Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
1 päivänä maaliskuuta 2017[1]

Asia C-326/15

”DNB Banka” AS

(Ennakkoratkaisupyyntö – Administratīvā apgabaltiesa (alueellinen hallintotuomioistuin, Latvia))

Verolainsäädäntö – Arvonlisävero – Direktiivin 2006/112/EY 132 artiklan 1 kohdan f alakohta – Riippumattomien yhteenliittymien jäsenilleen suorittamien palvelujen vapauttaminen verosta – Direktiivin välitön oikeusvaikutus – Riippumattoman yhteenliittymän määritelmä

I Johdanto

1. Latvialaisen tuomioistuimen unionin tuomioistuimelle esittämä ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY[2] (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaa. Tämä säännös koskee yhtä unionin arvonlisäverolainsäädäntöön sisältyvistä vapautuksista, joita ei ole vielä selvennetty täysin. Unionin tuomioistuin on käsitellyt tätä verovapautusta ja sen lukuisia edellytyksiä aiempina vuosikymmeninä toistaiseksi vain kolmesti.[3] Unionin tuomioistuimessa on kuitenkin parhaillaan vireillä samanaikaisesti neljä asiaa,[4] jotka koskevat tämän vapautuksen eri näkökohtia.

2. Nyt käsiteltävällä asialla lienee ennen kaikkea perustava merkitys säännöksen henkilöllisen soveltamisalan kannalta. Samankaltaisessa asiassa Aviva[5] on sitä vastoin ensisijaisesti ratkaistava, miten laaja on arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan aineellinen soveltamisala (myös vakuutusten kuuluminen siihen) ja alueellinen soveltamisala (niin kutsuttujen rajat ylittävien yhteenliittymien kuuluminen siihen) ja miten kilpailun vääristymättömyys on määritettävä.

3. Verovapautuksen taustalla on unionin lainsäätäjän päätös evätä lähtökohtaisesti vähennysoikeus verottomia palveluja tarjoavilta elinkeinonharjoittajilta, kuten lääkäreiltä tai kouluilta. Siten näiden elinkeinonharjoittajien myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteuttamia liiketoimia ei veroteta, mutta niiden aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteuttamista liiketoimista kannetaan arvonlisävero. Tämä johtaa siihen, että kuluttajalle suoritettava palvelu vapautetaan verosta ainoastaan osittain, koska arvonlisävero, jota ei voida vähentää, otetaan yleensä huomioon hintaa laskettaessa ja se tulee näin, ei välittömästi vaan välillisesti, palvelun vastaanottajan maksettavaksi.

1 Alkuperäinen kieli: saksa.

2 EUVL 2006, L 347, s. 1.

3 Tuomio 15.6.1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246); tuomio 20.11.2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621) ja tuomio 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713).

4 Käsiteltävän asian lisäksi ne ovat asia C-274/15 (komissio v. Luxemburg), asia C-605/15 (Aviva) ja asia C-616/15 (komissio v. Saksa).

5 Asian numero unionin tuomioistuimessa: C-605/15.

4. Näiden elinkeinonharjoittajien vähennysoikeuden puuttumisesta seuraa, että sellaisten (verollisten) palvelunosien hankkiminen, joita voitaisiin suorittaa myös itse, voi vaikuttaa kielteisesti hinnanmuodostukseen sen arvonlisäveron määrän osalta, jota ei voida vähentää. Esimerkiksi jos vakuutusyhtiö ottaa palvelukseensa yksityisetsivän, sen kustannukset kasvavat henkilöstökustannuksia vastaavalla määrällä, mutta jos vakuutusyhtiö käyttää ulkopuolista etsivää, kustannukset kasvavat määrällä, joka muodostuu henkilöstökustannuksista ja palvelusta maksettavasta arvonlisäverosta. Yleensä on näin ollen taloudellisesti kannattavaa suorittaa nämä palvelut itse eikä hankkia niitä verollisina palveluina toiselta elinkeinonharjoittajalta. Sovellettavassa arvonlisäverojärjestelmässä, jossa luodaan verovapautus ja evätään samanaikaisesti oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero, verottomia palveluja suorittavaa elinkeinonharjoittajaa kohdellaan siten samalla tavalla kuin kuluttajaa. Kuluttajakaan ei ole velvollinen maksamaan arvonlisäveroa muttei voi myöskään vaatia ostoihin sisältyvän veron vähentämistä, vaikka se suorittaisi vastikkeellisia palvelujen suorituksia tai tavaroiden luovutuksia.

5. Myös verottomia palveluja suorittavien elinkeinonharjoittajien tapauksessa voi kuitenkin olla tilanteita, joissa on taloudellisesti järkevää tai kilpailuun liittyvistä syistä jopa välttämätöntä, ettei yksittäisiä palvelunosia suoriteta yksin vaan yhdessä muiden, samoin verosta vapautettuja palveluja tarjoavien elinkeinonharjoittajien kanssa. Siten voi olla järkevää, että esimerkiksi useat sosiaalivakuutuslaitokset jakavat tietojenkäsittelykeskuksen kustannukset. Tällaisissa tilanteissa arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa vapautetaan verosta tietyin edellytyksin myös nämä yhteenliittymän jäsenilleen suorittamat palvelut. Vähennysoikeuden epääminen ei siten tältä osin vaikuta hinnanmuodostukseen, jolloin verovapautuksen laajuus loppukuluttajan kannalta säilyy ennallaan. Vapautuksen laajuuteen ei nimittäin vaikuta tällöin se, suorittiko palvelun kokonaisuudessaan verosta vapautettu elinkeinonharjoittaja yksin vai tällainen elinkeinonharjoittaja yhdessä muiden verosta vapautettujen elinkeinonharjoittajien kanssa.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin lainsäädäntö

6. Unionissa arvonlisäveroa kannetaan arvonlisäverodirektiivin mukaisesti. Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta”.

7. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on kuitenkin vapautettava arvonlisäverosta seuraavat liiketoimet:

”sellaisten riippumattomien yhteenliittymien, joiden toiminta on vapautettu arvonlisäverosta tai jotka eivät ole toiminnastaan arvonlisäverollisia, jäsenilleen suorittamat palvelut, jotka ovat välittömästi tarpeellisia näiden toiminnalle, jos nämä yhteenliittymät vaativat jäseniltään korvaukseksi ainoastaan kunkin osuuden yhteisistä kustannuksista, edellyttäen, että tällainen vapautus ei ole omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen”.[6]

B Kansallinen lainsäädäntö

8. Latvian oikeuteen ei sisälly pääasiassa kyseessä olevan ajanjakson osalta säännöstä, jolla pantaisiin täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohta.

6 Tätä säännöstä vastasi nyt jo kumotussa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetussa kuudennessa neuvoston direktiivissä 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohta. Siitä annettu unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö on otettava myös huomioon käsiteltävässä asiassa.

III Pääasia

9. Pääasian oikeudenkäynnissä on kyse arvonlisäverosta, jonka latvialainen luottolaitos DNB Banka AS on velvollinen maksamaan vuosilta 2009–2010.

10. DNB Banka on osa DNB-konsernia. Kyseisinä vuosina DNB Banka tarjosi oletettavasti verottomia rahoituspalveluja ja vastaanotti muilta konsernin yhtiöiltä erilaisia palveluja, joista DNB Banka on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen näkemyksen mukaan ilmeisesti velvollinen maksamaan veroa. Näiden palvelujen osalta on riidanalaista, onko ne vapautettu verosta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan nojalla. Tarkemmin sanoen kyse on seuraavista palvelujen suorituksista:

– emoyhtiö DNB Nord AS:n, jonka kotipaikka on Tanskassa, rahoituspalveluista

– tanskalaisen sisaryhtiön DNB Nord IT AS:n tietojärjestelmäpalveluista

– ylimmän tason emoyhtiön eli DNB Bank ASA:n, jonka kotipaikka on Norjassa, kolmannelta ostamien ohjelmistolisenssien jakamisesta kustannuksiin osallistumista vastaan.

11. Konsernin tanskalaiset yhtiöt DNB Nord ja DNB Nord IT sisällyttivät DNB Bankalle laatimiinsa laskuihin palvelujen suoritusten kustannusten lisäksi 5 prosentin lisän. Ainakin DNB Nord IT:llä oli mahdollisuus vaatia ostoihin sisältyvän veron vähentämistä suoritetuista palveluista Tanskassa. Tanskalaiset viranomaiset katsoivat, ettei kyseisiä palveluja ollut vapautettu verosta.

IV Menettely unionin tuomioistuimessa

12. Asiaa nyt käsittelevä Administratīvā apgabaltiesa (alueellinen hallintotuomioistuin, Latvia) on esittänyt 1.7.2015 SEUT 267 artiklan nojalla unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voiko kyseessä olla arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettu riippumaton yhteenliittymä, kun sen jäsenet ovat sijoittautuneet Euroopan unionin eri jäsenvaltioihin, joissa edellä mainittu direktiivin säännös on pantu täytäntöön erilaisin edellytyksin, jotka eivät ole keskenään yhteensopivia?

2) Voiko jäsenvaltio rajoittaa verovelvollisen oikeutta soveltaa arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädettyä vapautusta, kun verovelvollinen on täyttänyt kaikki edellytykset vapautuksen soveltamiselle omassa jäsenvaltiossaan, mutta kyseinen säännös on pantu täytäntöön yhteenliittymän muiden jäsenten jäsenvaltioiden kansallisessa lainsäädännössä sellaisin rajoituksin, jotka koskevat muiden jäsenvaltioiden verovelvollisten mahdollisuutta soveltaa omassa jäsenvaltiossaan vastaavaa arvonlisäveron vapautusta?

3) Onko sallittua soveltaa arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädettyä vapautusta palveluihin palvelujen vastaanottajan jäsenvaltiossa, kun tämä vastaanottaja on arvonlisäverovelvollinen ja palvelujen suorittaja, joka on arvonlisäverovelvollinen, on soveltanut toisessa jäsenvaltiossa arvonlisäveroa yleisen järjestelmän mukaisesti eli katsonut, että arvonlisävero näistä palveluista oli direktiivin 196 artiklan mukaisesti maksettava niiden vastaanottajan jäsenvaltiossa?

4) Onko arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan käsitteellä ’riippumaton yhteenliittymä’ tulkittava tarkoitettavan erillistä oikeushenkilöä, jonka olemassaolo on osoitettava erityisellä riippumattoman yhteenliittymän perustamista koskevalla sopimuksella?

Jos tähän kysymykseen vastataan niin, ettei riippumattoman yhteenliittymän ole välttämättä oltava erillinen yhteisö, onko katsottava, että riippumaton yhteenliittymä on myös sellainen toisiinsa etuyhteydessä olevien yritysten yhteenliittymä, jossa nämä yritykset tavanomaisen liiketoimintansa yhteydessä vaihtavat keskenään tukipalveluja liiketoimiaan varten, ja voidaanko tällaisen yhteenliittymän olemassaolo osoittaa niiden välisillä palvelusopimuksilla tai laskutushintoja koskevilla asiakirjoilla?

5) Voiko jäsenvaltio rajoittaa verovelvollisen oikeutta soveltaa arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädettyä arvonlisäveron vapautusta, kun verovelvollinen on perinyt liiketoimista lisän siten kuin sen sijoittautumisjäsenvaltion välitöntä verotusta koskevassa lainsäädännössä edellytetään?

6) Voidaanko arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädettyä vapautusta soveltaa palveluihin, joita vastaanotetaan kolmansista maista? Toisin sanoen: voiko arvonlisäverodirektiivin edellä mainitussa säännöksessä tarkoitetun riippumattoman yhteenliittymän jäsen, joka suorittaa yhteenliittymän sisällä palveluja sen muille jäsenille, olla verovelvollinen kolmannessa maassa?”

13. Kirjallisia huomautuksia näistä kysymyksistä ovat esittäneet DNB Banka, Kreikan tasavalta, Latvian tasavalta, Luxemburgin suurherttuakunta, Unkari, Puolan tasavalta, Portugalin tasavalta, Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta sekä Euroopan komissio. DNB Banka, Latvian tasavalta, Saksan liittotasavalta, Luxemburgin suurherttuakunta, Puolan tasavalta, Yhdistynyt kuningaskunta ja komissio osallistuivat 30.6.2016 pidettyyn suulliseen käsittelyyn.

V Oikeudellinen arviointi

14. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on todennut, Latviassa annettiin vasta 1.1.2014 säännös, jolla pannaan täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohta. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo kuitenkin, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdalla oli ennen kyseistä ajankohtaa DNB Bankaa suosiva välitön oikeusvaikutus. Siksi se pitää kyseisen säännöksen tulkintaa tarpeellisena pääasian ratkaisemiseksi.

A Vapautuksen välitön oikeusvaikutus

15. Aluksi on tarpeen tutkia ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen oletusta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan välittömästä oikeusvaikutuksesta.

16. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on niin, että jos jäsenvaltio ei ole saattanut direktiiviä osaksi kansallista oikeutta, yksityinen voi vedota niihin direktiivin säännöksiin, jotka ovat sisällöltään ehdottomia ja riittävän täsmällisiä.[7]

17. Unionin säännös on vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ehdoton, mikäli siinä säädetään velvollisuus, johon ei ole liitetty mitään ehtoja ja jonka täytäntöönpano tai vaikutukset eivät riipu sen enempää unionin toimielinten kuin jäsenvaltioidenkaan antamista säädöksistä tai niiden tekemistä päätöksistä.[8]

7 Ks. mm. tuomio 19.1.1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, 25 kohta); tuomio 22.6.1989, Costanzo (103/88, EU:C:1989:256, 29 kohta); tuomio 10.9.2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, 51 kohta) ja tuomio 7.7.2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, 16 kohta); ks. vielä tuomio 4.12.1974, Van Duyn (41/74, EU:C:1974:133, 12 kohta).

8 Ks. mm. tuomio 23.2.1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava ym. (C-236/92, EU:C:1994:60, 9 kohta); tuomio 26.10.2006, Pohl-Boskamp (C-317/05, EU:C:2006:684, 41 kohta); tuomio 1.7.2010, Gassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386, 45 kohta); tuomio 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, 32 kohta) ja tuomio 7.7.2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, 17 kohta).

18. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohta on ensinnäkin sisällöltään ehdoton, koska siinä ei jätetä jäsenvaltioille lainkaan valinnanvaraa vaan velvoitetaan ne säätämään tästä vapautuksesta kansallisessa lainsäädännössään. [9]

19. Unionin tuomioistuin on kuitenkin äskettäin eräässä tuomiossaan ensimmäisen kerran todennut, ettei eräs arvonlisäverodirektiivin säännös ole sisällöltään ehdoton, sillä perusteella, että sitä on – vaikka sen sanamuodossa ei näin nimenomaisesti todetakaan – täsmennettävä kansallisilla säännöksillä. [10]

20. Saksan liittotasavalta on samaan tapaan esittänyt, että tämän edellytyksen täytäntöön panemiseksi kansallisessa lainsäädännössä kansallisen lainsäätäjän on tutkittava ja valittava hyväksytyt sivuliikkeet. Toimivaltaisten kansallisten viranomaisten ei ole sen mukaan mahdollista päättää jokaisessa yksittäistapauksessa, onko kyseessä kilpailun vääristyminen, joka sulkee pois vapautuksen soveltamisen. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan välitön oikeusvaikutus ei ole edellä esitetty huomioon ottaen Saksan liittotasavallan mielestä mahdollinen.

21. Edellä mainittu unionin tuomioistuimen tuomio koski kuitenkin säännöstä (arvonlisäverodirektiivin 11 artiklaa), jossa annetaan jäsenvaltioille valinnanvaraa, jota käytettäessä on täydennettävä useita määrittelemättömiä oikeudellisia käsitteitä. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan kaltaista vapautusta ei kuitenkaan voida rinnastaa siihen.

22. Kilpailun vääristymisen muodostama (kielteinen) tunnusmerkki on tältä osin ”ainoastaan” määrittelemätön oikeudellinen käsite, jonka yhteydessä on unionin tuomioistuimen mukaan tutkittava, voiko yhteenliittymä olla myös ilman vapautusta varma jäsenistään koostuvan asiakaskuntansa säilymisestä. [11] Tätä on tutkittava jokaisessa yksittäistapauksessa, eikä sitä voida päättää ennalta abstraktisti tiettyjen sivuliikkeiden osalta. Säännöksessä ei siten anneta kansalliselle lainsäätäjälle abstraktia sääntelyvaltaa, joten arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohta on tältä osin myös ehdoton.

23. Jotta säännöksellä olisi välitön oikeusvaikutus, sen on oltava myös riittävän täsmällinen. Oikeuskäytännön mukaan näin on silloin, ”jos siinä säädetään sanamuodoltaan yksiselitteisestä velvoitteesta”. [12] Tämä edellyttää, että direktiivin teksti on riittävän selvä. [13]

24. Kuten edellä todettiin, kilpailun vääristymisen (kielteinen) tunnusmerkki on ”ainoastaan” määrittelemätön oikeudellinen käsite, jonka edellytyksiä on tutkittava. Direktiivin teksti on tältä osin myös riittävän selvä.

25. Unionin tuomioistuin on lisäksi arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan 1 kohdan, jonka mukaan julkisoikeudellisten yhteisöjen verotus riippuu samoin muiden muassa kilpailun vääristymisestä, [14] yhteydessä jo vahvistanut, että kyseisellä säännöksellä on välitön oikeusvaikutus. Vaikka tämä edellytys vaatiikin taloudellisten olosuhteiden arviointia, tämä ei ole esteenä säännöksen välittömälle oikeusvaikutukselle. [15]

9 Ks. vastaavasti toisesta vapautuksesta tuomio 28.11.2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, 49 kohta).

10 Tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 50 kohta).

11 Ks. tuomio 20.11.2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, 59 kohta).

12 Tuomio 23.2.1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava ym. (C-236/92, EU:C:1994:60, 10 kohta); tuomio 17.9.1996, Cooperativa Agricola Zootecnica S. Antonio ym. (C-246/94–C-249/94, EU:C:1996:329, 19 kohta); tuomio 29.5.1997, Klattner (C-389/95, EU:C:1997:258, 33 kohta) ja tuomio 1.7.2010, Gassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386, 45 kohta).

13 Ks. mm. tuomio 25.1.1983, Smit Transport (126/82, EU:C:1983:14, 11 kohta); tuomio 4.12.1997, Kampelmann ym. (C-253/96–C-258/96, EU:C:1997:585, 38 kohta); tuomio 9.9.2004, Meiland Azewijn (C-292/02, EU:C:2004:499, 61 kohta); tuomio 19.12.2012, Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, 53 kohta) ja tuomio 6.10.2015, T-Mobile Czech Republic ja Vodafone Czech Republic (C-508/14, EU:C:2015:657, 53 kohta).

14 Ks. säännöksen toinen alakohta, joka vastaa kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toista alakohtaa.

15 Ks. tuomio 17.10.1989, Comune di Carpaneto Piacentino ym. (231/87 ja 129/88, EU:C:1989:381, 32 ja 33 kohta) ja tuomio 8.6.2006, Feuerbestattungsverein Halle (C-430/04, EU:C:2006:374, 31 kohta) kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toisesta alakohdasta.

26. Lisäksi ennen kaikkea Yhdistynyt kuningaskunta kiistää arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan välittömän oikeusvaikutuksen siksi, että jäsenvaltioiden on annettava vielä säännöksiä yhteenliittymän oikeudellisesta muodosta ja jäsenyyden edellytyksistä.

27. En kuitenkaan voi yhtyä myöskään tähän näkemykseen. Direktiivin säännöstä, jossa annetaan jäsenvaltioille laaja harkintavalta, ei tosin voida soveltaa suoraan. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vapautuksen tunnusmerkistössä ei kuitenkaan anneta jäsenvaltioille lainkaan harkintavaltaa yhteenliittymän oikeudellisen muodon ja jäsenyyden edellytysten suhteen.

28. Säännökseen ei sisälly tältä osin jäsenvaltioiden eksplisiittistä määrittelytoimivaltaa, eikä se ilmene myöskään implisiittisenä viittauksena asianomaiseen kansalliseen siviilioikeuteen. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan muiden muassa vapautusten, joista säädetään nykyisin arvonlisäverodirektiivin 132 artiklassa, yhteydessä on tarkoitus välttää erot arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa eri jäsenvaltioissa.[16] Samoin kuin arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdan tapauksessa vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan omistusoikeuden käsitteellä ei tarkoiteta sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädettyjä muotoja,[17] yhteenliittymän määritelmää ja jäsenyyden edellytyksiä ei voida perustaa kansalliseen lainsäädäntöön.

29. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohta täyttää siten täsmällisyyttä koskevan edellytyksen ja on myös riittävän yksityiskohtainen, jotta sillä voi olla välitön oikeusvaikutus.[18]

30. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohta on siten sisällöllisesti ehdoton ja riittävän täsmällinen, joten sillä on välitön oikeusvaikutus.

B Ennakkoratkaisukysymykset yksitellen

1. Neljäs ennakkoratkaisukysymys: riippumattoman yhteenliittymän määritelmä

31. Yhteensä kuudesta ennakkoratkaisukysymyksestä vastataan ensin neljänteen, koska sillä on käsiteltävässä asiassa ensisijainen merkitys arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vapautuksen soveltamisalan kannalta.

32. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin nimittäin tiedustelee neljännellä kysymyksellään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitetun riippumattoman yhteenliittymän oltava erillinen oikeushenkilö vai voiko se olla myös – kuten pääasiassa – toisiinsa etuyhteydessä olevien yritysten yhteenliittymä, jonka jäsenet suorittavat toisilleen palveluja.

33. Tästä on ensinnäkin todettava, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitetun riippumattoman yhteenliittymän sinänsä on oltava saman direktiivin 9 artiklassa tarkoitettu verovelvollinen.

16 Ks. mm. tuomio 25.2.1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, 15 kohta); tuomio 14.6.2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, 15 kohta); tuomio 21.2.2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, 17 kohta) ja tuomio 2.7.2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, 17 kohta).

17 Ks. mm. tuomio 8.2.1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, 7 kohta); tuomio 15.12.2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, 62 kohta) ja tuomio 3.9.2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, 51 kohta).

18 Ks. tuomio 20.11.2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, 58–65 kohta).

34. Unionin tuomioistuin on nimittäin arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdasta vastaavasti jo todennut, että kun otetaan huomioon, että arvonlisäverolainsäädännön vapautuksia on lähtökohtaisesti tulkittava suppeasti,[19] tämän säännöksen sellainen tulkinta, joka ylittää sen yksiselitteisen sanamuodon, on ristiriidassa säännöksen tarkoituksen kanssa.[20] Säännöksen sanamuodosta ilmenee, että tunnusmerkistössä ”riippumattomaksi” mainittu yhteenliittymä itse suorittaa palveluja ja on siksi erotettava jäsenistään arvonlisäverolainsäädännössä.

35. Koska vapautusta voidaan siten soveltaa pelkästään palveluihin, jotka suorittaa yhteenliittymä itse eivätkä sen jäsenet, yhteenliittymän on oltava arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa tarkoitettu verovelvollinen. Muutoin arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan ei olisi olemassa mitään yhteenliittymän verollista palvelujen suoritusta, joka voitaisiin vapauttaa verosta. Verollisia ovat ainoastaan ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan” suorittamat palvelujen suoritukset.

36. Tilanne olisi toinen vain, jos arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdalla olisi tarkoitus turvata yhteenliittymän jäsenten toimintojen verosta vapauttamisen tai verottomuuden ulottuvuus siten, ettei tällaisten verovelvollisten (tai myös verosta vapautettujen) pelkästä yhteistyöstä seuraa uutta arvonlisäverorasitetta. Tämä selittäisi sen, miksi yhteenliittymän on suoritettava palveluja, jotka ovat välittömästi tarpeellisia jäsenten verottomalle toiminnalle, ja se voi ainoastaan vaatia jäseniä korvaamaan juuri niille kuuluvan osan näiden palvelujen kustannuksista.

37. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan suppeasti tulkittavassa sanamuodossa mainitaan kuitenkin ainoastaan yhteenliittymän, jonka toiminta on vapautettu arvonlisäverosta tai joka ei ole toiminnastaan arvonlisäverollinen, jäsenilleen suorittamat palvelut, jotka ovat – kuten olen todennut ratkaisuehdotuksessani komissio v. Luxemburg[21] – verollisia vain, jos ne suorittaa myös arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa tarkoitettu verovelvollinen.

38. Riippumattoman yhteenliittymän ei kuitenkaan tarvitse olla oikeushenkilö. Unionin tuomioistuin on nimittäin useasti todennut, ettei arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa tarkoitettuna verovelvollisena pitäminen edellytä omaa oikeushenkilöllisyyttä.[22] Tämän kannalta ratkaisevaa on pelkästään se, harjoittaako henkilö tai henkilöiden tai omaisuuden yhteenliittymä liiketoimintaa ”itsenäisesti” arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

39. Unionin tuomioistuin on oikeuskäytännössään käsitellyt arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohtaan sisältyvän itsenäisen toiminnan edellytyksen yhteydessä tähän mennessä useampia tilanteita, joissa oli aina kyse siitä, oliko henkilö tai varallisuuskokonaisuus alisteisessa suhteessa toiseen verovelvolliseen, jolloin se ei arvonlisäverodirektiivin 10 artiklaa suoraan tai vastaavasti sovellettaessa harjoittanut toimintaa itsenäisesti. Kyseisten asioiden kohteena oli henkilön itsenäisyys toimeksiantajaansa nähden,[23] osakkeenomistajien itsenäisyys yhtiöönsä nähden[24] ja organisaatioyksikköjen itsenäisyys organisaatioon nähden.[25]

19 Ks. tästä myöhemmin vakiintuneessa oikeuskäytännössä toistetusta periaatteesta tuomio 26.6.1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, 19 kohta); tuomio 16.9.2004, Cimber Air (C-382/02, EU:C:2004:534, 25 kohta) ja tuomio 2.7.2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, 18 kohta).

20 Tuomio 15.6.1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, 13 ja 14 kohta) kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdasta.

21 Ks. ratkaisuehdotukseni (C-274/15, EU:C:2016:750) 49 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

22 Ks. tuomio 27.1.2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, 8 kohta) ja tuomio 29.9.2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, 28 kohta); ks. vastaavasti myös tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 37 kohta), jota voidaan tältä osin ilmeisesti soveltaa arvonlisäverodirektiivin 9 artiklaan.

23 Tuomio 26.3.1987, komissio v. Alankomaat (235/85, EU:C:1987:161); tuomio 25.7.1991, Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332) ja tuomio 12.11.2009, komissio v. Espanja (C-154/08, EU:C:2009:695).

24 Tuomio 27.1.2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46) ja tuomio 18.10.2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615).

25 Tuomio 23.3.2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196) ja tuomio 17.9.2014, Skandia America (USA) (C-7/13, EU:C:2014:2225) yhtiön sivuliikkeestä sekä tuomio 29.9.2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635) kunnan organisatorisesta yksiköstä.

40. Juuri viimeksi mainittua, organisaatioyksiköitä koskevaa oikeuskäytäntöä voidaan soveltaa käsiteltävään asiaan. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitetun yhteenliittymän on nimittäin tarkoitus tarjota jäsenilleen yhteistyötä varten yhteinen rakenne,[26] joka on siis organisatorisesti itsenäinen. Unionin tuomioistuin ei ole pitänyt organisaatioyksiköitä itsenäisinä etenkään silloin, jos niillä ei voi olla käytettävissä omaa pääomaa.[27] Itse konsernilla – siis usean itsenäisen yhtiön yhteenliittymällä pelkästään niiden osakkuuksien perusteella – ei kuitenkaan voi olla omaa pääomaa. Konserni itsessään ei siten lähtökohtaisesti ole arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu verovelvollinen, eikä se voi siksi olla 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettu riippumaton yhteenliittymä.

41. Tämän tulkinnan vahvistaa arvonlisäverodirektiivin 11 artiklaan sisältyvän erityissäännöksen olemassaolo. Sen mukaan jäsenvaltio voi ”käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia kyseisen jäsenvaltion alueelle sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä, mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa”. Pelkästään tällä säännöksellä on tarkoitus käsitellä toisiinsa etuyhteydessä olevia yhtiöitä yhtenä verovelvollisena ja sen seurauksena vapauttaa konsernin sisäiset palvelut arvonlisäverorasitteesta.

42. Konserniin kuuluvaa itsenäistä yhtiötä, jolla on useita osakkaita, on tosin tietyissä tilanteissa mahdollisesti pidettävä riippumattomana yhteenliittymänä. Vapautus koskisi siinä tapauksessa kuitenkin ainoastaan yhtiön osakkailleen suorittamia palveluja, koska arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa vapautetaan verosta vain yhteenliittymän jäsenilleen suorittamat palvelut eikä päinvastoin. Tällaiset palvelut eivät kuitenkaan ole pääasian kohteena, joten tätä ei ole tarpeen tutkia lähemmin.

43. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vapautusta ei siten voida alun alkaenkaan soveltaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen tapaukseen, koska säännöksen tunnusmerkistössä tarkoitettu riippumaton yhteenliittymä ei suorita palveluja jäsenilleen.

44. Neljänteen ennakkoratkaisukysymykseen on näin ollen vastattava niin, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitetun riippumattoman yhteenliittymän ei tarvitse olla oikeushenkilö mutta sen on oltava arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu verovelvollinen. Toisiinsa etuyhteydessä olevista yhtiöistä muodostuva konserni itsessään ei täytä tätä edellytystä.

2. Ensimmäinen, toinen, kolmas ja kuudes ennakkoratkaisukysymys: soveltaminen rajat ylittävään yhteenliittymään

45. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä, toisella, kolmannella ja kuudennella kysymyksellään, voidaanko arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vapautusta soveltaa myös rajat ylittävästi toimivaan yhteenliittymään, ja jos voidaan, millä edellytyksillä.

46. Tällöin alustavana edellytyksenä – kuten myös Saksan liittotasavalta on esittänyt – on se, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettu vapautus on ylipäätään sovellettavissa yrityksiin, jotka tarjoavat verottomasti arvonlisäverodirektiivin 135 artiklassa tarkoitettuja rahoituspalveluja. Kuten olen ratkaisuehdotuksessani Aviva[28] perustellut, asia ei ole näin.

26 Tuomio 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, 37 kohta).

27 Ks. vastaavasti julkisasiamies Jääskisen ratkaisuehdotus Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:431, 46 kohta) ja tuomio 29.9.2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, 38 kohta); ks. lisäksi tuomio 23.3.2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, 37 kohta) ja tuomio 17.9.2014, Skandia America (USA) (C-7/13, EU:C:2014:2225, 26 kohta), joissa otetaan lähtökohdaksi oma osakepääoma.

28 Ks. samana päivänä esittämäni ratkaisuehdotus (C-605/15) 19 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan asema direktiivin systematiikassa ja sen syntyhistoria huomioon ottaen se käsittää ainoastaan verovelvollisten yhteenliittymät, jotka suorittavat arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan mukaisesti verottomia liiketoimia. Rahoituspalvelut eivät kuulu niihin.

47. Tästä riippumatta arvonlisäverodirektiivistä ei voida päätellä myöskään sen 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaan sisältyvän vapautuksen rajat ylittävää soveltamista. Kuten olen ratkaisuehdotuksessani Aviva [29] perustellut, tämä on seurausta jo kuudennesta direktiivistä. Tämä on seurausta myös vaikeuksista, jotka liittyvät siihen, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan tunnusmerkkejä arvioidaan useissa jäsenvaltioissa. Jäsenvaltion verotulot olisivat siten riippuvaisia toisten jäsenvaltioiden (tai jopa kolmansien maiden) (vaihtelevista) tilanteista ja arvioinneista, joita se ei voi todentaa. Tästä aiheutuisi huomattavia käytännön ongelmia, ja tämä olisi ristiriidassa sen unionin oikeuteen sisältyvän periaatteen kanssa, jonka mukaan jäsenvaltioilla on oikeus käyttää verotusvaltaansa niiden alueella toteutettujen toimintojen osalta, [30] ja voisi siksi myös oikeuttaa mahdollisen perusvapauksiin puuttumisen arvonlisäverodirektiivillä.

3. Viides ennakkoratkaisukysymys: 5 prosentin lisä

48. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee viidennellä ennakkoratkaisukysymyksellään lähinnä, sovelletaanko arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädettyä vapautusta myös silloin, kun verovelvollinen on sijoittautumisjäsenvaltionsa välitöntä verotusta koskevan lainsäädännön mukaisesti laskenut palvelujensa hinnan syntyneiden kustannusten mukaan ja lisännyt siihen – tässä tapauksessa 5 prosentin suuruisen – lisän.

49. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan mukaan yhteenliittymän suorittamat palvelut vapautetaan arvonlisäverosta ainoastaan sillä edellytyksellä, että yhteenliittymä vaatii jäseniltään ”korvaukseksi ainoastaan kunkin osuuden yhteisistä kustannuksista”.

50. Jos nyt tarkasteltavassa tapauksessa todetaan, että jäsenet olivat velvollisia maksamaan enemmän kuin pelkästään kyseisessä säännöksessä tarkoitetut kustannukset, kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on esittänyt, tämä vapautuksen tunnusmerkistön edellytys ei näin ollen täyty.

51. Tilanne voisi olla toinen vain, jos arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaan sisältyvä kustannusten käsite sisältää myös yrittäjän palkasta muodostuvan kustannustekijän, jota mahdollisesti edustaa palvelun suorittamisesta aiheutuvien tosiasiallisten kustannusten lisäksi perittävä lisä. Tähän liittyy kuitenkin merkittävää epävarmuutta. Ensinnäkin tämä tulkinta on ristiriidassa kyseisen säännöksen sanamuodon kanssa lähes kaikilla kielillä. Ilmaisu ”Erstattung” [31] tai jopa ”Rückzahlung” [32] tai ”Rückerstattung” [33] käsittää tavanomaisen kielenkäytön mukaan ainoastaan tosiasialliset kustannukset, ei palkkaa. Yrittäjän palkan huomioon ottaminen ei myöskään sovi yhteen arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vapautuksen tarkoituksen kanssa, jota olen

29 Ks. samana päivänä esittämäni ratkaisuehdotus (C-605/15) 36 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

30 Yleisesti alueperiaatteesta ks. tuomio 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, 46 kohta); tuomio 17.9.2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, 82 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja tuomio 5.7.2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, 45 ja 46 kohta); alueperiaatteesta arvonlisäverolainsäädännössä ks. myös tuomio 12.9.2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, 42 kohta).

31 Englanniksi ”exact reimbursement”, ranskaksi ”remboursement exact”, ruotsiksi ”ersättning”, espanjaksi ”reembolso exacto”; latviaksi ”precīzi atmaksāt” ja puolaksi ”zwrotu przypadającej”.

32 Hollanniksi ”terugbetaling”.

33 Italiaksi ”rimborso”, bulgariaksi ”възстановяване – – разходи”, ks. ainoastaan näennäisesti laajempi tanskankielinen versio ”godtgørelse”, jossa otetaan lähtökohdaksi korvaus.

tarkastellut ratkaisuehdotuksessani Aviva.[34] Sen tarkoituksena on ulottaa eräs toinen vapautus koskemaan aiempaa vaihetta, koska verovelvolliset tekevät kilpailullisista syistä yhteistyötä keskenään. Ajatus yrittäjän palkasta yhteenliittymän kustannustekijänä ei sovi yhteen kilpailuhaitan poistamisen kanssa.

52. Viidenteen ennakkoratkaisukysymykseen on siten vastattava, ettei arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettua vapautusta sovelleta, jos palvelusta maksetaan korvaus, joka ylittää siitä aiheutuneet kustannukset. Näin on myös siinä tapauksessa, että välitöntä verotusta koskevan lainsäädännön mukaan on maksettava pelkästään kertaluonteinen lisä.

VI Ratkaisuehdotus

53. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Administratīvā apgabaltiesan ennakkoratkaisupyyntöön seuraavasti:

1) Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitetun riippumattoman yhteenliittymän ei tarvitse olla oikeushenkilö mutta sen on oltava arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu verovelvollinen. Toisiinsa etuyhteydessä olevista yhtiöistä muodostuva konserni itsessään ei täytä tätä edellytystä.

2) Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohta käsittää nyt tarkasteltavassa asiayhteydessä ainoastaan sellaiset verovelvollisten yhteenliittymät, jotka suorittavat 132 artiklan mukaisesti verottomia liiketoimia. Rahoituspalveluyhtiöiden yhteenliittymät eivät siten kuulu arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan soveltamisalaan.

3) Riippumaton yhteenliittymä voi tarjota verottomia palveluja ainoastaan sellaisille jäsenilleen, jotka kuuluvat saman eli yhteenliittymän sijoittautumisjäsenvaltion oikeusjärjestyksen piiriin.

4) Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vapautusta ei sovelleta, jos palvelusta maksetaan korvaus, joka ylittää siitä aiheutuneet kustannukset. Näin on myös siinä tapauksessa, että välitöntä verotusta koskevan lainsäädännön mukaan on maksettava yksinomaan kertaluonteinen lisä.

34 Ks. samana päivänä esittämäni ratkaisuehdotus (C-605/15) 20 ja 21 kohta.