

**Asia C-141/20**

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

**Jättämispäivä:**

23.3.2020

**Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:**

Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa)

**Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:**

11.12.2019

**Vastaaja ja Revision-menettelyn valittaja:**

Finanzamt Kiel

**Kantaja ja Revision-menettelyn vastapuoli:**

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH

---

**Kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian kohde**

Liikevaihtovero – Direktiivi 77/388 – Jäsenvaltion toimivalta poiketa direktiivin 77/388 4 artiklan 4 kohdan 2 alakohdassa säädetyistä oikeussäännöksistä – Yksityisen mahdollisuus vedota kansallisen lainsäädännön yhteensopimattomuuteen unionin oikeuden kanssa – Kansallisen poikkeamisen tarpeellisuuden tarkastamisessa käytettävä mittapuu – Jäsenvaltioiden toimivalta nojata tällainen poikkeaminen direktiivin 77/388 4 artiklan 1 kohtaan tai 4 kohdan 1 alakohtaan

**Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta**

Unionin oikeuden tulkinta, SEUT 267 artikla

**Ennakkoratkaisukysymykset**

- 1) Onko jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY

- (jäljempänä direktiivi 77/388/ETY) 4 artiklan 4 kohdan 2 alakohtaa, luettuna yhdessä 21 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 3 kohdan kanssa, tulkittava siten, että sen mukaan on sallittua, että jäsenvaltio nimeää verovelvolliseksi arvonlisäveroryhmän jäsenen (pääjäsenen) arvonlisäveroryhmän (jäsenten ryhmän) sijaan?
- 2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi: Voidaanko tältä osin vedota direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 4 kohdan 2 alakohtaan, luettuna yhdessä 21 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 3 kohdan kanssa?
  - 3) Onko 16.7.2015 annetun unionin tuomioistuimen tuomion Larentia + Minerva (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 44 ja 45 kohta) 46 kohdan mukaisesti tehtävässä tarkastuksessa siitä, onko liikevaihtoverolain 2 §:n 2 momentin 2 kohdan ensimmäisessä virkkeessä säädetty vaatimus rahoituksellisesta integraatiosta sallittu toimenpide, joka on tarpeellinen väärinkäytösten tai veropetosten ja veronkierron ennalta ehkäisyä koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi sekä siihen soveltuva, käytettävä tiukkaa vai suurpiirteistä mittapuuta?
  - 4) Onko direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 1 kohtaa ja 4 kohdan 1 alakohtaa tulkittava siten, että jäsenvaltio voi määrittämällä henkilön direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla epäitsenäiseksi, kun tämä on rahoituksellisesti, taloudellisesti ja organisatorisesti integroitu toiseen yritykseen (pääjäsenen) siten, että pääjäsen voi saada tahtonsa läpi kyseiseen henkilöön nähden ja estää siten tämän poikkeavan tahdonmuodostuksen?

### **Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan**

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja yksityiskohtaiset soveltamissäännöt 11.4.1967 annettu neuvoston toinen direktiivi 67/228/ETY, erityisesti liitteessä A oleva 2 kohta

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY, erityisesti 4 ja 21 artikla

### **Kansalliset säädökset, joihin viitataan**

Umsatzsteuergesetz (UStG, Saksan liikevaihtoverolaki, jäljempänä liikevaihtoverolaki), erityisesti 2 §

## Lyhyt kuvaus tosiseikoista ja menettelystä

- 1 Asianosaiset ovat eri mieltä siitä, muodostivatko A pääjäsenenä ja kantaja yksikön jäsenenä vuonna 2005 (riidanalainen vuosi) liikevaihtovero-oikeudellisen yhteisverotusyksikön.
- 2 Kantaja on rajavastuuyhtiö. Sen osakkaat ovat A (51 %) ja C e. V. (49 %). A on julkisoikeudellinen laitos. C e. V. on rekisteröity yhdistys. Kantajan ainoa hallituksen jäsen oli riidanalaisena vuonna E, joka oli myös A:n ainoa hallituksen jäsen ja C e. V:n hallituksen puheenjohtaja.
- 3 Kantajan tiloissa tehdyn tarkastuksen perusteella vastaaja totesi, etteivät kantaja ja A muodostaneet riidanalaisena vuonna yhteisverotusyksikköä, koska kantajaa ei ollut taloudellisesti integroitu yritykseen A. Vaikka A omistikin 51 prosentilla enemmistön kantajan yhtiöpääomasta, sillä ei kuitenkaan ollut yhtiösopimuksen säännösten mukaan äänenemmistöä eikä se näin ollen voinut käyttää päätösvaltaa kantajan suhteen.
- 4 Finanzgericht (verotuomioistuin) hyväksyi tästä ratkaisusta nostetun kanteen. Vastaaja teki Finanzgerichtin tuomiosta Revision-valituksen ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.

## Lyhyt esitys ennakkoratkaisupyynnön perusteluista

### *Kansallisen oikeuden mukainen arviointi*

- 5 Kansallisen oikeuden mukaan Revision-valitus on perusteltu, koska ei ole kyse sellaisesta äänenemmistöstä, jota yhteisverotusyksiköltä edellytetään liikevaihtoverolain 2 §:n 2 momentin 2 kohdan ensimmäisen virkkeen nojalla.

### *Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu*

*Direktiivin 77/388 4 artiklan 4 kohdan 2 alakohtaa koskevat ennakkoratkaisukysymykset*

- 6 Unionin tuomioistuin on tuomion Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) tuomiolauselman 2 kohdassa todennut muun muassa, että direktiivin 77/388 4 artiklan 4 kohdan 2 alakohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa varataan mahdollisuus muodostaa mainitussa säännöksessä säädetty arvonlisäveroryhmä vain sellaisille yksiköille, jotka ovat mainitun ryhmän pääjäsenen nähden alisteisessa asemassa, paitsi siinä tapauksessa, että tämä vaatimus on tarpeellinen toimenpide väärinkäytösten tai veropetosten ja veronkierron ennalta ehkäisyä koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi sekä siihen soveltuvia, minkä tarkastaminen on kansallisen tuomioistuimen tehtävä.

- 7 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen näkökulmasta on epäilyksenalaista, saako – ja jos, millä edellytyksillä – jäsenvaltio poiketa direktiivin 77/388 4 artiklan 4 kohdan 2 alakohdassa säädetystä oikeussäännöksestä. Tämä on peruste **ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen** esittämiseksi.
- 8 Unionin tuomioistuimen tuomion Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) 41 ja 42 kohdassa esittämien toteamusten perusteella riidanalaisena vuonna on voinut olla sallittua nimittää muu verovelvollinen kuin arvonlisäveroryhmä direktiivin 77/388 4 artiklan 4 kohdan 2 alakohdasta poiketen, jotta ehkäistään ennalta väärinkäytöksiä tai veropetoksia ja veronkiertoa.
- 9 Toisenlaista tulkintaa voisi puoltaa 17.9.2014 annettu tuomio Skandia America (USA) (C-7/13, EU:C:2014:2225), jonka mukaan arvonlisäveroryhmä, jos sellainen on olemassa, on velvollinen maksamaan arvonlisäveron, ja 22.5.2008 annetun tuomion Ampliscientifica ja Amplifin (C-162/07, EU:2008:301) 20 kohta, jonka mukaan direktiivin 77/388 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa edellytetään välttämättä, että kansallisessa täytäntöönpanoa koskevassa lainsäädännössä on huolehdittava, että verovelvollisia on vain yksi.
- 10 Lisäksi direktiivin 77/388 21 artiklan 1 kohdan a alakohta voisi olla esteenä jäsenvaltioiden toimivallalle nimittää verovelvolliseksi muu henkilö kuin unionin oikeuden mukainen verovelvollinen. Tällainen toimivalta ei ilmene kyseisestä säännöksestä. Direktiivin 77/388 21 artiklan [1] kohdan mukaan muita henkilöitä voidaan nimetä vain yhteisvelallisiksi.
- 11 Ei ole myöskään nähtävissä, miten väärinkäytöksiä tai veropetoksia ja veronkiertoa voitaisiin ehkäistä ennalta pitämällä verovelvollisena ryhmän jäsentä arvonlisäveroryhmän sijaan. Tämän vuoksi on epäilyksenalaista, on poikkeus ylipäättään mahdollinen kyseisen oikeuttamisperusteen nojalla.
- 12 Jos unionin oikeus olisi unionin tuomioistuimen ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen antaman vastauksen mukaan esteenä sille, että jäsenvaltio nimeää ryhmän jäsenen verovelvolliseksi arvonlisäveroryhmän sijaan, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo edelleen epäselväksi, voiko yksityinen oikeussubjekti vedota siihen, että kansallinen lainsäädäntö on ristiriidassa unionin oikeuden kanssa. Tämä on peruste **toisen ennakkoratkaisukysymyksen** esittämiseksi.
- 13 Tällaista oikeutta vastaan voidaan esittää, että unionin tuomioistuin on todennut tuomion Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) tuomiolauselman 3 kohdassa, että direktiivin 77/388 4 artiklan 4 kohdalla ei voida katsoa olevan välitöntä oikeusvaikutusta, joka mahdollistaisi sen, että verovelvollisilla olisi mahdollisuus vedota siihen omaa jäsenvaltiotaan vastaan siinä tapauksessa, että kyseisen jäsenvaltion lainsäädäntö ei olisi sopusoinnussa mainitun säännöksen kanssa eikä sitä olisi mahdollista tulkita kyseisen säännöksen kanssa yhdenmukaisesti.
- 14 Toisenlainen tulkinta voitaisiin kuitenkin johtaa tuomion Ampliscientifica ja Amplifin (EU:C:2008:301) 20 kohdasta (ks. edellä 9 kohta).

- 15 Lisäksi yksityinen oikeussubjekti voisi mahdollisesti vedota direktiivin 77/388 21 artiklan 1 kohdan a alakohtaan, koska poikkeavan verovelvollisen nimeäminen johtaa poikkeavan veronmaksuvelvollisen nimeämiseen.
- 16 Kun tarkastellaan, onko kansallinen edellytys taloudellisesta integraatiosta tuomion Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) 45 ja 46 kohdassa tarkoitettulla tavalla tarpeellinen, on lisäksi unionin oikeuden kannalta epävarmaa, kuinka tiukkaa mittapuuta kansallisen poikkeaman tarpeellisuuden tarkastamisessa on noudatettava. Tätä koskee **kolmas ennakkoratkaisukysymys**.
- 17 Kansallisen oikeuden mukaan pääjäsen voi nimittäin vedota oikeuksiinsa, jotka liittyvät yhteisverotusyksikön veronmaksuvelvollisuuteen, kyseistä yksikköä vastaan nostetulla kanteella. Tästä syystä kansallinen säännös voisi olla suppean näkökannan mukaan tarpeeton.
- 18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on tietoinen siitä, että unionin tuomioistuin totesi tuomion Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) 46 kohdassa, että asianmukainen tarkastaminen kuuluu kansallisen tuomioistuimen tehtäviin. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin voi kuitenkin suorittaa sille kuuluvan tarkastuksen vasta sen jälkeen, kun tarpeellisuuden arvioinnissa käytettävästä mittapuusta on päätetty.
- 19 Unionin tuomioistuin esitti 25.4.2013 annettussa tuomiossa komissio v. Ruotsi (C-480/10, EU:C:2013:263), että komissio ei ollut osoittanut vakuuttavasti, ettei Ruotsin kuningaskunnan toteuttama toimenpide ollut perusteltu veropetosten ja veronkierron estämiseksi. Tämä voisi puoltaa sitä, että jäsenvaltioilla oleva toimivalta tehdä poikkeuksia ymmärretään hyvin laajasti.
- 20 Suhteellisuusperiaatteen osalta unionin tuomioistuin on kuitenkin vakiintuneessa oikeuskäytännössään painottanut unionin tai jäsenvaltioiden toiminnan valvonnassa sitä, ylitetäänkö säännöksellä se, mikä on (ehdottoman) tarpeellista tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi (ks. esim. tuomio 23.11.2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, 25 kohta; tuomio 14.12.2017, Avon Cosmetics, C-305/16, EU:C:2017:970, 44 kohta; tuomio 20.3.2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, 46 kohta ja sitä seuraavat kodat; tuomio 8.5.2019, EN.SA, C-712/17, EU:C:2019:374, 33 kohta ja tuomio 8.5.2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, 26 ja 27 kohta). Tämä voisi pikemminkin puoltaa tiukkaa tai erittäin tiukkaa vaatimusta tarpeellisuudesta.
- 21 On kuitenkin mahdollisesti otettava huomioon, että direktiivin 77/388 4 artiklan 4 kohdan 2 alakohta muodostaa poikkeuksen direktiivin 77/388 4 artiklan 1 kohdasta. Vastapoikkeuksia, jotka poikkeussäännöksestä poiketen johtavat takaisin yleiseen sääntöön, ei ole myöskään direktiivin 77/388 4 artiklan osalta tulkittava suppeasti vaan laajasti (vrt. tuomio 16.9.2008, Isle of Wight Council ym., C-288/07, EU:C:2008:505, 60 kohta; tuomio 4.6.2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, EU:C:2009:345, 67 ja 68 kohta), mikä taas puoltaa pikemminkin suurpiirteistä tarpeellisuuden tarkastelua.

- 22 Lisäksi on selvitettävä, missä määrin oikeusvarmuuden periaate tai hallinnollisen yksinkertaistamisen tavoite voidaan ottaa huomioon tarkastelussa. Unionin tuomioistuin ei ole maininnut niitä tuomion Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) 46 kohdassa, ja on lisättävä, että kansallisen lainsäädännön mukaan yhteisverotusyksiköllä ei pyritä yksinkertaistamaan hallintoa vaan välttämään tarpeetonta hallinnollista työtä elinkeinotoiminnassa.
- 23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on myös taipuvainen katsomaan, että oikeusvarmuuden periaatteella ja yhteisverotusyksikön tavoitteella ei lähtökohtaisesti voida perustella integraation aineellisia edellytyksiä. Jos taloudellinen integraatio ei esimerkiksi edellyttäisi äänenemmistöä vaan osuuksien enemmistö riittäisi, tämä tunnusmerkki olisi todettavissa vähintään yhtä suurella oikeudellisella varmuudella kuin äänenemmistö. Hallinnon yksinkertaistaminen tai tarpeettoman hallinnollisen työn välttäminen elinkeinotoiminnassa toteutuisi samalla tavoin.

*Direktiivin 77/388 4 artiklan 1 kohtaa ja 4 kohdan 1 alakohtaa koskeva ennakkoratkaisukysymys*

- 24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo tarpeelliseksi esittää lisäksi ennakkoratkaisukysymyksen direktiivin 77/388 4 artiklan 1 kohdasta ja 4 kohdan 1 alakohdasta, koska kansallinen kanta yhteisverotusyksikön perusteista nojautuu käsitteellisesti, rakenteellisesti ja historiallisesti itsenäisyyden tunnusmerkkiin ja voisi tämän vuoksi olla perusteltu myös direktiivin 77/388 4 artiklan 1 kohdan tai 4 kohdan 1 alakohdan mukaisena hyväksyttynä tulkintana tai luokitteluna. Tästä johtuu **neljäs ennakkoratkaisukysymys**, joka on esitetty täysin itsenäisesti ennakkoratkaisukysymyksiin 1–3 nähden.
- 25 Saksalainen yhteisverotusyksikkö perustui alun perin oletamaan, että pääjäsenellä ”ei ole omaa tahtoa”. Alkuperäinen peruste itsenäisyyden puuttumisesta ”oman tahdon” puuttuessa on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen näkökulmasta selvästi samansuuntainen kuin päättely, jonka unionin tuomioistuin teki 29.09.2015 annetussa tuomiossa Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, 30 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja 29.10.2015 annetussa tuomiossa Saudacor (C-174/14, EU:C:2015:733, 60, 63 ja 67 kohta) tarkastellessaan itsenäisyyttä. Unionin tuomioistuin piti mainituissa tuomioissa merkityksellisenä alisteisuussuhdetta (vrt. tuomio Gmina Wrocław, EU:C:2015:635, 33, 34 ja 36 kohta) ja elimellistä yhteyttä (tuomio Saudacor, EU:C:2015:733, 67 kohta).
- 26 Myös tutkittaessa, onko luonnollinen henkilö itsenäinen direktiivin 77/388 4 artiklan 1 kohdan ja 4 kohdan 1 alakohdassa tarkoitettulla tavalla, tarkastellaan ”alisteisuutta” (vrt. tuomio 27.1.2000, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, 18 kohta, tuomio 18.10.2007, van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, 18 kohta ja sitä seuraavat kohdat ja tuomio 13.6.2019, IO, C-420/18, EU:C:2019:490, 32, 38 ja 39 kohta).

- 27 Kun otetaan huomioon tuomio Gmina Wroclaw (EU:C:2015:635, 35 kohta), ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen näkökulmasta ei ole poissuljettua, että unionin oikeuden mukainen peruste Saksan asettamille (hyvin tiukoille) edellytyksille alisteisuussuhteesta, jotta yhteisverotusyksikkö on olemassa, ei tosin löydy direktiivin 77/388 4 artiklan 4 kohdan 2 alakohdasta, vaan sen 4 artiklan 1 kohdasta ja 4 artiklan 4 kohdan 1 alakohdasta. Direktiivin 4 artiklan 1 kohdan tai 4 artiklan 4 kohdan 1 alakohdan mukaan on mahdollisesti hyväksyttävää, että Saksa katsoo yhteisverotusyksikön – kuten liikevaihtoverolain 2 §:n 2 momentin 2 kohdassa säädetään – sillä perusteella, että se on alisteisessa asemassa pääjäseneen nähden, epäitsenäiseksi direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla.
- 28 Tältä osin on kyseenalaista, voivatko jäsenvaltiot määrittää, missä tapauksissa henkilön on tyypillisesti katsottava olevan ”vailla omaa tahtoa” ja näin ollen epäitsenäinen direktiivin 77/388 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla. Näin tehdään voimassa olevan Saksan liikevaihtoverolain 2 §:n 2 momentin 2 kohdan ensimmäisessä virkkeessä.
- 29 Unionin tuomioistuin on myöntänyt, että se, että lainsäätäjät antaa yleisiä sääntöjä, joita talouden toimijat voivat helposti soveltaa ja joita toimivaltaiset kansalliset viranomaiset voivat helposti valvoa, on lainsäätäjälle hyväksyttävä tavoite, vaikka näihin sääntöihin liittyy tietty epätarkkuus (vrt. tuomio 24.2.2015, Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, 35 ja 36 kohta ja tuomio 7.3.2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, 57, 58 ja 60 kohta). Koska verovelvollisen toteamisessa on kyse sääntelystä, joka saattaa saada aikaan taloudellisia rasitteita, asianomaisten on ennen liiketoimen toteuttamista voitava saada tarkasti selville, minkä laajuisia heille asetetut velvoitteet ovat (vrt. tuomio 21.2.2006, Halifax ym., C-255/02, EU:C:2006:121, 72 kohta ja tuomio 27.9.2007, Teleos ym., C-409/04, EU:C:2007:548, 48 kohta).
- 30 Saksan tekemä puuttuvan itsenäisyyden määrittely voisi tämän vuoksi olla hyväksyttävä unionin oikeuden kannalta. Sillä jos saksalaiset tuomioistuimet tekisivät – direktiivin 77/388 4 artiklan 1 kohdan perusteella tarpeellisen – tarkastuksen siitä, puuttuuko oikeushenkilöltä oma tahto ja onko tämä näin ollen olosuhteet huomioon ottaen epäitsenäinen käyttämättä laissa määritettyjä tunnusmerkkejä, tästä voisi aiheutua, että vero-oikeudelliset velvoitteet jäisivät kyseisille toimiville henkilöille epäselviksi.
- 31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei jätä huomioimatta sitä, että direktiivin 77/388 4 artiklan 1 kohdassa oleva itsenäisyyden tunnusmerkki on unionin oikeuden käsite, mikä herättää kysymyksen siitä, kuuluuko mahdollinen määrittelyvalta myös kansalliselle lainsäätäjälle.
- 32 Tätä voisi puoltaa rakenteellinen tulkinta, koska myös direktiivin 77/388 4 artiklan 4 kohdan 1 alakohdassa edellytetään ”[alisteisuussuhdetta]”, jossa alisteisuudella viitataan puuttuvaan itsenäisyyteen. Tämä voisi ilmentää yleistä oikeudellista ajattelua.

- 33 Tämän lisäksi historiallinen tulkinta voisi puoltaa seuraavaa: Direktiivin 67/228 liitteessä A olevasta 2 kohdasta voitaisiin päätellä, että yhteisverotusyksikössä on kyse puuttuvasta itsenäisyydestä. Vaikuttaa siltä, että direktiivin 67/228 liitettä A on käytetty muun muassa Saksan yhteisverotusyksiköitä koskevan lainsäädännön legitimoimiseksi unionin oikeuden kannalta. Tällä voisi yhä olla merkitystä.
- 34 Lopuksi on todettava, ettei direktiivin 77/388 4 artiklan 4 kohdan 2 alakohta ole esteenä tälle tulkinnalle ja erityisesti on todettava, ettei tämä säännös menetä merkitystään: Siinä säädetyn arvonlisäveroryhmän jäsenten yhteisverotuksen ja saksalaisen yhteisverotusyksikön välillä on nimittäin suuria eroja sekä tosiseikkojen että oikeudellisten seurausten osalta.

TYÖASIAKIRJA