

62010CC0280

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

PEDRO CRUZ VILLALÓN

15 päivänä syyskuuta 2011 (1)

Asia C-280/10

Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz, spółka jawna
vastaan

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu

(Naczelny S?d Administracyjny (Puola) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

”Verotus — Arvonlisävero — Tulevaa liiketoimintaa varten toteutettuihin ostoihin sisältyvän arvonlisäveron takaisin saaminen — Ennen liiketoimintaa harjoittavan avoimen yhtiön perustamista suoritettu verollinen liiketoimi — Laskujen osoittaminen perustettavalle avoimelle yhtiölle ja ”tuleville yhtiömiehille” — Avoimeen yhtiöön sen perustamisajankohtana apporttina sijoitettavien maa-alueiden osto ”tulevien yhtiömiesten” lukuun”

I Johdanto

1.

Naczelny S?d Administracyjny (ylimmän oikeusasteen hallintotuomioistuin) on esittänyt kaksi ennakkoratkaisukysymystä ostoihin sisältyvän arvonlisäveron takaisin saamista koskevan oikeuden laajuudesta tilanteessa, jossa verovelvolliset muodollisesti vaihtuvat. Tarkemmin ottaen kysymys on siitä, voiko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY (2) mukaisesti henkilöyhtiö käyttää kiinteistön ostoon sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta, kun se ei itse ole hankkinut tätä kiinteistöä, vaan sen ovat hankkineet henkilöt, jotka myöhemmin perustavat kyseisen yhtiön sen yhtiömiehinä.

2.

Vaikka unionin tuomioistuimella on jo ollut tilaisuus ottaa kantaa tulkintakysymyksiin, jotka koskevat liiketoiminnan aloittamisen ja valmistelun yhteydessä maksetun arvonlisäveron takaisin saamista, tässä asiassa esille tulevat kysymykset liittyvät erityisesti kahteen luonnolliseen henkilöön, joista jäljempänä käytän nimitystä ”tulevat yhtiömiehet”. Kyseiset henkilöt ovat suunnitelleet ja suorittaneet välttämättömän investoinnin sellaisen tuotantomennettelyn aloittamiseksi, jonka toteuttamisesta eivät vastaa he itse vaan heidän yksin muodostamansa henkilöyhtiö. Tämän ”tulevien yhtiömiesten” ennen liiketoiminnan aloittamista yhtiömiehinä toimimiseen liittyvän erityispiirteen vuoksi on vaikeaa myöntää vähennysoikeus yhtiölle, sillä arvonlisäveroa ei ole maksanut yhtiö. Toisaalta oikeutta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palauttamiseen ei voida automaattisesti antaa ”tuleville yhtiömiehille”, sillä liiketoimintaa eivät todellisuudessa harjoita yhtiömiehet, eivätkä he siten myöskään voi vyöryttää veroa seuraavalle tuotantoportaalalle.

3.

Näiden kahden rajoituksen vuoksi on tarkasteltava huolella unionin tuomioistuimen asiaa koskevaa oikeuskäytäntöä mutta myös vältettävä tulkitsemasta direktiiviä 2006/112 tavalla, joka johtaisi tietyn formalismin vuoksi sen taustalla olevien periaatteiden loukkaamiseen.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

4.

Direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa määritellään verovelvollisen käsite arvonlisäveroa sovellettaessa seuraavasti:

”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.”

5.

Oikeudesta maksetun arvonlisäveroveron vähentämiseen säädetään kyseisen direktiivin 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa, joista tämän asian yhteydessä on tuotava esille 168 artikla, jossa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

a)

arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;

b)

arvonlisävero, joka on maksettava tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin 18 artiklan a alakohdan ja 27 artiklan mukaisesti rinnastettavista liiketoimista;

c)

arvonlisävero, joka on maksettava tavaroiden yhteisöhankinnoista 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdan mukaisesti;

d)

arvonlisävero, joka on maksettava tavaroiden yhteisöhankintoihin 21 ja 22 artiklan mukaisesti rinnastettavista liiketoimista;

e)

kyseiseen jäsenvaltioon tavaroiden maahantuonnista maksettava tai maksettu arvonlisävero.”

6.

Direktiivin 2006/112 178 artiklassa määritellään muodolliset edellytykset vähennyksen tekemiselle, ja sen a alakohdassa edellytetään

”edellä 168 artiklan a alakohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia koskevan vähennyksen osalta 220–236, 238, 239 ja 240 artiklan mukaisesti tehdyn laskun hallussapitoa”.

B Kansallinen oikeus

7.

Liikevaihtoverolain, joka on annettu 11.3.2004 (Dz. U. nro 54, järjestysnumero 535, sellaisena kuin se on muutettuna; jäljempänä liikevaihtoverolaki), 15 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisia ovat oikeushenkilöt, organisatoriset yksiköt, jotka eivät ole oikeushenkilöitä, sekä luonnolliset henkilöt, jotka harjoittavat itsenäisesti 2 momentissa tarkoitettua liiketoimintaa riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.”

8.

Liikevaihtoverolain 15 §:n 2 momentissa määritellään liiketoiminnan käsite arvonlisäveron soveltamisen kannalta seuraavasti:

”Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta, myös silloin, kun liiketoimia toteutetaan kertaluonteisesti sellaisissa olosuhteissa, joiden perusteella on katsottava, että liiketoimet on tarkoitus toteuttaa uudelleen. Liiketoimintana pidetään myös aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

9.

Liikevaihtoverolain 86 §:n 1 momentti, joka koskee vähennysoikeutta, on sanamuodoltaan seuraava:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään 15 §:ssä tarkoitettujen verovelvollisten verollisiin liiketoimiin, mainituilla verovelvollisilla on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero verosta, jonka he ovat velvollisia maksamaan, tämän rajoittamatta 114 §:n, 119 §:n 4 momentin, 120 §:n 17 ja 19 momentin sekä 124 §:n soveltamista.”

10.

Liikevaihtoverolain 86 §:n 10 momentin 10 kohdassa säädetään vähennysoikeuden syntymisestä seuraavaa:

”Oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen syntyy

1. veroilmoituksessa sen ajanjakson osalta, jona verovelvollinen on saanut laskun tai

tulliasiakirjan, tämän rajoittamatta 2–4 kohdan sekä 11, 12, 16 ja 18 momentin soveltamista.”

11.

Liikevaihtoverolain 106 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Ellei 2, 4 ja 5 momentissa sekä 119 §:n 10 momentissa ja 120 §:n 16 momentissa toisin säädetä, 15 §:ssä tarkoitetut verovelvolliset ovat velvollisia laatimaan laskuja, jotka sisältävät erityisesti myyntiä, myyntipäivämäärää, verotonta kappalehintaa, veron perustetta, verokantaa ja veron määrää, vaadittua summaa sekä verovelvollista ja hankkijaa koskevat tiedot.”

12.

Liikevaihtoverolain tiettyjen säännösten täytäntöönpanosta 27.4.2004 annetun Puolan valtiovarainministerin asetuksen (Dz. U., nro 97, järjestysnumero 970, sellaisena kuin se on muutettuna; jäljempänä täytäntöönpanoasetus) 8 §:n 1 momentin 6 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verosta vapautetaan:

6. apportit, jotka sijoitetaan siviiliyhtiöihin ja kauppayhtiöihin.”

III Tosiseikat ja pääasian oikeudenkäyntimenettely

13.

Paweł Józef Granatowicz ja Marcin Michał Wasiewicz hankkivat 22.12.2006 yhteisomistukseen luonnonkiviavolouhoksen, ja tästä arvonlisäverollisesta liiketoimesta laadittiin samana päivänä molempien nimiin osoitettu lasku.

14.

Julkisen notaarin luona allekirjoitettiin 26.4.2007 yhtiösopimus, jolla perustettiin avoin yhtiö Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz, spółka jawna (jäljempänä yhtiö), johon edellä mainitut yhtiömiehet Granatowicz ja Wasiewicz sijoittivat apportina louhoksen. Julkinen notaari laskutti yhtiötä notaarin vahvistamasta asiakirjasta sekä sen kuudesta jäljennöksestä.

15.

Yhtiö merkittiin 5.6.2007 kaupparekisteriin, ja arvonlisäverotuksen kannalta se perustettiin 14.6. samana vuonna.

16.

Kesäkuun 2007 ilmoituksessaan yhtiö vähensi louhoksen ostoon sisältyvän ja julkisen notaarin palveluista maksetun arvonlisäveron, joka oli suuruudeltaan 289718 Puolan zlotya (PLN).

17.

Puolan veroviranomaiset havaitsivat tekemässään tarkastuksessa kaksi yhtiön ilmoitukseen liittyvää sääntöjenvastaisuutta. Ensinnäkin kiinteistön ostosta esitetty lasku oli osoitettu ”tuleville yhtiömiehille” eikä yhtiölle. Toiseksi lasku julkisen notaarin vahvistamasta asiakirjasta ja sen kuudesta jäljennöksestä oli osoitettu yhtiölle, vaikka sitä ei ollut vielä oikeudellisesti perustettu.

18.

Dyrektor Izby Skarbowej tutki yhtiön Puolan veroviranomaisten päätöksestä tekemän oikaisuvaatimuksen mutta piti päätöksen voimassa samoilla perusteilla.

19.

Tämän jälkeen yhtiö valitti Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniuun, joka niin ikään hyväksyi viranomaisten perustelut sekä kiinteistön kaupasta laaditun laskun että julkisen notaarin vahvistamista asiakirjoista laaditun laskun osalta.

20.

Yhtiö teki ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen tuomiosta kassaatiovalituksen Naczelny Sąd Administracyjnyyn, joka on esittänyt nyt käsiteltävät ennakkoratkaisukysymykset.

IV Ennakkoratkaisukysymykset ja oikeudenkäyntimenettely unionin tuomioistuimessa

21.

Unionin tuomioistuimen kirjaamoon 4.6.2010 saapuneella ennakkoratkaisupyynnöllä Naczelny Sąd Administracyjny on esittänyt seuraavat kaksi ennakkoratkaisukysymystä:

"1)

Onko tulevien yhtiömiesten yhteenliittymällä, jolle aiheutuu ennen yhtiön virallista rekisteröimistä kauppayhtiöksi ja rekisteröitymistä arvonlisäverovelvolliseksi investointimenoja, oikeus vähentää yhtiön rekisteröimisen ja verovelvolliseksi rekisteröitymisen jälkeen yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1, sellaisena kuin se on muutettuna) 9 artiklan sekä 168 ja 169 artiklan perusteella vero, joka sisältyy yhtiön verotettavaa toimintaa varten aiheutuneisiin investointimenoihin?

2)

Estääkö aiheutuneista investointimenoista laadittu lasku, joka on osoitettu yhtiömiehille eikä yhtiölle, investointimenoihin sisältyvän veron vähentämisen ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessä tarkoitetulla tavalla?"

22.

Huomautuksia ovat esittäneet pääasian valittajan lisäksi Puolan tasavallan, Saksan liittotasavallan ja Kreikan hallitukset sekä komissio.

23.

Istunnossa, joka pidettiin 22.6.2011, olivat läsnä pääasian valittajan edustaja sekä Puolan tasavallan, Ranskan tasavallan, Kreikan ja komission asiamiehet.

V Asian arviointi

A Alustava toteamus

24.

Esillä olevan menettelyn taustalla on ongelma, johon unionin tuomioistuin on jo ottanut kantaa. Kun verovelvollinen toteuttaa valmistelevia toimenpiteitä liiketoiminnan harjoittamiseksi, voi seurata ajallinen viive: yhtäältä valmistelevat toimenpiteet toteutetaan tarkoituksena harjoittaa arvonlisäverollista liiketoimintaa, mutta toisaalta vielä ei ole maksettu veroa, jonka perusteella verovelvollinen voisi vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron. Tämän tilanteen ratkaisemiseksi unionin tuomioistuin on katsonut, että kyseisillä verovelvollisilla on oikeus saada maksettu arvonlisävero takaisin, vaikka he eivät ole vielä aloittaneet varsinaista liiketoimintaa. Viime kädessä oikeuskäytännössä varmistetaan verovelvolliselle oikeus liiketoiminnan valmisteluvaiheessa maksetun ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palautukseen. Summan takaisin saamisen jälkeen on selvää, että verovelvollinen ei voi tehdä minkäänlaista vähennystä, kun vero vyörytetään eteenpäin, mutta ainakin tällä taataan alkuvaiheessa mekanismi maksetun arvonlisäveron palauttamiseksi kohtuullisessa ajassa.

25.

Tämä erityispiirre on paikallaan tuoda esille tämän ratkaisuehdotuksen alussa, sillä vaikka unionin tuomioistuin tarkastelee kahta eri tilannetta, joista toinen koskee palautusta ja toinen vähennystä, se ei tuo sitä nimenomaisesti esille. Oikeuskäytännössä viitataan molempiin keinoihin saada arvonlisävero takaisin käsitteellä ”vähennys”, joka ilmaisuna häivyttää näiden kahden tilanteen väliset vivahde-erot ja voi lopulta johtaa sekaannukseen.

26.

Pitämällä mielessä tämä ero, jolla on perustavanlaatuinen merkitys hyödyllisen vastauksen antamiseksi, on seuraavaksi tarkasteltava Naczelný Sąd Administracyjny esittämiä kahta ennakkoratkaisukysymystä.

B Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

27.

Naczelný Sąd Administracyjny ensimmäinen kysymys koskee sitä, kenellä on oikeus tehdä vähennys tilanteessa, jossa yhtiö aikoo käyttää kyseistä oikeutta sellaisia tavaroita ja palveluja koskevan investoinnin osalta, josta ”tulevat yhtiömiehet” ovat maksaneet arvonlisäveron ennen yhtiön perustamista.

28.

Paweł Józef Granatowicz ja Marcin Michał Wasiewicz eivät olleet yhtiömiehiä kiinteistön hankintahetkellä, eikä asiakirja-aineistosta liioin ilmene, että he olisivat toimineet tässä ominaisuudessa. On kuitenkin vaikeaa kieltää, että molemmat toteuttivat liiketoimen ”tulevina yhtiömiehinä” eli halusivat perustaa vähän sen jälkeen henkilöyhtiön, jonka kautta kyseiseen kiinteistöön liittyvää yritystoimintaa harjoitettaisiin. Tämä erityispiirre ei myöskään ole mitenkään epätavallinen, vaan se kuvastaa liike-elämässä yleisesti vallitsevaa käytäntöä. Yksi tai useampi verovelvollinen päättää perustaa yrityksen, hankkii ja antaa rahoituksen, ostaa tavaroita ja palveluja, ja kun toiminnan aloittamisen kannalta keskeiset edellytykset täyttyvät, aloittaa toimet perustaakseen yhtiön, joka vastaa oikeushenkilönä yrityksen toimintaan liittyvistä oikeussuhteista. (3) Se, että kiinteistön kaupan ja Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz -nimisen yhtiön perustamisen välillä on kulunut aikaa, on käytännössä hyvin yleinen ilmiö, mikä lisää unionin tuomioistuimen tässä asiassa lopulta antaman ratkaisun painoarvoa.

29.

Naczelny Sąd Administracyjny esittämän ennakkoratkaisupyyntöön johdosta voidaan täsmentää ”tulevien yhtiömiesten” ja yhtiöiden asemaa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron takaisin maksamisen kannalta mutta myös rajata jäsenvaltioiden valtaa säännellä näiden kahden verovelvollisen välisiä suhteita. Esitettyyn kysymykseen vastaamiseksi on johdantona käsiteltävä lyhyesti unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä ja aluksi erityisesti sitä, joka koskee direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun verovelvollisen käsitettä.

1. Esillä olevassa asiassa sovellettava unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö

30.

Tässä asiassa esitettyihin ennakkoratkaisukysymyksiin vastaamiseksi on paikallaan tarkastella kahta eri ongelmaa, joita unionin tuomioistuimella on ollut tilaisuus käsitellä. Ensimmäinen koskee ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palautusoikeutta, joka annetaan kaikille verovelvollisille, joille aiheutuu investointimenoja heidän myöhemmin harjoittamansa liiketoiminnan valmistelutoimista. Toinen koskee tätä samaa oikeutta mutta tilanteissa, joissa liiketoiminnan harjoittamista jatkaa tai sen aloittaa muodollisesti toinen verovelvollinen. Kuten jäljempänä todetaan, kumpikaan näistä kahdesta tilanteesta ei sovellu suoraan esillä olevaan asiaan, mutta niitä koskevalla oikeuskäytännöllä on merkitystä hyödyllisen vastauksen antamiseksi.

31.

Ensinnäkin unionin tuomioistuin on ottanut kantaa siihen, kenellä on oikeus investointimenojen arvonlisäveron palauttamiseen, kun palautus suoritetaan vaiheessa, jossa vasta valmistellaan liiketoimintaa. Asiassa Rompelman annetussa tuomiossa (4) vältettiin kysymyksen formalistista tarkastelua ja katsottiin, että sikäli kuin verovelvolliselle, joka ei ole vielä aloittanut liiketoimintaa, aiheutuu investointimenoja, tällä on oikeus vaatia tämän valmisteluvaiheen aikana maksetun arvonlisäveron palauttamista. (5) Kyse on näin ollen tilanteesta, jossa verovelvollinen ei ole vaihtunut, sillä D. A. Rompelmanille ja E. A. Rompelmanille oli aiheutunut investointimenoja siinä tarkoituksessa, että he itse hyödyntäisivät myöhemmin kiinteää omaisuutta.

32.

Vaikka asiassa Rompelman annetussa tuomiossa käytetään toistuvasti ilmaisua ”vähennys”, kysymys on pikemminkin oikeudesta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palauttamiseen, sillä vähennystä ei tehdä tuotantoketjuun kuuluvan liiketoimen seurauksena maksetusta arvonlisäverosta. Päinvastoin, kuten olen selostanut tämän ratkaisuehdotuksen 24 ja 25 kohdassa, oikeuskäytännön mukaan D. A. Rompelmanilla ja E. A. Rompelmanilla on oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palautukseen edellyttäen tietysti, että myöhemmin liiketoimintaa aloitettaessa tämän veron perusteella ei tehdä mitään vähennystä. Tämä ratkaisu on direktiivin 2006/112 hengen mukainen, sillä verovelvollinen voi saada ”välittömästi” takaisin maksamansa arvonlisäveron eikä häntä rangaista siitä, että liiketoimintaa valmistelevat toimenpiteet viivästyvät.

33.

Vaara siitä, että liiketoimintaa ei lopulta toteutettaisi, ei olisi esteenä tälle ratkaisulle, kuten yhteisöjen tuomioistuin katsoi asiassa INZO antamassaan tuomiossa. (6) Kyseisessä asiassa annetussa tuomiossa vahvistettiin oikeus palautukseen, ”vaikka jälkikäteen päätettäisiinkin – – olla ryhtymättä varsinaiseen toimintaan ja asettaa yritys selvitystilaan, jolloin suunnitellussa taloudellisessa toiminnassa ei ole tehty liiketoimia, joita verotettaisiin”. (7) Mikäli verovelvollinen

ei toimi loppukuluttajana, oikeus saada takaisin ostoihin sisältyvä arvonlisävero säilyy, jos liiketoimintaa ei kyetä aloittamaan hänestä riippumattomista syistä.

34.

Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että petoksen tapauksessa veroviranomaisilla on mahdollisuus selvittää, onko toiminnan tarkoituksena ollut liiketoiminnan todellinen vai fiktiivinen aloittaminen. Näissä tapauksissa oikeuskäytännössä katsotaan lisäksi, että direktiivissä 2006/112 annetaan jäsenvaltioille oikeus ”vaatia vähennettyjen määrien takaisinmaksamista taannehtivasti, koska vähennykset on myönnetty väärän ilmoituksen perusteella”. (8)

35.

Myöhemmin annetuissa tuomioissa on päädytty tähän samaan ratkaisuun ja vahvistettu, että verovelvollinen voi sellaisten toteuttamiensa valmistelevien toimenpiteiden perusteella, jotka koskevat tulevan liiketoiminnan investointimenoja, saada ostoihin sisältyvän arvonlisäveron takaisin. Asioissa Gabalfrija ym., (9) Ghent Coal Terminal, (10) Breitsohl (11) ja Fini H (12) annetuissa tuomioissa tämä todetaan yksiselitteisesti.

36.

Toinen oikeuskäytännössä käsitelty kysymys liittyy direktiivin 2006/112 19 artiklassa tarkoitettuihin yleisseuraantoihin koskeviin tilanteisiin, joissa luovutuksensaaja tulee luovuttajan sijaan. Tässä yhteydessä unionin tuomioistuin on jälleen välttänyt formalistista lähestymistapaa ja tarkastellut asiaa tapauskohtaisesti, minkä seurauksena se on katsonut, että oikeushenkilöllä, joka on perustettu nimenomaisesti pääomayhtiön valmistelevien toimenpiteiden toteuttamiseksi, on oikeus saada takaisin aiheutuneisiin menoihin sisältyvä arvonlisävero. Yhteisöjen tuomioistuin päätyi tähän asiassa Faxworld antamassaan tuomiossa, (13) ja tämän ratkaisun perusteella liiketoiminnan aloittamista valmisteleva yhtiö (Vorgründungsgesellschaft) saattoi vaatia maksetun veron palauttamista siitä huolimatta, että hankittuja tavaroita ja palveluja hyödyntäisi kokonaisuudessaan pääomayhtiö, jolle ne oli tarkoitettu.

37.

Asiassa Rompelman ja asiassa INZO sekä muissa asioissa annetuissa tuomioissa oli kyse verovelvollisista, jotka itse harjoittivat liiketoimintaa, mistä ei ole kyse esillä olevassa asiassa, sillä tässä tapauksessa verovelvollinen on vaihtunut, kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa. Vastaavasti asiassa Faxworld annettua tuomiota ei välttämättä voida soveltaa nyt käsiteltävässä tapauksessa, sillä kun kyseisessä asiassa tapahtui yleisseuraanto, nyt esillä olevan asian ”tulevat yhtiömiehet” ovat toteuttaneet yksittäisen liiketoimen, joka koskee vain yhtä omaisuuskohdetta. Kuten Ranskan tasavallan hallitus on tuonut esille, esillä oleva asia jää näin ollen direktiivin 2006/112 19 artiklan soveltamisalan ulkopuolelle.

38.

Edellä esitetystä huolimatta mainitut tuomiot kuvastavat unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön sisältyvää tarkoitusta, joka voidaan ulottaa koskemaan esillä olevan kaltaista tapausta. Tärkein sen taustalla oleva päämäärä ei ole mikään muu kuin verotuksen neutraalisuuden periaate, joka sisältyy myös direktiiviin 2006/112 ja jonka tarkoituksena on pelkästään varmistaa arvonlisäveron luonne välillisenä verona, joka kohdistuu vain ja ainoastaan kulutukseen eikä liiketoiminnan harjoittamiseen. (14) Tässä tarkoituksessa sekä direktiivissä että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä taataan, että tuotantomenettelyn kuluessa arvonlisäveron maksavalla verovelvollisella on mahdollisuus saada vero takaisin, mikä tapahtuu sen jälkeen, kun se on

vyörytetty tuotantoketjun seuraavalle portaalle. (15) Verotuksen neutraalisuuden periaatteen saama etusija arvonlisäverotuksessa edellyttää toisinaan formalistisen lähestymistavan välttämistä, mille saadaan vahvistus luettaessa yksityiskohtaisesti direktiiviä 2006/112, jossa unionin lainsäätäjä on näitä kahta periaatetta vertaillaan niin ikään pitänyt ensin mainittua painavampana.

2. "Tulevat yhtiömiehet" direktiivin 2006/112 9 artiklassa tarkoitettuina verovelvollisina

39.

Lähtökohtana on pidettävä sitä, että "tulevat yhtiömiehet" ja yhtiö muodostavat direktiivin 9 artiklassa tarkoitetun verovelvollisen. Yhtiön osalta tästä ei ole epäselvyyttä, sillä sen kautta harjoitetaan louhoksen toimintaa ja näin ollen liiketoimintaa, joka oikeuttaa veron määräämisen. Ongelmallisempaa voi olla "tulevien yhtiömiesten" pitäminen verovelvollisina, mutta kuten tässä selitetään, myös he täyttävät saman edellytyksen.

40.

Henkilöt, jotka hankkivat tavaroita ja palveluja sijoittaakseen ne henkilöyhtiöön sen perustamishetkellä, eivät kuulu tuotantoketjuun suppeassa mielessä, sillä he eivät hyödynnä hankittua omaisuutta eivätkä he myöskään saa voittoa liiketoimen aikana. "Tulevan yhtiömiehen" tehtävänä on pelkästään toimia välittäjänä, eräänlaisena "tilapäisenä" verovelvollisena, josta tulee talouden toimija pelkästään sellaisen ajallisen viiveen vuoksi, jonka aikana ainoastaan hän voi edustaa tulevaa yritystä. Tältä kannalta katsottuna asiassa Rompelman annettuun tuomioon perustuvaa oikeuskäytäntöä ei voida soveltaa tässä tapauksessa, sillä kyseisessä asiassa esille tullut kysymys koski sellaisen verovelvollisen asemaa, joka ei ollut vielä aloittanut liiketoimintaa mutta joka pian aloittaisi sen omissa nimissään. (16) Asiassa Rompelman annettussa tuomiossa tai sen jälkeisessä oikeuskäytännössä verovelvolliset eivät vaihtuneet, minkä vuoksi tiukasti ottaen verovelvollisella ei ole tässä asiassa samaa asemaa.

41.

Sen sijaan on selvää, että edellä mainitun oikeuskäytännön tavoite on toteutettava myös silloin, kun liiketoimintaa jo harjoitetaan tai kun se on aluillaan, sillä muutoin olisi vaarana, että veroa määrättäisiin tilanteissa, joita on vaikeaa sovittaa yhteen verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa. Jos "tuleva yhtiömies" maksaa arvonlisäveron sellaisten tavaroiden ja palvelujen toimittamisesta, joiden todellisena vastaanottajana on kyseistä omaisuutta hyödyntävä yhtiö, joko "tulevalla yhtiömiehellä" tai yhtiöllä on oltava mahdollisuus vähentää välittömästi ostoihin sisältyvä arvonlisävero, kun se vyörytetään eteenpäin. On tärkeää, että tämä mahdollisuus on "tulevan yhtiömiehen" tai yhtiön käytettävissä, ja näin on erityisesti silloin, kun toimittamisen ja yhtiön perustamisen välinen aika on lyhyt.

42.

Tämä ratkaisu soveltuu myös tilanteisiin, joissa yhtiötä ei sittemmin perusteta tai joissa se ei aloita toimintaansa, kuten asiassa Rompelman annettuun tuomioon perustuvassa oikeuskäytännössä. Nämä samat oikeuskäytännön perustelut voidaan mielestäni ulottaa koskemaan tilannetta, jossa "tuleva yhtiömies" hankkii tavaran tai palvelun eikä tämän jälkeen perusta yhtiötä perusteltavissa olevista syistä. Tällaisessa tapauksessa asiassa Rompelman annettuun tuomioon perustuvassa oikeuskäytännössä edellytetään, että jäsenvaltiot säätävät tavasta käyttää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron takaisin saamista koskevaa oikeutta, joka selvästi kuuluu "tulevalle yhtiömiehelle". (17)

43.

Näin ollen direktiivin 2006/112 9 artiklaa on edellä mainitun oikeuskäytännön valossa nähdäkseni tulkittava siten, että "tuleva yhtiömies", joka hankkii tavaroita ja palveluja, joista hän maksaa arvonlisäveron, on verovelvollinen myös tilanteessa, jossa hankinta tehdään pelkästään omaisuuden sijoittamiseksi apportina perustettavaan yhtiöön ja sen liiketoiminnan harjoittamiseksi, joka oli perusteluna hankinnalle.

3. Vähennykseen oikeutettu ja vähennyksen tekemisen edellytykset

44.

Edellä esitetyn vuoksi Naczelný Sąd Administracyjny esittämä kysymys jäisi vaille vastausta, jos tässä tyydyttäisiin vain vahvistamaan "tulevien yhtiömiesten" asema verovelvollisina. Tämä asema on ainoastaan ennakoedellytys, jonka perusteella ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle voidaan antaa hyödyllinen vastaus, sillä asiaa tarkastellaan edelleen tietämättä tarkkaan, kenellä on konkreettisesti oikeus saada takaisin ostoihin sisältyvä arvonlisävero: "tulevilla yhtiömiehillä", yhtiöllä vai vaihtoehtoisesti kummalla tahansa edellä mainituista.

45.

Ranskan tasavaltaa lukuun ottamatta huomautuksia esittäneet jäsenvaltiot katsovat, että oikeus saada ostoihin sisältyvä arvonlisävero takaisin kuuluu yksinomaan "tuleville yhtiömiehille", jotka ovat hankkineet tavarat ja palvelut, joista vero on maksettu. Ranskan tasavallan hallitus sen sijaan puoltaa vaihtoehtoisuutta eli sitä, että joko "tulevan yhtiömiehen" tai yhtiön on käytettävä oikeutta, ja jälkimmäisessä tapauksessa vain, jos "tuleva yhtiömies" ei voi käyttää tätä oikeutta kansallisen oikeuden mukaisesti. Pääasian valittaja väittää, että yhtiön on kaikissa tapauksissa käytettävä vähennysoikeutta.

46.

Tähänastinen oikeuskäytäntö ei ole tässä suhteessa kovin selvä. Lähin esillä olevan asian tilannetta muistuttava tilanne löytyy edellä mainitusta asiasta Faxworld, jossa yhteisöjen tuomioistuin tunnusti oikeuden veron palauttamiseen Saksan oikeuden mukaiselle yhtymälle (Vorgründungsgesellschaft), jonka ainoana tarkoituksena oli toteuttaa tarvittavat toimenpiteet pääomayhtiön perustamiseksi välittömästi niiden jälkeen. (18) Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus rajoittui tarkasti tapauksen erityispiirteisiin sen sisällyttämiseksi direktiivin 2006/112 19 artiklan soveltamisalaan, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat "vastikkeellisesti tai vastikkeettomasti taikka osakkaan yhtiöön sijoittamana osuutena yhtiölle kokonaan tai osittain siirretyn [varallisuuskokonaisuuden] osalta katsoa, että tavaroiden luovutusta ei ole tapahtunut ja että saajaa on pidettävä luovuttajan toiminnan jatkajana". Asiassa Faxworld Saksan liittotasavalta oli turvautunut kyseiseen säännökseen ja edellytti siten, että verovelvollinen, jolla on oikeus vähentää "Vorgründungsgesellschaftin" maksama arvonlisävero, on perustettu yhtiö. (19) Yhteisöjen tuomioistuin ei nähnyt asiaa näin vaan katsoi, että kyseisellä toimijalla oli kokonaan tai osittain siirretyn varallisuuden luovuttajana oikeus vaatia palautusta. (20)

47.

Asiassa Faxworld annettu tuomio koskee kuitenkin eri olosuhteita kuin nyt käsiteltävä asia. Ensinnäkin asiassa Faxworld tulkintaepäselvyydet liittyivät direktiivin 2006/112 19 artiklan soveltamisalaan kuuluvaan luovutukseen, kun taas esillä olevassa asiassa ei ole kyse kokonaan tai osittain siirretystä varallisuuskokonaisuudesta. Tämä ero vahvistetaan asiassa Zita Modes

annetussa tuomiossa, (21) jossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että yhden yksittäisen omaisuuskohteen luovutus, kuten esillä olevassa asiassa kiinteistön sijoittaminen apporttina, ei kuulu kyseisen 19 artiklan soveltamisalaan. (22) Ranskan tasavalta päätyi perustellusti tähän johtopäätökseen, kuten istunnossa tuotiin esille.

48.

On syytä tuoda esille myös toinen ero asiassa Faxworld annettuun tuomioon nähden: se, että Saksan oikeusjärjestyksessä säädetään erityisestä oikeushenkilöstä, jonka tarkoituksena on helpottaa yhtiön perustamismenettelyä, on niin ikään kyseisen ratkaisun sisältöä rajoittava piirre. Kun järjestelmässä oikeussubjektin ja tämän seuraajan välillä tapahtuu niin sanotusti täydellinen seuraanto, petoksen riskin vuoksi on helpompaa myöntää ensin mainitulle oikeus saada takaisin ostoihin sisältyvä arvonlisävero, vaikka juuri tämän oikeussubjektin ei olisi tarkoitus harjoittaa toimintaa. (23)

49.

Nyt käsiteltävän asian olosuhteet poikkeavat huomattavasti asian Faxworld olosuhteista. Kuten tämän ratkaisuehdotuksen 47 kohdassa on jo todettu, kyse ei ole direktiivin 19 artiklassa tarkoitetulla tavalla yleisseuraannosta, sillä ”tulevat yhtiömiehet” eivät luovuta liikettä vaan ainoastaan sijoittavat apporttina omaisuutta. Lisäksi tavallisesti kyseistä artiklaa sovelletaan kahden eri henkilön välisessä tilanteessa, yleensä kahden eri talouden toimijan välillä, kun taas nyt käsiteltävässä asiassa toiminnassa ja myös verovelvollisten osalta on kyse selvästä jatkuvuudesta.

50.

Vaikka asiassa Faxworld annettu tuomio on syytä ottaa huomioon, on paikallaan tuoda esille myös kumpaankin tilanteeseen liittyvät asialliset erot, ainakin sovellettaessa kyseisen asian ratkaisua nyt esillä olevaan tapaukseen.

51.

Edellä esitetyn perusteella on selvää, että nyt käsiteltävässä tilanteessa, joka ei kuulu direktiivin 2006/112 19 artiklan soveltamisalaan vaan jossa ”tulevat yhtiömiehet” sijoittavat apporttina omaisuutta yhtiöön niin, että molemmat verovelvolliset ovat tosiasiallisesti samoja ja liiketoiminta on jatkuvaa, on riittävästi erityispiirteitä, jotta unionin lainsäätäjä voisi myöntää sille erityiskohtelun. Edellä on kuitenkin todettu, että näin ei ole ja että esitettyyn kysymykseen ei saada kategorista vastausta direktiivin 2006/112 sanamuodosta eikä sitä voida siitä myöskään päätellä. Tämän kysymyksen sääntelemättömyyden vuoksi päädyn katsomaan, että direktiivissä 2006/112 annetaan jäsenvaltioille laaja harkintavalta toteuttaa asianmukaisimmiksi katsomansa toimenpiteet, jotka ovat yhteensoveltuvia kyseisen säännöksen tavoitteiden kanssa. Näin ollen todellinen kysymys tässä asiassa ei liity niinkään sen ratkaisemiseen, kenellä on oikeus saada takaisin maksettu arvonlisävero, vaan siihen, millä edellytyksillä kansallisessa oikeusjärjestyksessä taataan kyseisen oikeuden käyttäminen.

52.

Tämä selittää sen, miksi ennakkoratkaisumenettelyssä huomautuksia esittäneet jäsenvaltiot ovat puoltaneet vastakkaisia näkemyksiä, jotka lisäksi kuvastavat niiden omien oikeusjärjestysten mukaisia käytäntöjä. Ei ole mitenkään yllättävää, että Ranskan tasavalta puolustaa vastaavaa väitettä kuin pääasian valittaja, sillä Ranskan oikeusjärjestyksessä on päädytty tällaiseen ratkaisuun, kuten kyseisen jäsenvaltion asiamies korosti suullisessa käsittelyssä. (24) Vastaavasti Saksan liittotasavallan varovaisuus sen pitäessä tarpeellisena arvioida, onko yhtiö

harjoittanut jonkinlaista toimintaa ennen perustamistaan, on tunnusomaista valtiolle, jossa on säädetty erityisestä oikeushenkilöstä, kuten nähtiin asiassa Faxworld, ja jonka erityinen järjestelmä määrää verokohtelun esillä olevan kaltaisessa tapauksessa. (25)

53.

Näin ollen direktiivin 2006/112 168 artiklaa yhdessä saman direktiivin 9 artiklan kanssa on mielestäni tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä sille, että jäsenvaltio antaa nyt käsiteltävän kaltaisessa tilanteessa vähennysoikeuden yhtiölle, kun verovelvolliset ja toiminta ovat tosiasiallisesti samoja.

54.

Jos kansallisessa oikeusjärestyksessä tätä mahdollisuutta ei kuitenkaan ole, on varmistettava, että ”tulevilla yhtiömiehillä” on oikeus vaatia välittömästi ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palauttamista edellytyksin, jotka yhteisöjen tuomioistuin määritti muun muassa edellä mainituissa asiassa Rompelman, asiassa INZO tai asiassa Ghent Coal annetuissa tuomioissa esillä olleissa tilanteissa. Muussa tapauksessa kyse olisi perusteettomasta syrjinnästä pelkästään siitä syystä, että toiminnan aloittavat henkilöt pyrkivät virallistamaan toimintamuodon vähän ajan päästä perustamalla yhtiön.

55.

Tilanteessa, jossa jäsenvaltiot päättävät antaa vähennysoikeuden yhtiölle, tälle mahdollisuudelle on tietysti asettava edellytykseksi se, että ”tulevat yhtiömiehet” ovat vyöryttäneet ostoihin sisältyvän arvonlisäveron yhtiölle sijoittaessaan omaisuuden apporttina ja että se ilmenee kirjanpidosta. Tällä varauksella, jolla on tarkoitus estää petokset tilanteessa, jossa ”tulevat yhtiömiehet” ja yhtiö ovat käytännössä täysin samoja henkilöitä, mitä kuvastaa myös esillä olevan asian yhtiölle ominainen henkilökohtaisen vastuun järjestelmä, ja jossa liiketoiminnassa on selvä jatkuvuus, mikään ei estä jäsenvaltioita myöntämästä yhtiölle vähennysoikeutta.

56.

Asia on toisin, kun jäsenvaltiot päättävät, kuten Puolan tasavallan tapauksessa näyttää tapahtuneen, evätä yhtiöltä direktiivin 2006/112 168 artiklassa säädetyn vähennysoikeuden. (26) Tässä tapauksessa, kuten tämän ratkaisuehdotuksen 53 kohdassa on todettu, ”tuleville yhtiömiehille” on taattava oikeus saada ostoihin sisältyvä arvonlisävero takaisin joko vähennyksen tai palautuksen kautta sen mukaan, kummasta seuraavasta tapauksesta on kyse.

57.

Ensinnäkin ”tulevat yhtiömiehet” voivat tosiasiallisesti harjoittaa veronalaista liiketoimintaa ennen yhtiön perustamista. Tässä tapauksessa arvonlisävero vyörytetään luonnollisesti seuraavalle tuotantoketjun portaalle, mikä tapahtuu joko kiinteistön kaupan hetkellä tai vähän sen jälkeen, sikäli kuin varallisuutta on jo hyödynnetty taloudellisesti. ”Tulevat yhtiömiehet” toimivat tässä tapauksessa varsinaisina talouden toimijoina, ja heillä on luonnollisesti vähennysoikeus, jota käytetään tekemällä vastaavat arvonlisäveroilmoitukset, samalla kun yhtiön perustamismenettely jatkuu.

58.

Toiseksi ”tulevat yhtiömiehet” voivat odottaa vahvistusta yhtiön perustamiselle aloittaakseen tehokkaasti liiketoiminnan, ja tästä näyttäisi olevan kysymys esillä olevassa tapauksessa. Tässä tilanteessa ei ole kyse tuloista eikä arvonlisäveron vyöryttämisestä vaan tuotantotoimintaa varten

toteutetuista valmistelevista toimenpiteistä, jotka vastaavat unionin tuomioistuimen mukaan liiketoimintaa direktiivin 2006/112 kannalta. (27) Tämä ilmenee selvästi asiassa INZO annetusta tuomiosta, jossa katsottiin, että kun yhtiö on ilmoittanut aikovansa aloittaa taloudellisen toiminnan, jossa se tekee arvonlisäverollisia liiketoimia, valmistelevan toimenpiteen toteuttaminen, kuten kannattavuusselvityksen teettäminen suunnitellusta toiminnasta, "voidaan katsoa [direktiivissä] tarkoitetuksi taloudelliseksi toiminnaksi, silloinkin kun selvityksellä pyritään selvittämään, onko suunniteltu toiminta kannattavaa". (28) Mainitun tuomion mukaan verovelvollisen on saatava takaisin kannattavuusselvityksestä maksamansa arvonlisävero, "vaikka jälkikäteen päätettäisiinkin selvityksen tulosten perusteella olla ryhtymättä varsinaiseen toimintaan ja asettaa yhtiö selvitystilaan, jolloin suunnitellussa taloudellisessa toiminnassa ei ole tehty liiketoimia, joita verotettaisiin". (29)

59.

Edellä esitetyn perusteella voidaan todeta, että oikeus palauttamiseen on – tosin poikkeuksellisesti – tilanteissa, joissa tuotantotoimintaa ei ole ollut ja joissa ei siten myöskään ole vyörytetty ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa eteenpäin. Kuten tämän ratkaisuehdotuksen 32 kohdassa on todettu, teknisesti kyseessä olisi oikeus palautukseen eikä vähennykseen, mutta oikeuskäytännössä direktiivin 2006/112 9 ja 168 artiklasta annetussa tulkinnassa käytetään vähennystekniikkaa muun nimenomaisen säännöksen puuttuessa ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen takaamiseksi.

60.

Perimmäinen syy tämän ratkaisun oikeuttamiselle on kohtuullisuutta koskeva peruste, joka niin ikään esitettiin edellä mainitussa asiassa INZO annetussa tuomiossa. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi kyseisessä asiassa, että samanlaisen investointitoiminnan erilainen verotuksellinen kohtelu, jossa arvonlisäverollisia liiketoimia jo tekeviä yrityksiä ja yrityksiä, jotka aikovat investointien avulla aloittaa tulevien verollisten liiketoimien lähteenä olevan toiminnan, kohdellaan eri tavalla, johtaisi "sattumanvaraisiin eroihin – – viimeksi mainittujen yritysten osalta siitä syystä, että vähennysten lopullinen hyväksyminen olisi riippuvainen siitä, johtavatko investoinnit verollisiin liiketoimiin vai eivät". (30)

61.

Edellä esitetyn perusteella on välttämätöntä, että henkilöillä, jotka aloittavat valmistelevan toiminnan ja investointitoiminnan, mikä on tässä tapauksessa "tulevien yhtiömiesten" tilanne, on käytettävissä asianmukainen aineellinen ja prosessuaalinen keino, joka takaa heille oikeuden ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palauttamiseen.

62.

Istunnossa sekä Puolan hallitus että yhtiö myönsivät, että "tulevilla yhtiömiehillä" ei ollut Puolan oikeuden mukaisesti oikeutta palautukseen, koska kiinteistön sijoittaminen apportina yhtiöön oli verovapaa liiketoimi. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana on selvittää, saattaako näissä olosuhteissa liiketoimen verovapaus sekä "tulevat yhtiömiehet" että yhtiön tilanteeseen, joka vaikeuttaa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palauttamista tai tekee sen mahdottomaksi.

63.

Kuten jotkin jäsenvaltiot ovat tässä menettelyssä myöntäneet, on selvää, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron takaisin saamista koskevan oikeuden myöntämiseen "tuleville yhtiömiehille" kuvatussa tilanteessa sisältyy petoksen riski, koska palautuksen saamisen edellytykset ovat liioitellun joustavat. Kyse on kuitenkin aivan erityisestä tilanteesta, jossa kaksi "tulevaa

yhtiömiestä” sijoittaa apporttina kiinteistön henkilöyhtiöön, (31) joka muodostuu pelkästään kyseisistä yhtiömiehistä ja jonka kautta harjoitetaan sitä liiketoimintaa, jota varten omaisuus on hankittu verollisesti. Tilanne on niin selkeä ja tarkistettavissa petoksen torjunnan kannalta, että jäsenvaltion olisi vaikeaa jättää huomaamatta ”tulevien yhtiömiesten” tai yhtiön vastuulla olevaa väärinkäytöstä. Samoin kuin asiassa Rompelman ja asiassa INZO sekä muissa edellä mainituissa asioissa annettujen tuomioiden tapauksissa, unionin tuomioistuin katsoo, että kun näissä tapauksissa muodolliset edellytykset liiketoiminnan aloittamisen toteamiseksi ovat täyttyneet, verovelvollisen velvollisuutena ei ole näyttää toimintansa lainmukaisuutta toteen, vaan kansallisilla veroviranomaisilla on tarvittavat keinot petosten selvittämiseen esillä olevan kaltaisissa tapauksissa. (32)

64.

Kaiken edellä esitetyn perusteella direktiivin 2006/112 9 ja 168 artiklaa on mielestäni tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä sille, että jäsenvaltio antaa nyt käsiteltävän kaltaisissa erityisissä olosuhteissa, joissa kaksi luonnollista henkilöä hankkii ”tulevina yhtiömiehinä” kiinteistön, jonka he sijoittavat apporttina sen hankkimisen jälkeen perustamaansa ja muodostamaansa henkilöyhtiöön, ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden yhtiölle.

65.

Jos jäsenvaltio ei kuitenkaan säädä tästä mahdollisuudesta, direktiivi 2006/112 on esteenä sille, että ”tulevat yhtiömiehet” eivät voi vaatia ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palauttamista. Näissä olosuhteissa kansallisten viranomaisten on taattava ”tuleville yhtiömiehille” tarvittavat edellytykset, jotta oikeutta palauttamiseen käytetään sellaisin aineellisin ja prosessuaalisin edellytyksin, jotka eivät tee sen käyttämistä kohtuuttoman vaikeaksi, ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaisesti.

C Toinen ennakkoratkaisukysymys

66.

Sen jälkeen kun on selvitetty, kenellä on oikeus saada takaisin ostoihin sisältyvä arvonlisävero, on käsiteltävä Naczelný Sąd Administracyjny esittämää toista kysymystä, joka koskee riidan kohteena olevista tavaroista ja palveluista laadittuja laskuja. Kuten asiakirja-aineistosta ilmenee, lasku kiinteistön kaupasta osoitettiin ”tuleville yhtiömiehille”, kun taas lasku julkisen notaarin palveluista osoitettiin yhtiölle mutta ennen sen perustamispäivää.

67.

Kuten tiedetään, direktiivin 2006/112 168 artiklassa säädetyn vähennysoikeuden käyttäminen edellyttää, että verovelvollisella on hallussaan lasku. Tätä edellytetään kyseisen direktiivin 178 artiklan a alakohdassa ja erityisesti saman säädöksen 220 artiklan 1 kohdassa, joissa vaaditaan laskun laatimista kaikista verovelvollisen toiselle verovelvolliselle tekemistä tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista. Muita laskuun sisällytettäviä pakollisia seikkoja ovat direktiivin 2006/112 226 artiklan 5 kohdan mukaan ”verovelvollisen ja hankkijan täydellinen nimi ja osoite”.

68.

Kuten pääasian oikeudenkäynnin asianosaiset samoin kuin useat valtiot unionin tuomioistuimessa käydyssä menettelyssä ovat todenneet, tämän tuomioistuimen oikeuskäytännössä edellä mainittuja direktiivin 2006/112 säännöksiä on tulkittu varsin joustavasti. Sen tarkoituksena on

kuitenkin ainoastaan taata vähennysoikeus kaikille verovelvollisille, jotka ovat joutuneet maksamaan arvonlisäveron. Jos jäsenvaltio vaikeuttaa kohtuuttomasti laskujen laatimista ja esittämistä, se ottaa riskin siitä, että vähennysoikeuden käyttämistä rajoitetaan tai että se tehdään jopa mahdottomaksi, mikä olisi suoraan vastoin direktiivin 2006/112 tavoitteita. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on tämän vuoksi kehitetty tällaisia tilanteita varten suhteellisuusperiaatteen erityinen muunnelmä, ja useissa yhteyksissä on todettu, että ”asianomaisen jäsenvaltion näin käyttöön ottamalla muodollisuuksilla, joita verovelvollisen on noudatettava voidakseen käyttää oikeuttaan vähentää arvonlisävero, ei saada ylittää sitä, mikä on ankarasti katsoen tarpeen käännettyä verovelvollisuutta koskevan menettelyn asianmukaisen soveltamisen valvomiseksi”. (33)

69.

Tämä lähestymistapa on saanut unionin tuomioistuimen rajoittamaan jäsenvaltioiden harkintavaltaa ja mahdollisuutta vaatia, että laskut sisältävät direktiivissä säädettyyn nähden lisämainintoja. (34) Vastaavasti unionin tuomioistuin on katsonut, että verovelvollisen on voitava oikaista laskujen korjattavissa olevat virheet tai puutteellisuudet, ennen kuin tältä evätään vähennysoikeus. (35) Jäsenvaltiot eivät viime kädessä voi vetäytyä laskutusmenettelyn muodollisuuksien taakse vaikeuttaakseen vähennysoikeuden käyttämistä ja lopulta kyseenalaistaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta verottamalla liiketoimintaa eikä kulutusta.

70.

Tätä lainsäädännön ja oikeuskäytännön taustaa vasten voidaan ryhtyä vastaamaan Naczelný S?d Administracyjnyn esittämään toiseen kysymykseen, jonka vastauksen on noudatettava samaa systematiikkaa kuin ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen annetun vastauksen. Näin ollen on tarpeen esittää eri perustelut kahden eri tilanteen osalta: sen, jossa jäsenvaltio päättää myöntää yhtiölle vähennysoikeuden, ja sen, jossa tulevat yhtiömiehet voivat saada ostoihin sisältyvän arvonlisäveron takaisin.

71.

Ensinnäkin tilanteessa, jossa kansallisessa oikeusjärjestyksessä myönnetään vähennysoikeus yhtiölle, on selvää, että tähän on päädytty liiketoimen toteuttamisen helpottamiseksi eikä lisäkustannusten asettamiseksi, samalla kun jäsenvaltio katsoo, että petosten torjunnan kannalta mikä tahansa sääntöjenvastainen menettely havaittaisiin tavanomaisten tarkastusten ja verovalvonnan avulla. Sijaantulo koskee automaattisesti kaikkia oikeussuhteita ja oikeussubjektin vaihtumiseen liittyviä toimia ja loogisesti myös laskuja.

72.

Sijaantulon tapauksessa se, että verovelvolliselta, joka on tullut toisen verovelvollisen sijaan, vaaditaan hänelle osoitetun laskun esittämistä, tai vastaavasti laskun hylkääminen sen vuoksi, että se on osoitettu luovuttajana olevalle verovelvolliselle, merkitsee vaikeasti täytettävän tai jopa mahdottoman edellytyksen asettamista. Tällainen lopputulos ei vastaisi unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, jossa on toistuvasti katsottu, että ”jos veroviranomaisilla on tarvittavat tiedot sen todentamiseksi, että verovelvollinen on kyseisen palvelun vastaanottajana velvollinen maksamaan arvonlisäveroa, ne eivät voi määrätä kyseisen verovelvollisen vähennysoikeuden osalta lisäedellytyksiä, joiden seurauksena oikeutta ei voida käyttää”. (36) Juuri näin kävisi esillä olevassa asiassa, sillä yhtiön sijaantulo, joka ei ulottuisi kiinteistön kaupasta laadittuun laskuun ”tuleville yhtiömiehille”, merkitsisi välillisesti vähennysoikeuden epäämistä.

73.

Sitä suuremmalla syyllä on selvää, että yhtiölle ennen sen perustamista osoitettu lasku on voitava oikaista sen osoittamiseksi yhtiömiehille, ilman että tähän seikkaan voidaan vedota vähennysoikeuden epäämiseksi yhtiöltä.

74.

Toiseksi tilanteessa, jossa jäsenvaltion oikeusjärjestyksessä ei anneta yhtiölle vähennysoikeutta vaan taataan "tuleville yhtiömiehille" oikeus palautukseen, louhoksen ostoa koskeva ensimmäinen lasku ei aiheuttaisi minkäänlaisia ongelmia direktiivin 2006/112 kannalta, sillä kyse on heille osoitetusta laskusta. Yhtiön perustamisesta laaditun laskun osalta komission perusteluja noudattava vastaus edellyttäisi, kuten tämän ratkaisuehdotuksen edellisessä kohdassa on selitetty, asiakirjan oikaisemista, sillä on selvää, että laskun osoittaminen yhtiölle ennen sen perustamista on oikaisuperuste ja siten peruste ostoihin sisältyvän arvonnäveron takaisin saamista koskevan oikeuden käyttämiselle.

75.

Näin ollen tilanteessa, jossa kansallisessa oikeusjärjestyksessä edellytetään nyt käsiteltävissä erityisissä olosuhteissa joko yhtiön tekemää arvonnäveron vähennystä tai sen palauttamista "tuleville yhtiömiehille", jäsenvaltio ei voi asettaa velvoitteita, jotka tekevät ostoihin sisältyvän arvonnäveron takaisin saamisen mahdottomaksi, laskujen laatimista ja esittämistä koskevat velvoitteet mukaan lukien. Kansalliset viranomaiset voivat toteuttaa direktiivin 2006/112 tavoitteiden saavuttamiseksi oikeasuhteisia ja tarpeellisia toimenpiteitä, joihin kuuluu laskun oikaiseminen, kuten unionin tuomioistuin on äskettäin katsonut. (37)

76.

Kaiken edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa toiseen ennakkoratkaisukysymykseen siten, että direktiivin 2006/112 178 artiklan a alakohtaa yhdessä sen 168 artiklan kanssa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle tai käytännölle, jotka nyt käsiteltävän asian kaltaisissa erityisissä olosuhteissa estävät ostoihin sisältyvän arvonnäveron takaisin saamisen,

a)

kun tilanteessa, jossa yhtiö tekee vähennyksen, lasku on osoitettu joko "tuleville yhtiömiehille" tai yhtiölle mutta sen perustamista aikaisempaan päivämäärään,

b)

tai kun tilanteessa, jossa arvonnävero palautetaan "tuleville yhtiömiehille", lasku on osoitettu yhtiölle sen perustamista aikaisempaan päivämäärään.

VI Ratkaisuehdotus

77.

Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Naczelný S?d Administracyjnille seuraavasti:

1)

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 9 ja 168 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä sille, että jäsenvaltio antaa nyt käsiteltävän kaltaisissa erityisissä olosuhteissa, joissa kaksi luonnollista henkilöä hankkii ”tulevina yhtiömiehinä” kiinteistön, jonka he sijoittavat apporttina sen hankkimisen jälkeen perustamaansa ja muodostamaansa henkilöyhtiöön, ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden yhtiölle.

Jos jäsenvaltio ei kuitenkaan säädä tästä mahdollisuudesta, direktiivi 2006/112 on esteenä sille, että ”tulevat yhtiömiehet” eivät voi vaatia ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palauttamista. Näissä olosuhteissa kansallisten viranomaisten on taattava ”tuleville yhtiömiehille” tarvittavat edellytykset, jotta oikeutta palauttamiseen käytetään sellaisin aineellisin ja prosessuaalisin edellytyksin, jotka eivät tee sen käyttämistä kohtuuttoman vaikeaksi, ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaisesti.

2)

Direktiivin 2006/112 178 artiklan a alakohtaa yhdessä sen 168 artiklan kanssa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle tai käytännölle, jotka nyt käsiteltävän asian kaltaisissa erityisissä olosuhteissa estävät ostoihin sisältyvän arvonlisäveron takaisin saamisen,

a)

kun tilanteessa, jossa yhtiö tekee vähennyksen, lasku on osoitettu joko ”tuleville yhtiömiehille” tai yhtiölle mutta sen perustamista aikaisempaan päivämäärään,

b)

tai kun tilanteessa, jossa arvonlisävero palautetaan ”tuleville yhtiömiehille”, lasku on osoitettu yhtiölle sen perustamista aikaisempaan päivämäärään.

(1) Alkuperäinen kieli: espanja.

(2) 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL L 347, s. 1).

(3) Ks. Abella Poblet, E., Manual del IVA, 3. painos, La Ley, 2006, s. 150—.

(4) Asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985 (Kok., s. 655, Kok. Ep. VIII, s. 85).

(5) Em. asia Rompelman, tuomion 23 ja 24 kohta.

(6) Asia C-110/94, INZO, tuomio 29.2.1996 (Kok., s. I-857)

(7) Em. Asia INZO, tuomion 22 kohta.

(8) Em. asia INZO, tuomion 24 kohta.

(9) Yhdistetyt asiat C-110/98-C-147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000 (Kok., s. I-1577).

(10) Asia C-37/95, Ghent Coal Terminal, tuomio 15.1.1998 (Kok., s. I-1).

(11) Asia C-400/98, Breitsohl, tuomio 8.6.2000 (Kok., s. I-4321).

- (12) Asia C-32/03, Fini H, tuomio 3.3.2005 (Kok., s. I-1599).
- (13) Asia C-137/02, Faxworld, tuomio 29.4.2004 (Kok., s. I-5547).
- (14) Ks. direktiivin 2006/112 johdanto-osan 5, 7, 13 ja 30 perustelukappale.
- (15) Unionin tuomioistuin ilmaisee tämän ajatuksen oikeuskäytännössä vakiintuneella ilmaisulla, jonka mukaan arvonlisäverotuksen neutraalisuus heijastuu ”vähennysjärjestelmästä, jolla pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken sen liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen täydellisen neutraalisuuden yrityksen verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on arvonlisäveron alaista”. Ks. mm. em. asia Rompelman, tuomion 19 kohta; em. asia Ghent Coal Terminal, tuomion 15 kohta; em. yhdistetyt asiat Gabalfrisa ym., tuomion 44 kohta; asia C-98/98, Midland Bank, tuomio 8.6.2000 (Kok., s. I-4177, 19 kohta) ja em. asia Fini H, tuomion 25 kohta.
- (16) Em. asia Rompelman, tuomion 23 ja 24 kohta.
- (17) Em. asiassa Breitsohl antamassaan ratkaisuehdotuksessa julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomer totesi, että ”voidaan sitäkin suuremmalla syyllä katsoa, että tämän periaatteen mukaan on kiellettyä, että viimeksi mainittuja yrityksiä syrjitään vähennysvaatimuksen esittämisajankohdan perusteella – eli sen mukaan, onko vähennystä pyydetty ennen, kuin on todettu, että aiottu taloudellinen toiminta ei toteudu, vai vasta sen jälkeen – tai sen perusteella, onko veroviranomainen vähennysvaatimuksen esittämisajankohtaan mennessä virallisesti hyväksynyt yrityksen verovelvolliseksi” (ratkaisuehdotuksen 47 kohta).
- (18) Ks. Klenk, F., teoksessa Sölch, O. ja Ringleb, K., Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Beck, 2003, 482 kohta ja sitä seuraavat kohdat.
- (19) Em. asia Faxworld, tuomion 35 kohta.
- (20) Em. Asia Faxworld, tuomion 41 ja 42 kohta.
- (21) Asia C-497/01, Zita Modes, tuomio 27.11.2003 (Kok., s. I-14393).
- (22) Em. Asia Zita Modes, tuomion 40 kohta.
- (23) Huomattakoon, että ratkaisu, johon yhteisöjen tuomioistuin päätyi, ei ensi arviolta vastaa asiassa C-408/98, Abbey National, 22.2.2001 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-1361) annettua vastausta, vaikka molemmat asiat koskivat direktiivin 19 artiklaa. Kuten julkisasiamies Jacobs totesi asiassa Faxworld (tuomio mainittu edellä) 23.10.2003 antamassaan ratkaisuehdotuksessa, näiden kahden tilanteen välinen ero johtuu kumpaankin asiaan sovellettavasta kansallisesta lainsäädännöstä ja toteutettujen liiketoimien luonteesta. Näin sen ymmärsi myös yhteisöjen tuomioistuin, kun se viittasi erityisesti asiassa Faxworld annetun tuomion nimenomaisiin erityispiirteisiin (ks. em. asia Faxworld, tuomion 42 kohta).
- (24) Ks. tältä osin 30.4.1980 annettu Conseil d’État’n tuomio nro 15506.
- (25) Ks. tältä osin julkisasiamies Jacobsin em. ratkaisuehdotuksen 19–24 kohta.
- (26) Puolan hallitus ja yhtiön edustaja sekä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ovat todenneet, että tämä on Puolan oikeusjärjestyksessä omaksuttu ratkaisu.

(27) Ks. em. asias Rompelman.

(28) Em. asia INZO, tuomion 18 kohta.

(29) Em. asia INZO, tuomion 20 kohta (kursivointi tässä).

(30) Em. asia INZO, tuomion 22 kohta.

(31) Puolan hallituksen ja yhtiön edustajan esittämien tietojen mukaan Puolan oikeuden mukaan perustettu avoin yhtiö on henkilöyhtiö, jonka vastuu jakautuu yhtiövarallisuuden ja yhtiömiesten välillä, joskin viimeksi mainittujen vastuu on toissijaista.

(32) ”Jos veroviranomainen toteaa, että vähennysoikeutta on käytetty tavalla, joka merkitsee petosta tai väärinkäyttöä, se voi vaatia vähennettyjen määrien takaisinmaksamista taannehtivasti” (em. asia Fini H, tuomion 33 kohta, jossa puolestaan viitataan em. asiassa Rompelman annetun tuomion 24 kohtaan, em. asiassa INZO annetun tuomion 24 kohtaan ja em. yhdistetyissä asioissa Gabalfrisa ym. annetun tuomion 46 kohtaan).

(33) Asia C-90/02, Bockemühl, tuomio 1.4.2004 (Kok., s. I-3303, 50 kohta); asia C-392/09, Uszodaépít?, tuomio 30.9.2010 (Kok., s. I-8791, 38 kohta); yhdistetyt asiat C-95/07 ja C-96/07, Ecotrade, tuomio 8.5.2008 (Kok., s. I-3457, 50 kohta) ja asia C-274/10, komissio v. Unkari, tuomio 28.7.2011 (Kok., s. I-7289, 43 kohta).

(34) Em. asia Bockemühl, tuomion 51 kohta; asia C-25/03, HE, tuomio 21.4.2005 (Kok., s. I-3123, 78–82 kohta) ja em. asia Ecotrade, tuomion 64 kohta.

(35) Asia C-368/09, Pannon Gép Centrum, tuomio 15.7.2010 (Kok., s. I-7467, 43 ja 44 kohta).

(36) Em. asia Bockemühl, tuomion 51 kohta.

(37) Em. asia Pannon, tuomion 44 kohta.