

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

25 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, ja jossa rajoitetaan mahdollisuus muodostaa arvonlisäveroryhmä ainoastaan rahoitus- ja vakuutuspalvelujen tarjoajiin

Asiassa C-74/11,

jossa on kyse SEUT 258 artiklaan perustuvasta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisestä koskevasta kanteesta, joka on nostettu 21.2.2011,

**Euroopan komissio**, asiamiehinaan I. Koskinen, D. Triantafyllou ja R. Lyal, prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

vastaan

**Suomen tasavalta**, asiamiehinaan H. Leppo, J. Heliskoski ja S. Hartikainen,

vastaajana,

jota tukevat

**Tšekin tasavalta**, asiamiehinaan M. Smolek ja T. Müller,

**Tanskan kuningaskunta**, asiamiehenään C. Vang,

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

**Ruotsin kuningaskunta**, asiamiehinaan A. Falk ja S. Johannesson, ja

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

väliintulijoina,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: tuomarit L. Bay Larsen, joka hoitaa neljännen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, J.-C. Bonichot, C. Toader, A. Prechal ja E. Jarašiūnas (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: N. Jääskinen,

kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 6.9.2012 pidetyssä istunnossa esitetyn, päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta, on antanut seuraavan

## **tuomion**

1 Euroopan komissio vaatii kanteellaan unionin tuomioistuinta toteamaan, että Suomen tasavalta 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 velvoitteita, koska se on sallinut ei-verovelvollisten henkilöiden kuulumisen sellaiseen henkilöryhmään, jota käsitellään yhtenä arvonlisäverovelvollisena (jäljempänä arvonlisäveroryhmä), ja koska se on rajoittanut mahdollisuuden muodostaa arvonlisäveroryhmä ainoastaan rahoitus- ja vakuutuspalvelujen tarjoajiin.

## **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 Saman direktiivin 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 artiklan mukaan 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.

#### *Suomen oikeus*

8 Arvonlisäverolain (1501/1993) 13 a §:ssä säädettiin seuraavaa:

”Lääninverovirasto voi kahden tai useamman elinkeinonharjoittajan hakemuksesta määrätä, että niitä on tätä lakia sovellettaessa kohdeltava yhtenä elinkeinonharjoittajana (verovelvollisuusryhmä [joka on tässä tuomiossa tarkoitettu arvonlisäveroryhmä]). Elinkeinonharjoittajilla tulee olla kotipaikka tai kiinteä toimipaikka Suomessa.

Verovelvollisuusryhmään voi kuulua vain:

1) pääasiassa 41 §:ssä tarkoitettuja rahoituspalveluja tai 44 §:n 1 momentissa tarkoitettuja vakuutuspalveluja myyvä elinkeinonharjoittaja;

2) luottolaitostoiminnasta annetun lain (121/2007) 15 §:ssä tarkoitettu omistusyhteisö tai kirjanpitoasetuksen (1339/1997) 3 luvun 1 §:n 2 momentissa tarkoitettu vakuutus konsernin emoyhteisö;

3) elinkeinonharjoittaja, jossa 1 tai 2 kohdassa tarkoitettulla elinkeinonharjoittajalla on kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 5 §:ssä tai 6 §:n 2 momentissa tarkoitettu määräysvalta;

4) elinkeinonharjoittaja, jossa 1–3 kohdassa tarkoitettujen elinkeinonharjoittajien voivat yhdessä käyttää kirjanpitolain 1 luvun 5 §:ssä tai 6 §:n 2 momentissa tarkoitettua määräysvaltaa vastaavaa valtaa, ja sen määräysvallassa 3 kohdassa tarkoitettulla tavalla oleva elinkeinonharjoittaja.

Hakemuksen hyväksymisen edellytyksenä on, että elinkeinonharjoittajilla on keskenään läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet.

Elinkeinonharjoittaja voi kuulua vain yhteen verovelvollisuusryhmään.

Sen estämättä, mitä 1 momentissa säädetään, tämän lain laskuja koskevia säännöksiä sovelletaan jokaiseen elinkeinonharjoittajaan erikseen.”

#### **Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely ja menettely unionin tuomioistuimessa**

9 Komissio lähetti 23.9.2008 Suomen tasavallalle virallisen huomautuksen, jossa se kiinnitti kyseisen jäsenvaltion huomion siihen seikkaan, että arvonlisäverolaki, jossa yhtäältä ei tehdä eroa sen välillä, onko arvonlisäveroryhmän jäsen tai jäsenyyttä hakeva henkilö arvonlisäverovelvollinen vai ei, ja toisaalta rajoitetaan arvonlisäveroryhmäjärjestelmän soveltaminen koskemaan ainoastaan rahoitus- ja vakuutuspalvelujen tarjoajia, oli mahdollisesti ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin 9 ja 11 artiklan kanssa. Komissio pyysi EY 226 artiklan nojalla Suomen

tasavaltaa esittämään huomautuksensa.

10 Suomen viranomaiset riitauttivat 17.11.2008 päivätyssä kirjeessään komission arvonlisäverodirektiivin 11 artiklasta esittämän tulkinnan.

11 Koska komissio ei ollut tyytyväinen tähän vastaukseen, se osoitti 20.11.2009 Suomen tasavallalle perustellun lausunnon, johon mainittu jäsenvaltio vastasi 19.1.2010 päivätyllä kirjeellä, jossa se kiisti komission moitteet ja väitti, että arvonlisäverolain säännökset olivat arvonlisäverodirektiivin 9 ja 11 artiklan mukaisia.

12 Komissio päätti tässä tilanteessa nostaa nyt käsiteltävän kanteen.

13 Unionin tuomioistuimen presidentin 4.7.2011 antamalla määräyksellä Tanskan kuningaskunta, Irlanti ja Ruotsin kuningaskunta sekä Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta hyväksyttiin asiassa väliintulijoiksi tukemaan Suomen tasavallan vaatimuksia.

## **Kanne**

*Väite, joka koskee ei-verovelvollisten henkilöiden kuulumista arvonlisäveroryhmään*

Asianosaisten ja väliintulijoiden lausumat

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

15 Komissio katsoo, että arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa oleva ilmaus ”henkilöt” tarkoittaa ainoastaan sellaisia henkilöitä, jotka täyttävät vaadittavat edellytykset, jotta niitä voidaan pitää verovelvollisina. Se huomauttaa tältä osin, että arvonlisäverodirektiivin 11 artikla on direktiivin III osastossa, jonka otsikkona on ”Verovelvolliset”, eikä siinä säädetä poikkeuksesta direktiivin 9 artiklaan, jossa ”verovelvollinen” määritellään siten, että sillä tarkoitetaan ”jokaista, joka itsenäisesti – – harjoittaa liiketoimintaa”.

16 Komission mukaan arvonlisäverodirektiivin 11 artikla on poikkeus pääsäännöstä, jonka mukaan kutakin verovelvollista on arvonlisäverosääntöjen soveltamisessa kohdeltava erillisenä yksikkönä. Sitä on näin ollen tulkittava siten, ettei se poikkea pääsäännöstä enemmän kuin on tarpeen. Vaikka kyseisessä artiklassa ei nimenomaisesti säädetä, että arvonlisäveroryhmän jäsenen tulee olla verovelvollinen, se seikka, että henkilöitä, jotka sisällytetään arvonlisäveroryhmään, käsitellään ”yhtenä verovelvollisena”, viittaa komission mukaan kuitenkin siihen, että jokaisen ryhmän jäsenen tulee olla verovelvollinen. Vastaavalla tavalla käsite ”ryhmä” viittaa siihen, että kaikki ryhmän jäsenet kuuluvat samaan luokkaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän kannalta. Sanaa ”henkilöt” on näin ollen käytetty ainoastaan sanan ”verovelvolliset” toistamisen välttämiseksi.

17 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.

18 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 komission ehdotuksen (KOM(73) 950 lopullinen) perusteluista ilmenee, yhtäältä hallinnollisen yksinkertaistamisen mahdollistaminen sekä

verovelvollisille että verohallinnolle ja toisaalta väärinkäytösten ehkäiseminen estämällä henkilöiden, jotka eivät todellisuudessa ole itsenäisiä kaupallisia yksiköitä, kohteileminen erillisinä verovelvollisina. Ei-verovelvollisten henkilöiden sisällyttäminen arvonlisäveroryhmään ei komission mukaan mahdollista hallinnollista yksinkertaistamista eikä väärinkäytösten ehkäisemistä.

19 Arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan sanamuodossa tai kyseisen direktiivin valmisteluasiakirjoissa ei komission näkemyksen mukaan viitata siihen, että säännöksellä olisi ollut tarkoitus muuttaa verovelvollisen käsitettä tai laajentaa verovelvollisten henkilöiden oikeuksia ja velvollisuuksia muihin henkilöihin. Näin kuitenkin kävisi, jos ei-verovelvolliset henkilöt voisivat liittyä arvonlisäveroryhmään. Komissio toteaa erityisesti, että 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 olisi selvästi vastoin yhteistä arvonlisäverojärjestelmää.

20 Komission mukaan asiassa ei näin ollen ole pitäydyttävä arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan sanamuodonmukaisessa tulkinnassa, vaan kyseistä artiklaa on tarkasteltava sen asiayhteyden valossa eli suhteessa direktiivin III osastoon ja laajemmin osana direktiivin muodostamaa järjestelmää.

21 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).

22 Suomen tasavalta kiistää väitteen, joka koskee ei-verovelvollisten henkilöiden kuulumista arvonlisäveroryhmään. Se huomauttaa ensinnäkin, että arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan sanamuodossa käytetään yhdenmukaisesti direktiivin muiden säännösten kanssa sanaa ”henkilöt” eikä sanaa ”verovelvolliset”. Suomen tasavalta korostaa, että kyseisen artiklan muissa kuin ranskankielisessä versiossa tehdään samanlainen ero ”verovelvollisten” ja ”henkilöiden” välillä. Ilmaus ”yhtenä verovelvollisena” viittaa vain ryhmän verovelvollisuuteen eikä millään tavoin merkitse, että jokaisen ryhmään kuuluvan tulisi olla erikseen verovelvollinen.

23 Suomen tasavalta katsoo myös, että ei-verovelvollisten mahdollisuus liittyä arvonlisäveroryhmään on yhdenmukainen arvonlisäverodirektiivin ja sen 11 artiklan tarkoituksen eli sen kanssa, että jäsenvaltiot voivat käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia henkilöitä, jotka huolimatta oikeudellisesta itsenäisyydestään ovat keskenään läheisissä rahoituksellisissa, taloudellisissa ja hallinnollisissa suhteissa. Sillä seikalla, että tällaiseen kokonaisuuteen kuuluvan henkilön, jonka riippumattomuus on siis ainoastaan oikeudellinen muodollisuus, harjoittama toiminta on kokonaan arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolella, ei ole merkitystä ryhmän jäsenyyden kannalta. Suomen tasavallan näkemyksen mukaan komission tulkinta johtaisi lisäksi siihen, että arvonlisäverotus vaikuttaisi tapaan, jolla tietty rahoituksellinen, taloudellinen ja hallinnollinen kokonaisuus olisi edullista organisoida juridisesti, kun taas ei-verovelvollisten henkilöiden kuuluminen arvonlisäveroryhmään mahdollistaa verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattamisen.

24 Suomen tasavalta katsoo lisäksi, että arvonlisäverolain riidanalaiset säännökset ovat yhdenmukaisia hallinnon yksinkertaistamista ja väärinkäytösten estämistä koskevien tavoitteiden kanssa. Se huomauttaa tämän suhteen, että jos komission argumentointi pitäisi paikkansa, arvonlisäverosta vapautettua liiketoimintaa harjoittavat elinkeinonharjoittajat eivät voisi kuulua arvonlisäveroryhmään, koska väärinkäytösten estämistä ja hallinnon yksinkertaistamista koskevat

tavoitteet voivat olla merkityksellisiä vain verollista toimintaa harjoittavien osalta. Suomen tasavalta lisää, ettei kuudennen direktiivin valmisteluasiakirjoissa ole määritelty tyhjentävästi arvonlisäveroryhmän tavoitteita.

25 Rahoituksellista, taloudellista ja hallinnollista yksikköä on Suomen tasavallan mukaan arvioitava kokonaisuutena, eikä asian kannalta näin ollen ole merkitystä sillä seikalla, onko ryhmän jäsenen, jolle tavaroita tai palveluja tarjotaan, harjoittama toiminta veronalaista ja onko se arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolella. Koska arvonlisäveroryhmän rekisteröinnin tarkoituksena on mahdollistaa ryhmän jäsenten välillä tapahtuvien tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten jääminen arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä ei Suomen tasavallan mukaan löydy erityistä perustetta, jonka mukaan samaan kokonaisuuteen kuuluvaa yksikköä tulisi kohdella eri tavoin kuin muita yksikköjä siksi, että se harjoittaa yksinomaan arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle jäävää toimintaa.

26 Suomen tasavalta toteaa lopuksi, ettei komission mainitseman oikeuskäytännön avulla voida määrittää, sallitaanko arvonlisäverodirektiivissä muiden kuin verovelvollisten kuuluminen arvonlisäveroryhmään.

27 Suomen tasavallan tavoin Tšekin tasavalta, Tanskan kuningaskunta, Irlanti ja Yhdistynyt kuningaskunta katsovat, että komission kannalle ei saada tukea arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan sanamuodosta eikä tavoitteesta eikä myöskään yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä tai unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

28 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).

29 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 tarkoitettulla tavalla verovelvollisia. Koska sanamuodossa käytetään ilmausta ”henkilöt” eikä ilmausta ”verovelvolliset”, siinä ei erotella toisistaan verovelvollisia ja ei-verovelvollisia (asia C-85/11, komissio v. Irlanti, tuomio 9.4.2013, 36 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

30 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, jolla luotiin unionin oikeuteen arvonlisäveroryhmän käsite, 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 (em. asia komissio v. Irlanti, tuomion 37 kohta).

31 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) (em. asia komissio v. Irlanti, tuomion 38 kohta).

32 Näistä perättäisistä sanamuodon muutoksista ei ilmene, että unionin lainsäätäjän tarkoituksena olisi kuudetta direktiiviä ja sen jälkeen arvonlisäverodirektiiviä antaessaan 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 (em. asia komissio v. Irlanti, tuomion 39 kohta).

33 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 käsite edellyttää, että siihen kuuluvat henkilöt ovat kaikki samantyyppisiä, koska tähän viittaavaa ilmausta ei käytetä puheena olevassa artiklassa (em. asia komissio v. Irlanti, tuomion 40 kohta).

34 Näin ollen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan sanamuodosta ei ilmene, etteikö arvonlisäveroryhmä voisi sisältää ei-verovelvollisia henkilöitä (em. asia komissio v. Irlanti, tuomion 41 kohta).

35 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.

36 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 Amplisientifica ja Amplifin annettujen tuomioiden kohteena (em. asia komissio v. Irlanti, tuomion 43 kohta).

37 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 työntekijät tai julkisoikeudelliset yhteisöt. Näin ollen arvonlisäverodirektiivin III osaston sisäisestä logikasta ei voida päätellä, että henkilö, joka ei täytä edellä mainittua yleismääritelmää, jää väistämättä direktiivin 11 artiklassa tarkoitettujen henkilöiden piiriin ulkopuolelle (em. asia komissio v. Irlanti, tuomion 44 kohta).

38 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 Suomen tasavalta ja väliintulijat ovat esittäneet – näiden henkilöiden, joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa, on yhdessä arvioituna täytettävä kollektiivisesti tämä määritelmä (em. asia komissio v. Irlanti, tuomion 45 kohta).

39 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 (em. asia komissio v. Irlanti, tuomion 46 kohta).

40 Kolmanneksi on todettava arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan tavoitteista, että kuudennen direktiivin antamiseen johtaneen komission ehdotuksen 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 lakitekniiseen seikkaan (em. asia komissio v. Irlanti, tuomion 47 kohta).

41 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 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 (em. asia komissio v. Irlanti, tuomion 48 kohta).

42 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 (em. asia komissio v. Irlanti, tuomion 49 kohta).

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

44 Kaiken edellä esitetyn perusteella väite, joka koskee ei-verovelvollisten henkilöiden kuulumista arvonlisäveroryhmään, on hylättävä.

*Väite, joka koskee arvonlisäveroryhmän muodostamisen rajoittamista ainoastaan rahoitus- ja vakuutuspalvelujen tarjoajiin*

Väitteen tutkittavaksi ottaminen

– Asianosaisten ja väliintulijoiden lausumat

45 Suomen tasavalta vaatii Irlannin ja Ruotsin kuningaskunnan tukemana, että väite, joka



koskee arvonlisäveroryhmän muodostamisen rajoittamista ainoastaan rahoitus- ja vakuutuspalvelujen tarjoajiin, on jätettävä tutkimatta siltä osin kuin se perustuu yhdenvertaisen kohtelun periaatteen loukkaamiseen. Suomen tasavalta väittää yhtäältä, että SEUT 258 artiklassa asetettujen vaatimusten vastaisesti kannekirjelmän perusteella ei voida määrittää selvästi, moittiiko komissio Suomen tasavaltaa verotuksen neutraalisuuden periaatteen vai yhdenvertaisen kohtelun periaatteen loukkaamisesta, ja toisaalta, että viimeksi mainittuun loukkaamiseen on vedottu ensimmäistä kertaa vasta kannekirjelmässä.

46 Komissio katsoo, ettei se ole laajentanut tai muuttanut oikeusriidan kohdetta siitä, millaisena se esitettiin oikeudenkäyntiä edeltäneessä menettelyssä, jossa komissio viittasi verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen, joka yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä ilmentää yhdenvertaisen kohtelun periaatetta.

– Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

47 On syytä muistuttaa, että niiden oleellisten tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen, joihin kanne perustuu, on ilmentävä johdonmukaisesti ja ymmärrettävästi itse kannekirjelmän tekstistä (ks. mm. asia C-400/08, komissio v. Espanja, tuomio 24.3.2011, Kok., s. I-1915, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Esillä olevassa asiassa komission kannekirjelmä täyttää tämän vaatimuksen. Komissio esittää kannekirjelmässä selvästi, että arvonlisäveroryhmäjärjestelmän rajoittaminen ainoastaan rahoitus- ja vakuutusalan yrityksiin on sen mukaan ristiriidassa unionin oikeuden verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, joka ilmentää arvonlisäverotuksessa unionin oikeuden yhdenvertaisen kohtelun periaatetta, ja että viimeksi mainittua periaatetta sovelletaan käsiteltävään asiaan.

48 On myös muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 258 artiklan nojalla nostetun kanteen kohde rajataan kyseisessä määräyksessä tarkoitettua 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 ja asia C-458/08, komissio v. Portugali, tuomio 18.11.2010, Kok., s. I-11599, 43 ja 44 kohta).

49 Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on niin ikään katsottu, että verotuksen neutraalisuuden periaate ilmentää arvonlisäverotuksessa yhdenvertaisen kohtelun periaatetta, joka edellyttää, että samankaltaisia tilanteita ei kohdella eri tavoin, ellei erilainen kohtelu ole objektiivisesti perusteltua. On kuitenkin huomattava, että verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaamisesta voi olla kysymys ainoastaan kilpailevien elinkeinonharjoittajien välillä, kun taas yhdenvertaisen kohtelun periaatteen loukkaaminen voi ilmetä veroasioissa muuntyyppisinä syrjinnän muotoina, jotka kohdistuvat sellaisiin elinkeinonharjoittajiin, jotka eivät välttämättä ole toistensa kilpailijoita vaan ovat muilta osin keskenään samankaltaisessa tilanteessa (ks. vastaavasti asia C-309/06, Marks & Spencer, tuomio 10.4.2008, Kok., s. I-2283, 49 ja 51 kohta).

50 Tästä seuraa, että yhdenvertaisen kohtelun periaate ei veroasioissa vastaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Näin ollen väittäessään kannekirjelmässään, että arvonlisäverolaki – siltä osin kuin sillä rajoitetaan mahdollisuus muodostaa arvonlisäveroryhmä rahoitus- ja vakuutusalan yrityksiin – on ristiriidassa yhdenvertaisen kohtelun periaatteen kanssa, vaikka se oli perustellussa lausunnossa vedonnut tältä osin verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen, komissio laajensi oikeusriidan kohdetta.

51 Tämän johdosta väite, joka koskee sitä, että mahdollisuus perustaa arvonlisäveroryhmä on

rajoitettu rahoitus- ja vakuutusalan yrityksiin, on jätettävä tutkimatta niiltä osin kuin se perustuu yhdenvertaisen kohtelun periaatteen loukkaamiseen. Muilta osin väite voidaan ottaa tutkittavaksi.

## Asiakysymys

– Asianosaisten ja väliintulijoiden lausumat

52 Komissio katsoo, että arvonlisäverolain säännökset ovat ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan kanssa, koska niiden soveltamisala on rajoitettu yrityksiin, jotka toimivat rahoitus- tai vakuutusallalla.

53 Komissio väittää, että arvonlisäveroryhmiä koskevaa kansallista järjestelmää on sovellettava kaikkiin kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautuneisiin yrityksiin riippumatta siitä, minkälaista toimintaa ne harjoittavat. Komissio katsoo, että koska yhteinen arvonlisäverojärjestelmä on yhtenäinen järjestelmä, tämän järjestelmän yhteydessä perustettavan erityisjärjestelmän on lähtökohtaisesti oltava yleisesti sovellettavissa.

54 Arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan tämänsuuntaista tulkintaa tukee komission mukaan itse säännöksen sanamuoto, jossa mikään ei näytä viittaavan siihen, että jäsenvaltio voisi rajoittaa säättämänsä järjestelmän soveltamisen tietyn toimialan yrityksiin. Tämä tulkinta vastaa lisäksi säännöksen tavoitetta, joka on – kuten kuudennen direktiivin antamiseen johtaneen komission ehdotuksen perusteluissa todetaan – se, että jäsenvaltioille annetaan mahdollisuus hallinnon yksinkertaistamiseksi ja väärinkäytösten estämiseksi olla pitämättä erillisinä verovelvollisina yrityksiä, joiden riippumattomuus on pelkkä oikeudellinen muodollisuus.

55 Vaikka komissio myöntääkin, etteivät rahoitus- ja vakuutuspalvelujen tarjoajat kilpaile muilla aloilla toimivien yritysten kanssa, se väittää lisäksi, että Suomen arvonlisäveroryhmäjärjestelmä on kuitenkin yhdenvertaisen kohtelun periaatteen vastainen, koska ensin mainittuja toimijoita suositaan suhteessa yrityksiin, jotka eivät voi perustaa arvonlisäveroryhmää. Komission mukaan Suomen tasavalta ei ole osoittanut, että näiden toimijoiden tilanne ei ole rinnastettavissa muilla aloilla toimivien yritysten tilanteeseen eikä että kyseisen järjestelmän soveltamisalan rajoittaminen mainittuihin toimijoihin olisi objektiivisesti perusteltua.

56 Suomen tasavalta kiistää väitteen, joka koskee arvonlisäveroryhmän perustamismahdollisuuden rajoittamista ainoastaan rahoitus- ja vakuutusalan yrityksiin, ja toteaa alustavana huomautuksena, että rahoitus- ja vakuutusala kuuluu Suomessa sellaisen erityisen lupa- ja valvontajärjestelmän piiriin, jolla rajoitetaan kyseisen alan yritysten mahdollisuutta harjoittaa välittömästi tai omistamiensa yhteisöjen kautta muuta kuin toimiluvassa tarkoitettua toimintaa. Arvonlisäveroryhmäjärjestelmällä mahdollistetaan se, että nämä yritykset voivat saada tukipalveluja, kuten tietojenkäsittelypalveluja, ja se vastaa tavoitteeseen edistää arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuutta tällä alalla.

57 Suomen tasavalta vetoaa näkemyksensä tueksi ensinnäkin siihen, että arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan sanamuodossa ei todeta, että arvonlisäveroryhmäjärjestelmää olisi sovellettava kaikilla aloilla toimiviin yrityksiin, ja että arvonlisäverojärjestelmän yhtenäisyyden tavoite tukee ennemminkin Suomen tasavallan kuin komission tulkintaa. Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän yleisyys ja yhtenäisyys edellyttävät Suomen tasavallan mukaan sitä, että arvonlisäverodirektiivin mahdollistamien erityisten järjestelyjen, jotka muodostavat poikkeuksen yleisesti sovellettavista säännöistä, käyttöala on rajattu mahdollisimman tarkoin vastaamaan todellista tarvetta verotuksen neutraalisuus huomioon ottaen. Esillä oleva rajoitus vastaa näin ollen periaatetta, jonka mukaan vapautuksia ja poikkeuksia on tulkittava suppeasti. Täten arvonlisäveroryhmäjärjestelmän soveltamisalan rajoittamiselle ei voida asettaa muita edellytyksiä kuin verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattaminen.

58 Suomen tasavalta huomauttaa seuraavaksi, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verotuksen neutraalisuuden periaate ilmentää yhdenvertaisen kohtelun periaatetta arvonlisäverotuksessa, jolloin jälkimmäistä periaatetta sovelletaan ainoastaan silloin, jos ensiksi mainittua ei voida erityisistä syistä soveltaa. Arvonlisäveroryhmäjärjestelmän soveltamisen rajoittaminen rahoitus- ja vakuutusalan ei ensinnäkään ole verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista, jos rajoittaminen ei johda siihen, että samaa tai samankaltaista toimintaa harjoittavia elinkeinonharjoittajia kohdellaan eri tavoin. Toisaalta yhdenvertaisen kohtelun periaatetta ei Suomen tasavallan mukaan ole sovellettava, vaan käsiteltävään asiaan on sovellettava verotuksen neutraalisuuden periaatetta, jota ei ole sen mukaan loukattu, koska rahoitus- ja vakuutusalan yritykset eivät ole samanlaisessa tilanteessa kuin muiden toimialojen yritykset.

59 Irlanti yhtyy Suomen tasavallan näkemykseen ja huomauttaa erityisesti, että komission "yhdenmukaistava" lähestymistapa on ristiriidassa sen kanssa, että arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan toisessa kohdassa jäsenvaltioille annetaan laaja toimivalta toteuttaa kaikki tarpeelliset toimenpiteet estääkseen väärinkäytökset, jotka johtuvat tämän säännöksen täytäntöönpanosta kansallisessa lainsäädännössä.

60 Ruotsin kuningaskunta väittää niin ikään, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän yhtenäisyys edellyttää, että arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa säädettyä poikkeusta on tulkittava suppeasti. Artiklan sanamuoto puhuu sen näkemyksen puolesta, että jäsenvaltiot ovat toimivaltaisia täsmentämään, keihin niiden alueelle sijoittautuneisiin henkilöihin voidaan soveltaa arvonlisäveroryhmäjärjestelmää, kun taas komission ehdottama tulkinta loisi edellytyksen, jota ei mainita säännöksen sanamuodossa. Velvollisuutta yleistää arvonlisäveroryhmäjärjestelmää ei voida johtaa mainitun 11 artiklan tavoitteista, ja se päinvastoin lisäisi väärinkäytösten vaaraa. Suomen arvonlisäveroryhmäjärjestelmä ei lisäksi ole verotuksen neutraalisuuden eikä yhdenvertaisen kohtelun periaatteen vastainen, koska rahoitus- ja vakuutusalan yritysten tilanne ei ole rinnastettavissa muilla aloilla toimivien yritysten tilanteeseen, ja joka tapauksessa järjestelmän aiheuttamat rajoitukset ovat oikeutettuja objektiivisista syistä.

– Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

61 Sekä unionin oikeuden yhdenmukainen soveltaminen että yhdenvertaisuusperiaate edellyttävät, että unionin oikeuden sellaisen säännöksen sanamuotoa, joka ei sisällä nimenomaista viittausta jäsenvaltioiden oikeuteen sisältönsä ja soveltamisalansa määrittämiseksi, on tavallisesti tulkittava koko Euroopan unionissa itsenäisesti ja yhdenmukaisesti (em. asia NCC Construction Danmark, tuomion 24 kohta).

62 Arvonlisäverodirektiivin yhdenmukaisen soveltamisen kannalta tärkeää on erityisesti se, että direktiivin III osastossa määriteltä käsitettä "verovelvollinen" tulkitaan itsenäisesti ja

yhdenmukaisesti. Näissä puitteissa arvonlisäverodirektiivin 11 artiklaa on tulkittava tällä tavoin huolimatta siitä, että artiklassa säädetty järjestelmä on jäsenvaltioille valinnainen, jotta silloin, kun järjestelmä on toteutettu, voidaan välttää jäsenvaltioiden väliset eroavaisuudet tämän järjestelmän soveltamisessa.

63 Kuten tämän tuomion 29 kohdassa todetaan, 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 ne ovat oikeudellisesti itsenäisiä mutta niillä on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa. Artiklan sanamuodon mukaan sen soveltamiselle ei ole muita edellytyksiä. Siinä ei myöskään säädetä jäsenvaltioilla olevasta mahdollisuudesta asettaa taloudellisille toimijoille muita edellytyksiä arvonlisäveroryhmän muodostamiseksi, kuten edellytystä tietyntyyppisen toiminnan harjoittamisesta tai kuulumisesta tiettyyn toiminta-alaan.

64 Arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan sanamuodosta tai asiayhteydestä, eli direktiivin III osastosta, ei ilmene, että kyseinen artikla olisi luonteeltaan poikkeus- tai erityissäännös, jota olisi tulkittava suppeasti, kuten Suomen tasavalta ja Ruotsin kuningaskunta esittävät.

65 Arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan tavoitteista on – kuten tämän tuomion 40 kohdassa esitetään – todettava, että kuudennen direktiivin antamiseen johtaneen komission ehdotuksen 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 lakitekniiseen seikkaan (em. asia komissio v. Irlanti, tuomion 47 kohta).

66 Arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan toisessa kohdassa sallitaan myös se, että jäsenvaltiot voivat toteuttaa kaikki tarpeelliset toimenpiteet estääkseen sen, että veropetoksia voidaan tehdä tai veroa kiertää artiklan ensimmäistä kohtaa soveltamalla. Tällaisten toimenpiteiden toteuttamisessa on kuitenkin noudatettava unionin oikeutta. Näin ollen jäsenvaltiot voivat – tämän varauksen rajoissa – rajoittaa 11 artiklassa säädetyn järjestelmän soveltamista veropetosten tai veronkierron ehkäisemiseksi.

67 Komissio ei käsiteltävässä asiassa ole osoittanut, että arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa säädetyn järjestelmän rajoittaminen artiklan toisen kohdan nojalla rahoitus- ja vakuutusalan yrityksiin ei ollut perusteltua.

68 Näin ollen on todettava, että komissio ei ole osoittanut, että arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa säädetyn järjestelmän rajoittaminen rahoitus- ja vakuutusalan yrityksiin oli unionin oikeuden vastaista.

69 Tämän johdosta ja siitä syystä, että väite, joka koskee sitä, että mahdollisuus perustaa arvonlisäveroryhmä on rajoitettu rahoitus- ja vakuutusalan yrityksiin, on jätettävä tutkimatta niiltä osin kuin se perustuu yhdenvertaisen kohtelun periaatteen loukkaamiseen, kyseinen väite on hylättävä.

70 Kaikkien edellä esitettyjen seikkojen perusteella kanne on hylättävä.

## **Oikeudenkäyntikulut**

71 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 138 artiklan 1 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska

Suomen tasavalta on vaatinut komission velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut ja koska komissio on hävinnyt asian, 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, Irlanti, Ruotsin kuningaskunta ja Yhdistynyt kuningaskunta vastaavat kukin omista oikeudenkäyntikuluistaan.

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

- 1) **Kanne hylätään.**
- 2) **Euroopan komissio velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.**
- 3) **Tšekin tasavalta, Tanskan kuningaskunta, Irlanti, Ruotsin kuningaskunta ja Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta vastaavat kukin omista oikeudenkäyntikuluistaan.**

Allekirjoitukset

\* Oikeudenkäyntikieli: suomi.