Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

1 päivänä joulukuuta 2022*

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisäverodirektiivi – Kuudes direktiivi 77/388/ETY – 4 artiklan 4 kohdan toinen alakohta – Verovelvolliset – Jäsenvaltioiden mahdollisuus käsitellä yhtenä verovelvollisena yhteisöjä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä, mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa (arvonlisäveroryhmä) – Kansallinen lainsäädäntö, jossa verovelvollisena pidetään arvonlisäveroryhmän pääjäsentä – Läheisten rahoituksellisten suhteiden käsite – Edellytystä, jonka mukaan pääjäsenellä on oltava äänioikeuksien enemmistö ja enemmistöomistus, ei ole – Taloudellisen yksikön itsenäisyyden arviointi standardoitujen arviointiperusteiden valossa – Ulottuvuus

Asiassa C-141/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 11.12.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 23.3.2020, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Finanzamt Kiel

vastaan

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

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

julkisasiamies: L. Medina,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH, edustajanaan B. Richter, Rechtsanwalt,

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

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

– Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan P. Gentili, avvocato dello Stato,

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

kuultuaan julkisasiamiehen 13.1.2022 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1), sellaisena kuin se oli muutettuna 17.10.2000 annetulla neuvoston direktiivillä 2000/65/EY (EYVL 2000, L 269, s. 44) (jäljempänä kuudes direktiivi), 4 artiklan 1 ja 4 kohdan sekä 21 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 3 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Finanzamt Kiel (Kielin verovirasto, Saksa; jäljempänä veroviranomainen) ja Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH (jäljempänä NGD mbH) ja joka koskee kyseisen yhtiön arvonlisäverotusta verovuodelta 2005.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

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

4 Kuudennen direktiivin 4 artiklassa säädettiin seuraavaa:

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

– –

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

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

– –”

5 Kuudennen direktiivin 21 artiklassa, jonka otsikko on ”Viranomaisille veronmaksuvelvolliset”, sellaisena kuin se oli muutettuna direktiivin 28 g artiklalla, säädettiin seuraavaa:

”1. Arvonlisäveroa ovat velvolliset maksamaan sisäisen järjestelmän mukaan:

a) verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun, lukuun ottamatta b ja c alakohdassa tarkoitettuja tapauksia.

– –

3) Jäsenvaltiot voivat määrätä 1 ja 2 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa muun henkilön kuin veronmaksuvelvollisen yhteisvastuulliseksi veron maksamisesta.

– –”

Saksan oikeus

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

”(1) Elinkeinonharjoittaja on henkilö, joka harjoittaa itsenäisesti liike- tai ammattitoimintaa. Yritys kattaa elinkeinonharjoittajan kaiken liike- ja ammattitoiminnan. Liike- tai ammattitoiminnalla tarkoitetaan kaikkea tulojen hankkimiseksi harjoitettavaa jatkuvaa toimintaa, vaikkei toiminnan tarkoituksena olisikaan voiton saaminen tai vaikka henkilöiden yhteenliittymä harjoittaisi vain jäseniinsä kohdistuvaa toimintaa.

(2) Liike- tai ammattitoiminta ei ole itsenäistä, jos

– –

2. oikeushenkilö on tosiseikkojen kokonaisarvostelun perusteella rahoituksellisesti, taloudellisesti ja hallinnollisesti integroitu pääjäsenen yritykseen (yhteisverotusyksikkö). Yhteisverotusyksikön vaikutukset koskevat vain Saksassa sijaitsevien yrityksen osien välisiä sisäisiä suoritteita. Mainittuja osia on kohdeltava yhtenä yrityksenä. Jos pääjäsenen johto on ulkomailla, vastaavana elinkeinonharjoittajana pidetään taloudellisesti suurinta Saksassa sijaitsevaa yrityksen osaa.

– –”

7 Lain 13a §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Veronmaksuvelvollinen on

1. edellä 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa ja 14c §:n 1 momentissa tarkoitetuissa tapauksissa elinkeinonharjoittaja;

– –”

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

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

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

9 NGD mbH on Saksan oikeuden mukaan perustettu rajavastuuyhtiö, joka on perustettu notaarin vahvistamalla asiakirjalla 29.8.2005 ja jonka osakkaat ovat A, joka on julkisoikeudellinen yhteisö ja jolla on 51 prosentin omistusosuus, ja C e. V., joka on rekisteröity yhdistys ja jolla on 49 prosentin omistusosuus. Vuonna 2005 E, joka on kyseisen yhtiön johtaja, oli samanaikaisesti A:n johtaja ja C e. V:n hallituksen puheenjohtaja.

10 NGD mbH:n yhtiöjärjestyksen 7 artiklan 2 kohdassa, joka koskee yhtiökokouksen kokoonpanoa ja äänioikeuksia, määrätään seuraavaa:

”Yhtiökokous koostuu A:n avustuskomitean ja C e. V:n pääkomitean jäsenistä. Kullakin yhtiömiehellä on yhtiökokouksessa seitsemän ääntä ja kukin yhtiömies nimeää enintään seitsemän edustajaa, jotka toimivat kyseisen yhtiön puolesta yksinomaan vapaaehtoisuusperiaatteella. Jollei seuraavista määräyksistä muuta johdu, jokaisella edustajalla on yksi ääni ja edustaja tekee ratkaisunsa oman ammatillisen arviointinsa perusteella olematta sidottu hänet nimenneen yhtiömiehen ohjeisiin.

Edellä esitetystä poiketaan ainoastaan sellaisten päätösten osalta, jotka koskevat välittömästi kunkin yhtiömiehen yhtiön käyttöön asettamia varoja. Tässä tapauksessa äänet voidaan antaa vain yhdenmukaisesti jokaista yhtiömiestä kohti, ja edustajat ovat sidottuja heidät nimenneen yhtiömiehen antamiin ohjeisiin. Mikäli edustajat eivät pääse sopimukseen, kyseessä olevan yhtiömiehen seitsemän ääntä katsotaan annetuiksi siten kuin enemmistö hänen nimeämistään edustajista on äänestänyt.”

11 Yhtiökokouksessa, joka pidettiin 1.12.2005, päätettiin muuttaa NGD mbH:n yhtiöjärjestystä ja ilmaista sen 7 artiklan 2 kohdan toinen alakohta seuraavasti:

”Edellä esitetystä poiketaan ainoastaan sellaisten päätösten osalta, jotka koskevat välittömästi kunkin yhtiömiehen yhtiön käyttöön asettamia varoja, tai sellaisten päätösten osalta, joista yhtiömies pyytää yhdenmukaisesti tapahtuvaa äänestystä. Tässä tapauksessa äänet voidaan antaa vain yhdenmukaisesti jokaista yhtiömiestä kohti ja edustajat ovat sidottuja heidät nimenneen yhtiömiehen antamiin ohjeisiin. Mikäli edustajat eivät pääse sopimukseen, kyseessä olevan yhtiömiehen seitsemän ääntä katsotaan annetuiksi siten kuin enemmistö hänen nimeämistään edustajista on äänestänyt. Jos äänestäminen tapahtuu yhdenmukaisesti, äänet arvioidaan yhtiötä koskevien omistusosuuksien mukaan.”

12 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen antamien selitysten mukaan kyseinen muutos tuli kuitenkin voimaan vasta 9.12.2010 pidetyn yhtiökokouksen jälkeen, kun näin muutetusta yhtiöjärjestyksestä oli tehty uusi notaarin vahvistama asiakirja ja merkintä kaupparekisteriin.

13 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että ulkopuolisen tarkastajan NGD mbH:n osalta suorittaman tarkastuksen yhteydessä tarkastaja katsoi, ettei NGD mbH ollut kyseisen verovuoden osalta rahoituksellisesti integroitu pääjäsen A:han. Niiden ei näin ollen voitu katsoa muodostavan yhteisverotusyksikköä, josta säädetään UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdassa, jolla pyritään panemaan Saksan oikeudessa täytäntöön kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa säädetty mahdollisuus.

14 Tätä päätelmää perusteltiin sillä, että kun otetaan huomioon NGD mbH:n yhtiöjärjestyksen 7 artikla, olipa se alkuperäisessä muodossaan tai muutetussa muodossaan, A:lla ei ollut äänioikeuksien enemmistöä, joten se ei voinut tehdä päätöksiä mainitussa yhtiössä, vaikka sillä oli 51 prosentin enemmistöosuus osakepääomasta. Näin ollen yhtiön kolmansien kanssa saama yleisen verokannan mukainen liikevaihto A:lle suoritetuista palveluista on kirjattava NGD mbH:n kirjanpitoon UStG:n 2 §:n 1 momentissa tarkoitetun elinkeinonharjoittajan ominaisuudessa.

15 Veroviranomainen vahvisti 30.5.2014 tekemällään päätöksellä ulkopuolisen tarkastajan kannan.

16 NGD mbH:n kyseisestä päätöksestä tekemä oikaisuvaatimus hylättiin veroviranomaisen 3.2.2017 tekemällä päätöksellä, minkä jälkeen NGD mbH nosti kanteen viimeksi mainitusta päätöksestä.

17 Schleswig Holsteinisches Finanzgericht (Schleswig-Holsteinin osavaltion verotuomioistuin, Saksa) hyväksyi kanteen 6.2.2018 antamallaan tuomiolla ja katsoi, että rahoituksellista integroitumista pääjäsen A:han koskeva edellytys täyttyi sekä NGD mbH:n yhtiöjärjestyksen muutetun version perusteella että sen alkuperäisen version perusteella, joka oli voimassa kyseessä olevan verovuoden aikana.

18 Mainittu tuomioistuin totesi tältä osin, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan alisteinen suhde hallinnollisesti integroidun yhtiön ja pääjäsenen välillä ei ole välttämätön edellytys sille, että henkilöt, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa, muodostavat arvonlisäveroryhmän (tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 44 ja 45 kohta), ja että näin ollen veroviranomaisen asettama vaatimus, jonka mukaan pääjäsenellä on oltava paitsi enemmistö muiden yhteisverotusyksikön jäsenten osakkeista myös enemmistö niiden äänioikeuksista, ylitti sen, mikä oli tarpeen väärinkäytösten tai veropetosten ja veronkierron ehkäisemistä koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi.

19 Veroviranomainen teki tästä tuomiosta Revision-valituksen Bundesfinanzhofiin (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) ja vetosi siihen, että UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan ensimmäistä virkettä oli rikottu, koska NGD mbH ei ollut rahoituksellisesti integroitu pääjäseneen A.

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa ensinnäkin, että jos pääasiaa arvioidaan yksinomaan sovellettavan kansallisen oikeuden perusteella, Revision-valitus on perusteltu, koska mainitun oikeuden mukaan yhteisverotusyksiköksi luokittelu riippuu rahoituksellisen integraation ehdosta, jossa edellytetään, että pääjäsenellä on enemmistö äänioikeuksista. Se täsmentää, että myös 16.7.2015 annetun tuomion Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496) jälkeen Bundesfinanzhofin oikeuskäytännön mukaan edellytetään edelleen UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan ensimmäisen virkkeen nojalla alisteisuussuhdetta, jota nyttemmin kutsutaan ”integroitumiseksi väliintulo-oikeuksin”.

21 Bundesfinanzhofin oikeuskäytännöstä ilmenee, että kansallisessa oikeudessa verovelka siirretään pääjäsenelle, jonka on voitava varmistua siitä, että kunkin yhteisverotusyksikköön kuuluvan yhteisön liikevaihto verotetaan asianmukaisesti. Pääjäsenen on näin ollen toimittava arvonlisäveron saajana kaikkien niiden palvelujen osalta, joita nämä yhteisöt suorittavat kolmansille, ja ainoastaan se pystyy antamaan veroilmoituksen kaikkien mainittujen yhteisöjen osalta.

22 Lopuksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa, että sen on UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan ensimmäisen virkkeen nojalla suoritettavassa tutkinnassa otettava huomioon ja sovellettava sellaisenaan sitä seikkaa, että kyseisen säännöksen mukaan sen yhteisverotusyksikön, johon nämä yhteisöt kuuluvat, pääjäseneen integroituneiden yhteisöjen liiketoimintaa ja ammattitoimintaa ei katsota harjoitettavan itsenäisesti. Näin ollen mainittujen yhteisöjen koko liikevaihto on pääjäsenen liikevaihtoa, ja tämä on velvollinen maksamaan koko liikevaihtoa vastaavan arvonlisäveron.

23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on kuitenkin epävarma siitä, onko pääasiassa kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan ensimmäisen alakohdan mukainen, sellaisena kuin unionin tuomioistuin on sitä tulkinnut, kun otetaan huomioon muun muassa vaatimus, joka koskee tässä lainsäädännössä edellytettyä määräysvaltaa ja alisteisuussuhdetta.

24 Koska unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee erityisesti, että jos arvonlisäveroryhmän katsotaan olevan olemassa, ryhmä itse on velvollinen maksamaan arvonlisäveron, joka vastaa ryhmän kaikkien jäsenten liikevaihtoa (tuomio 22.5.2008, Ampliscientifica ja Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, 20 kohta ja tuomio 17.9.2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, 29, 35 ja 37 kohta sekä tuomiolauselma), tällaisen arvonlisäveroryhmän rinnastaminen kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuun ainoaan verovelvolliseen estää ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan sen, että kyseisen ryhmän jäsenet, mukaan lukien sen pääjäsen, voisivat edelleen antaa arvonlisäveroilmoituksia ja että ne voitaisiin katsoa yksittäisiksi verovelvollisiksi.

25 Siinä tapauksessa, että unionin tuomioistuin toteaa, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohta on esteenä käytännölle, jonka mukaan ainoaksi verovelvolliseksi nimetään arvonlisäveroryhmän pääjäsen tämän ryhmän sijaan, herää ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan kysymys siitä, voiko tähän ryhmään kuuluva yhteisö vedota siihen, että kansallinen oikeus on mahdollisesti ristiriidassa unionin oikeuden kanssa. Tältä osin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, että 16.7.2015 annetusta tuomiosta Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496) seuraa, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdalla ei ole välitöntä oikeusvaikutusta, mutta pohtii, voiko tällainen yhteisö mahdollisesti vedota tältä osin direktiivin 21 artiklan 1 kohdan a alakohtaan.

26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii lisäksi vaatimusten tasoa sen arvioidessa, täyttyykö UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan ensimmäisen virkkeen mukainen rahoituksellista integroitumista koskeva edellytys nyt käsiteltävässä asiassa vai ei. Se pohtii erityisesti, onko tätä edellytystä tulkittava siten, että sen mukaan yhteisverotusyksikön pääjäsenellä on oltava paitsi enemmistö muiden yhteisverotusyksikön jäsenten osakkeista myös enemmistö niiden äänioikeuksista.

27 Se korostaa tässä yhteydessä, että sovellettavien kansallisten sääntöjen mukaan yhteisverotusyksikön pääjäsen voisi tarvittaessa vedota tuomioistuimessa oikeuteen saada taloudellinen korvaus muilta yhteisverotusyksikön jäseniltä sen varmistamiseksi, että yksikön sisäisten suhteiden puitteissa kukin näistä jäsenistä kantaa verorasituksen siten, että se vastaa liikevaihtoa, josta on aiheutunut kunkin osalta maksettava arvonlisävero.

28 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii myös, voidaanko yhteisverotusyksiköitä (Organschaft) koskeva saksalainen järjestelmä mahdollisesti perustella vaihtoehtoisesti kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdalla luettuna yhdessä 4 artiklan 4 kohdan ensimmäisen alakohdan kanssa. Jos näin olisi, veroviranomaisen tekemä Revision-valitus olisi perusteltu riippumatta kolmeen ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettavista vastauksista.

29 Tältä osin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan ei voida sulkea pois sitä, että erittäin tiukat kriteerit, jotka Saksan oikeudessa koskevat edellytystä yhteisverotusyksikön muodostavien yhteisöjen alisteisuussuhteesta yksikön pääjäseneen nähden yhteisverotusyksikön olemassaolon arvioimiseksi, voivat olla perusteltuja edellisessä kohdassa mainittujen säännösten tarkastelun perusteella.

30 Kun näet otetaan huomioon se, että sovellettavien kansallisten sääntöjen mukaan näillä yhteisöillä ei katsota olevan omaa tahtoa siltä osin kuin ne ovat alisteisessa suhteessa sen yhteisverotusyksikön pääjäseneen, johon ne kuuluvat, on katsottava, että kyseiset yhteisöt eivät täytä kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua itsenäisyyttä koskevaa edellytystä. Jäsenvaltioilla on oikeus katsoa, että yhteisöjä, jotka eivät täytä itsenäisyyttä koskevia edellytyksiä, ei pidetä verovelvollisina, ja niinpä kunkin yhteisön liikevaihtoa ja näin ollen arvonlisäveroa on pidettävä pääjäsenen liikevaihtona ja arvonlisäverona, kun otetaan huomioon viimeksi mainitun ja näiden yhteisöjen välinen alisteisuussuhde.

31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ilmaisee kuitenkin epäilyksensä siitä, onko jäsenvaltioilla todella toimivalta täsmentää luokittelun avulla tapaukset, joissa on katsottava, että tietyillä yhteisöillä ei katsota olevan omaa tahtoa ja että ne eivät näin ollen ole itsenäisiä kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

32 Se täsmentää tältä osin, että Saksan valtiosääntöoikeudessa annetaan kansalliselle lainsäätäjälle tällainen luokitteluoikeus, joka on perusteltu sen vuoksi, että siltä osin kuin verovelvollisen aseman määrittäminen sisältää taloudellisia rasitteita, yhteisöjen, joille tämä asema annetaan, ei pitäisi olla epävarmassa tilanteessa verovelvoitteidensa osalta. Lisäksi Saksan lainsäätäjän näin tekemää luokittelua voi tukea kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan ensimmäisen alakohdan tulkinta, joka on tehty kyseisen säännöksen asiayhteyden ja syntyhistorian valossa.

33 Viimeksi mainitun seikan osalta on lisäksi otettava huomioon, että jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja soveltamissäännöt 11.4.1967 annetun toisen neuvoston direktiivin 67/228/ETY (EYVL 1967, L 71, s. 1303) liitteessä A oletettavasti annettiin unionin oikeudessa oikeutus Saksan olemassa olevalle yhteisverotusyksikköjä koskevalle järjestelmälle, jotta tämä jäsenvaltio voisi säilyttää kyseisen järjestelmän.

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

”1) Onko [kuudennen direktiivin] 4 artiklan 4 kohdan toista alakohtaa, luettuna yhdessä 21 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 3 kohdan kanssa, tulkittava siten, että sen mukaan on sallittua, että jäsenvaltio nimeää verovelvolliseksi arvonlisäveroryhmän [yhteisverotusyksikön (Organkreis)] jäsenen (pääjäsenen) tämän arvonlisäveroryhmän sijaan?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi: Voidaanko tältä osin vedota [kuudennen direktiivin] 4 artiklan 4 kohdan toiseen alakohtaan luettuna yhdessä 21 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 3 kohdan kanssa?

3) Onko 16.7.2015 annetun tuomion Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 44 ja 45 kohta) 46 kohdan nojalla tehtävässä tarkastuksessa siitä, onko liikevaihtoverolain 2 §:n 2 momentin 2 kohdan ensimmäisessä virkkeessä säädetty vaatimus rahoituksellisesta integraatiosta sallittu toimenpide, joka on tarpeellinen väärinkäytösten tai veropetosten ja veronkierron ennalta ehkäisyä koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi sekä siihen soveltuva, käytettävä tiukkaa vai suurpiirteistä mittapuuta?

4) Onko [kuudennen direktiivin] 4 artiklan 1 kohtaa ja 4 kohdan ensimmäistä alakohtaa tulkittava niin, että jäsenvaltio voi määrittää, että henkilö ei toimi [kyseisen direktiivin] 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla itsenäisesti, jos tämä on rahoituksellisesti, taloudellisesti ja [hallinnollisesti] integroitu toisen yrityksen (pääjäsenen) yritykseen siten, että pääjäsen voi saada tahtonsa läpi kyseiseen henkilöön nähden ja estää siis tämän poikkeavan tahdonmuodostuksen?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Tutkittavaksi ottaminen

35 Saksan hallitus väittää ensisijaisesti, että ensimmäinen, toinen ja neljäs kysymys on jätettävä tutkimatta, koska niillä ei ole merkitystä pääasian ratkaisun kannalta, sillä pääasia koskee ainoastaan sitä, onko NGD mbH:n ja pääjäsen A:n välillä tapahtunut riittävä rahoituksellinen integraatio UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan ensimmäisessä virkkeessä, luettuna yhdessä 4 artiklan toisen kohdan kanssa, tarkoitetulla tavalla.

36 Ainoastaan siinä tapauksessa, että tähän kysymykseen on vastattava myöntävästi, minkä perusteella on ymmärrettävissä, että edellä mainittujen kahden yhteisön on katsottava muodostavan arvonlisäveroryhmän – minkä kyseinen hallitus kiistää –, on syytä käsitellä muiden ennakkoratkaisukysymysten perustana olevat ongelmat.

37 Tässä yhteydessä on huomautettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 267 artiklassa käyttöön otetussa unionin tuomioistuimen ja kansallisten tuomioistuinten välisessä yhteistyössä yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on kunkin asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen unionin tuomioistuimelle esittämillä kysymyksillä merkitystä asian kannalta. Kun siis kansallisen tuomioistuimen esittämät kysymykset koskevat unionin oikeuden tulkintaa, unionin tuomioistuin on lähtökohtaisesti velvollinen ratkaisemaan ne (ks. mm. tuomio 22.9.2016, Microsoft Mobile Sales International ym., C-110/15, EU:C:2016:717, 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Unionin tuomioistuin voi jättää tutkimatta kansallisen tuomioistuimen esittämän ennakkoratkaisukysymyksen ainoastaan, jos on ilmeistä, että pyydetyllä unionin oikeuden tulkitsemisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat

tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (ks. mm. tuomio 22.9.2016, Microsoft Mobile Sales International ym., C-110/15, EU:C:2016:717, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Näin ei kuitenkaan ole nyt käsiteltävässä asiassa, koska ensimmäinen, toinen ja neljäs unionin tuomioistuimelle esitetty kysymys, jotka koskevat unionin oikeuden tulkintaa, eivät ole millään tavoin hypoteettisia ja koska niiden yhteys pääasian tosiseikkoihin on osoitettu, sillä nämä kysymykset koskevat unionin oikeuden sellaisten säännösten tulkintaa, jotka ovat ratkaisevia pääasian ratkaisun kannalta, kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin nimenomaisesti toteaa ennakkoratkaisupyynnössään.

40 Erityisesti kysymykset siitä, ovatko yhtäältä Saksan lainsäädännössä olevat arvonlisäveroryhmän ainoan verovelvollisen nimeämistä koskevat vaatimukset ja toisaalta se, miten tässä lainsäädännössä käsitetään se, etteivät tällaiseen yhteisverotusyksikköön kuuluvat jäsenet ole itsenäisiä sen pääjäseneen nähden, kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan mukaisia, ovat merkittäviä pääasian ratkaisun kannalta, koska ne määrittävät sen, onko veroviranomaisen Revision-valitus hyväksyttävä.

41 Tästä seuraa, että ensimmäinen, toinen ja neljäs kysymys on otettava tutkittavaksi.

Asiakysymys

Ensimmäinen kysymys

42 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin kysyy, onko kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toista alakohtaa tulkittava siten, että se on esteenä sille, että jäsenvaltio nimeää arvonlisäverovelvolliseksi arvonlisäveroryhmän sijaan tämän ryhmän pääjäsenen.

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

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

45 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa säädetyn järjestelmän täytäntöönpano edellyttää, että tämän säännöksen perusteella annetussa kansallisessa lainsäädännössä mahdollistetaan se, että sellaisia henkilöitä, joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa, lakataan käsittelemästä arvonlisäveron osalta erillisinä verovelvollisina ja niitä käsitellään yhtenä verovelvollisena. Kun siis jäsenvaltio soveltaa

kyseistä säännöstä, tässä säännöksessä tarkoitetulla tavalla alisteisuussuhteessa olevaa yhteisöä tai yhteisöjä ei voida käsitellä direktiivin 2006/112 4 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettuna erillisenä verovelvollisena tai erillisinä verovelvollisina (ks. vastaavasti tuomio 22.5.2008, Ampliscientifica ja Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

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

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

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

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

50 Tästä on todettava, että vaikkei kuudennessa direktiivissä ollut nimenomaisia säännöksiä jäsenvaltioiden mahdollisuudesta toteuttaa tarvittavia toimenpiteitä veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi, ennen kuin sen 4 artiklan 4 kohdan kolmas alakohta, josta säädettiin direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta tiettyjen arvonlisäveron kantamisen yksinkertaistamiseen ja veropetosten tai veron kiertämisen estämiseen tähtäävien toimenpiteiden osalta sekä tiettyjen poikkeuslupapäätösten kumoamisesta 24.7.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/69/EY (EUVL 2006, L 221, s. 9), tuli voimaan, mainittu seikka ei kuitenkaan vienyt jäsenvaltioilta mahdollisuutta ryhtyä ennen mainittua voimaantuloa tällaisiin toimiin, koska se, että jäsenvaltiot estävät veropetoksia, veronkiertoa ja mahdollisia väärinkäytöksiä, on päämäärä, joka on

kuudennessa direktiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan, vaikkei unionin lainsäätäjä siihen nimenomaisesti olisi valtuuttanutkaan (ks. vastaavasti tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

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

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

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

54 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämistä selityksistä ilmenee lopuksi, että Saksan oikeuden mukaan arvonlisäveroryhmään kuuluvan yhteisön voidaan katsoa kuuluvan pääjäsenen yritykseen UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan ensimmäisessä virkkeessä tarkoitetulla tavalla, kun sitä luetaan yhdessä kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan kanssa, vain siinä tapauksessa, että pääjäsen voi saada tahtonsa läpi kyseiseen yhteisöön nähden, mikä edellyttää sitä, että sillä on enemmistö tämän yhteisön osakkeista ja äänioikeuksista.

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

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

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

58 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen selityksistä, sellaisina kuin ne on esitetty tämän tuomion 27 kohdassa, sekä Saksan hallituksen kirjallisissa huomautuksissaan esittämistä selityksistä ilmenee kuitenkin, että siltä osin kuin tämän pääjäsenen ilmoitusvelvollisuus ulottuu kaikkien kyseisen yhteisverotusyksikön jäsenten tarjoamiin ja vastaanottamiin palveluihin ja siltä osin kuin tästä seuraava verovelka kattaa kaikki nämä palvelut, tämä johtaisi samaan lopputulokseen kuin jos arvonlisäveroryhmä olisi itse arvonlisäverovelvollinen.

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

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

Toinen kysymys

61 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, onko kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toista alakohtaa, luettuna yhdessä tämän direktiivin 21 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 3 kohdan kanssa, tulkittava siten, että niillä voidaan katsoa olevan välitön oikeusvaikutus, mikä mahdollistaisi sen, että verovelvollisilla olisi mahdollisuus vedota niihin omaa jäsenvaltiotaan vastaan siinä tapauksessa, että kyseisen jäsenvaltion lainsäädäntö ei olisi sopusoinnussa mainitun säännöksen kanssa eikä sitä olisi mahdollista tulkita kyseisen säännöksen kanssa yhdenmukaisesti. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on esittänyt toisen kysymyksen vain siltä varalta. että ensimmäiseen kysymykseen annetun vastauksen mukaan kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toista alakohtaa olisi tulkittava siten, että se on esteenä sille, että jäsenvaltio nimeää arvonlisäverovelvolliseksi arvonlisäveroryhmän sijasta tämän ryhmän pääjäsenen.

62 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus, toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Kolmas kysymys

63 Kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, onko kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toista alakohtaa tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa sen, että tietty yhteisö muodostaa pääjäsenen kanssa arvonlisäveroryhmän, edellytykseksi asetetaan, että tämä pääjäsen omistaa enemmistöosuuden tästä yhteisöstä ja että sillä on kyseiseen yhteisöön nähden enemmistö äänioikeuksista.

64 Aluksi on todettava, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa asetettua edellytystä, jonka mukaan arvonlisäveroryhmän muodostaminen edellyttää, että kyseisillä henkilöillä on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa, on täsmennettävä kansallisella tasolla, joten kyseinen säännös on luonteeltaan ehdollinen siltä osin kuin se edellyttää sellaisten kansallisten säännösten antamista, joissa määritetään tällaisten suhteiden konkreettinen ulottuvuus (ks. vastaavasti tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 50 kohta).

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

66 Tässä yhteydessä on huomautettava, että vaikka – kuten tämän tuomion 44 ja 51 kohdassa on korostettu – kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa ei nimenomaisesti säädetä jäsenvaltioiden mahdollisuudesta asettaa talouden toimijoille muita edellytyksiä arvonlisäveroryhmän muodostamista varten, ne voivat harkintavaltansa rajoissa asettaa arvonlisäveroryhmää koskevan järjestelmän soveltamiselle tiettyjä edellytyksiä, kunhan nämä edellytykset pysyvät mainitun direktiivin niiden tavoitteiden puitteissa, jotka koskevat väärinkäytösten tai veropetosten ja veronkierron ehkäisemistä, ja kunhan unionin oikeutta ja sen yleisiä periaatteita, erityisesti suhteellisuusperiaatetta ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta, noudatetaan (ks. analogisesti tuomio 15.4.2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, ei julkaistu, EU:C:2021:285, 57 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

67 On myös muistutettava, että tämän tuomion 48 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaan läheisten rahoituksellisten suhteiden olemassaoloa koskevaa edellytystä ei voida tulkita suppeasti.

68 Unionin tuomioistuin on erityisesti jo täsmentänyt, että kun otetaan huomioon kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan sanamuoto, se, että arvonlisäveroryhmän jäsenten väliset suhteet ovat pelkästään läheiset, ei muiden edellytysten puuttuessa voi johtaa siihen, että katsottaisiin, että unionin lainsäätäjän tarkoituksena on ollut rajata arvonlisäveroryhmää koskevan järjestelmän soveltaminen vain niihin yhteisöihin, jotka ovat alisteisessa suhteessa kyseisen ryhmän pääjäseneen. Vaikka tällaisen alistussuhteen olemassaolo mahdollistaakin sen, että kyseisten yhteisöjen välisten suhteiden oletetaan olevan läheiset, sitä ei kuitenkaan lähtökohtaisesti voida pitää välttämättömänä edellytyksenä arvonlisäveroryhmän muodostamiselle. Toisin olisi vain niissä poikkeuksellisissa tapauksissa, joissa mainittu edellytys olisi määrätyssä kansallisessa asiayhteydessä sekä tarpeellinen toimenpide väärinkäytösten tai

veropetosten ja veronkierron ennalta ehkäisyä koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi että siihen soveltuva (ks. vastaavasti tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 44 ja 45 kohta).

69 Tästä seuraa, että vaatimus äänioikeuksien enemmistöstä ja vaatimus enemmistöomistuksesta, joka seuraa UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan ensimmäisessä virkkeessä tarkoitetusta rahoituksellista integroitumista koskevasta edellytyksestä, ei lähtökohtaisesti ole – mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tarkistettava – sellainen toimenpide, joka on väärinkäytösten tai veropetosten ja veronkierron ehkäisemistä koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi, joten tällaista vaatimusta ei lähtökohtaisesti voida asettaa kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan nojalla.

70 Tässä yhteydessä ei ole merkityksetöntä, että kuten Saksan hallituksen unionin tuomioistuimen kirjallisiin kysymyksiin antamasta vastauksesta ilmenee, tämä hallitus myöntää, ettei kumpikaan tämän tuomion edellisessä kohdassa mainituista kahdesta vaatimuksesta ole ehdottoman välttämätön, kunhan pääjäsen voi saada tahtonsa läpi muihin arvonlisäveroryhmään kuuluviin yhteisöihin nähden.

71 Edellä esitetyn perusteella kolmanteen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toista alakohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa sen, että tietty yhteisö muodostaa pääjäsenen yrityksen kanssa arvonlisäveroryhmän, edellytykseksi asetetaan, että tämä pääjäsen omistaa enemmistöosuuden tästä yhteisöstä ja että sillä on kyseiseen yhteisöön nähden enemmistö äänioikeuksista.

Neljäs kysymys

72 Neljännellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, onko kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan kanssa, tulkittava siten, että se on esteenä sille, että jäsenvaltio määrittelee, että tietyt yhteisöt eivät ole itsenäisiä, kun nämä yhteisöt ovat rahoituksellisesti, taloudellisesti ja hallinnollisesti integroituneet arvonlisäveroryhmän pääjäseneen.

73 Aluksi on huomautettava, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa verovelvollisena pidetään henkilöä, joka itsenäisesti harjoittaa jotakin saman artiklan 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa.

74 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan ensimmäisessä alakohdassa todetaan, että termi ”itsenäisesti” sulkee verotuksen ulkopuolelle työntekijät ja muut henkilöt, jos heidän suhteensa työnantajaan perustuu työsopimukseen tai muuhun oikeussuhteeseen, joka työehtojen, vastikkeen ja työnantajavastuun osalta luo työnantajan ja työntekijän välisen suhteen.

75 Kyseisen artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa säädetään, että jollei 29 artiklassa tarkoitetuista neuvotteluista muuta johdu, jäsenvaltio voi käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia maan alueelle sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat ”oikeudellisesti itsenäisiä” mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa.

76 On myös huomautettava, kuten komissio on todennut tiedonantonsa KOM/2009/0325 lopullinen 3.2. kohdan ensimmäisessä ja toisessa alakohdassa, että perustamalla kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan mukaisen arvonlisäveroryhmän joukko toisiinsa läheisesti liittyviä verovelvollisia yhdistyvät arvonlisäverotuksessa yhdeksi verovelvolliseksi. Kyseinen

toimielin on myös täsmentänyt, että ”Alv-ryhmää [voitiin] tässä suhteessa pitää arvonlisäverotusta varten luotuna ’fiktiivisenä’ rakenteena, jossa taloudellista sisältöä pidetään tärkeämpänä kuin oikeudellista muotoa. Alv-ryhmä on erityisen tyyppinen verovelvollinen, joka on olemassa ainoastaan arvonlisäverotusta varten. Se perustuu yhtiöiden välisiin todellisiin rahoituksellisiin, taloudellisiin ja hallinnollisiin suhteisiin. Vaikka jokainen ryhmän jäsen säilyttää oman oikeudellisen muotonsa, alv-ryhmä asetetaan etusijalle esimerkiksi yksityisoikeuden tai yhtiöoikeuden mukaisiin oikeudellisiin muotoihin nähden, tosin vain arvonlisäverotuksessa”.

77 Lisäksi unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan palvelujen suoritus on verollinen ainoastaan siinä tapauksessa, että palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia (ks. vastaavasti tuomio 17.9.2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

78 Sen toteamiseksi, että arvonlisäveroryhmään kuuluvan yksikön ja muiden kyseisen ryhmän jäsenten, myös sen pääjäsenen, välillä on tällainen oikeussuhde, jotta tämän yksikön suorittamista palveluista voitaisiin kantaa arvonlisäveroa, on määritettävä, harjoittaako kyseinen yksikkö itsenäistä taloudellista toimintaa. Tämän osalta on tutkittava, voidaanko tällaista yhteisöä pitää itsenäisenä siltä osin kuin se harjoittaa toimintaansa omissa nimissään, omaan lukuunsa ja omalla vastuullaan ja erityisesti siltä osin kuin se kantaa toiminnastaan aiheutuvan taloudellisen riskin (ks. analogisesti tuomio 17.9.2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, 25 kohta ja tuomio 13.6.2019, IO (ALV – Hallintoneuvoston jäsenen toiminta), C-420/18, EU:C:2019:490, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

79 Vaikka nyt käsiteltävässä asiassa arvonlisäveroryhmän pääjäsen A on arvonlisäveroryhmän ainoana verovelvollisena ja edustajana velvollinen antamaan veroilmoituksen kaikkien tähän ryhmään kuuluvien yhteisöjen, mukaan lukien NGD mbH:n, nimissä, on kuitenkin niin – kuten tämän tuomion 27 ja 57–59 kohdasta ilmenee –, että nämä yhteisöt kantavat itse taloudellisen toimintansa harjoittamiseen liittyvät taloudelliset riskit. Tästä seuraa, että näiden samojen yhteisöjen on katsottava harjoittavan itsenäistä taloudellista toimintaa, joten niitä ei voida määritellä luokittelemalla ne niin, että ne eivät ole itsenäisiä kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa ja 4 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetulla tavalla, pelkästään sillä perusteella, että ne kuuluvat arvonlisäveroryhmään.

80 Tätä tulkintaa tukee lisäksi se, että vaikka kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisesta alakohdasta ilmenee, että yhteisöillä, jotka voivat muodostaa arvonlisäveroryhmän, on oltava läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet, kyseisessä säännöksessä ei kuitenkaan säädetä, että näiden suhteiden olemassaolo tarkoittaisi muun ryhmän jäsenen kuin pääjäsenen muun kuin itsenäisen taloudellisen toiminnan harjoittamista. Mainitusta säännöksestä ei siis seuraa, että kyseinen yhteisö lakkaisi harjoittamasta kyseisen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettua itsenäistä taloudellista toimintaa pelkästään sen vuoksi, että se kuuluu arvonlisäveroryhmään.

81 Edellä esitetyn perusteella neljänteen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toista alakohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan kanssa, on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että jäsenvaltio määrittelee, että tietyt yhteisöt eivät ole itsenäisiä, kun nämä yhteisöt ovat rahoituksellisesti, taloudellisesti ja hallinnollisesti integroituneet arvonlisäveroryhmän pääjäseneen.

Oikeudenkäyntikulut

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

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

1) **Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se oli muutettuna 17.10.2000 annetulla neuvoston direktiivillä 2000/65/EY, 4 artiklan 4 kohdan toista alakohtaa**

   on tulkittava siten, että

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

2) **Kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se oli muutettuna direktiivillä 2000/65, 4 artiklan 4 kohdan toista alakohtaa**

   on tulkittava siten, että

   se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa sen, että tietty yhteisö muodostaa pääjäsenen yrityksen kanssa ryhmän, jonka muodostavat henkilöt, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä, mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa, edellytykseksi asetetaan, että tämä pääjäsen omistaa enemmistöosuuden tästä yhteisöstä ja että sillä on kyseiseen yhteisöön nähden enemmistö äänioikeuksista.

3) **Kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se oli muutettuna direktiivillä 2000/65, 4 artiklan 4 kohdan toista alakohtaa, luettuna yhdessä direktiivin 77/388, sellaisena kuin se oli muutettuna, 4 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan kanssa,**

   on tulkittava siten, että

   se on esteenä sille, että jäsenvaltio määrittelee, että tietyt yhteisöt eivät ole itsenäisiä, kun nämä yhteisöt ovat rahoituksellisesti, taloudellisesti ja hallinnollisesti integroituneet sellaisen ryhmän pääjäseneen, jonka muodostavat henkilöt, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä, mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa.

Allekirjoitukset