JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
CARL OTTO LENZ
23 päivänä marraskuuta 1995 *

A — Johdanto

1. Esillä olevassa asiassa Bruggen Rechtbank van eerste aanleg (Bruggen alioikeus) pyytää jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste annetussa kuudennessa neuvoston direktiivissä (jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi) [1] olevan "taloudellisen toiminnan" käsitteen tulkitsemista. Pyynnön esittämisen syynä on oikeudenkäynti INZO (Intercommunale voor zeewaterontzilting), joka on selvitystilassa oleva osakeyhtiömuotoinen siviilioikeudellinen yhteisö, vastaan Belgian valtio. INZO:n perustivat vuonna 1974 muun muassa Länsi- ja Itä-Flanderin maakunnat ja useat rannikon kunnat meri- ja murtoveden käsittelymenetelmien kehittämiseksi ja hyödyntämiseksi sekä puhdistaakseen tätä vettä juomavedeksi ja myydäkseen sitä. INZO perusti tätä varten toimiston sekä teki useita lainasopimuksia ja Oostenden kaupungin kanssa sopimuksen tontista suolanpoistolaitoksen rakentamiseksi. Ennen kaikkea se kuitenkin teetti vuoden 1976 jälkeen kannattavuusselvityksen.

2. Belgian veroviranomaiset rekisteröivät yhtiön verovelvolliseksi, ja yhtiö teki edellä mainitun toimintansa osalta ostovähennyksiä määrältään yhteensä 4 913 001 Belgian frangia (BEF) vuosina 1978—1982. Veroviranomaiset hyväksyivät tämän.

3. Sen jälkeen kun selvitys oli osoittanut useita kannattavuusongelmia ja kun muutamat investoijat olivat vetäytyneet hankkeesta, yhtiökokous päätti 27.5.1988 purkaa yhtiön ennenaikaisesti. Suunniteltu kaupallinen toiminta ei siten enää ollut mahdollista.

4. Veroviranomaiset olivat jo vuonna 1983 verotarkastuksen yhteydessä todenneet, ettei INZO ollut tehnyt siihen mennessä verollisia liiketoimia. Tästä syystä ne vaativat vähennysoikeuden perusteella INZO:lle palautettujen verojen takaisinmaksamista. Oostenden veroviranomaiset tekivät 3.2.1992 maksuunpanopäätöksen, joka vahvistettiin täytäntöönpanokelpoiseksi 14.2.1992. INZO on nostanut kanteen tätä maksuunpanopäätöstä vastaan. Päätöksellä vaaditaan määrältään yhteensä 4 913 001 BEF:n suuruisten

* Alkuperäinen kieli: saksa.

1 — Direktiivi 77/388/ETY, 17.5.1977 (EYVL L 145, s. 1).

vähennysten takaisinmaksamista sekä lisäksi 736 500 BEF:n suuruisten sakon ja viivästyskorkojen maksamista. Perusteluna on todettu, ettei vähennysoikeutta ole, koska INZO ei ole arvonlisäverolaissa tarkoitettu verovelvollinen. Kansallisen tuomioistuimen käsityksen mukaan on tarpeen esittää yhteisöjen tuomioistuimelle EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisesti ennakkoratkaisukysymys kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdan tulkinnasta. Nämä kohdat kuuluvat seuraavasti:

"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."

5. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin ne vähennyksiä koskevat säännökset, joilla on merkitystä tässä asiassa, kuuluvat seuraavasti:

"17 artikla

Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus

2. 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;

— —"

6. Kansallinen tuomioistuin on esittänyt 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?

B — Kannanotto

7. On kiistatonta, ettei INZO koskaan aloittanut sitä taloudellista toimintaa, jonka sen oli tarkoitus aloittaa, minkä vuoksi sillä ei myöskään ollut arvonlisäverollisia liiketoimia. Kansalliset veroviranomaiset ovat tosin rekisteröineet INZO:n verovelvolliseksi ja myöntäneet sille vähennysoikeuden, mutta INZO on vain teettänyt kannattavuusselvityksen ja ryhtynyt muutenkin ainoastaan valmisteleviin toimiin. Tämä on oleellinen ero verrattuna yhteisöjen tuomioistuimen aiemmin ratkaisemiin tapauksiin.

8. Esimerkiksi asiassa Rompelman annetussa tuomiossa [2], johon kaikissa kirjelmissä on viitattu, oli kyse siitä, voidaanko valmistelevan toiminnan katsoa kuuluvan osana myöhempään taloudelliseen toimintaan, ja jos voidaan, niin millä edellytyksin voidaan katsoa toiminnan harjoittajalla olevan tämän seurauksena verovelvollisena vähennysoikeus. Tässä asiassa oli siis taloudellinen toiminta jo aloitettu silloin, kun yhteisöjen tuomioistuin antoi ratkaisunsa. Yhteisöjen tuomioistuin päätti siis jälkikäteen, kuuluiko tietty toiminta valmistelevana toimintana taloudelliseen toimintaan. Yhteisöjen tuomioistuin totesi tuomionsa perusteluissa, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklassa tarkoitettu taloudellinen toiminta voi koostua useista toisiaan seuraavista toiminnoista, jolloin jo valmisteleva toiminta kuuluu taloudelliseen toimintaan. [3] Tämä tarkoittaa kuitenkin sitä, ettei valmisteleva toiminta sinänsä vielä ole taloudellista toimintaa, mutta että sitä käsitellään sellaisena.

9. Nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa ei kuitenkaan ole kyse siitä, voidaanko valmistelevaa toimintaa pitää myöhempään taloudelliseen toimintaan kuuluvana, vaan siitä, voidaanko kansallisen viranomaisen päätös, jolla toimintaa on pidetty valmistelevana toimintana ja jolla toiminnan harjoittaja on rekisteröity verovelvolliseksi vähennysoikeuksin, peruuttaa, jos käy ilmi, ettei suunniteltua taloudellista toimintaa ole koskaan aloitettu eikä arvonlisäverollisia liiketoimia tehty.

2 — Asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985 (Kok. 1985, s. 655).

3 — Em. asia Rompelman, tuomion 22 kohta.

10. Kantajan käsityksen mukaan tämä ei ole mahdollista. Kantaja on sitä mieltä, että sen toimintaa on Rompelman-tapauksen perusteella pidettävä valmistelevana toimintana ja siten katsottava taloudelliseksi toiminnaksi. Sillä, ettei tätä toimintaa INZO:sta riippumattomista syistä aloitettu, ei ole mitään merkitystä. Koska INZO on suorittanut loppuun valmistelevan toiminnan, sitä on pidettävä verovelvollisena. Tätä asemaa ei siltä voida jälkikäteen poistaa. Kantaja viittaa tältä osin asiassa Rompelman annettuun tuomioon, jonka mukaan yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa, että kaikkea taloudellista toimintaa kohdellaan sen tarkoituksesta ja tuloksesta riippumatta verotuksellisesti täysin neutraalisti. [4]

11. Käsitykseni mukaan Rompelman-tapauksessa tehtyä ratkaisua ei voida sellaisenaan soveltaa nyt esillä olevaan asiaan. Rompelman-tapauksessa oli selvää, että taloudelliseen toimintaan ryhdyttiin. Tietoisena tästä tosiseikasta yhteisöjen tuomioistuin on jälkikäteen arvioinut valmistelevan toiminnan aikaista tilannetta. Yhteisöjen tuomioistuin on siis lähtenyt siitä, että kaikkea taloudellista toimintaa on verotuksen neutraalisuussyistä kohdeltava samalla tavoin ja että tämä koskee myös valmistelevaa toimintaa. Ei ole perusteltua evätä toiminnan harjoittajalta verovelvollisen asemaa siihen asti, kunnes taloudellinen toiminta on lopullisesti aloitettu, ja siten olla myöntämättä taloudellista toimintaa valmistelevan toiminnan osalta vähennysoikeutta. Esimerkiksi investointikustannuksia ei voida mielekkäästi jakaa taloudellista toimintaa edeltävältä ajalta ja sen alkamisen jälkeiseltä ajalta kertyneisiin kustannuksiin. Siitäkin, jos vähennysoikeus myönnettäisiin, mutta vasta taloudellisen toiminnan alettua, aiheutuisi taloudellinen rasite, mikä on vastoin verorasituksen neutraalisuutta. [5] Tämä tarkoittaa, että vähennysoikeudesta on päätettävä jo valmistelevan toiminnan tapahtuessa eli siis etukäteen. Yhteisöjen tuomioistuin perustelee edelleen, että jokaisen, joka vetoaa vähennysoikeuteen, on osoitettava, että hän täyttää tähän vaadittavat edellytykset eli että hän on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu verovelvollinen. Kansallinen verohallinto voi tässä yhteydessä vaatia, että aikomuksesta aloittaa taloudellinen toiminta esitetään objektiivisia todisteita. [6]

12. Yhteisöjen tuomioistuin lähti joka tapauksessa siitä, että aiottu taloudellinen toiminta myös aloitetaan. Tämä tarkoittaa, että vaikka yhtiö on osoittanut kansallisten viranomaisten hyväksymällä tavalla aikomuksensa alkaa taloudellinen toiminta, vielä ei ole päätetty, miten sellainen tapaus on ratkaistava, jossa taloudellista toimintaa ei aloiteta.

13. Toteamalla asiassa Rompelman annetussa tuomiossa, että kaikkea taloudellista toimintaa *riippumatta sen tarkoituksesta ja tuloksesta* on kohdeltava verotuksellisesti

4 — Em. asia Rompelman, tuomion 19 kohta.

5 — Em. asia Rompelman, tuomion 23 kohta.

6 — Em. asia Rompelman, tuomion 24 kohta.

neutraalisti, yhteisöjen tuomioistuin tarkoittaa: riippumatta siitä, millaiseen tulokseen taloudellinen toiminta johtaa. Nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa ei kuitenkaan koskaan ollut kyse taloudellisesta toiminnasta, joten siitä ei ole voinut syntyä tulostakaan. Valmisteleva toiminta (kannattavuusselvityksen teettäminen) johti tulokseen, joka oli negatiivinen, eli että taloudellista toimintaa ei kannata aloittaa. Valmisteleva toiminta ei sellaisenaan vielä kuitenkaan ole taloudellista toimintaa. Se voidaan korkeintaan lukea taloudelliseen toimintaan kuuluvaksi. Se, onko tämä mahdollista tai voidaanko valmisteleva toiminta rinnastaa taloudelliseen toimintaan, kun taloudellista toimintaa ei aloiteta, on tässä ratkaiseva kysymys.

14. Merkitystä ei ole sillä, ettei INZO ollut vastuussa toiminnan täydellisestä lopettamisesta; sitä, ettei INZO ollut tästä vastuussa, voidaan kyllä pitää kyseenalaisena, koska toiminta lopetettiin ennen kaikkea kannattavuuden — mikä oli INZO:n vastuulla — puuttumisen takia.

15. Kyse ei kuitenkaan nyt ole niistä syistä, miksi taloudelliseen toimintaan ei ryhdytty. Pikemminkin on kyse siitä, riittääkö pelkkä aikomus aloittaa taloudellinen toiminta siihen, että jotakuta pidetään verovelvollisena myös siinä tapauksessa, että valmistelevan toiminnan ei voida katso kuuluvan mihinkään myöhempään taloudelliseen toimintaan.

16. Myös asiassa Lennartz annetussa tuomiossa [7], jossa yhteisöjen tuomioistuin jälleen viittaa asiaan Rompelman perustuvaan oikeuskäytäntöönsä, on kyse siitä, että jälkikäteen arvioidaan, katsotaanko investoinnin, jota vasta myöhemmin käytetään taloudellisessa toiminnassa, kuuluvan jo investointihetkellä taloudelliseen toimintaan. Yhteisöjen tuomioistuin lähti myös tässä tapauksessa siitä, että aiottu taloudellinen toiminta todella aloitettiin. Yhteisöjen tuomioistuin ilmoittaa jopa tämän kysymyksen arviointiperusteeksi investoinnin ja myöhemmän taloudellisen toiminnan välillä kuluneen ajan pituuden. [8]

17. Tästä käy mielestäni ilmi, että Rompelman-tapaukseen perustuvaa oikeuskäytäntöä ei voida ilman muuta soveltaa nyt esillä olevaan tapaukseen, jossa yhtiö ei koskaan harjoittanut taloudellista toimintaa.

18. Myös komissio viittaa kirjelmässään asiassa Rompelman olleen tilanteen ja nyt esillä olevan asian tilanteen eroon. Se päätyy kuitenkin siihen, että Rompelman-tapauksessa noudatettua tulkintaa on sovellettava myös tähän tapaukseen. Sen jälkeen, kun henkilö on ilmoittautunut verovelvolliseksi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 22 artiklan 1 kohdan mukaisesti ilman petollista tarkoitusta ja osoittanut verovelvollisuutensa kansallisten veroviranomaisten hyväksymin objektiivisin todistein, merkitystä ei ole sillä,

7 — Asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991 (Kok. 1991, s. I-3795).

8 — Em. asia Lennartz, tuomion 20 kohta.

tekeekö se arvonlisäverollisia liiketoimia vai ei. Jos verollisia liiketoimia ei ole, ei se estä pitämästä investointeja kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa tarkoitettuna taloudellisena toimintana ja myöntämästä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan mukaista vähennysoikeutta. Mikäli veroviranomaiset ovat niille esitettyjen asiakirjojen perusteella sitä mieltä, että henkilöllä on aikomus aloittaa taloudellinen toiminta ja rekisteröivät sen vuoksi hänet verovelvolliseksi ja myöntävät hänelle vähennysoikeuden, ne eivät voi ennalta arvaamattoman myöhemmän tapahtuman vuoksi peruuttaa tätä. Peruuttaminen on mahdollista vain, jos asianomainen on petollisessa tarkoituksessa antanut vääriä tietoja.

19. Komissio nojautuu luottamuksensuojan periaatteeseen. Komission mukaan tämä periaate estää peruuttamasta kerran myönnettyä vähennysoikeutta jälkikäteen. Komissio toteaa kuitenkin yhden rajoituksen: kansalliset veroviranomaiset ovat sidottuja päätökseensä vain niin kauan, kun verovelvollisen toiminnassa ei tapahdu mitään muutoksia.

20. Mielestäni nyt käsiteltävänä olevan tapauksen tilannetta voidaan pitää muutoksena taloudellisessa toiminnassa ja jopa kaikkein jyrkimpänä mahdollisena muutoksena: taloudelliseen toimintaan ei ryhdytä. Tarkoituksessa ja valmistelevassa toiminnassa ei ehkä muutu mikään, mutta aiottuun taloudelliseen toimintaan, johon valmisteleva toiminta kuuluisi osana, ei ryhdytä. Kyseessä on siis muutos, joka komissionkin käsityksen mukaan poistaa kansallisten viranomaisten sidonnaisuuden alkuperäiseen päätökseensä.

21. Tärkeä peruste sille, että myönnetty vähennys voidaan vaatia maksettavaksi takaisin, on mielestäni se, että kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä itsessäänkin säädetään mahdollisuudesta vähennysten oikaisemiseen (20 artikla). Oikaisu voidaan tehdä, jos vähennyksen määrä muuttuu, jos esimerkiksi kauppa peruuntuu tai saadaan hinnanalennus. Artiklasta selviää ensinnäkin, että aikanaan myönnetty vähennys voidaan kokonaisuudessaan oikaista.

22. Lisäksi herää kysymys, miksi kun kerran vähennyksen oikaiseminen on mahdollista määrän muuttuessa, vähennystä ei silloin tarvitsisi muuttaa, kun todellisuudessa mitään taloudellista toimintaa ei ole tapahtunut ja mitään oikeutta vähennykseen ei siksi ole. Miksei henkilöön, joka ei harjoita taloudellista toimintaa ja jolla ei sen vuoksi ole vähennysoikeutta, vaikuttaisi mikään muutos, kun taas verovelvollisen täytyy vähennyksen määrän muututtua maksaa erotus takaisin? Tällaiselle erolle ei ole mitään perustetta. Vähennysten takaisinvaatimisen täytyy siis olla mahdollista.

23. Luottamuksensuojan kannalta saattaa kuitenkin syntyä ongelmia. Niiden syntyminen riippuu ennen kaikkea kansallisesta lainsäädännöstä. Saksa on esimerkiksi esittänyt, että valmistelevan toiminnan osalta ratkaisu siitä, onko se yritystoimintaa ja syntyykö vähennysoikeus, tehtäisiin aluksi vain väliaikaisesti; ratkaisu olisi toisin sanoen riippuvainen siitä, että vastikkeellisia suorituksia ylipäätään tehdään. Vasta kun vastikkeellisia liiketoimia todella on tehty, ratkaisusta tulisi lopullinen.

24. Mikään ei tue sitä käsitystä, että kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä säädettäisiin tällaisesta menettelytavasta. Voidaan kuitenkin todeta, että mikäli kansallisissa säädöksissä on tällaisia säännöksiä, luottamuksen suojaaminen tuskin on ongelmallista, jos jo tehtyjä vähennyksiä vaaditaan maksettavaksi takaisin — ongelmia saattaisi syntyä poikkeuksellisesti, jos esimerkiksi väliaikaisen ratkaisun ja peruuttamisen välillä kuluu kohtuuttoman pitkä aika.

25. Juuri tämä on nyt esillä olevassa asiassa ongelmallista. Vähennysoikeus myönnettiin ensimmäisen kerran vuodelle 1978. Siitä ensimmäiseen kansallisten viranomaisten tekemään verotarkastukseen kului viisi vuotta ja maksuunpanopäätöksen antamiseen vielä yhdeksän vuotta. Tästä voi syntyä luottamuksensuojan kannalta ongelmia. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on kuitenkin kansallisten säännösten nojalla yksittäistapauksissa ratkaista tämä asia.

26. Yhteisöjen tuomioistuimen tehtävänä sen sijaan on ratkaista se periaatteellinen kysymys, onko vähennysten takaisinvaatiminen ylipäätään mahdollista. Edellä esitetyn perusteella luottamuksensuoja voidaan ottaa riittävästi huomioon myös takaisinvaatimisen yhteydessä, minkä vuoksi takaisinvaatiminen on mielestäni mahdollista, varsinkin kun kuudennessa arvonlisäverodirektiivissäkin on säädetty oikaisemisesta. Mahdollisuus vaatia takaisin myönnetyn vähennysoikeuden perusteella tehdyt vähennykset ei siis esty luottamuksensuojasta johtuvista syistä.

27. Komissio esittää toisena perusteena vähennysten takaisinvaatimismahdollisuutta vastaan verotuksen neutraalisuuden periaatteen, jonka yhteisöjen tuomioistuin on tuonut esiin asiassa Rompelman. Tämän periaatteen mukaan kaikkia yrittäjiä on verotuksellisesti kohdeltava neutraalisti siitä riippumatta, harjoittavatko he vain valmistelevaa toimintaa vai tekevätkö he verollisia liiketoimia.

28. Tässäkin yhteydessä on jälleen viitattava siihen, ettei nyt esillä olevassa tapauksessa ryhdytty mihinkään taloudelliseen toimintaan. Käsitykseni mukaan tästä syystä

verotuksen neutraalisuuden periaatetta nimenomaan loukattaisiin, jos myönnettyä vähennystä ei maksettaisi takaisin. Sellaiselle toiminnalle, joka ei ole taloudellista toimintaa, ei anneta vähennysoikeutta. Valmistelevaa toimintaa käsitellään tässä suhteessa toisin, jos se voidaan lukea myöhempään taloudelliseen toimintaan kuuluvaksi. Mikäli tämä ei ole mahdollista siitä syystä, ettei myöhempi taloudellinen toiminta toteudu, ei vähennysoikeutta ole. Tärkeää ei nimittäin ole valmisteleva toiminta, vaan taloudellinen toiminta. Se on lähtökohtana pohdinnoille. Eri yrittäjien taloudellista toimintaa on kohdeltava neutraalisti. Tähän viittaa myös vastaaja kirjelmissään. Miksi siis henkilöä, joka ei harjoita taloudellista toimintaa, tulisi kohdella samoin kuin sellaista, joka harjoittaa taloudellista toimintaa?

29. Tässä yhteydessä sekä vastaaja että Saksa viittaavat kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohtaan. Sen mukaan vähennys on oikeus tehdä ainoastaan, jos verovelvollisen menot käytetään hänen "arvonlisäverovelvollisiin liiketoimiin" *.

30. Tässä kohtaa voitaisiin taas väittää, että ainoastaan käyttötarkoituksella on merkitystä. Sillä, tehdäänkö sitten todella liiketoimia, ei olisi merkitystä. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan mukaan kuitenkin vain *verovelvollisella* on oikeus tehdä vähennys. Verovelvollinen taas on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan jokainen, joka *harjoittaa* taloudellista toimintaa — ei siis jokainen, joka vain *aikoo* harjoittaa sitä.

31. Kuten Saksa on aivan oikein todennut, asiassa Rompelman oli kyse siitä, *milloin* se taloudellinen toiminta, jota harjoitetaan, alkaa. Verotuksen neutraalisuuden vuoksi on valmisteleva toiminta katsottu jo osaksi taloudellista toimintaa ja siten otettu lähtökohdaksi valmistelevan toiminnan yhteys myöhempään taloudelliseen toimintaan. Mikäli asianomainen ei kuitenkaan myöhemmin harjoita taloudellista toimintaa, ei tästä päätelmästä voida pitää kiinni. Ei ole mitään syytä antaa vähennysoikeutta, jos kyseessä ei ylipäätään ole taloudellinen toiminta.

32. Vähintään yhtä tärkeä kuin verotuksen neutraalisuuden periaate, on myös toinen arvonlisäverojärjestelmän periaate, johon vastaaja ja Saksa myös vetoavat. Kyseessä on periaate siitä, että arvonlisävero tulee aina kuluttajan maksettavaksi. Lähtökohtana on siten suoritusten ketju. Verovelvollinen, joka tekee liiketoimia ja suorittaa muille palveluja, ei ole ketjun loppupäässä ja voi sen vuoksi tehdä vähennyksen. Veron maksaa vasta kuluttaja, jolle hän on suorituksen tehnyt. Mikäli "verovelvollinen" ei kuitenkaan tee liiketoimia eikä siis suorituksia, hän on käytännössä kuluttaja. Tämä tarkoittaa sitä, että

* Saksankielisessä alkutekstissä suora lainaus direktiivistä kuuluu "für Zwecke seiner besteuerten Umsätze" (suom. huom.).

hän maksaa arvonlisäveron. Mikäli hänelle annettaisiin vähennysoikeus, jäisi hänen toimintansa verottamatta. Kuten vastaaja aivan oikein on todennut, tämä olisi vastoin arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatetta. Tämän vuoksi INZO:lla ei voi olla vähennysoikeutta. On selvää, ettei INZO ole koskaan harjoittanut taloudellista toimintaa, joten se ei ole koskaan tehnyt liiketoimia. Tästä syystä yhtiötä on kohdeltava kuluttajan tavoin, eli sen on maksettava arvonlisävero. Näistä syistä INZO:n on maksettava myönnetyt vähennykset takaisin.

33. Vastoin komission käsitystä arvonlisäverojärjestelmä ei tästä järky millään tavoin. Komissio ehdottaa, että jos vähennysoikeutta ei myönnetä, verovelvollisen olisi maksettava arvonlisävero, vaikka se myöhemmin tekisi liiketoimen. Tällöin arvonlisävero maksettaisiin kuitenkin kahdesti, ja verovelvollinen siirtäisi sen mahdollisuuksien mukaan tuotteen hintaan.

34. Tästä tilanteesta ei kuitenkaan ole kyse nyt esillä olevassa tapauksessa. Vähennysoikeus annettiin, mutta kun jälkikäteen todettiin, ettei INZO koskaan tee liiketoimia, tehdyt vähennykset vaaditaan maksettaviksi takaisin. Selvää siis on, että INZO on lopullinen kuluttaja. Ei siis ole olemassa kaksinkertaisen verotuksen vaaraa, vaan vaara siitä, että tietty suoritus jää verottamatta. Silloin arvonlisäverojärjestelmä järkkyisi.

35. Saksa viittasi suullisessa käsittelyssä aivan oikein myös väärinkäytön mahdollisuuteen. Tietyn henkilön tai yhtiön aikomus aloittaa taloudellinen toiminta on etukäteen vaikeasti todettavissa. Pettäminen on hyvin helppoa, mistä syystä väärinkäytön mahdollisuus on vastaavasti suuri. Monissa tapauksissa voitaisiin siis saada vähennysoikeus, vaikka todellisuudessa ei suunnitellakaan taloudellisen toiminnan aloittamista. Tästä syystä täytyy olla mahdollista jälkikäteen valvoa vähennysoikeuden käyttöä ja tarvittaessa muuttaa tehtyjä vähennyksiä. Kuten edellä on todettu, luottamusta voidaan suojata riittävällä tavalla. Vähennysten takaisinvaatimismahdollisuus ei tarkoita sitä, etteikö yksittäistapauksissa luottamuksensuojan vuoksi voitaisi luopua vaatimasta tehtyjä vähennyksiä takaisin.

36. Saksa on lisäksi tuonut kirjelmässään esiin asiassa Staatssecretaris van Financiën annetun tuomion [9], jossa päätettiin, ettei verovelvollisuutta synny vastikkeettomista palvelusuorituksista. Saksa toteaa tältä osin, että verovelvollisuutta ei tietenkään voi olla, kun mitään suorituksia ei ylipäätään ole tehty. Tämä väite ei mielestäni ole nyt käsiteltävänä olevan asian yhteydessä aivan oikeaan osuva, koskei kyse ole vastikkeellisten ja vastikkeettomien suoritusten erottamisesta, vaan siitä, riittääkö pelkkä aikomus aloittaa

9 — Asia 89/81, Staatssecretaris van Financiën v. Hong-Kong Trade, tuomio 1.4.1982 (Kok. 1982, s. 1277 ja 1286, 10 kohta).

taloudellinen toiminta vai onko aikomuksen myös toteuduttava. INZO:n aikomuksena oli vastikkeellinen toiminta. Kysymys siis kuuluu: riittääkö pelkkä tämä aikomus siihen, että INZO katsotaan verovelvolliseksi. Kuten olen jo todennut edellä, käsitykseni mukaan pelkkä aikomus yksin ei riitä.

37. Kaikki asianosaiset käsittelevät sitä paitsi kysymystä siitä, oliko INZO:lla kannattavuusselvityksen teettämisajankohtana todella aikomus alkaa taloudellinen toiminta. Vastaaja toteaa muun muassa, että INZO halusi päättää vasta selvityksen tulosten selvittyä, aloittaako se todella taloudellisen toiminnan, ja että kaikki sen toiminta sitä ennen oli tämän varauksen alaista. Tähän ei ole syytä syventyä tämän tarkemmin, koska silloin puututtaisiin kansallisten veroviranomaisten alkuperäiseen päätökseen, jossa todetaan, että INZO on verovelvollinen ja että sillä on vähennysoikeus. Asiassa ei siis kiinnitetä huomiota siihen, ettei INZO myöhemmin aloittanut taloudellista toimintaa, vaan väitetään, ettei INZO:a alunperinkään olisi pitänyt hyväksyä verovelvolliseksi. Tämän tutkiminen ei ole kuitenkaan yhteisöjen tuomioistuimen tehtävä.

38. Se, voivatko kansalliset viranomaiset peruuttaa aiemman päätöksensä, kuuluu kansalliseen hallinto-oikeuteen, ja kansallisen tuomioistuimen on päätettävä siitä luottamuksensuojan periaatetta noudattaen.

39. Haluan tähän todeta vain seuraavaa. Ei voida lähteä siitä, ettei INZO:n aikomuksena olisi ollenkaan ollut taloudellisen toiminnan harjoittaminen. Lisäksi on kiistatonta, että INZO:lla oli vakaa aikomus aloittaa taloudellinen toiminta, mikäli kannattavuusselvityksessä olisi saatu sen kannalta myönteinen tulos. Mikäli tällaisessa tapauksessa aluksi evätään vähennysoikeus, on harkittava, eikö juuri se olisi verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista. Sillä selvityksen päätyessä myönteiseen lopputulokseen taloudellinen toiminta aloitetaan. Tällaista taloudellista toimintaa kohdeltaisiin — jos vähennysoikeus evätään — toisin kuin sellaista taloudellista toimintaa valmisteluineen, joka aloitetaan ilman, että kannattavuus selvitetään etukäteen. Tällaiselle erilaiselle kohtelulle ei ole olemassa mitään oikeudellista perustetta.

40. Tämä ei kuitenkaan ole varsinainen ongelma tässä asiassa. Varsinainen ongelma on se, mitä tehdään, kun taloudellista toimintaa ei aloiteta. Siinä tapauksessa pelkkää valmistelevaa toimintaa yksin ei voida pitää taloudellisena toimintana. Tehdyt vähennykset voidaan vaatia maksettaviksi takaisin (edellyttäen, että kansallinen tuomioistuin kiinnittää huomiota luottamuksensuojaan), kuten edellä on osoitettu.

C — Ratkaisuehdotus

41. Tämän vuoksi esitän ennakkoratkaisukysymykseen vastattavaksi seuraavasti:

Yhtiön sellaista toimintaa, joka tähtää yhtiön taloudellisen toiminnan myöhempään aloittamiseen, ei voida pitää 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa tarkoitettuna taloudellisena toimintana, jos yhtiö puretaan, ennen kuin se on aloittanut taloudellisen toiminnan.