

Asia C-269/20

**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä**

Jättämispäivä:

18.6.2020

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Bundesfinanzhof (Saksa)

Ennakkoratkaisupyynnön tekemispäivä:

7.5.2020

Vastaaja ja Revision-menettelyn valittaja:

Finanzamt T

Kantaja ja Revision-menettelyn vastapuoli:

S

Pääasian kohde

Liikevaihtovero – Direktiivin 77/388 4 artiklan 4 kohdan toinen alakohta – Jäsenvaltioiden mahdollisuus käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia maan alueelle sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä mutta joilla on läheiset rahoituskelliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa – Direktiivin 77/388 6 artiklan 2 kohdan b alakohta – Julkisen vallan käyttö taloudellisen toiminnan harjoittamisen ohella

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta

Unionin oikeuden tulkinta, SEUT 267 artikla

Ennakkoratkaisukysymykset

1. Onko jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (jäljempänä

direktiivi 77/388) 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa säädettyä jäsenvaltioiden mahdollisuutta käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia maan alueelle sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä mutta joilla on läheiset rahoituskelliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa, käytettävä siten,

a) että yhtenä verovelvollisena käsittely koskee yhtä näistä henkilöistä, joka on verovelvollinen kaikkien kyseisten henkilöiden suorittamien liiketoimien osalta, vai siten,

b) että yhtenä verovelvollisena käsittelyn on väistämättä johdettava – jolloin on myös hyväksyttävä huomattava verotulojen vähentyminen – henkilöistä, joilla on läheiset suhteet toisiinsa, erotettuun arvonlisäveroryhmään, jossa on kyse varta vasten arvonlisäverotustarkoituksiin perustettavasta fikttiivisestä yksiköstä?

2. Jos edelliseen kysymykseen vastataan a kohdassa esitetyllä tavalla: seuraako direktiivin 77/388 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja yritykselle kuulumattomia tarkoituksia koskevasta Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä (tuomio 12.2.2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88), että verovelvolliselta,

a) joka yhtäältä harjoittaa taloudellista toimintaa ja suorittaa sen yhteydessä direktiivin 77/388 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettuja vastikkeellisia palvelujen suorituksia ja

b) joka toisaalta harjoittaa samanaikaisesti sille julkisen vallan käytön yhteydessä kuuluvaa toimintaa, jonka osalta se ei ole direktiivin 77/388 4 artiklan 5 kohdan nojalla verovelvollinen,

ei pidä kantaa liikevaihtoveroa sen taloudellisen toimintansa yhteydessä vastikkeettomasti suorittamista palveluista julkisen vallan käytön alaan kuuluvan toiminnan osalta direktiivin 77/388 6 artiklan 2 kohdan b alakohdan mukaisesti?

Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY, erityisesti 4 artiklan 4 kohdan toinen alakohta ja 6 artiklan 2 kohta

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY, 11 artikla

Kansalliset oikeussäännöt, joihin viitataan

Liikevaihtoverolaki (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG), erityisesti 2 §:n 2 momentin 2 kohta ja 3 §:n 9a momentti

Yleisistä verosäännöksistä annettu laki (Abgabenordnung, jäljempänä AO), erityisesti 73 §:n ensimmäinen virke

Lyhyt kuvaus tosiseikoista ja menettelystä

- 1 Revision-menettelyn vastapuoli on julkisoikeudellinen säätiö, jonka ylläpitämän yliopiston yhteydessä toimii myös yliopistollinen sairaala. Se on verovelvollinen ja suorittaa vastikkeellisia palveluja (potilashuolto). Samanaikaisesti Revision-menettelyn vastapuoli hoitaa julkisoikeudellisena oikeushenkilönä julkisen vallan käytön piiriin kuuluvia tehtäviä (opiskelijoiden koulutus), joiden osalta sitä ei pidetä verovelvollisena.
- 2 Revision-menettelyn vastapuoli on UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan mukainen U-GmbH:n pääjäsen. U-GmbH suoritti Revision-menettelyn vastapuolelle muun muassa siivouspalveluja. Nämä siivouspalvelut koskivat yliopistollisen sairaalan koko rakennuskokonaisuutta, siis sekä tiloja, joita käytetään potilaiden hoidossa (potilashuoneita, käytäviä ja leikkaussaleja) ja jotka on siten luokiteltava Revision-menettelyn vastapuolen verovelvollisena harjoittaman taloudellisen toiminnan alaan, että Revision-menettelyn vastapuolen julkisen vallan käytön piiriin kuuluvia tiloja, joita käytetään opiskelijoiden koulutukseen (luentosaleja ja laboratorioita), jonka osalta sitä ei pidetä verovelvollisena.
- 3 Ulkoisen tarkastuksen päätteeksi Finanzamt (verovirasto) katsoi, että Revision-menettelyn vastapuolen toiminnot muodostavat saman yrityksen. Finanzamt katsoi tässä yhteydessä, että U-GmbH:n julkisen vallan käytön piiriin kuuluvien tehtävien hoitamista varten tarjoamat siivouspalvelut on suoritettu Revision-menettelyn vastapuolen ja U-GmbH:n välisen yhteisverotusyksikön sisällä. Finanzamtin näkemyksen mukaan siivouspalvelut oli tarkoitettu yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin ja johtivat UStG:n 3 §:n 9a momentin 2 kohdan (direktiivin 77/388 6 artiklan 2 kohdan b alakohdan) mukaiseen vastikkeettomaan palvelujen suoritukseen Revision-menettelyn vastapuolelle. Siivottujen tilojen julkisen vallan käytön piiriin kuuluvan osuuden perusteella Finanzamt laski liikevaihtoveron määräksi 841,12 euroa enemmän. Revision-menettelyn vastapuolen tästä tekemä oikaisuvaatimus jäi tuloksettomaksi.
- 4 Finanzgericht hyväksyi Revision-menettelyn vastapuolen nostaman kanteen. Sen mukaan kyseessä on yhteisverotusyksikkö, jossa pääjäsenenä oleva Revision-menettelyn vastapuoli ja epäitsenäinen yritys U-GmbH muodostavat yhden ainoan yrityksen. Tämä yhteisverotusyksikkö käsittää myös Revision-menettelyn vastapuolen harjoittaman julkisen vallan käytön piiriin kuuluvan toiminnan. UStG:n 3 §:n 9a momentin mukaisen vastikkeettoman palvelujen suorituksen edellytykset eivät Finanzgerichtin mukaan kuitenkaan täyttyneet. Revision-menettelyn valittaja on tehnyt Finanzgerichtin tuomiosta Revision-valituksen ennakkoratkaisua pyytävään tuomioistuimeen.

Yhteenveto ennakkoratkaisupyynnön perusteista

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

Kansallisen oikeuden mukainen sääntely

- 5 **UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdalla** pannaan kansallisessa lainsäädännössä täytäntöön direktiivin 77/388 4 artiklan 4 kohdan toinen alakohta, ja siinä säädetään, että oikeushenkilö (”epäitsenäinen yritys”), joka on rahoituksellisten, taloudellisten ja hallinnollisten suhteiden vuoksi kytköksissä toisen henkilön (”pääjäsen”) yritykseen, ei harjoita taloudellista toimintaansa itsenäisesti. Epäitsenäisen yrityksen ja pääjäsenen väliset liiketoimet katsotaan UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan, joka perustuu direktiivin 77/388 4 artiklan 4 kohdan toiseen alakohtaan, nojalla suoritetuiksi verovelvollisen sisällä (UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan kolmas virke). Nämä niin sanotut sisäiset liiketoimet eivät kuulu veron soveltamisalaan. Käsiteltävässä asiassa riidanalaisissa U-GmbH:n Revisionmenettelyn vastapuolelle suorittamissa siivouspalveluissa on kyse tällaisista sisäisistä liiketoimista. **AO:n 73 §:n ensimmäisessä virkkeessä** säädetään pääjäsenen verovelvollisen ominaisuuden ja siitä seuraavan pääjäsenen veronmaksuvelvollisuuden osalta epäitsenäisen yrityksen vastuusta.

Unionin oikeuden tulkintaan liittyvät selvennystä kaipaavat epäselvyydet

- 6 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin katsoo lähtökohtaisesti, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava vaihtoehdon a mukaisesti. Unionin oikeuden oikeaan tulkintaan liittyy kuitenkin epävarmuutta siksi, että – etenkin kun otetaan huomioon ”arvonlisäveroryhmästä” 17.9.2014 annettu tuomio Skandia America (USA) (C-7/13, EU:C:2014:2225, 28 kohta) – on tarpeen selvittää, onko direktiivin 77/388 säännösten mukaan sallittua, että jäsenvaltio nimeää verovelvolliseksi arvonlisäveroryhmän jäsenen (pääjäsenen) arvonlisäveroryhmän (jäsenten ryhmän) sijaan. Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin on jo esittänyt unionin tuomioistuimelle tästä ennakkoratkaisukysymyksen (asiassa C-141/20).

Direktiivin 77/388 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan sanamuoto ja tarkoitus

- 7 Direktiivin 77/388 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan sanamuodossa edellytettävä yhtenä verovelvollisena käsitteleminen toteutuu kokoamalla eri toimijat yhteen yhden niistä henkilöistä alle, joilla on läheiset suhteet toisiinsa. Tätä tukee myös kyseisen säännöksen tarkoituksena oleva hallinnon yksinkertaistaminen, sellaisena kuin se ilmenee unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä (tuomio 25.4.2013, komissio v. Ruotsi, C-480/10, EU:C:2013:263, 37 kohta). Kansallisessa oikeudessa yksinkertaistetaan arvonlisäverolainsäädännön soveltamista, kun UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan kolmannessa virkkeessä säädetään useiden henkilöiden käsittelemisestä yhtenä

Commented [SH1]: En oikein saanut kiinni alkutekstissä, mitä tällä konkreettisesti tarkoitetaan.

verovelvollisena ja siten verotus kohdistetaan yhteen näistä henkilöistä, joka on muutenkin verovelvollinen.

Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymyksen vastaaminen vaihtoehdon b mukaisesti

- 8 Jos ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymyksen on vastattava vaihtoehdon b mukaisesti, pääjäsenenä oleva kantaja ja epäitsenäinen yritys U-GmbH eivät muodosta **yhteisverotusyksikköä**, eikä direktiivin 77/388 6 artiklan 2 kohdan b alakohtaa ole siten alun pitäenkään tarpeen soveltaa käsiteltävässä asiassa. Jos kyseessä ei ole yhteisverotusyksikkö, U-GmbH:ta olisi pidettävä itsenäisenä verovelvollisena, joka on suorittanut kantajalle palveluja, jotka kuuluvat veron soveltamisalaan ja joiden osalta U-GmbH on verovelvollinen. Kansallisessa oikeudessa ei ole tähän mennessä säädetty **arvonlisäveroryhmän** perustamisesta riidanalaisen verokauden osalta eikä ylipäätään. Tällaista arvonlisäveroryhmää, jossa henkilöt, joilla on läheiset suhteet toisiinsa, vastaavat veroista yhteisvastuullisesti, ei voida tuoda kansalliseen oikeuteen myöskään tulkitsemalla UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohtaa.
- 9 Vastauksella ensimmäiseen kysymyksen on käsiteltävän asian lisäksi suuri merkitys Saksan verotulojen kannalta, koska UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdassa tarkoitettujen pääjäsenten muodostaman ryhmän maksamien verojen osuus koko liikevaihtoverosta Saksassa saatavista verotuloista on 10 prosenttia.
- 10 Jos ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymyksen on vastattava vaihtoehdon b mukaisesti, tällä on huomattavia vaikutuksia valtion verotuloihin, koska siinä tapauksessa **verovelkaa ei syntyisi pääjäsenelle** – joka voisi vedota UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan mukaista verovelkaansa vastaan kyseisen säännöksen unionin oikeuden vastaisuuteen, jolloin ainakaan epäitsenäisen yrityksen liiketoimia ei enää verotettaisi –, **verovelkaa ei syntyisi arvonlisäveroryhmälle tai sen jäsenille** – koska kansallinen lainsäätäjät ei ole antanut tätä koskevia säännöksiä eikä unionin oikeuden suora soveltaminen sellaisen ”fiktiivisen” rakenteen vahingoksi, jota ei asiaa koskevien säännösten puuttuessa myöskään ole olemassa, ole mahdollista – **eikä verovelkaa syntyisi myöskään epäitsenäiselle yritykselle** – joka AO:n 73 §:n ensimmäisestä virkkeestä huolimatta (koska siinä säädetään ainoastaan vastuusta ”epäitsenäisenä yrityksenä”) voi vaatia UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan soveltamista.
- 11 Verotuloja menetettäisiin myös, jos sovellettaisiin direktiiviä 2006/112, koska sen 11 artikla vastaa olennaisin osin direktiivin 77/388 4 artiklan 4 kohdan toista alakohtaa.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

Verovelvollisen määritelmä

- 12 Verovelvollisen tässä ominaisuudessaan harjoittamassa toiminnassa on kyse direktiivin 77/388 4 artiklan 1 kohdassa kuvatusta taloudellisesta toiminnasta. Tälle toiminnalle on ominaista, että verovelvollinen suorittaa tai aikoo suorittaa direktiivin 77/388 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettuja vastikkeellisia tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia (tuomio 12.5.2016, Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, 21 kohta).

Oikeushenkilö verovelvollisena

- 13 Oikeushenkilö voi – aivan kuten luonnollinen henkilökin – harjoittaa muuta kuin taloudellista toimintaa. Unionin tuomioistuin käyttää tästä nimitystä ”muu kuin taloudellinen toiminta” (tuomio 12.2.2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88; jäljempänä tuomio VNLTO, 35 kohta ja sitä seuraava kohta). Myös julkisoikeudellinen oikeushenkilö – kuten kantaja – voi olla osassa toimintaansa verovelvollinen mutta harjoittaa sen ohella myös toimintaa, joka sille on annettu tehtäväksi julkisen vallan käytön yhteydessä (ja jolla ei ole merkitystä kilpailun kannalta) (julkisen vallan käyttöön liittyvä toiminta), jolloin tältä osin kyseessä ei ole taloudellinen toiminta.

Direktiivin 77/388 6 artiklan 2 kohta ja tuomio VNLTO

- 14 Direktiivin 77/388 6 artiklan 2 kohtaan sisältyy kaksi verotettavaa tapahtumaa: a alakohdassa säädetty yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden ottaminen omaan käyttöön ja b alakohdassa säädetty vastikkeettomasti suoritettu palvelu. Ainoastaan a alakohdassa, jossa annetaan käytettyjen tavaroiden osalta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus, asetetaan kuitenkin tältä osin sen edellytyksen lisäksi, että tavaroita tai palveluja on käytettävä tiettyihin tarkoituksiin, myös toinen edellytys.
- 15 Jos oikeushenkilö hankkii tavaran sekä verovelvollisena harjoittamansa taloudellisen toiminnan että ”muun kuin taloudellisen toimintansa” tarkoituksiin, esimerkiksi aatteellisiin tarkoituksiin, unionin tuomioistuimen mukaan oikeushenkilöllä ei ole liikkeenharjoittajasta poiketen oikeutta vähentää täysimääräisesti ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa (ks. tuomio VNLTO, 37–39 kohta). Unionin tuomioistuin katsoo tältä osin, ettei kyseessä ole direktiivin 77/388 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu verotettava tapahtuma, ja perustelee tätä sillä, että käyttö ”muuhun kuin taloudelliseen toimintaan” ei ole kyseisessä säännöksessä tarkoitettua käyttöä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin. Tuomiossa VNLTO unionin tuomioistuin on perustellusti todennut, että direktiivin 77/388 6 artiklan 2 kohdan a alakohtaa ja 17 artiklan 2 kohtaa ei voida soveltaa yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden ja palvelujen käyttöön muuhun toimintaan kuin verovelvollisen verollisiin liiketoimiin ja että näiden

tavaroiden ja palvelujen hankinnasta maksettava vero, joka kohdistuu tällaiseen muuhun toimintaan, ei ole vähennyskelpoinen.

- 16 Käsiteltävässä asiassa nousee tältä osin esiin kysymys, koskeeko tämä unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö ainoastaan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä vai päteekö tämä oikeuskäytäntö myös silloin, kun direktiivin 77/388 6 artiklan 2 kohdan b alakohtaa sovelletaan itsenäisesti tapauksessa, jossa ei ole kyse ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisestä. Jälkimmäisestä vaihtoehdosta seuraisi, että myös sovellettaessa direktiivin 77/388 6 artiklan 2 kohdan b alakohtaa ”muuta kuin taloudellista toimintaa” ei pidettäisi ”yritykselle kuulumattomana” ja tätä säännöstä ei sovellettaisi aatteellisen tai julkisen vallan käytön piiriin kuuluvan toiminnan tarkoituksiin vastikkeettomasti suoritettuun palveluun.

Verotusjärjestelmän mukaista verotusta koskeva edellytys

- 17 Jos veroverovelvollinen käyttää esimerkiksi taloudellista toimintaansa varten palkattua henkilöstöä muihin tarkoituksiin suoritettaviin palveluihin, herää kysymys, voivatko verovelvollisiin, jotka ovat luonnollisia henkilöitä, ja verovelvollisiin, jotka ovat oikeushenkilöitä, kohdistuvat verotukselliset seuraukset olla erilaisia.
- 18 Jos verovelvollinen on luonnollinen henkilö, jolla on esimerkiksi siivousalan yritys, ja tämä käyttää yrityksensä henkilöstöä yksityisasunnossaan henkilökohtaisiin tarkoituksiin suoritettaviin siivouspalveluihin, tämä johtaa ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen näkemyksen mukaan siihen, että kyseessä on direktiivin 77/388 6 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitettu verovelvollisen vastikkeettomasti omaan käyttöön suorittama palvelu.
- 19 Jos verovelvollinen on oikeushenkilö, jolla on samoin siivousalan yritys ja joka käyttää yrityksensä henkilöstöä – kuten käsiteltävässä asiassa – julkisen vallan käytön alaan kuuluvaan toimintaan käytettävien tilojen siivoamiseen, on epäselvää, johtaako tämä – kuten silloin, kun liikkeenharjoittaja käyttää palveluja omiin tarkoituksiinsa – myös direktiivin 77/388 6 artiklan 2 kohdan b alakohdan soveltamiseen, koska silloin kyseessä voi olla verovelvollisen vastikkeettomasti yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin suorittama palvelu.
- 20 Verotusjärjestelmän näkökulmasta molemmissa tapauksissa olisi mahdollista katsoa, että direktiivin 77/388 6 artiklan 2 kohdan b alakohtaa sovelletaan. Sen mukaan käyttöä ”muuhun kuin taloudelliseen toimintaan”, jossa voi olla kyse käytöstä julkisoikeudellisen oikeushenkilön julkisen vallan käytön alaan kuuluvaan toimintaan, olisi pidettävä direktiivin 77/388 6 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitettuna käyttönä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin. Tämän voitaisiin kuitenkin katsoa olevan ristiriidassa tuomion VNLTO kanssa, joka annettiin, kuten edellä jo todettiin, ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisen yhteydessä, joten on epäselvää, onko se merkityksellinen myös

sovellettaessa itsenäisesti direktiivin 77/388 6 artiklan 2 kohdan b alakohtaa tapauksessa, jossa ei ole kyse ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisestä.

TYÖASIAKIRJA