämä, toisin kuin osuuksien hankinnassa tai omistamisessa, ei muodollisesti ole tytäryhtiön tai osakkuusyhtiön hallinnointiin osallistumista vaan päinvastoin siitä luopumista.

32. Tästä epäilystä voidaan kuitenkin luopua seuraavilla perusteilla.

33. Ensiksi katson Saksan hallituksen tavoin, että pääasian tilanteen kaltainen osakeluovutus edustaa lopulta kaikkein voimakkainta mahdollista osallistumista tytäryhtiön ja osakkuusyhtiön toimintaan konsernin hallinnointitoimenpiteenä emoyhtiön uudistaessa mainitun konsernin rakennetta. Tältä osin tämän ratkaisuehdotuksen 29 kohdassa mainittu oikeuskäytäntö on mielestäni merkityksellinen tällaisen osakeluovutuksen osalta.

34. Kun otetaan huomioon se, että yhteisöjen tuomioistuin on hyvin selvästi ulottanut päätelmänsä, jonka mukaan pelkkä yhtiöosuuksien hankkiminen ei ole taloudellista toimintaa, koskemaan myös pelkkiä tällaisten osuuksien myyntiä, (15) yhdenvertaisen kohtelun ja verotuksen neutraalisuuden periaatteet mielestäni edellyttävät vastaavasti, että sellaiset yhteisöjen tuomioistuimen arviot, joissa myönnetään emoyhtiön sellaisten osuuksien hankintojen taloudellinen luonne, joihin liittyy emoyhtiön osallistuminen tytäryhtiön ja osakkuusyhtiöiden hallinnointiin, ulotetaan koskemaan tällaisten osuuksien sellaisia luovutustilanteita, joiden yhteydessä tällainen osallistuminen päättyy.

35. Koska nämä perustelut pätevät myös direktiivin 2006/112 tulkintaan, ehdotan, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymyksen vastataan seuraavasti: kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohtaa ja 4 artiklan 1 ja 2 kohtaa sekä direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohtaa ja 9 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että kun emoyhtiö luovuttaa kaikki osakkeensa, jotka se omistaa tytäryhtiössä ja osakkuusyhtiössä, joiden hallinnointiin mainittu emoyhtiö on osallistunut suoraan tai epäsuorasti suorittamalla niille vastikkeellisesti erilaisia hallinto- ja kirjanpitoa palveluja sekä kaupallisia palveluja, joista emoyhtiö on arvonlisävelvollinen, tämä luovutus on taloudellista toimintaa.

C Toinen ennakkoratkaisukysymys

36. Siinä tapauksessa, että sellaisten osakkeiden, jotka emoyhtiö omistaa tytäryhtiön ja osakkuusyhtiön osakepääomasta, luovutus kuuluu kuudennen direktiivin ja direktiivin 2006/112 soveltamisalaan – oletus, joka mielestäni pitää vahvistaa, kuten edellä totesin –, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy toisessa kysymyksessään, kuuluuko kyseinen luovutus kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdassa ja direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitetun verovapautuksen alaan.

37. Skatteverket ja kolme yhteisöjen tuomioistuimelle huomautukset esittänyttä hallitusta katsovat, että tähän kysymykseen on vastattava myöntävästi.

38. SKF sitä vastoin väittää, ettei tähän kysymykseen pidä vastata sen ensimmäiseen kysymykseen esittämän vastauksen perusteella, ja komissio puolestaan esittää, että jonkin yhtiön kaikkien osakkeiden myyntiä on pidettävä strategisena varojen uudelleen kohdentamisena, joka

on toteutettu tarkoituksena kerätä varoja konsernin muiden toimintojen rahoittamiseen. Komissio siis katsoo, että tämä toimi on rinnastettavissa yrityskokonaisuuden tai sen osan siirtoon eikä se kuulu kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdassa ja direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettuun verovapautuksen alaan. Kuten istunnossa käydyistä keskusteluista selvästi ilmenee, komissio myös katsoo edellä mainitussa asiassa Kretztechnik annetun tuomion 20 kohtaan viittaamalla, että ainoastaan arvopapereita koskevat liiketoimet kuuluvat edellä mainitun verovapautuksen alaan.

39. Tämä perustelu ei ole vakuuttava.

40. On muistettava, että kahden edellä mainitun säännöksen mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava arvonlisäverosta liiketoimet, jotka koskevat osakkeita, yhtiö- ja yhteenliittymäosuuksia, obligaatioita ja muita arvopapereita.

41. Edellä mainitussa asiassa Wellcome Trust annetusta tuomiosta näyttää käyvän ilmi, että ”osakkeita koskevat liiketoimet”, jotka on toteutettu tarkoituksena osallistua suoraan tai epäsuorasti osakkuuden hankinnan kohteena olevien yhtiöiden hallinnointiin, kuuluvat kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdassa säädetyn verovapautuksen alaan.(16)

42. On kuitenkin selvää, että yhteisöjen tuomioistuin on viitannut kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohtaan sellaisten osakkuuksien hankkimisien, joihin liittyy suoraan tai epäsuoraa osallistumista kyseisten tytäryhtiöiden hallinnointiin, taloudellisen luonteen osoittamiseksi eikä varsinaisesti tässä säännöksessä tarkoitettua verovapautuksen täsmällisen ulottuvuuden määrittämiseksi.

43. Mielestäni – komission näkemyksen vastaisesti – kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdan (ja direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan f alakohdan) ulottuvuutta ei voida rajoittaa ainoastaan arvopaperikauppaa koskeviin liiketoimiin niin, että pääasiassa kyseessä olevan tilanteen kaltaisessa tilanteessa emoyhtiön luovuttaessa tytäryhtiön tai osakkuusyhtiön osakkeita tämä osakkeiden luovutustoimi jäisi sen ulkopuolelle.

44. Ensiksi kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdassa ja direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan f alakohdassa ei eroteta tällä tavalla toisistaan näiden direktiivien soveltamisalaan kuuluvia, osakkeita koskevia liiketoimia.

45. Toiseksi edellä mainitussa asiassa Kretztechnik annetun tuomion 20 kohdasta ei mielestäni voida tehdä sellaista päätelmää, jonka komissio on tehnyt. Kyseisen tuomion tässä kohdassa pohdittaessa sitä, onko osakeanti luonteeltaan sillä tavoin taloudellista, että sen perusteella toimi kuuluisi kuudennen direktiivin soveltamisalaan, yhteisöjen tuomioistuin nimittäin ainoastaan muistutti, että ”tämän direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdan mukaisesti direktiivin soveltamisalaan kuuluvia mutta arvonlisäverosta vapautettuja liiketoimia ovat sellaiset liiketoimet, joilla pyritään saamaan jatkuvaluonteisia tuloja toiminnasta, joka menee pelkkää arvopapereiden hankkimista ja myyntiä pidemmälle, *kuten* arvopaperikauppaa koskevan liiketoiminnan yhteydessä suoritettavat toimet”.(17)

46. Lähtökohtaisesti tässä kohdassa ei mitenkään rajata kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdassa tarkoitettua verovapautusta koskemaan arvopaperikaupan liiketoimia.

47. Päinvastoin edellä mainittu verovapautus ulottuu yhtäältä kaikkiin toimiin, jotka menevät pelkkää arvopapereiden hankkimista ja myyntiä pidemmälle, ja nämä viimeksi mainitut toimet, kuten tämän ratkaisuehdotuksen 27 kohdassa todetaan, eivät kuulu kuudennen direktiivin soveltamisalaan. Tämä edellytys, kuten olen jo todennut, täyttyy pääasian taustalla olleen tilanteen

kaltaisessa tilanteessa.

48. Toisaalta sellaisten toimien, jotka kuuluvat kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdassa tarkoitetun verovapautuksen alaan, tarkoituksena pitää olla jatkuvaluonteinen tulonsaanti. Pääasian tilanteessa se seikka, että luovutustoimesta saadut tulot käytetään SKF:n johtaman teollisuuskonsernin rakenteen uudistamiseen, on mielestäni riittävä osoitus tulonsaannin jatkuvaluonteisuutta koskevan edellytyksen täyttymisestä, koska konserniyrityksiin kohdistuu rakenteellinen toimi, joka on väistämättä pitkäkestoinen ja laaja.

49. Pääasiassa kyseessä olevien osakeluovutusten kaltaisten toimien sisällyttämistä kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdan soveltamisalaan mielestäni tukee myös edellä mainitussa asiassa Harnas & Helm annetun tuomion l6 kohdassa esitetyt perustelut, joiden mukaan yhteisöjen tuomioistuin viittaamalla erityisesti edellä mainitussa asiassa Wellcome Trust annettuun tuomioon katsoo, että ”kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdassa *tarkoitettut* liiketoimet kuuluvat arvonlisäveron soveltamisalaan, jos ne on suoritettu arvopaperinvälitystä koskevana liiketoimintana tarkoituksin puuttua suoraan tai epäsuorasti osakkuuden hankinnan kohteena olevien yhtiöiden hallinnointiin *tai* jos ne ovat verollisen toiminnan suoraa, pysyvää ja välttämätöntä jatkamista”.(18)

50. Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdassa tarkoitettu verovapautus ilmeisesti siis ulottuu sen sanamuodon mukaan kaikkiin tässä säännöksessä tarkoitettuihin ”osakkeita koskeviin” liiketoimiin, jotka kuuluvat tämän direktiivin soveltamisalaan. Se, kuten komissio esittää, että kuudennen direktiiviin 13 artiklan B kohta on poikkeuksena siitä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta verovelvollisen suorittamasta vastikkeellisesta palvelusta, tulkittava suppeasti,(19) ei kuitenkaan voi mielestäni johtaa siihen, että tässä säännöksen sanamuoto jätetään huomiotta.

51. Komission esittämä lisäväite, jonka mukaan osakkeiden luovutus, sellaisena kuin se on toteutunut pääasian tapauksessa, on rinnastettavissa kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa tarkoitettuun vastikkeelliseen yrityskokonaisuuden tai sen osan siirtoon, joka on periaatteessa verollinen liiketoimi, mistä seuraa, että mainittu luovutus ei kuulu kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdassa tarkoitetun vapautuksen piiriin, ei mielestäni voi kumota tätä arviointia.

52. Aivan aluksi ja yleisesti en nimittäin usko, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdan, joka sisältyy saman direktiivin 5 artiklassa tarkoitettuun ”tavaroiden luovutuksen” määritelmään, voitaisiin katsoa kattavan sellaiset osuuksien luovutukset, jotka liittyvät ”palvelujen suorituksiin” ja jotka käsittävät kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdan mukaan ”aineettoman omaisuuden luovutuksen, riippumatta siitä, perustuuko luovutus saantokirjaan vai ei”. Tältä osin on lisäksi todettava, että edellä mainitussa asiassa Kretztechnik yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että uusien osakkeiden liikkeeseenlaskua ei voida pitää vastikkeellisena tavaroiden luovutuksena sillä perusteella, että nämä osakkeet ovat aineettoman omaisuuden saantokirjoja, jotka kuuluvat vastikkeellisten palvelujen suorituksen määritelmän piiriin.(20) Samalla tavalla kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohta näyttää minusta liittyvän pikemminkin yrityksen omaisuuden luovuttamiseen kokonaisuudessaan tai osittain kuin jonkin yhtiön osakkeisiin tai osakkuuksiin.(21)

53. Edellä mainitussa asiassa BLP Group annetussa tuomiossa, joka koski kauppaa, jossa holdingyhtiö myi 95 prosenttia yhdessä tytäryhtiöistään omistamista osakkeista, yhteisöjen tuomioistuin ei kumonnut ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen arviointia, jonka mukaan tällainen myynti oli verosta vapautettu liiketoimi,(22) eikä yhteisöjen tuomioistuin myöskään nyansoinut arviointiaan sellaisten osakkuuksien mahdollisten luovutusten huomioon ottamiseksi, jotka kuuluisivat kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa tarkoitetun ”yhtiölle siirretyn yrityskokonaisuuden tai sen osan siirto” käsitteen piiriin.

54. Lisäksi on niin, että kuten SKF huomautti istunnossa, ja vaikka tämä peruste ei sinänsä ole ratkaiseva, minkä myönnän, tulkittaessa yhteisön oikeuteen kuuluvaa ilmaisua, sopimusoikeudelliselta kannalta yhtiön osakkeiden omistajalla ei välttämättä ole valtuuksia luovuttaa yrityksen omaisuutta, vaan oikeus tehdä tällaisia liiketoimia on lähtökohtaisesti ainoastaan kyseisellä yrityksellä.

55. Vaikka olisi katsottava, että komission ehdottama tulkinta kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdasta on oikea, lopuksi ja joka tapauksessa on pääasiassa sovellettavan lainsäädännön kannalta kuitenkin selvää, kuten Ruotsin hallitus ja SKF ovat todenneet yhteisöjen tuomioistuimen näille istunnossa tältä osin esittämän kysymyksen johdosta, että Ruotsi on käyttänyt kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa säädettyä oikeutta katsoa varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirron osalta, että tavaroiden luovutusta ei ole tapahtunut. Kun jäsenvaltio on käyttänyt tätä oikeuttaan, kuudennen direktiivin 2 artiklan mukaan tällainen luovutus ei siis ole arvonlisäverollinen.(23)

56. Tästä seuraa, että toisin kuin komissio antaa ymmärtää, sen hyväksyminen, että pääasiassa kyseessä olevien osakkeiden luovutus on luonteeltaan kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 artiklassa tarkoitettu yrityksen kokonaisluovutus, ei voi ”neutralisoida” saman direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdassa säädetyn verovapauden soveltamista, koska Ruotsissa tällainen luovutus ei kuulu kuudennen direktiivin soveltamisalaan.

57. Näin ollen käsitykseni mukaan pääasiassa kyseessä olevan luovutuksen kaltainen tytäryhtiön tai osakkuusyhtiön osakkeiden luovutustoimi kuuluu kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdassa sekä direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädetyn verovapautuksen alaan.

58. Siinä tapauksessa, että yhteisöjen tuomioistuin ei yhdy tähän ehdotukseen ja katsoo komission kannan mukaisesti, että tällainen liiketoimi on rinnastettavissa kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa (sekä direktiiviin 2006/112 19 artiklan 1 kohdassa) tarkoitettuun yrityksen luovuttamiseen kokonaan tai osittain, tämä liiketoimi ei kuitenkaan kuulu mainittujen direktiivien soveltamisalaan, kun otetaan huomioon edellä mainituissa säädöksissä todettu oikeus, jota Ruotsin kuningaskunta on käyttänyt, katsoa, ettei tällaiseen luovutukseen liity mitään tavaroiden luovutusta.

D *Kolmas ennakkoratkaisukysymys*

59. Kolmannen kysymyksen sanamuodosta sekä kansallisen tuomioistuimen esittämistä perusteluista käy ilmi, että tämä pyrkii selvittämään, voidaanko ostoihin sisältyvä arvonlisävero vähentää siinäkin tapauksessa, että palvelusuoritusten hankinnasta aiheutuneet menot ovat suoraan yhteydessä osakkeiden luovutustoimeen, sillä perusteella, että nämä menot ovat osa verovelvollisen taloudellisen toiminnan yleiskuluja. Tämä kysymys selittyy helpoimmin sen seikan valossa, että tytäryhtiön ja osakkuusyhtiön osakkeiden luovutus näyttää tapahtuvan SKF:n johtaman konsernin laajemman uudelleenjärjestelyn yhteydessä, jolloin SKF pystyy irrottamaan hyödyllisiä varoja sen teollisen toiminnan uudelleen järjestämiseen.

60. Kuten olen jo edellä alustuksessani todennut, ostoista maksetun arvonlisäveron vähentämisen edellytyksenä on lähtökohtaisesti, että veron kohteena olleilla ostotoimilla on suora ja välitön yhteys yhteen tai useampaan arvonlisäverolliseen myyntitoimeen.(24)

61. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on jo aiemmin todennut, tällainen vähennysoikeus edellyttää, että kyseisten tavaroiden tai palvelujen hankintakulut muodostavat osan verollisten ja vähennykseen oikeuttavien myyntitoimien hinnasta.(25)

62. Yhteisöjen tuomioistuin on lisäksi todennut edellä mainitussa asiassa Midland Bank annetussa tuomiossa, että kun otetaan huomioon kaupallisessa ja ammattitoiminnassa tehtyjen liiketoimien monimuotoisuus, ”suoran ja välittömän” käsitteelle ei ole realistista yrittää kehittää täsmällisempää muotoilua, sillä on mahdotonta antaa täsmällisempää vastausta siihen, miten määrittää kaikissa tapauksissa ostotoimien ja myyntitoimien välinen välttämätön suhde, jotta arvonlisävero olisi vähennettävissä.(26) Yhteisöjen tuomioistuin totesi samassa tuomiossa lisäksi, että kansallisten tuomioistuinten asiana on soveltaa mainittua arviointiperustetta kunkin niiden käsiteltävänä olevan asian tosiseikkoihin.(27)

63. Kansallinen tuomioistuin on todennut pääasiassa, että SKF:n hankkimat palvelut liittyvät suoraan tytäryhtiön ja osakkuusyhtiön osakkeiden luovutukseen. Nämä palvelut koskevat nimittäin luovutuksen kohteena olevien osakkeiden arvostusta, avustamista luovutukseen liittyvissä neuvotteluissa sekä sopimusasiakirjojen laatimista, ja ne on siis hankittu mainitun luovutustoimen toteuttamista varten. Skatteverket, yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa jättäneet hallitukset sekä komissio arvioivat aiheellisesti, että kansallisen tuomioistuimen esittämien toteamusten perusteella hankittujen palvelujen ja osakkeiden myyntitoimien välillä on suora ja välitön yhteys.(28)

64. Koska osakkeiden luovuttaminen on, kuten toiseen kysymykseen esittämässäni vastauksessa ehdotin, kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdassa tarkoitettua verosta vapautettua toimintaa, on johdonmukaista, että tämän toimen toteuttamista varten hankittuja palveluja koskevaa arvonlisäveroa ei voida vähentää, sillä nämä palvelut muodostavat osan verosta vapautetun toimen hinnasta.(29)

65. Edellä mainitussa asiassa BLP Group antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin on sitä paitsi päätnyt tähän ratkaisuun. Yhteisöjen tuomioistuin on nimittäin katsonut, että BLP Groupin yhden tytäryhtiönsä luovuttamisen yhteydessä hankkimista ammatillisista palveluista maksettua arvonlisäveroa ei voida vähentää, koska kyseisiä palveluja oli käytetty verosta vapautetun liiketoimen suorittamiseen eli kyseisessä tapauksessa mainitun tytäryhtiön yhtiöosuuksien luovuttamiseen.(30)

66. Yhteisöjen tuomioistuin on lisäksi täsmentänyt samassa tuomiossa, että tätä sääntöä sovelletaan myös, ”kun verosta vapautetun liiketoimen lopullisena päämääränä on veronalaisen liiketoimen suorittaminen”.(31)

67. Tätä tietoa on tarkasteltava asiassa BLP Group annetun tuomion tosiseikkojen sekä kyseisen yhtiön yhteisöjen tuomioistuimessa esittämän perustelun valossa. Nimittäin, kuten tämän asian tosiseikkojen esittelystä ilmenee, yhtiöosuuksien myynnin tarkoituksena oli kerätä varoja BLP Groupin verollisista liiketoimista aiheutuneiden velkojen kattamiseksi. Yhteisöjen tuomioistuimessa BLP Group huomautti erityisesti, että kyseisten yhtiöosuuksien myyntiä varten hankituista palveluista maksettu arvonlisävero oli näin ollen vähennettävä, vaikka nämä palvelut liittyivät välillisesti sen verotettavaan myyntiliiketoimiin.(32)

68. Yhteisöjen tuomioistuin on selkeästi hylännyt BLP Groupin perustelut ja korostanut, että ostoihin sisältyvän veron vähentämiseksi kyseessä olevilla tavaroilla ja palveluilla on oltava suora ja välitön yhteys verotettavaan liiketoimiin ja että tässä suhteessa verovelvollisen toiminnan lopullisella päämäärällä ei ole merkitystä,(33) näin ollen myös silloin, kun tämä päämäärä on verotettavan liiketoimen suorittaminen. Yhteisöjen tuomioistuin perusti BLP Groupin esittämän väitteen hylkäämisen myös tarpeeseen taata oikeusvarmuus ja helpottaa arvonlisäveron soveltamiseen liittyviä toimenpiteitä, sillä veronviranomaisilta ei voida vaatia, että ne selvittäisivät verovelvollisen tarkoituksen, kun palvelut eivät objektiivisesti arvioiden liity verotettavaan liiketoimiin.(34)

69. Kuten julkisasiamies Jacobs on hyvin selvästi tuonut esille edellä mainitussa asiassa Abbey National esittämässään ratkaisuehdotuksessa,(35) myös edellä mainitussa asiassa BLP Group annetusta tuomiosta ilmenee, että ”ketjun katkaisemisen” vaikutus, joka on ominainen verosta vapautetulle liiketoimelle, estää aina sen, että tällaista liiketoimea varten käytetyistä tavaroista tai palveluista suoritettu arvonlisävero voitaisiin vähentää arvonlisäverosta, joka kannetaan myöhemmin tapahtuvasta toimesta, jonka kustannustekijä verosta vapautettu liiketoimi on. Näin ollen suora ja välitön yhteys ei liity yksinomaan ketjun lähimpään lenkkiin, vaan sen tarkoitus on sulkea pois ne tilanteet, joissa verosta vapautettu liiketoimi on katkaissut ketjun.(36)

70. Asiassa BLP Group annetussa tuomiossa hyväksytty edellä kuvattu ratkaisu voidaan mielestäni pätevästi siirtää esillä olevaan asiaan. SKF:n hankkimista palveluista maksetun arvonlisäveron vähennys pitäisi hylätä, koska nämä palvelut ovat suorassa ja välittömässä yhteydessä verosta vapautettuun liiketoimeen, tässä tapauksessa tytäryhtiön ja osakkuusyhtiön osakkeiden myyntitoimeen, joka katkaisee arvonlisäveroketjun, vaikka liiketoimen tavoitteena on SKF:n johtaman konsernin teollisen toiminnan uudelleenjärjestely.

71. Kansallinen tuomioistuin kysyy kuitenkin, voidaanko yhteisöjen tuomioistuimen tämän ratkaisuehdotuksen 23 kohdassa mainittua oikeuskäytäntöä, jonka mukaan hankinnoista maksetun arvonlisäveron vähentäminen on kuitenkin mahdollista, jos hankittujen palvelujen kustannukset ovat osa verovelvollisen yleiskuluja ja niillä on siis suora ja välitön yhteys kaikkeen verovelvollisen taloudelliseen toimintaan, soveltaa pääasian kaltaisessa asiassa.

72. Tähän kysymykseen on mielestäni vastattava kieltävästi.

73. Asian kannalta merkitykselliset tuomiot, joissa yhteisöjen tuomioistuin on hyväksynyt tämän ratkaisuehdotuksen 71 kohdassa mainitun mahdollisuuden vähentää hankinnoista maksettu arvonlisävero, koskivat liiketoimia, joilla edellä mainitussa asiassa BLP Group annetun tuomion taustatilanteesta poiketen on yhteys myyntitoimiin, *jotka jäävät täysin arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle* (koska niitä ei pidetä tavaroiden luovutuksina eikä palvelun suorituksina) ja ovat tästä syystä vailla merkitystä määriteltäessä oikeutta vähennykseen.(37) Tässä tilanteessa oli siis sallittua etsiä myyntitoimea tai myyntitoimia, jotka oikeuttivat vähennykseen ja joihin ostotoimi oli tiiveimmin yhteydessä, mukaan lukien siis tarvittaessa verovelvollisen yleinen taloudellinen toiminta.

74. Yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Kretztechnik antaman tuomion 36 kohdassa esitetty arviointi on tältä osin erityisen merkitsevä, sillä sen mukaan on niin, että "kun otetaan huomioon, että yhtäältä osakeanti on kuudennen direktiivin soveltamisalaan kuulumaton liiketoimi ja että toisaalta Kretztechnik suoritti tämän liiketoimen korottaakseen pääomaansa yleisen taloudellisen toimintansa hyväksi, on katsottava, että niiden palvelujen kustannukset, jotka tämä yhtiö hankki kyseisen liiketoimen yhteydessä, ovat osa yhtiön yleiskuluja ja muodostavat sellaisina osan yhtiön tuotteiden hinnasta. Tällaisilla palveluilla nimittäin on suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan".(38)

75. Yhteisöjen tuomioistuimen tekemää tarkennusta, jonka mukaan kyseinen liiketoimi ei kuulunut kuudennen direktiivin soveltamisalaan, on luettava julkisasiamies Jacobsin tässä samassa asiassa Kretztechnik esittämän ratkaisuehdotuksen valossa. Julkisasiamies nimittäin katsoi yhtäältä, että jos osakeantia on pidettävä verosta vapautettuna liiketoimena, tähän toimeen suoraan ja välittömästi liittyvistä palveluista maksetun arvonlisäveron vähentämiseen ei voi olla oikeutta, ja toisaalta, että jos myyntiliiketoimi jää kokonaan arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle ja on näin ollen vähennyskelpoisuuden määrittämisen kannalta merkityksetön, on esitettävä kysymys siitä, voidaanko hankitut palvelut liittää yhteen tai useampaan verolliseen myyntiliiketoimeen tai yhtiön koko taloudelliseen toimintaan; tämä tilanne oli julkisasiamiehen mukaan tässä tapauksessa todennäköinen.(39)

76. Yhteisöjen tuomioistuin on näin ollen mielestäni hiljaisesti hyväksynyt julkisasiamies Jacobsin edellä mainitussa ratkaisuehdotuksessaan tekemän erottelun yhtäältä arvonlisäverosta vapautettujen myyntiliiketoimien ja toisaalta niiden liiketoimien, jotka jäävät täysin arvonlisäverotuksen ulkopuolelle, välillä, koska viimeksi mainittuja ei voida pitää tavaroiden luovutuksina eikä palvelujen suorituksena, ja vahvistanut samalla myös edellä mainitussa asiassa BLP Group annetussa tuomiossa valitun ratkaisun, johon tuomioon julkisasiamiehen päättely muutoin tukeutui.

77. Voi vaikuttaa siltä, että edellä esitetty lähestymistapa, joka mielestäni on sama kuin oikeuskäytännössä, kohtelee suotuisammin arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen ulkopuolelle jääviä osakkeiden myyntitoimenpiteitä verrattuna niihin, jotka on kuudennen direktiivin (ja/tai direktiivin 2006/112) säännösten nojalla vapautettu arvonlisäverosta, vaikka ne kuuluvatkin mainittuun soveltamisalaan. Oikeus vähennykseen nimittäin voi syntyä palveluista, jotka on suoritettu arvonlisäveron soveltamisen ulkopuolelle jäävää liiketoimea varten, jos tällaisten palvelusuoritusten katsotaan liittyvän suoraan ja välittömästi verovelvollisen yleiseen taloudelliseen toimintaan,(40) mutta verosta vapautetun liiketoimen toteuttamista varten hankituista palvelusuorituksista perittyä arvonlisäveroa ei sitä vastoin voida vähentää.

78. Tämä tilanne on kuitenkin ainoastaan seurausta kuudennella direktiivillä käyttöön otetusta yhteisestä järjestelmästä (joka on vahvistettu direktiivillä 2006/112) sekä yhtäältä veronalaisten liiketoimien ja toisaalta verosta vapautettujen liiketoimien välillä tehtävästä mahdollisimman selvästä erosta, josta johtuu vaatimus suorasta ja välittömästä yhteydestä,(41) sekä arvonlisäveroketjun katkeamisen vaikutuksesta, joka aiheutuu arvonlisäverollisen hankintatoimen suorasta ja välittömästä yhteydestä arvonlisäverosta vapautettuun myyntitoimeen.

79. Koska arvonlisäveroketju ei katkea, jos osakkeiden luovutus on toimi, joka ei kuulu lainkaan arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalaan, sellaista verovelvollista ei mielestäni myöskään kohdella syrjivästi, joka hankkii palveluja kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdassa tarkoitetun vapautuksen alaan kuuluvien osakkeiden luovutustoimien toteuttamiseksi ja jolla ei näin ollen ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa edes kyseiselle verovelvolliselle aiheutuneina yleiskuluina.

80. Lisäksi hankinnoista maksetun arvonlisäveron vähentämisen hyväksymisestä, vaikka veron kohteena ollut toimi on suorasti ja välittömästi yhteydessä kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdan soveltamisalaan kuuluvaan osakkeiden verottomaan myyntitoimeen, seuraisi oikeuskäytännössä käyttöön otettu uusi oikeus hankinnoista maksetun arvonlisäveron vähentämiseen. Mainitun direktiivin 17 artiklan 3 kohdan c alakohdan mukaan tällainen vähennysoikeus syntyy nimittäin *yksinomaan* siinä tapauksessa, että "tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen 13 artiklan B kohdan a alakohdan ja d alakohdan 1–5 alakohdan mukaisesti vapautettuihin liiketoimiin, jos vastaanottaja on sijoittautunut yhteisön ulkopuolelle tai jos nämä liiketoimet välittömästi liittyvät yhteisön ulkopuolelle vietäviksi tarkoitettuihin tavaroihin", eikä tällaisesta tilanteesta mitenkään näytä olevan kyse käsiteltävänä olevassa asiassa esitetyn aineiston perusteella, eikä SKF myöskään ole vedonnut siihen yhteisöjen tuomioistuimessa.

81. Näin ollen katson, että kansallisen tuomioistuimen esittämään kolmanteen kysymykseen on vastattava, että verovelvollisella, joka on hankkinut kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdan ja direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan f alakohdan mukaisesti verosta vapautettua tytäryhtiön ja osakkuusyhtiön osakkeiden luovutustoimea varten palveluja, jotka ovat suorassa ja välittömässä yhteydessä tähän luovutustoimeen, ei ole oikeutta vähentää mainituista palveluhankinnoista maksettua arvonlisäveroa.

E *Neljäs ennakkoratkaisukysymys*

82. Neljännessä ja viimeisessä ennakkoratkaisukysymyksessään kansallinen tuomioistuin kysyy, onko edellä esitettyihin kysymyksiin annettavan vastauksen kannalta merkitystä sillä, että osakkeiden luovutus tapahtuu vähittäin.

83. On todettava, että kansallinen tuomioistuin ei esitä tosiseikkoja, joiden perusteella se tiedustele yhteisöjen tuomioistuimelta kyseistä seikkaa, vaikka voidaankin olettaa, että tämä kysymys liittyy osakkuusyhtiön viimeisen osake-erän myyntiin.(42)

84. En kuitenkaan muiden yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa jättäneiden osapuolien tavoin usko, että se seikka, että osakkeiden luovutus tapahtuu usealla peräkkäisellä liiketoimella, voisi vaikuttaa kolmeen ensimmäiseen kysymykseen annettavaan vastaukseen.

85. Luovuttajan on tosin vaikeampi todistaa, kuten komissio aiheellisesti huomauttaa, että osakkeiden myynnin eri erät ovat osa samaa laajempaa, tytäryhtiön koko osakekantaa koskevaa myyntitoimea. Jos osakkeiden luovuttaja kuitenkin esittää tällaisen todisteen, ei ole mitään syytä soveltaa erilaista verokohtelua toisiinsa verrattavissa oleviin osakkeiden luovutustoiimiin.

86. Koska lisäksi kuudennen direktiivin asian kannalta merkitykselliset säännökset sisältyvät lähtökohtaisesti direktiiviin 2006/112, sellaisen osakkeiden luovutustoimen verokohtelu, joka tapahtuu osittain ensin mainitun direktiivin soveltamisalan puitteissa ja osittain toisen direktiivin soveltamisalan puitteissa, ei voi vaihdella.

87. Näin ollen ehdotan, että se, että osakkeiden luovutustoiimi on vapautettu arvonlisäverosta joko kuudennen direktiivin tai direktiivin 2006/112 perusteella ja että kyseinen luovutustoiimi tapahtuu esimerkiksi kahdessa tai kolmessa peräkkäisessä vaiheessa, on vailla merkitystä sen osalta, että suoraan ja välittömästi mainittuun luovutustoimeen liittyvistä palveluista maksettua arvonlisäveroa ei voi vähentää. Toisenlainen ratkaisu merkitsisi toisiinsa verrannollisten liiketoimien kohtelemista eri tavoin.

88. Ehdotan täten, että neljänteen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan, että se, että

tytäryhtiön ja/tai osakkuusyhtiön osakkeiden luovutus tapahtuu usealla peräkkäisellä luovutuksella, ei vaikuta kolmeen ensimmäiseen kysymykseen annettaviin vastauksiin.

VI Ratkaisuehdotus

89. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Regeringsrättenin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 2 artiklan 1 kohtaa ja 4 artiklan 1 ja 2 kohtaa, sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna 14.2.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/18/EY, sekä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohtaa ja 9 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että kun emoyhtiö luovuttaa kaikki osakkeensa, jotka se omistaa tytäryhtiössä ja osakkuusyhtiössä, joiden hallinnointiin mainittu emoyhtiö on osallistunut suoraan tai epäsuorasti suorittamalla niille vastikkeellisesti erilaisia hallinto- ja kirjanpalveluja sekä kaupallisia palveluja, joista emoyhtiö on arvonlisävelvollinen, tämä luovutus on taloudellista toimintaa.

2) Pääasiassa kyseessä olevan luovutuksen kaltainen tytäryhtiön ja osakkuusyhtiön osakkeiden luovutustoimi kuuluu kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdassa sekä direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettuun verovapautuksen alaan.

3) Verovelvollisella, joka on hankkinut kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdan ja direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan f alakohdan mukaisesti verosta vapautettua tytäryhtiön ja osakkuusyhtiön osakkeiden luovutustoimea varten palveluja, jotka ovat suorassa ja välittömässä yhteydessä tähän luovutustoimeen, ei ole oikeutta vähentää mainituista palveluhankinnoista maksettua arvonlisäveroa, vaikka osakkeiden luovutustoimen tavoitteena on verovelvollisen teollisen toiminnan uudelleenjärjestely.

4) Se, että tytäryhtiön ja/tai osakkuusyhtiön osakkeiden luovutus tapahtuu usealla peräkkäisellä luovutuksella, ei vaikuta kolmeen ensimmäiseen kysymykseen annettaviin vastauksiin.

1– Alkuperäinen kieli: ranska.

2 – EYVL L 145, s. 1.

3 – EUVL L 51, s. 12.

4 – EUVL L 347, s. 1.

5 – Ennakkotiedolla (förhandsbesked) tarkoitetaan yleensä viranomaisen virallista kannanottoa verosäännösten soveltamisesta verovelvollisen tosiasialliseen tilanteeseen. On todettava, että tämä menettely on Ruotsin osalla jo aikaisemminkin ollut yhteisöjen tuomioistuimelle arvonlisäveroasioissa esitettyjen ennakkoratkaisukysymysten taustalla: ks. asia C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, tuomio 6.11.2008 (16 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

6 – SFS 1994:200.

7 – Ks. tältä osin asia C-435/05, Investrand, tuomio 8.2.2007 (Kok., s. I-1315, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

8 – Ks. erityisesti asia C-408/98, Abbey National, tuomio 22.2.2001 (Kok., s. I-1361, 25 kohta

oikeuskäytäntöviittauksineen).

9 – Em. asia Abbey National (tuomion 26 kohta) ja em. asia Investrand (tuomion 23 kohta).

10 – Ks. em. asia Investrand (tuomion 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

11 – Ks. asia C-155/94, Wellcome Trust, tuomio 20.6.1996 (Kok., s. I?3013, 33 kohta); asia C?442/01, KapHag, tuomio 26.6.2003 (Kok., s. I?6851, 40 kohta); asia C?77/01, EDM, tuomio 29.4.2004 (Kok., s. I?4295, 57–59 kohta); asia C-8/03, BBL, tuomio 21.10.2004 (Kok., s. I?10157, 38 kohta); asia C-465/03, Kretztechnik, tuomio 26.5.2005 (Kok., s. I?4357, 19 kohta) ja em. asia Investrand (tuomion 25 kohta). Tämän oikeuskäytännön perusteella ei pidä antaa ratkaisevaa merkitystä *tässä kohdin* asiassa C-4/94, BLP Group, 6.4.1995 (Kok., s. I?983) annetulle tuomiolle, jonka yhteydessä yhteisöjen tuomioistuin ei kumonnut kansallisen tuomioistuimen väitettä, jonka mukaan pääasian osakkeiden luovutus oli ”verovapaa liiketoimi”, ja oletti siis, että kyseessä oli kuudennen direktiivin soveltamisalaan kuuluva taloudellinen toiminta. Tosiasiassa tässä asiassa yhteisöjen tuomioistuin ilmeisesti vain tyytyi vastaamaan kysymyksiin sellaisina, kuin kansallinen tuomioistuin oli ne sille esittänyt.

12 – Ks. erityisesti em. asia Wellcome Trust (tuomion 25 kohta); em. asia EDM (tuomion 59 kohta); em. asia BBL (tuomion 41 kohta) ja em. asia Kretztechnik (tuomion 20 kohta).

13 – Ks. tältä osin osuuksien hankkimisen osalta asia C-60/90, Polysar Investments Netherlands, tuomio 20.6.1991 (Kok., s. I?3111, 14 kohta); asia C-142/99, Floridienne ja Berginvest, tuomio 14.11.2000 (Kok., s. I?9567, 18 kohta) ja asia C-16/00, Cibo Participations, tuomio 27.9.2001 (Kok., s. I?6663, 20 kohta) sekä osuuksien luovutuksen osalta em. asia Wellcome Trust, (tuomion 35 kohta). Ks. myös asia C-80/95, Harnas & Helm, tuomio 6.2.1997 (Kok., s. I?745, 16 kohta).

14 – Ks. em. asia Floridienne ja Berginvest (tuomion 19 kohta) ja asia Cibo Participations (tuomion 21 kohta).

15 – Ks. erityisesti em. asia Wellcome Trust (tuomion 33 kohta) ja asia Kretztechnik (tuomion 19 kohta).

16 – Ks. em. asia Wellcome Trust (tuomion 35 kohta).

17 – Em. asia Kretztechnik (tuomion 20 kohta) (kursivointi tässä).

18 – Em. asia Harnas & Helm (tuomion 16 kohta; kursivointi tässä).

19 – Ks. viimeksi yhdistetyt asiat C-231/07 ja C-232/07, Tiercé Ladbroke, määräys 14.5.2008 (51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

20 – Em. asia Kretztechnik (tuomion 22 ja 23 kohta).

21 – Ks. myös vastaavasti julkisasiamies Jacobsin em. asiassa Abbey National esittämän ratkaisuehdotuksen 26 kohta. Ks. myös asia C-497/01, Zita Modes, tuomio 27.11.2003 (Kok., s. I?14393, 39 kohta), jossa mainitaan kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdan tarkoituksena olevan helpottaa ”yritysten tai niiden osien luovutuksia”.

22 – Kuten julkisasiamies Lenzin em. asiassa BLP Group esittämästä ratkaisuehdotuksesta käy ilmi, kansallinen tuomioistuin katsoi (kuten ilmeisesti julkisasiamieskin), että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdan mukaisesti yhtiöosuuksien myynti kuuluu verosta vapautettuihin liiketoimiin (ks. erityisesti em. ratkaisuehdotuksen 24 ja 35 kohta). Julkisasiamies Jacobs on myös tulkinnut em. asiassa Abbey National esittämänsä ratkaisuehdotuksen 33

kohdassa kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdan koskevan osuuksien luovutuksia.

23 – Ks. em. asia Abbey National (tuomion 30 kohta) ja em. asia Zita Modes (tuomion 29 kohta). Epäilemättä juuri tästä syystä kansallinen tuomioistuin ei esittänyt käsittelyn kohteena olevassa asiassa yhteisöjen tuomioistuimelle kysymystä kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdan tulkinnasta, vaikka se mainitsi ennakkoratkaisupyyntöä koskevan päätöksen 26 kohdassa yrityksen kokonaisluovutukseen liittyvän problematiikan.

24 – Ks. erityisesti em. asia Cibo Participations (tuomion 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 – Ks. asia C-98/98, Midland Bank, tuomio 8.6.2000 (Kok., s. I-4177, 30 kohta); em. asia Abbey National (tuomion 28 kohta); em. asia Cibo Participations (tuomion 31 kohta) ja em. asia Kretztechnik (tuomion 35 kohta).

26 – Em. asia Midland Bank (tuomion 25 kohta).

27 – Idem.

28 – Kuten edellä on jo todettu, komissio rinnastaa kuitenkin (mielestäni virheellisesti) tämän osuuksien luovutustoimen yrityksen luovutukseen kokonaisuudessaan.

29 – Ks. vastaavasti julkisasiamies Lenzin em. asiassa BLP Group esittämän ratkaisuehdotuksen 36 kohta. Ei ole kokonaan suljettu pois, että tietyissä tilanteissa, erityisesti, jos osakkeet on noteerattu arvopaperimarkkinoilla ja niiden hinta edustaa yksinomaan noteerausta, hankituista palveluista suoritettua arvonlisäveroa on vaikea liittää luovutustoimen hintaan. On kuitenkin huomioitava, että kansallinen tuomioistuin katsoo palveluhankintojen ja myyntitoimien välillä olevan suora yhteys ja että tässä alaviitteessä esittämäni kysymys ei näytä vastaavan pääasian tilannetta.

30 – Em. asia BLP Group (tuomion 27 kohta).

31 – Idem (em. tuomion 28 kohta ja tuomiolauselman).

32 – Em. asia BLP Group (tuomion 3, 4, 12 ja 13 kohta).

33 – Em. asia BLP Group (tuomion 19 kohta).

34 – Em. asia BLP Group (tuomion 24 kohta).

35 – 13.4.2000 esitetyn ratkaisuehdotuksen 35 kohta.

36 – Ks. vastaavasti myös julkisasiamies Lenzin em. asiassa BLP Group esittämän ratkaisuehdotuksen 30–39 kohta.

37 – Ks. em. asiassa Abbey National annettu tuomio (35 ja 36 kohta), jossa myyntitoimi muodostui kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohdassa tarkoitetusta varallisuuskokonaisuuden siirrosta sellaisen jäsenvaltion alueella, joka oli valinnut oikeuden käsitellä tällaista liiketoimea tämän säännöksen perusteella sellaisena, johon ei sisälly tavarantoimitusta, ja näin arvonlisäverosta täysin vapaana; em. asiassa Kretztechnik annettu tuomio (36 kohta), jossa myyntitoimi muodostui uusien osakkeiden liikkeeseenlaskusta, jonka yhteisöjen tuomioistuin luokitteli selvästi liiketoimeksi, joka ei kuulu kuudennen direktiivin soveltamisalaan; em. asiassa Cibo Participations annettu tuomio, jossa myyntitoimi oli osuuden hankkiminen ja jossa ennakkoratkaisukysymys, joka liittyi ostoista maksetun arvonlisäveron vähennyskelpoisuuteen osana yleiskuluja, oli esitetty sen

tapauksen varalta, että osuuden hankkiminen ei kuuluisi arvonlisäveron soveltamisalaan; ks. tältä osin julkisasiamies Stix-Hacklin em. asiassa Cibo Participations esittämän ratkaisuehdotuksen 32 kohta. Ks. myös em. asiassa Investrand (28 ja 29 kohta) annettu tuomio, jossa yhteisöjen tuomioistuin tutki, ovatko hankinnoista aiheutuneet arvonlisäverolliset kulut yleiskuluja, todettuaan ensin, että myyntitoimet, joihin hankintatoimilla oli suora ja välitön yhteys, eivät kuuluneet kuudennen direktiivin soveltamisalaan.

38 – Em. asia Kretztechnik (tuomion 36 kohta) (kursivointi tässä).

39 – Ks. vastaavasti em. asiassa Kretztechnik esitetyn ratkaisuehdotuksen 29 ja 74–76 kohta.

40 – Tällaisesta tapauksesta voisi olla kyse pääasiassa, jos yhteisöjen tuomioistuin katsoo tämän ratkaisuehdotuksen tarkastelusta poiketen yhtäältä, että asiassa on kyse kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 artiklassa tarkoitettusta varallisuuden kokonaisluovutuksesta, jonka osalta muistutan, että Ruotsi on käyttänyt mahdollisuutta, jonka mukaan siinä ei ole kyse tämän jäsenvaltion alueella arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluvasta tavarantoimituksesta, ja toisaalta, että tällaisen liiketoimen toteuttamista varten hankituilla palveluilla on suora ja välitön yhteys SKF:n yleiseen taloudelliseen toimintaan.

41 – Ks. tältä osin erityisesti em. asia BLP Group (tuomion 18 ja 19 kohta); em. asia Abbey National (tuomion 25 kohta) ja em. asia Cibo Participations (tuomion 28 kohta).

42 – Ks. tältä osin tämän ratkaisuehdotuksen 16 kohdan loppu.