Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

1 päivänä joulukuuta 2022*

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Kuudes direktiivi 77/388/ETY – 4 artiklan 4 kohdan toinen alakohta – Verovelvolliset – Jäsenvaltioiden mahdollisuus käsitellä yhtenä verovelvollisena henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä, mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa (arvonlisäveroryhmä) – Kansallinen lainsäädäntö, jossa verovelvollisena pidetään arvonlisäveroryhmän pääjäsentä – Arvonlisäveroryhmän sisäiset suoritukset – 6 artiklan 2 kohdan b alakohta – Vastikkeettomat palvelujen suoritukset – Yritykselle kuulumattomien tarkoitusten käsite

Asiassa C-269/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 7.5.2020 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 18.6.2020, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Finanzamt T

vastaan

S,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Arabadjiev sekä tuomarit P. G. Xuereb (esittelevä tuomari), T. von Danwitz, A. Kumin ja I. Ziemele,

julkisasiamies: L. Medina,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Saksan hallitus, asiamiehinään J. Möller ja S. Heimerl,

– Euroopan komissio, asiamiehinään A. Armenia ja R. Pethke,

kuultuaan julkisasiamiehen 27.1.2022 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 2 artiklan, 4 artiklan 6 kohdan ja 6 artiklan 2 kohdan b alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Finanzamt T (verohallinto T, Saksa; jäljempänä verohallinto) ja saksalainen julkisoikeudellinen säätiö S ja joka koskee tämän säätiön arvonlisäverotusta verovuodelta 2005.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Kuudes direktiivi on kumottu ja korvattu 1.1.2007 alkaen yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1). Kun otetaan huomioon pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aika, pääasian oikeudenkäyntiin on kuitenkin sovellettava edelleen kuudetta direktiiviä.

4 Kuudennen direktiivin 2 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;

– –”

5 Direktiivin 4 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”1. ’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

– –

4. Edellä 1 kohdassa käytetty sanonta ’itsenäisesti’ sulkee verotuksen ulkopuolelle työntekijät ja muut henkilöt, jos heidän suhteensa työnantajaan perustuu työsopimukseen tai muuhun oikeussuhteeseen, joka työehtojen, vastikkeen ja työnantajavastuun osalta luo työnantajan ja työntekijän välisen suhteen.

Jollei 29 artiklassa tarkoitetuista neuvotteluista muuta johdu, jäsenvaltio voi käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia maan alueelle sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä, mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa.

5. Valtioita, hallinnollisia alueita, kuntia ja muita julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina, vaikka ne tämän toiminnan tai liiketoimien yhteydessä kantaisivatkin maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai korvauksen.

Jos ne harjoittavat tällaista toimintaa tai suorittavat tällaisia liiketoimia, niitä on kuitenkin pidettävä verovelvollisina tämän toiminnan tai liiketoiminnan osalta, jos niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen.

Edellä tarkoitettuja yhteisöjä on joka tapauksessa pidettävä verovelvollisina liitteessä D luetelluista liiketoimista, jos nämä eivät ole merkitykseltään vähäisiä.

Jäsenvaltiot voivat pitää edellä tarkoitettujen yhteisöjen harjoittamaa toimintaa, joka on vapautettu arvonlisäverosta 13 tai 28 artiklan nojalla, sellaisena toimintana, jota nämä harjoittavat viranomaisen ominaisuudessa.”

6 Saman direktiivin 6 artiklan 2 kohdassa säädettiin seuraavaa:

”Vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin on rinnastettava:

a) yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavarat oikeuttavat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen;

b) verovelvollisen vastikkeettomasti omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön tai yleensä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin suorittama palvelu.

Jäsenvaltiot voivat poiketa tämän kohdan säännöksistä, jos poikkeaminen ei johda kilpailun vääristymiseen.”

7 Direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa säädettiin 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;

– –”

Saksan oikeus

8 Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG) 2 §:ssä, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan, säädetään seuraavaa:

”Liike- tai ammattitoiminta ei ole itsenäistä, jos

– –

2) oikeushenkilö on tosiseikkojen kokonaisarvostelun perusteella rahoituksellisesti, taloudellisesti ja hallinnollisesti integroitu pääjäsenen yritykseen (yhteisverotusyksikkö). Yhteisverotusyksikön vaikutukset koskevat vain Saksassa sijaitsevien yrityksen osien välisiä sisäisiä suoritteita. Mainittuja osia on kohdeltava yhtenä yrityksenä. – –

– –”

9 UStG:n 3 §:n 9 momentin a kohdassa säädetään seuraavaa:

”Vastikkeellisiin palvelujen suorituksiin rinnastetaan

”1. se, että elinkeinonharjoittaja käyttää yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvaa tavaraa, joka on oikeuttanut ostoihin sisältyvän veron täyteen tai osittaiseen vähennykseen, yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin taikka henkilöstönsä yksityisiin tarpeisiin, jos kyse ei ole pienistä lahjoista [henkilöstölle]; tätä ei sovelleta, kun ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeus on suljettu pois 15 §:n 1b momentin nojalla tai kun on toteutettava ostoihin sisältyvän veron vähennyksen oikaiseminen 15a §:n 6a momentin nojalla;

2. se, että elinkeinonharjoittaja tarjoaa vastikkeettomasti palvelun yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin taikka henkilöstönsä yksityisiin tarpeisiin, jos kyse ei ole pienistä lahjoista [henkilöstölle].”

10 Yleisistä verosäännöksistä annetun lain (Abgabenordnung, jäljempänä AO) 73 §:ssä, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan, säädetään seuraavaa:

”Yhteisverotusyksikköön kuuluva yhtiö on velvollinen maksamaan pääjäsenen veroja, joiden osalta niiden muodostama yhteisverotusyksikkö on verotuksellisesti merkityksellinen. – –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11 S, joka on saksalainen julkisoikeudellinen säätiö, on sekä yliopistollisen sairaalan että U-GmbH:n pääjäsen. Se on arvonlisäverovelvollinen vastikkeellisesti harjoittamansa taloudellisen toiminnan osalta, mutta se on vapautettu arvonlisäverosta niiden toimintojen osalta, joita se harjoittaa julkista valtaa käyttäessään.

12 Pääasiassa kyseessä olevan verovuoden aikana U-GmbH suoritti S:lle siivous-, puhtaanapito- ja pesulapalveluja sekä potilaskuljetuspalveluja. Erityisesti siivouspalveluista on todettava, että ne suoritettiin yliopistollisen sairaalan koko rakennuskokonaisuudessa, johon kuuluu potilashuoneiden lisäksi käytäviä, leikkaussaleja, luentosaleja ja laboratorioita.

13 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamista selvityksistä ilmenee yhtäältä, että sairaala-alue sellaisenaan – siltä osin kuin se liittyy potilaiden hoitoon – kuuluu S:n harjoittamaan taloudelliseen toimintaan, josta S on arvonlisäverovelvollinen. Toisaalta opetushuoneita, laboratorioita ja muita tiloja käytetään opiskelijoiden koulutuksessa, ja tämä toiminta liittyy S:n julkisen vallan käyttöön ja S on sen osalta vapautettu arvonlisäverosta. Kyseessä olevan rakennuskokonaisuuden sen pinta-alan osuus, jonka osalta suoritettiin siivouspalveluja viimeksi mainitun tyyppisen toiminnan yhteydessä, on 7,6 prosenttia kyseisen rakennuskokonaisuuden kokonaispinta-alasta. U-GmbH sai palveluistaan S:ltä 76 085,48 euron suuruisen korvauksen.

14 Verotarkastuksen jälkeen verohallinto oikaisi S:n verotuspäätöstä kyseiseltä verovuodelta ja katsoi, että S:n toiminnot muodostivat yhden ainoan yrityksen, että näistä toiminnoista olisi jätettävä yhteinen arvonlisäveroilmoitus ja että niistä oli näin ollen tehtävä ainoastaan yksi verotuspäätös.

15 Verohallinnon mukaan U-GmbH:n S:lle sen julkisen vallan käytön yhteydessä harjoittaman toiminnan osalta suorittamat siivouspalvelut suoritettiin näiden yhteisöjen muodostaman sellaisen yhteisverotusyksikön (*Organschaft*) sisällä, josta säädetään UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdassa; kyseisellä säännöksellä pyritään panemaan Saksan oikeudessa täytäntöön kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa säädetty mahdollisuus käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä, mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa.

16 Näin ollen nämä siivouspalvelut olivat toimintaa, jota harjoitettiin yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin ja joka merkitsi S:n hyväksi tapahtuvaa vastikkeetonta suoritusta UStG:n 3 §:n 9 momentin a kohdan 2 alakohdassa, luettuna yhdessä kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan b alakohdan kanssa, mukaisesti.

17 Näiden seikkojen perusteella, ottaen huomioon, että S:n julkisen vallan käytön yhteydessä harjoittamaan toimintaan osoitettujen tilojen osuus siivottavasta kokonaispinta-alasta oli 7,6 prosenttia, verohallinto katsoi, että 5 782,50 euroa vastasi U-GmbH:n suorittaman tämän tilan osuuden siivouksen arvoa. Vähennettyään voittolisän, jonka määräksi se arvioi 525,66 euroa, verohallinto vahvisti vastikkeettoman suorituksen veron perusteeksi 5 257 euroa ja korotti siten verorasitusta 841,12 eurolla.

18 S:n tästä veronoikaisupäätöksestä tekemän oikaisuvaatimuksen hylkäämisestä nostettiin kanne Finanzgerichtissä (verotuomioistuin, Saksa). Kyseinen tuomioistuin hyväksyi kanteen ja katsoi, että yhteisverotusyksikkö (*Organschaft*), jonka muodostivat yhtenä yrityksenä S pääjäsenenä ja U-GmbH yhteisverotusyksikköön kuuluvana yhtiönä, käsitti myös tämän pääjäsenen julkisen vallan käytön yhteydessä harjoittaman toiminnan. Lisäksi kyseisen tuomioistuimen mukaan UStG:n 3 §:n 9 momentin a kohdan 2 alakohdan mukaiset vastikkeetonta suoritusta koskevat edellytykset eivät täyttyneet.

19 Verohallinto teki tästä tuomiosta Revision-valituksen Bundesfinanzhofiin (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa).

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa aluksi, että UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan ensimmäisen virkkeen mukaan yhtiön, joka on integroitu ryhmän, jonka muodostavat henkilöt, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä, mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa (jäljempänä arvonlisäveroryhmä), pääjäsenen yritykseen, ei katsota harjoittavan taloudellista toimintaansa itsenäisesti. Tätä arvonlisäveroryhmään kuuluvaa yhtiötä, joka olisi yksittäin tarkasteltuna katsottava arvonlisävelvolliseksi, on pidettävä itse asiassa pääjäsenen työntekijänä, kun otetaan huomioon sen rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet kyseiseen pääjäseneen. Tällä on seurauksia niiden liiketoimien osalta, joita se suorittaa sekä kolmansille että kyseiseen pääjäseneen nähden.

21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää yhtäältä sellaisten liiketoimien osalta, joita arvonlisäveroryhmään kuuluva yhtiö suorittaa suhteessa kolmansiin osapuoliin, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettu vaatimus siitä, että kyseessä on yksi verovelvollinen, on taattu, vaikka tämä verovelvollinen ei olisi arvonlisäveroryhmään kuuluva yhtiö vaan arvonlisäveroryhmän pääjäsen. Viimeksi mainittu on näin ollen velvollinen

maksamaan arvonlisäveron paitsi omista liiketoimistaan myös liiketoimista, joita yhteisverotusyksikköön kuuluva yhtiö on toteuttanut suhteessa kolmansiin. Näin ollen nyt käsiteltävässä asiassa S on velvollinen maksamaan tämän veron U-GmbH:n kolmansiin nähden suorittamista liiketoimista.

22 Toisaalta arvonlisäveroryhmään kuuluvan yhtiön ja arvonlisäveroryhmän pääjäsenen välillä suoritetut liiketoimet katsotaan suoritetuiksi saman verovelvollisen sisällä, joten niiden on katsottava jäävän arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle. Nyt käsiteltävässä asiassa U-GmbH:n S:lle tarjoamat siivouspalvelut ovat juuri tällaisia sisäisiä liiketoimia.

23 Kun otetaan huomioon edellä esitetyt seikat, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, onko jäsenvaltioilla kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan nojalla olevaa mahdollisuutta käsitellä yhtenä verovelvollisena arvonlisäveroryhmää tulkittava siten, että tällaisena verovelvollisena on pidettävä yhtä tämän arvonlisäveroryhmän jäsenistä, joka on arvonlisäverovelvollinen kaikkien mainitun ryhmän jäsenten suorittamien liiketoimien osalta (vastausehdotus A), vai itse arvonlisäveroryhmää, joka on erillinen jäsenistään. Jälkimmäisessä tapauksessa tällainen ryhmä olisi ymmärrettävä pelkästään arvonlisäverotustarkoituksiin perustettuna fiktiivisenä yksikkönä (jäljempänä vastausehdotus B).

24 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan on kuitenkin niin, että vaikka vastausehdotus A vastaisi Bundesfinanzhofin vuosikymmeniä kestänyttä oikeuskäytäntöä, unionin tuomioistuimen on kuitenkin esitettävä lisäselvityksiä erityisesti 17.9.2014 annetun tuomion Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, 28 ja 29 kohta) päätelmistä siltä osin kuin kyse on siitä, voidaanko kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toista alakohtaa tulkita siten, että siinä sallitaan se, että jäsenvaltio nimeää arvonlisäverovelvolliseksi arvonlisäveroryhmän sijaan tämän ryhmän pääjäsenen.

25 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo tältä osin, että UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan ensimmäisessä virkkeessä yksinkertaistetaan arvonlisäverolainsäädännön soveltamista siltä osin kuin siinä keskitetään arvonlisäveron maksaminen yhdelle arvonlisäveroryhmän jäsenelle, mikä vastaa kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa tavoiteltua hallinnon yksinkertaistamista koskevaa tavoitetta.

26 Kyseisen tuomioistuimen mukaan sen sijaan siitä lähestymistavasta, jonka mukaan olisi tarpeen perustaa fiktiivistä yksikköä merkitsevä itsenäinen arvonlisäveroryhmä, ei seuraa minkäänlaista hallinnollista yksinkertaistamista.

27 Lisäksi 22.5.2008 annettua tuomiota Ampliscientifica ja Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, 19 kohta), 9.4.2013 annettua tuomiota komissio v. Irlanti (C-85/11, EU:C:2013:217, 40 ja 48 kohta) ja 17.9.2014 annettua tuomiota Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, 28, 29, 35 ja 37 kohta) ei voida tulkita siten, että jäsenvaltiolla ei olisi oikeutta nimetä arvonlisäveroryhmän verovelvolliseksi tämän ryhmän edustavaa jäsentä eli sen pääjäsentä.

28 Lisäksi se seikka, että yksi ainoa arvonlisäveroryhmän jäsen on arvonlisäverovelvollinen koko ryhmän osalta, ei estä ryhmän muiden jäsenten yhteisvastuuta. Tältä osin AO:n 73 §:n ensimmäisessä virkkeessä säädetään arvonlisäveroryhmän jäseninä olevien yritysten yhteisvastuusta tämän ryhmän pääjäsenen verovelan osalta.

29 Kyseisen tuomioistuimen mukaan on niin, että jos tämän tuomion 23 kohdassa esitetty kysymys johtaa vastausehdotukseen B, joka on esitetty kyseisessä 23 kohdassa, tämä merkitsisi, että nyt käsiteltävässä asiassa ei voitaisi katsoa, että pääjäsen S ja yhtiö U-GmbH muodostaisivat yhteisverotusyksikön. Tällöin kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan b alakohtaa ei voitaisi soveltaa, koska yhteisverotusyksikön puuttuessa viimeksi mainittua yhtiötä olisi pidettävä itsenäisenä verovelvollisena, joka on suorittanut S:lle palveluja, joista se on velvollinen maksamaan arvonlisäveroa kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan nojalla.

30 Mikäli kuitenkin päädytään tämän tuomion 23 kohdassa esitettyyn vastausehdotukseen A, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii lisäksi sitä, onko unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, joka koskee kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohtaa ja joka perustuu erityisesti 12.2.2009 annettuun tuomioon Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tapauksessa – joka koskee S:n kaltaista yhteisöä, joka harjoittaa yhtäältä taloudellista toimintaa, jonka osalta se on verovelvollinen, ja toisaalta toimintaa, jota se harjoittaa julkisen vallan käytön yhteydessä ja jonka osalta se ei ole arvonlisäverovelvollinen tämän direktiivin 4 artiklan 5 kohdan nojalla – kyseisen yhteisön taloudellisen toiminnan alaan kuuluvista palveluista, jotka se suorittaa vastikkeettomasti julkisen vallan käytön alaan kuuluvaa toimintaa varten, voidaan määrätä maksettavaksi arvonlisäveroa mainitun direktiivin 6 artiklan 2 kohdan b alakohdan nojalla.

31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää, että jos ensimmäiseen kysymykseen vastattaisiin vastausehdotuksella A ja näin ollen UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan katsottaisiin olevan kuudennen direktiivin mukainen, tästä seuraisi, että nyt käsiteltävässä asiassa olisi katsottava, että U-GmbH ei kyseisen Saksan oikeuden säännöksen mukaan harjoita toimintaansa itsenäisesti, joten sitä käsiteltäisiin pääjäsen S:n kanssa yhtenä verovelvollisena. Tällöin tämän yhtiön ei katsottaisi suorittaneen S:lle mitään kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja vastikkeellisia palveluja, koska tämän yhtiön toimintaa pidettäisiin kyseisen pääjäsenen toimintana.

32 Näin ollen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan on määritettävä, onko katsottava, että viimeksi mainittu on yrityksensä varoista – joihin UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan ja kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan nojalla kuuluvat myös U-GmbH:n varat – suorittanut vastikkeettomia siivouspalveluja yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitetulla tavalla, sillä perusteella, että nämä palvelut on suoritettu sen julkisen vallan käytön alaan kuuluvaa toimintaa varten muuna kuin taloudellisena toimintana.

33 Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [kuudennen direktiivin] 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 rahoitukselliset, 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 fiktiivisestä yksiköstä?

2) Jos edelliseen kysymykseen vastataan [vastausehdotuksen A mukaisesti]: seuraako [kuudennen direktiivin] 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja yritykselle kuulumattomia tarkoituksia koskevasta 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 [kuudennen direktiivin] 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 [kuudennen direktiivin] 4 artiklan 5 kohdan nojalla verovelvollinen,

ei pidä suorittaa arvonlisäveroa sen taloudellisen toiminnan alaan kuuluvista palveluista, jotka se suorittaa vastikkeettomasti julkisen vallan käytön alaan kuuluvaa toimintaa varten, [kuudennen direktiivin] 6 artiklan 2 kohdan b alakohdan mukaisesti?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

34 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin kysyy ensimmäisellä kysymyksellään, onko kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toista alakohtaa tulkittava siten, että se on esteenä sille, että jäsenvaltio nimeää ainoaksi arvonlisäverovelvolliseksi arvonlisäveroryhmän sijasta tämän ryhmän pääjäsenen.

35 On huomautettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden määräyksen tai säännöksen tulkitsemiseksi on otettava huomioon sen sanamuodon lisäksi sen asiayhteys sekä sillä säännöstöllä tavoitellut päämäärät, jonka osa se on (tuomio 24.2.2022, Airhelp (Uudelleenreititetyn lennon viivästyminen), C-451/20, EU:C:2022:123, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Lisäksi sekä unionin oikeuden yhdenmukainen soveltaminen että yhdenvertaisuusperiaate edellyttävät, että unionin oikeuden sellaisen säännöksen sanamuotoa, joka ei sisällä nimenomaista viittausta jäsenvaltioiden oikeuteen säännöksen sisällön ja ulottuvuuden määrittämiseksi, on tavallisesti tulkittava koko Euroopan unionissa itsenäisesti ja yhdenmukaisesti (ks. vastaavasti tuomio 25.4.2013, komissio v. Ruotsi, C-480/10, EU:C:2013:263, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Kuudennen direktiivin yhdenmukaisen soveltamisen kannalta on tärkeää, että kyseisen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua läheisten rahoituksellisten suhteiden käsitettä tulkitaan itsenäisesti ja yhdenmukaisesti. Käsitettä on tulkittava tällä tavoin huolimatta siitä, että tässä artiklassa säädetty järjestelmä on jäsenvaltioille valinnainen, jotta silloin, kun järjestelmä on toteutettu, voidaan välttää jäsenvaltioiden väliset eroavaisuudet tämän järjestelmän soveltamisessa (ks. vastaavasti analogisesti tuomio 15.4.2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, ei julkaistu, EU:C:2021:285, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan sanamuodosta seuraa, että siinä sallitaan kunkin jäsenvaltion käsittelevän yhtenä verovelvollisena useita yhteisöjä, jos ne ovat sijoittautuneet kyseisen jäsenvaltion alueelle ja jos ne ovat oikeudellisesti itsenäisiä mutta niillä

on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa. Artiklan sanamuodon mukaan sen soveltamiselle ei ole muita edellytyksiä. Siinä ei myöskään säädetä jäsenvaltioilla olevasta mahdollisuudesta asettaa taloudellisille toimijoille muita edellytyksiä arvonlisäveroryhmän muodostamiseksi (ks. vastaavasti tuomio 25.4.2013, komissio v. Ruotsi, C-480/10, EU:C:2013:263, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa säädetyn järjestelmän täytäntöönpano edellyttää, että tämän säännöksen perusteella annetussa kansallisessa lainsäädännössä mahdollistetaan se, että yhteisöjä, joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa, lakataan käsittelemästä arvonlisäveron osalta erillisinä verovelvollisina ja niitä käsitellään yhtenä verovelvollisena. Kun siis jäsenvaltio soveltaa kyseistä säännöstä, tässä säännöksessä tarkoitetulla tavalla alisteisuussuhteessa olevaa yhteisöä tai yhteisöjä ei voida käsitellä kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna erillisenä verovelvollisena tai erillisinä verovelvollisina (ks. vastaavasti tuomio 22.5.2008, Ampliscientifica ja Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

40 Tästä seuraa, että käsittely yhtenä verovelvollisena kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan nojalla estää sen, että arvonlisäveroryhmän jäsenet voisivat jatkossa antaa erikseen arvonlisäveroilmoitukset, ja sen, että niitä voitaisiin käsitellä ryhmänsä sisällä tai ulkopuolella erillisinä verovelvollisina, koska vain yhtenä verovelvollisena käsiteltävällä verovelvollisella on oikeus antaa kyseiset veroilmoitukset. Näin ollen tämä säännös edellyttää välttämättä, että kun jäsenvaltio soveltaa sitä, kansallisessa täytäntöönpanoa koskevassa lainsäädännössä on huolehdittava, että verovelvollisia on vain yksi ja että konsernille myönnetään vain yksi arvonlisäverotunniste (tuomio 22.5.2008, Ampliscientifica ja Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, 19 ja 20 kohta).

41 Tämän seurauksena tällaisessa tilanteessa palvelut, jotka kolmas suorittaa arvonlisäveroryhmän jäsenelle, on arvonlisäverotuksessa katsottava suoritetun kyseisen jäsenen sijasta sille arvonlisäveroryhmälle, johon tämä jäsen kuuluu (ks. vastaavasti tuomio 18.11.2020, Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan asiayhteydestä on todettava, ettei kyseisestä säännöksestä eikä tällä direktiivillä käyttöön otetusta järjestelmästä ilmene, että kyseinen säännös olisi poikkeussäännös tai erityissäännös, jota olisi tulkittava suppeasti. Kuten unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, edellytystä, joka koskee läheisten rahoituksellisten suhteiden olemassaoloa, ei voida tulkita suppeasti (ks. analogisesti arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan osalta tuomio 25.4.2013, komissio v. Ruotsi, C-480/10, EU:C:2013:263, 36 kohta ja tuomio 15.4.2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, ei julkaistu, EU:C:2021:285, 45 kohta).

43 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan tavoitteista on huomautettava aluksi, että kuudennen direktiivin antamiseen johtaneen komission ehdotuksen (KOM(73) 950 lopullinen) perusteluista ilmenee, että antaessaan tämän säännöksen unionin lainsäätäjä on halunnut hallinnon yksinkertaistamiseksi tai tietynlaisten väärinkäytösten – kuten yhden yrityksen jakaminen useaksi verovelvolliseksi, jotta jokainen voi hyötyä erityisjärjestelystä – estämiseksi mahdollistaa sen, että jäsenvaltiot eivät ole velvollisia käsittelemään systemaattisesti verovelvollisina henkilöitä, joiden itsenäisyys perustuu pelkästään lakitekniseen seikkaan (ks. vastaavasti tuomio 25.4.2013, komissio v. Ruotsi, C-480/10, EU:C:2013:263, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 15.4.2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, ei julkaistu, EU:C:2021:285, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 Tästä on todettava, että vaikkei kuudennessa direktiivissä ollut nimenomaisia säännöksiä jäsenvaltioiden mahdollisuudesta toteuttaa tarvittavia toimenpiteitä veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi, ennen kuin sen 4 artiklan 4 kohdan kolmas alakohta, josta säädettiin direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta tiettyjen arvonlisäveron kantamisen yksinkertaistamiseen ja veropetosten tai veron kiertämisen estämiseen tähtäävien toimenpiteiden osalta sekä tiettyjen poikkeuslupapäätösten kumoamisesta 24.7.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/69/EY (EUVL 2006, L 221, s. 9), tuli voimaan, mainittu seikka ei kuitenkaan vienyt jäsenvaltioilta mahdollisuutta ryhtyä ennen mainittua voimaantuloa tällaisiin toimiin, koska se, että jäsenvaltiot estävät veropetoksia, veronkiertoa ja mahdollisia väärinkäytöksiä, on päämäärä, joka on kuudennessa direktiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan, vaikkei unionin lainsäätäjä siihen nimenomaisesti olisi valtuuttanutkaan (ks. vastaavasti tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

45 Tältä osin unionin tuomioistuin on siis jo katsonut, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan soveltamiseksi jäsenvaltiot saattoivat harkintavaltansa rajoissa asettaa arvonlisäveroryhmää koskevan järjestelmän soveltamiselle tiettyjä edellytyksiä, kunhan kyseiset edellytykset pysyivät mainitun direktiivin niiden tavoitteiden puitteissa, jotka koskevat väärinkäytösten tai veropetosten ja veronkierron ehkäisemistä (ks. vastaavasti tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

46 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ja Saksan hallituksen esittämistä selityksistä ilmenee, että Saksan lainsäätäjä on käyttänyt kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa tarjottua mahdollisuutta UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdassa, jossa säädetään mahdollisuudesta muodostaa ”yhteisverotusyksiköitä”.

47 Näistä samoista selityksistä ilmenee, että vaikka arvonlisäveroryhmän pääjäsentä pidetään kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuna ainoana arvonlisäveroryhmän verovelvollisena, AO:n 73 §:ssä säädetään kuitenkin, että yhteisverotusyksikköön kuuluva yhtiö saattaa olla velvollinen maksamaan verot, jotka vastaavat sen yhteisverotusyksikön, johon se kuuluu, muita jäseniä, mukaan lukien yhteisverotusyksikön pääjäsen, ja joiden osalta niiden muodostama yhteisverotusyksikkö on verotuksellisesti merkityksellinen.

48 Siltä osin kuin on ensinnäkin kyse siitä, onko kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toinen alakohta esteenä Saksan käytännölle, jonka mukaan verovelvolliseksi nimetään arvonlisäveroryhmän pääjäsen tämän ryhmän sijaan, on täsmennettävä, että vaikka unionin tuomioistuin on katsonut 22.5.2008 antamassaan tuomiossa Ampliscientifica ja Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, 19 ja 20 kohta) ja 17.9.2014 antamassaan tuomiossa Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, 34, 35 ja 37 kohta), että arvonlisäveroryhmä on verovelvollisena velvollinen maksamaan arvonlisäveroa, on kuitenkin niin, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 79 kohdassa, että jos arvonlisäveroryhmän useat oikeudellisesti itsenäiset jäsenet muodostavat yhden verovelvollisen, ryhmällä on oltava yksi ainoa yhteystaho, joka ottaa hoitaakseen arvonlisäveroryhmän velvoitteet veroviranomaisiin nähden. Kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa ei kuitenkaan säädetä arvonlisäveroryhmän edustajayksikön nimeämisestä eikä siitä, missä muodossa se vastaa velvoitteista tämän ryhmän verovelvollisena.

49 Tältä osin ja riippumatta mahdollisuudesta säätää, että jokin näistä jäsenistä edustaa arvonlisäveroryhmää, edellä 43 kohdassa mainituilla tavoitteilla voidaan perustella se, että arvonlisäveroryhmän pääjäsen nimetään verovelvolliseksi, jos kyseinen pääjäsen pystyy saamaan tahtonsa läpi muihin tähän ryhmään kuuluviin jäseniin nähden, jotta varmistetaan arvonlisäveron kannon oikea toimittaminen.

50 Tämän lisäksi edellytetään, että siitä, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettu verovelvollisuus ei ole itse arvonlisäveroryhmällä vaan sitä edustavalla pääjäsenellä, ei saa aiheutua verotulojen menettämisen vaaraa.

51 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen selityksistä, sellaisina kuin ne on esitetty tämän tuomion 28 kohdassa, sekä Saksan hallituksen kirjallisissa huomautuksissaan esittämistä selityksistä ilmenee kuitenkin, että siltä osin kuin tämän pääjäsenen ilmoitusvelvollisuus ulottuu kaikkien kyseisen arvonlisäveroryhmän jäsenten tarjoamiin ja vastaanottamiin palveluihin ja siltä osin kuin tästä seuraava verovelka kattaa kaikki nämä palvelut, tämä johtaisi samaan lopputulokseen kuin jos arvonlisäveroryhmä olisi itse arvonlisäverovelvollinen.

52 Näistä selityksistä ilmenee myös, että vaikka Saksan oikeuden mukaan kaikki arvonlisäveroon liittyvät velvollisuudet kohdistuvat mainittuun pääjäseneen, joka edustaa arvonlisäveroryhmää asioitaessa veroviranomaisten kanssa, nämä veroviranomaiset voivat kuitenkin tarvittaessa kääntyä muiden kyseiseen ryhmään kuuluvien yhteisöjen puoleen ja tukeutua AO:n 73 §:ään.

53 Edellä esitetyn perusteella on katsottava, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toista alakohtaa on tulkittava siten, että se ei ole esteenä sille, että jäsenvaltio nimeää ainoaksi arvonlisäverovelvolliseksi arvonlisäveroryhmän sijasta tämän arvonlisäveroryhmän pääjäsenen, kun tämä pääjäsen voi saada tahtonsa läpi muihin tämän ryhmän jäseniin nähden ja kun tästä nimeämisestä ei aiheudu verotulojen menettämisen vaaraa.

Toinen kysymys

54 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy toisella kysymyksellään, onko tilanteessa, jossa yhteisö, joka on arvonlisäveroryhmän ainoa verovelvollinen ja joka harjoittaa yhtäältä taloudellista toimintaa, jonka osalta se on verovelvollinen, ja toisaalta sille julkisen vallan käytön yhteydessä kuuluvaa toimintaa, jonka osalta sen ei katsota olevan arvonlisäverovelvollinen kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan nojalla, katsottava, että mainittuun arvonlisäveroryhmään kuuluvan yhteisön suorittamat tähän julkisen vallan käyttöön liittyvät palvelut on katsottava sellaisiksi mainitun verovelvollisen taloudellisen toiminnan alaan kuuluviksi palvelusuorituksiksi julkisen vallan käytön alaan kuuluvaa toimintaa varten, joista suoritetaan veroa tämän direktiivin 6 artiklan 2 kohdan b alakohdan mukaisesti.

55 Aluksi on huomautettava, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan b alakohdan mukaan vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin rinnastetaan verovelvollisen omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön tai yleensä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin suorittama palvelu.

56 Unionin tuomioistuin on jo katsonut, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan b alakohdassa estetään se, että verovelvollinen tai sen henkilökuntaan kuuluva saa verotta kyseisen verovelvollisen palvelusuorituksia, joiden osalta yksityishenkilön olisi maksettava arvonlisäveroa (tuomio 20.1.2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, 23 kohta).

57 Sitä vastoin kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan b alakohdalla ole ollut tarkoitus vahvistaa sääntöä, jonka mukaan toimet, jotka jäävät arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalan ulkopuolelle, voitaisiin katsoa tehdyiksi tässä säännöksessä tarkoitettuihin yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin (ks. vastaavasti tuomio 12.2.2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, 38 kohta).

58 Tästä seuraa, että kun arvonlisäveroryhmän ainoa verovelvollinen vastaanottaa tähän arvonlisäveroryhmään kuuluvan yhteisön palvelusuorituksen sen julkisen vallan käytön alaan kuuluvaa toimintaa varten, se, että katsottaisiin tällaisen suorituksen olevan kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan b alakohdan nojalla verollinen, merkitsisi sitä, että kyseinen palvelu katsotaan suoritetuksi yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin ja että tällainen julkisen vallan käytön alaan kuuluva toiminta, josta ei kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 mukaisesti makseta arvonlisäveroa, rinnastetaan tällaiseen toimintaan.

59 Tällainen tulkinta merkitsisi sitä, että sekä kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohta että 4 artiklan 5 kohta menettäisivät merkityksensä.

60 Lisäksi on täsmennettävä, että joka tapauksessa kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan b alakohta koskee arvonlisäverotuksessa ainoastaan vastikkeellisiin liiketoimiin rinnastettavia vastikkeettomia tapahtumia (ks. vastaavasti tuomio 20.1.2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, 24 kohta).

61 Kuten tämän tuomion 13 ja 17 kohdassa on korostettu ja kuten myös julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 50 kohdassa, ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee selvästi, että U-GmbH sai pääjäsen S:ltä korvauksen suorittamistaan siivouspalveluista, olipa kyse sen taloudellisen toiminnan tai sen julkisen vallan käytön alaan kuuluvan toiminnan yhteydessä suorittamista palveluista.

62 Näin ollen on niin, että koska kyseessä olevat palvelut suoritetaan kuudennen direktiivin 2 artiklassa tarkoitetulla tavalla vastiketta vastaan, kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan b alakohtaa ei voida mitenkään soveltaa.

63 Edellä esitetyn perusteella toiseen kysymykseen on vastattava, että unionin oikeutta on tulkittava siten, että tilanteessa, jossa yhteisö, joka on arvonlisäveroryhmän ainoa verovelvollinen ja joka harjoittaa yhtäältä taloudellista toimintaa, jonka osalta se on verovelvollinen, ja toisaalta sille julkisen vallan käytön yhteydessä kuuluvaa toimintaa, jonka osalta sen ei katsota olevan arvonlisäverovelvollinen kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan nojalla, mainittuun ryhmään kuuluvan yhteisön suorittamista tähän julkisen vallan käyttöön liittyvistä palveluista ei suoriteta veroa tämän direktiivin 6 artiklan 2 kohdan b alakohdan nojalla.

Oikeudenkäyntikulut

64 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 4 kohdan toista alakohtaa**

   on tulkittava siten, että

   se ei ole esteenä sille, että jäsenvaltio nimeää henkilöiden, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä, mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa, muodostaman ryhmän ainoaksi verovelvolliseksi ryhmän pääjäsenen, kun tämä pääjäsen voi saada tahtonsa läpi muihin tämän ryhmän jäseniin nähden ja kun tästä nimeämisestä ei aiheudu verotulojen menettämisen vaaraa.

2) **Unionin oikeutta**

   on tulkittava siten, että

   tilanteessa, jossa yhteisö, joka on henkilöiden, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä, mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa, muodostaman ryhmän ainoa verovelvollinen ja joka harjoittaa yhtäältä taloudellista toimintaa, jonka osalta se on verovelvollinen, ja toisaalta sille julkisen vallan käytön yhteydessä kuuluvaa toimintaa, jonka osalta sen ei katsota olevan arvonlisäverovelvollinen kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan nojalla, mainittuun ryhmään kuuluvan yhteisön suorittamista tähän julkisen vallan käyttöön liittyvistä palveluista ei suoriteta veroa tämän direktiivin 6 artiklan 2 kohdan b alakohdan nojalla.

Allekirjoitukset