

Asia C-184/23**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

22.3.2023

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Bundesfinanzhof (Saksa)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

26.1.2023

Vastaaaja 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 rahoitukselliset, 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) Johtaako direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa säädetty useiden henkilöiden käsitteleminen yhtenä verovelvollisena siihen, että näiden henkilöiden väliset vastikkeelliset suoritukset eivät kuulu

arvonlisäveron soveltamisalaan kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan nojalla?

- 2) Kuuluvatko näiden henkilöiden väliset vastikkeelliset suoritukset joka tapauksessa arvonlisäveron soveltamisalaan silloin, jos suoritusten vastaanottaja ei ole oikeutettu vähentämään ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa (tai on oikeutettu vähentämään sen ainoastaan osittain), koska muutoin vaarana on verotulojen menettäminen?

Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY, erityisesti 2 artiklan 1 alakohta ja 4 artiklan 4 kohdan toinen alakohta

Kansalliset oikeussäännöt, joihin viitataan

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

Yhteenveto tosiseikoista ja oikeudenkäyntimenettelystä

- 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 eri liikkeet 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 suuremman liikevaihtoveron määrän. Revision-menettelyn vastapuolen tästä tekemä oikaisuvaatimus ei menestynyt.

- 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 2 kohdan 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

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 Revision-menettelyn vastapuolelle suorittamissa siivouspalveluissa on kyse tällaisista sisäisistä liiketoimista.

Toisen ennakkoratkaisupyynnön tarpeellisuus

- 6 Ensimmäisellä ennakkoratkaisupyynnöllä pyrittiin selvittämään, onko yhteisverotusyksikköä koskeva kansallinen lainsäädäntö unionin oikeuden mukainen ja johtaako se oman käytön verotukseen. Koska unionin tuomioistuin vastasi näihin kysymyksiin 1.12.2022 antamassaan tuomiossa Finanzamt T (C- 269/20, EU:C:2022:944) ja ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin katsoo, että yhteisverotusyksikköä koskeva kansallinen lainsäädäntö on unionin oikeuden mukainen eikä se johda käsiteltävässä asiassa oman käytön verotukseen, mainitun tuomion ja 1.12.2022 annetun tuomion Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943) perusteella esille tulevat kuitenkin nyt esitettävät

ennakkoratkaisukysymykset, joilla pyritään selvittämään, kuuluvatko arvonlisäveroryhmän sisäiset liiketoimet arvonlisäveron soveltamisalaan ja ovatko ne siten verollisia.

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

- 7 Epävarmuus siitä, johtaako useiden henkilöiden käsitteleminen yhtenä verovelvollisena direktiivin 77/388 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan mukaisesti siihen, että näiden henkilöiden väliset vastikkeelliset suoritukset eivät kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan (direktiivin 2 artiklan 1 alakohta), perustuvat 1.12.2022 annettuun tuomioon Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, EU:C:2022:943).
- 8 Siinä todettiin ensin, että suoritus on direktiivin 77/388 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettulla tavalla ”verollinen ainoastaan siinä tapauksessa, että palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde” (tuomio 1.12.2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, C-141/20, EU:C:2022:943, 77 kohta), ja sen perusteella, että ”sen toteamiseksi, että arvonlisäveroryhmään kuuluvan yksikön ja muiden kyseisen ryhmän jäsenten, myös sen pääjäsenen, välillä on tällainen oikeussuhde, jotta tämän yksikön suorittamista palveluista voitaisiin kantaa arvonlisäveroa, on määritettävä, harjoittaako kyseinen yksikkö itsenäistä taloudellista toimintaa” (em. tuomion 78 kohta). Jos konkreettisessa yksittäistapauksessa on siten katsottava, että yksikkö harjoittaa itsenäistä taloudellista toimintaa (em. tuomion 79 kohta), direktiivin 77/388 4 artiklan 4 kohdan toisesta alakohdasta ei seuraa, että yksikkö, joka ei ole pääjäsen, lakkaisi harjoittamasta itsenäistä taloudellista toimintaa pelkästään sen vuoksi, että se kuuluu arvonlisäveroryhmään (em. tuomion 80 kohta). Unionin tuomioistuin on vastaavasti katsonut nyt tarkasteltavassa tapauksessa, että kyseessä on U-GmbH:n tekemä vastikkeellinen suoritus (tuomio 1.12.2022, Finanzamt T, C- 269/20, EU:C:2022:944, 60 ja 61 kohta).

Toinen ennakkoratkaisukysymys

- 9 Epävarmuus siitä, kuuluvatko henkilöiden, joilla on direktiivin 77/388 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan mukaisesti läheiset suhteet toisiinsa, väliset vastikkeelliset suoritukset arvonlisäveron soveltamisalaan joka tapauksessa silloin, jos suorituksen vastaanottaja ei ole oikeutettu vähentämään ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa (tai on oikeutettu vähentämään sen ainoastaan osittain), koska muutoin vaarana on verotulojen menettäminen, perustuu siihen, että unionin tuomioistuimen mukaan pääjäsenen nimeäminen kyseisen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa mainitun ryhmän ainoaksi verovelvolliseksi edellyttää, ettei kyseisen säännöksen soveltamisesta aiheudu verotulojen menettämisen vaaraa (tuomio 1.12.2022, Finanzamt T, C- 269/20, EU:C:2022:944, tuomiolauselman 1 kohta). Unionin tuomioistuin viittaa tässä yhteydessä siihen, että pääjäsenen ilmoitusvelvollisuus ulottuu kaikkien kyseisen arvonlisäveroryhmän jäsenten tarjoamiin ja vastaanottamiin suorituksiin (em.

tuomion 51 kohta). Näissä voi olla kyse myös suorituksista, joita arvonlisäveroryhmän jäsen suorittaa sen toiselle jäsenelle.

- 10 Näin ollen herää kysymys, johtaako se, ettei tällaisia sisäisiä liiketoimia veroteta, verotulojen menettämisen vaaraan, jota 1.12.2022 annettun tuomion Finanzamt T (C- 269/20, EU:C:2022:944) mukaan ei saa aiheutua. Tämän kysymyksen selvittämiseksi on mahdollisesti verrattava keskenään kahta verotuksellista tilannetta, joista toisessa ei ole kyse direktiivin 77/388 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan mukaisesta yhteisverotusyksiköstä ja toisessa taas on.

Kysymystä ei ole selvennetty tähänastisessa oikeuskäytännössä

Julkisasiamiesten eriävät näkemykset

- 11 Useammat julkisasiamiehet ovat esittäneet ratkaisuehdotuksissaan erilaisia näkemyksiä siitä, kuuluvatko arvonlisäveroryhmän yksiköiden väliset sisäiset liiketoimet veron soveltamisalaan.
- 12 Yhden näkemyksen mukaan arvonlisäveroryhmän katsotaan toteuttaneen itseään varten ryhmän yksittäisten jäsenten väliset vastikkeelliset liiketoimet, jotka siis jäävät ryhmän sisäisiksi, eikä arvonlisäveroryhmän sisäisiä liiketoimia näin ollen ole olemassa arvonlisäveron näkökulmasta (julkisasiamies Jääskisen ratkaisuehdotus komissio v. Irlanti, C-85/11, EU:C:2012:753, 42 kohta; julkisasiamies Jääskisen ratkaisuehdotus komissio v. Ruotsi, C-480/10, EU:C:2012:751, 40 kohta ja julkisasiamies Mengozzin ratkaisuehdotus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:212, 49 kohta). Toisen näkemyksen mukaan arvonlisäveroryhmän jäsenten väliset sisäiset liiketoimet kuuluvat veron soveltamisalaan ja ovat siten veronalaisia (julkisasiamies Medinan ratkaisuehdotus Finanzamt T, C-269/20, EU:C:2022:60, 36 ja 37 kohta ja ratkaisuehdotus Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, C-141/20, EU:C:2022:11, 64 ja 73 kohta).

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö

- 13 Unionin tuomioistuimen tähänastisesta oikeuskäytännöstä ei ilmene yksiselitteistä vastausta kysymykseen sisäisten liiketoimien verollisuudesta. Unionin tuomioistuin on tosin katsonut, että antaessaan direktiivin 77/388 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan unionin lainsäätäjä on halunnut hallinnon yksinkertaistamiseksi tai tietynlaisten väärinkäytösten estämiseksi mahdollistaa sen, että jäsenvaltiot eivät ole velvollisia käsittelemään systemaattisesti verovelvollisina henkilöitä, joiden itsenäisyys perustuu pelkästään lakitekniseen seikkaan (tuomio 25.4.2013, komissio v. Ruotsi, C-480/10, EU:C:2013:263, 37 kohta ja tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 40 kohta). Se ei kuitenkaan ole vielä käsitelty asian kannalta merkityksellisellä tavalla sitä, kuuluvatko arvonlisäveroryhmän jäsenten väliset liiketoimet veron soveltamisalaan (ks. tuomio 25.5.2008, Ampliscientifica

ja Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301; tuomio 9.4.2013, komissio v. Irlanti, C-85/11, EU:C:2013:217; tuomio 25.4.2013, komissio v. Ruotsi, EU:C:2013:263; tuomio 17.9.2014, Skandia America [USA], Filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225; tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, EU:C:2015:496; tuomio 18.11.2020, Kaplan International Colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934; tuomio 11.3.2021, Danske Bank, C-812/19, EU:C:2021:196 ja tuomio 15.4.2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, EU:C:2021:285).

Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen arviointi

Sanamuoto

- 14 Direktiivin 77/388 2 artiklan 1 alakohdan sanamuodon perusteella liiketoimen verollisuudessa ei tehdä eroa sen mukaan, toteuttaako saman direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitetun arvonlisäveroryhmän jäsen vastikkeellisen suorituksen kolmannelle, joka ei kuulu arvonlisäveroryhmään (ulkoiset liiketoimet), vai ryhmän toiselle jäsenelle (sisäiset liiketoimet). Tämä puoltaa sisäisten liiketoimien verollisuutta. Mainitun direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa säädetty yhtenä verovelvollisena käsittelemisen oikeudellinen seuraus mahdollistaa liiketoimien pitämisen niin veronalaisina kuin verottominkin.

Syntyhistoria

- 15 Direktiivin 77/388 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa annettiin jäsenvaltioille mahdollisuus säilyttää UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan kaltainen sääntely, joka sisältyi kansalliseen oikeuteen jo ennen yhdenmukaistamista. Sen vuoksi kansallisessa oikeuskäytännössä lähdettiin edelleen siitä, että sisäiset liiketoimet eivät ole verollisia. Kansallisen sääntelyn alkuperäinen tarkoitus oli kuitenkin poistunut jo vuonna 1968, kun kansallisessa oikeudessa otettiin käyttöön uusi järjestelmä, johon sisältyi mahdollisuus vähentää ostoihin sisältyvä vero, eikä sillä voitu siten enää oikeuttaa sisäisten liiketoimien verottomuutta.

Asiayhteys

- 16 Direktiivin 77/388 2 artiklan 1 alakohdan sekä 4 artiklan 1 kohdan ja 4 kohdan toisen alakohdan asiayhteyden perusteella jäsenet suorittavat sisäisiä liiketoimiaan itsenäisen taloudellisen toiminnan harjoittamisen yhteydessä, joten niiden on katsottava olevan verollisia. Lisäksi direktiivin 77/388 4 artiklan 4 kohdan toista alakohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan kanssa, on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että jäsenvaltio määrittelee, että tietyt yhteisöt eivät ole itsenäisiä, kun nämä yhteisöt ovat rahoituksellisesti, taloudellisesti ja hallinnollisesti integroituneet

arvonlisäveroryhmän pääjäseneen (tuomio 1.12.2022, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, C-141/20, EU:C:2022:943, 81 kohta).

Tavoitteet

- 17 Unionin tuomioistuimen mukaan direktiivin 77/388 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan tavoitteena on ”hallinnon yksinkertaistamiseksi tai tietynlaisten väärinkäytösten – kuten yhden yrityksen jakaminen useaksi verovelvolliseksi, jotta jokainen voi hyötyä erityisjärjestelystä – estämiseksi mahdollistaa [se], että jäsenvaltiot eivät ole velvollisia käsittelemään systemaattisesti verovelvollisina henkilöitä, joiden itsenäisyys perustuu pelkästään lakitekniiseen seikkaan” (tuomio 1.12.2022, Finanzamt T, C- 269/20, EU:C:2022:944, 43 kohta).
- 18 Hallinnon yksinkertaistamisella menettelyllisesti ei ole vaikutusta aineellisen oikeuden mukaiseen verosaatavaan. Se johtaa näin ollen siihen, että henkilöiden, joilla on direktiivin 77/388 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettut läheiset suhteet toisiinsa, väliset sisäiset liiketoimet kuuluvat edelleen veron soveltamisalaan. Aineellista oikeutta koskeva hallinnon yksinkertaistaminen johtaa, jos sisäiset liiketoimet jäävät sen seurauksena yleisesti verottamatta, huomattavien verotulojen menettämiseen. Jos verottomuudessa tehtäisiin ero sen mukaan, onko sisäisen liiketoimen vastaanottajalla oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero, tämä voisi olla ristiriidassa hallinnon yksinkertaistamista koskevan tavoitteen kanssa, koska silloin olisi ratkaistava direktiivin 77/388 17 artiklan mukaiseen vähennysoikeuteen liittyvät moninaiset kysymykset, joihin on usein vaikea vastata. Sisäisten liiketoimien verottomuus direktiivin 77/388 4 artiklan 4 kohdan toiseen alakohtaan sisältyvän mahdollisuuden perusteella ei myöskään voi johtaa unionin oikeuden erilaiseen soveltamiseen jäsenvaltioissa, koska ainoastaan muutamat jäsenvaltiot ovat käyttäneet tätä mahdollisuutta. Tämä voisi johtaa yksittäisillä aloilla verolainsäädännöstä aiheutuvaan kilpailun vääristymiseen.
- 19 Tietynlaisten väärinkäytösten – kuten yhden yrityksen jakaminen useaksi verovelvolliseksi, jotta jokainen voi hyötyä erityisjärjestelystä – estämistä koskeva tavoite ei oikeuta sisäisten liiketoimien verottomuutta. Yleinen väärinkäytöksen käsite (ks. esim. tuomio 21.2.2006, Halifax ym., C-255/02, EU:C:2006:121, 74 kohta ja sitä seuraavat kohdat ja tuomio 22.11.2017, Cussens ym., C-251/16, EU:C:2017:881, 53 ja 70 kohta; ks. myös tuomio 26.2.2019, T Danmark ja Y Denmark, C-116/16 ja C-117/16, EU:C:2019:135, 97 kohta) voisi sitä vastoin puoltaa sitä, että sisäisiä liiketoimia verotetaan ainakin silloin, kun vastikkeellisia palvelujen suorituksia tehdään sellaisille ryhmän jäsenille, joilla ei ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää veroa, sillä muutoin verottomuudella saavutettu ”veroetu” olisi ristiriidassa direktiivin 77/388 17 artiklan 2 kohdan kanssa.