

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

NIILO JÄÄSKINEN

27 päivänä marraskuuta 2012 (1)

Asia C-480/10

Euroopan komissio

vastaa

Ruotsin kuningaskunta

Arvonlisävero – Direktiivin 2006/112/EY 11 artikla – Kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan ryhmärekisteröinti koskee vain rahoitus- ja vakuutuspalvelujen tarjoajia – Yhteensopivuus Euroopan unionin arvonlisäverolainsäädännön kanssa

I Johdanto

1. Komissio vaatii tässä oikeudenkäynnissä unionin tuomioistuinta toteamaan, että Ruotsi ei ole noudattanut yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY(2) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 11 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on rajoittanut ryhmärekisteröinnin soveltamista siten, että se koskee vain rahoitus- ja vakuutusaloja.

2. Arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa vahvistetaan säännöt, jotka koskevat useamman kuin yhden henkilön käsittelemistä yhtenä yksikkönä verotuksessa (jäljempänä ryhmärekisteröinti). Vastaava jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisestä koskeva kanne on nostettu myös Suomen tasavaltaa vastaan.(3)

II Asiaa koskeva lainsäädäntö

A Euroopan unionin oikeus

3. Arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa vahvistetaan arvonlisäveroryhmiä koskevat säännöt seuraavasti:

”Kuultuaan neuvoa-antavaa arvonlisäverokomiteaa, jäljempänä ’arvonlisäverokomitea’, 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.”

B Kansallinen lainsäädäntö

4. Arvonlisäverolain 1994:200 (mervärdeskattelagen 1994:200, jäljempänä Ruotsin arvonlisäverolaki) 6 a luvun 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Tämän lain säännöksiä sovellettaessa kahta tai useampaa elinkeinonharjoittajaa voidaan tässä luvussa esitettyjen edellytysten mukaisesti pitää yhtenä elinkeinonharjoittajana (arvonlisäveroryhmä) ja arvonlisäveroryhmän harjoittamaa toimintaa voidaan pitää yhtenä toimintana.”

5. Ruotsin arvonlisäverolain 6 a luvun 2 §:ssä täsmennetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroryhmään voivat kuulua ainoastaan

1. elinkeinonharjoittajat, jotka ovat Finansinspektionin (finanssivalvontaviranomainen) valvonnan alaisia ja jotka harjoittavat arvonlisäverosta vapautettua toimintaa, koska niiden palvelujen suoritukset on vapautettu arvonlisäverosta 3 luvun 9 tai 10 §:n nojalla, ja

2. elinkeinonharjoittajat, joiden pääasiallisena tarkoituksena on luovuttaa tavaroita tai suorittaa palveluja edellä 1 kohdassa tarkoitetuille elinkeinonharjoittajille, tai

3. elinkeinonharjoittajat, jotka ovat komissionsaajayrityksinä ja komissionantajyrityksinä tuloverolain (inkomstskattelagen 1999:1229) 36 luvussa tarkoitetussa komissiosuhteessa.”

6. Ruotsin arvonlisäverolain 3 luvun 9 §:n nojalla vapautetaan arvonlisäverosta pankki- ja rahoituspalvelujen suoritukset sekä arvopaperikaupasta tai vastaavista liiketoimista koostuvat toimet.

7. Saman lain 3 luvun 10 §:n nojalla vapautetaan arvonlisäverosta lisäksi vakuutus- ja jälleenvakuutuspalvelujen suoritukset. Kaikista näistä säännöksistä seuraa, että pääasiallisesti vain rahoitus- ja vakuutusalailla toimivat yritykset voivat muodostaa arvonlisäveroryhmän.

III Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely ja asian käsittely unionin tuomioistuimessa

8. Komissio lähetti 23.9.2008 Ruotsin kuningaskunnalle virallisen huomautuksen, jossa se esitti, että Ruotsin lainsäädännön säännökset, joiden mukaan ryhmärekisteröinnin soveltamista rajoitetaan niin, että se koskee vain rahoitus- ja vakuutuspalvelujen tarjoajia, olivat ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan kanssa.

9. Ruotsin kuningaskunta vastasi 19.11.2008 päivätyllä kirjeellä, että sen mielestä arvonlisäveroryhmiä koskeva Ruotsin lainsäädäntö oli arvonlisäverodirektiivin mukainen.

10. Komissio osoitti 20.11.2009 Ruotsin kuningaskunnalle perustellun lausunnon, jossa se pysytti kantansa. Ruotsin kuningaskunta vastasi 20.1.2010 päivätyllä kirjeellä katsovalsensa edelleen tulkintansa arvonlisäverodirektiivistä olevan oikea.

11. Koska komissio ei ollut tyytyväinen tähän vastaukseen, se nosti nyt käsiteltävän jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen unionin tuomioistuimeen 1.10.2010 jättämällänsä kannekirjelmällä. Komissio pyytää unionin tuomioistuinta toteamaan, että Ruotsin kuningaskunta ei ole noudattanut arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on rajoittanut ryhmärekisteröinnin soveltamista siten, että se koskee vain

rahoitus- ja vakuutuspalvelujen tarjoajia.

12. Ruotsin kuningaskunta vaatii unionin tuomioistuinta jättämään kanteen tutkimatta, koska kanteen kohde on laajempi kuin komission hallinnollisessa menettelyssä esittämien moitteiden. Ruotsin kuningaskunta vaatii vaihtoehtoisesti kanteen hylkäämistä perusteettomana.

13. Suomen tasavalta ja Irlanti ovat osallistuneet oikeudenkäyntiin väliintulijoina tukeakseen Ruotsin kuningaskunnan vaatimuksia. Nämä jäsenvaltiot ja komissio osallistuivat 6.9.2012 pidettyyn istuntoon.

IV Kanteen tutkittavaksi ottaminen

14. Ruotsin kuningaskunta esittää vastauksessaan, että komissio ei maininnut yhdenvertaisen kohtelun periaatteen loukkaamista missään vaiheessa hallinnollisen menettelyn aikana. Sen moitteet koskivat pikemminkin vain verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaamista. Yhdenvertainen kohtelu tuli esiin ensi kertaa unionin tuomioistuimen jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevassa oikeudenkäynnissä, joten sillä laajennetaan ja muutetaan oikeusriidan kohdetta lainvastaisella tavalla.

15. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kanteen on perustuttava samoihin perusteisiin ja väitteisiin kuin perustellun lausunnon.(4) Jos vaatimusta ei ole mainittu perustellussa lausunnossa, sitä ei voida tutkia unionin tuomioistuimen oikeudenkäynnissä.

16. Kuten unionin tuomioistuin huomautti asiassa C-458/08, komissio vastaan Portugali, antamassaan tuomiossa, 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 määritetty oikeusriidan kohdetta ei ole laajennettu tai muutettu. (5)

17. Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 38 artiklan 1 kohdan c alakohdassa, luettuna yhdessä Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 21 artiklan kanssa, määrätään tutkimisedellytyksistä, että jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevassa kannekirjelmässä on mainittava oikeudenkäynnin kohde sekä *yhteenvedo perusteista, joihin asiassa vedotaan*.(6) On siis vähintään yhteenvedonomaisesti ilmoitettava ne oikeudelliset seikat ja tosiseikat, joihin komission moitteet perustuvat.(7) Tämän menettelyn virheettömyys on EUT-sopimuksessa tavoiteltu olennainen tae, jotta yhtäältä kyseisen jäsenvaltion oikeuksia voidaan suojata ja jotta toisaalta oikeusriita, joka mahdollisesti tulee käsiteltäväksi oikeudenkäyntimenettelyssä, on selkeästi määritelty.(8)

18. Mielestäni silloin, jos peruste, joka esitetään ensi kertaa unionin tuomioistuimen oikeudenkäynnissä, poikkeaa olennaisesti perusteesta, joka esitettiin oikeudenkäyntiä edeltäneissä menettelyissä, väistämättömänä seurauksena on, että komissio on laajentanut tai muuttanut oikeusriidan kohdetta. Tällaisessa tilanteessa ei voida väittää, että komissio olisi vain täsmentänyt niitä argumentteja, jotka on jo esitetty yleisemmin menettelyn aikaisemmassa vaiheessa.(9) Riidasta tulee pikemminkin rakenteeltaan perustavanlaatuisesti erilainen.

19. Tilanne ei ole kuitenkaan tällainen yhdenvertaisen kohtelun periaatteen osalta tämän jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen yhteydessä. Komission moitteet ovat pysyneet samoina hallinnollisen menettelyn ja unionin tuomioistuimen oikeudenkäynnin aikana. Kun siis 11 artiklan ryhmärekisteröintimahdollisuuden soveltamista rajoitetaan siten, että se koskee vain tiettyjä aloja eikä kaikkia muita talouden toimijoita Ruotsissa, toisiinsa verrattavissa olevia tilanteita kohdellaan eri tavoin.

20. Verotuksen neutraalisuuden ja yleisemmän yhdenvertaista kohtelua koskevan periaatteen välinen ero on pohjimmiltaan siinä, ovatko talouden toimijat, jotka eivät kilpaile suoraan keskenään, toisiinsa verrattavissa olevassa tilanteessa. Näin on sen vuoksi, että verotuksen neutraalisuus on sovellettavissa vain tässä kilpailutilanteessa. Yhdenvertaista kohtelua koskevan periaatteen loukkaaminen voi kuitenkin olla kyseessä, jos toisiinsa verrattavissa olevia tilanteita kohdellaan eri tavoin.⁽¹⁰⁾ Mahdollisella verotuksen neutraalisuuden ja yhdenvertaisen kohtelun välisellä erolla voi kuitenkin olla vain toissijainen tai jopa vielä vähäisempi merkitys nyt käsiteltävän riidan ratkaisemisessa.

21. Teen tämän päätelmän, koska arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan tulkinnalla on erittäin tärkeä asema ratkaistaessa sitä, toimiiko Ruotsi unionin oikeuden mukaisesti rajoittaessaan ryhmärekisteröinnin soveltamista siten, että se koskee vain rahoitus- ja vakuutusaloja. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ensimmäinen vaihe on 11 artiklan sanamuodon mukaisen tulkinnan tarkastelu. Vain siinä tapauksessa, että 11 artiklan asian kannalta merkityksellisiä sanoja voidaan tulkita eri tavoin, voidaan tutkia sen asiayhteyttä ja tarkoitusta.⁽¹¹⁾ Tässä vaiheessa verotuksen neutraalisuuden ja yhdenvertaisen kohtelun periaatteista tulee merkityksellisiä perusteita, jotka valaisevat arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan tulkintaa.⁽¹²⁾ Niillä ei sellaisenaan ole 11 artiklasta riippumatonta asemaa Ruotsin kuningaskunnan velvoitteiden sellaisina taustatekijöinä, jotka vaikuttaisivat nyt käsiteltävän jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen tutkittavaksi ottamiseen.

22. Siten se, että komission perustellussa lausunnossa ei viitattu nimenomaisesti yhdenvertaista kohtelua koskevaan periaatteeseen laajemmassa kuin verotuksen neutraalisuuteen liittyvässä merkityksessä, ei merkitse sitä, että komissio olisi esittänyt uuden vaatimuksen, jota unionin tuomioistuin ei voi tutkia.

V Asianosaisten lausumat

23. Komissio väittää, että ryhmärekisteröinnin soveltamisen rajoittaminen siten, että se koskee vain rahoitus- ja vakuutuspalvelujen tarjoajia, on ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan kanssa, koska jäsenvaltion tarjoaman kansallisen ryhmärekisteröintijärjestelmän on aina oltava kaikkien jäsenvaltioon sijoittautuneiden talouden toimijoiden käytettävissä niiden toimialasta riippumatta. Tämä ilmenee komission mielestä 11 artiklan sanamuodosta, jossa säädetään, että ”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”.

24. Tätä tulkintaa tukee komission mukaan edelleen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan tarkoitus eli se, että jäsenvaltioille annetaan vain teknisessä mielessä mahdollisuus käsitellä yhtenä verovelvollisena erillisiä talouden toimijoita. Kyseisellä 11 artiklalla yksinkertaistetaan hallintoa ja estetään väärinkäyttö. Komissio esittää, että näillä tavoitteilla on merkitystä kaikille talouden toimijoille, ei ainoastaan tietyllä alalla toimiville toimijoille.

25. Komissio esittää edelleen, että sovellettavat Ruotsin säännökset eivät sovi yhteen yhdenvertaista kohtelua koskevan periaatteen kanssa, koska samanlaisia tilanteita kohdellaan eri tavoin ilman objektiivista perustetta.⁽¹³⁾ Komissio väittää myös, että verotuksen alalla yhdenvertaista kohtelua koskevan periaatteen loukkaamisen voi osoittaa syrjintä, joka vaikuttaa toimijoihin, jotka eivät välttämättä kilpaile keskenään mutta jotka ovat kuitenkin samankaltaisessa tilanteessa.

26. Komissio väittää, että arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan soveltamisen kannalta kaikki Ruotsiin sijoittautuneet talouden toimijat ovat samankaltaisessa asemassa, mutta se, että

ryhmärekisteröinti rajoitetaan koskemaan vain rahoitus- ja vakuutuspalvelujen tarjoajia, tarkoittaa sitä, että näitä talouden toimijoita kohdellaan edullisemmin kuin muilla aloilla toimivia talouden toimijoita. Komissio katsoo, että tälle erilaiselle kohtelulle ei ole objektiivista perustetta.

27. Ruotsin kuningaskunta väittää Ruotsin säännöksen olevan arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan sanamuodon mukainen. Koska 11 artiklan sanamuoto ei ole täsmällisempi, jäsenvaltiot voivat vapaasti päättää, mitkä niiden alueille sijoittautuneista henkilöistä voivat käyttää ryhmärekisteröintiä.

28. Ruotsin kuningaskunta väittää, että on erityisen asianmukaista ottaa käyttöön ryhmärekisteröinti rahoitusalaalla, koska se on ala, jolla toiminnot usein jakautuvat eri oikeushenkilöiden kesken. Tämä johtuu lain vaatimuksista. Lisäksi rahoitusala on vahvasti kilpailtu muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden talouden toimijoiden taholta, ja koska nämä toimijat voivat käyttää ryhmärekisteröintijärjestelmää, ruotsalaiset toimijat, jotka tarjoavat rahoituspalveluja, olisivat epäedullisemmassa asemassa niihin nähden, jos ryhmärekisteröinti ei olisi käytettävissä.

29. Ruotsin kuningaskunta esittää lisäksi, että sillä, että ryhmärekisteröinnin soveltamista on rajoitettu siten, että se koskee vain rahoitus- ja vakuutusalan toimijoita, pyritään estämään veronkierto, jota ilmenee esimerkiksi silloin, jos konserni sisällyttää kirjanpidossaan sisäisiin liiketoimiin liiketoimia, joita toteutettiin konsernin jäsenten ja konsernin ulkopuolisten yritysten välillä.

30. Ruotsin kuningaskunta katsoo Ruotsin ryhmärekisteröintiä koskevan lainsäädännön olevan sekä yhdenvertaista kohtelua koskevan periaatteen että verotuksen neutraalisuutta koskevan periaatteen mukainen. Yhdenvertaista kohtelua koskevaan periaatteeseen liittyvässä unionin tuomioistuimen oikeudenkäynnissä asetetaan kilpailuneutraalisuutta koskevia vaatimuksia, ja Ruotsin ryhmärekisteröintiä koskeva lainsäädäntö on niiden mukainen, koska rahoitusalan toimijat kilpailevat lähinnä vain keskenään. Ruotsin lainsäädäntö ei ole myöskään yhdenvertaista kohtelua koskevan periaatteen vastainen sen laajemmassa merkityksessä, koska rahoitusalan toimijat eivät ole vastaavassa tilanteessa kuin muiden alojen toimijat. Tämä johtuu siitä, että rahoitusalan toimijat jakautuvat usein eri oikeushenkilöiksi sääntelyyn liittyvistä syistä.

31. Ruotsin kuningaskunta esittää lopuksi arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan tulkinnan perusteella, että esimerkkiä voidaan hakea verovapautuksia ja alennettua verokantaa koskevista arvonlisäverodirektiivin säännöksistä.(14) Koska 11 artikla mahdollistaa sen, että arvonlisäveroryhmän sisäisiä liiketoimia toteutetaan verottomina, ja säännöksissä siten poiketaan yleisestä arvonlisäverojärjestelmästä, sen soveltamisalaa on tulkittava suppeasti.

VI Asian tarkastelu

A Alustavia huomautuksia

32. Ratkaiseva kysymys on mielestäni seuraava: onko jäsenvaltiolla, joka on päättänyt ottaa käyttöön ryhmärekisteröintijärjestelmän, oikeus rajoittaa sen toimintaa siten, että se koskee vain tiettyjä arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa säädetyt edellytykset täyttäviä talouden toimijoita, ja oikeus jättää ulottamatta 11 artiklan mukaisen ryhmärekisteröinnin soveltaminen kaikkiin nämä edellytykset täyttäviin talouden toimijoihin?

33. Paljon riippuu arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan soveltamisalasta. Kun jäsenvaltiot käyttävät oikeuttaan käsitellä "yhtenä verovelvollisena" sellaisia alueelleen sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa, saavatko ne tehdä eron sen mukaan, millaista liiketoimintaa talouden toimijat harjoittavat, siten, että se ei koske joitain liiketoimia tai tiettyjä verovelvollisten

ryhmiä?(15) Onko Ruotsi noudattanut 11 artiklan rajoja?(16)

34. Aluksi on hyödyllistä muistuttaa siitä, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeussäännön ulottuvuuden määrittelemiseksi on otettava huomioon samanaikaisesti sen sanamuoto, asiayhteys ja tavoitteet.(17) Kuten edellä totesin, tarkastelen aluksi 11 artiklan sanamuotoa ennen kuin tutkin tarvittaessa sen asiayhteyden ja tavoitteet.

B *Arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan sanamuodon tulkinta*

35. Jäsenvaltioilla on unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioilla on oikeus nojautua direktiivin sanamuotoon.(18) Tällä perusteella on arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan sanamuodon nojalla selvää, että se on valinnainen säännös. Jos jäsenvaltio päättää kuitenkin valita ryhmärekisteröinnin, sen edellytysten on oltava arvonlisäverodirektiivin mukaisia.

36. Arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa säädetään, että ryhmärekisteröinti on *kaikkien* jäsenvaltioiden alueelle sijoittautuneiden verovelvollisten käytettävissä sillä edellytyksellä, että näillä henkilöillä on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa. Tässä säännöksessä ei ole muita rajoituksia. Voidaan päinvastoin väittää, että ilmaisun "henkilöitä" käytöllä rajoitetaan jäsenvaltioiden harkintavaltaa soveltaa muita rajoituksia artiklan kansallisessa täytäntöönpanossa. Mielestäni sana "henkilöitä" kattaa henkilöt riippumatta siitä, millä talouden alalla ne toimivat. Siten arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan sanamuodon mukainen tulkinta merkitsee sitä, että sen soveltamisalaa ei voida rajoittaa koskemaan tiettyjä talouden aloja.

37. Jos unionin tuomioistuin hyväksyy edellä mainitun 11 artiklan sanamuotoon perustuvan selvityksen, ei ole täysin välttämätöntä, että unionin tuomioistuin jatkaa tarkastelemalla sen asiayhteyttä ja tavoitteita.(19) Käsittelen kuitenkin tätä kysymystä siltä varalta, että unionin tuomioistuin ei hyväksy päätelmääni 11 artiklan sanamuodon osalta.

C *Ryhmärekisteröintimahdollisuus arvonlisäverojärjestelmän laajemmassa asiayhteydessä*

38. Arvonlisäveroryhmän muodostaminen johtaa siihen, että perustetaan arvonlisäverotusta varten yksi verovelvollinen, joka on kaikilta osin verrattavissa vain yhdestä yksiköstä koostuvaan verovelvolliseen.(20) Vaikka ryhmärekisteröinti on erityisjärjestely, sillä ei rajoiteta eikä laajenneta arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa määriteltyjä verovelvollisen oikeuksia.

39. Arvonlisäverojärjestelmästä tulee mahdollisimman yksinkertainen ja neutraali kahden edellytyksen täyttyessä: kun vero kannetaan mahdollisimman yleisesti ja kun järjestelmän soveltamisalaan kuuluvat kaikki tuotannon ja jakelun vaiheet sekä palvelujen suoritukset.(21) Arvonlisäverojärjestelmän pitäisi johtaa kilpailuneutraalisuuteen siten, että samankaltaisilla tavaroilla ja palveluilla on jäsenvaltion alueella sama verorasite tuotanto- ja jakeluketjujen pituudesta riippumatta.(22) Kun tämä niin sanottu neutraali verotus toimii parhaalla mahdollisella tavalla, sen ei pitäisi vaikuttaa kilpailuun eikä päätöksiin, joita talouden toimijat tekevät järjestäessään toimintojaan, kuten päätöksiin oikeudellisesta muodosta tai organisaatiorakenteesta.(23)

40. Arvonlisäveroryhmän perustaminen tekee arvonlisäveroryhmästä verovelvollisen, ja sen jäseniä lakataan käsittelemästä erillisinä verovelvollisina, jos ne olivat verovelvollisia ennen ryhmään liittymistä.(24) Ryhmän liiketoimien arvonlisäverokohtelu, olivatpa kyseessä ryhmän ulkopuolisille yksiköille suorittamat liiketoimet tai niiden ryhmälle suorittamat liiketoimet, on verrattavissa itsenäisesti toimivan yksittäisen verovelvollisen arvonlisäverokohteluun. Ryhmän katsotaan toteuttaneen itseään varten ryhmän yksittäisten jäsenten väliset liiketoimet, jotka siis

jäävät ryhmän sisäisiksi. Näin ollen arvonlisäveroryhmän sisäisiä liiketoimia ei ole olemassa arvonlisäveron näkökulmasta.

41. Kun arvonlisäveroryhmä toimii arvonlisäverojärjestelmän sääntöjen mukaisesti, arvonlisäveroryhmään kuuluvien henkilöiden oikeutta vähentää ostoihin sisältyvä vero ei laajenneta.(25) Tätä oikeutta sovelletaan edelleen vain niihin suorituksiin, joita tehdään arvonlisäveroryhmän verollista toimintaa varten. Arvonlisäveroryhmän jäsenillä ei ole myöskään oikeutta vähentää arvonlisäverosta vapautettua toimintaa varten tehtyihin ostoihin sisältyvää veroa.

D Ryhmärekisteröintiä koskevien säännösten tarkoitus

42. Edellä kuvaamieni ryhmärekisteröinnin tarkoituksen ja asiayhteyden perusteella en voi yhtyä Ruotsin kuningaskunnan perusteluun, jonka mukaan jäsenvaltioilla on harkintavaltaa niiden talouden alojen valinnassa, joiden osalta ryhmärekisteröintiä sovelletaan. Olen tehnyt tämän päätelmän seuraavista syistä.

43. Ryhmärekisteröinnillä ei luoda taloudellisia etuja, jos osto tehdään arvonlisäverollista toimintaa varten, koska ostajalla on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero. Tällaisessa tilanteessa on lähtökohtaisesti merkityksetöntä, tehdäänkö osto arvonlisäveroryhmän sisällä ilman ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa vai arvonlisäveroryhmän ulkopuolelta siten, että arvonlisävero sisältyy ostoon.

44. Arvonlisäveroryhmän jäsenet saattavat saada tietyissä tilanteissa taloudellisia etuja ryhmään kuulumisesta.(26) Arvonlisäveroryhmän jäsenyys saattaa olla hyödyllinen esimerkiksi tilanteessa, jossa jäsenellä, joka tekee arvonlisäverollisen hankinnan, ei ollut oikeutta vähentää arvonlisäveroa lainkaan tai oikeutta täyteen vähennykseen, koska sen toiminta on vapautettu arvonlisäverosta. Jos tällainen jäsen ostaa hyödykkeitä arvonlisäveroryhmän ulkopuoliselta tavarantoimittajalta, arvonlisävero tulee maksettavaksi. Jos se sitä vastoin ostaa hyödykkeitä ryhmän toiselta jäseneltä, veroa ei makseta.

45. Jos talouden toimijalla ei ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, saattaisi olla taloudellisesti edullista, että se tuottaa tavarat tai palvelut itse. Esimerkiksi pankille, jolla ei ole oikeutta vähentää arvonlisäveroa, saattaisi olla taloudellisesti edullista tuottaa tietoteknisiä palveluja, joita se tarvitsee pankkitoimintaansa varten, pikemminkin sisäisesti kuin ostaa niitä joltain kolmannelta osapuolelta. Jos ryhmärekisteröintimahdollisuus on käytettävissä, se voi kuitenkin ulkoistaa tietoteknisten palvelujen suorittamisen samaan ryhmään kuuluvalle tytäryhtiölle ja saada edelleen saman edun.

46. Edellä kuvattu taloudellinen syy saattaa merkitä sitä, että jos ryhmärekisteröintivaihtoehto ei ole jäsenvaltiossa yleisesti kaikkien talouden toimijoiden käytettävissä, saattaa olla järkevää, että jäsenvaltio kuitenkin antaa tämän mahdollisuuden rahoitus- ja vakuutuspalvelujen tarjoajille, jotka ovat lähinnä verosta vapautettua toimintaa harjoittavia verovelvollisia. Tämä ei kuitenkaan merkitse sitä, että tämä olisi unionin arvonlisäverolainsäädännön perusteella laillista.

E Voidaanko ryhmärekisteröintiä rajoittaa siten, että se koskee vain tiettyjä talouden aloja?

47. On ilman muuta selvää, että ryhmärekisteröintiä koskevien jäsenvaltioiden lakien on oltava ryhmärekisteröinnin tavoitteiden mukaisia, sellaisina kuin näistä tavoitteista säädetään arvonlisäverodirektiivissä. Jäsenvaltioilla ei ole tältä osin mitään harkintavaltaa.

48. Pitäisi myös muistaa, että sekä unionin oikeuden yhtenäisen soveltamisen periaate että yhdenvertaisuusperiaate edellyttävät, että yhteisön oikeuden sellaisen säännöksen sanamuotoa,

joka ei sisällä nimenomaista viittausta jäsenvaltioiden oikeuteen säännöksen merkityksen ja soveltamisalan määrittämiseksi, on tavallisesti tulkittava koko unionissa itsenäisesti ja yhtenäisesti.(27)

49. Kuten edellä todettiin, Ruotsin kuningaskunta väittää, että ryhmärekisteröinnin soveltamisen rajoittaminen siten, että se koskee vain rahoitus- ja vakuutusaloja, on perusteltua, koska näiden alojen talouden toimijoille on luotava yhdenvertaiset kilpailunedellytykset kansainvälisiin toimijoihin nähden. Lisäksi esitetään, että tällainen rajoitus on perusteltavissa sillä, että sääntely ja valvonta ovat rahoitus- ja vakuutusaloilla tiukempaa kuin muilla aloilla. Ryhmärekisteröinti on välttämätön näiden alojen kannalta, koska yksittäisten talouden toimijoiden on organisoiduttava niillä erillisiksi oikeushenkilöiksi sääntelyyn liittyvistä syistä.

50. Vaikka en haluakaan kiistää näiden seikkojen merkitystä, muistutan siitä, että ryhmärekisteröinnin tavoitteita ovat hallinnon yksinkertaistaminen ja väärinkäytön estäminen. Nämä tavoitteet eivät koske vain tiettyjä aloja, vaan ne ovat sovellettavissa kaikkiin talouden toimijoihin riippumatta siitä, millä alalla ne toimivat.

51. On myös muistutettava rahoitus- ja vakuutuspalvelujen alojen taipumuksesta jakaa toimintansa eri oikeushenkilöiden kesken, että monipolviset konsernirakenteet ovat tällä hetkellä tyypillisiä monella muullakin alalla. Ryhmärekisteröinti voisi olla samalla tavoin hyödyllinen esimerkiksi sosiaali- ja terveystaloudessa sekä kiinteistöalalla.(28) Ruotsin lainsäädännön mukaan verovelvolliset, jotka toteuttavat verosta vapautettuja suorituksia ja joiden osalta ryhmärekisteröinti on sallittu, ovat edullisemmassa asemassa kuin muiden talouden toimijoiden ryhmät, jotka toteuttavat verosta vapautettuja suorituksia ja joilta evätään tämä mahdollisuus.

52. Korostettakoon, että arvonlisäveroryhmä on rekisteröinnin jälkeen tavanomainen yksi verovelvollinen. Mitään muita rajoituksia ei sovelleta, vaikka ryhmärekisteröinti on todellakin erityisjärjestely.(29)

53. Kun otetaan huomioon unionin lainsäädännön yhdenmukaista ja yhdenvertaista tulkintaa koskeva vaatimus, henkilön verovelvollisen aseman rajaaminen alan perusteella ei ole mielestäni perusteltavissa. Tietyn alan erilaiset käytännölliset, sosiaaliset, taloudelliset ja muut tavoitteet pitäisi ottaa huomioon tätä alaa sääntelevän arvonlisäverolainsäädännön erityissäännösten yhteydessä. Näihin tekijöihin ei kuitenkaan pitäisi nojautua määriteltäessä verovelvollisia arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan soveltamista varten.(30)

54. Tästä syystä ei voida hyväksyä arvonlisäverolain 11 artiklan ja sen verovapautuksia ja alennettuja arvonlisäverokantoja koskevien säännösten analogista tulkintaa,(31) jonka jäsenvaltio pyrkii tekemään ryhmärekisteröinnin vapaaehtoisuuden perusteella. Arvonlisäveron vapautuksia ja alennettuja arvonlisäverokantoja koskevat säännökset perustuvat näet alakohtaisiin poliittisiin tavoitteisiin, jotka unionin lainsäätäjät on tunnustanut tai jotka se ainakin suvaitsee. Kuten unionin tuomioistuin on todennut vakiintuneessa oikeuskäytännössään, jäsenvaltiot voivat vapaasti keventää tiettyjen kuluttajaryhmien arvonlisäverorasitetta.(32)

55. Ryhmärekisteröintiä koskevissa säännöksissä säädetään toisaalta henkilöryhmän asemasta yhtenä verovelvollisena tietyissä olosuhteissa. Arvonlisäverodirektiivissä ei säädetä verotukseen liittymättömistä erityisistä poliittisista tavoitteista, joita voitaisiin edistää käyttämällä tätä järjestelyä. Siksi saattaisi olla hyödyllisempää etsiä samankaltaisuutta arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan kanssa oikeuskäytännöstä, joka liittyy valinnaisten toimenpiteiden soveltamiseen sisämarkkinoilla.(33) Unionin tuomioistuin on todennut tästä, että toimenpiteen valinnaisuus ei merkitse sitä, että jäsenvaltiot voisivat rajoittaa sen soveltamisalaa sellaisella tavalla, josta ei säädetä kyseisessä unionin säännöksessä.

56. Komission moitteet koskevat nimenomaisesti vain sitä, että ryhmärekisteröinnin soveltamista on rajoitettu siten, että se koskee vain rahoitus- ja vakuutuspalvelujen tarjoajia. Tästä syystä huomautusta, jonka seuraavassa esitän, ei voi käyttää vahvistamaan Ruotsia vastaan nostetun jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen lopputulosta. Se kuvaa kuitenkin hyödyllisellä tavalla ongelmia, joita ryhmärekisteröinnin soveltamisen rajoittaminen saattaa aiheuttaa, ja myös asianosaiset käsittelivät tätä seikkaa istunnossa.

57. Ruotsin arvonlisäverolainsäädännössä ei näet jätetä arvonlisäveroryhmien ulkopuolelle *kaikkia* oikeudellisesti itsenäisiä henkilöitä, jotka toimivat muilla aloilla kuin rahoitus- ja vakuutusaloilla. Ruotsin arvonlisäverolain 6 a luvun 2 §:n 2 ja 3 momentin mukaan myös seuraavat voivat kuulua arvonlisäveroryhmään: i) elinkeinonharjoittajat, joiden pääasiallisena tarkoituksena on luovuttaa tavaroita tai suorittaa palveluja rahoitus- ja vakuutuspalveluja tarjoaville elinkeinonharjoittajille, ja ii) elinkeinonharjoittajat, jotka ovat komissionsaajayrityksinä ja komissionantajyrityksinä tuloverolain 36 luvussa tarkoitettussa komissiosuhteessa.

58. Kuten istunnossa selvennettiin, edellä i ja ii kohdassa mainitsemani kaksi elinkeinonharjoittajatyyppeä voi suunnata osan liiketoiminnastaan ryhmän ulkopuolisille asiakkaille. Lisättäköön, että Ruotsin hallituksen edustajan antamien tietojen mukaan ulos suunnatun toiminnan osuus on käytännössä rajoitettu 20 prosenttiin.⁽³⁴⁾ Tällä on merkitystä, koska se osoittaa, että Ruotsin ryhmärekisteröintijärjestely saattaa aiheuttaa ongelmia kilpailuneutraalisuudelle, joka on verotuksen neutraalisuuden yksi näkökohta, ja että kyseinen jäsenvaltio on tunnustanut nämä ongelmat ja jossain määrin käsitellyt niitä.

59. Koska rajoitus, jonka mukaan ryhmärekisteröintiä sovelletaan vain rahoitus- ja vakuutuspalvelujen aloilla, ei ole Ruotsin lainsäädännössä ehdoton, arvonlisäveroryhmän jäsenet voivat saada taloudellista etua ryhmärekisteröinnistä myös rahoitus- ja vakuutusalojen ulkopuolisen toimintansa osalta.

60. Näillä perusteella katson, että jos jäsenvaltio päättää tarjota ryhmärekisteröintimahdollisuuden, sen on oltava kyseisessä jäsenvaltiossa kaikilla aloilla toimivien taloudellisten toimijoiden käytettävissä, kunhan ne täyttävät arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa säädetyt edellytykset.⁽³⁵⁾ Tämän periaatteen rajoitukset voisivat olla perusteltavissa vain, jos on tarpeen ryhtyä toimenpiteisiin mahdollista väärinkäyttöä vastaan selkeästi määriteltujen liiketoimien osalta. Jos tällaista tarvetta ei ole, ryhmärekisteröinnin soveltamisen rajoittaminen koskemaan vain rahoitus- ja vakuutusaloja ei ole hyväksyttävää

VII Ratkaisuehdotus

61. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin toteaa, että i) Ruotsin kuningaskunta ei ole noudattanut yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 11 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on rajoittanut ryhmärekisteröinnin soveltamista siten, että se koskee vain rahoitus- ja vakuutusaloja, ja ii) velvoittaa Ruotsin kuningaskunnan korvaamaan oikeudenkäyntikulut sekä iii) määrää, että Suomen tasavalta vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan.

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

2 – EUVL L 347, s. 1.

3 – Asia C-74/11, komissio v. Suomi. Annan tänään ratkaisuehdotuksen myös asiassa C-85/11,

komissio v. Irlanti, joka koskee sitä, onko jäsenvaltioilla oikeus sisällyttää ryhmärekisteröintiin ei-verovelvollisia, ja tämä kysymys on merkityksellinen myös asiassa C-74/11, komissio v. Suomi. Komissio on riitauttanut ei-verovelvollisten sisällyttämisen ryhmärekisteröintiin myös useissa muissa asioissa eli asiassa C-109/11, komissio v. Tšekki; asiassa C-95/11, komissio v. Tanska; asiassa C-65/11, komissio v. Alankomaat, ja asiassa C-86/11, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta. Unionin tuomioistuin on kuitenkin pyytänyt julkisasiamiehen ratkaisuehdotusta vain tässä asiassa ja asiassa C-85/11, komissio v. Irlanti.

4 – Ks. asia C-139/00, komissio v. Espanja, tuomio 11.7.2002 (Kok., s. I-6407, 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

5 – Asia C-458/08, komissio v. Portugali, tuomio 18.11.2010 (Kok., s. 11599, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös asia C-39/10, komissio v. Viro, tuomio 10.5.2012 (24–26 kohta).

6 – Vastaava määräys uudelleen laaditussa työjärjestyksessä, joka tuli voimaan 1.11.2012, on 120 artiklan c alakohta (EUVL 2012, L 265, s. 1).

7 – Asia C-456/03, komissio v. Italia, tuomio 16.6.2005 (Kok., s. I-5335, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

8 – Em. asia komissio v. Italia, tuomion 37 kohta.

9 – Em. asia komissio v. Portugali, tuomion 47 kohta.

10 – Ks. esim. asia C-36/99, Idéal Tourisme, tuomio 13.7.2000 (Kok., s. I-6049). Arvonlisäverodirektiivin itsensä pätevyys voidaan riitauttaa yhdenvertaisen kohtelun periaatteen loukkaamisen perusteella. Ks. asia C-460/07, Puffer, tuomio 23.4.2009 (Kok., s. I-3251). Tuore esimerkki tapauksesta, jossa unionin tuomioistuin tarkasteli, oliko jäsenvaltio loukannut verotuksen neutraalisuuden periaatetta pannessaan arvonlisäverodirektiivin täytäntöön, on asia C-117/11, Purple Parking, tuomio 14.4.2012.

11 – Asia C-582/08, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 15.7.2010 (Kok., s. I-7195, 51 kohta). Ks. myös samassa asiassa antamani ratkaisuehdotuksen 52 kohta.

12 – Ks. esim. asia C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, tuomio 12.1.2006 (Kok., s. I-589, 31 kohta) ja yhdistetyt asiat C-443/04 ja C-444/04, Solleveld, tuomio 27.4.2006 (Kok., s. I-3617, 36 kohta).

13 – Komissio viittaa tässä yhteydessä asiassa C-309/06, Marks & Spencer, 10.4.2008 annettuun tuomioon (Kok., s. I-2283, 49 ja 51 kohta).

14 – Ks. arvonlisäverodirektiivin IX osasto ja 98 artikla.

15 – Ks. vastaavista ongelmista em. asia Turn- und Sportunion Waldburg, tuomion 30 kohta.

16 – Ks. vastaavasti asia C-363/05, JP Morgan Fleming, tuomio 28.6.2007 (Kok., s. I-5517, 44 kohta).

17 – Asia C-174/08, NCC Construction Danmark, tuomio 29.10.2009 (Kok., s. I-10567, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen); ks. myös asia C-33/11, A Oy, tuomio 19.7.2012 (27 kohta).

18 – Ks. em. asia komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomion 49–51 kohta.

19 – Em. asia komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, erityisesti tuomion 51 kohta. Ks. myös kyseisessä asiassa antamani ratkaisuehdotuksen 52 kohta.

20 – Ryhmärekisteröintimahdollisuuden käytännön täytäntöönpano vaihtelee. Joissain ryhmärekisteröinnin käyttöön ottaneissa jäsenvaltioissa se on pakollinen vaatimukset täyttävillä henkilöille, ja muissa se on vapaaehtoinen.

21 – Ks. arvonlisäverodirektiivin viides perustelukappale.

22 – Ks. arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan seitsemäs perustelukappale.

23 – Terra, B. ja Kajus, J. *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2012, 7.3 kohta.

24 – Ks. em. asia *Ampliscientifica*, tuomion 19 ja 20 kohta.

25 – Ks. vähennysjärjestelmää koskeva tiivistelmä: asia C-324/11, Tóth, tuomio 6.9.2012 (25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 – Ks. komission tiedonanto neuvostolle ja Euroopan parlamentille yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 11 artiklassa säädetystä ryhmärekisteröintimahdollisuudesta (KOM(2009) 325 lopullinen), s. 11 ja 12.

27 – Ks. em. asia *NCC Construction Danmark*, tuomion 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

28 – Ks. keskustelusta, joka koskee ryhmärekisteröintiä Ruotsin arvonlisäverojärjestelmässä, Magnusson, Håkan, ”Gruppregistrering till mervärdesskatt”, *Skattenytt* 1998/11.

29 – Asianosaiset ovat keskustelleet siitä, säädetäänkö arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa poikkeuksesta, jota pitäisi tulkita suppeasti. Tämä lähestymistapa ei ole mielestäni hyödyllinen, varsinkin kun komissio näyttää väittävän tässä tapauksessa, että ryhmärekisteröinti ei ole poikkeus yleisestä arvonlisäverojärjestelmästä vaan erityisjärjestely. Komissio näyttää kuitenkin omaksuneen päinvastaisen kannan asiassa C-85/11, komissio v. Irlanti.

30 – Huomautettakoon, että toisen arvonlisäverodirektiivin liitteessä A olevassa 2 kohdassa todettiin, että ”jos jäsenvaltio aikoo olla kantamatta veroa tietystä toiminnasta, sen pitäisi saavuttaa tavoitteensa pikemminkin vapautusten avulla kuin jättämällä tällaista toimintaa harjoittavat verovelvolliset veron soveltamisalan ulkopuolelle”. Siten Euroopan unionin arvonlisäverojärjestelmässä säännöksiä, joissa määritellään asema verovelvollisena, ei pitäisi soveltaa erityisten poliittisten tavoitteiden saavuttamiseksi.

31 – Mainittu edellä.

32 – Ks. esim. asia C-94/09, komissio v. Ranska, tuomio 6.5.2010 (Kok., s. I-4261, 28 kohta): ”– kun jäsenvaltio päättää käyttää direktiivin 2006/112 98 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädettyä mahdollisuutta soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa tämän direktiivin liitteessä III tarkoitettuun palvelujen ryhmään, sillä on, kunhan se noudattaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta, joka on erottamaton osa yhteistä arvonlisäverojärjestelmää, mahdollisuus rajoittaa alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen tähän ryhmään liittyviin konkreettisiin ja erityisiin osatekijöihin.” Ks. myös asia C-169/00, komissio v. Suomi, tuomio 7.3.2002 (Kok., s. I-2433, 30 kohta); asia C-384/01, komissio v. Ranska, tuomio 8.5.2003 (Kok., s. I-4395, 24 kohta) ja asia C-442/05, *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, tuomio 3.4.2008 (Kok., s. I-1817, 43 kohta).

33 – Ks. vastaavanlaisen tilanteen tulkinnasta, kun unionin lainsäädännössä säädetään lainsäädännöllisestä vaihtoehdosta, asiassa C-408/01, Adidas-Salomon ja Adidas Benelux, 23.10.2003 annettu tuomio (Kok., s. I-12537), jonka 20 kohdassa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että ” – – jäsenvaltio voi – – valita [kun se panee täytäntöön jäsenvaltioiden tavaramerkkilainsäädännön lähentämisestä 21.12.1988 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 89/104/ETY (EYVL 1989, L 40, s. 1) 5 artiklan 2 kohdan], ottaako se käyttöön itse periaatteen laajemman suojan antamisesta laajalti tunnetuille tavaramerkeille, mutta se ei voi valita niitä tilanteita, jotka tämä suoja kattaa, jos se on päättänyt antaa tällaista suojaa”.

34 – Ruotsin ryhmärekisteröintiä koskevaan säännökseen liittyvän lainsäädäntöehdotuksen mukaan enintään 20–30 prosenttia toiminnasta voidaan kohdistaa arvonalisäveroryhmän ulkopuolelle. Kun kyseessä ovat yritykset, jotka tarjoavat rahoituspalvelujen tukipalveluja, edellytystä, jonka mukaan tämän pitäisi olla niiden päätarkoitus, perusteltiin asiaa koskevassa hallituksen asetuksessa viittaamalla tarpeeseen vähentää ryhmärekisteröinnistä kilpailulle aiheutuvia kielteisiä vaikutuksia ulkopuolisten tarjoajien osalta. Ks. hallituksen esitys 1997/98:148, s. 37.

35 – Kansallinen ryhmärekisteröinti, joka on otettu käyttöön vain joidenkin alojen osalta, saattaisi olla avoin arvostelulle myös valtiontukien näkökulmasta, koska se merkitsee näillä aloilla toimiville taloudellisille toimijoille annettavaa valikoivaa etua.