Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

18 päivänä heinäkuuta 2013*

Arvonlisävero — Kuudes direktiivi 77/388/ETY — 17 artikla ja 13 artiklan B kohdan d alakohdan 6 alakohta — Vapautukset — Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen — Eläkerahasto — Erityisten sijoitusrahastojen hallinnoimisen käsite

Asiassa C-26/12,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Gerechtshof te Leeuwarden (Alankomaat) on esittänyt 3.1.2012 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 18.1.2012, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand

vastaan

Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

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

julkisasiamies: E. Sharpston,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 6.2.2013 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand, edustajinaan belastingadviseur E. M. van Kasteren, belastingadviseur O. L. Mobach ja belastingadviseur C. Evers,

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

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään H. Walker, O. Thomas ja L. Christie, avustajanaan barrister R. Hill,

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

kuultuaan julkisasiamiehen 18.4.2013 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 13 artiklan B kohdan d alakohdan 6 alakohdan ja 17 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand (jäljempänä PPG) ja Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen (jäljempänä Inspecteur) ja joka koskee arvonlisäveron jälkiverotusta ajalta 1.1.2001–31.12.2002.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa 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.”

4 Kyseisen direktiivin 6 artiklan 4 kohdan sanamuoto on seuraava:

”Verovelvollisen, joka omissa nimissään mutta toisen lukuun toimien osallistuu palvelujen suoritukseen, on katsottava henkilökohtaisesti vastaanottaneen ja suorittaneen kyseiset palvelut.”

5 Kyseisen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa määritetään tavaroiden luovutusten veron perusteeksi kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen.

6 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdassa säädetään seuraavaa:

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

a) vakuutus- ja jälleenvakuutustoiminnat, mukaan lukien näihin liiketoimiin liittyvät vakuutuksenvälittäjän ja vakuutusasiamiehen palvelujen suoritukset;

– –

d) seuraavat liiketoimet:

– –

6. jäsenvaltioiden määrittelemien erityisten sijoitusrahastojen [hallinnointi];

– –”

7 Kuudennen direktiivin 17 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 [hän] on velvollinen maksamaan[,]

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

b) – –

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.

– –”

Alankomaiden oikeus

8 Vuoden 1968 liikevaihtoverolain (Wet op de omzetbelasting 1968, jäljempänä laki) 2 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista maksettavasta verosta vähennetään vero, jonka elinkeinonharjoittaja on maksanut sille luovutetuista tavaroista ja suoritetuista palveluista, sen suorittamista tavaroiden yhteisöhankinnoista ja sille osoitetusta tavaroiden maahantuonnista.”

9 Lain 11 §:n sanamuoto on seuraava:

”1. Asetuksessa tarkemmin säädettävin edellytyksin verosta vapautetaan:

– –

i) seuraavat – – palvelut:

– –

3. sijoitusrahastojen ja sijoitusyhtiöiden pääoman hallinnoiminen sijoitustoimintaa varten

– –”

10 Lain 15 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Elinkeinonharjoittaja saa vähentää edellä 2 §:ssä tarkoitetun veron

a) jonka muut elinkeinonharjoittajat ovat ilmoituskauden aikana laskuttaneet elinkeinonharjoittajalta sääntöjenmukaisesti laaditulla laskulla tälle luovuttamistaan tavaroista tai suorittamistaan palveluista;

– –

c) joka on ilmoituskautena tullut maksettavaksi

– –

elinkeinonharjoittajalle luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista

– –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11 PPG järjesti lakisääteisen velvoitteen noudattamiseksi yrityksensä työntekijöiden eläkejärjestelyt Stichting Pensioenfonds PPG Industries Nederlandissa (jäljempänä eläkerahasto). Kyseinen eläkerahasto on Alankomaiden lainsäädännön nojalla PPG:stä oikeudellisesti ja verotuksellisesti erillinen. Työntekijöiden sijaan eläkejärjestelyihin liittyvät maksut suorittaa kokonaisuudessaan PPG.

12 Kuten PPG ja Alankomaiden hallitus ovat suullisessa käsittelyssä vahvistaneet, tosiseikkojen tapahtuma-aikana voimassa olleen Alankomaiden oikeuden mukaan työnantajat saivat valita, perustavatko ne tällaisen rahaston itse vai antavatko ne velvollisuuksiensa täyttämisen vakuutusyhtiölle, johon ne suorittaisivat maksuja ja joka vastaisi eläkkeiden maksamisesta eläkkeellä olevalle henkilöstölle. Mahdollisuutta toteuttaa eläkejärjestelyt yhtiön sisäisesti ei kuitenkaan ollut.

13 PPG:n tytäryhtiö PPG Industries Fiber Glass BV teki Alankomaihin sijoittautuneiden palveluntarjoajien kanssa sopimuksia eläkkeiden hallinnosta ja eläkerahaston pääoman hallinnoimisesta. Kyseinen tytäryhtiö maksoi näihin sopimuksiin liittyvät kulut, eikä näitä kuluja siirretty eläkerahaston maksettavaksi. PPG vähensi mainittuihin vuosina 2001 ja 2002 aiheutuneisiin kuluihin liittyvän arvonlisäveron ostoihin sisältyvänä verona 139 304,23 euron määräisenä.

14 PPG:lle osoitettiin ajanjaksolta 1.1.2001–31.12.2002 arvonlisäveron jälkiverotuspäätös. Inspecteur pysytti oikaisuvaatimuksesta tekemällään päätöksellä kyseisen jälkiverotuspäätöksen. Rechtbank Leeuwarden hylkäsi Inspecteurin päätöksestä nostetun kanteen. PPG valitti tästä tuomiosta Gerechtshof te Leeuwardeniin.

15 Asianosaiset ovat kyseisessä tuomioistuimessa eri mieltä siitä, toimiko Inspecteur perustellusti toimittaessaan asianomaisen vähentämän arvonlisäveron jälkiverotuksen.

16 PPG vastaa tähän kysymykseen kieltävästi ja väittää, että sen jäsenten työntekijöiden eläkkeisiin liittyviä kuluja on pidettävä yrityksen yleiskuluina ja että siltä laskutettu arvonlisävero oikeuttaa siten vähennykseen lain 15 §:n 1 momentin nojalla. PPG väittää toissijaisesti, että lain 11 §:n 1 momentin i kohdan 3 alakohdassa säädettyä verovapautusta sovelletaan asianomaiselle suoritettuihin työntekijöiden eläkkeisiin liittyviin palveluihin.

17 Inspecteur väittää, ettei PPG:n voida katsoa olevan itse sellaisten palvelusuoritusten vastaanottaja, jotka se siirtää eläkerahastolle vastiketta laskuttamatta, ja ettei PPG:llä siten ole oikeutta vähentää siltä tässä yhteydessä laskutettua arvonlisäveroa. Toissijaisesta kysymyksestä, joka liittyy arvonlisäveroa koskevaan vapautukseen, Inspecteur toteaa, ettei eläkerahastoja voida luokitella ”erityisiksi sijoitusrahastoiksi”.

18 Gerechtshof te Leeuwarden on näin ollen päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voiko verovelvollinen, joka on kansallisen eläkelainsäädännön säännösten mukaisesti perustanut nykyisten ja entisten työntekijöidensä eläkeoikeuksien turvaamiseksi erillisen eläkerahaston, jonka osuudenhaltijoita nykyiset ja entiset työntekijät ovat, vähentää [kuudennen direktiivin] 17 artiklan nojalla – – veron, jonka se on maksanut eläkejärjestelmän toteuttamiseksi ja eläkerahaston toiminnan hoitamiseksi vastaanottamistaan palveluista?

2) Voidaanko eläkerahastoa, jonka perustamisen tavoitteena on ollut toteuttaa eläkkeen maksaminen eläkerahaston osuudenhaltijoille mahdollisimman alhaisin kustannuksin, jossa pääoma kerätään ja sijoitetaan eläkerahaston osuudenhaltijoiden toimesta tai nimissä ja jossa syntyneet tuotot jaetaan, pitää kuudennen direktiivin – – 13 artiklan B kohdan [d] alakohdan 6 alakohdassa – – tarkoitettuna ’erityisenä sijoitusrahastona’?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä, onko kuudennen direktiivin 17 artiklaa tulkittava siten, että verovelvollisella, joka on perustanut nykyisten ja entisten työntekijöidensä eläkeoikeuksien turvaamiseksi oikeudellisesti ja verotuksellisesti erillisen eläkerahaston, on oikeus vähentää arvonlisävero, jonka se on maksanut eläkerahaston hallinnoimiseen ja toimintaan liittyvistä palveluista.

20 Tähän kysymykseen vastaamiseksi on aluksi muistutettava, että kuudennella direktiivillä käyttöön otetulla vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken taloudellisen toiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä pyritään takaamaan täydellinen neutraalisuus kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. asia C-153/11, Klub, tuomio 22.3.2012, 35 kohta ja asia C-550/11, PIGI, tuomio 4.10.2012, 21 kohta).

21 Tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä on periaatteessa oltava suora ja välitön yhteys, jotta verovelvollisella olisi oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero ja jotta olisi mahdollista määrittää vähennysoikeuden laajuus (ks. asia C-98/98, Midland Bank, tuomio 8.6.2000, Kok., s. I-4177, 24 kohta ja asia C-408/98, Abbey National, tuomio 22.2.2001, Kok., s. I-1361, 26 kohta).

22 Verovelvolliselle myönnetään kuitenkin vähennysoikeus myös, vaikka tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä ei ole suoraa ja välitöntä yhteyttä, kun kyseessä olevien palvelujen kustannukset ovat osa verovelvollisen yleiskuluja ja sellaisinaan osia, joista verovelvollisen tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hinta muodostuu. Tällaisilla kuluilla nimittäin on suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan (ks. asia C-104/12, Becker, tuomio 21.2.2013, 20 kohta).

23 Näissä tapauksissa suoran ja välittömän yhteyden olemassaolo edellyttää, että aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankittujen palvelujen kustannukset sisältyvät ensimmäisessä tapauksessa tiettyjen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien hintaan tai toisessa

tapauksessa verovelvollisen taloudellisen toimintansa yhteydessä tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hintaan (ks. asia C-29/08, SKF, tuomio 29.10.2009, Kok., s. I-10413, 60 kohta; asia C-118/11, Eon Aset Menidjmunt, tuomio 16.2.2012, 48 kohta ja asia C-651/11, X, tuomio 30.5.2013, 55 kohta).

24 Siten on tutkittava, käykö mainitun yhteyden olemassaolo käsiteltävässä asiassa ilmi kyseessä olevien liiketoimien kaikista olosuhteista siitä huolimatta, että PPG:n perustamaa rahastoa on pidettävä PPG:stä oikeudellisesti erillisenä yksikkönä.

25 Tältä osin on kiistatonta, että PPG vastaanotti pääasiassa kyseessä olevat palvelut varmistaakseen työntekijöidensä eläkkeiden hallinnon ja kyseisten eläkkeiden turvaamiseksi perustetun eläkerahaston pääoman hallinnoimisen. Perustamalla rahaston PPG noudatti sillä työnantajana olevaa lakisääteistä velvollisuutta, ja sikäli kuin PPG:n tässä yhteydessä vastaanottamien palvelujen kustannukset ovat osa sen yleiskuluja – mikä on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tutkittava –, ne muodostavat sellaisinaan osan PPG:n tuotteiden hinnasta (ks. vastaavasti asia C-465/03, Kretztechnik, tuomio 26.5.2005, Kok., s. I-4357, 36 kohta).

26 Täten on mahdollista katsoa, että aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa vastaanotetut palvelusuoritukset hankittiin yksinomaan verovelvollisen verollisia toimintoja varten ja että suora ja välitön yhteys on olemassa.

27 Mikäli ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeutta ei olisi, ei ainoastaan olisi niin, että verovelvolliselta evättäisiin vähennysjärjestelmän soveltamiseen perustuva verotuksellinen etu sen perusteella, että lainsäätäjä on päättänyt suojata eläkkeet erottamalla työnantajan ja eläkerahaston oikeudellisesti toisistaan, vaan olisi myös niin, ettei arvonlisäveron neutraalisuutta voitaisi enää taata.

28 Tätä päätelmää ei voida kyseenalaistaa suullisessa käsittelyssä esiin tuodulla mahdollisuudella täyttää lakisääteinen velvollisuus, joka koskee verovelvollisen työntekijöiden eläkejärjestelyjen toteuttamista, muilla keinoin kuin perustamalla oikeudellisesti ja verotuksellisesti erillinen rahasto. Päinvastaisella näkemyksellä rajoitettaisiin nimittäin verovelvollisten vapautta valita taloudellisen toimintansa ja verotaakkansa rajoittamisen kannalta asianmukaisimmiksi katsomansa organisaatiorakenteet ja liiketoimiensa toteuttamiskeinot (ks. tältä osin asia C-277/09, RBS Deutschland Holdings, tuomio 22.12.2010, Kok., s. I-13805, 53 kohta).

29 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 17 artiklaa on tulkittava siten, että verovelvollisella, joka on perustanut nykyisten ja entisten työntekijöidensä eläkeoikeuksien turvaamiseksi pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen oikeudellisesti ja verotuksellisesti erillisen eläkerahaston, on oikeus vähentää arvonlisävero, jonka se on maksanut kyseisen eläkerahaston hallinnoimiseen ja toimintaan liittyvistä palveluista, edellyttäen, että suoran ja välittömän yhteyden olemassaolo käy ilmi kyseessä olevien liiketoimien kaikista olosuhteista.

Toinen kysymys

30 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään lähinnä, onko kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 6 alakohtaa tulkittava siten, että eläkerahastoa, jonka perustamisen tavoitteena on ollut toteuttaa eläkkeen maksaminen eläkerahaston osuudenhaltijoille mahdollisimman alhaisin kustannuksin, jossa pääoma kerätään ja sijoitetaan eläkerahaston osuudenhaltijoiden toimesta tai nimissä ja jossa syntyneet tuotot jaetaan, voidaan pitää kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna erityisenä sijoitusrahastona.

31 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että toinen kysymys esitetään vain, jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi. Tämä toinen kysymys on lisäksi pääasiallisesti samanlainen kuin kysymys, johon unionin tuomioistuin on vastannut asiassa C-424/11, Wheels Common Investment Fund Trustees ym., 7.3.2013 antamassaan tuomiossa.

32 Näin ollen toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

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

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

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 artiklaa on tulkittava siten, että verovelvollisella, joka on perustanut nykyisten ja entisten työntekijöidensä eläkeoikeuksien turvaamiseksi pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen oikeudellisesti ja verotuksellisesti erillisen eläkerahaston, on oikeus vähentää arvonlisävero, jonka se on maksanut kyseisen eläkerahaston hallinnoimiseen ja toimintaan liittyvistä palveluista, edellyttäen, että suoran ja välittömän yhteyden olemassaolo käy ilmi kyseessä olevien liiketoimien kaikista olosuhteista.

Allekirjoitukset