YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)
29 päivänä helmikuuta 1996 *

Asiassa C-110/94,

jonka Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Belgia) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisesti yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Intercommunale voor zeewaterontzilting (Inzo), selvitystilassa,

vastaan

Belgian valtio

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 4 artiklan 1 ja 2 kohdan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja D. A. O. Edward sekä tuomarit J.-P. Puissochet, J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann (esittelevä tuomari) ja L. Sevón,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

julkisasiamies: C. O. Lenz,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies D. Louterman-Hubeau,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Intercommunale voor zeewaterontzilting, selvitystilassa, edustajinaan asianajajat Marc van Grimbergen ja Xavier Leurquin, Bryssel,

— Belgian hallitus, edustajanaan asianajaja Bernard van de Walle de Ghelcke, Bryssel,

— Saksan hallitus, asiamiehinään liittovaltion talousministeriön Ministerialrat Ernst Röder ja Regierungsrat Bernd Kloke samasta ministeriöstä sekä

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään oikeudellisen yksikön virkamies Berend Jan Drijber,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Intercommunale voor zeewaterontziltingin, Belgian hallituksen, Saksan hallituksen ja komission esittämät suulliset huomautukset 5.10.1995 pidetyssä istunnossa,

kuultuaan julkisasiamiehen 23.11.1995 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Bruggen alioikeus) on 5.4.1994 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 8.4.1994, esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisesti ennakkoratkaisukysymyksen jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1, jäljempänä direktiivi) 4 artiklan 1 ja 2 kohdan tulkinnasta.

2 Tämä kysymys on tullut esiin verovalituskanteen yhteydessä, joka on nostettu Belgian viranomaisten Intercommunale voor zeewaterontzilting -nimiseen selvitystilassa olevaan osakeyhtiöön (jäljempänä INZO) kohdistetusta maksuunpanopäätöksestä, jossa vaaditaan INZO:a maksamaan takaisin arvonlisäverot, jotka se on vähentänyt vähennysoikeutensa perusteella.

3 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 jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa."

4 Direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen:

a) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen;

— —"

5 Direktiivin 18 artiklan 4 kohdan mukaan "jos vähennysten määrä ylittää ilmoituskaudelta maksettavan veron määrän, jäsenvaltiot voivat siirtää ylimenevän osan seuraavalle kaudelle tai palauttaa sen tarkemmin määräämillänsä ehdoilla".

6 Direktiivin 22 artiklan 1 kohdan mukaan "verovelvollisen on ilmoitettava verovelvollisena harjoittamansa toiminnan alkamisesta, muuttumisesta tai loppumisesta".

7 INZO:n perustivat vuonna 1974 pääasiassa Länsi- ja Itä-Flanderin maakunnat ja muutamat kunnat. Sen tarkoituksena oli meri- ja murtoveden käsittelymenetelmien kehittäminen ja hyödyntäminen sekä näiden vesien puhdistaminen juomavedeksi jakelua varten.

8 INZO hankki tätä tarkoitusta varten joitakin laitteita ja teetti kannattavuusselvityksen suolanpoistolaitoksen rakentamishankkeesta. Näistä hankinnoista, varsinkin selvityksen teettämisestä, se maksoi arvonlisäveron. Sittemmin veroviranomaiset palauttivat sille nämä verot Belgian ALV-lain 76 §:n mukaisesti.

9 Hankkeen kannattavuusselvityksen osoitettua useita ongelmia kannattavuudessa ja muutamien investoijien vetäydyttyä hankkeesta, siitä luovuttiin vuonna 1988, ja INZO asetettiin selvitystilaan. Se ei siis näin ollen koskaan ryhtynyt harjoittamaan suunniteltua toimintaa.

10 Veroviranomaiset totesivat vuonna 1983 verotarkastuksen yhteydessä, ettei INZO ollut tehnyt mitään arvonlisäverollisia liiketoimia. Veroviranomaiset vaativat tästä syystä INZO:a maksamaan takaisin sille vuosina 1978—1982 palautetut arvonlisäverot määrältään yhteensä 4 913 001 Belgian frangia (BEF) sekä sakkona ja viivästyskorkoina yhteensä 736 500 BEF.

11 INZO on nostanut tästä vaatimuksesta verovalituskanteen Rechtbank van eerste aanleg te Bruggessä. INZO on viitannut kanteessaan yhteisöjen tuomioistuimen asiassa 268/83, Rompelman, 14.2.1985 antamaan tuomioon (Kok. 1985, s. 655) ja todennut, että se oli ilmaissut yksiselitteisesti aikomuksensa tehdä säännöllisesti verollisia liiketoimia. Se on vedonnut tältä osin yhtiöjärjestykseensä ja siihen, että se oli palkannut henkilökuntaa, luonut organisaation tarkoituksensa toteuttamiseksi ja saanut joitakin luottoja.

12 Veroviranomaiset ovat kansallisessa tuomioistuimessa vastanneet pääasiallisesti, että INZO ei täyttänyt direktiivin 4 ja 17 artiklan mukaista verovelvollisen käsitettä. Viranomaisten mukaan selvityksen tilaamista ei voida pitää toimena, joka yksiselitteisesti ilmaisisi INZO:n aikomuksen edetä myöhemmin kaupalliseen vaiheeseen, koska sen yhtiöjärjestyksen mukaan oli sallittua, että se teetti ainoastaan tämän selvityksen, ja sen osakkaat olivat varanneet itselleen oikeuden päättää selvityksen valmistumisen jälkeen, ettei varsinaista toimintaa aloiteta.

13 Rechtbank on näin ollen päättänyt lykätä asian ratkaisemista ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko tiettyä tarkasti määriteltyä tarkoitusta varten ('meri- ja murtoveden käsittelemiseen, käyttöönottamiseen ja myymiseen tähtäävien menetelmien tutkiminen, selvittäminen, rakentaminen, hyödyntäminen ja edistäminen') perustetun sellaisen yhtiön toiminta, joka käytännössä käsitti vain sen, että se teetti kehitettävästä menetelmästä kattavan kannattavuusselvityksen, joka osoitti, ettei hanke ole kannattava, ja joka johti samalla yhtiön purkamiseen, 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa?"

14 Kansallinen tuomioistuin haluaa tällä kysymyksellä pääasiallisesti tietää, onko direktiivin 4 artiklaa tulkittava siten, että

— jos veroviranomaiset ovat hyväksyneet arvonlisäverovelvolliseksi sellaisen yhtiön, joka on ilmoittanut aikovansa aloittaa taloudellisen toiminnan, jossa se tekee verollisia liiketoimia, kannattavuusselvityksen teettäminen suunnitellusta toiminnasta voidaan katsoa tässä artiklassa tarkoitetuksi taloudelliseksi toiminnaksi, silloinkin kun selvityksellä pyritään selvittämään, onko suunniteltu toiminta kannattavaa, ja että

— tältä yhtiöltä voidaan poistaa taannehtivasti verovelvollisen asema, jos selvityksen tulosten perusteella on päätetty olla aloittamatta varsinaista toimintaa ja asettaa yhtiö selvitystilaan, jolloin suunnitellussa taloudellisessa toiminnassa ei ole tehty verollisia liiketoimia.

15 Yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa Rompelman annetun tuomion 22 kohdassa katsonut, että 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu taloudellinen toiminta voi koostua useista perättäisistä toimenpiteistä ja että valmistelevaa toimintaa, kuten toiminnan harjoittamista varten tarpeellisten välineiden hankkimista ja näin ollen myös kiinteistön ostamista, on jo pidettävä taloudelliseen toimintaan kuuluvina.

16 Tämän tuomion 23 kohdan mukaan periaate, että arvonlisäverotuksen on kohdeltava yrityksiä neutraalisti verorasituksen suhteen, edellyttää, että yrityksen tarpeita ja toiminnan aloittamista varten syntyneitä ensimmäisiä investointimenoja on pidettävä taloudellisena toimintana, ja että olisi tämän periaatteen vastaista katsoa, että taloudellinen toiminta alkaisi vasta, kun kiinteistöä todella käytetään eli silloin, kun verotettavia tuloja syntyy. Jokainen muunlainen tulkinta direktiivin 4 artiklasta johtaisi siihen, että ALV rasittaisi taloudellista toimijaa sen taloudellisessa toiminnassa ilman, että sillä olisi 17 artiklan mukaista mahdollisuutta vähentää ALV:tä, ja siihen, että investointimenot jakaantuisivat sattumanvaraisesti ennen varsinaista kiinteistön käyttöä ja sen jälkeen suoritettuihin menoihin.

17 Tästä tuomiosta käy ilmi, että myös ensimmäisiä yrityksen tarpeista aiheutuneita investointimenoja voidaan pitää direktiivin 4 artiklassa tarkoitettuun taloudelliseen toimintaan kuuluvina ja että veroviranomaisten on tässä yhteydessä otettava huomioon yrityksen ilmoittama aikomus.

18 Siinä tapauksessa, että veroviranomaiset ovat hyväksyneet arvonlisäverovelvolliseksi sellaisen yhtiön, joka on ilmoittanut aikovansa aloittaa taloudellisen toiminnan, jossa se tekee verollisia liiketoimia, selvityksen teettäminen suunnitellun

toiminnan teknisistä ja taloudellisista näkökohdista voidaan katsoa direktiivin 4 artiklassa tarkoitetuksi taloudelliseksi toiminnaksi, silloinkin kun selvityksellä pyritään selvittämään, onko suunniteltu toiminta kannattavaa.

19 Tästä seuraa, että tällaisessa tilanteessa teetetystä kannattavuusselvityksestä maksettu ALV voidaan periaatteessa vähentää direktiivin 17 artiklan mukaisesti.

20 Toisin kuin Belgian hallitus ja Saksan hallitus väittävät, tämä vähennys säilyy, vaikka jälkikäteen päätettäisiinkin selvityksen tulosten perusteella olla ryhtymättä varsinaiseen toimintaan ja asettaa yhtiö selvitystilaan, jolloin suunnitellussa taloudellisessa toiminnassa ei ole tehty liiketoimia, joita verotettaisiin.

21 Oikeusvarmuuden periaatteen vastaista olisi nimittäin se, kuten komissio huomauttaa, että verovelvollisten oikeudet ja velvollisuudet olisivat riippuvaisia tosiseikoista, olosuhteista tai tapahtumista, jotka syntyvät sen jälkeen, kun veroviranomaiset ovat todenneet verovelvollisuuden. Tästä seuraa, että sen jälkeen kun veroviranomaiset ovat hyväksyneet yrityksen verovelvolliseksi sen antamien tietojen perusteella, tätä asemaa ei siltä voida periaatteessa poistaa taannehtivasti sen mukaan, sattuuko tiettyjä tapahtumia vai ei.

22 Toisenlainen direktiivin tulkinta olisi sitä paitsi vastoin sitä periaatetta, että arvonlisäverotuksen on kohdeltava yrityksiä neutraalisti verorasituksen suhteen. Toisenlainen tulkinta johtaisi sellaisten yritysten, jotka jo tekevät verollisia liiketoimia, ja sellaisten yritysten, jotka aikovat aloittaa investoimalla verollisten liiketoimien lähteenä olevan toiminnan, verotukselliseen kohtelemiseen perusteettomasti eri tavoin samanlaisen investointitoiminnan osalta. Samalla tapaa sattumanvaraisia eroja syntyisi viimeksi mainittujen yritysten osalta siitä syystä, että vähennysten lopullinen hyväksyminen olisi riippuvainen siitä, johtavatko investoinnit verollisiin liiketoimiin vai eivät.

23 Lopuksi on lisättävä, että ALV-vähennyksiä vaativan on osoitettava, että se täyttää niiden saamisen edellytykset, ja että 4 artikla ei estä veroviranomaisia edellyttämästä, että ilmoitettu aikomus aloittaa taloudellinen toiminta, jossa tehdään verollisia liiketoimia, osoitetaan objektiivisin todistein; näin on yhteisöjen tuomioistuin todennut edellä mainitussa asiassa Rompelman annetun tuomion 24 kohdassa.

24 Tässä yhteydessä on korostettava komission tavoin, että asianomainen saavuttaa lopullisesti verovelvollisen aseman ainoastaan silloin, kun hän on tehnyt ilmoituksen aikomuksestaan aloittaa taloudellinen toiminta vilpittömästi. Petoksen tai väärinkäytöksen ollessa kyseessä, jolloin asianomainen on esimerkiksi ilmoittanut aloittavansa tietyn tekaistun taloudellisen toiminnan, mutta on todellisuudessa yrittänyt pelkästään hankkia yksityisomaisuudekseen tavaroita, joista voi tehdä vähennyksen, veroviranomaiset voivat vaatia vähennettyjen määrien takaisinmaksamista taannehtivasti, koska vähennykset on myönnetty väärän ilmoituksen perusteella.

25 Ennakkoratkaisukysymykseen on siis vastattava, että direktiivin 4 artiklaa on tulkittava siten, että

— jos veroviranomaiset ovat hyväksyneet arvonlisäverovelvolliseksi sellaisen yhtiön, joka on ilmoittanut aikovansa aloittaa taloudellisen toiminnan, jossa se tekee verollisia liiketoimia, kannattavuusselvityksen teettäminen suunnitellusta toiminnasta voidaan katsoa tässä artiklassa tarkoitetuksi taloudelliseksi toiminnaksi, silloinkin kun selvityksellä pyritään selvittämään, onko suunniteltu toiminta kannattavaa, ja että

— petoksia ja väärinkäytöksiä lukuun ottamatta tällaiselta yhtiöltä ei voida poistaa taannehtivasti verovelvollisen asemaa, jos selvityksen tulosten perusteella on päätetty olla aloittamatta varsinaista toimintaa ja asettaa yritys selvitystilaan, jolloin suunnitellussa taloudellisessa toiminnassa ei ole tehty verollisia liiketoimia.

Oikeudenkäyntikulut

26 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Saksan hallitukselle ja Euroopan yhteisöjen komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on ratkaissut Rechtbank van eerste aanleg te Bruggen 5.4.1994 tekemällä päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 4 artiklaa on tulkittava siten, että

— jos veroviranomaiset ovat hyväksyneet arvonlisäverovelvolliseksi sellaisen yhtiön, joka on ilmoittanut aikovansa aloittaa taloudellisen toiminnan, jossa se tekee verollisia liiketoimia, kannattavuusselvityksen teettäminen suunnitellusta toiminnasta voidaan katsoa tässä artiklassa tarkoitetuksi taloudelliseksi toiminnaksi, silloinkin kun selvityksellä pyritään selvittämään, onko suunniteltu toiminta kannattavaa, ja että

— petoksia ja väärinkäytöksiä lukuun ottamatta tällaiselta yhtiöltä ei voida poistaa taannehtivasti verovelvollisen asemaa, jos selvityksen tulosten perusteella on päätetty olla aloittamatta varsinaista toimintaa ja asettaa yritys selvitystilaan, jolloin suunnitellussa taloudellisessa toiminnassa ei ole tehty verollisia liiketoimia.

Edward Puissochet Moitinho de Almeida

Gulmann Sevón

Julistettiin Luxemburgissa 29 päivänä helmikuuta 1996.

R. Grass

kirjaaja

D. A. O. Edward

viidennen jaoston puheenjohtaja