



Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

NILO JÄÄSKINEN

27 päivänä marraskuuta 2012¹

Asia C-85/11

**Euroopan komissio
vastaan**

Irlanti

Arvonlisävero — Direktiivin 2006/112/EY 9 ja 11 artikla — Kansalliset oikeussäännöt, joissa sallitaan ei-verovelvollisen kuuluminen arvonlisäveroryhmiin — Yhteensopivuus Euroopan unionin arvonlisäverolainsäädännön kanssa

I Johdanto

1. Komissio vaatii tässä oikeudenkäynnissä unionin tuomioistuinta toteamaan, että Irlanti ei ole noudattanut yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 9 ja 11 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on sallinut ei-verovelvollisten henkilöiden kuulumisen arvonlisäveroryhmään (jota käsitellään yhtenä arvonlisäverovelvollisena).²

2. Komissio aloitti samanaikaisesti tämän oikeudenkäynnin kanssa jäsenyyssvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn Ruotsin kuningaskuntaa vastaan arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan rikkomisen perusteella, mutta eri syistä. Käsittelen kyseistä kannetta toisessa ratkaisuehdotuksessa.

II Asiaa koskeva lainsäädäntö

A Euroopan unionin oikeus

3. Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa määritellään arvonlisäverovelvollisen käsite seuraavasti:

”1. ’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

1 — Alkuperäinen kieli: englanti.

2 — EUVL L 347, s. 1. Komissio on pannut vireille samanlaisia jäsenyyssvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevia kanteita Tšekin tasavaltaa, Tanskan kuningaskuntaa, Suomen tasavaltaa, Alankomaiden kuningaskuntaa sekä Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyttä kuningaskuntaa vastaan. Ks. asia C-109/11, komissio v. Tšekki; asia C-95/11, komissio v. Tanska; asia C-74/11, komissio v. Suomi; asia C-65/11, komissio v. Alankomaat; asia C-86/11, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta. Unionin tuomioistuin on kuitenkin pyytänyt julkisasiamiehen ratkaisuehdotusta vain tässä asiassa ja asiassa C-480/10, komissio v. Ruotsi, jossa annan ratkaisuehdotukseni samanaikaisesti.

Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

4. Arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa vahvistetaan säännöt, jotka koskevat useamman kuin yhden henkilön käsittelemistä yhtenä verovelvollisena verotuksessa (jäljempänä ryhmärekisteröinti), seuraavasti:

”Kuultuaan neuvoa-antavaa arvonlisäverokomiteaa, jäljempänä ’arvonlisäverokomitea’, jäsenvaltio voi käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia kyseisen jäsenvaltion alueelle sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä, mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa.

Jäsenvaltio, joka käyttää ensimmäisessä kohdassa säädettyä mahdollisuutta, voi toteuttaa kaikki tarpeelliset toimenpiteet estääkseen sen, että veropetoksia voidaan tehdä tai veroa kiertää tätä säännöstä soveltamalla.”

B Kansallinen lainsäädäntö

5. Arvonlisäverolain uudelleen laatimisesta vuonna 2010 annetun lain (Value-Added Tax Consolidation Act 2010) 15 §:ssä, jota sovelletaan 1.11.2010 tai sen jälkeen alkavien verokausien osalta, säädetään seuraavaa:³

”1. Jos Revenue Commissioners toteaa, että kahdella tai useammalla henkilöllä, jotka ovat sijoittautuneet valtioon ja joista ainakin yksi on verovelvollinen, on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa, ja se pitää tehokkaan ja toimivan verohallinnon (mukaan lukien veronkanto) kannalta välttämättömänä tai tarkoituksenmukaisena menetellä näin, Commissioners voi soveltaessaan tätä lakia näiden henkilöiden puolesta tehdyn hakemuksen perusteella tai muulla perusteella, tämän rajoittamatta 2 momentin soveltamista,

(a) ilmoittamalla kirjallisesti (tässä pykälässä mainittu ’ryhmäilmoitus’) jokaiselle näistä henkilöistä vahvistaa, että niiden katsotaan olevan yksi verovelvollinen (tässä pykälässä mainittu ’ryhmä’), ja henkilöiden, joille tämä ilmoitus annettiin, katsotaan tämän jälkeen kuuluvan ryhmään niin kauan kuin tätä momenttia sovelletaan heihin, mutta 65 §:ää sovelletaan ryhmän kunkin jäsenen osalta, ja

(i) näistä henkilöistä yksi, jolle Commissioners ilmoittaa asiasta, on vastuussa tämän lain säännösten noudattamisesta ryhmän puolesta, ja

(ii) kaikki tämän lain nojalla syntyvät oikeudet ja velvollisuudet ryhmän liiketoimien osalta määritetään vastaavasti,

sekä

(b) velvoittaa jokaisen ryhmän jäsenen yhteisvastuullisesti noudattamaan tätä lakia ja asetuksia (mukaan lukien säännökset, joissa edellytetään veron maksamista), joita sovelletaan kuhunkin näistä henkilöistä, tämän lain mukaisten sellaisten seuraamusten uhalla, joita niille määrättäisiin,

3 — Olennoisilta osin samat säännökset sisältyivät aikaisemmin vuoden 1972 arvonlisäverolain (Value Added Tax Act 1972) 8 §:n 8 momentin a kohtaan, sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna vuoden 2008 verolailla (Finance Act 2008).

jos jokainen tällainen henkilö olisi velvollinen maksamaan Commissionersille veron kokonaisuudessaan, tämän pykälän säännöksiä lukuun ottamatta, jokaisen tällaisen henkilön osalta:

– –”

III Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely ja asian käsittely unionin tuomioistuimessa

6. Komissio lähetti 18.9.2008 Irlannille virallisen huomautuksen, jossa se väitti, että Irlannin lainsäädännön tietyt säännökset olivat ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin 9 ja 11 artiklan kanssa, koska niissä sallittiin ei-verovelvollisten liittyminen arvonlisäveroryhmään.

7. Irlannin viranomaiset vastasivat 27.1.2009 päivätyllä kirjeellä, että niiden mielestä Irlannin lainsäädäntö oli arvonlisäverodirektiivin mukainen.

8. Komissio osoitti 20.11.2009 Irlannille perustellun lausunnon, jossa se pysytti kantansa. Irlanti vastasi 19.1.2010 päivätyllä kirjeellä katsovansa edelleen tulkintansa arvonlisäverodirektiivistä olevan oikea.

9. Koska komissio ei ollut tyytyväinen Irlannin vastaukseen, se nosti nyt käsiteltävän jäsenyyssvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen unionin tuomioistuimeen 24.2.2011 jättämällään kannekirjelmällä. Tanskan kuningaskunta, Tšekin tasavalta, Suomen tasavalta ja Yhdistynyt kuningaskunta ovat kaikki tukeneet väliintulijoina Irlannin vaatimuksia. Nämä jäsenvaltiot ja komissio osallistuivat 5.9.2012 pidettyyn istuntoon.

10. Irlanti vaatii unionin tuomioistuinta jättämään kanteen tutkimatta, koska kanteen kohde on laajempi kuin komission hallinnollisessa menettelyssä esittämien moitteiden. Irlanti vaatii vaihtoehtoisesti kanteen hylkäämistä perusteettomana.

IV Kanteen tutkittavaksi ottaminen

11. Irlanti väittää, että komission unionin tuomioistuimelle esittämä kannevaatimus poikkeaa merkittävästi alkuperäisistä moitteista, jotka kohdistettiin Irlannille virallisessa huomautuksessa. Irlanti väittää, että komission alkuperäiset moitteet koskivat vain sitä, että jos arvonlisäverodirektiivin 9 ja 11 artiklaa tulkitaan asianmukaisesti, ei-verovelvollinen ei voi ”liittyä” arvonlisäveroryhmään. Irlanti väittää lisäksi, että se vastasi juuri näihin moitteisiin viralliseen huomautukseen antamassaan vastauksessa ja että komission valitus oli edelleen rajattu näin sen perustellussa lausunnossa. Komissio väittää kuitenkin unionin tuomioistuimen oikeudenkäynnissä Irlannin rikkovan arvonlisäverodirektiivin 9 ja 11 artiklaa ”salliessaan ei-verovelvollisten kuulumisen arvonlisäveroryhmään”.

12. Irlanti vastaa, että jos komission väitteet olisivat paikkansapitäviä, Irlannin edellytettäisiin paitsi sääntelevän ja valvovan arvonlisäveroryhmien muodostamista siten, että ei-verovelvolliset jätetään kokonaan niiden ulkopuolelle, myös jatkavan olemassa olevien hyväksytyjen ryhmien valvontaa. Irlannin kannalta tämä merkitsee sitä, että komission esittämät moitteet ovat laajempia kuin hallinnollisessa vaiheessa esitetyt, eikä Irlannille annettu tämän vaiheen aikana mahdollisuutta ottaa kantaa laajempien moitteiden vaikutuksiin, jotka eivät ole Irlannin kannalta merkityksellisiä.

13. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kanteen on perustuttava samoihin perusteisiin ja väitteisiin kuin perustellun lausunnon.⁴ Jos vaatimusta ei ole mainittu perustellussa lausunnossa, sitä ei voida tutkia unionin tuomioistuimen oikeudenkäynnissä.

4 — Ks. asia C-139/00, komissio v. Espanja, tuomio 11.7.2002 (Kok., s. I-6407, 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

14. Kuten unionin tuomioistuin huomautti asiassa C-458/08, komissio vastaan Portugali, antamassaan tuomiossa, tämä vaatimus ei kuitenkaan voi merkitä sitä, että perustellun lausunnon lausunto-osassa esitettyjen väitteiden ja kannekirjelmässä esitettyjen vaatimusten pitäisi kaikissa tilanteissa olla täysin yhteneviä, kunhan perustellussa lausunnossa määritettyä oikeusriidan kohdetta ei ole laajennettu tai muutettu.⁵

15. Tämä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva menettely koskee ensisijaisesti arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan tulkintaa. Jäsenvaltioille annetaan 11 artiklan ensimmäisessä kohdassa mahdollisuus käsitellä eri henkilöitä yhtenä verovelvollisena. Saman 11 artiklan toisen kohdan mukaan jäsenvaltio, joka käyttää ensimmäisessä kohdassa säädettyä mahdollisuutta, voi toteuttaa kaikki tarpeelliset toimenpiteet estääkseen sen, että veropetoksia voidaan tehdä tai veroa kiertää tätä säännöstä soveltamalla.

16. Arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan sovellettavuus ei siten riipu siitä, onko kyseessä ryhmään liittyminen vai siihen kuuluminen. Kyseisen 11 artiklan toisessa kohdassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus toteuttaa kaikki tarpeelliset toimenpiteet veropetosten tai veronkierron estämiseksi. Arvonlisäverodirektiivin 11 artikla sisältää toisin sanoen tyhjentävästi edellytykset sille, että eri henkilöitä voidaan pitää yhtenä verovelvollisena, ja tämä kysymys on jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen kohteena.

17. Nyt käsiteltävässä asiassa moitteiden uudella sanamuodolla ei kanteessa laajennettu, muutettu tai edes rajoitettu oikeudenkäynnin kohdetta siitä, miten ne oli määritelty perustellussa lausunnossa. Uudelleenmuotoilu ei ole vaikuttanut Irlannin puolustautumisoikeuksiin, koska komission nostama kanne on kohdistettu kysymykseen siitä, kuka voi olla arvonlisäveroryhmän jäsen, eikä siihen, miten jäsenvaltioiden viranomaiset valvovat tällaisia ryhmiä.

18. Siten se, että komission perustellussa lausunnossa ei eroteltu toisistaan ei-verovelvollisia, jotka liittyvät arvonlisäveroryhmiin, ja ei-verovelvollisia, jotka pysyvät niiden jäseninä, ei tarkoita sitä, että komissio olisi esittänyt uuden vaatimuksen, jota unionin tuomioistuin ei voi tutkia.

19. Näin ollen oikeudenkäyntiväite on hylättävä.

V Asianosaisten lausumat

20. Komission ja Irlannin välinen erimielisyys voidaan tiivistää seuraavasti.

21. Komissio katsoo, että vaikka arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa käytetään sanaa ”henkilöitä” eikä sanaa ”verovelvollisia”, arvonlisäverodirektiivin 11 artiklasta ilmenee implisiittisesti, että tämä säännös sisältää vain arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa määritellyt ”verovelvolliset”. Muutoin arvonlisäveroryhmä voisi koostua yksinomaan ei-verovelvollisista. Komission mielestä ”ryhmärekisteröinnin” käsite merkitsee sitä, että kaikkien 11 artiklassa tarkoitetun ryhmän jäsenten on oltava samantyyppisiä tahoja. Koska 11 artiklassa poiketaan pääsäännöstä, jonka mukaan jokaista verovelvollista on käsiteltävä erillisenä yksikkönä, 11 artiklaa on lisäksi tulkittava suppeasti.

22. Komissio väittää, että sen tulkinta arvonlisäverodirektiivin 11 artiklasta vastaa ryhmärekisteröintiä koskevien säännösten ensisijaisia tavoitteita eli hallinnon yksinkertaistamista ja väärinkäytösten estämistä. Yksinkertaistaminen perustuu ensisijaisesti siihen, että kevennetään hallinnollista ja kirjanpitoon liittyvää raskautta, jota aiheutuu yksittäisten tilien pitämisestä ja erillisistä veroilmoituksista. Koska vain verovelvolliset voivat pitää tällaisia tilejä ja tehdä ilmoituksia, yksinkertaistamisen tavoite ei voi olla perusteena sille, että ei-verovelvollisia otetaan

5 — Tuomio 18.11.2010 (Kok., s. I-11599, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös asia C-39/10, komissio v. Viro, tuomio 10.5.2012 (24–26 kohta).

arvonlisäveroryhmään. Väärinkäytösten osalta kuudetta arvonlisäverodirektiiviä koskevan ehdotuksen perusteluissa mainitaan ainoastaan tavoite estää talouden toimijoita hyödyntämästä verotukseen liittyviä kynnysarvoja jakamalla yksi liitetoimintayksikkö useaksi erilliseksi henkilöksi. Komissio näyttää viittaavan siihen, että ei-verovelvolliset on tämän perusteella jätetty säännösten ulkopuolelle. Komissio väittää kuitenkin lisäksi, että 11 artiklaa ei voida käyttää keinona veropetosten tai veronkierron estämiseen⁶ esimerkiksi siten, että annetaan holdingyhtiöille, jotka eivät ole 9 artiklan nojalla verovelvollisia, mahdollisuus kuulua arvonlisäveroryhmään 11 artiklan nojalla.

23. Komissio väittää lisäksi, että sen kannetta tukee, joskin välillisesti, unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö ja lähinnä asiassa C-162/07, *Amplisientifica*, annettu tuomio. Tuomion mukaan ryhmärekisteröinnin täytäntöönpanon vaikutuksesta ”sellaisia henkilöitä ja erityisesti yhtiöitä, joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa, lakataan käsittelemästä arvonlisäveron osalta erillisinä verovelvollisina ja niitä käsitellään yhtenä verovelvollisena”.⁷ Komission mielestä tästä kohdasta samoin kuin julkisasiamies Van Gervenin asiassa C-60/90, *Polysar*, antamasta ratkaisuehdotuksesta⁸ ilmenee, että vain verovelvolliset voivat olla ”yhden yhdistetyn verovelvollisen” jäseniä.

24. Irlanti katsoo toisaalta, että arvonlisäverodirektiivin 11 artiklaa on tulkittava sanamuodon mukaisesti ja että se, että lainsäätäjä käytti käsitettä ”henkilöt” eikä käsitettä ”verovelvolliset”, oli harkittua. Jos lainsäätäjä olisi halunnut tarkoittaa 11 artiklassa verovelvollisia, se olisi ottanut tämän sanan uudelleen laadittuun arvonlisäverodirektiiviin.

25. Irlanti väittää, että ”ryhmärekisteröinnin” käsite, johon komissio nojautuu, on pelkästään kuvaileva eikä sitä käytetä itse arvonlisäverodirektiivissä. Se ei siten voi olla arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan tulkinnan perustana. Vaikka on teoriassa mahdollista, että arvonlisäveroryhmään kuuluu yksinomaan ei-verovelvollisia, tämä on erittäin epätodennäköistä, minkä lisäksi se on nimenomaisesti suljettu pois Irlannin lainsäädännössä.⁹

26. Irlanti väittää, että toisen kohdan lisäämisellä arvonlisäverodirektiivin 11 artiklaan on laajennettu säännöksen tarkoitusta siten, että jäsenvaltiot voivat toteuttaa arvonlisäveroryhmien osalta toimenpiteitä, joilla on tarkoitus estää väärinkäytöksiä, yksinkertaistaa arvonlisäverokohtelua ja estää veropetokset ja veronkierto.¹⁰ Irlannin mukaan se, että ei-verovelvollisten, erityisesti holdingyhtiöiden,¹¹ sallitaan olevan arvonlisäveroryhmän jäseniä, saattaa edistää veropetosten ja/tai veronkierron estämistä. Tällaisiin etuihin kuuluu Irlannin mielestä se, että holdingyhtiö voidaan määrätä yhteisvastuuseen, jos konsernin kauppaa käyvät jäsenet joutuvat vaikeuksiin erääntyneen arvonlisäveron maksamisessa.

6 — Komissio esittää, että jos jäsenvaltio haluaa poiketa arvonlisäverodirektiivin normaalisäännöksistä tämän tavoitteen saavuttamiseksi, sen on noudatettava arvonlisäverodirektiivin 395 artiklassa säädettyä menettelyä.

7 — Kok., s. I-4019, 19 kohta.

8 — Julkisasiamies Van Gerven totesi ratkaisuehdotuksensa 9 kohdassa, että ”on pohdittava, merkitseekö tämä mahdollisuus sitä, että jäsenvaltio voi käsitellä kahta henkilöä, jotka ovat läheisessä suhteessa toisiinsa, yhtenä verovelvollisena, jos osoitetaan, että toinen näistä henkilöistä ei harjoita direktiivin 4 artiklassa tarkoitettua ’taloudellista toimintaa’. Tähän kysymykseen on mielestäni vastattava kieltävästi” (tuomio 20.6.1991, Kok., s. I-3111, Kok. Ep. XI, s. I-239).

9 — Irlanti viittaa arvonlisäverolain uudelleen laatimisesta vuonna 2010 annetun lain 15 §:n 1 momenttiin, jossa edellytetään ainakin yhden arvonlisäveroryhmän jäsenen olevan arvonlisäverodirektiivin III osastossa tarkoitettu verovelvollinen.

10 — Irlanti hylkää myös väitteen, jonka mukaan 11 artiklaan perustuvat toimenpiteet on toteutettava arvonlisäverodirektiivin 395 artiklan perusteella.

11 — Ks. holdingyhtiöiden osalta arvonlisäveron näkökulmasta esim. em. asia *Polysar* ja asia C-29/08, *SKF*, tuomio 29.10.2009 (Kok., s. I-10413).

27. Irlanti kiistää lopuksi komission siteeraaman oikeuskäytännön merkityksen. Se, voivatko vain verovelvolliset olla arvonlisäveroryhmän jäseniä, ei ollut yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltävänä asiassa *Ampliscentifica*. Irlanti huomauttaa julkisasiamies Van Gervenin asiassa *Polysar* antamasta ratkaisuehdotuksesta, että yhteisöjen tuomioistuin päätti olla noudattamatta julkisasiamiehen ratkaisuehdotusta tuossa tapauksessa tai asiassa C-155/94, *Wellcome Trust*,¹² tai asiassa C-80/95, *Harnas & Helm*, myöhemmin antamissaan tuomioissa.¹³

VI Asian tarkastelu

28. Aluksi on hyödyllistä muistuttaa siitä, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeussäännön merkityksen määrittelemiseksi on otettava huomioon samanaikaisesti sen sanamuoto, asiayhteys ja tavoitteet.¹⁴ Tarkastelen aluksi 11 artiklan sanamuotoa sen lainsäädännöllisen taustan valossa ennen kuin tutkin sen asiayhteyden ja tavoitteet.

A Lainsäädännöllinen tausta ja sanamuoto

29. Ryhmärekisteröinti otettiin unionin lainsäädäntöön toisella arvonlisäverodirektiivillä vuonna 1967. Toisen arvonlisäverodirektiivin¹⁵ liitteessä A olevassa 2 kohdassa sallittiin se, että jäsenvaltiot pitävät yhtenä verovelvollisena itsenäisiä henkilöitä, jotka täyttävät siinä vahvistetut edellytykset. Tästä mahdollisuudesta säädettiin myöhemmin kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä¹⁶ ja äskettäin nyt voimassa olevassa arvonlisäverodirektiivissä. Sen muoto muuttui kuitenkin muutosmenettelyn aikana.

30. Toisen arvonlisäverodirektiivin liitteessä A olevassa 2 kohdassa sallittiin se, että jäsenvaltiot ”eivät käsittele erillisinä verovelvollisina vaan yhtenä verovelvollisena henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa”. Sanan ”erillinen” käyttö viittasi siihen, että jäsenvaltioiden piti valita, kohtelevatko ne verovelvollisia erikseen vai yhtenä verovelvollisena. Sama merkitys ilmeni toisen arvonlisäverodirektiivin ranskan- ja saksankielisistä versioista.

31. Kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä tehtiin kuitenkin muutos ryhmärekisteröintiä koskevan säännöksen sanamuotoon. Direktiivin asiaa koskevassa säännöksessä eli 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa ei viitattu arvonlisäveroryhmän jäseniin ”erillisinä” verovelvollisina vaan pelkästään ”henkilöinä”.¹⁷

32. Muutos oli selvempi kuudennen direktiivin kieliversioissa, joissa käytetään eri sanoja vastaamaan sanoja ”taxable person” ja ”person”. Yksi esimerkki on ranskan kieli. Ensin mainitun käännös on ”assujetti” ja jälkimmäisen ”personne”.

12 — Asiassa *Wellcome Trust* yhteisöjen tuomioistuinta pyydettiin ennen muuta selvittämään, oliko kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua taloudellisen toiminnan käsitettä tulkittava siten, että siihen sisältyy senkaltaista toimintaa, jossa trustee ostaa ja myy osakkeita ja muita arvopapereita hyväntekeväisystrustin omaisuuden hallinnon yhteydessä (tuomio 20.6.1996, Kok., s. I-3013).

13 — Asia *Harnas & Helm* koski sitä, onko kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että pelkkää joukkovelkakirjojen omistusoikeuden hankkimista ja hallussapitoa, jotka eivät edistä yrityksen toimintaa, sekä niistä johtuvaa tulojen saamista ei ole pidettävä taloudellisenä toimintana, joka antaisi näiden liiketoimien toteuttajalle verovelvollisen ominaisuuden (tuomio 6.2.1997, Kok., s. I-745).

14 — Asia C-174/08, *NCC Construction Danmark*, tuomio 29.10.2009 (Kok., s. I-10567, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksiin); ks. myös asia C-33/11, *A Oy*, tuomio 19.7.2012 (27 kohta).

15 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja soveltamismenettelyt – 11.4.1967 annettu toinen neuvoston direktiivi 67/228/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1303).

16 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1).

17 — Kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan koko teksti kuuluu seuraavasti: ”— jäsenvaltio voi käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia maan alueelle sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa.”

33. Uudelleen laaditun arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan sanamuoto näyttää olevan sama useimmissa kieliversioissa englanninkielistä versiota lukuun ottamatta.¹⁸ Englanninkielisen version sana "any" on lisätty ennen sanaa "person", millä Irlannin, Suomen ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitusten mukaan vain korostetaan sitä, että arvonlisäveroryhmään kuuluvan "henkilön" ei tarvitse olla verovelvollinen (taxable person).

34. Tämän lainsäädännöllisen taustan valossa komission väitteitä on vaikea hyväksyä. Kuten Irlanti on huomauttanut, muualla arvonlisäverodirektiivissä on käytetty käsitettä "verovelvollinen" eikä käsitettä "henkilö", jos yksikkö harjoittaa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettua taloudellista toimintaa. Vaikka lainsäädännöllinen tausta ei ole ratkaiseva, se saattaa viitata siihen, että lainsäätäjät halusivat laajentaa soveltamisalaa niiden osalta, jotka voivat olla mukana ryhmärekisteröinnissä.

35. Huomautan lisäksi, että ei-verovelvollisten väliset tavaroiden luovutukset jäävät arvonlisäverodirektiivin soveltamisalan ulkopuolelle riippumatta siitä, muodostavatko ne arvonlisäveroryhmän vai eivät. Tämä tarkoittaa sitä, että komission hypoteettinen huoli siitä, että arvonlisäveroryhmä voisi koostua pelkästään ei-verovelvollisista, ei ole merkityksellinen.

36. Arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa sallitaan siten se, että jäsenvaltio voi käsitellä "yhtenä verovelvollisena" keitä tahansa sellaisia kyseisen jäsenvaltion alueelle sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa. Tämä päätelmä vastaa oikeusvarmuuden periaatetta, joka on erityisen tärkeä verotusasioissa, joissa ei ainoastaan verovelvollisten ja veroviranomaisten vaan myös jäsenvaltioiden on voitava nojautua asiaa koskevan unionin lainsäädännön selvään ja täsmälliseen sanamuotoon.¹⁹ Tästä syystä ehdotan, että komission kanne hylätään.

B Ryhmärekisteröintiä koskevien säännösten tavoitteet ja asiayhteys

37. Jos unionin tuomioistuin hyväksyy edellä mainitun 11 artiklan sanamuotoon perustuvan tulkinnan, ei ole täysin välttämätöntä, että unionin tuomioistuin jatkaa tarkastelemalla sen asiayhteyttä ja tavoitteita.²⁰ Käsittelen kuitenkin tätä kysymystä siltä varalta, että unionin tuomioistuin ei hyväksy päätelmäni 11 artiklan sanamuodon osalta.

38. Kuudetta direktiiviä koskevan ehdotuksen perusteluissa todetaan, että "hallinnon yksinkertaistamiseksi tai väärinkäytösten (esimerkiksi yhden talouden toimijan jakaminen useaksi verovelvolliseksi, jotta jokainen voi hyötyä erityisjärjestelystä) estämiseksi jäsenvaltiot eivät ole velvollisia käsittelemään verovelvollisina henkilöitä, joiden 'itsenäisyys' perustuu pelkästään lakitekniiseen seikkaan".²¹ Arvonlisäveroryhmien perustamisesta annettujen säännösten lainsäädännöllinen tausta ei paljasta muita tarkoituksia. Komission mielestä nämä tavoitteet estävät ei-verovelvollisten ottamisen arvonlisäveroryhmiin.

18 — Ks. arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan kolmas perustelukappale: "Säännösten selkeän ja toimivan esitystavan varmistamiseksi parempaa sääntelyä koskevan periaatteen mukaisesti olisi aiheellista laatia uudelleen direktiivin rakenne ja sanamuoto, vaikka tämä ei periaatteessa muuta sisällöllisesti olemassa olevaa lainsäädäntöä. Joitakin uudelleenlaatimiseen kuuluvia pieniä sisältömuutoksia olisi kuitenkin tehtävä. Kun tällaisia muutoksia tehdään, ne olisi luettelava tyhjentävästi säännöksissä, jotka koskevat direktiivin saattamista osaksi kansallista lainsäädäntöä ja sen voimaantuloa."

19 — Asia C-582/08, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 18.12.2010 (Kok., s. I-7195, 49–51 kohta).

20 — Em. asia komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, erityisesti tuomion 51 kohta. Ks. myös kyseisessä asiassa antamani ratkaisuehdotuksen 52 kohta.

21 — Ks. kuudetta arvonlisäverodirektiiviä koskevan ehdotuksen perustelut (KOM(73) 950, 20.6.1973).

39. Jotta kyettäisiin ymmärtämään ryhmärekisteröinnin tarkoitus laajemman arvonlisäverojärjestelmän yhteydessä, on otettava huomioon arvonlisäveroryhmien vaikutus verotuksen neutraalisuuteen. Tämä edellyttää sitä, että otetaan huomioon arvonlisäveroryhmän rekisteröimisen käytännön vaikutukset. Tämä on tärkeää, koska nämä vaikutukset saattavat hyvinkin olla syy siihen, että talouden toimijat liittyvät arvonlisäveroryhmään, mikäli heillä on mahdollisuus valita tämä vaihtoehto sovellettavan kansallisen lainsäädännön nojalla.²²

C Ryhmärekisteröintimahdollisuus arvonlisäverojärjestelmän laajemmassa asiayhteydessä

40. Arvonlisäveroryhmän muodostaminen johtaa siihen, että perustetaan arvonlisäverotusta varten yksi verovelvollinen, joka on kaikilta osin verrattavissa vain yhdestä yksiköstä koostuvaan verovelvolliseen. Vaikka ryhmärekisteröinti on erityisjärjestely, sillä ei rajoiteta eikä laajenneta arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa määriteltyjä verovelvollisen oikeuksia.

41. Arvonlisäverojärjestelmästä tulee mahdollisimman yksinkertainen ja neutraali kahden edellytyksen täyttyessä: kun vero kannetaan mahdollisimman yleisesti ja kun järjestelmän soveltamisalaan kuuluvat kaikki tuotannon ja jakelun vaiheet sekä palvelujen suoritukset.²³ Arvonlisäverojärjestelmän pitäisi johtaa kilpailuneutraalisuuteen siten, että samankaltaisilla tavaroilla ja palveluilla on jäsenvaltion alueella sama verorasite tuotanto- ja jakeluketjujen pituudesta riippumatta.²⁴ Kun tämä niin sanottu neutraali verotus toimii parhaalla mahdollisella tavalla, sen ei pitäisi vaikuttaa kilpailuun eikä päätöksiin, joita talouden toimijat tekevät järjestäessään toimintojaan, kuten päätöksiin oikeudellisesta muodosta tai organisaatorakenteesta.²⁵

42. Arvonlisäveroryhmän perustaminen tekee arvonlisäveroryhmästä verovelvollisen, ja sen jäseniä lakataan käsittelemästä erillisinä verovelvollisina, jos ne olivat verovelvollisia ennen ryhmään liittymistä.²⁶ Ryhmän liiketoimien arvonlisäverokohtelu, olivatpa kyseessä ryhmän ulkopuolisille yksiköille suorittamat liiketoimet tai niiden ryhmälle suorittamat liiketoimet, on verrattavissa itsenäisesti toimivan yksittäisen verovelvollisen arvonlisäverokohteluun. Ryhmän katsotaan toteuttaneen itseään varten ryhmän yksittäisten jäsenten väliset liiketoimet, jotka siis jäävät ryhmän sisäisiksi. Näin ollen arvonlisäveroryhmän sisäisiä liiketoimia ei ole olemassa arvonlisäveron näkökulmasta.

43. Kun arvonlisäveroryhmä toimii arvonlisäverojärjestelmän sääntöjen mukaisesti, arvonlisäveroryhmään kuuluvien henkilöiden oikeutta vähentää ostoihin sisältyvä vero ei laajenneta.²⁷ Tätä oikeutta sovelletaan edelleen vain niihin suorituksiin, joita tehdään arvonlisäveroryhmän verollista toimintaa varten. Arvonlisäveroryhmän jäsenillä ei ole myöskään oikeutta vähentää arvonlisäverosta vapautettua toimintaa varten tehtyihin ostoihin sisältyvää veroa.

D Ryhmärekisteröintiä koskevien säännösten tarkoitus

44. Edellä kuvaamani ryhmärekisteröinnin tarkoituksen ja asiayhteyden perusteella en voi yhtyä komission perusteluihin, joiden mukaan ei-verovelvolliset pitäisi jättää sen ulkopuolelle. Olen tehnyt nämä päätelmät seuraavista syistä.

22 — Ryhmärekisteröintimahdollisuuden täytäntöönpano vaihtelee käytännössä. Joissain ryhmärekisteröinnin käyttöön ottaneissa jäsenvaltioissa se on pakollinen vaatimus tyytävälle henkilölle, ja muissa se on vapaaehtoinen.

23 — Ks. arvonlisäverodirektiivin viides perustelukappale.

24 — Ks. arvonlisäverodirektiivin seitsemäs perustelukappale.

25 — Terra, B. ja Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2012, 7.3 kohta.

26 — Ks. em. asia Ampliscientifica, tuomion 19 ja 20 kohta.

27 — Ks. vähennysjärjestelmää koskeva tiivistelmä: asia C-324/11, Tóth, tuomio 6.9.2012 (25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

45. Ryhmärekisteröinnillä ei luoda taloudellisia etuja, jos osto tehdään arvonlisäverollista toimintaa varten, koska ostajalla on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero. Tällaisessa tilanteessa on lähtökohtaisesti merkityksetöntä, tehdäänkö osto arvonlisäveroryhmän sisällä ilman ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa vai arvonlisäveroryhmän ulkopuolelta siten, että arvonlisävero sisältyy ostoon. Koska arvonlisäveroryhmän sisäisiä liiketoimia ei kuitenkaan oteta huomioon arvonlisäveroa kannettaessa, ryhmärekisteröinti saattaa merkitä sitä, että taloudelliset toimijat saavat kassavirtaetua suhteessa arvonlisäverollisiin toimintoihin.

46. Arvonlisäveroryhmän jäsenet saattavat saada tietyissä tilanteissa taloudellisia etuja ryhmään kuulumisesta.²⁸ Tämä on mielestäni vain väistämätön seuraus jäsenvaltion perustavanlaatuisesta veropoliittisesta ratkaisusta sallia arvonlisäveroryhmät.

47. Arvonlisäveroryhmän jäsenyys saattaa olla hyödyllinen esimerkiksi tilanteessa, jossa jäsenellä, joka tekee arvonlisäverollisen hankinnan, ei ollut oikeutta vähentää arvonlisäveroa lainkaan tai oikeutta täyteen vähennykseen, koska sen toiminta on vapautettu arvonlisäverosta. Jos tällainen jäsen ostaa hyödykkeitä arvonlisäveroryhmän ulkopuoliselta tavarantoimittajalta, arvonlisävero tulee maksettavaksi. Jos se sitä vastoin ostaa hyödykkeitä ryhmän toiselta jäseneltä, veroa ei makseta.

48. Jos talouden toimijalla ei ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, saattaisi olla taloudellisesti edullista, että se tuottaa tavarat tai palvelut itse. Esimerkiksi pankille, jolla ei ole oikeutta vähentää arvonlisäveroa, saattaisi olla taloudellisesti edullista tuottaa tietoteknisiä palveluja, joita se tarvitsee pankkitoimintaansa varten, pikemminkin sisäisesti kuin ostaa niitä joltain kolmannelta osapuolelta. Jos ryhmärekisteröintimahdollisuus on käytettävissä, se voi kuitenkin ulkoistaa tietoteknisten palvelujen suorittamisen samaan ryhmään kuuluvalla tytäryhtiölle ja saada edelleen saman edun.

49. Siten arvonlisäverovelvollisuus saattaa vaikuttaa ja vaikuttaakin taloudellisen toiminnan rakenteeseen ja toimintaan. Ryhmärekisteröinti antaa kuitenkin jäsenvaltioille mahdollisuuden vähentää arvonlisäveron vaikutusta siihen, miten taloudelliset toimijat organisoituvat. Se voi tehdä tämän pienentämällä yrityksen sisäisen palvelutuotannon ja erillisenä oikeushenkilönä toimivalta epäitsenäiseltä tarjoajalta tehtävien ostojen välistä kustannuseroa. Ryhmärekisteröinti tukee siten verotuksen neutraalisuutta mahdollistamalla asianmukaiset taloudellisen toiminnan rakenteet ilman kielteisiä seurauksia arvonlisäverovelvollisuuden kannalta. Lisäksi mahdollisuus ottaa ei-verovelvollisia arvonlisäveroryhmän jäseneksi asettaa tällaisia henkilöitä sisältävät yritysraenteet samaan asemaan kuin muut yritysraenteet. Esimerkkinä tästä ovat sellaiset konsernit, joissa holdingyhtiöllä on enemmistöomistus kaikissa muissa konsernin yhtiöissä.

50. Muistutettakoon siitä, että arvonlisäverovelvollisen ominaisuuden ratkaisee toiminta eikä oikeudellinen muoto. On tutkittava arvonlisäveroryhmien jäsenten toimintaa, jotta voidaan määrittää, mikä on ryhmärekisteröinnin käytännön vaikutus verotuksen neutraalisuuteen.

51. Lähtökohtaisesti esimerkiksi lain nojalla itsenäisen holdingyhtiön toiminnan verollisuus tai verottomuus ei riipu siitä, kuuluuko se arvonlisäveroryhmään vai ei.²⁹ Arvonlisäveroryhmään kuuluva holdingyhtiö voi kuitenkin ostaa verollisia tavaroita ja palveluja ilman arvonlisäveroa, kun taas arvonlisäveroryhmään kuulumaton holdingyhtiö ei voi. Kun ei-verovelvollinen on jäsenenä arvonlisäveroryhmässä, siitä tulee unionin arvonlisäverojärjestelmässä säännelty yksikkö.

28 — Ks. komission tiedonanto neuvostolle ja Euroopan parlamentille yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 11 artiklassa säädetyistä ryhmärekisteröintimahdollisuudesta (KOM(2009) 325 lopullinen), s. 11 ja 12.

29 — Ks. em. asia Polysar, tuomion 15–17 kohta.

52. Ei ole mielestäni kuitenkaan poikkeavaa, että ei-verovelvolliset voivat kuulua arvonlisäveroryhmään. Tämä johtuu siitä, että mikä tahansa verovelvollinen voi harjoittaa arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluvaa toimintaa ja arvonlisäveron ulkopuolelle jäävää toimintaa.³⁰ Tässä mielessä ei voida erottaa toisistaan tavanomaista verovelvollista ja arvonlisäveroryhmää.

53. Siten verotuksen neutraalisuuden näkökulmasta ei-verovelvollisten ottaminen arvonlisäveroryhmään ei vaikuta ryhmärekisteröintijärjestelmän tavoitteiden saavuttamiseen. Tilanne, jossa ei-verovelvollinen saa taloudellista hyötyä tekemällä verottomia ostoja arvonlisäveroryhmän sisällä, ei mielestäni myöskään poikkea tilanteesta, jossa verotonta toimintaa harjoittava verovelvollinen voi ostaa verollisia tuotteita verotta arvonlisäveroryhmän sisällä sen vuoksi, että se kuuluu arvonlisäveroryhmään.

54. Katson näin ollen, että ryhmärekisteröinnin tarkoitus arvonlisäverojärjestelmän sisällä ei tue näkemystä, jonka mukaan ei-verovelvollisia ei voitaisi ottaa arvonlisäveroryhmiin arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan nojalla.

VII Ratkaisuehdotus

55. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin toteaa, että Irlanti ei ole jättänyt noudattamatta yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 9 ja 11 artiklan mukaisia velvoitteitaan, kun se on sallinut ei-verovelvollisten henkilöiden ottamisen arvonlisäveroryhmään. Komission kanne on näin ollen hylättävä ja komissio on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut. Väliintulijoina olevien jäsenvaltioiden on vastattava omista oikeudenkäyntikuluistaan.

30 — Ks. asia C-77/01, EDM, tuomio 29.4.2004 (Kok., s. I-4295, 49 kohta) ja asia C-437/06, Securenta, tuomio 13.3.2008 (Kok., s. I-1597, 26 kohta). ”Kansallisen tuomioistuimen antamista tiedoista ilmenee, että Securenta harjoittaa kolmenlaista toimintaa eli ensinnäkin muuta kuin taloudellista toimintaa eli toimintaa, joka ei kuulu kuudennen direktiivin soveltamisalaan, toiseksi taloudellista toimintaa, joka siis kuuluu kyseisen direktiivin soveltamisalaan mutta on vapautettu arvonlisäverosta, ja kolmanneksi verollista taloudellista toimintaa. Tässä asiayhteydessä on siis ratkaistava, onko mainitunlaisella verovelvollisella oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero, joka sisältyy sellaisiin kuluihin, joita ei voida liittää tiettyyn myyntitoimintaan, ja jos on, niin missä määrin.”