

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

ELEANOR SHARPSTON

18 päivänä huhtikuuta 2013 (1)

**Asia C-26/12**

**PPG Holdings BV**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Gerechtshof te Leeuwarden (Alankomaat))

Arvonlisävero – Työnantajan erillisenä oikeushenkilönä perustama eläkerahasto – Eläkerahaston hallinnointipalveluista perittävä arvonlisävero, joka laskutetaan työnantajalta – Vähennyskelpoisuus – Kysymys siitä, onko tällaiset palvelut vapautettu arvonlisäverosta ”erityisten sijoitusrahastojen hallinnoimisena”

1. Arvonlisäverovelvollinen on perustanut eläkerahaston työntekijöilleen. Rahasto on laissa säädetyn mukaisesti erillinen oikeushenkilö. Työnantaja on rahaston toimintaa varten sopinut ja maksanut tietyistä hallinnointipalveluista, joista on laskutettu arvonlisävero.

2. Esiin nousee kaksi kysymystä, jotka koskevat sitä, onko työnantajalta laskutettu arvonlisävero vähennyskelpoinen, koska se liittyy suoraan työnantajan verolliseen toimintaan, ja toissijaisesti sitä, onko eläkerahasto erityinen sijoitusrahasto, jonka hallinnoiminen on vapautettu arvonlisäverosta.

### **Merkityksellinen unionin oikeus**

3. Pääasiassa kyseessä olevina verovuosina 2001 ja 2002 ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin(2) 2 artiklassa määriteltiin arvonlisäverojärjestelmä seuraavalla tavalla:

”Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

Jokaisesta liiketoimesta on kannettava tavarain tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä.

4. Tosiseikkojen tapahtuma-aikana sovellettiin myös kuudetta direktiiviä.(3) Direktiivin 4 artiklassa(4) säädettiin erityisesti seuraavaa:

"1. 'Verovelvollisella' tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Taloudellisena toimintana on pidettävä myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa."

5. Kuudennen direktiivin 17 artiklan(5) sanamuoto oli merkityksellisiltä osin seuraava:

"Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus

1. Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

2. Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka [hän] on velvollinen maksamaan[,]:

a) arvonlisäver[o]n, joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle;

— —

5. Sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, joita verovelvollinen käyttää sekä — — vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta.

— —"

6. Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdassa(6) säädettiin merkityksellisiltä osin seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkin rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

— —

d) seuraavat liiketoimet:

— —

6. jäsenvaltioiden määrittelemien erityisten sijoitusrahastojen [hallinnointi]

— —"

### **Tosiseikat, oikeudenkäyntimenettely ja ennakkoratkaisukysymykset**

7. PPG Industries Fiber Glass BV (jäljempänä PPG Fiber Glass) kuului pääasian tosiseikkojen

tapahtuma-aikaan (verovuodet 2001 ja 2002) hollantilaiseen arvonlisäveroryhmään PPG Holdings BV (jäljempänä PPG Holdings).

8. Alankomaiden oikeudessa edellytettiin työnantajien järjestävän työntekijöidensä työeläkkeet. Tätä varten perustetun rahaston oli lain nojalla oltava PPG:stä oikeudellisesti(7) sekä siten välttämättä arvonlisäverotuksen kannalta erillinen. Rahasto ei voinut kuulua PPG Holdingsin arvonlisäveroryhmään. Suullisessa käsittelyssä kävi ilmi, että Alankomaiden oikeuden mukaan, sellaisena kuin sitä sovellettiin tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, työnantajat saivat valita, perustavatko ne tällaisen rahaston itse vai ulkoistavatko ne velvollisuuksiensa täyttämisen vakuutusyhtiölle, jolle ne suorittaisivat maksuja ja joka vastaisi eläkkeiden maksamisesta eläkkeellä olevalle henkilöstölle. Mahdollisuutta toteuttaa eläkejärjestelyt yhtiön sisäisesti ei kuitenkaan ollut.

9. PPG Holdingsiin kuuluvat yhtiöt perustivat tätä varten rahaston(8) (jäljempänä rahasto), johon ne suorittivat maksuja. Eläkkeet ja rahoituskulut katettiin kyseisillä maksuilla ja sijoitustuotoilla. Työntekijät eivät suorittaneet maksuja. Huomautuksista käy ilmi, että rahasto oli etuusperusteinen järjestelmä eli järjestelmä, jossa etuuksien määrä määräytyy ennalta laaditun kaavan mukaan eikä se vaihtelee sijoitustuottojen mukaan. Suullisessa käsittelyssä vahvistettiin, että Alankomaiden oikeudessa edellytettiin, että tällainen rahasto on perustettava erillisenä oikeushenkilönä, eikä siinä sallittu rahaston kuuluvan PPG Holdingsin arvonlisäveroryhmään.

10. PPG Fiber Glass teki sopimuksia useiden palveluntarjoajien kanssa hallintopalvelujen, omaisuuden hallinnoinnin sekä tilintarkastus- ja konsulttipalvelujen suorittamisesta rahastolle. Se otti vastatakseen kyseisten palvelujen maksamisesta, laskutettu arvonlisävero mukaan lukien.

11. Vuosina 2001 ja 2002 laskutetut arvonlisäveromäärät olivat seuraavat: eläkerahaston hallintopalveluista 18 102,19 euroa, omaisuuden hallinnoinnista 61 843,61 euroa, tilintarkastuksesta 5 572,58 euroa, hallinnollisesta neuvonannosta 19 950 euroa ja konsultoinnista 33 835,85 euroa eli yhteensä 139 304,23 euroa.

12. PPG Holdings vähensi arvonlisäveroilmoituksissaan kaikki nämä määrät myyntiensä arvonlisäverosta. Veroviranomaiset katsoivat, etteivät ne olleet vähennyskelpoisia, ja tekivät jälkiverotuspäätöksen. Jälkiverotuspäätöksestä tehty oikaisuvaatimus hylättiin, ja asia on nyt Gerechthof te Leeuwardenin (Leeuwardenin alueellinen tuomioistuin) ratkaistavana. PPG Holdings väittää, että i) kulut kuuluivat sen verollisen taloudellisen toiminnan yleiskustannuksiin, koska ne olivat aiheutuneet sen työntekijöiden hyväksi, ja niiden pitäisi siten olla kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan nojalla vähennyskelpoisia, ja vaihtoehtoisesti, että ii) rahasto on 13 artiklan B kohdan d alakohdan 6 alakohdassa tarkoitettu erityinen sijoitusrahasto, joten sen hallinnoinnin on oltava vapautettu arvonlisäverosta.

13. Gerechthof pyytää ennakkoratkaisua seuraavaan kahteen kysymykseen:

”1) Voiko verovelvollinen, joka on kansallisen eläkelainsäädännön säännösten mukaisesti perustanut nykyisten ja entisten työntekijöidensä eläkeoikeuksien turvaamiseksi erillisen eläkerahaston, jonka osuudenhaltijoita nykyiset ja entiset työntekijät ovat, vähentää [kuudennen direktiivin] 17 artiklan nojalla – – veron, jonka se on maksanut eläkejärjestelmän toteuttamiseksi ja eläkerahaston toiminnan hoitamiseksi vastaanottamistaan palveluista?

2) Voidaanko eläkerahastoa, jonka perustamisen tavoitteena on ollut toteuttaa eläkkeen maksaminen eläkerahaston osuudenhaltijoille mahdollisimman alhaisin kustannuksin, jossa pääoma kerätään ja sijoitetaan eläkerahaston osuudenhaltijoiden toimesta tai nimissä ja jossa syntyneet tuotot jaetaan, pitää kuudennen direktiivin – – 13 artiklan B kohdan [d] alakohdan 6 alakohdassa – – tarkoitettuna 'erityisenä sijoitusrahastona'?"

14. PPG, Alankomaat, Yhdistynyt kuningaskunta ja Euroopan komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia, ja ne kaikki esittivät suullisia huomautuksia 6.2.2013 pidetyssä istunnossa.

## **Arviointi**

### *Toinen kysymys*

15. Ennakkoratkaisupyyntöstä käy selvästi ilmi, että toinen kysymys esitetään kansallisessa menettelyssä vain, jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi. Toiseen kysymykseen on lisäksi pääasiallisesti nyt vastattu unionin tuomioistuimen asiassa *Wheels Common Investment Fund* antamassa viimeaikaisessa tuomiossa.(9)

16. Unionin tuomioistuin totesi kyseisessä tuomiossa, että sijoitusrahasto, johon eläkejärjestelmän varat on yhdistetty, ei kuulu kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 6 alakohdassa ja direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitettun sellaisen "erityisen sijoitusrahaston" käsitteen soveltamisalaan, jonka hallinnointi voidaan kyseisten direktiivien tavoitteen ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa vapauttaa arvonlisäverosta, kun eläkejärjestelmään kuuluvat henkilöt eivät vastaa mainitun rahaston hallinnointiin liittyvistä riskeistä ja kun maksut, jotka työnantaja suorittaa eläkejärjestelmään, ovat työnantajalle keino täyttää lakisääteiset velvoitteensa työntekijöihinsä nähden.

17. Koska käsiteltävässä asiassa kyseessä oleva rahasto vaikuttaa täyttävän kaikki kyseisen tuomion kolme edellytystä – eli rahastoon on yhdistetty eläkejärjestelmän (tai -järjestelmien) varat, järjestelmään kuuluvat henkilöt eivät vastaa hallinnointiin liittyvistä riskeistä ja työnantaja suorittaa maksut täyttääkseen lakisääteiset velvoitteensa työntekijöihinsä nähden –, pääasiassa kyseessä olevia palveluja ei täten ole vapautettu arvonlisäverosta kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 6 alakohdan nojalla.

### *Ensimmäinen kysymys*

18. Suullisessa käsittelyssä lausutun perusteella vaikuttaa siltä, että kaikki PPG Holdingsiin kuuluvat yhtiöt perustivat rahaston yhdessä eläkkeiden järjestämiseksi työntekijöilleen mutta että PPG Fiber Glass oli kyseisessä ryhmässä yhtiö, joka teki sopimukset kyseessä olevista palveluista ja maksoi ne. Kysymyksen sanamuodosta käy selvästi lisäksi ilmi, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen näkemyksen mukaan ryhmän ja sen jäsenten välillä ei tarvitse tehdä erottelua. Tarkastelen asiaa täten siitä lähtökohdasta, että yksi työnantaja perusti yhden eläkerahaston työntekijöilleen ja että ainoastaan kyseinen työnantaja, johon viitataan jäljempänä yksinkertaisesti nimellä PPG, suoritti maksut rahastoon ja vastasi kuluista.

19. Huomautan lisäksi, että eläkerahaston perustamiseen ja sen hallinnoinnin järjestämiseen liittyy välttämättä erinäisiä kuluja. Näistä kuluista käsiteltävässä asiassa vastasi suoraan PPG, mutta jos rahasto olisi vastannut niistä suoraan, PPG olisi kuitenkin vastannut niistä välillisesti rahaston ainoana maksunsuorittajana.

20. Kyse on siitä, käytettiinkö pääasiassa kyseessä olevia palveluja – eli hallinto-, hallinnointi-, konsultti- ja tilintarkastuspalveluja, jotka liittyvät rahastoon mutta jotka vastaanotti ja maksoi PPG –

kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan mukaisesti PPG:n verollisiin liiketoimiin.

21. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 17 artiklassa säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Sitä sovelletaan välittömästi kaikkiin veroihin, jotka sisältyvät aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettuihin liiketoimiin. Vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken taloudellisen toiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen täydellisen neutraalisuuden kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista.(10)

22. Kyseiselle oikeuskäytännölle on kuitenkin asetettu tiettyjä edellytyksiä. Jotta arvonlisävero voitaisiin vähentää, aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetuilla liiketoimilla on oltava suora ja välitön yhteys myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettuihin vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin. Aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankituista tavaroista tai palveluista maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus edellyttää siis, että näiden tavaroiden tai palveluiden hankintakulut kuuluvat niihin osiin, joista myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suoritettujen verollisten ja vähennykseen oikeuttavien liiketoimien hinta muodostuu. Verovelvolliselle myönnetään vähennysoikeus myös, vaikka tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä ei ole suoraa ja välitöntä yhteyttä, kun kyseessä olevien palvelujen kustannukset ovat osa verovelvollisen yleiskuluja ja sellaisinaan osia, joista verovelvollisen tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hinta muodostuu. Tällaisilla kustannuksilla nimittäin on suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan. Hankittujen tavaroiden ja palveluiden sekä sellaisten myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien välillä, joiden perusteella vähennysoikeus syntyy, on aina oltava tällainen yhteys. Tässä suhteessa verovelvollisen toiminnan lopullisella päämäärällä ei ole merkitystä.(11) Verovelvolliselle aiheutuneisiin hankintakuluihin sisältyvä arvonlisävero ei kuitenkaan ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin se liittyy sellaiseen toimintaan, joka ei kuulu kuudennen direktiivin soveltamisalaan siitä syystä, että se ei ole taloudellista toimintaa.(12)

23. Käsiteltävässä asiassa voidaan väittää, että kuluilla, jotka liittyvät eläkerahaston perustamiseen työntekijöille ja sen hallinnoinnin ja hallinnon järjestämiseen, ei ole suoraa ja välitöntä yhteyttä PPG:n – jonka toiminta koostuu erilaisten tuotteiden myynnistä – kaltaisen työnantajan taloudelliseen toimintaan tai sen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteuttamiin verollisiin liiketoimiin. Tämä on pääasiallisesti Alankomaiden hallituksen näkemys. Toisaalta PPG on kuitenkin lain nojalla velvollinen toteuttamaan eläkejärjestelyt työntekijöilleen, joita ilman se ei voisi harjoittaa toimintaansa tai toteuttaa myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisia liiketoimia, joten näin syntyneet kulut ovat välttämättä osa sen tarjoamien tavaroiden hintaa. PPG ja komissio ovat esittäneet tämän näkemyksen. Yhdistynyt kuningaskunta väittää, että jotkin aiheutuneista kuluista (rahaston perustamiskulut ja juoksevat hallintokulut, jotka liittyvät työntekijöiden jäsenyyteen rahastossa) liittyvät PPG:n toimintaan ja oikeuttavat täten vähennykseen. Loput kulut liittyvät kuitenkin yksinomaan rahastoon, joka on verotuksellisesti erillinen yksikkö, eikä niillä siten ole merkitystä PPG:n vähennysoikeuden kannalta.

24. PPG:n ja komission näkemykselle on mielestäni hyviä perusteluita. Jos työnantajan myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteuttamat liiketoimet ovat kaikki arvonlisäverollisia, työnantajan henkilöstökustannukset ovat siten osa kyseisiin liiketoimiin liittyviä kustannuksia ilman, että on tarpeen todeta, että tiettyjen kustannusten ja tiettyjen tällaisten liiketoimien välillä on olemassa suora ja välitön yhteys. Tämä pätee myös maksuihin, jotka on suoritettu eläkejärjestelyjen toteuttamiseksi ja jotka ovat lykätyn palkan muoto. Tällaisista kuluista itsestään

ei kuitenkaan kanneta arvonlisäveroa, joten sellaista ostoihin sisältyvää veroa ei ole, joka voitaisiin vähentää myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suoritettavasta verosta. Kaikki suullisessa käsittelyssä paikalla olleet hyväksyivät tässä yhteydessä sen, että jos PPG olisi ulkoistanut eläkejärjestelynsä vakuutusyhtiölle ja jos kyseinen yhtiö olisi laskuttanut PPG:tä liitännäispalveluista, joista olisi kannettu arvonlisävero,(13) kyseinen vero olisi voitu vähentää PPG:n myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suorittamasta verosta. Näin ollen se, että ”verotuksen neutraalisuuden periaatteen, joka on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perustavanlaatuinen periaate, vastaista on se, että samankaltaisten ja siis keskenään kilpailevien palvelujen suorittamista kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavoin”,(14) näyttäisi edellyttävän, että pääasiassa kyseessä oleviin palveluihin sisältyvän arvonlisäveron pitäisi olla samalla tavoin vähennyskelpoinen.

25. Kyseisen kahden jäsenvaltion – erityisesti Yhdistyneen kuningaskunnan – esittämät väitteet vaikuttavat minusta kuitenkin oikeilta siltä osin kuin niissä korostetaan rahaston ja PPG:n oikeudellista ja verotuksellista erillisyyttä, minkä perusteella voidaan päätellä, että kyseessä olevaa arvonlisäveroa ei voida pääasian kaltaisessa tilanteessa vähentää.

26. Syyt, miksi tällaista oikeudellista ja verotuksellista erillisyyttä vaaditaan, ovat ilmiselvät: tällä ei suojella edunsaajia pelkästään työnantajan maksukyvyttömyydeltä vaan myös mahdollisuudelta, että rahaston varoja saatetaan käyttää väärin jo kassavirtaan liittyvän väliaikaisen ongelman ratkaisemiseksi tai muutoin käyttää muuhun kuin niille suunniteltuun tarkoitukseen. Erottelu on nykyään unionin oikeudessa asetettu edellytys, mutta sitä edellytettiin Alankomaiden oikeudessa jo tosinseikkojen tapahtuma-aikaan. Tarve PPG:n varojen ja rahaston varojen väliselle läpipääsemättömälle suojamuurille puhuu vahvasti sen puolesta, että näiden kahden välillä on vältettävä kaikenlaista verotuksellista läpäisevyyttä.

27. Voidaan tietenkin väittää, että PPG oli se, joka teki sopimukset kyseessä olevista palveluista ja maksoi ne, joten ne pitäisi pikemminkin yhdistää PPG:n taloudelliseen toimintaan (joka vaikuttaa pääosin ellei yksinomaan olevan verollista) kuin rahaston toimintaan (joka käsittää pääasiassa eläkemaksujen vastaanottamisen PPG:ltä, sijoitustuottojen vastaanottamisen sekä eläkemaksujen suorittamisen edunsaajille ja joka ei siten vaikuta käsittävän verollista toimintaa).

28. En kuitenkaan voi jättää huomiotta tai sivuuttaa sitä seikkaa, että palvelut hankittiin rahaston tarkoituksia varten sen tekemistä sijoituksista saatavien tulojen hankkimiseksi ja ne liittyivät siten suoraan ja välittömästi rahaston toimintaan sekä ainoastaan epäsuorasti ja viime kädessä PPG:n toimintaan. Vaikka PPG:n taloudellinen toiminta on sellaista verollista toimintaa, johon palvelut lähimmin (vaikkakin vain epäsuorasti) liittyvät, on kuitenkin niin, että on olemassa suora ja välitön yhteys rahaston (ei-verotettavaan) toimintaan, joka sijoittuu hankittujen palvelujen ja PPG:n taloudellisen toiminnan väliin. Se, voidaanko ostoihin sisältyvä vero vähentää vai ei, riippuu sen toiminnan luonteesta, johon tavarat tai palvelut, joista vero kannetaan, liittyvät suoraan ja välittömästi. Merkitystä on lähimmällä yhteydellä eikä lähimmällä verotettavalla yhteydellä. Mikäli näin ei olisi, periaatetta, jonka mukaan ostoihin sisältyvää veroa ei voida vähentää, kun ostot käytetään arvonlisäverosta vapautettuihin tai arvonlisäverotuksen ulkopuolelle jääviin liiketoimiin, voitaisiin helposti kiertää.

29. Tilannetta voidaan selvemmin havainnollistaa Yhdistyneen kuningaskunnan suullisessa käsittelyssä esittämällä esimerkillä. Jos rahasto sijoittaisi kiinteään omaisuuteen vuokratulojen saamiseksi (eikä tämä ole epätodennäköinen oletama) sen sijaan, että se sijoittaa ainoastaan arvopapereihin tai muihin rahoitustuotteisiin, sen vuokraustoiminta olisi tällöin arvonlisäverollista (kuten on myöskin todennäköistä), jos se hakeutuisi verovelvolliseksi kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan a alakohdan(15) nojalla. Tässä tilanteessa kaikki tilintarkastus-, konsultti-, hallinnointi- ja hallintopalvelut, joita rahasto käyttää vuokraustoimintaansa varten, liittyisivät

välittömästi kyseiseen verolliseen toimintaan, ja kyseisiin palveluihin sisältyvä arvonlisävero voitaisiin vähentää arvonlisäverosta, joka rahaston on laskutettava myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteuttamistaan liiketoimista. Arvonlisäveroa ei voitaisi vähentää PPG:n myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suorittamasta verosta, koska palvelut olisi käytetty rahaston – eikä PPG:n – verollisia liiketoimia varten, vaikka PPG olisikin maksanut ne. Liityntäketjusta on todettava, ettei tilanne mielestäni voi olla erilainen vain siksi, että rahaston toiminta ei ole arvonlisäverollista.

30. Täten vaikuttaa siltä, että ratkaisevaa täytyy olla sen, että rahasto käytti palveluja sellaista omaa toimintaansa varten, joka ei ole ainoastaan perustavanlaatuisesti erilaista kuin PPG:n toiminta vaan myös oikeudellisesti ja verotuksellisesti siitä erillistä. Sillä, että PPG maksoi palvelut, ei ole merkitystä. Tätä seikkaa voidaan tarkastella kolmelta eri kannalta: kahtena palvelujen vastaanottamisen ja suorittamisen sisältävänä liiketoimena kuudennen direktiivin 6 artiklan 4 kohdassa(16) säädetyn mukaisesti, jolloin PPG:n olisi siirrettävä vero rahaston maksettavaksi, tai kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa(17) säädetyn mukaisena kolmannelta osapuolelta saatuna vastikkeena, jota on pidettävä veron perusteena rahaston hankkimille palveluille, taikka PPG:n rahastolle antamana lahjana, joka jäisi arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle. Tämä ei kuitenkaan voi tarkoittaa, että PPG hankki palvelut omia verollisia liiketoimiaan varten.

31. Olen maininnut verotuksen neutraalisuuden periaatteen, jonka vastaista on (yhdessä sen merkityksistä) se, että keskenään kilpailevia samankaltaisia suorituksia kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla. Olen myös todennut, että PPG olisi saattanut voida vähentää tässä yhteydessä vastaanotettuihin palveluihin sisältyneen arvonlisäveron (vaikka ei ole tietoja siitä, kuinka suuresta arvonlisäverosta olisi saattanut olla kyse), jos se olisi pikemminkin ulkoistanut eläkejärjestelyt vakuutusyhtiölle kuin perustanut oman rahaston. Tämä tilanne ei verotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa katsottuna kuitenkaan muuta tekemääni päätelmää. Kuten asiassa Deutsche Bank(18) annetussa tuomiossa todettiin, kyseinen periaate ei ole primaarioikeuden määräys, ja osittain keskenään kilpailevia toimintoja voidaan joskus kohdella eri tavoin arvonlisäverotuksessa. Periaatteen rajat käyvät lisäksi ilmi unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä, jonka mukaan verovelvollisilla on oikeus järjestää toimintansa verovelkaansa pienentävällä tavalla;(19) tällainen järjestely ei olisi mahdollista, mikäli kaikkiin keskenään kilpaileviin toimintoihin sovellettaisiin samanlaista arvonlisäverokohtelua.

32. Korostaisin kuitenkin vielä, että näkemykseni perustuu siihen, että rahasto käytti kyseessä olevia palveluja omaa, PPG:n taloudellisesta toiminnasta erillistä toimintaansa varten ja että se on PPG:stä oikeudellisesti ja verotuksellisesti erillinen. Myönnän, että työnantajalle henkilöstönsä eläkejärjestelmän järjestämisestä syntyneet kulut liittyvät suoraan ja välittömästi työnantajan taloudelliseen toimintaan kokonaisuudessaan (jolloin kyseisiin kuluihin sisältyvä arvonlisävero voi olla vähennyskelpoinen asianmukaisessa tilanteessa) silloin, *kun kulut liittyvät työnantajan käyttämiin tavaroihin tai palveluihin*. Olen täten samaa mieltä Yhdistyneen kuningaskunnan sen myöhemmän väitteen kanssa, jonka mukaan PPG:llä voi olla oikeus vähentää sellaisiin ostoihin sisältyvä arvonlisävero, jotka on hankittu rahaston perustamista ja työntekijöiden rahastoon ilmoittamista varten sekä sen varmistamista varten, että työnantajan maksut suoritetaan ajallaan, ja niin edelleen. Tällaiset toiminnot kuuluvat PPG:n toiminnan eivätkä erillisen rahaston toiminnan alaan.

## **Ratkaisuehdotus**

33. Kaiken edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa *Gerechtshof te Leeuwardenin* esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen

neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 artiklaa on tulkittava siten, että verovelvollinen, joka on perustanut oikeudellisesti ja verotuksellisesti erillisen yksikön muodostavan eläkerahaston turvatakseen nykyisten ja entisten työntekijöidensä eläkeoikeudet, ei voi vähentää veroa, jonka se on maksanut kyseiselle rahastolle suoritetuista rahaston hallinnointiin ja toimintaan liittyvistä palveluista. Ainoastaan rahasto itse voi vähentää tällaisen veron kaikesta verosta, jonka se on velvollinen maksamaan omista verollisista liiketoimistaan.

2) Sijoitusrahasto, johon eläkejärjestelmän varat on yhdistetty, ei kuulu direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan d alakohdan 6 alakohdassa tarkoitetun sellaisen erityisen sijoitusrahaston käsitteen soveltamisalaan, jonka hallinnointi voidaan kyseisen direktiivin tavoitteen ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa vapauttaa arvonlisäverosta, kun eläkejärjestelmään kuuluvat henkilöt eivät vastaa mainitun rahaston hallinnointiin liittyvistä riskeistä ja kun maksut, jotka työnantaja suorittaa eläkejärjestelmään, ovat työnantajalle keino täyttää lakisääteiset velvoitteensa työntekijöihinsä nähden.

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

2 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11.4.1967 annettu ensimmäinen neuvoston direktiivi 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1301). Ks. nykyisin yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä direktiivi 2006/112) 1 artiklan 2 kohta.

3 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1).

4 – Ks. nykyisin direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohta.

5 – Sellaisena kuin se on muutettuna 28 f artiklalla, joka otettiin käyttöön yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1) ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja uusista toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi – tiettyjen vapautusten soveltamisala ja niiden täytäntöönpanoa koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18). Ks. nykyisin direktiivin 2006/112 167, 168 ja 168 a artikla.

6 – Ks. nykyisin direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan g alakohta.

7 – Tämä edellytys on nykyään osa unionin oikeutta. Ammatillisia lisäeläkkeitä tarjoavien laitosten toiminnasta ja valvonnasta 3.6.2003 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2003/41/EY (EUVL L 235, s. 10) 8 artiklassa edellytetään jäsenvaltioiden varmistavan, että ”rahoittavat yritykset” ja ”ammatillisia lisäeläkkeitä tarjoavat laitokset” on oikeudellisesti erotettu toisistaan.

8 – Stichting Pensioenfonds PPG Industries Nederland.

9 – Asia C-424/11, tuomio 7.3.2013.

10 – Asia C-465/03, Kretztechnik, tuomio 26.5.2005 (Kok., s. I-4357, 33 ja 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

11 – Ks. asia C-496/11, Portugal Telecom, tuomio 6.9.2012 (36–38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös asia C-104/12, Becker, tuomio 21.2.2013 (19 kohta ja sitä seuraavat kohdat oikeuskäytäntöviittauksineen).

12 – Asia C-437/06, Securenta, tuomio 13.3.2008 (Kok., s. I-1597, 30 kohta).

13 – On kuitenkin muistutettava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan a alakohdassa on vapautettu arvonlisäverosta ”vakuutus- ja jälleenvakuutustoiminnat, mukaan lukien näihin liiketoimiin liittyvät vakuutuksenvälittäjän ja vakuutusasiamiehen palvelujen suoritukset” (ks. nykyisin direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan a alakohta).

14 – Ks. mm. asia C-29/08, SKF, tuomio 29.10.2009 (Kok., s. I-10413, 67 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Verotuksen neutraalisuuden käsitteen merkityksestä arvonlisäverotuksessa ks. esittämäni ratkaisuehdotus asiassa C-44/11, Deutsche Bank, tuomio 19.7.2012 (ratkaisuehdotuksen alaviite 18).

15 – Ks. nykyisin direktiivin 2006/112 137 artiklan 1 kohdan d alakohta.

16 – Ks. nykyisin direktiivin 2006/112 28 artikla.

17 – Ks. nykyisin direktiivin 2006/112 73 artikla.

18 – Mainittu alaviitteessä 14, tuomion 45 kohta ja esittämäni ratkaisuehdotuksen 60 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

19 – Ks. viimeksi asia C-103/09, Weald Leasing, tuomio 22.12.2010 (Kok., s. I-13589, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).