Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

9 päivänä huhtikuuta 2013*

Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen — Verotus — Direktiivi 2006/112/EY — 9 ja 11 artikla — Kansallinen lainsäädäntö, jossa sallitaan ei-verovelvollisten henkilöiden kuuluminen sellaisten henkilöiden ryhmään, jota voidaan pitää yhtenä arvonlisäverovelvollisena

Asiassa C-85/11,

jossa on kyse SEUT 258 artiklaan perustuvasta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevasta kanteesta, joka on nostettu 24.2.2011,

Euroopan komissio, asiamiehenään R. Lyal, prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

vastaan

Irlanti, asiamiehenään D. O'Hagan, avustajanaan G. Clohessy, SC, ja N. Travers, BL, prosessiosoite Luxemburgissa,

vastaajana,

jota tukevat

Tšekin tasavalta, asiamiehinään M. Smolek ja T. Müller,

Tanskan kuningaskunta, asiamiehenään aluksi C. Vang, sittemmin V. Pasternak Jørgensen, prosessiosoite Luxemburgissa,

Suomen tasavalta, asiamiehinään H. Leppo ja S. Hartikainen, ja

Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta, asiamiehenään H. Walker, avustajanaan barrister M. Hall,

väliintulijoina,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti V. Skouris, varapresidentti K. Lenaerts, jaostojen puheenjohtajat A. Tizzano, J. Malenovský, M. Berger ja E. Jarašiūnas (esittelevä tuomari) sekä tuomarit E. Juhász, J.-C. Bonichot, M. Safjan, D. Šváby ja A. Prechal,

julkisasiamies: N. Jääskinen,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 5.9.2012 pidetyssä istunnossa esitetyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 27.11.2012 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Euroopan komissio vaatii kanteellaan unionin tuomioistuinta toteamaan, että Irlanti ei ole noudattanut yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 9 ja 11 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on sallinut ei-verovelvollisten henkilöiden kuulumisen sellaiseen henkilöryhmään, jota käsitellään yhtenä arvonlisäverovelvollisena (jäljempänä arvonlisäveroryhmä).

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

2 Arvonlisäverodirektiivin III osaston otsikkona on ”Verovelvolliset”, ja se sisältää 9–13 artiklan.

3 Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettujen henkilöiden lisäksi verovelvollisena pidetään myös henkilöä, joka satunnaisesti suorittaa uuden kulkuneuvon luovutuksen siten, että myyjä, hankkija tai joku näiden puolesta lähettää tai kuljettaa kulkuneuvon hankkijalle jäsenvaltion alueen ulkopuolelle, mutta kuitenkin yhteisön alueen sisällä.”

4 Arvonlisäverodirektiivin 10 artiklassa täsmennetään, että edellytys liiketoiminnan harjoittamisesta itsenäisesti sulkee verotuksen ulkopuolelle työntekijät ja muut henkilöt, jos heidän suhteensa työnantajaan perustuu työsopimukseen tai muuhun oikeussuhteeseen, joka työehtojen, vastikkeen ja työnantajavastuun osalta luo työnantajan ja työntekijän välisen suhteen.

5 Arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Kuultuaan neuvoa-antavaa arvonlisäverokomiteaa – – 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.”

6 Arvonlisäverodirektiivin 12 artiklassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat pitää verovelvollisena jokaista, joka satunnaisesti suorittaa 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuun toimintaan liittyviä liiketoimia, joita ovat erityisesti rakennuksen tai rakennusmaan luovutus.

7 Arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan mukaan valtioita, hallinnollisia alueita, kuntia ja muita julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina.

Irlannin oikeus

8 Arvonlisäverolain uudelleen laatimisesta vuonna 2010 annetun lain (Value-Added Tax Consolidation Act 2010) 15 §:ssä toistetaan olennaisilta osin vuoden 1972 arvonlisäverolain (Value-Added Tax Act 1972) 8 §:n 8 momentin säännökset, ja siinä säädetään, sellaisena kuin se on muutettuna, seuraavaa:

”1. Jos [verohallinto] 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, [verohallinto] voi soveltaessaan tätä lakia näiden henkilöiden puolesta tehdyn hakemuksen perusteella tai muulla perusteella, tämän rajoittamatta 2 momentin soveltamista,

(a) ilmoittamalla kirjallisesti – – jokaiselle näistä henkilöistä vahvistaa, että niiden katsotaan olevan yksi verovelvollinen – –, ja henkilöiden, joille tämä ilmoitus annettiin, katsotaan tämän jälkeen kuuluvan [arvonlisäveroryhmään] niin kauan kuin tätä momenttia sovelletaan heihin, mutta 65 §:ää sovelletaan [arvonlisäveroryhmän] kunkin jäsenen osalta, ja

(i) näistä henkilöistä yksi, jolle [verohallinto] ilmoittaa asiasta, on vastuussa tämän lain säännösten noudattamisesta [arvonlisäveroryhmän] puolesta, ja

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

sekä

(b) velvoittaa jokaisen [arvonlisäveroryhmän] 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, jos jokainen tällainen henkilö olisi velvollinen maksamaan [verohallinnolle] veron kokonaisuudessaan, tämän pykälän säännöksiä lukuun ottamatta, jokaisen tällaisen henkilön osalta.”

Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely ja menettely unionin tuomioistuimessa

9 Komissio lähetti 23.9.2008 Irlannille virallisen huomautuksen, jossa se kiinnitti kyseisen jäsenvaltion huomion siihen seikkaan, että tuolloin voimassa ollut vuoden 1972 arvonlisäverolain 8 §:n 8 momentti, sellaisena kuin se oli muutettuna, saattoi olla ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin 9 ja 11 artiklan kanssa, koska sen mukaan – ja samoin säädetään sittemmin arvonlisäverolain uudelleen laatimisesta annetun vuoden 2010 lain 15 §:ssä – ei-verovelvollisten henkilöiden oli mahdollista kuulua arvonlisäveroryhmään. Komissio pyysi EY 226 artiklan nojalla Irlantia esittämään huomautuksensa.

10 Irlannin viranomaiset vastasivat 23.1.2009 päivätyllä kirjeellä, että niiden mielestä kyseessä olevat kansalliset säännökset olivat arvonlisäverodirektiivin mukaisia.

11 Koska komissio ei ollut tyytyväinen tähän vastaukseen, se osoitti 23.11.2009 Irlannille perustellun lausunnon, johon mainittu jäsenvaltio vastasi 27.1.2010 päivätyllä kirjeellä, jossa se ilmoitti pysyttäytyvänsä viralliseen huomautukseen antamassaan vastauksessa esittämässään kannassa.

12 Komissio päätti tässä tilanteessa nostaa nyt käsiteltävän kanteen.

13 Unionin tuomioistuimen presidentin 4.7. ja 27.9.2011 antamilla määräyksillä Tšekin tasavalta, Tanskan kuningaskunta ja Suomen tasavalta sekä Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta hyväksyttiin asiassa väliintulijoiksi tukemaan Irlannin vaatimuksia.

14 Irlanti pyysi 27.1.2012 päivätyllä kirjeellä, että asia käsitellään Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 16 artiklan kolmannen kohdan nojalla suuressa jaostossa.

Kanne

Tutkittavaksi ottaminen

Asianosaisten ja muiden osapuolten lausumat

15 Irlanti vaatii ensisijaisesti, että kanne jätetään tutkimatta. Se väittää, että kanteen kohde on laajempi kuin komission hallinnollisen menettelyn aikana esittämä väite. Vaikka komissio moitti Irlantia virallisessa huomautuksessaan ja perustellussa lausunnossaan siitä, että se oli sallinut ei-verovelvollisten henkilöiden liittyvän arvonlisäveroryhmään, se väittää nyt, että kyseinen jäsenvaltio sallii tällaisten henkilöiden kuulumisen arvonlisäveroryhmään, mikä merkitsisi, että olemassa olevien arvonlisäveroryhmien perustamisen sääntelyn ja tarkistamisen lisäksi näitä ryhmiä olisi valvottava pysyvästi sen varmistamiseksi, että kutakin niiden jäsentä voitaisiin edelleen pitää arvonlisäverovelvollisena, mikäli jäsenten toimintaa tutkittaisiin erikseen.

16 Komissio vastustaa kantajan vastauksessaan Irlannin esittämää oikeudenkäyntiväitettä ja väittää aina ilmaisseensa, että arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa oleva viittaus ”henkilöihin” koskee ainoastaan arvonlisäverovelvollisia, mistä seuraa, etteivät ei-verovelvolliset voi kuulua arvonlisäveroryhmään. Lisäksi komissio katsoo, että mikäli unionin tuomioistuin toteaa komission laajentaneen menettelyn kohdetta, tutkimatta jättäminen voi olla ainoastaan osittaista.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

17 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 258 artiklan nojalla nostetun kanteen kohde rajataan kyseisessä määräyksessä tarkoitetussa oikeudenkäyntiä edeltävässä menettelyssä. Kanteen on näin ollen perustuttava samoihin syihin ja perusteisiin kuin perustellun lausunnon. 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 (ks. mm. asia C-139/00, komissio v. Espanja, tuomio 11.7.2002, Kok., s. I-6407, 18 ja 19 kohta sekä asia C-458/08, komissio v. Portugali, tuomio 18.11.2010, Kok., s. I-11599, 43 ja 44 kohta).

18 Vaikka komissio onkin käsiteltävässä asiassa käyttänyt kannekirjelmänsä vaatimusosassa ilmausta ”to be members of a VAT group” (arvonlisäveroryhmään kuuluminen) ja perustellussa lausunnossa esittämissään väitteissä sen sijaan ilmausta ”to join a VAT group” (liittyä arvonlisäveroryhmään), tällä ei ole muutettu oikeusriidan kohdetta mitenkään siitä, millaiseksi se määritettiin perustellussa lausunnossa. Näiden kahden ilmauksen välisellä erolla ei nimittäin ole mitään merkitystä jäsenyysvelvoitteiden väitetyn noudattamatta jättämisen kannalta, sillä – kuten sekä kanteessa että

perustellussa lausunnossa todetaan – jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen perustuu komission esittämällä tavalla siihen seikkaan, että Irlannin lainsäädännössä, jolla arvonlisäverodirektiivi pannaan täytäntöön, sallitaan arvonlisäveroryhmän sisältävän ei-verovelvollisia henkilöitä, mikä komission mukaan on vastoin kyseisen direktiivin 9 ja 11 artiklaa.

19 Irlannin esittämä oikeudenkäyntiväite on näin ollen hylättävä.

Asiakysymys

Asianosaisten ja muiden osapuolten lausumat

20 Komissio väittää kanteensa tueksi, että arvonlisäverodirektiivin 11 artiklaa on tulkittava niin, että arvonlisäveroryhmä ei voi sisältää ei-verovelvollisia henkilöitä.

21 Komission mukaan arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa säädetään mahdollisuudesta katsoa, että useat henkilöt yhdessä muodostavat yhden verovelvollisen, jos niistä kukin erikseen on arvonlisäverovelvollinen. Artikla on poikkeus pääsäännöstä, jonka mukaan kutakin verovelvollista on arvonlisäverosääntöjen soveltamisessa kohdeltava erillisenä yksikkönä. Näin ollen kyseistä artiklaa on komission mukaan tulkittava suppeasti. Vaikka artiklassa viitataankin ”henkilöihin”, se seikka, että arvonlisäveroryhmän sisältämiä henkilöitä on kohdeltava ”yhtenä” verovelvollisena, merkitsee, että ryhmän kunkin jäsenen on itse oltava verovelvollinen. Vastaavalla tavalla ryhmän muodostamisen käsite merkitsee sitä, että kyseessä olevien henkilöiden on oltava yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen kannalta samantyyppisiä.

22 Komissio katsoo lisäksi, että jos henkilöiden käsite olisi ymmärrettävä siten, että sillä viitataan rajoituksetta kaikkiin henkilöihin, arvonlisäveroryhmä voisi kokonaisuudessaan muodostua ei-verovelvollisista henkilöistä, mikä olisi ristiriidassa yhteisen arvonlisäverojärjestelmän kanssa.

23 Komissio katsoo lisäksi, että sen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklasta esittämä tulkinta vastaa kyseisen artiklan tavoitetta, joka on, kuten 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) antamiseen johtaneen ehdotuksen perusteluista ilmenee, yhtäältä hallinnollisen yksinkertaistamisen mahdollistaminen sekä verovelvollisille että verohallinnolle ja toisaalta väärinkäytösten ehkäiseminen estämällä henkilöiden, jotka eivät todellisuudessa ole itsenäisiä kaupallisia yksiköitä, kohteleminen erillisinä verovelvollisina. Ei-verovelvollisten henkilöiden sisällyttäminen arvonlisäveroryhmään ei komission mukaan mahdollista hallinnollista yksinkertaistamista eikä väärinkäytösten ehkäisemistä.

24 Arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan sanamuodossa tai kyseisen direktiivin valmisteluasiakirjoissa ei komission näkemyksen mukaan viitata siihen, että säännöksellä olisi ollut tarkoitus muuttaa verovelvollisen käsitettä ja laajentaa verovelvollisten henkilöiden oikeuksia ja velvollisuuksia muihin henkilöihin. Näin kuitenkin kävisi, jos ei-verovelvolliset henkilöt voisivat liittyä arvonlisäveroryhmään, sillä koska tällaisen ryhmän sisäisiä hankintoja ei arvonlisäveron kannalta katsota suoritetuiksi, tämä mahdollistaisi yhtäältä tavaroiden luovuttamisen tai palvelujen suorittamisen ei-verovelvollisille henkilöille arvonlisäverottomasti ja toisaalta sen, että kyseinen ryhmä voi saada takaisin ostoihin sisältyvän arvonlisäveron tällaisille henkilöille suoritettujen luovutusten perusteella, mikä johtaisi arvonlisäveron nettotappioon ja olisi vastoin yhteistä arvonlisäverojärjestelmää.

25 Komission mukaan asiassa ei näin ollen ole pitäydyttävä arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan sanamuodonmukaisessa tulkinnassa, vaan kyseistä artiklaa on tarkasteltava yhtäältä sen välittömässä asiayhteydessä eli suhteessa arvonlisäverodirektiivin III osastoon ja erityisesti sen 9 artiklaan, jossa ”verovelvollinen” määritellään siten, että sillä tarkoitetaan jokaista, joka harjoittaa liiketoimintaa, ja toisaalta laajemmin osana direktiivin muodostamaa järjestelmää.

26 Vaikka unionin tuomioistuimella ei vielä olekaan ollut tilaisuutta lausua nyt käsiteltävästä kysymyksestä, komission mukaan sen näkemystä tukee välillisesti asiassa C-162/07, Ampliscientifica ja Amplifin, 22.5.2008 annettu tuomio (Kok., s. I-4019) ja julkisasiamies Van Gervenin ratkaisuehdotus asiassa C-60/90, Polysar Investments Netherlands, tuomio 20.6.1991 (Kok., s. I-3111, Kok. Ep. XI, s. I-239).

27 Irlanti kiistää kaikki edellä esitetyt argumentit ja väittää, että komission arvonlisäverodirektiivin 11 artiklasta esittämä tulkinta ei ole sen sanamuodon mukainen. Sanan ”persons” (henkilöt) käyttö englanninkielisessä versiossa sanan ”taxable persons” (verovelvolliset) sijaan johtuu Irlannin mukaan unionin lainsäätäjän tietoisesta valinnasta. Perustellussa lausunnossa esitetty väite siitä, että sana ”taxable” on jätetty pois toiston välttämiseksi, ei ole uskottava sen seikan valossa, että direktiiviä annettaessa sen englanninkieliseen versioon ilmausten ”single taxable person” ja ”person” väliin lisättiin sana ”any”.

28 Arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan tavoitteena on sallia jäsenvaltioiden pitävän useita henkilöitä yhtenä verovelvollisena, kunhan tietyt vähimmäisedellytykset täyttyvät, ja tämä edellyttää jäsenvaltioiden suorittamaa harkintaa. Direktiivin 9 artiklan, jossa säädetään verovelvollisen yleisestä määritelmästä, mukaan tämä yksi yhteinen verovelvollinen on arvonlisäverosääntöjen soveltamisen kannalta arvioituna olemassa vain, jos se harjoittaa liiketoimintaa. Toisin kuin komissio väittää, arvonlisäverodirektiivin III osastossa oleva 11 artikla ei ole mitenkään poikkeus tästä määritelmästä. Irlanti katsoo lisäksi, että ryhmän muodostamisen käsitettä ei voida käyttää perustana 11 artiklan tulkitsemiseksi, koska mainittua ilmausta ei käytetä artiklan sanamuodossa ja koska tässä artiklassa tarkoitetut henkilöt eivät muodosta ryhmää vaan lakkaavat arvonlisäveron määrittämiseksi olemasta erillisiä yksiköitä muodostaakseen yhden ainoan verovelvollisen.

29 Vaikka arvonlisäveroryhmään voi kuulua yksi tai useampia ei-verovelvollisia henkilöitä, tämä ei kuitenkaan Irlannin mukaan merkitse, että jäsenvaltio voisi pitää yhtenä verovelvollisena ryhmää, joka muodostuu yksinomaan tällaisista henkilöistä, koska tällainen ryhmä ei olisi mitenkään järkevä eikä Irlannin lainsäädännön mukaan myöskään mahdollinen.

30 Irlanti kiistää komission väitteen siitä, että viimeksi mainitun arvonlisäverodirektiivin 11 artiklasta esittämä tulkinta olisi artiklan tavoitteiden mukainen. Irlanti huomauttaa, että vaikka hallinnollinen yksinkertaistaminen ja väärinkäytösten ehkäiseminen ovat osa näitä tavoitteita, ne eivät ole kyseisen artiklan ainoat tavoitteet, kuten sen toisesta kohdasta ilmenee. Tavoitteiden avulla ei missään tapauksessa voida määrittää, kuinka käsitettä ”henkilöt” on tulkittava. Toisin kuin komissio väittää, ei-verovelvollisten henkilöiden sisällyttäminen arvonlisäveroryhmään voi joissain tilanteissa olla yhdenmukaista hallinnollisen yksinkertaistamisen ja väärinkäytösten ehkäisemisen kanssa ja tämän lisäksi jopa tarpeen niiden kannalta.

31 Irlanti katsoo, ettei komission väite siitä, että käsitettä ”verovelvollinen” ei voida laajentaa, ole perusteltu, koska sillä seikalla, että ei-verovelvollisten henkilöiden sallitaan kuuluvan arvonlisäveroryhmään, samoin kuin sillä, että verovelvollisen, joka ei suorita verollisia luovutuksia, sallitaan kuuluvan tällaiseen ryhmään, ei muuteta kyseisen käsitteen ulottuvuutta. Vaikka arvonlisäverodirektiivin 11 artikla voi joissain olosuhteissa johtaa arvonlisäveroryhmän jäsenen oikeuksien ja velvollisuuksien laajenemiseen, tämä on noissa tilanteissa juuri kyseisen säännöksen tarkoitus, eli kaikkien asianmukaisesti hyväksyttyyn arvonlisäveroryhmään kuuluvien henkilöiden yhteinen verokohtelu. Arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan toisessa kohdassa sallitaan lisäksi jäsenvaltioiden toteuttavan toimenpiteitä estääkseen arvonlisäveroryhmää tekemästä veropetoksia ja kiertämästä veroa.

32 Irlanti lisää vielä, että kun arvonlisäveroryhmä on hyväksytty, ei-verovelvollinen yksikkö kuuluu ryhmään siltä osin kuin kyse on arvonlisäverosta mutta säilyy muilta osin oikeudellisesti itsenäisenä. Se huomauttaa, että pitää tosin paikkansa, että mitään arvonlisäveroa ei kanneta, kun kyseinen yksikkö hankkii tavaroita tai palveluita ryhmän joltain toiselta jäseneltä, mutta yksikön muu toiminta kuin

liiketoiminta otetaan huomioon määritettäessä ryhmän vähennysoikeutta vastaavalla tavoin, kuin jos yritys olisi järjestäytynyt yhdeksi ainoaksi henkilöksi. Se, ettei ei-verovelvollisen henkilön, kuten esimerkiksi holding-yhtiön, sallita olevan arvonlisäveroryhmän jäsen, merkitsee Irlannin mukaan vähennysoikeuden epäämistä sillä perusteella, että yksikkö on järjestäytynyt yhtiöoikeudellisesti tietyllä tapaa.

33 Irlanti toteaa lopuksi, että – toisin kuin komissio väittää – unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ei saada mitään tukea komission arvonlisäveroasetuksen 11 artiklasta esittämälle tulkinnalle.

34 Irlannin tavoin Tšekin tasavalta, Tanskan kuningaskunta, Suomen tasavalta ja Yhdistynyt kuningaskunta katsovat, että komission kantaa ei tue arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan sanamuoto tai tavoitteet, yhteinen arvonlisäverojärjestelmä eikä myöskään unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

35 Todettakoon heti aluksi, että unionin oikeussäännön ulottuvuuden määrittelemiseksi on otettava huomioon samanaikaisesti sen sanamuoto, asiayhteys ja tavoitteet (asia C-174/08, NCC Construction Danmark, tuomio 29.10.2009, Kok., s. I-10567, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Esillä olevassa asiassa arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan ensimmäisen kohdan sanamuodosta seuraa, että siinä sallitaan kunkin jäsenvaltion käsittelevän yhtenä verovelvollisena useita henkilöitä, jos ne ovat sijoittautuneet kyseisen jäsenvaltion alueelle ja jos henkilöt ovat oikeudellisesti itsenäisiä mutta niillä on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa. Artiklan sanamuodon mukaan sen soveltamiselle ei ole muita edellytyksiä eikä varsinkaan edellytystä, jonka mukaan näiden henkilöiden olisi kunkin itsenäisesti oltava arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla verovelvollisia. Koska sanamuodossa käytetään ilmausta ”henkilöt” eikä ilmausta ”verovelvolliset”, siinä ei erotella toisistaan verovelvollisia ja ei-verovelvollisia.

37 On syytä mainita, että arvonlisäverodirektiivin 11 artikla perustuu kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toiseen alakohtaan. Vaikka jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja soveltamissäännöt – 11.4.1967 annetun toisen neuvoston direktiivin 67/228/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1303) liitteessä A olevassa 2 kohdassa sallittiin se, että jäsenvaltiot ”eivät käsittele erillisinä verovelvollisina vaan yhtenä verovelvollisena” henkilöitä, joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa, ilmaisu ”erilliset verovelvolliset” jätettiin pois kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan sanamuodosta.

38 On myös huomattava, että vaikka kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan sanamuoto toistetaan useimmissa kieliversioissa samankaltaisena arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa, tämän artiklan englanninkielisessä versiossa sana ”any” (kaikkia) on lisätty säännöksen kyseessä olevaan kohtaan, joka kuuluu seuraavasti: ”each Member State may regard as a single taxable person any persons established in the territory of that Member State” (jäsenvaltio voi käsitellä yhtenä verovelvollisena kaikkia kyseisen jäsenvaltion alueelle sijoittautuneita henkilöitä).

39 Näistä perättäisistä sanamuodon muutoksista ei ilmene, että unionin lainsäätäjän tarkoituksena olisi kuudetta direktiiviä ja sen jälkeen arvonlisäverodirektiiviä annettaessa ollut estää ei-verovelvollisia henkilöitä kuulumasta arvonlisäveroryhmään ja että sanaa ”henkilöt” olisi käytetty sanan ”verovelvolliset” sijasta toiston välttämiseksi. Se seikka, että arvonlisäverodirektiivin muissa säännöksissä, jotka eivät ole verovelvollisen käsitettä koskevassa direktiivin III osastossa, käytetään sanaa ”henkilö” kuvaamaan verovelvollisia, ei voi johtaa toisenlaiseen päätelmään, koska kyseistä sanaa käytetään muussa kuin arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa tarkoitetussa asiayhteydessä.

40 Lisäksi on todettava, että – toisin kuin komissio väittää – ilmaisusta ”yhtenä verovelvollisena” ei voida päätellä, että arvonlisäverodirektiivin 11 artiklalla pyritään yksinomaan mahdollistamaan se, että useita verovelvollisia voidaan kohdella yhtenä yksikkönä, koska tämä ilmaisu ei liity artiklan soveltamisedellytyksiin vaan siitä aiheutuvaan seuraukseen eli useiden henkilöiden pitämiseen yhtenä verovelvollisena. Mainitun artiklan sanamuodosta ei saada tukea myöskään komission väitteelle, jonka mukaan artikla on poikkeus pääsääntöön siitä, että kutakin verovelvollista on kohdeltava erillisenä yksikkönä, minkä seurauksena artiklaa olisi tulkittava suppeasti, eikä myöskään komission sille väitteelle, että ryhmän muodostamisen käsite edellyttää, että siihen kuuluvat henkilöt ovat kaikki samantyyppisiä, koska tähän viittaavaa ilmaisua ei käytetä puheena olevassa artiklassa.

41 Näin ollen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan sanamuodosta ei ilmene, etteikö arvonlisäveroryhmä voisi sisältää ei-verovelvollisia henkilöitä.

42 Komissio väittää kuitenkin, että arvonlisäverodirektiivin 11 artiklaa on sen sanamuodosta huolimatta tulkittava artiklan asiayhteyden, tavoitteiden ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön valossa komission esittämällä tavalla. Täten on tutkittava, osoitetaanko komission näkökantansa tueksi esittämillä argumenteilla, että mainittua 11 artiklaa on tulkittava siten, että arvonlisäveroryhmä ei voi sisältää ei-verovelvollisia henkilöitä.

43 Ensimmäiseksi on todettava, että komission tämän kysymyksen osalta viittaamaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön ei voida tehokkaasti vedota käsiteltävässä asiassa, koska tämä kysymys ei ollut edellä mainitussa asiassa Polysar Investments Netherlands ja edellä mainitussa asiassa Ampliscientifica ja Amplifin annettujen tuomioiden kohteena.

44 Arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan asiayhteydestä on toiseksi huomautettava, että direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa on verovelvollisen käsitteen yleismääritelmä. Mainitun 9 artiklan 2 kohdassa ja direktiivin 10, 12 ja 13 artiklassa puolestaan täsmennetään tätä käsitettä joko sisällyttämällä siihen tai sallimalla jäsenvaltioiden sisällyttävän siihen henkilöitä, jotka eivät täytä tätä yleismääritelmää, kuten eräitä liiketoimia satunnaisesti suorittavat henkilöt, tai jättämällä sen ulkopuolelle joitakin henkilöitä, kuten työntekijöitä tai julkisoikeudellisia yhteisöjä. Näin ollen arvonlisäverodirektiivin III osaston sisäisestä logiikasta ei voida päätellä, että henkilö, joka ei täytä edellä mainittua yleismääritelmää, jää väistämättä direktiivin 11 artiklassa tarkoitettujen henkilöiden piirin ulkopuolelle.

45 Arvonlisäverodirektiivin III osastossa olevien 9 artiklan 1 kohdan ja 11 artiklan välisestä yhteydestä on todettava, että kun näitä artikloja tarkastellaan yhdessä, niistä ei voida komission esittämällä tavalla päätellä, että 11 artiklassa tarkoitettujen henkilöiden on kunkin yksittäin täytettävä direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa esitetty verovelvollisen yleismääritelmä. Näiden kahden säännöksen vertaaminen toisiinsa ei estä tulkintaa, jonka mukaan – kuten Irlanti ja väliintulijat ovat esittäneet – näiden henkilöiden, joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa, on yhdessä arvioituna täytettävä kollektiivisesti tämä määritelmä.

46 Näin ollen komission väitteitä siitä, että arvonlisäverodirektiivin 11 artiklaa on sen asiayhteyden valossa tulkittava siten, että arvonlisäveroryhmä ei voi sisältää ei-verovelvollisia henkilöitä, ei voida hyväksyä.

47 Kolmanneksi on todettava arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan tavoitteista, että kuudennen direktiivin antamiseen johtaneen ehdotuksen (KOM(73) 950) perusteluista ilmenee, että antaessaan kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan, joka on korvattu edellä mainitulla 11 artiklalla, unionin lainsäätäjä on halunnut hallinnon yksinkertaistamiseksi tai väärinkäytösten – kuten esimerkiksi yhden yrityksen jakaminen useaksi verovelvolliseksi, jotta jokainen voi hyötyä erityisjärjestelystä – estämiseksi mahdollistaa sen, että jäsenvaltiot eivät ole velvollisia käsittelemään verovelvollisina henkilöitä, joiden itsenäisyys perustuu pelkästään lakitekniseen seikkaan.

48 Jäsenvaltioilla oleva mahdollisuus pitää yhtenä verovelvollisena henkilöryhmää, joka sisältää yhden tai useampia sellaisia henkilöitä, joita ei yksinään voitaisi pitää verovelvollisina, ei kuitenkaan ole ristiriidassa näiden tavoitteiden kanssa. Päinvastoin ei ole mahdotonta, että – kuten Irlanti ja väliintulijat ovat väittäneet – tällaisten henkilöiden kuuluminen arvonlisäveroryhmään myötävaikuttaa hallinnon yksinkertaistamiseen sekä kyseisen ryhmän että verohallinnon kannalta arvioituna ja mahdollistaa tiettyjen väärinkäytösten estämisen, ja näiden henkilöiden kuuluminen arvonlisäveroryhmään voi jopa olla välttämätöntä mainittujen tavoitteiden kannalta, jos heidän kuulumisensa ryhmään on ainoa tekijä, joka muodostaa ne läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet, jotka ryhmään kuuluvien välillä on vallittava, jotta sitä voidaan pitää yhtenä verovelvollisena.

49 On lisäksi huomattava, että vaikka oletettaisiin, että tällaisesta mahdollisuudesta voi itsestään aiheutua väärinkäytöksiä, arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan toisessa kohdassa sallitaan jäsenvaltioiden toteuttavan kaikki tarpeelliset toimenpiteet estääkseen sen, että veropetoksia voidaan tehdä tai veroa kiertää mainitun artiklan ensimmäistä kohtaa soveltamalla.

50 Näin ollen komissio ei ole osoittanut, että arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan tavoitteet puhuvat sellaisen tulkinnan puolesta, jonka mukaan arvonlisäveroryhmä ei voi sisältää ei-verovelvollisia henkilöitä.

51 Edellä todettujen seikkojen perusteella komission kanne on hylättävä.

Oikeudenkäyntikulut

52 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 138 artiklan 1 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on hävinnyt asian ja Irlanti on vaatinut oikeudenkäyntikulujensa korvaamista, komissio on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut. Saman työjärjestyksen 140 artiklan 1 kohdan, jonka mukaan jäsenvaltiot, jotka ovat asiassa väliintulijoina, vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan, nojalla Tšekin tasavalta, Tanskan kuningaskunta, Suomen tasavalta ja Yhdistynyt kuningaskunta vastaavat kukin omista oikeudenkäyntikuluistaan.

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

1) Kanne hylätään.

2) Euroopan komissio velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

3) Tšekin tasavalta, Tanskan kuningaskunta, Suomen tasavalta ja Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta vastaavat kukin omista oikeudenkäyntikuluistaan.

Allekirjoitukset