JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
PAOLO MENGOZZI
26 päivänä maaliskuuta 2015 [1]

Yhdistetyt asiat C-108/14 ja C-109/14

Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG
vastaan
Finanzamt Nordenham (C-108/14)
ja
Finanzamt Hamburg-Mitte
vastaan
Marenave Schiffahrts AG (C-109/14)

(Ennakkoratkaisupyyntö – Bundesfinanzhof (Saksa))

Ennakkoratkaisupyyntö — Verotus — Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — Emoyhtiö (holding) ostaa pääoman hankintaan liittyviä arvonlisäverollisia palveluja ja käyttää kyseistä pääomaa osuuksien hankkimiseen kahdesta tytäryhtiöstään, joille se tarjoaa myöhemmin vastikkeellisia palveluja — Kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan ainoastaan rahoituksellisesti, taloudellisesti ja organisatorisesti alisteisessa suhteessa olevat oikeushenkilöt voivat olla verotuksellisesti sidoksissa toiseen yritykseen

I Johdanto

1. Bundesfinanzhofin (Saksa) esittämät ennakkoratkaisupyynnöt koskevat ensinnäkin lähinnä sitä, minkä laskentamenetelmän mukaan kahden holdingyhtiön muiden yhtiöiden osuuksien hankinnan yhteydessä maksaman ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennys on laskettava, kun holdingyhtiöt osallistuvat kyseisten yhtiöiden hallinnointiin, ja toiseksi sitä, onko jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY [2] (jäljempänä kuudes direktiivi) 4 artiklan 4 kohdan toinen alakohta esteenä verosäännökselle, jonka mukaan henkilöyhtiöt eivät voi osallistua ”alisteisina yrityksinä” kyseisessä artiklassa tarkoitettuun arvonlisäveroryhmään.

2. Ennakkoratkaisukysymykset liittyvät kahteen oikeusriitaan, joissa ovat vastakkain yhtäältä Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (jäljempänä Larentia + Minerva) ja Finanzamt Nordenham (C-108/14) ja toisaalta Finanzamt Hamburg-Mitte ja Marenave Schiffahrts AG (jäljempänä Marenave) (C-109/14). [3]

1 — Alkuperäinen kieli: ranska.

2 — (EYVL L 145, s. 1) Koska pääasioiden tosiseikat tapahtuivat ennen 1.1.2007 eli ennen yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1) voimaantulopäivää, kyseistä direktiiviä ei sovelleta.

3 — Asiat yhdistettiin unionin tuomioistuimen presidentin 26.3.2014 antamalla määräyksellä kirjallista ja suullista käsittelyä sekä tuomion antamista varten.

3. Ensimmäisessä käsiteltävässä asiassa Larentia + Minerva omistaa äänettömänä yhtiömiehenä 98 prosenttia yhtiöpääomasta kahdessa tytäryhtiössä, joiden oikeudellinen muoto on kommandiittiyhtiö, jossa vastuunalaisena yhtiömiehenä on rajavastuuyhtiö (GmbH & Co. KG), ja joista kumpikin liikennöi konttialusta. Lisäksi Larentia + Minerva tarjoaa niille ”operatiivisena holdingyhtiönä” hallinnollisia ja kaupallisia palveluja vastiketta vastaan.

4. Näiden arvonlisäverollisten palvelujen osalta Larentia + Minerva vähensi pääoman hankinnasta kolmannesta yrityksestä maksamansa arvonlisäveron täysimääräisesti ja käytti tätä pääomaa osuuksien ostamiseen tytäryhtiöistään sekä vastikkeellisten palvelujen, erityisesti hallinto- ja neuvontapalvelujen tarjoamiseen kyseisille tytäryhtiöille.

5. Finanzamt Nordenham (Nordenhamin verotoimisto) hyväksyi vähennyksen ainoastaan osittain (22 prosenttiin asti), koska pääosa tytäryhtiöiden osuuksien hankintaan liittyneistä kuluista kohdistui holdingyhtiön muuhun kuin taloudelliseen toimintaan eli tytäryhtiöiden osuuksien omistamiseen eikä siten oikeuttanut vähennykseen. Larentia + Minerva riitautti 24.9.2007 tehdyn vuoden 2005 arvonlisäveron oikaisupäätöksen Niedersächsisches Finanzgerichtissa (Niedersachsenin verotuomioistuin), joka hylkäsi kanteen. Tämän jälkeen Larentia + Minerva teki Revision-valituksen Bundesfinanzhofiin (liittovaltion ylimmän asteen verotuomioistuin).

6. Toisessa käsiteltävässä asiassa Marenave korotti vuonna 2006 osakepääomaansa, ja tähän pääomankorotukseen liittyneistä emissiokustannuksista tuli maksettavaksi 373 347,57 euron arvonlisävero.

7. Samana vuonna tämä yritys hankki holdingyhtiönä osuuksia neljästä ”laivakommandiittiyhtiöstä”, jotka ovat henkilöyhtiöitä ja joiden hallinnointiin se on osallistunut vastiketta vastaan. Näistä hallinnointipalveluista vuonna 2006 saaduista tuloista tilittämästään arvonlisäverosta se vähensi ostoihin sisältyneen 373 347,57 euron arvonlisäveron osuuden täysimääräisenä.

8. Finanzamt Hamburg-Mitte (Keski-Hampurin verotoimisto) epäsi tämän vähennyksen 15.1.2009 tekemällään päätöksellä, koska holdingyhtiö ei ollut tosiasiallisesti osallistunut tytäryhtiöiden hallinnointiin. Finanzgericht Hamburg-Mitte kuitenkin hyväksyi päätöksestä nostetun kanteen hyväksymällä täysimääräisesti Marenaven vaatiman vähennyksen. Finanzamt Hamburg-Mitte teki Finanzgericht Hamburg-Mitten tuomiosta Revision-valituksen Bundesfinanzhofiin.

9. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa näissä käsiteltäväkseen saatetuissa kahdessa asiassa, että holdingyhtiöiden hankkimia palveluja käytetään sekä taloudelliseen että muuhun kuin taloudelliseen toimintaan ja että ne oikeuttavat vähennykseen ainoastaan siltä osin kuin niiden kustannukset kohdistuvat holdingyhtiöiden taloudelliseen toimintaan. Tällä perusteella kyseinen tuomioistuin katsoo, ettei oikeutta täysimääräiseen vähennykseen ole, ja pohtii, eivätkö tuomiossa Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495) vahvistetut periaatteet ole kuitenkin esteenä tällaiselle toteamukselle. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei kuitenkaan suoraan tiedustele unionin tuomioistuimelta tätä seikkaa. Ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessään se ainoastaan pyytää täsmentämään, minkä laskentamenetelmän mukaan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennys on laskettava, jotta se kuvastaa objektiivisesti osuutta, joka ostoihin sisältyvistä kustannuksista tosiasiallisesti kohdistuu taloudelliseen toimintaan ja muuhun kuin taloudelliseen toimintaan silloin, kun kyse on holdingyhtiöistä. Jos kysymys holdingyhtiöiden maksaman ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksestä on ratkaistava ottaen huomioon tytäryhtiöiden ja kolmansien kesken toteutetut verolliset myyntiliiketoimet, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan, jossa säädetään arvonlisäveroryhmästä ja johon Larentia + Minerva ja Marenave vetosivat ensimmäisen kerran Revision-menettelyssä, soveltamisalaa. Tässä yhteydessä se haluaa selvittää, onko kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan tällainen yhteisverotusjärjestely ei koske henkilöyhtiöitä, yhdenmukainen mainitun säännöksen kanssa, ja jos näin ei ole, voivatko verovelvolliset vedota suoraan kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toiseen alakohtaan.

10. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on näin ollen päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset, jotka ovat samat kummassakin asiassa:

”1) Minkä laskentamenetelmän mukaan on laskettava holdingyhtiön tytäryhtiöidensä osuuksien ostamiseksi hankkimaan pääomaan liittyviin palveluihin sisältyvän arvonlisäveron vähennys(osuus), kun holdingyhtiö tarjoaa näille tytäryhtiöille myöhemmin erilaisia verollisia palveluja (kuten etukäteen oli tarkoituskin)?

2) Onko – – kuudennen direktiivin – – 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan säännös, jonka mukaan jäsenvaltio voi käsitellä useita henkilöitä yhtenä verovelvollisena, esteenä kansalliselle säännökselle, jonka mukaan (ensinnäkin) ainoastaan oikeushenkilö – ei kuitenkaan henkilöyhtiö – voi olla edellytetyllä tavalla sidoksissa toisen verovelvollisen (pääjäsenen) yritykseen ja jossa (toiseksi) edellytetään, että tämä oikeushenkilö on rahoituksellisesti, taloudellisesti ja organisatorisesti (hierarkkisessa suhteessa) ’integroitu pääjäsenen yritykseen’?

3) Jos edeltävään kysymykseen vastataan myöntävästi: voiko verovelvollinen vedota suoraan – – kuudennen – – direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toiseen alakohtaan?”

11. Kirjallisia huomautuksia näistä kysymyksistä ovat esittäneet Larentia + Minerva, Marenave, Saksan hallitus, Irlanti, Itävallan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä Euroopan komissio. Näitä asianosaisia ja osapuolia sekä Puolan hallitusta kuultiin 7.1.2015 pidetyssä istunnossa lukuun ottamatta Itävallan hallitusta, joka ei ollut edustettuna tässä istunnossa.

II Arviointi

A *Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys*

12. Kuten jo totesin edellä tämän ratkaisuehdotuksen 9 kohdassa, ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys perustuu oletukseen, jonka mukaan pääasioissa kyseessä olevilla kahdella holdingyhtiöllä on ainoastaan osittainen arvonlisäveron vähennysoikeus, koska Larentia + Minervan tapauksessa tytäryhtiöiden osuuksien ostamisesta aiheutuneet kustannukset ja Marenaven tapauksessa osakeannin emissiokustannukset kohdistuivat pääosin muuhun kuin mainittujen holdingyhtiöiden taloudelliseen toimintaan, koska ne käytettiin osuuksien hankintaan ja omistamiseen/hallinnointiin tytäryhtiöissä.

13. Tämän lähtöoletuksen perusteella ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää unionin tuomioistuinta esittämään tarkennuksia siihen, mitä laskentamenetelmää on käytettävä, jotta ostoihin sisältyvä arvonlisävero voitaisiin eritellä mahdollisimman objektiivisesti ja yhdenmukaisesti silloin, kun holdingyhtiön kulut liittyvät sekä taloudelliseen toimintaan että muuhun kuin taloudelliseen toimintaan.

14. Jos unionin tuomioistuimen pitäisi vastata ainoastaan tähän kysymykseen, totean kaikkien menettelyyn osallistuneiden osapuolten lailla, että sen olisi todettava, ettei sillä ole toimivaltaa esittää tästä laskentamenetelmästä tarkempia täsmennyksiä kuin ne, jotka jo ilmenevät sen nykyisestä oikeuskäytännöstä.

15. Tästä on nimittäin huomautettava, että tuomiossa Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166) yhteisöjen tuomioistuin, jolle siis oli esitetty samankaltainen ennakkoratkaisukysymys, totesi, ettei kuudennen direktiivin säännöksiin sisälly sääntöjä, jotka koskevat menetelmiä tai perusteita, joita jäsenvaltioiden on sovellettava, kun ne antavat säännöksiä, joiden mukaisesti ostoihin sisältyvä arvonlisävero jaetaan sen mukaan, liittyvätkö vastaavat kulut taloudelliseen toimintaan vai muuhun kuin taloudelliseen

toimintaan, koska kuudennessa direktiivissä annetut ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyssäännöt koskevat yksinomaan taloudellista toimintaa. [4]

16. Koska kuudennessa direktiivissä ei ole tällaisten lukujen määrittämiseen tarvittavia tietoja, jäsenvaltioiden on vahvistettava tätä varten asianmukaiset menetelmät ja perusteet käyttämällä harkintavaltaansa siten, että ne ottavat huomioon kyseisen direktiivin tarkoituksen ja systematiikan ja noudattavat erityisesti verotuksen neutraalisuuden periaatetta. [5]

17. Tämän perusteella unionin tuomioistuin on katsonut, että jäsenvaltioiden on harkintavaltaansa käyttäessään varmistettava, että vain se arvonlisäveron osa vähennetään, joka vastaa vähennykseen oikeuttavien liiketoimien suhteellista osuutta, ja että taloudellisen toiminnan ja muun kuin taloudellisen toiminnan suhdetta ilmentävä suhdeluku lasketaan niin, että laskelma kuvastaa objektiivisesti osuutta, joka ostoihin liittyvistä kustannuksista tosiasiallisesti kohdistuu kumpaankin näistä toiminnoista. Tässä samassa yhteydessä jäsenvaltiot voivat kuitenkin soveltaa tilanteen mukaan joko investointien luonteen mukaista jakoperustetta tai liiketoimien luonteen mukaista jakoperustetta (joihin kansallinen tuomioistuin viittasi asiassa Securenta) tai mitä hyvänsä muuta sopivaa jakoperustetta, eikä niillä ole velvollisuutta käyttää vain yhtä kyseisistä menetelmistä. [6]

18. Unionin tuomioistuin on vahvistanut nämä näkemykset tuomion Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557) 42 ja 47 kohdassa muistuttamalla, että jäsenvaltion valitsemasta tai soveltamasta laskentamenetelmästä riippumatta näiden laskentamenetelmien on kuvastettava objektiivisesti osuutta, joka ostoihin liittyvistä kustannuksista tosiasiallisesti kohdistuu taloudelliseen toimintaan ja muuhun kuin taloudelliseen toimintaan.

19. Käsiteltävissä asioissa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, ettei Saksan lainsäätäjä ole toistaiseksi vahvistanut tuomiossa Securenta tarkoitetun kaltaista jakoperustetta, mikä on aiheuttanut merkittävää oikeudellista epävarmuutta, johon unionin tuomioistuimen pitäisi sen mielestä puuttua.

20. Katson, ettei unionin tuomioistuin voi noudattaa tätä kehotusta paitsi syistä, jotka liittyvät sen velvollisuuteen kunnioittaa jäsenvaltioiden toissijaista toimivaltaa, myös siitä käytännön syystä, että tosiasialliset tilanteet ovat niin moninaisia ja monitahoisia, ettei unionin tuomioistuin voi missään tapauksessa lähteä suosimaan mitään tiettyä jakomenetelmää tai jakoperustetta.

21. Vastaavista syistä myöskään se, ettei kansallinen lainsäätäjä ole toistaiseksi valinnut mitään menetelmää vaan on mieluummin – kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ja Saksan hallitus kirjallisissa huomautuksissaan korostavat – jättänyt tämän verovelvollisten ja verohallinnon arvioitavaksi kunkin asian olosuhteiden mukaan, ei voi johtaa siihen, että unionin tuomioistuin katsoo olevansa toimivaltainen korvaamaan kyseisen lainsäätäjän.

22. Kansallisen tuomioistuimen tehtävä on kuitenkin tarkistaa kussakin sen käsiteltäväksi saatetussa yksittäistapauksessa, kuvastaako verovelvollisen tai tapauksen mukaan kansallisen verohallinnon soveltama laskentatapa objektiivisesti osuutta, joka ostoihin liittyvistä kustannuksista tosiasiallisesti kohdistuu verovelvollisen taloudelliseen toimintaan ja muuhun kuin taloudelliseen toimintaan.

23. Nyt käsiteltävissä asioissa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on siis tarkistettava, saavutetaanko tämä tavoite soveltamalla investointien luonteen mukaista jakoperustetta, jota veroviranomainen kansallisen tuomioistuimen toimittamien tietojen mukaan pitää asianmukaisena menetelmänä.

4 — Ks. vastaavasti tuomio Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, 33 kohta).

5 — Idem (34–36 kohta).

6 — Idem (37 ja 38 kohta).

24. Pohdin kuitenkin, mihin lähtökohtiin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on rakentanut päättelynsä, kun se toteaa, että molemmat holdingyhtiöt harjoittavat osittain taloudellista toimintaa ja osittain muuta kuin taloudellista toimintaa.

25. Tämä kysymys on paljon laajempi kuin pelkästään pääasioiden tosiseikkojen arviointi, joka SEUT 267 artiklassa tarkoitetussa yhteistyössä kuuluu tietenkin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen yksinomaiseen toimivaltaan.

26. Kuten Larentia + Minerva ja Marenave huomauttavat, on syytä pohtia, eikö sen perusteella, että holdingyhtiöt osallistuvat tytäryhtiöidensä hallinnointiin, pitäisi muun muassa tuomiossa Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495) vahvistettujen periaatteiden mukaisesti todeta niiden harjoittavan yksinomaan taloudellista toimintaa, muu kuin ei taloudellinen toiminta pois luettuna. Näiden asianosaisten mukaan tästä seuraa, että ostoihin sisältyvä arvonlisävero, jonka kyseiset holdingyhtiöt ovat maksaneet tytäryhtiöiden osuuksien hankinnan yhteydessä suoritetuista palveluista, on voitava vähentää täysimääräisesti.

27. Holdingyhtiöiden verotusasemaa koskevassa oikeuskäytännössään unionin tuomioistuin jakaa holdingyhtiöt kahteen ryhmään sen mukaan, osallistuvatko ne tytäryhtiöidensä hallinnointiin vai eivät.

28. Ensimmäiseen ryhmään kuuluvat holdingyhtiöt, joiden ainoana tarkoituksena on omistaa ja hoitaa osuuksia muissa yhtiöissä. Ne eivät tarjoa näille yhtiöille vastikkeellisia palveluja eivätkä siis suoraan tai välillisesti osallistu niiden hallinnointiin muulla tavoin kuin käyttämällä osakkeenomistajan oikeuksiaan.

29. Nämä holdingyhtiöt eivät ole kuudennen direktiivin 4 artiklassa tarkoitettuja verovelvollisia eikä niillä siten ole saman direktiivin 17 artiklassa säädettyä vähennysoikeutta. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan pelkkää yhtiöosuuksien hankintaa ja hallussapitoa ei ole pidettävä kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna taloudellisena toimintana, joka antaisi näiden toimien toteuttajalle verovelvollisen aseman. Pelkkä muita yrityksiä koskevien osakkuuksien hankinta ei näet ole omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa, koska tämän osakkuuden perusteella saatava mahdollinen osinko johtuu pelkästään omistamisesta.[7]

30. Unionin tuomioistuin on kuitenkin toistuvasti katsonut, että ”*asia on toisin*, jos osakkuuteen liittyy suora tai epäsuora puuttuminen niiden yhtiöiden hallinnointiin, joista osakkuus on hankittu, tämän kuitenkaan rajoittamatta osakkuuden haltijan oikeuksia, joita sillä on osakkaana tai yhtiömiehenä”.[8] Unionin tuomioistuin on todennut lisäksi, että holdingyhtiön osallistuminen sellaisten yhtiöiden hallinnointiin, joista se on hankkinut osuuksia, on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, kun siihen sisältyy holdingyhtiön tytäryhtiöilleen suorittamien hallinto- ja talouspalvelujen sekä kaupallisten ja teknisten palvelujen kaltaisia, mainitun direktiivin 2 artiklan nojalla arvonlisäverotettavia liiketoimia.[9]

31. Kuten ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämästä holdingyhtiöiden ryhmittelystä ilmenee, tällaisia holdingyhtiöitä nimitetään ”operatiivisiksi” holdingyhtiöiksi.

32. Käsiteltävissä asioissa ei ole kiistetty, että pääasioissa kyseessä olevat kaksi holdingyhtiötä kuuluvat tähän jälkimmäiseen ryhmään ja että ne ovat siten arvonlisäverovelvollisia tytäryhtiöilleen tarjoamistaan vastikkeellisista palveluista.

7 — Ks. mm. tuomio Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, 19 kohta) ja tuomio Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, 32 kohta).

8 — Ks. mm. tuomio Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, 14 kohta); tuomio Floridienne ja Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, 18 kohta); tuomio Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, 20 kohta); tuomio SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, 30 kohta) ja tuomio Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, 33 kohta) (kursivointi tässä).

9 — Tuomio Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, 22 kohta) ja tuomio Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, 34 kohta).

33. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin myöntää, että näillä holdingyhtiöillä on ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus palveluista, joita ne ovat hankkineet kolmansilta yrityksiltä tytäryhtiöidensä pääomaa koskevien liiketoimien yhteydessä. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan tämä vähennysoikeus on kuitenkin ainoastaan osittainen. Holdingyhtiöiden pääoman hankinnan yhteydessä ostamia palveluja on nimittäin käytetty ensisijaisesti niiden muuhun kuin taloudelliseen toimintaan eli tytäryhtiöiden osuuksien ei-veronalaiseen hankintaan ja omistamiseen.

34. Tästä on aluksi huomautettava, ettei ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin väitä, että mainitut palvelut olisivat liittyneet pelkästään osuuksien omistamiseen muissa tytäryhtiöissä, joiden hallinnointiin holdingyhtiöt eivät osallistuneet, jolloin toimintaa ei voitaisi pitää taloudellisena ja jolloin siitä siis aiheutuisi velvollisuus jakaa ostoihin sisältyvä arvonlisävero sen mukaan, liittyykö se taloudelliseen toimintaan vai muuhun kuin taloudelliseen toimintaan.

35. Katson, että logiikka, johon tytäryhtiöidensä hallinnointiin osallistuvien ja siihen osallistumattomien holdingyhtiöiden välistä kahtiajakoa koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö perustuu, vaikuttaa pääoman hankintaa koskevista liiketoimista aiheutuvien kulujen kohdentamiseen holdingyhtiöiden myyntiliiketoimiin.

36. Tuomiossa Cibo Participations, joka koski pääasioissa kyseessä olevan kaltaista tilannetta, yhteisöjen tuomioistuin totesi, että holdingyhtiölle niistä eri palveluista aiheutuneet kulut, joihin se on turvautunut hankkiessaan osuutta tytäryhtiössä, jonka hallinnointiin se osallistuu, ovat osa sen yleiskuluja, jotka *sellaisina* muodostavat osan yrityksen tuotteiden hinnasta. Tällaisilla palveluilla on siis lähtökohtaisesti suora ja välitön yhteys holdingyhtiön koko liiketoimintaan. [10]

37. Koska yhteisöjen tuomioistuin ei voinut jättää huomiotta sitä, että holdingyhtiöt hoitivat jo luonnostaan myös sellaisia osuuksia, jotka eivät liity niiden taloudelliseen toimintaan, mainitussa tuomiossa esitetty ratkaisu merkitsee ensinnäkin sitä, että holdingyhtiölle tytäryhtiöiden osuuksien hankinnasta aiheutuneet kulut liittyvät yksinomaan sen taloudelliseen toimintaan eivätkä edes osittain sen muuhun kuin taloudelliseen toimintaan eli omistusosuuksien hoitoon, ja toiseksi sitä, että holdingyhtiöillä on lähtökohtaisesti oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero täysimääräisesti.

38. Tämä päätelmä vahvistetaan tuomion Cibo Participations 34 kohdassa, jossa viitataan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädettyyn vähennysjärjestelmään, jota sovelletaan arvonlisäveron erittelyyn ainoastaan silloin, kun arvonlisävero kohdistuu hankintoihin, joita käytetään sekä vähennykseen oikeuttaviin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, ja siten vero rasittaa ainoastaan taloudelliseen toimintaan liittyviä kuluja. [11]

39. Holdingyhtiölle tytäryhtiöiden osuuksien hankinnasta aiheutuneiden kulujen katsotaan siis liittyvän sen taloudelliseen toimintaan, jos se osallistuu tytäryhtiöidensä hallinnointiin unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla. Näin ollen näistä kuluista maksettu arvonlisävero vähennetään kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan mukaisesti täysimääräisesti, paitsi jos myyntiliiketoimet on kuudennen direktiivin perusteella vapautettu arvonlisäverosta, jolloin vähennysoikeus lasketaan saman direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa säädetyn suhdelukuun perustuvan menetelmän mukaisesti. [12] Tämä on nähdäkseni tuomion Cibo Participations oikea tulkinta.

10 — Tuomio Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, 33 kohta). Ks. myös mm. tuomio SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, 58 kohta).

11 — Ks. vastaavasti tuomio Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, 33 kohta) sekä ratkaisuehdotukseni Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2008:769, 79 kohta). Ks. muös tuomio Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, 40 kohta).

12 — Suhdeluvun laskentatatapa kuuluu jäsenvaltioiden kansallisten lainsäädäntöjen soveltamisalan piiriin: ks. tältä osin tuomio Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, 30 ja 31 kohta).

40. Sama päätelmä voidaan hyvin laajentaa koskemaan kuluja, jotka eivät liity tytäryhtiöiden osuuksien hankintaan vaan operatiivisen holdingyhtiön muihin pääomaa koskeviin liiketoimiin, esimerkiksi osakeannilla toteutettuihin yhtiöpääoman korotuksiin, joiden lopullisena tarkoituksena on merialusten hankinnan ja käytön rahoittaminen, kuten asiassa C-109/14 vaikuttaa olevan.

41. Yhteisöjen tuomioistuin on nimittäin jo katsonut tuomiossa Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320), että osakeanti on sinänsä kuudennen direktiivin soveltamisalaan kuulumaton liiketoimi, mutta yhtiö voi suorittaa tällaisen liiketoimen korottaakseen pääomaansa yleisen taloudellisen toimintansa hyväksi, mikä tarkoittaa, että niiden palvelujen kustannukset, jotka tämä yhtiö hankki kyseisen liiketoimen yhteydessä, ovat osa yhtiön yleiskuluja ja muodostavat sellaisina osan yhtiön tuotteiden hinnasta, koska tällaisilla palveluilla on suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan.[13]

42. Sen, että asian C-109/14 taustalla olevassa tilanteessa osakeannin toteutti operatiivinen holdingyhtiö eikä Kretztechnickin kaltainen yhtiö, joka harjoittaa yksinomaan taloudellista toimintaa, ei mielestäni pitäisi vaikuttaa poikkeavasti ostoihin sisältyvän arvonlisäveron lähtökohtaisesti täysimääräiseen vähennysoikeuteen, kun otetaan huomioon tuomiossa Cibo Participations vahvistetut periaatteet.

43. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin sen paremmin kuin oikeudenkäynnin asianosaisetkaan eivät ole väittäneet, että operatiiviselle holdingyhtiölle aiheutuneita kuluja pitäisi kohdella verotuksellisesti eri tavalla sen mukaan, liittyvätkö ne osuuksien hankintaan vai muihin pääomaa koskeviin liiketoimiin.

44. Edellä esitetyn perusteella katson, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava seuraavasti: holdingyhtiölle, joka osallistuu suoraan tai välillisesti tytäryhtiöidensä hallinnointiin, aiheutuvilla pääomaa koskeviin liiketoimiin liittyvillä kuluilla on suora ja välitön yhteys kyseisen holdingyhtiön koko taloudelliseen toimintaan. Ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa ei siten ole jaettava sen mukaan, liittyvätkö kulut yhtiön taloudelliseen toimintaan vai muuhun kuin taloudelliseen toimintaan. Jos holdingyhtiö toteuttaa sekä arvonlisäverollisia liiketoimia että arvonlisäverosta vapautettuja liiketoimia, ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus lasketaan suhdelukuun perustuvan menetelmän mukaisesti, sellaisena kuin se on määritelty kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa.

B *Toinen ennakkoratkaisukysymys*

45. Toisella ennakkoratkaisukysymyksellään kansallinen tuomioistuin haluaa lähinnä selvittää, onko kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toinen alakohta, jonka mukaan jäsenvaltio voi käsitellä useita henkilöitä yhtenä verovelvollisena, esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan ainoastaan oikeushenkilö voi olla integroitu toisen verovelvollisen (pääjäsenen) yritykseen, ja jossa edellytetään, että kyseinen oikeushenkilö on rahoituksellisesti, taloudellisesti ja organisatorisesti integroitu eli hierarkkisessa suhteessa pääjäsenen yritykseen.

46. Kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan sanamuodosta seuraa, että siinä sallitaan kunkin jäsenvaltion käsittelevän yhtenä verovelvollisena useita henkilöitä, jos ne ovat sijoittautuneet kyseisen jäsenvaltion alueelle ja jos ne ovat oikeudellisesti itsenäisiä mutta niillä on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa.[14]

13 — Ks. tuomio Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, 36 kohta).

14 — Huomattakoon, että tämä säännös toistettiin myöhemmin samanlaisena direktiivin 2006/112/EY 11 artiklassa.

47. Tällä säännöksellä otettiin unionin lainsäädännössä käyttöön arvonlisäveroryhmän muodostamisen käsite, jonka tavoitteena on – kuten kuudennen direktiivin antamiseen johtaneen ehdotuksen [15] perusteluissa todetaan – se, että jäsenvaltioille annetaan mahdollisuus hallinnon yksinkertaistamiseksi ja väärinkäytösten estämiseksi olla pitämättä erillisinä verovelvollisina yrityksiä, joiden riippumattomuus on pelkkä oikeudellinen muodollisuus. [16]

48. Käytännössä arvonlisäveroryhmän käsittely yhtenä verovelvollisena estää sen, että arvonlisäveroryhmän jäsenet voisivat jatkossa antaa erikseen arvonlisäveroilmoitukset, ja sen, että niitä voitaisiin käsitellä ryhmänsä sisällä tai ulkopuolella erillisinä verovelvollisina. [17]

49. Tästä seuraa, että arvonlisäverotuksellisesti arvonlisäveroryhmän sisäisiä liiketoimia eli ryhmään kuuluvien yritysten välisiä vastikkeellisia liiketoimia ei periaatteessa ole olemassakaan. Ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus ei siten määräydy ryhmän jäsenten välisten liiketoimien perusteella vaan yksinomaan ryhmän kolmansiin nähden suorittamien liiketoimien perusteella. [18]

50. Vaikka ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella ei nyt käsiteltävissä asioissa ole epäilystäkään siitä, että Saksan liittotasavalta on valinnut kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa tarjotun mahdollisuuden, minkä Saksan hallitus on vahvistanut kirjallisissa huomautuksissaan, se pohtii, voivatko holdingyhtiöt tytäryhtiöineen saada arvonlisäveroryhmän aseman, jonka perusteella niillä on tytäryhtiöidensä ja kolmansien yritysten välisten vastikkeellisten liiketoimien osalta oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero täysimääräisesti, kun se liittyy näiden holdingyhtiöiden tekemiin pääomaa koskeviin liiketoimiin.

51. Vaikka tällaisen täysimääräisen vähennysoikeuden saaminen on mahdollista jo ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen ehdottamani vastauksen perusteella, päättelyn tässä vaiheessa on syytä todeta kaksi asiaa.

52. Ensinnäkin on todettava, että ensimmäisen ja toisen ennakkoratkaisukysymyksen taustalla olevat tosiasialliset tilanteet ovat toisensa poissulkevia. Arvonlisäveroryhmä siis joko on tai sitä ei ole olemassa. Holdingyhtiö, joka osallistuu tytäryhtiöidensä hallinnointiin, ei siis missään tapauksessa voi vedota oikeuteen vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero tytäryhtiöidensä osuuksien hankintaan liittyvistä kuluista ja samanaikaisesti väittää muodostavansa tytäryhtiöidensä kanssa arvonlisäveroryhmän, jonka sisäiset liiketoimet ovat – kuten jo totesin – arvonlisäverottomia.

53. Toiseksi ennakkoratkaisupyyntöön sisältyvistä tiedoista ilmenee, että arvonlisäveroryhmän aseman myöntämiseen liittyvät ongelmat tulivat ensimmäisen kerran esille vasta ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa, joka ratkaisee asian viimeisenä oikeusasteena Revision-vaiheessa. Veroviranomaisella sen paremmin kuin ennakkoratkaisua pyytänyttä tuomioistuinta alemmilla tuomioistuimillakaan ei siis ole ollut aiemmin tilaisuutta lausua siitä, voidaanko Larentia + Minervalle ja Marenavelle ja niiden tytäryhtiöille myöntää tällainen asema.

15 — Ehdotus kuudenneksi direktiiviksi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste (KOM(73) 950, 20.6.1973).

16 — Ks. vastaavasti mm. tuomio komissio v. Irlanti (C-85/11, EU:C:2013:217, 47 kohta) ja tuomio komissio v. Ruotsi (C-480/10, EU:C:2013:263, 37 kohta).

17 — Ks. vastaavasti tuomio Ampliscientifica ja Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, 19 kohta) ja tuomio Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, 29 kohta).

18 — Ks. vastaavasti myös komission tiedonanto neuvostolle ja Euroopan parlamentille yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 11 artiklassa säädetystä ryhmärekisteröintimahdollisuudesta (KOM(2009) 325 lopullinen, 2.7.2009, s. 11). On täsmennettävä, että arvonlisäveroryhmän jäsenen ja kolmannen yrityksen väliset liiketoimet on arvonlisäverotuksessa katsottava suoritetun sille arvonlisäveroryhmälle, johon jäsen kuuluu: ks. tuomio Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, 29 kohta).

54. Näiden toteamusten perusteella voitaisiin ajatella, ettei toisessa ennakkoratkaisukysymyksessä pyydetyllä kuudennen direktiivin tulkinnalla lopulta ole mitään yhteyttä pääasian tosiseikkoihin tai että se on luonteeltaan hypoteettinen, minkä seurauksena tämä kysymys (samoin kuin siihen läheisesti liittyvä kolmas ennakkoratkaisukysymys) olisi jätettävä tutkimatta.[19] Irlanti esitti tällaisia epäilyjä sekä kirjallisissa huomautuksissaan että unionin tuomioistuimessa pidetyssä istunnossa.

55. Tästä huolimatta katson, että toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on hyödyllistä antaa vastaus. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa ja kuten Saksan hallitus istunnossa vahvisti, arvonlisäveroryhmän tai yhteisverotusyksikön aseman myöntämiselle asetetut edellytykset ovat objektiivisia, ja Saksan oikeuden mukaan mikä tahansa tuomioistuin voi todeta niiden täyttymisen riippumatta siitä, onko tätä koskevaa pyyntöä esitetty. Näin ollen sillä, ovatko tällaiselle ryhmälle Saksan oikeudessa asetetut kelpoisuusrajoitukset yhteensopivia kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alankohdan kanssa, on merkitystä pääasian ratkaisun kannalta, sillä jos näitä rajoituksia ei sovellettaisi, ostoihin sisältyvän arvonlisäveron täysimääräinen vähennysoikeus voitaisiin myöntää.

56. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämä kysymys koskee aineellisesti kahta ongelmaa. Ensinnäkin sillä halutaan lähinnä selvittää, onko kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toinen alakohta esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan arvonlisäveroryhmän voivat muodostaa ainoastaan oikeushenkilöt, eivät henkilöyhtiöt, kuten pääasiassa kyseessä olevien holdingyhtiöiden tytäryhtiöt, jotka ovat muodoltaan kommandiittiyhtiöitä. Toiseksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tietää, voiko jäsenvaltio edellyttää, että arvonlisäveroryhmän jäsenet ovat hierarkkisessa suhteessa toisiinsa niin, että ”alisteiset” yritykset on integroitu pääjäsenen yritykseen.

1. Arvonlisäveroryhmän jäsenten oikeushenkilöyttä koskeva edellytys

57. Saksan liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG) 2 §:n 2 momentin 2 kohdan ensimmäisen virkkeen mukaan liike- tai ammattitoiminta ei ole itsenäistä, jos oikeushenkilö on tosiseikkojen kokonaisarvostelun perusteella rahoituksellisesti, taloudellisesti ja organisatorisesti integroitu pääjäsenen yritykseen.

58. Vaikka ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Saksan oikeuden mukaan yhteisverotusyksikön pääjäsenenä voi olla henkilöyhtiö, henkilöyhtiöt ja etenkään kommandiittiyhtiöt eivät, koska ne eivät ole oikeushenkilöitä, voi olla elimellisesti riippuvaisia toisesta yrityksestä eivätkä siten osallistua arvonlisäveroryhmään sellaisena, kuin se on olemassa Saksassa.

59. Nähdäkseni – ja kuten Irlanti ja komissio aivan oikein väittävät – mikään kuudennessa direktiivissä ei viittaa siihen, että henkilöyhtiöt eivät voisi osallistua arvonlisäveroryhmään.

60. Tämä ilmenee jo kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan sanamuodosta, jonka mukaan yhtenä verovelvollisena voidaan kohdella yleisesti ”henkilöitä”, mikä – kuten julkisasiamies Jääskinen perustellusti toteaa ratkaisuehdotuksessaan komissio v. Irlanti (C-85/11, EU:C:2012:753, 30 ja 31 kohta) – poikkeaa toisen arvonlisäverodirektiivin[20] mukaisesta oikeudellisesta kehyksestä. Tästä unionin tuomioistuin on päätellyt, että direktiivin 2006/112 11 artiklan sanamuoto, jossa on toistettu

19 — Ks. erityisesti oikeuskäytäntö, jonka mukaan unionin tuomioistuin voi jättää tutkimatta ennakkoratkaisukysymykset, joilla ei ole mitään yhteyttä pääasian tosiseikkoihin tai jotka ovat luonteeltaan hypoteettisia: tuomio Unió de Pagesos de Catalunya (C-197/10, EU:C:2011:590, 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

20 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädäntöjen yhdenmukaistamisesta – yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja soveltamissäännöt – 11.4.1967 annettu toinen neuvoston direktiivi 67/228/ETY (EYVL 71, s. 1303).

samanlaisena kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toinen alakohta, ei ole esteenä sille, että jäsenvaltio katsoo arvonlisäveroryhmän voivan sisältää ei-arvonlisäverovelvollisia henkilöitä.[21] Eräässä toisessa tuomiossa on lisäksi täsmennetty, tosin ainoastaan ohimennen, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toinen alakohta koskee ”henkilöitä, erityisesti yhtiöitä”.[22]

61. Tämä oikeuskäytäntö tarkoittaa, ettei kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan soveltamisalaa ole rajoitettu mihinkään tiettyyn yhtiömuotoon eikä siinä edellytetä, että arvonlisäveroryhmän jäsenet ovat oikeushenkilöitä.

62. Kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisesta alakohdasta poiketen tietyissä muissa saman direktiivin säännöksissä, kuten sen 28 a–28 c artiklassa, viitataan yksinomaan ”oikeushenkilöihin”, mikä sekin osoittaa, ettei unionin lainsäätäjä ole tarkoittanut rajoittaa ensiksi mainitun artiklan soveltamista ainoastaan yhtiöihin, jotka ovat oikeushenkilöitä.

63. Katson siis, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan henkilöllinen soveltamisala kattaa kaikenlaiset henkilöt.

64. Tämä toteamus ei kuitenkaan ratkaise kansallisen tuomioistuimen esittämän toisen ennakkoratkaisukysymyksen ensimmäistä osaa.

65. Sen ratkaisemiseksi on ensin arvioitava, onko kuudes direktiivi esteenä sille, että jäsenvaltio rajoittaa kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan soveltamista käyttäessään sille myönnettyä toimivaltaa sallia arvonlisäveroryhmien muodostaminen alueellaan. Toisin sanoen on selvitettävä, onko jäsenvaltioilla tietty harkintavalta määritellä, ketkä ovat ”henkilöitä”, joiden ne katsovat voivan osallistua arvonlisäveroryhmään niiden alueella.

66. Oikeuskäytännön perusteella tähän kysymykseen on mielestäni syytä vastata nyansoidusti.

67. On totta, että unionin tuomioistuin on jo todennut direktiivin 2006/112 11 artiklan ensimmäisestä kohdasta, jossa toistetaan kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan teksti, että kyseisen artiklan sanamuodon mukaan sen soveltamiselle ei ole muita edellytyksiä kuin ne, jotka siinä on lueteltu.[23] Tuomiossa komissio v. Ruotsi (C-480/10, EU:C:2013:263, 35 kohta) ja tuomiossa komissio v. Suomi (C-74/11, EU:C:2013:266, 63 kohta) unionin tuomioistuin täsmentää, ettei kyseisessä säännöksessä myöskään säädetä jäsenvaltioilla olevasta mahdollisuudesta asettaa taloudellisille toimijoille muita edellytyksiä arvonlisäveroryhmän muodostamiseksi, kuten edellytystä tietyntyyppisen toiminnan harjoittamisesta tai kuulumisesta tiettyyn toiminta-alaan.

68. Kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa (ja sittemmin direktiivin 2006/112 11 artiklan ensimmäisessä kohdassa) säädetystä järjestelmästä voitaisiin siten saada se käsitys, ettei siinä anneta jäsenvaltioille mitään harkinnanvaraa.

69. Näissä samoissa tuomioissa unionin tuomioistuin kuitenkin toteaa, ei kuitenkaan enää kyseisen säännöksen sanamuodon vaan sen tavoitteiden perusteella, että jäsenvaltioilla on mahdollisuus rajoittaa direktiivin 2006/112 11 artiklassa säädetyn järjestelmän soveltamista edellyttäen, että unionin oikeutta noudatetaan.[24] Tämän toteamuksen perusteella unionin tuomioistuin hylkäsi Ruotsin kuningaskunnan ja Suomen tasavallan väitettyjä jäsenyysvelvoitteiden laiminlyöntejä koskevat kanteet,

21 — Tuomio komissio v. Irlanti (C-85/11, EU:C:2013:217, 38–41 kohta). Ks. myös tuomio komissio v. Alankomaat (C-65/11, EU:C:2013:265, 35–39 kohta); tuomio komissio v. Suomi (C-74/11, EU:C:2013:266, 30–34 kohta); tuomio komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta (C-86/11, EU:C:2013:267, 33–37 kohta) ja tuomio komissio v. Tanska (C-95/11, EU:C:2013:268, 34–38 kohta).

22 — Tuomio Ampliscientifica ja Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, 19 kohta).

23 — Ks. mm. tuomio komissio v. Irlanti (C-85/11, EU:C:2013:217, 36 kohta) ja tuomio komissio v. Ruotsi (C-480/10, EU:C:2013:263, 35 kohta).

24 — Tuomio komissio v. Ruotsi (C-480/10, EU:C:2013:263, 38 kohta) ja tuomio komissio v. Suomi (C-74/11, EU:C:2013:266, 66 kohta).

koska komissio ei ollut osoittanut, että se, että arvonlisäveroryhmäjärjestelmän soveltaminen rajoitettiin näissä kahdessa jäsenvaltiossa koskemaan ainoastaan rahoitus- ja vakuutusalan tarjoajia veropetosten ja veronkierron ehkäisemiseksi direktiivin 2006/112 11 artiklan toisen kohdan mukaisesti, oli unionin oikeuden vastaista. [25]

70. Tässä oikeuskäytännössä, joka nähdäkseni pätee myös kuudenteen direktiiviin, näytetään annettavan jäsenvaltioille tietty harkintavalta niiden käyttäessä 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa myönnettyä toimivaltaa, mutta tätä harkintavaltaa rajoittaa velvollisuus pyrkiä kyseisen direktiivin 4 artiklan 4 kohdassa säädettyihin tavoitteisiin unionin oikeutta noudattaen.

71. Käytännössä kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa säädettyyn järjestelmään kohdistettavien rajoitusten on siis oltava edellä mainittuihin väärinkäytösten estämistä ja veropetosten tai veronkierron ehkäisemistä koskeviin tavoitteisiin nähden tarpeellisia ja oikeasuhteisia, ja niiden toteuttamisessa on noudatettava unionin oikeutta ja erityisesti verotuksen neutraalisuuden periaatetta, joka on yksi yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteista. [26]

72. Jotta henkilöyhtiöiden estämistä osallistumasta arvonlisäveroryhmään voitaisiin tarkasteltavissa tapauksissa pitää oikeutettuna, se on voitava perustella kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdassa säädetyillä tavoitteilla, ja tällaisen kiellon on vastattava verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

73. Vaikka onkin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asia tarkistaa nämä seikat, on syytä huomauttaa, että viimeksi mainittu on ennakkoratkaisupyynnössään jo pääosin täsmentänyt, ettei se näe, että UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdassa säädetyllä vaatimuksella, jonka mukaan kaikkien arvonlisäveroryhmän jäsenten on oltava oikeushenkilöitä, olisi mitään yhteyttä kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdassa mainittuihin tavoitteisiin ja että kyseinen vaatimus saattaa loukata verotuksen neutraalisuuden periaatetta, koska se perustuu yksinomaan yrityksen oikeudelliseen muotoon, joka sulkee tietyt yhtiöt arvonlisäveroryhmän ulkopuolelle.

74. Olen tästä samaa mieltä.

75. Tästä kysymyksestä on kuitenkin syytä esittää seuraavat lisähuomautukset.

76. Veropetosten ja veronkierron estämistä koskevista tavoitteista, jotka – kuten jo mainittiin – sisältyvät nykyään direktiivin 2006/112 11 artiklan toiseen kohtaan, on ensinnäkin täsmennettävä, että unionin lainsäätäjä lisäsi kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohtaan kolmannen alakohdan vasta 24.7.2006 annetulla direktiivillä 2006/69/EY [27] ja että tässä uudessa alakohdassa säädetään nimenomaisesti, että jäsenvaltiot, jotka käyttävät toisessa alakohdassa säädettyä mahdollisuutta, voivat ”toteuttaa kaikki tarpeelliset toimenpiteet estääkseen tätä säännöstä käyttämällä toteutetut veropetokset tai veron kiertämisen”.

77. Ainakin asiassa C-108/14 merkityksellinen verovuosi oli vuosi 2005, joka on paljon direktiivin 2006/69 antamista ja voimaantuloa aikaisempi.

25 — Tuomio komissio v. Ruotsi (C-480/10, EU:C:2013:263, 39 ja 40 kohta) ja tuomio komissio v. Suomi (C-74/11, EU:C:2013:266, 67 ja 68 kohta).

26 — Tämän periaatteen perustavanlaatuisesta luonteesta ks. mm. tuomio Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, 59 kohta) ja tuomio Ampliscientifica ja Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, 25 kohta). Rajoituksista, joita verotuksen neutraalisuuden periaate asettaa veronkierron ja veropetosten estämiseen tähtääville jäsenvaltioiden toimenpiteille, ks. mm. tuomio Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 — 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 annettu neuvoston direktiivi 2006/69/EY (EUVL L 221, s. 9).

78. Nähdäkseni tämä ei kuitenkaan merkitse sitä, ettei jäsenvaltioilla ennen direktiivin 2006/69 voimaantuloa ollut mahdollisuutta toteuttaa näihin tavoitteisiin tähtääviä toimenpiteitä käyttäessään niille kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa myönnettyä toimivaltaa.

79. Kuten komissio ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus kirjallisissa huomautuksissaan perustellusti toteavat, unionin tuomioistuin on useaan otteeseen korostanut, että muun muassa mahdollisten veropetosten ja veronkierron estäminen on päämäärä, joka on kuudennessa direktiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan,[28] myös tilanteissa, joissa kansalliset veroviranomaiset eivät ole voineet vedota mihinkään unionin lainsäätäjän direktiivin täsmällisissä säännöksissä nimenomaisesti antamaan valtuutukseen.[29]

80. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ja komission lailla minun on kuitenkin vaikea ymmärtää, millä perusteella kohtelun eriyttäminen yrityksen oikeudellisen muodon mukaan tai sen mukaan, onko yritys oikeushenkilö vai ei, olisi tarpeellista veropetosten ja veronkierron estämiseksi ja tähän tavoitteeseen soveltuvaa.

81. Mielestäni tällaisen eron tekeminen loukkaa myös verotuksen neutraalisuuden periaatetta, koska yrityksiä, jotka kukin erikseen ovat – kuten Saksan hallitus myönsi suullisessa käsittelyssä – arvonlisäverovelvollisia, estetään osallistumasta arvonlisäveroryhmään pelkästään siitä syystä, että niillä on tietty oikeudellinen muoto.

82. Tältä osin on aiheellista huomauttaa, että jäsenet voivat saada arvonlisäveroryhmään osallistumisesta kassavirtaetua, koska ryhmän sisäisiä liiketoimia, jotka lähtökohtaisesti ovat arvonlisäverollisia, ei oteta huomioon tätä veroa kannettaessa.[30] Näiden etujen epääminen taloudellisilta toimijoilta sen perusteella, että yksi niistä harjoittaa toimintaansa jossakin tietyssä oikeudellisessa muodossa, merkitsee, että keskenään samankaltaisia ja näin ollen kilpailevia liiketoimia kohdellaan eri tavalla, jolloin jätetään huomiotta se, että arvonlisäverovelvollisuus perustuu nimenomaan taloudelliseen toimintaan eikä oikeudelliseen muotoon.[31]

83. Arvonlisäveroryhmäjärjestelmän tulee edistää verotuksen neutraalisuutta kuvastamalla taloudellista todellisuutta. Se ei mielestäni saa johtaa keinotekoisten erojen tekemiseen sen mukaan, missä oikeudellisessa muodossa taloudelliset toimijat harjoittavat toimintaansa.

84. Näin ollen ehdotan, että toisen ennakkoratkaisukysymyksen ensimmäiseen osaan vastataan siten, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toinen alakohta on esteenä sille, että jäsenvaltio kyseisessä säännöksessä annettua toimivaltaa käyttäessään asettaa arvonlisäveroryhmän muodostamisen edellytykseksi sen, että kaikki ryhmän jäsenet ovat oikeushenkilöitä, paitsi jos tämä edellytys voidaan perustella väärinkäytösten estämisellä taikka veropetosten tai veronkierron ehkäisemisellä verotuksen neutraalisuuden periaatetta noudattaen, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava.

28 — Ks. mm. tuomio Gemeente Leusden ja Holin Groep (C-487/01 ja C-7/02, EU:C:2004:263, 76 kohta); tuomio Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121, 71 kohta); tuomio Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446); tuomio Ampliscientifica ja Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, 29 kohta) ja tuomio R (C-285/09, EU:C:2010:742, 36 kohta).

29 — Ks. erityisesti tuomio Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121), joka koski veronkiertoa ja väärinkäytöksiä, ja tuomio Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 et C-440/04, EU:C:2006:446), jossa oli kyse veropetoksesta.

30 — Ks. vastaavasti edellä alaviitteessä 18 mainittu komission tiedonanto, s. 11 ja julkisasiamies Jääskisen ratkaisuehdotus komissio v. Irlanti (C-85/11, EU:C:2012:753, 45 kohta).

31 — Unionin tuomioistuin on jo todennut arvonlisäverovapautusten soveltamisalaan liittyvissä olosuhteissa, ettei olisi kuudennen direktiivin mukaista, että verotuskohtelu riippuisi yksinomaan siitä, missä oikeudellisessa muodossa verovelvollinen harjoittaa toimintaansa: ks. tältä osin tuomio Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, 20 kohta); tuomio Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, 30 kohta); tuomio Linneweber ja Akritidis (C-453/02 ja C-462/02, EU:C:2005:92, 25 kohta) ja tuomio Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, 30 ja 31 kohta).

2. Vaatimus arvonlisäveroryhmän jäsenten hierarkkisesta suhteesta

85. Kuten jo mainitsin, kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa sallitaan käsiteltävän yhtenä verovelvollisena useita henkilöitä, jos ne ovat oikeudellisesti itsenäisiä mutta niillä on läheiset rahoituksselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa.

86. UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan ensimmäisessä virkkeessä edellytetään, että yhteisverotusyksikön jäsenet ovat rahoituksellisesti, taloudellisesti ja organisatorisesti integroitu pääjäsenen yritykseen.

87. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan tässä säännöksessä vaadittu integrointi edellyttää Bundesfinanzhofin vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sitä, että pääjäsenen ja sen ”alaisen” epäitsenäisen yrityksen välillä vallitsee hierarkkinen suhde.

88. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen selitysten mukaan rahoituksellinen integrointi on kyseessä silloin, kun pääjäsen omistaa epäitsenäistä yritystä siinä määrin, että se voi saada tahtonsa läpi yhtiökokouksessa enemmistöpäätöksellä. Taloudelliselle integroinnille on puolestaan ominaista, että epäitsenäinen yritys esiintyy pääjäsenen rakenteessa sen alisteisena osana. Organisatorinen integrointi edellyttää ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan sitä, että pääjäsen käyttää rahoitukselliseen integrointiin liittyvää määräysvaltaa tytäryhtiön päivittäisessä liikkeenjohdossa, jolloin sen on voitava hallita epäitsenäistä yritystä liikkeenjohtamistavallaan ja saada tahtonsa läpi epäitsenäisessä yrityksessä.

89. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei kuitenkaan tarkenna, millä näistä osa-alueista – rahoituksellisella, taloudellisella vai organisatorisella tasolla – pääasioissa kyseessä olevat taloudelliset toimijat eivät täytä UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettua integroinnin edellytystä sellaisena, kuin Bundesfinanzhof sitä tulkitsee. Larentia + Minervan sen paremmin kuin Marenavenkaan esittämistä huomautuksista ei oikeastaan löydy lisävalaistusta tähän kysymykseen.

90. On kuitenkin kiistatonta, että UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan ensimmäisessä virkkeessä määritetyt vaatimukset menevät kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa säädettyjä pidemmälle. ”Läheisillä” rahoituksellisilla, taloudellisilla ja hallinnollisilla suhteilla ei nimittäin välttämättä tarkoiteta jäsenen integroimista arvonlisäveroryhmän toisen jäsenen yritykseen eikä ryhmän jäsenten välistä hierarkkista suhdetta.[32] Komissio huomautti lisäksi unionin tuomioistuimessa pidetyssä suullisessa käsittelyssä, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa annettua toimivaltaa käyttäneistä 16 jäsenvaltiosta vain neljä – joiden joukossa Saksan liittotasavalta – edellyttää tämänkaltaista integrointia ja alisteisuussuhdetta. Kuten Larentia + Minerva kirjallisissa huomautuksissaan korostaa, toteamalla muun muassa tuomiossa komissio v. Irlanti (C-85/11, EU:C:2013:217, 47 kohta), että arvonlisäveroryhmän muodostaminen voi olla tarpeen, jotta estetään väärinkäytökset – kuten esimerkiksi yhden yrityksen jakaminen keinotekoisesti useaksi verovelvolliseksi, jotta jokainen voi hyötyä erityisjärjestelystä – unionin tuomioistuin näyttää implisiittisesti tunnustavan, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan perusteella olisi mahdollista muodostaa arvonlisäveroryhmiä, joiden jäsenillä ei ole hierarkkista suhdetta (Gleichordnungskonzerne).

32 — Huomattakoon, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa käytetty adverbi ”läheiset” (étroitement), jota käytetään määrittämään kyseisten yritysten välisiä suhteita, korvasi toisen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan tulkintaa koskevassa toisen direktiivin liitteessä A olevassa 2 kohdan neljännessä alakohdassa käytetyn ”elimellistä” tarkoittaneen ilmauksen (organiquement), joka sisältyi ainakin tiettyihin sen kieliversioihin. Toisen direktiivin liitteessä A olevassa 2 kohdan neljännessä alakohdassa esitetty täsmennys, joka koskee toisen direktiivin 4 artiklassa olevaa verovelvollisen käsitettä, oli pitkälti Saksan yhteisverotusyksikköjärjestelmän (Organschaft) vaikutusta.

91. Siihen, että tuomiossa Ampliscientifica ja Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, 19 kohta) viitataan ohimennen arvonlisäveroryhmässä alisteisuussuhteessa oleviin henkilöihin, ei mielestäni voida tehokkaasti vedota nyt käsiteltävissä asioissa, koska unionin tuomioistuimelle kyseisessä asiassa esitetty kysymys ei liittynyt mitenkään tähän seikkaan. Tästä syystä muun muassa tuomiossa komissio v. Irlanti (C-85/11, EU:C:2013:217, 43 kohta) ja tuomiossa komissio v. Suomi (C-74/11, EU:C:2013:266, 36 kohta) hylättiin komission esittämä väite, jossa vedottiin tähän samaan tuomion Ampliscientifica ja Amplifin kohtaan.

92. Näiden näkökohtien perusteella on hylättävä myös Itävallan hallituksen esittämä väite, jonka mukaan kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa edellytettyihin ”läheisiin suhteisiin” liittyy luontaisesti alisteisuussuhde, koska kyseisen kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan juuri luonnollisten henkilöiden ja heidän työnantajansa väliset alisteisuussuhteet estävät luokittelemasta heitä arvonlisäverovelvollisiksi.

93. Tässä väitteessä jätetään kuitenkin huomiotta paitsi kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan ensimmäisen ja toisen alakohdan välinen sisällöllinen ero – sillä jälkimmäisessä alakohdassa nimenomaan ei viitata mihinkään ”alisteisuussuhteisiin” vaan käytetään paljon laajempaa ilmausta ”läheiset suhteet” – myös se, että unionin tuomioistuin on myöntänyt jäsenvaltiolla olevan mahdollisuus säätää, että arvonlisäveroryhmään voi kuulua myös ei-verovelvollisia henkilöitä, ja että termi ”verovelvollinen” ei merkitse samaa kuin kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan ”henkilöt”.

94. Asianosaisten ja muiden osapuolten esittämistä huomautuksista ilmenee, että ne ovat lähtökohtaisesti eri mieltä siitä, ovatko UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan ensimmäisessä virkkeessä asetetut vaatimukset, sellaisina kuin Bundesfinanzhof niitä tulkitsee, kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa säädettyihin edellytyksiin nähden ylimääräisiä edellytyksiä (tätä näkemystä puoltavat lähinnä Larentia + Minerva, Marenave, Irlanti ja komissio), mikä tarkoittaisi, että nämä edellytykset olisi voitava perustella väärinkäytösten estämistä tai veropetosten ja veronkierron ehkäisemistä koskevilla tavoitteilla, vai onko niissä kyse vain samassa kuudennen direktiivin artiklassa säädetyn läheisiä rahoituksellisia, taloudellisia ja hallinnollisia suhteita koskevan edellytyksen täsmentämisestä tai konkretisoimisesta, kuten Saksan, Itävallan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset väittävät.

95. Vaikka tähän kysymykseen ei ensi näkemältä ole helppo vastata, ensiksi mainittujen osapuolten esittämät perustelut näyttäisivät vastaavan paremmin nykyistä oikeuskäytäntöä.

96. Tuomiossa komissio v. Irlanti (C-85/11, EU:C:2013:217, 36 kohta) ja tuomiossa komissio v. Suomi (C-74/11, EU:C:2013:266, 29 kohta) unionin tuomioistuin nimittäin määritteli ”muuksi edellytykseksi” eli direktiivin 2006/112 11 artiklan ensimmäisen kohdan (jossa toistetaan kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan edellytykset) edellytyksiin nähden ylimääräiseksi edellytyksen, jonka mukaan kyseisessä säännöksessä tarkoitettujen ”henkilöiden” olisi kunkin itsenäisesti oltava verovelvollisia. Toisin sanoen jäsenvaltio, joka on pannut kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan täytäntöön rajoittamalla arvonlisäveroryhmään kuulumisen ainoastaan verovelvollisiin, ei ole täsmentänyt sen soveltamisalaa vaan on säätänyt tämän säännöksen soveltamiselle ylimääräisen edellytyksen.

97. Unionin tuomioistuimen näissä tuomioissa sekä tuomiossa komissio v. Ruotsi (C-480/10, EU:C:2013:263) noudattaman logiikan mukaan tällainen ylimääräinen edellytys on silloinkin, kun se jäsenvaltioille myönnetyn harkintavallan vuoksi ei sinänsä ole ristiriidassa kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan kanssa, voitava perustella väärinkäytösten estämistä ja veropetosten ja veronkierron ehkäisemistä koskevilla tavoitteilla unionin oikeutta ja erityisesti verotuksen neutraalisuuden periaatetta noudattaen.

98. Tästä seuraa, että UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan ensimmäisestä virkkeestä johtuva edellytys, jonka mukaan läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja organisatoriset suhteet toteutuvat vain, jos arvonlisäveroryhmän jäsenet ovat keskenään hierarkkisessa suhteessa, voi olla kuudennen direktiivin mukainen edellyttäen, että se on väärinkäytösten estämistä ja veropetosten ja veronkierron ehkäisemistä koskeviin tavoitteisiin nähden tarpeellinen ja oikeasuhteinen ja että erityisesti verotuksen neutraalisuuden periaatetta noudatetaan.

99. Vaikka onkin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asia tarkistaa, täyttyvätkö nämä edellytykset, herää kysymys, eikö sellainen kansallinen toimenpide, jossa henkilöiden välille edellytetään näin kiinteitä suhteita, jotta niitä voitaisiin käsitellä yhtenä arvonlisäverovelvollisena, ylitä sen, mikä on tarpeen kyseisten tavoitteiden saavuttamiseksi. Ellei kyse ole jäsenvaltiossa vallitsevista erityisolosuhteista, joihin tässä unionin tuomioistuimessa käydyssä menettelyssä ei kuitenkaan ole vedottu, on yleisesti ottaen vaikea ymmärtää, mistä syystä arvonlisäveroryhmän jäsenten välillä on edellä mainittujen tavoitteiden perusteella välttämättä oltava hierarkkinen suhde, jotta ne täyttäisivät läheisiä rahoituksellisia, taloudellisia ja hallinnollisia suhteita koskevan edellytyksen. Vaikka edellytys arvonlisäveroryhmän jäsenten välisestä hierarkkisesta suhteesta on selvästikin riittävä näiden tavoitteiden saavuttamiseksi ja kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa säädetyn edellytyksen täyttämiseksi, epäilen, onko se kuitenkaan välttämättä tarpeellinen.

100. Ehdotan siis, että toisen ennakkoratkaisukysymyksen toiseen osaan vastataan seuraavasti: kansallisen lainsäädäntö, jonka mukaan kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitetut läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toteutuvat vain, jos arvonlisäveroryhmän jäsenet ovat keskenään hierarkkisessa suhteessa, voi olla tämän artiklan mukainen edellyttäen, että se on väärinkäytösten estämistä ja veropetosten ja veronkierron ehkäisemistä koskeviin tavoitteisiin nähden tarpeellinen ja oikeasuhteinen ja että unionin oikeutta ja erityisesti verotuksen neutraalisuuden periaatetta noudatetaan, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava.

C Kolmas ennakkoratkaisukysymys

101. Kolmannella ennakkoratkaisukysymyksellään kansallinen tuomioistuin haluaa selvittää, onko kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisella alakohdalla välitön oikeusvaikutus siinä tapauksessa, että se on esteenä UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan ensimmäisessä virkkeessä säädetyn kaltaiselle kansalliselle toimenpiteelle.

102. Jos unionin tuomioistuin päättää noudattaa tässä ratkaisuehdotuksessa toiseen ennakkoratkaisukysymykseen esitettyä ratkaisua, on mahdollista, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa tehtäväkseen kuuluvan tarkastelun jälkeen, että UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan ensimmäinen virke on ristiriidassa kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan kanssa. Jotta siis kansalliselle tuomioistuimelle voitaisiin antaa hyödyllinen vastaus, katson, että myös kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava.

103. Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että aina kun kuudennen direktiivin tai direktiivin 2006/112 säännökset ovat sisällöltään ehdottomia ja riittävän täsmällisiä ja kun toimenpiteitä direktiivin panemiseksi täytäntöön ei ole toteutettu määräajassa, näihin direktiivin säännöksiin voidaan vedota kaikkia direktiivin vastaisia kansallisia säännöksiä vastaan tai siltä osin kuin näissä direktiivin säännöksissä määritellään oikeuksia, joihin yksityiset voivat vedota suhteessa valtioon.[33]

33 — Ks. mm. tuomio Becker (8/81, EU:C:1982:7, 25 kohta); tuomio Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, 51 kohta); tuomio Linneweber ja Akritidis (C-453/02 ja C-462/02, EU:C:2005:92, 33 kohta) ja tuomio MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, 47 kohta).

104. Näin ollen on tarkistettava, voidaanko kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toista alakohtaa pitää sisällöltään ehdottomana ja riittävän täsmällisenä, jotta yksityinen voi vedota siihen kansallisessa tuomioistuimessa vastustaakseen sellaisen kansallisen lainsäädännön soveltamista, joka on ristiriidassa kyseisen artiklan kanssa.

105. Tästä on ennen kaikkea todettava, ettei mielestäni ole vakuuttavaa kiistää – kuten erityisesti Irlanti ja Itävallan hallitus tekevät – kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan välitöntä oikeusvaikutusta pelkästään sillä perusteella, että kyseisessä artiklassa ainoastaan myönnetään jäsenvaltioille toimivalta sallia arvonlisäveroryhmien muodostaminen alueellaan.

106. Unionin tuomioistuin on nimittäin jo useaan otteeseen todennut, että se, että direktiivin säännöksessä annetaan jäsenvaltioille valinnanvapaus, ei välttämättä sulje pois sitä, että yksityisille näin myönnettyjen oikeuksien sisältö voitaisiin määrittää riittävän täsmällisesti pelkästään direktiivin säännösten perusteella. [34]

107. Unionin tuomioistuin ei myöskään pidä jäsenvaltioille kuudennen direktiivin säännösten täytäntöönpanossa annettua harkintavaltaa sellaisena seikkana, joka sinänsä estäisi sitä antamasta näille säännöksille välitöntä oikeusvaikutusta. [35]

108. Unionin tuomioistuin on erityisesti katsonut, että vaikka jäsenvaltioille annetaan kiistatta harkintavaltaa kuudennessa direktiivissä säädettyjen tiettyjen vapautusten soveltamisedellytysten vahvistamiseen, tämä seikka ei estä yksityistä vetoamasta suoraan kyseiseen direktiiviin, mikäli tämä pystyy osoittamaan vapautuksen myöntämiselle asetettujen edellytysten tosiasiallisesti täyttyvän oman verotuksellisen tilanteensa kohdalla, etenkin tapauksissa, joissa jäsenvaltio on sille kyseisessä direktiivissä myönnettyä toimivaltaa käyttäessään antanut kansallisia säännöksiä, jotka eivät ole tämän direktiivin ja erityisesti verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaisia. [36]

109. Näin ollen se, että Saksan liittotasavallalla on kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa myönnettyä toimivaltaa käyttäessään tietty harkintavalta, ei välttämättä tarkoita, ettei yksityisillä ole oikeutta vedota suoraan tämän artiklan säännöksiin kansallisissa tuomioistuimissa.

110. Jos sitä vastoin jäsenvaltio on käyttänyt kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa myönnettyä toimivaltaa, tässä artiklassa nähdäkseni annetaan kaikille ”henkilöille” mahdollisuus tulla käsitellyksi yhtenä verovelvollisena ja siten määritellään yksiselitteisesti ja ehdottomalla ja riittävän täsmällisellä tavalla ne, jotka kuuluvat tämän säännöksen soveltamisalaan.

111. Se, että tämä säännös voi sisältää varauman, joka liittyy toimenpiteiden perustelemiseen väärinkäytösten estämisellä tai veropetosten ja veronkierron ehkäisemisellä, ei kyseenalaista tätä toteamusta, koska tällaiset perustelut paitsi pysyvät tuomioistuinten valvonnassa, [37] niihin myös rohkaistaan kuudennessa direktiivissä, ja niitä voidaan jopa pitää direktiivissä yksityisille myönnettyjen oikeuksien luontaisina rajoituksina. [38]

34 — Ks. tuomio Flughafen Köln v. Bonn (C-226/07, EU:C:2008:429, 30 kohta); tuomio Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82, 61 kohta) ja tuomio Balkan and Sea Properties ja Provadinvest (C-621/10 ja C-129/11, EU:C:2012:248, 57 kohta).

35 — Ks. mm. tuomio Stockholm Lindöpark (C-150/99, EU:C:2001:34, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös tuomio MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 — Ks. tuomio Linneweber ja Akritidis (C-453/02 et C-462/02, EU:C:2005:92, 34–37 kohta). Ks. myös tuomio JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ja The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, 61 kohta).

37 — Kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan välittömästä oikeusvaikutuksesta ks. analogisesti tuomio Comune di Carpaneto Piacentino ym. (231/87 ja 129/88, EU:C:1989:381, 32 kohta). Ks. myös toisessa asiayhteydessä tuomio Gavieiro Gavieiro ja Iglesias Torres (C-444/09 ja C-456/09, EU:C:2010:819, 81 kohta).

38 — Ks. vastaavasti tuomio Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti ym. (C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, 57–59 kohta).

112. Sen sijaan kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa asetettua aineellista edellytystä, jonka mukaan henkilöiden välisten rahoituksellisten, taloudellisten ja hallinnollisten suhteiden on oltava ”läheiset”, jotta niitä voitaisiin käsitellä yhtenä verovelvollisena, on epäilyksettä täsmennettävä kansallisella tasolla. Jos tarkastellaan pelkästään rahoituksellisia suhteita, niiden läheisyys voi riippua esimerkiksi vaihtelevasta prosentuaalisesta omistusosuudesta ja/tai äänioikeuksien osuudesta yhtiössä tai siitä, että kyseisten taloudellisten toimijoiden välillä on tietynlaisia sopimussuhteita, kuten franchising-sopimuksia. [39] Nämä kriteerit eivät kuitenkaan ole ainuita. Joka tapauksessa jäsenvaltioiden, jotka ovat päättäneet käyttää kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua toimivaltaa, on täsmennettävä konkreettisesti siinä asetettua aineellista edellytystä ilman, että kyseisen artiklan tekstistä voitaisiin – toisin kuin arvonlisäverosta myönnettävien vapautusten tapauksessa, sillä ne voidaan määrittää objektiivisesti kuudennen direktiivin säännösten tulkinnan perusteella – suoraan määrittää siinä mainittujen ”läheisten” suhteiden täsmällistä ulottuvuutta.

113. Näin ollen katson, ettei kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisella alakohdalla ole välitöntä oikeusvaikutusta.

114. Jos unionin tuomioistuin yhtyy tähän näkemykseen ja jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on ensin todennut UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan ensimmäisen virkkeen olevan ristiriidassa kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan kanssa, sen on vielä tarkistettava, voidaanko kansallista lainsäädäntöä tulkita mahdollisimman pitkälle unionin oikeuden mukaisesti. [40]

115. Tästä kysymyksestä on huomautettava, että komissio mainitsee kirjallisissa huomautuksissaan erään saksalainen verotuomioistuimen yrittäneen antaa kyseiselle säännökselle unionin oikeuden mukaisen tulkinnan toteamalla, että pääasioissa kyseessä olevien kommandiittiyhtiöiden kaltaiset ”rakenteeltaan pääomapohjaiset” henkilöyhtiöt voisivat kuulua UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan ensimmäisen virkkeen soveltamisalaan. [41]

116. Ainakin niiden henkilöiden tapauksessa, jotka voivat osallistua arvonlisäveroryhmään, tällainen ennakkotapaus antaa aihetta olettaa, että unionin oikeuden mukainen tulkinta on hyvinkin mahdollinen ilman, että päädytään contra legem -tulkintaan.

117. Siltä osin kuin on kyse UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan ensimmäisen virkkeen soveltamiselle asetetusta edellytyksestä, jonka mukaan arvonlisäveroryhmän jäsenen on – kuten jo selitin – oltava integroitu pääjäsenen yritykseen, ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Saksan oikeudessa tätä edellytystä on tulkittu lähinnä tuomioistuinkäytännössä siten, että arvonlisäveroryhmän jäsenten välillä on oltava hierarkkinen suhde.

118. Kuten jo todettiin, edellä tarkasteltua oikeushenkilöyteen liittyvää kysymystä lukuun ottamatta ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamien tietojen perusteella ei ole mahdollista määrittää, mistä syistä pääasioissa kyseessä olevat taloudelliset toimijat eivät täyttäneet UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan ensimmäisessä virkkeessä säädettyä edellytystä sellaisena, kuin Bundesfinanzhof sitä tulkitsee.

39 — Edellä alaviitteessä 18 mainitussa komission tiedonannossa (s. 9) komissio ehdottaa, että verovelvollisilla katsotaan olevan läheiset taloudelliset suhteet toisiinsa, jos yhtiö omistaa toisesta yhtiöstä vähintään 50 prosenttia tai sillä on vähintään 50 prosenttia äänioikeuksista toisessa yhtiössä tai ne ovat tehneet franchising-sopimuksen. Huomautan myös, että tietyissä jäsenvaltioissa tällaisten rahoituksellisten siteiden katsotaan olevan olemassa jo 10 prosentin omistusosuuden perusteella.

40 — Ks. mm. tuomio Pfeiffer ym. (C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, 108–114 kohta).

41 — Ks. komission kirjallisten huomautusten 34 kohta, jossa viitataan 13.3.2013 annettuun Finanzgericht Münchenin tuomioon 3 K 235/10.

119. On joka tapauksessa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asia tarkistaa, voidaanko UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettua integroinnin edellytystä tulkita pääsioissa mahdollisimman pitkälle siten, että sen mukaan yritykset, joilla on kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitetut läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja organisatoriset suhteet toisiinsa, voivat saada arvonlisäveroryhmän aseman, vaikka niiden välillä ei välttämättä vallitsisikaan alisteista tai hierarkkista suhdetta.

120. Näin ollen ehdotan, että kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan siten, että verovelvollinen ei voi vedota suoraan kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toiseen alakohtaan ja että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tulkittava kansallista lainsäädäntöään mahdollisimman pitkälle kuudennen direktiivin säännösten mukaisesti.

III Ratkaisuehdotus

121. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Holdingyhtiölle, joka osallistuu suoraan tai välillisesti tytäryhtiöidensä hallinnointiin, aiheutuvilla pääomaa koskeviin liiketoimiin liittyvillä kuluilla on suora ja välitön yhteys kyseisen holdingyhtiön koko taloudelliseen toimintaan. Ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa ei siten ole jaettava sen mukaan, liittyvätkö kulut yhtiön taloudelliseen toimintaan vai muuhun kuin taloudelliseen toimintaan. Jos holdingyhtiö toteuttaa sekä arvonlisäverollisia liiketoimia että arvonlisäverosta vapautettuja liiketoimia, ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus lasketaan suhdelukuun perustuvan menetelmän mukaisesti, sellaisena kuin se on määritelty jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 5 kohdassa.

2) Direktiivin 77/388 4 artiklan 4 kohdan toinen alakohta on esteenä sille, että jäsenvaltio kyseisessä säännöksessä annettua toimivaltaa käyttäessään asettaa arvonlisäveroryhmän muodostamisen edellytykseksi sen, että kaikki ryhmän jäsenet ovat oikeushenkilöitä, paitsi jos tämä edellytys voidaan perustella väärinkäytösten estämisellä taikka veropetosten tai veronkierron ehkäisemisellä unionin oikeutta ja erityisesti verotuksen neutraalisuuden periaatetta noudattaen, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava.

   Kansallisen lainsäädäntö, jonka mukaan direktiivin 77/388 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitetut läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toteutuvat vain, jos arvonlisäveroryhmän jäsenet ovat keskenään hierarkkisessa suhteessa, voi olla tämän artiklan mukainen edellyttäen, että se on väärinkäytösten estämistä ja veropetosten ja veronkierron ehkäisemistä koskeviin tavoitteisiin nähden tarpeellinen ja oikeasuhteinen ja että unionin oikeutta ja erityisesti verotuksen neutraalisuuden periaatetta noudatetaan, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava.

3) Verovelvollinen ei voi vedota suoraan direktiivin 77/388 4 artiklan 4 kohdan toiseen alakohtaan. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tulkittava kansallista lainsäädäntöään mahdollisimman pitkälle direktiivin 77/388 säännösten mukaisesti.