

Asia C-796/23

Ennakkoratkaisupyyntö

Jättämispäivä:

21.12.2023

Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin:

Nejvyšší správní soud (Tšekki)

Ennakkoratkaisupyyntön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

29.11.2023

Valittaja:

Česká síť s.r.o.

Vastapuoli:

Odvolací finanční ředitelství

VÄLIPÄÄTÖS

Nejvyšší správní soud (ylin hallintotuomioistuin, Tšekki) [– –] on päättänyt asiassa, jossa valittajana on Česká síť s.r.o., [– –] Domažlice, [– –] ja vastapuolena on Odvolací finanční ředitelství (veroasioiden muutoksenhakuviranomainen, Tšekki) [– –] Brno, ja joka koskee vastapuolen 14.12.2021 tekemästä ratkaisusta nro 47225/21/5300-21441-712772 nostettua kannetta, menettelyssä, joka koskee valittajan kassaatiovalitusta Krajský soud v Plzniin (Plzeňin maakunnallinen tuomioistuin, Tšekki, jäljempänä Krajský soud) 31.1.2023 antamasta tuomiosta nro 57 Af 4/2022-62,

seuraavaa:

I. Euroopan unionin tuomioistuimelle esitetään seuraava ennakkoratkaisukysymys:

Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY ja erityisesti sen 9 artiklan 1 kohdan ja 193 artiklan kanssa yhteensopiva tilanne, jossa niin sanottuja yhtymiä (henkilöyhteenliittymät, jotka eivät ole oikeushenkilöitä) koskevan kansallisen erityisen arvonlisäverolainsäädännön mukaan

niin sanottu nimetty osakas on vastuussa veron maksamisesta koko yhtymän osalta, vaikka toinen osakas on sopinut palvelujen suorittamisesta loppuasiakkaan kanssa?

Riippuuko tämän tilanteen yhdenmukaisuus direktiivin 2006/112/EY kanssa siitä, onko kyseinen toinen osakas poikennut yhtymän asioiden hoitamista koskevista säännöistä ja toiminut omissa nimissään suhteessa loppuasiakkaaseen?

II. [–] [kansallinen menettely]

Perustelut

I. Oikeudenkäynnin kohde

1) Kantaja (Nejvyšší správní soudissa vireillä olevassa menettelyssä *valittaja*) on rajavastuuyhtiö, jonka kotipaikka on Tšekissä. Finanční úřad pro Plzeňský kraj (Plzeňin alueen verovirasto, Tšekki, jäljempänä verohallinto) antoi marraskuussa 2020 yhteensä 12 jälkiverotuspäätöstä, joilla se velvoitti valittajan maksamaan lisää arvonlisäveroa (alv) tammi-joulukuun 2017 verokaudelta. Verohallinto määräsi kultakin verokaudelta (vuoden 2017 jokaiselta kuukaudelta) maksettavaksi veroa 30 713 Tšekin korunaa (eli yhteensä 368 556 Tšekin korunaa) ja määräsi valittajalle seuraamusmaksun (yhteensä 73 704 Tšekin korunaa). Valittaja valitti päätöksistä menestyksettä Odvolací finanční ředitelstvíhin (vastapuoli), eikä valittajan sen jälkeen nostama kanne menestynyt Krajský soudissa. Valittaja on tehnyt kassaatiovalituksen Nejvyšší správní soudiin.

2) Veroviranomaisten ja Krajský soudin ratkaisut perustuvat seuraaviin seikkoihin. Vuonna 2017 valittaja teki yhteistyötä sellaisten Yhdysvaltoihin sijoittautuneiden yhtiöiden kanssa, jotka toimivat Tšekissä sivuliikkeiden kautta (kyse oli oikeushenkilöistä CESKA SIT OPTICS LLC, KDYNKY INTERNET LLC ja CESKA SIT LLC). Kaikki oikeushenkilöt (valittaja, kolme yhdysvaltalaista yhtiötä ja niiden Tšekissä toimivat sivuliikkeet) tarjosivat palveluja (erityisesti internetyhteyksiä) loppuasiakkaille. Kukin oikeushenkilölle hoiti omissa nimissään eri asiakasryhmää. Näin ollen kullekin oikeushenkilölle syntyi vuonna 2017 liikevaihtoa palvelujen tarjoamisesta (esimerkiksi yhdysvaltalaisen yhtiöiden sivuliikkeiden vuotuinen liikevaihto vaihteli 645 000 ja 748 000 Tšekin korunan välillä).

3) Valittajan ja yhdysvaltalaisen yhtiöiden välillä oli kuitenkin yhteyksiä, joiden perusteella veroviranomaiset ja Krajský soud päättelivät, että kyseessä oli tosiasiallisesti siviililain nro 89/2012 (zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, jäljempänä siviililaki) 2716 §:ssä tarkoitettu niin sanottu yhtymä (eli henkilöyhteenliittymä, joka ei ole oikeushenkilö). Valittajan johtaja ja ainoa osakas oli samalla myös kaikkien kolmen yhdysvaltalaisen oikeushenkilön sivuliikkeiden johtaja (hän myös allekirjoitti sopimusasiakirjat sivuliikkeiden puolesta muun muassa siten, että hän ilmoitti yhteystietoinaan joitakin valittajan

yhteystietoja, kuten sen verkkosivuston osoitteen tai sähköpostiosoitteen). Näin ollen hän tosiasiallisesti johti sekä valittajan että kolmen edellä mainitun yhtiön sivuliikkeiden liiketoimintaa. Vuosina 2009 ja 2010 valittaja oli siirtänyt maksutta yli 170 asiakastaan yhdysvaltalaisten yhtiöiden sivuliikkeille. Valittaja tarjosi sivuliikkeille tarvittavan infrastruktuurin ja hankki itse verkkoyhteydet (esimerkiksi kaikkien asiakkaiden internetyhteydet oli järjestetty saman yhteyspisteen kautta). Sen sijaan yhdysvaltalaisten yhtiöiden sivuliikkeillä ei ollut aineellista tai aineetonta omaisuutta eikä työvoimakustannuksia.

4) Veroviranomaiset päättelivät, että siviililain 2716 §:ssä tarkoitettuja yhtymiä koskevan Tšekin arvonlisäverolain (zákon o DPH) erityissääntöjen perusteella valittaja oli niin sanottuna nimettynä osakkaana vastuussa koko yhtymän arvonlisäveron maksamisesta. Verohallinto oikaisi valittajan arvonlisäveroa siten, että se sisällytti veron perusteeseen sekä valittajan vuonna 2017 suorittamat verolliset liiketoimet että yhtymän jäsenyhtiöiden sivuliikkeiden tulot.

5) Valittaja kyseenalaistaa kassaatiovalituksessaan useita arvonlisäveron oikaisuun johtaneita välipäätelmiä. Valittaja väittää muun muassa, että niin sanottuja yhtymiä ja niiden osakkaita koskeva erityinen arvonlisäverolainsäädäntö on yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) vastainen. Tšekin lainsäädäntö on johtanut siihen, että verohallinto määräsi arvonlisäveron maksettavaksi valittajan oman myynnin lisäksi myös veroviranomaisten tunnistaman koko yhtymän myynnin perusteella. Valittaja vastustaa veron määräämistä yhdysvaltalaisten yhtiöiden sivuliikkeiden myynnistä, jonka veroviranomaiset katsoivat olevan yhtymän yhteistä tuloa.

6) Vastapuoli kiistää nämä väitteet. Sen näkemyksen mukaan yhtymiä koskeva erityislainsäädäntö ei ollut ristiriidassa unionin oikeuden kanssa. Lainsäätäjä ei kumonnut aiempaa lainsäädäntöä siksi, että se olisi ollut ristiriidassa unionin oikeuden kanssa, vaan sen soveltamiseen liittyvien ongelmien vuoksi.

II. Asian kannalta merkityksellinen unionin oikeus ja kansallinen oikeus

Unionin oikeus

7) Direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa säädetään, että verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. Direktiivin saman säännöksen mukaan liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

8) Direktiivin 2006/112 11 artiklassa säädetään, että kuultuaan neuvoa-antavaa arvonlisäverokomiteaa jäsenvaltio voi käsitellä yhtenä erovelvollisena sellaisia kyseisen jäsenvaltion alueelle sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti

itsenäisiä, mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa. Jäsenvaltio, joka käyttää ensimmäisessä kohdassa säädettyä mahdollisuutta, voi toteuttaa kaikki tarpeelliset toimenpiteet estääkseen sen, että veropetoksia voidaan tehdä tai veroa kiertää tätä säännöstä soveltamalla.

9) Direktiivin 2006/112 28 artiklassa säädetään, että verovelvollisen, joka omissa nimissään mutta toisen lukuun toimien osallistuu palvelujen suoritukseen, on katsottava itse vastaanottaneen ja suorittaneen kyseiset palvelut.

10) Direktiivin 2006/112 193 artiklassa säädetään, että arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun, lukuun ottamatta 194–199 ja 202 artiklassa tarkoitettuja tapauksia, joissa toinen henkilö on velvollinen maksamaan veron. Direktiivin 2006/112 282–292 artiklassa säädetään mahdollisuudesta vapauttaa arvonlisäverosta. Direktiivin 2006/112 287 artiklassa säädetään, että jäsenvaltiot, jotka ovat liittyneet 1 päivän tammikuuta 1978 jälkeen, voivat myöntää verovapautuksen sellaisille verovelvollisille, joiden vuosittainen liikevaihto on kansallisena valuuttana niiden liittymispäivänä voimassa olleen muuntokurssin mukaan enintään [– –]. Direktiivin 2006/112 287 artiklan 7 kohdan mukaan Tšekkiin sovelletaan 35 000 euron rajaa.

Kansallinen oikeus – niin sanotun yhtymän määritelmä

11) Siviililain 2716 §:ssä ja sitä seuraavissa pykälissä säädetään niin sanotusta yhtymästä eli henkilöyhteenliittymästä, joka ei ole oikeushenkilö (kyse on roomalaisesta oikeudesta peräisin olevasta perinteisestä toimintamuodosta, latinaksi ”societas”). Siviililain 2716 §:n 1 momentin mukaan yhtymä syntyy, kun useampi henkilö sitoutuu sopimuksella liittymään osakkaiksi yhteistä toimintaa tai tavoitetta varten. Yhtymän perustaminen ei edellytä kirjallista sopimusta.

12) Siviililain 2719 §:n 1 momentin mukaan yhtymässä varoista ja omaisuudesta sekä sijoituspanoksista niiden tyyppistä riippuen tulee panoksilla osallistuneiden osakkaiden yhteistä omaisuutta; muu omaisuus tulee heidän yhteiseksi omaisuudekseen vain, jos se on määritetty rahassa. Osakkaiden omistusosuudet määräytyvät sen mukaan, mikä on kunkin osakkaan yhtymään sijoittaman omaisuuden suhteellinen osuus.

13) Yhtymän asioita koskevasta päätöksenteosta siviililain 2729 §:n 1 momentissa säädetään, että yhtymän asioita koskevat päätökset tehdään äänten enemmistöllä; jokaisella osakkaalla on yksi ääni. Yhtymän hallintoa koskevissa asioissa siviililain 2730 §:ssä säädetään muun muassa, että osakkaat voivat jakaa yhteisten asioiden hoitamista koskevan toimivallan parhaaksi katsomallaan tavalla. Jos näin ei tehdä, kukin osakas on muiden osakkaiden toimeksisaaja näissä asioissa. Siviililain 2731 §:n 1 momentin mukaan osakkaat voivat siirtää yhteisten asioiden hoitamisen jollekin keskuudestaan tai kolmannelle osapuolelle.

14) Mitä tulee yhtymän osakkaiden oikeuksiin toisiaan kohtaan, muun muassa siviililain 2727 §:n 1 momentin mukaan osakas ei saa ilman muiden osakkaiden

suostumusta tehdä omissa nimissään tai muiden lukuun mitään sellaista, joka kilpailisi yhteisen tavoitteen kanssa. Jos näin tapahtuu, muut osakkaat voivat vaatia kyseistä osakasta pidättäytymään tällaisesta toiminnasta. Siviililain 2727 §:n 2 momentissa säädetään, että jos osakas on toiminut omissa nimissään, muut osakkaat voivat vaatia, että osakkaan toimet on katsottava yhteiseksi toiminnaksi. Kun osakas on toiminut muiden lukuun, muut osakkaat voivat vaatia, että oikeus korvaukseen siirretään heidän yhteisen tilinsä hyväksi tai että heille luovutetaan jo myönnetty korvaus. Nämä oikeudet raukeavat, jos niitä ei käytetä kolmen kuukauden kuluessa siitä päivästä, jona elinkeinonharjoittaja on saanut tiedon toiminnasta, mutta viimeistään vuoden kuluessa toiminnan tapahtumapäivästä.

15) Käsiteltävänä olevassa tapauksessa tärkeimpiä ovat säännökset, jotka koskevat osakkaiden oikeuksia ja velvollisuuksia suhteessa kolmansiin osapuoliin. Muun muassa siviililain 2736 §:n mukaan osakkaat vastaavat yhteisvastuullisesti kolmansille osapuolille yhteisistä toiminnoista aiheutuvista veloista. Siviililain 2737 §:ssä säädetään, että osakkaan sopiessa yhteisestä asiasta kolmannen osapuolen kanssa häntä pidetään kaikkien osakkaiden toimeksisaajana. Jos osakkaat sopivat asiasta toisin, siihen ei voida vedota suhteessa kolmanteen osapuoleen, joka on toiminut vilpittömässä mielessä. Jos osakas on toiminut omissa nimissään yhteisessä asiassa kolmannen osapuolen kanssa, muut osakkaat voivat käyttää tästä johtuvia oikeuksia, mutta kolmannella osapuolella on velvollisuuksia vain sitä osakasta kohtaan, jonka kanssa se on toteuttanut oikeustoimen. Tätä ei sovelleta, jos kolmannen osapuolen tiedossa on ollut, että osakas toimi yhtymän lukuun.

Kansallinen oikeus – verolainsäädäntö

16) Yhtymän yksityisoikeudellisiin järjestelyihin liittyy myös verolainsäädäntö. Arvonlisäverolaki nro 235/2004 (zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, jäljempänä arvonlisäverolaki), sellaisena kuin se on muutettuna, sisälsi 30.6.2017 saakka arvonlisäveron erityissäännöksen, joka koski siviililain 2716 §:ssä tarkoitettujen yhtymien verovelvollisia osakkaita. Se oli 30.6.2017 saakka ainoa mahdollinen arvonlisäverojärjestelmä näille yhtymille. Muutoksen nro 170/2017 (novela č. 170/2017 Sb.) myötä arvonlisäverolakia muutettiin 1.7.2017 alkaen ja yhtymiä koskeva erityisjärjestelmä kumottiin. Tämän muutoksen jälkeen yhtymän jokainen osakas on toiminut arvonlisäveroasioissa erikseen arvonlisäverolain yleisten säännösten mukaisesti. Muutokseen sisältyvän siirtymäsäännöksen nojalla oli kuitenkin mahdollista soveltaa yhtymiä koskevaa arvonlisäveron alkuperäistä erityisjärjestelmää vuoden 2018 loppuun saakka. Muutoksen nro 170/2017 perusteluissa todetaan, että nykyinen säännös on mahdollisesti ristiriidassa direktiivin 2006/112 kanssa. Lain perustelujen mukaan muutoksella arvonlisäverolaki saatetaan ”arvonlisäverodirektiivin ja arvonlisäverotuksen yleisten periaatteiden mukaiseksi”. Perusteluissa ei kuitenkaan selitetä tarkemmin tätä (väitettyä) ristiriitaa arvonlisäverolain ja kyseisen direktiivin välillä.

17) Arvonlisäverolain 5 §:n 1 momentin mukaan verovelvollinen on liiketoimintaa itsenäisesti harjoittava henkilö tai ryhmä. Verovelvollinen harjoittamastaan liiketoiminnasta on myös oikeushenkilö, jota ei ole perustettu tai muodostettu kaupallisessa tarkoituksessa. Tavallisesti verovelvollisuus syntyy, kun verovelvollisen liikevaihto ylittää arvonlisäverolain 6 §:n 1 momentin mukaisesti edellisten 12 kalenterikuukauden aikana tietyn summan (vastapuolen ratkaisun tekohetkellä summa oli 1 miljoona Tšekin korunaa). Jäljempänä käsitellyissä yhtymiä koskevissa erityissäännöksissä säädettiin kuitenkin muista verovelvollisuuden muodoista ja velvoitteista, jotka poikkesivat tavallisten arvonlisäverovelvollisten velvoitteista.

18) Yhtymiä koskevat erityissäännökset poikkesivat myös arvonlisäverosäännöistä, jotka koskivat sellaisten henkilöiden ryhmää, joilla on läheiset rahoitukselliset tai muut suhteet toisiinsa (eli arvonlisäverolain 5 a §:ssä ja sitä seuraavissa pykälissä määritetty järjestelmä, jolla direktiivin 2006/112 11 artikla pantiin täytäntöön). Arvonlisäverolain 5 a §:n 1 momentissa todettiin nimenomaisesti, että ”ryhmän jäsen ei voi olla yhtymän osakas”, joten yhtymän osakas ei voinut samanaikaisesti olla ryhmän jäsen. Voidaan korostaa, että **veroviranomaiset eivät väitä, että valittaja olisi ryhmän jäsen.**

19) Yhtymien arvonlisäverotuksen erityissäännösten osalta itse arvonlisäverolaissa, sellaisena kuin se oli voimassa käsiteltävänä olevassa tapauksessa, säädettiin seuraavaa (jäljempänä on esitetty vain tärkeimmät säännökset).

20) Laskettaessa arvonlisäverolain 4 a §:n 3 momentin mukaista liikevaihtoa arvonlisäverotusta varten sellaisen verovelvollisen liikevaihto, joka on sellaisen yhtymän jäsen, jonka puitteissa veron vähennykseen oikeuttava liiketoimi suoritetaan, sisältää a) kyseisen henkilön yksin yhtymän ulkopuolella saaman liikevaihdon ja b) koko yhtymän saaman liikevaihdon.

21) Myös verovelvollisen määrittämiseen sovellettiin erityissääntöä. Arvonlisäverolain 6 a §:n mukaan verovelvollinen, joka a) on osakkaana yhtymässä, jossa suoritetaan veron vähennykseen oikeuttava liiketoimi, on verovelvollinen siitä päivästä alkaen, jona jostakin muusta osakkaasta tuli verovelvollinen, jollei hänestä tämän lain nojalla tullut verovelvollista aikaisemmin, b) tulee osakkaaksi yhtymässä, jossa suoritetaan veron vähennykseen oikeuttava liiketoimi yhdessä verovelvollisen kanssa, on verovelvollinen siitä päivästä alkaen, jona hänestä tuli osakas. Arvonlisäverolain 94 §:n 2 momentin mukaan verovelvollisen oli haettava rekisteröintiä 15 vuorokauden kuluessa siitä päivästä, jona hänestä tuli verovelvollinen. Saman lain 95 §:ssä säädettiin myös, että jos yhtymän osakkaana olevasta verovelvollisesta tulee verovelvollinen, hänen oli ilmoitettava siitä muille osakkaille 15 vuorokauden kuluessa siitä päivästä, jona hänestä tuli verovelvollinen.

22) Arvonlisäverolain 100 §:n 4 momentin mukaan saman yhtymän osakkaina olevien verovelvollisten on pidettävä erikseen kirjaa arvonlisäverollisesta toiminnasta, jota varten ne ovat yhdistyneet. Kirjaa yhtymän puolesta pitää nimetty osakas, joka hoitaa kaikki tämän lain mukaiset velvollisuudet ja käyttää kaikkia oikeuksia muiden osakkaiden puolesta. Lisäksi arvonlisäverolain 101 b §:n 2 momentissa säädettiin, että verovelvollisen, joka nimettynä osakkaana pitää kirjaa arvonlisäverollisesta toiminnasta yhtymän puolesta, on ilmoitettava veroilmoituksessaan omaa toimintaansa koskevat veron vähennykseen oikeuttavat liiketoimet ja verot sekä koko yhtymän toimintaa koskevat veron vähennykseen oikeuttavat liiketoimet ja verot. Muut osakkaat ilmoittavat veroilmoituksessaan ainoastaan omaa toimintaansa koskevat veron vähennykseen oikeuttavat liiketoimet ja verot.

23) Selvyyden vuoksi voidaan lisätä, että nimetyn osakkaan asema oli merkityksellinen myös arvonlisäveron vähennysoikeuden soveltamista koskevissa kysymyksissä. Arvonlisäverolain 74 §:n 7 momentin mukainen perussääntö oli, että nimetty osakas vaati tätä oikeutta yhtymän toiminnassa käytettyjen verollisten liiketoimien osalta.

III. Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

24) Ennen itse ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelua Nejvyšší správní soud katsoo tarpeelliseksi esittää kaksi huomautusta.

25) Ensinnäkin herää loogisesti kysymys, voidaanko valittajan tilanne ylipäätään luokitella kuuluvaksi siviililain 2716 §:n mukaisen yhtymän järjestelmään. Valittaja kiisti kassaatiovalituksessaan, että sen yhteistyö yhdysvaltalaisen yhtiöiden kanssa olisi täyttänyt kyseisen yhtymän tunnusmerkit. Nejvyšší správní soud päätyi kuitenkin siihen alustavaan oikeudelliseen johtopäätökseen, että aineellisesti oli kyse siviililain 2716 §:n mukaisesta yhtymästä. Itse asiassa Nejvyšší správní soud oli jo arvioinut valittajan yhteistyötä ja tullut siihen tulokseen, että liiketoimintarakenne täytti siviililain 2716 §:n mukaisen yhtymän tunnusmerkit (kyse oli joko valittajan verovelvoitteista muina verokausina tai muiden osakkaiden velvoitteista, vrt. esim. tuomio 10.5.2022, nro 10 Afs 137/2020-69, 16 kohta ja sitä seuraavat kohdat ja tuomio 15.2.2023, nro 6 Afs 331/2021-61, 18–19 kohta).

26) Toiseksi vastapuoli kyseenalaisti ennen ennakkoratkaisukysymyksen esittämistä, voiko Nejvyšší správní soud ottaa lainkaan huomioon valittajan väitettä Tšekin lainsäädännön ja unionin oikeuden välisestä ristiriidasta. Vastapuoli katsoo, että valittaja esittää väitteen ensimmäistä kertaa vasta kassaatiovalituksessa ja että väite on jätettävä tutkimatta. Nejvyšší správní soud tuli kuitenkin siihen tulokseen, että se voi tutkia tämän kysymyksen. Koska Krajský soud sovelsi kanneperusteeseen riidanalaista kansallista lainsäädäntöä, kysymys on lähinnä siitä, sovelsiko tuomioistuin oikeaa säädöstä. Nejvyšší správní soudin on aina käsiteltävä tällainen kysymys kassaatiomenettelyssä myös viran puolesta.

27) Käsiteltävänä olevan kysymyksen varsinaisen analyysin osalta ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin toteaa seuraavaa.

28) Arvonlisäverolain riidanalaiset säännökset ilmenivät monin eri tavoin. Ensinnäkin yhtymän osakkaan verovelvollisuus ei perustunut siviililain 2716 §:n nojalla pelkästään hänen henkilökohtaiseen liiketoimintaansa tai omaan liikevaihtoonsa. Se riippui myös koko yhtymän liikevaihdosta (arvonlisäverolain 4 a §:n 3 momentti) ja mahdollisesta toisen osakkaan verovelvollisuusasemasta. Toiseksi niin sanotun nimetyn osakkaan rooli oli yhtymälle ratkaisevan tärkeä. Tämän osakkaan tuli hoitaa kaikki yhtymän tehtävät, mukaan lukien arvonlisäveron maksaminen koko yhtymän osalta.

29) Veroviranomaiset päättelivät tässä tapauksessa yhtymän olevan olemassa (veroviranomaiset saattoivat tehdä niin, koska yhtymän olemassaolo ei riippunut kirjallisesta sopimuksesta). Valittaja on sitä vastoin kiistänyt koko ajan yhtymän olemassaolon. Näin ollen juuri veroviranomaiset määrittelivät myös niin sanotun nimetyn osakkaan eli tässä tapauksessa valittajan. Ne perustivat päätelmänsä valittajan rooliin yhtymässä (ks. edellä 3 kohta). Näin ollen valittajalta perittiin arvonlisävero koko yhtymän osalta.

30) Valittaja katsoo, että Tšekin arvonlisäverolain erityissäännösten ja direktiivin 2006/112 välillä on ristiriita, koska valittajan on veroviranomaisten nimeämänä henkilönä (nimetty osakas) maksettava arvonlisävero paitsi omista liiketoimistaan myös muiden veroviranomaisten yhtymän osakkaiksi nimeämien henkilöiden liiketoimista (juuri näistä liiketoimista on kyse tässä asiassa). Valittaja esittää, että juuri näiden henkilöiden olisi oltava verovelvollisia muiden henkilöiden liiketoimista. Juuri nämä henkilöt ovat velvollisia maksamaan veron direktiivin 193 artiklan nojalla. Valittaja väittää, että sen pitäisi olla direktiivin 9 artiklan 1 kohdan mukainen verovelvollinen vain oman toimintansa osalta ja että sen pitäisi olla arvonlisäverovelvollinen vain siitä liiketoiminnasta, jota se itse harjoittaa.

31) Nejvyšší správní soud yhtyy valittajan väitteisiin. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen mukaan valittajan ei olisi pitänyt olla vastuussa arvonlisäveron maksamisesta muiden henkilöiden ja loppukäyttäjien välisistä liiketoimista, vaikka valittaja ja muut henkilöt muodostivat siviililain 2716 §:n mukaisen yhtymän. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin pitää kuitenkin tämän näkemyksen vahvistamista tarpeellisena.

32) Direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu verovelvollinen on pääsääntöisesti direktiivin 193 artiklan mukaisesti arvonlisäverovelvollinen liiketoiminnastaan. Arvonlisäverolaissa vastuu koko yhtymän arvonlisäveron maksamisesta siirrettiin kuitenkin poikkeuksetta nimetylle osakkaalle eli käsiteltävänä olevassa tapauksessa valittajalle. Jos nimetty osakas ei ole arvonlisäverovelvollinen myös niiden liiketoimien osalta, joista hänen on direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan nojalla maksettava arvonlisävero,

osakkaan velvollisuus maksaa arvonlisävero näistä liiketoimista on Nejvyšší správní soudin mukaan ristiriidassa direktiivin 193 artiklan kanssa.

33) Käsiteltävässä asiassa on sen vuoksi olennaista selvittää, kuka on direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan mukainen verovelvollinen yhtymän muiden osakkaiden ja loppuasiakkaiden välisten riidanalaisten liiketoimien osalta (eli niiden liiketoimien osalta, joista valittaja ei halua maksaa arvonlisäveroa). Mahdollisesti on myös arvioitava, voidaanko direktiivin 28 artiklaa soveltaa, koska käsiteltävässä asiassa on kyse palvelujen suorittamisesta.

34) Direktiivin 2006/112 tarkoituksena on ottaa käyttöön yhteinen arvonlisäverojärjestelmä. Direktiivissä annetaan arvonlisäverolle hyvin laaja soveltamisala. Jotta tätä direktiiviä voidaan soveltaa yhdenmukaisesti, käsitteitä, jotka määrittelevät direktiivin soveltamisalan, kuten *verollisten liiketoimien, verovelvollisen ja liiketoiminnan* käsitteitä, on tulkittava itsenäisesti ja yhdenmukaisesti, kyseisten liiketoimien tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta (ks. tuomio 29.9.2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, 26 kohta).

35) Direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäverovelvollisina pidetään jokaista, joka täyttää muut kyseisessä kohdassa säädetyt edellytykset. Direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa annetaan käsitteelle ”*verovelvollinen*” laaja määritelmä. Verovelvollisella voidaan tarkoittaa kaikkia niin julkisia kuin yksityisiäkin luonnollisia henkilöitä ja oikeushenkilöitä, ja myös yksiköjä, joilla ei ole oikeushenkilöllisyyttä. Olennaista on, että nämä henkilöt ja yksiköt *harjoittivat liiketoimintaa itsenäisesti* (ks. tuomio 16.9.2020, Valstybinė mokesčių inspekcija, C-312/19, EU:C:2020:711, 39 ja 40 kohta).

36) Liiketoimintaa harjoitetaan itsenäisesti, jos kyseinen henkilö harjoittaa toimintaansa omissa nimissään, omaan lukuunsa ja omalla vastuullaan. Olennaista on myös se, kantaako hän toimintansa harjoittamiseen liittyvän taloudellisen riskin (ks. em. tuomio 16.9.2020, Valstybinė daň inspekcija, C-312/19, 41 kohta tai tuomio 12.10.2016, Nigl, C-340/15, EU:C:2016:764, 28 kohta).

37) Tällä edellytyksellä varmistetaan, että hankkija voi käyttää hänellä mahdollisesti olevaa vähennysoikeutta oikeudellisesti varmallalla tavalla. Tätä varten hän nimittäin tarvitsee direktiivin 2006/112 226 artiklan 5 alakohdan mukaan laskun, jossa mainitaan verovelvollisen täydellinen nimi ja osoite. Hankkija voi kuitenkin tarkistaa nämä laskussa olevat tiedot vain, jos hän tietää, kuka on esiintynyt suhteessa häneen (ks. julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus 23.4.2020, Valstybinė mokesčių inspekcija, C-312/19, EU:C:2020:310, 41 kohta).

38) Itsenäisyyttä tai itsenäistä liiketoiminnan harjoittamista koskevaa päättelyä ei estä se, että direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuiksi verovelvollisiksi katsottavien yksiköiden välillä on tietynasteista yhteistyötä (em. tuomio Nigl, 31 kohta; ks. myös julkisasiamies Szpunarin 30.6.2016 samassa asiassa esittämä ratkaisuehdotus, EU:C:2016:505, 21 kohta, jossa julkisasiamies

toteaa, että tiiviskään yhteistyö toiminnan harjoittamisessa ei viittaa siihen, että kyseessä on alisteisuussuhde toiseen talouden toimijaan).

39) Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy niin ikään ilmi, että kun yhteenliittymän osakas asioi asiakkaiden kanssa (tekee sopimuksia) omissa nimissään mainitsematta yhteenliittymää tai sen muita osakkaita, yhteenliittymäsopimuksen sisältö jää taka-alalle (yhdistys vastaa Tšekin siviililain 2716 §:n mukaista yhtymää, ja ne molemmat pohjautuvat roomalaisen oikeuden käsitteeseen ”societas”). Unionin tuomioistuin esimerkiksi totesi direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi verovelvolliseksi liikekumppanin, joka oli tehnyt omissa nimissään kiinteän omaisuuden myyntisopimuksia ja esiintynyt yksin suhteessa kolmansiin osapuoliin ilman, että hän olisi maininnut kyseistä yhtymää tai liikekumppaninsa nimeä. Tätä toteamusta ei muuttanut se, että liikekumppani toimi huomattavassa määrin maa-alueen hankinnan rahoittajana, tai se, että liikekumppanit tekivät yhdessä päätökset pääasiassa kyseessä olevasta liiketoiminnasta (ks. esim. tuomio 16.9.2020, Valstybinė daň inspekcija, C-312/19, 43–48 kohta). Unionin tuomioistuin määrittäi myös verovelvolliseksi yhteenliittymän osakkaan, joka oli mainittu kauppakirjassa, huolimatta siitä, että kiinteän omaisuuden asuntojen myynti kuului yhteenliittymän osakkaiden yhteisiin velvoitteisiin (ks. tuomio 13.2.2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, 74–77 kohta).

40) Palvelujen suorittamisen osalta verovelvollinen voidaan määrittää myös direktiivin 2006/112 28 artiklan nojalla. Kyseisessä säännöksessä luodaan oikeudellinen fiktio kahdesta peräkkäin suoritetusta identtisestä palvelusta. Fiktion mukaan sellaisen toimijan, joka osallistuu palvelujen suorittamiseen ja joka on komissionsaajana, on katsottava ensin vastaanottaneen kyseiset palvelut siltä toimijalta, jonka lukuun se toimii ja joka on komissionantajana, ennen kuin se toiseksi suorittaa henkilökohtaisesti nämä palvelut asiakkaalle (tuomio 4.5.2017, komissio v. Luxemburg, C- 274/15, EU:C:2017:333, 86 kohta). Jotta 28 artiklaa voidaan soveltaa, on yhtäältä oltava olemassa toimeksianto, jonka täytäntöönpanossa komissionsaaja toimii komissionantajan lukuun palvelun suorituksessa, ja toisaalta komissionsaajan hankkimien palvelujen suoritusten on oltava samoja kuin komissionantajalle myydyt tai siirretyt palvelujen suoritukset (tuomio 12.11.2020, ITH Comercial Timișoara SRL, C-734/19, EU:C:2020:919, 51 kohta).

41) Nejvyšší správní soudin mukaan tässä tapauksessa ei kuitenkaan voida todeta, että kyseessä olisi direktiivin 2006/112 28 artiklassa tarkoitettu toimeksianto. Myöskään itse yhtymää ei voida siviililain 2716 §:n nojalla yksinkertaisesti verrata komissionantajan ja komissionsaajan väliseen suhteeseen.

42) Valittaja ei toiminut suoraan loppuasiakkaiden kanssa toteutetuissa kiistanalaisissa liiketoimissa, vaan sen tekivät muut osakkaat. Tšekin lainsäädännössä ei säädetä, että verovelvollinen voi olla suoraan siviililain 2716 §:ssä tarkoitettu yhtymä. Kun otetaan huomioon päätelmä yhtymän olemassaolosta, verovelvollisuusryhmää koskevia säännöksiäkään ei

voitu soveltaa, eivätkä veroviranomaiset edes väitä, että niitä pitäisi soveltaa (ks. edellä 18 kohta).

43) Nejvyšší správní soudin mukaan verovelvollisia näistä liiketoimista ovat siis muut asiakkaiden kanssa toimineet osakkaat, ei valittaja. Nejvyšší správní soudilla on kuitenkin epäilyksiä siitä, voidaanko tämä päätelmä tehdä sen perusteella, kuka osakkaista toimi kyseisessä liiketoimessa suhteessa asiakkaaseen, vai onko tarpeen tutkia tarkemmin olosuhteita, joissa tämä tapahtui (erityisesti sitä, että muut osakkaat toimivat lähinnä omissa nimissään).

44) Kuten ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin on jo edellä todennut, käsiteltävänä oleva tapaus on sikäli erityinen, että veroviranomaiset totesivat yhtymän olemassaolon vasta jälkikäteen. Tämä tarkoittaa samalla myös sitä, että käsiteltävänä olevassa tapauksessa ei ole olemassa kirjallista perustamisasiakirjaa, josta voitaisiin todeta, miten osakkaat ovat määrittäneet oikeutensa ja velvollisuutensa yhtymässä. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen on näin ollen oletettava, että yhtymän oli tarkoitus toimia juuri edellä mainituissa siviililain 2716 §:n ja sitä seuraavien pykälien säännöksissä tarkoitettulla tavalla.

45) Kiistanalaisissa liiketoimissa loppuasiakkaan kanssa oli aina tekemisissä joku osakkaista, ei valittaja itse. Näissä tilanteissa, joissa yksi osakkaista toimii ulkoisesti yhteisessä asiassa, vakiosääntönä on siviililain 2737 §:n 1 momentissa kuvattu menettelytapa (josta voidaan rajoitetusti poiketa, mutta yhtiösopimuksella, joka tässä tapauksessa käytännössä puuttuu). Jos osakas noudattaa tätä vakiosääntöä, hän toimii kaikkien osakkaiden toimeksisaajana yhteisessä asiassa ja heidän valtuutuksensa perusteella (joka osakkaiden on annettava, sillä toimeksisaajan asema ei sisällä edustusta). Näin ollen kyseinen osakas toimii *kaikkien osakkaiden nimissä ja lukuun*, ja hänen toimintansa johtaa kaikkien osakkaiden yhteisvastuuseen siviililain 2736 §:n nojalla.

46) Siviililain 2737 §:n 1 momentissa säädetty menettely ei ole ainoa tapa, jolla osakkaat voivat toimia yhtymän asioissa. Jos esimerkiksi kaikki osakkaat toimivat yhdessä, heidän toimintansa johtaa samaan lopputulokseen eli kaikkien osakkaiden yhteisvastuun syntymiseen. Tapaukset, joissa *yhden* osakkaan toimet voivat *tosiasiassa* sitoa kaikkia osakkaita, eroavat kuitenkin toisistaan. Lain 2737 §:n 1 momentin mukaisen tavanomaisen menettelyn lisäksi yksi osakkaista voi myös toimia ensin omissa nimissään ja omaan lukuunsa (eli yhtymästä riippumattomasti). Muut osakkaat voivat tämän jälkeen hyväksyä hänen toimensa ja ryhtyä toteuttamaan niitä. Ero 2737 §:n 1 momentin mukaisen menettelyn ja edellä mainitun menettelyn välillä on siinä, missä määrin osakas toimii itsenäisesti. Ensimmäisessä tapauksessa osakas on tietyllä tavalla sidoksissa muihin osakkaisiin; toisessa tapauksessa osakas toimii alun perin pääosin itsenäisesti. Tällä voi olla merkitystä myös määriteltäessä verovelvollista direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädettyä *itsenäisyyttä* koskevan edellytyksen perusteella. Siviililain 2737 §:n 1 momentin mukainen menettely on *vähiten itsenäinen* tapa, jolla yksi osakkaista voi toimia yhteisessä asiassa.

47) Nejvyšší správní soudilla on epäilyksiä siitä, että voitaisiin olettaa, että kulloinkin vain yksi osakkaista on toiminut riidanalaisissa liiketoimissa suhteessa loppuasiakkaisiin. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen mukaan on näin ollen syytä arvioida **sitä, miten yhtymässä mukana olleet oikeushenkilöt ovat toimineet loppuasiakkaiden kanssa**. Hallinnollisesta asiakirja-aineistosta ilmenee, että muut osakkaat toimivat omissa nimissään (sivuliikkeiden kautta) suhteessa loppuasiakkaisiin. Valittaja ei tehnyt palvelujen tarjoamista koskevia sopimuksia. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen mukaan se, että sopimusasiakirjoissa oli joitakin valittajan yhteystietoja (ks. edellä 3 kohta), ei muuta tätä tosiseikkaa. Hallinnollisesta asiakirja-aineistosta ei myöskään käy ilmi, että muut osakkaat olisivat asiakkaiden kanssa tehdyissä sopimuksissa tai muussa kanssakäymisessä asiakkaiden kanssa viittaneet valittajaan tavalla, joka viittaisi siihen, että tätä olisi pidettävä osakkaana.

48) Käsiteltävän asian olosuhteista käy myös ilmi, että keskeinen rooli tarvittavan infrastruktuurin ja liittymäkapasiteetin tarjoamisessa oli valittajalla, ei muilla osakkailla. Henkilökohtaisen yhteyden vuoksi osakkaiden toiminta oli hyvin todennäköisesti koordinoitua. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen mielestä nämä ovat kuitenkin olennaisesti yhtymän ”sisäisiä” asioita, jotka on tässä tapauksessa jätettävä taka-alalle, koska osakkaat toimivat omissa nimissään (vrt. edellä 38 kohdassa mainittu oikeuskäytäntö).

49) Näin ollen Nejvyšší správní soud katsoo, että riidanalaisissa liiketoimissa, joissa muut osakkaat neuvottelivat asiakkaiden kanssa, valittaja ei voinut olla direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu verovelvollinen. Tällaisessa tapauksessa Tšekin lainsäädännön erityissääntöjen soveltaminen, jonka seurauksena valittaja on vastuussa arvonlisäveron maksamisesta kaikkien kyseessä olevien liiketoimien osalta, on kuitenkin vastoin kyseisen direktiivin 193 artiklaa.

IV. Päätelmät

50) Nejvyšší správní soud esittää Euroopan unionin tuomioistuimelle tästä syystä seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY ja erityisesti sen 9 artiklan 1 kohdan ja 193 artiklan kanssa yhteensopiva käsiteltävässä asiassa oleva tilanne, jossa yhtymiä (henkilöyhteenliittymiä, jotka eivät ole oikeushenkilöitä) koskevan kansallisen erityisen arvonlisäverolainsäädännön mukaan niin sanottu nimetty osakas on vastuussa arvonlisäveron maksamisesta koko yhtymän osalta, vaikka toinen osakas on sopinut palvelujen suorittamisesta loppuasiakkaan kanssa?

Riippuuko tämän tilanteen yhdenmukaisuus direktiivin 2006/112/EY kanssa siitä, onko kyseinen toinen osakas poikennut yhtymän asioiden

**hoitamista koskevista säännöistä ja toiminut omissa nimissään
suhteessa loppuasiakkaaseen?**

[51] [– –] [kansallinen menettely]

[– –]

[ohjeet, päivämäärä, allekirjoitukset]

TYÖASIAKIRJA