

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS  
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

11 päivänä heinäkuuta 1996 \*

1. Hof van cassatie van België esittää yhteisöjen tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymyksen jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin<sup>1</sup> (jäljempänä kuudes direktiivi) 17 artiklan 2 kohdan tulkinnasta.

2. Ennakkoratkaisupyynnöllä on tarkoitus vahvistaa sellaista arvonlisäveroa koskevan vähennysoikeuden sisältö ja laajuus, jonka teollisuusyritys on suorittanut alueiden maanparannuksiin liittyvien tiettyjen investointien vuoksi, joita ei ole lopulta voitu käyttää alun perin suunniteltuun tarkoitukseen.

3. Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetty ennakkoratkaisukysymys kuuluu seuraavasti:

”Onko jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 17.5.1977

annetun kuudennen neuvoston direktiivin 17 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että vähennysoikeus arvonlisäverosta pysyy voimassa sellaisten alun perin yrityksessä käytettäviksi tarkoitettujen investointien osalta, joita ei ole yrityksestä riippumattomista syistä koskaan tosiasiaa hyödynnetty?”

**Tosiseikat ja pääasian käsittely**

4. Ennakkoratkaisupyynnössä esitetään ai-noastaan suppeasti seuraavat kolme tosiseikkaa riita-asian olennaisina seikkoina:

a) Ghent Coal Terminal -niminen yhtiö (jäljempänä Ghent Coal) osti vuonna 1980 alueita Gentin satama-alueella;

b) se suoritti näillä alueilla investointeja ja vähensi välittömästi arvonlisäveron 1.1.1981 ja 31.12.1983 välistä ajanjaksoa koskevassa veroilmoituksessaan;

\* Alkuperäinen kieli: espanja.

<sup>1</sup> — EYVL L 145, s. 1.

c) se vaihtoi ostamansa alueet Gentin kaupungin aloitteesta 1.3.1983, ja tämän vaihdon johdosta se ei ole koskaan hyödyntänyt suorittamiaan investointeja.

tutkimuksen, maaperän ominaispiirteitä koskevan toisen tutkimuksen sekä korkeajännitteisen kaapelin asentamisen ja maansiirtotöitä. Näiden toimenpiteiden kustannukset ylittivät 50 miljoonaa Belgian frangia (BEF).

5. Ennakkoratkaisupyynnössä todetaan, etteivät asianosaiset ole — valitustuomioistuinten antaman tuomion mukaan — eri mieltä siitä, että ”investoitu omaisuus oli, kuten yleensä, tarkoitettu verollisten liiketoimien suorittamiseen, että vastaaja ei ollut ennakoinut eikä suunnitellut vaihtoa etukäteen, että se oli vastaajalle yrityksenä väistämätöntä ja että se oli tälle jopa taloudellinen pakko”.

9. Gentin kunnalliset viranomaiset vaativat 1.3.1983 Ghent Coalia vaihtamaan edellä mainitut maa-alueet, joita oli jo osittain kunnostettu, kaupungille kuuluviin muihin aluksiin. Ghent Coal sai lisäksi välirahan.

6. Asianosaisten pääasiassa esittämien eri asiakirjojen perusteella voidaan todeta myös muita tosiseikkoja ja saada selville, miten käsittely on edennyt kansallisissa tuomioistuimissa; näiden seikkojen avulla asiaa voidaan ymmärtää paremmin, ja selostan niitä tiivistäen.

10. Belgian veroviranomaiset vaativat Ghent Coalia, joka oli vähentänyt vuosien 1981, 1982 ja 1983 verotuksessa 9 354 677 BEF siitä arvonnäisäverosta, jonka se oli suorittanut alueiden maanparannukseen liittyvistä kuluista, palauttamaan näiden vähennysten määrän, joihin se ei ollut veroviranomaisten mukaan oikeutettu.

7. Ghent Coal, joka oli päättänyt suurentaa satamalaitoksiaan, osti vuonna 1980 Imsakerlaanissa sijaitsevia maa-alueita Gentin öljysataman vierestä rakentaakseen sinne kivihiiliterminalin ja kivihiilen pakkauslaitoksen.

11. Syyskuussa 1984 Ghent Coal ja veroviranomaiset allekirjoittivat sopimuksen järjestelystä, jolla yritys sitoutui maksamaan 9 379 000 BEF arvonnäisäveroa (korokoineen ja sakkokoineen). Tämä maksu suoritettiin 31.1.1985 hyvittämällä muita Ghent Coalin saatavia veroviranomaisilta.

8. Ghent Coal aloitti tämän rakentamisen kannalta tarpeelliset työt, ja teki sitä varten tiettyjä investointeja, jotka käsittivät pääasiassa rakennusyrityksen tekemän alustavan

12. Sittemmin Ghent Coal katsoi, että sen suorittama palautus sekä veroviranomaisten kanssa tehty sopimus olivat lainvastaisia. Se vaati myös 10.3.1986 Belgian veroviranomaisilta 2 751 085 BEF:n suuruisia palautusta, jonka se katsoi voivansa vähentää suoritetujen investointimenojen perusteella oikaisemisen jälkeen.

13. Veroviranomaisten annettua kielteisen vastauksen Ghent Coal vaati tätä määrää Rechtbank van eerste aanleg te Gentissä. Vaatimus hylättiin 4.4.1990 annetulla tuomiolla sillä perusteella, että asianosaiset olivat pätevästi sitoutuneet järjestylyyn, josta ne olivat sopineet syyskuussa 1984.

14. Hof van beroep te Gent, joka ratkaisi alioikeuden antamasta tuomiosta tehdyn valituksen, kumosi tuomion 26.10.1992 antamallaan tuomiolla sillä perusteella, että sovittu järjestely oli lainvastainen, koska kyse oli verovelosta, joita voidaan vahvistaa ainoastaan lain määräysten nojalla. Valitus-tuomioistuimen mukaan vähennysoikeutta oli käytetty asianmukaisesti, ja Ghent Coalin vaatimus oli oikeutettu. Tämän vuoksi valitus-tuomioistuin määräsi veroviranomaiset palauttamaan kantajalle 2 751 085 BEF:n suuruisen summan.

15. Belgian valtionasiamies teki 23.2.1993 Hof van beroepin tuomiosta kassaatiovalituksen. Hof van cassatie on päättänyt esittää ennakkoratkaisukysymyksen tämän kassaatio-menettelyn aikana.

## Sovellettavat yhteisön säännökset

16. Tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia koskevana verona arvonlisäveron on tarkoitus olla yleinen kulutukseen kohdistuva vero, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintaan riippumatta verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

17. Vero kannetaan jokaisesta liiketoimesta rasittamalla veron perustetta (verollisten tavaroiden tai palvelujen hinta) sovellettavalla verokannalla, jolloin vähennys tehdään sen arvonlisäveron määrästä, joka on rasittanut suoraan hinnan muodostavien eri tekijöiden kustannuksia.

18. Vähennysperiaatteen nojalla verovelvollinen voi siis vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka maksamiseen hän on toteuttamiensa liiketoimien perusteella velvollinen, sen arvonlisäveron, jonka hän on suorittanut ostaessaan tavaroita tai vastaanottaessaan palveluja liiketoimintaa harjoittaessaan. Kuudennen direktiivin XI osastossa (17—20 artikla) on tätä vähennysjärjestelmää koskevat säännökset.<sup>2</sup>

<sup>2</sup> — Ensimmäiset säännökset annettiin alun perin jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamista koskeva rakenne ja menettelytavat — 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetulla toisella neuvoston direktiivillä 67/228/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1303), erityisesti sen 11 artiklassa.

19. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohdan mukaan "[v]ähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy".

20. Direktiivin 10 artiklan 2 kohdan mukaan "[v]erotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, silloin kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan — —".

21. Direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen:

a) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen;

— — ."

22. Direktiivin 20 artiklan 1 kohdassa säädetään tehtyjen vähennysten oikaisemisesta seuraavaa:

"Alunperin tehty vähennys on oikaistava jäsenvaltioiden vahvistamien yksityiskohtaisten sääntöjen mukaan, erityisesti

a) jos vähennys on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu;

b) jos vähennysten määrän määräytymisessä huomioon otetuissa erissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, etenkin jos kauppa on peruutettu tai hinnanalennus saatu — — ."

23. Direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa säädetään erityisistä investointitavaroita koskevista oikaisusäännöistä seuraavaa:

"Investointitavaroiden osalta oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, mukaan lukien tavarankäynnin tai valmistusvuosi. Kunkin vuonna oikaisu kohdistuu vain viidennekseen näiden tavaroiden verosta. Oikaisu

perustuu seuraavien vuosien aikana tapahtuneisiin vähennysoikeuden muutoksiin suhteessa tavaran hankinta- tai valmistusvuoteen.

Jäsenvaltiot voivat edellisestä alakohdasta poiketen oikaisua tehdessään käyttää perusteena täydet viisi vuotta kestävästä kaudista, joka alkaa tavaran ensimmäisestä käyttöönotosta.

Kiinteistöinvestointien osalta oikaisun perusteena toimivaa kautta voidaan pidentää kymmenen vuoteen.”

24. Lopuksi 20 artiklan 3 kohta koskee oikaisukauden aikana luovutettuja investointitavaroita.

#### Ennakkoratkaisukysymyksen sanamuoto

25. Ennakkoratkaisupyynnössä painotetaan keskeistä ilmaisua (arvonlisäveron vähennysoikeuden ”voimassa pysyminen”), joka on käsiteltävänä olevaan asiaan sovellettuna jonkin verran epäselvä. Kysyessään ”pysyykö”

vähennysoikeus voimassa silloin, kun investoinnit on tarkoitettu sellaisiin tavaroihin, joita ei ole sittemmin käytetty, Hof van cassatie näyttää välillisesti katsovan, että tämä oikeus on jo syntynyt<sup>3</sup> ja että epäselvyyttä on ainoastaan oikeuden mahdollisesta ajallisesta jatkuvuudesta.

26. Asianosaisten väitteet ennakkoratkaisupyynnön sisällöstä kuitenkin poikkeavat toisistaan. Itse asiassa Ghent Coalin mielestä se tapa, jolla Hof van cassatie on laatinut kysymyksensä, osoittaa vähennysoikeuden jo syntyneen: tästä olisi osoituksena, ettei Hof van cassatie laatinut kysymystään Belgian valtion valituksessaan ehdottamassa muodossa.<sup>4</sup> Ennakkoratkaisukysymyksessä erotellaan Ghent Coalin mielestä siis toisaalta vähennysoikeuden syntyminen ja toisaalta sen voimassa pysyminen.

27. Belgian hallituksella on eri näkökanta: sen mukaan Ghent Coalin toteuttamien investointien hyödyntämättä jäämisen seurauksena ”vähennys on alun perin hylättävä kerralla ja koko määrästään”. Toisin sanoen vähennysoikeus ei olisi oikeudellisesti koskaan syntynyt.

3 — Eri merkityksissään ilmaisu ”pysyä voimassa” osoittaa, että jokin tai joku, joka on aikaisemmin ollut olemassa, jatkaa olemassaoloaan, kestää ikuisesti, pysyy ennallaan, jatkaa elämistään huolimatta mahdollisista vastakkaisista olosuhteista tai ajan kulumisesta.

4 — Ehdotettu sanamuoto oli seuraava: ”Onko — 17 artiklaa tulkittava siten, että vähennysoikeus *syntyy ja pysyy voimassa* silloin, kun investointeja — ei ole tosiasiaa hyödynnetty?” (kursivointi tässä).

28. Ongelmasta tulee vaikeampi, jos siihen yhdistetään vähennysten tarkistus- tai oikaisumenettely.<sup>5</sup> Oikaiseminen merkitsee juuri sitä menettelyä, jonka avulla kuudennessa direktiivissä (20 artiklassa) mahdollistetaan jälkikäteiset muutokset tehtyihin vähennyksiin.

29. Yhteisön säännöksessä säädetään, että verovelvollisten alun perin tekemät vähennykset on oikaistava silloin, kun osoitetaan, että ne ovat suurempia tai pienempiä kuin ne, joihin verovelvollinen on ollut oikeutettu, tai silloin, kun vähennysten määrän määrääntymisessä huomioon otetuissa erissä on tapahtunut myöhemmin muutoksia.

30. Voidaan periaatteessa ajatella, että Hof van cassatie on esittäessään yhteisöjen tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymyksen vähennysoikeuden ”voimassa pysymisestä” halunnut tietää, onko käsiteltävään asiaan mahdollista soveltaa vähennysten oikaisumenettelyä, ottaen huomioon, että tämä menettely näyttää täsmälleen samanlaiselta kuin kuudennessa direktiivissä säädetty jo tehtyjä vähennyksiä koskeva menettely. Kuitenkaan kumpikaan pääasian kahdesta asianosaisesta ei kannata tätä näkökantaa.

31. Belgian hallituksen mukaan ”vähennysoikeuden epäämistä alun perin ei pidä sekoittaa arvonlisäverosta tehtävän vähennyksen oikaisemiseen”, ja koska käsiteltävänä olevassa asiassa vähennysoikeutta ei ole syntynyt, tällaisen vähennyksen oikaisemisesta ei voida puhua.

32. Ghent Coal puolestaan väittää, että kahden asianosaisen välillä ei ole kysymys oikaisemisesta ja että tällaista kysymystä ei ole saatettu Hof van cassatien käsiteltäväksi. Tämän vuoksi tämä kysymys on sen mukaan jätettävä näiden asianosaisten välisen oikeudenkäynnin ulkopuolelle. Ghent Coal kuitenkin lähtee siitä, että alkuperäinen vähennys oli lainmukainen ja että myöhemmät seikat ovat estäneet investointien käyttämisen suunniteltuun tarkoitukseensa, ja ehdottaa, että yhteisöjen tuomioistuin vastaisi Hof van cassatielle siten, että vähennys on periaatteessa mahdollista tehdä kuudennessa direktiivissä asetetuissa rajoissa ja siinä säädetyn edellytyksin.<sup>6</sup>

33. Katson puolestani, että yhteisöjen tuomioistuimen Hof van cassatielle antaman vastauksen on pysyttävä esitetyn kysymyksen sanamuodon rajoissa, joka ei viittaa suoraan oikaisemiseen, vaikka sitä ei myöskään suljeta kysymyksen ulkopuolelle.

5 — Tavallisesti käytetään käsitettä ”oikaisu” käsitteen ”tarkistus” sijasta.

6 — Tämä ei estä Ghent Coalia väittämästä, että alkuperäisestä vähennyksestä olisi tullut lopullinen tavaroiden tuhoutumiseen tai häviöön (kuudennessa direktiivissä säädetty oletukset oikaisemisen soveltamatta jättämiseen johtavista poikkeuksellisista tilanteista) verrannollisen ”taloudellisen ylivoimaisen esteen” sattuessa, minkä johdosta sen olisi mahdollista jopa ”vaatia toisessa menettelyssä sen arvonlisäveron palauttamista kokonaisuudessaan, jonka se on aikanaan vähentänyt ja suorittanut sitten Belgian valtiolle tämän sitä vaatiessa”.

34. Arvioisin sen vuoksi ensiksi niitä edellytyksiä, joilla Ghent Coalin hankkeensa toteuttamista varten suorittamista kustannuksista syntyy vähennysoikeus. Tämä arviointi kattaa myös tilanteen, jossa alun perin ennakoitu hankkeesta luopuminen voi vaihtua vähennysoikeuteen.

35. Toiseksi, jos tällä arvioinnilla kallistutaan vähennysoikeuden olemassaoloon, niin kuin ensi arviolta näyttää olevan, ihmettelen, miten paljon yhteisöjen tuomioistuimen antamasta vastauksesta olisi hyötyä, jos se tutkisi myös vähennysten oikaisemiseen liittyviä kysymyksiä.

### Vähennysoikeus

36. Arvonlisäverojärjestelmässä vähennyksestä, josta säädetään kuudennen direktiivin 17 artiklassa, on tullut järjestelmän keskeisimpiä tekijöitä. Siitä on säädetty siten, että yritysten suorittama vero ei merkitse niille verorasitetta, ja tästä syystä noudatetaan verotuksen neutraalisuuden periaatetta, joka on sen arvonlisäveron perusteena, joka kohdistuu lopulliseen kuluttajaan eikä tuotteen aikaisempiin taloudellisiin vaiheisiin. Mikäli suoritettu verosta ei ole vähennysoikeutta, verosta muodostuu verotuksellinen lisäkustannus yrityksille, mikä loukkaa neutraalisuusperiaatetta.

37. Maksettu vero voidaan vähentää siltä osin kuin verovelvollinen hankkii ja käyttää tavaroita tai palveluja (siis sellaisia, joiden hankkiminen tai vastaanottaminen oikeuttaa

vähennykseen) toteuttaakseen vuorostaan taloudelliseen toimintaansa kuuluvia liiketoimia.<sup>7</sup>

38. Näin ollen riittää, että yritys hankkii ja käyttää tavaroita tai palveluja taloudellisessa toiminnassaan, jotta maksettu tai maksettava arvonlisävero on vähennyskelpoinen. Kun kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa käytetään ilmaisua "[tavarat ja palvelut] käytetään — — arvonlisäverollisiin liiketoimiin", on korostettava, että käytön on liityttävä nimenomaan yrityksen toimintaan eikä muunlaiseen toimintaan.

39. Tämä ei kuitenkaan merkitse sitä, että se tavoite tai päämäärä, johon hankittujen tavaroiden tai vastaanotettujen palvelujen tavallisen käytöllä pyritään, on aina ja kaikissa tapauksissa tosiasiaa saavutettava. Sitä vastoin on täysin mahdollista, että tietyt yrityksen liiketoimet, joiden toteuttamiseksi on hankittu tavaroita tai palveluja, sittemmin

7 — Tätä väitettä on lievennettävä, kun verovelvollinen hankkii ja käyttää näitä tavaroita tai palveluja verovapaisiin tavaroihin tai palveluihin, sillä tässä tilanteessa ei synny vähennysoikeutta, ja tästä verovelvollisesta tulee tavallaan "lopullinen kuluttaja", jolla ei ole mahdollisuutta vähentää veroa. Tässä tilanteessa verovelvollisen on siis kannettava kokonaisuudessaan se arvonlisävero, jonka taloudelliset toimijat, joiden tavaroihin tai palveluihin sisältyy arvonlisävero (eli ne, jotka ovat luovuttaneet tavarat tai suorittaneet palvelut), ovat vyöryttäneet sille, ja ainoastaan oikeudellisesti katsottuna se ei voi vähentää arvonlisäveroa. Verovelvollinen on siten samassa asemassa kuin lopulliset kuluttajat, jotka ovat todellisia arvonlisäverovelvollisia.

epäonnistuvat. Oikeutta maksetun veron vähentämiseen ei kuitenkaan menetetä.

40. Mielestäni käsiteltävänä olevan asian ratkaisemiseen riittävät ne perustelut, joihin yhteisöjen tuomioistuin on päätenyt vähennysoikeutta koskeissa tuomioissaan, eli tarkemmin asiassa Rompelman 14.2.1985 antamansa tuomion,<sup>8</sup> asiassa Lennartz 11.7.1991 antamansa tuomion<sup>9</sup> ja asiassa INZO 29.2.1996 antamansa tuomion<sup>10</sup> perusteissa. Katson tämän vuoksi, että on tarpeen toistaa joitakin näiden tuomioiden perusteluja ennen kuin arvioidaan niiden soveltuvuutta käsiteltävänä olevaan asiaan.

41. Asiassa Lennartz annettu tuomio alkaa palauttamalla mieleen seuraavaa: ”Kuudennen direktiivin 17 artiklan otsikkona on ’Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus’ ja sen 1 kohdan nojalla arvonlisäveron vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy. Tämän vuoksi ainoastaan se ominaisuus, jossa yksityinen oikeussubjekti toimii tänä ajankohdantana, voi määritellä vähennysoikeuden olemassaolon. Direktiivin 17 artiklan 2 kohdasta seuraa, että silloin kun verovelvollinen siinä ominaisuudessaan käyttää tavaroita verollisiin liiketoimiinsa, verovelvollisella on oikeus vähentää näistä tavaroista maksettu tai maksettava arvonlisävero”.<sup>11</sup>

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

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

10 — Asia C-110/94, INZO, tuomio 29.2.1996 (Kok. 1996, s. I-857).

11 — Em. asia Lennartz, tuomion 8 kohta.

42. Asiassa Lennartz annetussa tuomiossa viitataan vähennysoikeuden laajuuden osalta asiassa Rompelman annettuun tuomioon seuraavan palauttamiseksi mieleen:

”— kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu taloudellinen toiminta voi muodostua useista perättäisistä liiketoimista, kuten tämän artiklan 2 kohdan sanamuoto osoittaa. Tässä artiklassa tarkoitettuina liiketoimina on pidettävä valmistelevia toimia, kuten tuotantovälineiden hankintaa”.<sup>12</sup>

”— yksityishenkilö, joka hankkii tavaroita 4 artiklassa tarkoitettuun liiketoimintaansa, tekee sen verovelvollisena, vaikka tavaroita ei käytettäisi välittömästi taloudelliseen toimintaan”.<sup>13</sup>

43. Asiassa Lennartz annetussa tuomiossa täsmennetään, että tämän vuoksi se, että verovelvollinen siinä ominaisuudessaan hankkii tavaroita, määrää arvonlisäverojärjestelmän ja toisaalta vähennysmenettelyn

12 — Em. asia Lennartz, tuomion 13 kohta.

13 — Em. asia Lennartz, tuomion 14 kohta.



soveltamisen. Sen perusteella, mihin tavarat on käytetty tai aiottu käyttää, määritellään ainoastaan sen alkuperäisen vähennyksen laajuus, johon verovelvollinen on 17 artiklan nojalla oikeutettu, ja mahdollisten oikaisujen laajuus seuraavien kausien aikana.<sup>14</sup>

44. Yhteisöjen tuomioistuin on vastannut edellä mainitussa asiassa INZO antamassaan tuoreemmassa tuomiossa toisen belgialaisen tuomioistuimen (Rechtbank van eerste aanleg te Brugge) esittämään ennakkoratkaisukysymykseen, jolla on paljon yhtäläisyyksiä käsiteltävänä olevassa asiassa esitetyn kysymyksen kanssa.

45. Asiassa INZO ratkaistiin, saiko yritys, joka oli hankkinut joitakin laitteita ja tilannut kannattavuusselvityksen veden suolanpoistolaitoksen rakennushankkeesta (sellaisia tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia, joista se maksoi arvonlisäveron), vähentää tämän arvonlisäveron,<sup>15</sup> vaikka se oli sittemmin luopunut hankkeesta aloittamatta suunniteltua toimintaa kannattavuus-

14 — Em. asia Lennartz, tuomion 15 kohta.

15 — Pikemminkin kuin vähennyksestä ahtaassa merkityksessään kyse oli siitä maksetun arvonlisäveron palautuksesta, minkä veroviranomaiset olivat alun perin hyväksyneet Belgian arvonlisäverolain 76 §:n nojalla. Veroviranomaiset vaativat yritykselle palautetun arvonlisäveron takaisin maksamista todettuaan myöhemmin verotarkastuksen yhteydessä, että INZO ei ollut toteuttanut yhtäkään verollista liiketoimintaa. INZO vastusti tätä vaatimusta Rechtbank van eerste aanlegissä vedoten yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Rompelman ilmaisemaan tulkintaan.

ongelmien ja tiettyjen sijoittajien vetäytymisen johdosta.

46. Asiassa INZO yhteisöjen tuomioistuin muistuttaa, että se on jo vahvistanut (asiassa Rompelman), että myös ensimmäisiä yrityksen tarpeista aiheutuneita investointimenoja voidaan pitää kuudennen direktiivin 4 artiklassa tarkoitettuun taloudelliseen toimintaan kuuluvina ja että veroviranomaisen on tässä yhteydessä otettava huomioon yrityksen ilmoittama aikomus.

47. Yhteisöjen tuomioistuin toteaa välittömästi tämän jälkeen, että siinä tapauksessa, että veroviranomaiset ovat hyväksyneet arvonlisäverovelvolliseksi sellaisen yhtiön, joka on ilmoittanut aikovansa aloittaa taloudellisen toiminnan, jossa se tekee verollisia liiketoimia, selvityksen teettäminen suunnitellusta toiminnasta voidaan katsoa kuudennen direktiivin 4 artiklassa tarkoitetuksi taloudelliseksi toiminnaksi, silloinkin kun selvityksellä pyritään selvittämään, onko suunniteltu toiminta kannattavaa.

48. Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan tästä seuraa, että tällaisessa tilanteessa maksettu arvonlisävero voidaan periaatteessa vähentää kuudennen direktiivin 17 artiklan mukaisesti,

vaikka jälkikäteen päätettäisiinkin selvityksen tulosten perusteella olla ryhtymättä varsinaiseen toimintaan ja asettaa yhtiö selvitystilaan, jolloin suunnitellussa taloudellisessa toiminnassa ei ole tehty liiketoimia, joita verotettaisiin.<sup>16</sup>

49. Näillä oikeudellisilla perusteilla yhteisöjen tuomioistuin vastaa asiassa INZO esitettyihin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

— jos veroviranomaiset ovat hyväksyneet arvonlisäverovelvolliseksi sellaisen yhtiön, joka on ilmoittanut aikovansa aloittaa taloudellisen toiminnan, jossa se tekee verollisia liiketoimia, kannattavuus selvityksen teettäminen suunnitellusta toiminnasta voidaan katsoa tässä artiklassa tarkoitetuksi taloudelliseksi toiminnaksi, silloinkin kun selvityksellä pyri-

16 — Tuomiossa tämä ratkaisu perustuu kahteen seuraavaan periaatteeseen:

a) oikeusvarmuuden periaatteeseen, jonka vastaista olisi se, että verovelvollisten oikeudet ja velvollisuudet olisivat riippuvaisia tosiseikoista, olosuhteista tai tapahtumista, jotka syntyvät sen jälkeen, kun veroviranomaiset ovat todenneet verovelvollisuuden. Tästä seuraa, että sen jälkeen kun veroviranomaiset ovat hyväksyneet yrityksen verovelvolliseksi sen antamien tietojen perusteella, tätä asemaa ei siltä voida periaatteessa poistaa taannehtivasti sen mukaan, sattuuko tiettyjä tapahtumia vai ei;

b) arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteeseen yrityksen verorasituksen suhteen. Toisenlainen tulkinta johtaisi sellaisten yritysten, jotka jo tekevät verollisia liiketoimia, ja sellaisten yritysten, jotka aikovat aloittaa investoimalla verollisten liiketoimien lähteenä olevan toiminnan, verotukselliseen kohteleamiseen perusteettomasti eri tavoin samalaisen investointitoiminnan osalta. Samalla tapaa sattumanvaraisia eroja syntyisi viimeksi mainittujen yritysten osalta siitä syystä, että vähennysten lopullinen hyväksyminen olisi riippuvainen siitä, johtavatko investoinnit verollisiin liiketoimiin vai eivät.

tään selvittämään, onko suunniteltu toiminta kannattavaa, ja että

— petoksia ja väärinkäytöksiä lukuun ottamatta tällaiselta yhtiöltä ei voida poistaa taannehtivasti verovelvollisen asemaa, jos selvityksen tulosten perusteella on päätetty olla aloittamatta varsinaista toimintaa ja asettaa yritys selvitystilaan, jolloin suunnitellussa taloudellisessa toiminnassa ei ole tehty verollisia liiketoimia.

**Tämän tulkinnan soveltaminen käsiteltävänä olevaan asiaan**

50. Jos asioissa Rompelman, Lennartz ja INZO annetuista tuomioista ilmenevä tulkinta yhdistetään käsiteltävänä olevaan asiaan, on tuskin epäselvää, että Ghent Coalin vähennysoikeutta koskeva väite — jota myös komissio ja joillain vivahde-eroilla Saksan hallitus tukevat — on perustellumpi kuin Belgian hallituksen väite.

51. Itse asiassa, jos vähennysoikeuden syntyminen edellytysten on täyttyvä sillä hetkellä, kun verosaatava syntyy, Ghent Coalilla oli tämä oikeus silloin, kun se hankki yrityksenä toimintaa varten tiettyjä tavaroita ja palveluja, joista kustakin maksettiin arvonlisävero. Tuona ajankohtana taloudelliset

toimijat (tavarantoimittajat tai yleensä myyjät) maksattivat sillä arvonlisäveron, jonka Ghent Coal saattoi kuudennessa direktiivissä tarkoitetun verotuksen neutraalisuuden turvaamiseksi vähentää, niin kuin se tekikin.

52. Toisin sanoen, silloin kun Ghent Coal hankki Imsakkerlaanissa sijaitsevat alueet, tilasi muilta yrityksiltä palveluja tutkiakseen alueiden kunnostamista ja toteutti niillä tiettyjä investointeja kivihiihterminaalien rakentamiseksi, sillä oli oikeus vähentää näistä liiketoimista maksettava arvonlisävero, joka oli vyörytetty sille näiden töiden toteuttamisesta ja palvelujen vastaanottamisesta laadituissa laskuissa.

53. Vähennysoikeuden syntymisen kannalta oli merkityksetöntä, että väistämättä hidas alueiden kaavoitus ja kunnostus kivihiihtokeskuksen rakentamista varten ei ollut vielä päättynyt sinä päivänä, kun Gentin kunnalliset viranomaiset vaativat alueiden vaihtoa. Arvonlisäveron kannalta on tärkeää, että se arvonlisävero, joka maksettiin sitä mukaa kuin tavarat ja palvelut vastaanotettiin, voitiin myös vähentää vastaavana ajanjaksona.

54. Jotta oikeus arvonlisäveron vähentämiseen syntyisi, hankittujen tavaroiden ja

vastaanotettujen palvelujen on kuuluttava verovelvollisen yritystoimintaan siten, että niitä on tarkoitus käyttää sen liiketoimiin.

55. Jo mainittuihin tuomioihin sisältyvän tulkinnan mukaisesti Ghent Coal saattoi vähentää kivihiihtokeskuksen rakentamiseen liittyviä tavaroita ostaessaan tai palveluja maksaessaan suorittamansa arvonlisäveron, koska

a) ei ole tarpeen, että toiminnan harjoittamista valmistelevien toimien aikana saatuja tavaroita ja palveluja käytetään välittömästi arvonlisäverollisiin liiketoimiin (asiassa Rompelman annettu tuomio) silloin, kun ei ole minkäänlaista epäilyä siitä päämäärästä, johon Ghent Coal pyrkii näillä suoraan yritystoimintansa harjoittamiseen liittyvillä hankinnoilla;

b) suoraan sanoen ei ole edes tarpeen, että tavaroita ja palveluja käytetään myöhempien arvonlisäverollisten liiketoimien toteuttamiseen silloin, kun ne on hankittu suunniteltua toimintaa valmistelevien toimien aikana ja kun varsinaista toimintaa ei ole laillisista syistä ryhdytty koskaan harjoittamaan (asiassa INZO annettu tuomio);

c) käsiteltävässä asiassa ei voida mitenkään ottaa petoksia tai väärinkäytöksiä lukuun, koska Ghent Coal on itse asiassa pako-

tettu luopumaan alkaneesta rakennushankkeestaan viranomaisen viranomaisvaltaa käyttäessään esittämän vaatimuksen vuoksi.

56. Kaikesta edellä esitetystä on pääteltävä, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan nojalla Ghent Coalin kaltaisella yrityksellä on oikeus vähentää se arvonlisävero, jonka se on maksanut tavaroiden hankinnasta ja vastaanotetuista palveluista sellaisia investointeja varten, joita on pääasiallisesti tarkoitus käyttää sen yritystoiminnassa mutta joita ei ole koskaan tosiasiallisesti käytetty sen tahdosta riippumattomien myöhempien olosuhteiden vuoksi.

#### Tehtyjen vähennysten mahdollinen oikaiseminen

57. Esitin tämän ratkaisuehdotuksen 28—32 kohdassa riita-asian kahden asianosaisten näkemykset vähennysten mahdollisesta oikaisemiskohtelusta, mikä ei Ghent Coalin mukaan liity tähän riita-asiaan, koska kysymystä ei ole saatettu Hof van cassatien ratkaistavaksi, eikä tämä tuomioistuin ole tehnyt siitä ennakkoratkaisupyynnöä.

58. On totta, että ennakkoratkaisukysymyksessä pyydetään ainoastaan kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan tulkintaa

viittaamatta 20 artiklaan, jossa säädetään jälkikäteisestä vähennysten oikaisumenettelystä.

59. ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklalla käyttöön otetun yhteistyöhön perustuvan menettelyn perusteella yhteisöjen tuomioistuimella on kuitenkin mahdollisuus esittää ennakkoratkaisupyynnön tehneelle tuomioistuimelle kaikki sellaiset yhteisön oikeussääntöjen tulkintaan liittyvät seikat, joita se pitää käsiteltävään asiaan soveltuvina, vaikka kansallinen tuomioistuin ei nimenomaisesti viittaisikaan mihinkään näistä oikeussäännöistä.

60. Olisi vaikeaa hyväksyä, ettei oikaiseminen liittyisi pääasiassa käsiteltävään kysymykseen: itse asiassa Ghent Coalin Belgian viranomaisille esittämässä vaatimuksessa 2 751 085 BEF:n palauttamisesta sekä sen 27.3.1987 alioikeudessa nostamassa kanteessa määritetään summaksi juuri se summa, joka on maksettava suoritetuista investointimenoista vastaavan oikaisemisen jälkeen.<sup>17</sup>

61. Ei voida myöskään väittää, ettei kysymys liittyisi kassaatiovalitukseen: Belgian valtionasiamies väittää tämän valituksensa perusteena, että muutoksenhakutuomioistuin on tehnyt virheen katsoessaan muun muassa,

<sup>17</sup> — Alioikeudessa nostetussa kanteessa todetaan sen jälkeen, kun siinä on vahvistettu vähennysoikeuden peruste: "Tätä vähennystä voidaan kuitenkin oikaista arvonlisäverolain 48 §:n nojalla, jossa säädetään oikaisemisesta silloin, kun vähennyskelpoista veroa laskettaessa huomioon otetuissa erissä on tapahtunut muutoksia, sekä kuninkaan päätöksen (arrêté royal) nro 3 10 §:n 4 momentin nojalla.

että vähennysoikeus oli syntynyt ja että ainoa keino korjata asia oli oikaiseminen.<sup>18</sup>

62. Toisaalta sekä komissio<sup>19</sup> että Ghent Coal<sup>20</sup> ehdottavat yhteisöjen tuomioistuimelle esittämissä huomautuksissaan selaista vastausta ennakkoratkaisukysymyksiin, joka sisältäisi nimenomaisen vahvistuksen oikaisemisen mahdollisuudesta.

63. Mielestäni tämä näkemys on kaikkein järkevin. Jos yhteisöjen tuomioistuin toteaisi vastauksessaan ainoastaan, että vähennystä voidaan soveltaa tarkentamatta asiaa muutoin, sillä saatettaisiin aiheuttaa sekaannusta, koska ainoastaan yksi osa ongelmasta (alkuperäisen vähennyksen pätevyys) eikä ongelma kokonaisuudessaan tulisi käsiteltyksi.

18 — Muutoksenhakutuomioistuimen tuomiossa todetaan seuraavaa: "Silloin kun jälkikäteen ilmenee, että vähennyslaskelman perusteina huomioon otetuissa erissä on tapahtunut muutoksia, kuten käsiteltävässä asiassa tapahtui sen vuoksi, että vaihdon jälkeen tavallisesti näihin tavaroihin kohdistuvaa vähennystä ei voitu tehdä, ainoa mahdollinen korjauskeino on oikaiseminen, siten kuin siitä on säädetty arvonlisäverolain 48 §:n 2 momentissa ja täsmennetty edellä mainitussa kuninkaan päätöksessä nro 3 (6 ja 10 §:ssä)".

19 — Komissio väittää toisaalta, että oikeus arvonlisäveron vähentämiseen pysyy voimassa sellaisten investointien osalta, jotka on alun perin tarkoitettu yrityksessä hyödynnettäväksi, vaikka se ei tahdostaan huolimatta ole koskaan tosiasiaa hyödyntänyt niitä; toisaalta komissio lisää, että "kuitenkin arvonlisäverosta vapaan investointitavaran luovutuksen osalta sovellettua vähennystä on oikaisukautena oikaistava siltä osin ja niillä edellytyksillä kuin kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohdassa säädetään".

20 — Ghent Coal ehdottaa yhteisöjen tuomioistuimelle, että se vastaisi ennakkoratkaisukysymykseen toteamalla ensin, että sellaisista yritystoimintaan aiotuista investoinneista, joiden tarkoituksena on verollisten liiketoimien suorittaminen, tehtävä vähennys on pätevä. Sen mukaan yhteisöjen tuomioistuimen olisi vastauksessaan lisättävä, että "silloin kun on todettu, että investoinneilla ei ole enää myöhemmin tarkoitusta ja kun niitä ei ole koskaan tosiasiaa hyödynnetty yrityksessä, oikaiseminen on periaatteessa tehtävä kuudennessa direktiivissä asetetuissa rajoissa ja siinä vahvistetuin edellytyksin. Se, että investoinneilla ei ole enää vähennyksen jälkeen tarkoitusta ja ettei niitä ole tosiasiaa koskaan hyödynnetty yrityksen tahdosta huolimatta, voi vaikuttaa ainoastaan vähennyksen oikaisemisen mahdollisuuteen, mutta ei tehdyn vähennyksen laillisuuteen".

64. Tuomioon on siten syytä sisällyttää nimenomainen maininta mahdollisuudesta oikaista alkuperäinen vähennys sillä perusteella, että myöhemmät olosuhteet ovat vaikuttaneet tämän vähennyksen vahvistamisessa huomioon otettuihin eriiin.

65. Katson, että yhteisöjen tuomioistuimen vastauksessa tarvitsee tältä osin ainoastaan viitata kuudennen direktiivin 20 artiklaan. Tarkemmin sanottuna en katso, että yhteisöjen tuomioistuimen pitäisi paneutua oikaisemisen täsmällistä sisältöä koskevaan arviointiin (huomioon otettavien vuosien lukumäärä, alueiden luovutukseen mahdollisesti sovellettava Belgian lainsäädännön mukainen verovapaus, investointitavaroiden luovutukseen ja palvelujen suoritukseen sovellettavien järjestelmien ero, oikaisukautena siirrettyihin investointitavaroihin sovellettavat säännöt jne.).

66. Näiden kysymysten yksityiskohtiin paneutuvalla vastauksella laajennettaisiin mielestäni ennakkoratkaisupyynnössä yhteisöjen tuomioistuimelle esitettyä kysymyksenasettelua. Jotta yhtäpitävyys ennakkoratkaisupyynnön tarkoituksen kanssa säilytetään ja samalla esitetään sellaisiin yhteisön säännöksiin liittyvään arviointiin perustuvia muita seikkoja, joihin kansallinen tuomioistuin ei ole viitannut, riittää, että käsiteltävässä asiassa todetaan, että kuudennen direktiivin 20 artiklassa säädetään, miten pätevästi tehtyjä vähennyksiä on oikaistava.

## Ratkaisuehdotus

67. Ehdotan näin ollen, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Hof van cassatien esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Yritys voi vähentää jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 17 artiklan 2 kohdan nojalla arvonlisäveron, jonka se on maksanut sellaisiin investointeihin liittyvien tavaroiden hankinnasta ja palvelujen saamisesta, joita on pääasiallisesti tarkoitus käyttää sen yritystoiminnassa mutta joita ei ole koskaan tosiasiallisesti hyödynnetty yrityksen tahdosta riippumattomien myöhempien olosuhteiden vuoksi. Näiden vähennysten oikaiseminen on tehtävä edellä mainitun direktiivin 20 artiklassa säädetyin edellytyksin.