Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

12 päivänä lokakuuta 2016*

Ennakkoratkaisupyyntö — Verotus — Arvonlisävero — Kuudes direktiivi 77/388/ETY — 4 artiklan 1 ja 4 kohta — Direktiivi 2006/112/EY — 9 ja 11 artikla — Käsite ”verovelvollinen” — Siviiliyhtiöt, jotka myyvät tuotteitaan yhteisellä tavaramerkillä ja pääomayhtiön kautta — Käsite ”itsenäiset elinkeinonharjoittajat” — Verovelvollisen ominaisuuden epääminen — Taannehtivuus — Kuudes direktiivi 77/388 — 25 artikla — Direktiivi 2006/112 — 272 ja 296 artikla — Maataloustuottajien vakiokantajärjestelmä — Vakiokantajärjestelmän ulkopuolelle jättäminen — Taannehtivuus

Asiassa C-340/15,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzgericht (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Itävalta) on esittänyt 29.6.2015 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 7.7.2015, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Christine Nigl ym.

vastaan

Finanzamt Waldviertel,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja L. Bay Larsen sekä tuomarit M. Vilaras (esittelevä tuomari), J. Malenovský, M. Safjan ja D. Šváby,

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: hallintovirkamies K. Malacek,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 13.4.2016 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Christine Nigl ym., edustajinaan H. Nigl, Rechtsanwalt, ja J. Auer,

— Itävallan hallitus, asiamiehinään C. Pesendorfer, S. Pfeiffer ja F. Koppensteiner,

— Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja M. Wasmeier,

kuultuaan julkisasiamiehen 30.6.2016 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 26.4.2004 annetulla neuvoston direktiivillä 2004/66/EY (EUVL 2004, L 168, s. 35; jäljempänä kuudes direktiivi), ja yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Niglin perheen jäsenet, jotka ovat kolmen siviiliyhtiön, joista jokainen viljelee viiniä, osakkaita, ja Finanzamt Waldviertel (Waldviertelin verotoimisto, Itävalta; jäljempänä verohallinto) ja joka koskee yhtäältä arvonlisäverovelvollisen ominaisuuden määrittelyä ja toisaalta sitä, että kyseisiin siviiliyhtiöihin on kieltäydytty soveltamasta yhteistä maataloustuottajien vakiokantajärjestelmää.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Kuudes direktiivi

3 Kuudennen direktiivin 4 artiklassa, jonka otsikko on ”Verovelvolliset”, säädetään seuraavaa:

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

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Taloudellisena toimintana on pidettävä myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

– –

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.

– –”

4 Kuudennen direktiivin 25 artiklassa, jonka otsikko on ”Yhteinen maataloustuottajia koskeva vakiokantajärjestelmä”, säädetään seuraavaa:

”1. Jos tavanomaisen arvonlisäverojärjestelmän tai 24 artiklan mukaisen yksinkertaistetun järjestelmän soveltaminen maataloustuottajiin aiheuttaisi vaikeuksia, jäsenvaltiot voivat soveltaa maataloustuottajiin vakiokantajärjestelmää maataloustuottajien ostamista tavaroista ja palveluista maksetun arvonlisäveron hyvittämiseksi.

– –

9. Jäsenvaltio voi sulkea vakiokantajärjestelmän ulkopuolelle tiettyjä maataloustuottajaryhmiä sekä sellaisia maataloustuottajia, joiden osalta tavanomaisen arvonlisäverojärjestelmän tai tarvittaessa 24 artiklan 1

kohdan mukaisen yksinkertaistetun järjestelmän soveltaminen ei aiheuta hallinnollisia vaikeuksia.

– –”

Arvonlisäverodirektiivi

5 Arvonlisäverodirektiivin III osastoon, jonka otsikko on ”Verovelvolliset”, sisältyvän 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

6 Kyseisen direktiivin 10 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu edellytys liiketoiminnan harjoittamisesta 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.”

7 Mainitun direktiivin 11 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

”Kuultuaan neuvoa-antavaa arvonlisäverokomiteaa – – jäsenvaltio voi käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia kyseisen jäsenvaltion alueelle sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä mutta joilla on läheiset rahoituksselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa.”

8 Saman direktiivin 296 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jos tavallisen arvonlisäverojärjestelmän tai 1 luvun mukaisen erityisjärjestelmän soveltaminen maataloustuottajiin aiheuttaisi vaikeuksia, jäsenvaltiot voivat tämän luvun mukaisesti soveltaa maataloustuottajiin vakiokantajärjestelmää maataloustuottajien ostamista tavaroista ja palveluista maksetun arvonlisäveron hyvittämiseksi.

2. Jäsenvaltio voi sulkea vakiokantajärjestelmän ulkopuolelle tiettyjä maataloustuottajaryhmiä sekä sellaisia maataloustuottajia, joille tavallisen arvonlisäverojärjestelmän tai tarvittaessa 281 artiklan mukaisten yksinkertaistettujen yksityiskohtaisten sääntöjen soveltaminen ei todennäköisesti aiheuta hallinnollisia vaikeuksia.”

Itävallan oikeus

9 Vuoden 1994 liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz 1994, jäljempänä UStG) 2 §:ssä, jonka otsikko on ”Elinkeinonharjoittaja, yritys”, säädetään seuraavaa:

”(1) Elinkeinonharjoittaja on henkilö, joka harjoittaa itsenäisesti elinkeino- tai ammattitoimintaa. Yritys kattaa elinkeinonharjoittajan kaiken elinkeino- tai ammattitoiminnan. Elinkeino- 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) Elinkeino- tai ammattitoiminta ei ole itsenäistä, jos

1. luonnolliset henkilöt ovat yksin tai yhdessä osa yritystä siten, että heidän on noudatettava elinkeinonharjoittajan määräyksiä

2. oikeushenkilö on siinä määrin elinkeinonharjoittajan tahdon alainen, ettei sillä ole omaa tahtoa. Oikeushenkilö on siinä määrin elinkeinonharjoittajan tahdon alainen, ettei sillä ole omaa tahtoa (yhteisverotusyksikkö), jos se on – kun kaikki tosiseikat otetaan huomioon – rahoituksellisesti, taloudellisesti ja organisatorisesti osa yritystä.

– –”

10 UStG:n 22 §:ssä säädetään, että niiden elinkeinonharjoittajien osalta, jotka eivät ole kirjanpitovelvollisia ja jotka toteuttavat liiketoimia maa- ja metsätaloustoiminnan yhteydessä, näistä liiketoimista maksettavan veron määräytymisperusteeksi on vahvistettu 10 prosenttia, ja kirjanpitovelvollisuus määräytyy yleisistä verosäännöksistä annetun liittovaltion lain (Bundesabgabenordnung) 124 ja 125 §:n mukaan liikevaihdon suuruuden ja tilan arvon perusteella.

11 Lisäksi yleisen siviililain (Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch) 1175 §:ssä säädetään, että vähintään kaksi henkilöä muodostaa siviiliyhtiön (Gesellschaft bürgerlichen Rechts), kun he sopivat sopimuksessa harjoittavansa yhdessä tiettyä toimintaa yhteisen tavoitteen saavuttamiseksi. Tällaiselle sopimukselle ei ole asetettu muotovaatimuksia.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

12 Pääasian valittajat ovat harjoittaneet vuodesta 1998 lähtien viininviljelytoimintaa kolmen sellaisen siviiliyhtiön kautta, joista jokainen viljelee viiniä eri paikoissa ja on liikevaihtoverovelvollinen. Ensimmäisen näistä siviiliyhtiöistä on perustanut Martin Nigl ja Christine Nigl, toisen Gisela Nigl (vanhempi) ja Josef Nigl ja kolmannen Martin Nigl ja Gisela Nigl (nuorempi). Näitä kolmea siviiliyhtiötä perustettaessa ei ole tehty yhtään kirjallista sopimusta.

13 Korkealaatuisten viinien, jotka kuuluvat Martin Niglin kehittämään tuoteryhmään, kysynnän kasvuun vastaamiseksi pääasian valittajat perustivat vuonna 2001 Wein-Gut Nigl GmbH:n (jäljempänä kauppayhtiö). Pääasiallisesti kyseinen yhtiö joko ostaa viinejä, jotka ovat peräisin siviiliyhtiöiden

tiloilta, myydäkseen niitä jälleenmyyjille tai myy tällaisia viinejä loppukuluttajille kunkin kyseessä olevan siviiliyhtiön nimissä ja lukuun. Se myös tuottaa viiniä viinirypäleistä, jotka se ostaa sen kanssa sopimussuhteessa olevilta viininviljelijöiltä, ja pitää hotellia ja sen ravintolaa.

14 Näistä siviiliyhtiöistä on tehty ilmoituksia viranomaisille, kuten verohallinnolle, joka on luokitellut kyseiset yhtiöt itsenäisiksi verovelvollisiksi elinkeinonharjoittajina liikevaihtoverojen osalta ja yhteisyrityksinä tuloverotuksen osalta.

15 Näiden kolmen siviiliyhtiön tuloista ja menoista pidetään kirjaa erikseen kunkin siviiliyhtiön oman pankkitilin avulla, voitot jaetaan kussakin siviiliyhtiössä sen jäsenille, ja näillä yhtiöillä ei ole mitään yhteistä omaisuutta tai pankkitiliä. Jokainen siviiliyhtiö viljelee erikseen sille kuuluvia tai sen vuokraamia viiniviljelmiä, jokaisen palveluksessa on palkattuja työntekijöitä ja jokaisella on omia laitteita, kuten traktoreita tai koneita. Kauppayhtiö ostaa keskitetysti 15–20 prosenttia kyseisistä tuotantovälineistä ja jakaa ne tämän jälkeen siviiliyhtiöille tuotetun viinin määrien perusteella. Kauppayhtiö laskuttaa siviiliyhtiöiltä rakennusten käyttö- ja kunnossapitokustannukset ja kaasu- ja sähkökustannukset vuoden lopussa.

16 Viini valmistetaan erikseen eri tiloilla, mutta se pullotetaan yhteisessä laitoksessa. Kauppayhtiö myy siviiliyhtiöiden tuottamia viinejä yhteisellä tavaramerkillä, Weingut Nigl, yhteisesti vahvistetuin hinnoin, ja kauppayhtiön ostohinnat määräytyvät siten, että sen omiin myyntihintoihin sovelletaan vähennystä. Mainoksissa, internetsivustolla ja hinnastoissa ei viitata eri tiloihin tai tuottajina toimiviin siviiliyhtiöihin. Lopuksi kauppayhtiö hoitaa kaikki hallinnolliset tehtävät näiden kolmen siviiliyhtiön puolesta.

17 Vuoteen 2012 asti verohallinto katsoi, että toimintaa harjoitti neljä verovelvollista eli kolme siviiliyhtiötä ja kauppayhtiö.

18 Vuonna 2012 tehdyn verotarkastuksen jälkeen verohallinto on katsonut, että kun otetaan huomioon siviiliyhtiöiden läheinen taloudellinen ja organisatorinen yhteys toisiinsa, kyseisten yhtiöiden jäsenet ovat muodostaneet vuodesta 2005 lähtien yhtenäisen henkilöryhmittymän. Sen mukaan on olemassa ainoastaan yksi tulolähde, josta saatava tuotto on kohdennettava näiden kolmen siviiliyhtiön eri jäseniin.

19 Liikevaihtoveron osalta verohallinto on katsonut, että taannehtivasti vuodesta 2005 lähtien on ollut olemassa kaksi verovelvollista elinkeinonharjoittajaa eli yhtenäinen henkilöryhmittymä, joka muodostuu näiden kolmen siviiliyhtiön jäsenistä, ja kauppayhtiö. Kaikille näiden kolmen siviiliyhtiön jäsenille ja kauppayhtiölle on osoitettu liikevaihtoveroa koskevia verotuspäätöksiä, ja kunkin siviiliyhtiön liikevaihtoverotunnisteen voimassaoloa on rajoitettu 18.7.2012 tehdyllä päätöksellä.

20 Tämän seurauksena verohallinto on asettanut yhteisen maataloustuottajien vakiokantajärjestelmän, jota siviiliyhtiöihin sovellettiin, kyseenalaiseksi.

21 Bundesfinanzgericht (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Itävalta), jonka käsiteltäväksi on saatettu valitus sen ratkaisemiseksi, ovatko pääasian valittajat harjoittaneet itsenäisinä elinkeinonharjoittajina toimintaa neljällä vai ainoastaan kahdella viinitilalla, muistuttaa, että Itävallan oikeudessa mikä tahansa rakenne, joka esiintyy kolmansiin nähden tässä muodossaan ja joka tarjoaa itsenäisesti palveluja liikevaihtoverolainsäädännössä tarkoitetulla tavalla, voi olla elinkeinonharjoittaja, vaikka kyseessä olisikin henkilöryhmittymä, joka ei ole oikeuskelpoinen.

22 Lisäksi kyseinen tuomioistuin toteaa, että se on jo katsonut, että koska Itävallan tasavalta ei ole pyytänyt kuudennen direktiivin 29 artiklassa mainitun neuvoa-antavan arvonlisäverokomitean kuulemista, yhteisyritykset, jotka ovat toisistaan riippumattomia tuloverotuksessa, eivät muodosta yhtä ainoaa elinkeinonharjoittajaa liikevaihtoverolainsäädännön kannalta siitä riippumatta, millaisia yhteyksiä tai suhteita niiden välillä on.

23 Tässä asiayhteydessä Bundesfinanzgericht on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko kolmea henkilöryhmittymää, jotka koostuvat saman perheen eri jäsenistä, jotka esiintyvät toimittajiinsa ja viranomaisiin nähden ulospäin itsenäisinä henkilöryhmittyminä, joilla on kahta taloushyödykettä lukuun ottamatta omat tuotantovälineet mutta jotka myyvät tuotteensa yhteisellä tavaramerkillä pääosin sellaisen pääomayhtiön kautta, jonka osuudet ovat henkilöryhmittymien jäsenten ja muiden perheenjäsenten omistuksessa, pidettävä kolmena itsenäisenä elinkeinonharjoittajana (verovelvollisena)?

2) Jos kyseisiä kolmea henkilöryhmittymää ei ole pidettävä kolmena itsenäisenä elinkeinonharjoittajana (verovelvollisena), onko siinä tapauksessa itsenäisenä elinkeinonharjoittajana pidettävä
   a) tuotteiden myynnistä vastaavaa pääomayhtiötä vai
   b) kyseisten kolmen henkilöryhmittymän jäsenistä koostuvaa henkilöryhmittymää, joka ei toimi markkinoilla ostajana eikä myyjänä, vai
   c) kyseisestä kolmesta henkilöryhmittymästä ja pääomayhtiöstä koostuvaa henkilöryhmittymää, joka ei toimi markkinoilla ostajana eikä myyjänä?

3) Jos kyseisiä kolmea henkilöryhmittymää ei ole pidettävä kolmena itsenäisenä elinkeinonharjoittajana (verovelvollisena), voidaanko elinkeinonharjoittajan (verovelvollisen) asema poistaa
   a) taannehtivasti vai
   b) ainoastaan nykyhetkestä alkaen vai
   c) eikö sitä voida lainkaan poistaa,

jos henkilöryhmittymät on aluksi [verohallinnon] verotarkastusten perusteella todettu itsenäisiksi elinkeinonharjoittajiksi (verovelvollisiksi)?

4) Jos kyseisiä kolmea henkilöryhmittymää on pidettävä kolmena itsenäisenä elinkeinonharjoittajana (verovelvollisena), onko niitä pidettävä viininviljelijöinä ja siten vakiokantajärjestelmän alaisina maataloustuottajina, jos kukin näistä taloudellista yhteistyötä tekevistä henkilöryhmittymistä kuuluu sellaisenaan maataloustuottajien vakiokantajärjestelmään, mutta pääomayhtiö, kolmen henkilöryhmittymän jäsenistä muodostuva oma henkilöryhmittymä tai pääomayhtiöstä ja kolmen henkilöryhmittymän jäsenistä muodostuva oma henkilöryhmittymä jää liiketoiminnan laajuuden tai oikeudellisen muodon vuoksi kansallisen lainsäädännön mukaan vakiokantajärjestelmän ulkopuolelle?

5) Jos maataloustuottajien vakiokantajärjestelmää ei lähtökohtaisesti voida soveltaa kyseisiin kolmeen henkilöryhmittymään, onko ne jätettävä sen ulkopuolelle
   a) taannehtivasti vai
   b) ainoastaan nykyhetkestä alkaen vai
   c) eikö niitä voida lainkaan jättää sen ulkopuolelle?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

24 Aluksi on todettava, että kun otetaan huomioon ajanjakso, jonka ajan kyseisten kolmen siviiliyhtiön jäsenet muodostivat verohallinnon mukaan yhtenäisen henkilöryhmittymän, eli vuodet 2005–2012, kuudennen direktiivin ja arvonlisäverodirektiivin merkityksellisiä säännöksiä on sovellettava.

Ensimmäinen kysymys

25 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee pääasiallisesti, onko yhtäältä kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohtaa ja 4 kohdan ensimmäistä alakohtaa ja toisaalta arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäistä alakohtaa ja 10 artiklaa tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaisia useita siviiliyhtiöitä, jotka esiintyvät toimittajiinsa, viranomaisiin ja jossain määrin asiakkaisiinsa nähden itsenäisinä siviiliyhtiöinä ja joista jokainen huolehtii omasta tuotannostaan käyttämällä pääosin omia tuotantovälineitään mutta jotka myyvät suuren osan tuotteistaan yhteisellä tavaramerkillä sellaisen pääomayhtiön kautta, jonka osuudet ovat kyseisten siviiliyhtiöiden jäsenten ja muiden kyseisen perheen jäsenten omistuksessa, on pidettävä itsenäisinä elinkeinonharjoittajina, jotka ovat arvonlisäverovelvollisia.

26 Tässä yhteydessä on muistutettava, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan ja arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan mukaan ”verovelvollisella” tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa taloudellista toimintaa (ts. liiketoimintaa), riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta (ks. mm. tuomio 26.3.1987, komissio v. Alankomaat, 235/85, EU:C:1987:161, 6 kohta; tuomio 16.9.2008, Isle of Wight Council ym., C-288/07, EU:C:2008:505, 27 kohta ja tuomio 29.10.2009, komissio v. Suomi, C-246/08, EU:C:2009:671, 35 kohta).

27 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa ja arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa käytetyillä ilmaisuilla, erityisesti sanalla ”jokaista”, annetaan käsitteelle ”verovelvollinen” laaja määritelmä, jossa korostetaan taloudellisen toiminnan harjoittamisen itsenäisyyttä siten, että kaikkia niin julkisia kuin yksityisiäkin luonnollisia henkilöitä ja oikeushenkilöitä sekä yksikköjä, joilla ei ole oikeushenkilöllisyyttä mutta jotka täyttävät objektiivisesti tässä säännöksessä säädetyt edellytykset, on pidettävä arvonlisäverovelvollisina (ks. vastaavasti tuomio 29.9.2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, 28 kohta).

28 Jotta voidaan todeta, että taloudellista toimintaa harjoitetaan itsenäisesti, on selvitettävä, harjoittaako kyseinen henkilö toimintaansa omissa nimissään, omaan lukuunsa ja omalla vastuullaan ja kantaako hän toimintansa harjoittamiseen liittyvän taloudellisen riskin (tuomio 27.1.2000, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, 18 kohta; tuomio 18.10.2007, van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, 23 kohta ja tuomio 29.9.2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, 34 kohta).

29 Ensimmäiseen kysymykseen on vastattava näiden seikkojen valossa.

30 Se, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaiset siviiliyhtiöt viljelevät erikseen niille kuuluvia tai niiden – myös erikseen – vuokraamia viiniviljelmiä, se, että jokainen niistä käyttää lähes yksinomaan omia tuotantovälineitään ja että jokaisen palveluksessa on sen omia palkattuja työntekijöitä, ja se, että ne esiintyvät toimittajiinsa, viranomaisiin ja jossain määrin asiakkaisiinsa nähden itsenäisinä siviiliyhtiöinä, osoittaa, että jokainen näistä yhtiöistä harjoittaa toimintaa omissa nimissään, omaan lukuunsa ja omalla vastuullaan.

31 Tässä asiayhteydessä pelkästään sillä, että tällaisten siviiliyhtiöiden ja pääomayhtiön välillä tehdään tietynlaista yhteistyötä muun muassa silloin, kun kyse on niiden tuotteiden myynnistä yhteisellä tavaramerkillä, ei voida kyseenalaistaa kyseisten siviiliyhtiöiden itsenäisyyttä suhteessa pääomayhtiöön.

32 Se, että tällaiset siviiliyhtiöt yhdistävät osan toiminnastaan antamalla sen kolmannen yhtiön harjoitettavaksi, kuuluu nimittäin mainitun toiminnan järjestämisen yhteydessä tehtäviin valintoihin, ja sen perusteella ei voida päätellä, että kyseiset siviiliyhtiöt eivät harjoita toimintaansa itsenäisesti tai että ne eivät kanna taloudelliseen toimintaansa liittyvää taloudellista riskiä.

33 Lisäksi sillä, että yhden pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen siviiliyhtiön yhdellä jäsenellä on merkittävä rooli kyseisten yhtiöiden viinien tuotekehittelyssä ja näiden yhtiöiden edustamisessa, ei voida kyseenalaistaa toteamusta, jonka mukaan nämä yhtiöt harjoittavat toimintaansa itsenäisesti, koska jokainen niistä toimii omissa nimissään, omaan lukuunsa ja omalla vastuullaan.

34 Edellä esitettyjen seikkojen perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että yhtäältä kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohtaa ja 4 kohdan ensimmäistä alakohtaa ja toisaalta arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäistä alakohtaa ja 10 artiklaa on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaisia useita siviiliyhtiöitä, jotka esiintyvät toimittajiinsa, viranomaisiin ja jossain määrin asiakkaisiinsa nähden itsenäisinä siviiliyhtiöinä ja joista jokainen huolehtii omasta tuotannostaan käyttämällä pääosin omia tuotantovälineitään mutta jotka myyvät suuren osan tuotteistaan yhteisellä tavaramerkillä sellaisen pääomayhtiön kautta, jonka osuudet ovat kyseisten siviiliyhtiöiden jäsenten ja muiden kyseisen perheen jäsenten omistuksessa, on pidettävä itsenäisinä elinkeinonharjoittajina, jotka ovat arvonlisäverovelvollisia.

35 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus, toiseen ja kolmanteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Neljäs kysymys

36 Neljännellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa pääasiallisesti selvittää, onko kuudennen direktiivin 25 artiklaa ja arvonlisäverodirektiivin 296 artiklaa tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä sille, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaisiin useisiin siviiliyhtiöihin, joita pidetään itsenäisinä elinkeinonharjoittajina, jotka ovat arvonlisäverovelvollisia, ja jotka tekevät keskenään yhteistyötä, voidaan kieltäytyä soveltamasta kyseisissä artikloissa säädettyä yhteistä maataloustuottajien vakiokantajärjestelmää sillä perusteella, että pääomayhtiö, kyseisten siviiliyhtiöiden jäsenistä muodostuva henkilöryhmittymä tai kyseisestä pääomayhtiöstä ja mainittujen siviiliyhtiöiden jäsenistä muodostuva henkilöryhmittymä ei voi kuulua tähän järjestelmään sen liiketoiminnan laajuuden tai sen oikeudellisen muodon vuoksi.

37 On muistutettava, että yhteinen maataloustuottajien vakiokantajärjestelmä on poikkeusjärjestelmä, jolla poiketaan kuudennen direktiivin ja arvonlisäverodirektiivin yleisestä järjestelmästä ja jota voidaan näin ollen soveltaa ainoastaan siltä osin kuin se on tarpeen järjestelmän tavoitteen saavuttamiseksi (tuomio 15.7.2004, Harbs, C-321/02, EU:C:2004:447, 27 kohta; tuomio 26.5.2005, Stadt Sundern, C-43/04, EU:C:2005:324, 27 kohta ja tuomio 8.3.2012, komissio v. Portugali, C-524/10, EU:C:2012:129, 49 kohta).

38 Tälle järjestelmälle asetettuihin kahteen tavoitteeseen kuuluu tavoite, joka liittyy yksinkertaistamista koskevaan tarpeeseen ja joka on sovitettava yhteen maataloustuottajien tuotantopanoksistaan maksaman arvonlisäveron hyvittämistä koskevan tavoitteen kanssa (ks. vastaavasti tuomio 26.5.2005, Stadt Sundern, C-43/04, EU:C:2005:324, 28 kohta ja tuomio 8.3.2012, komissio v. Portugali, C-524/10, EU:C:2012:129, 50 kohta).

39 On myös muistutettava, että kuudennen direktiivin 25 artiklan 1 kohdan ja arvonlisäverodirektiivin 296 artiklan 1 kohdan mukaisesti jäsenvaltiot ”voivat” soveltaa maataloustuottajiin vakiokantajärjestelmää, jos tavallisen verojärjestelmän tai yksinkertaistetun järjestelmän soveltaminen niihin aiheuttaisi vaikeuksia, kuten luonteeltaan hallinnollisia vaikeuksia.

40 Lisäksi kuudennen direktiivin 25 artiklan 9 kohdan ja arvonlisäverodirektiivin 296 artiklan 2 kohdan sanamuodosta käy ilmi, että yhtäältä jäsenvaltiot ”voi[vat] sulkea” vakiokantajärjestelmän ”ulkopuolelle” tiettyjä maataloustuottajaryhmiä.

41 Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että kansallisessa lainsäädännössä ei säädetä yleisesti tietyn maataloustuottajaryhmän jättämisestä vakiokantajärjestelmän ulkopuolelle sillä perusteella, että kyseiset tuottajat tekevät keskenään läheistä taloudellista yhteistyötä tämän tuomion 36 kohdassa mainitun kaltaisen pääomayhtiön tai tämän tuomion 36 kohdassa mainitun kaltaisen ryhmittymän kautta.

42 Toisaalta kyseisissä säännöksissä säädetään, että maataloustuottajien vakiokantajärjestelmän ulkopuolelle jätetään ne maataloustuottajat, joiden osalta tavallisen järjestelmän tai yksinkertaistetun järjestelmän soveltaminen ei aiheuta hallinnollisia vaikeuksia.

43 Se ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämä seikka, että pääomayhtiö, useiden siviiliyhtiöiden jäsenistä muodostuva henkilöryhmittymä tai kyseisestä pääomayhtiöstä ja kyseisten siviiliyhtiöiden jäsenistä muodostuva henkilöryhmittymä ei voisi kuulua yhteisen maataloustuottajien vakiokantajärjestelmän piiriin sen koon tai sen oikeudellisen muodon vuoksi, ei voi vaikuttaa siihen, sovelletaanko mainittua järjestelmää näihin siviiliyhtiöihin, koska pelkästään tällaisen seikan perusteella ei voida todeta, että tavallisen järjestelmän tai yksinkertaistetun järjestelmän soveltaminen ei aiheuta niiden osalta hallinnollisia vaikeuksia.

44 Asia on kuitenkin toisin, jos pääasiassa kyseessä olevien kaltaiset siviiliyhtiöt kykenivät sen takia, että niillä oli yhteyksiä edellä 36 kohdassa mainitun kaltaiseen pääomayhtiöön tai edellä 36 kohdassa mainitun kaltaiseen ryhmittymään, tosiasiassa selviytymään hallinnollisista rasitteista, jotka aiheutuvat tavallisen järjestelmän tai yksinkertaistetun järjestelmän soveltamiseen liittyvistä tehtävistä, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa.

45 Tässä tilanteessa sitä, että vakiokantajärjestelmän soveltaminen on kuitenkin omiaan vähentämään arvonlisäverojärjestelmän soveltamiseen liittyviä hallinnollisia kuluja, ei voida sitä vastoin ottaa huomioon, koska unionin lainsäätäjä on ottanut vakiokantajärjestelmän käyttöön ainoastaan niiden maataloustuottajien hyväksi, joiden osalta tavallisen verojärjestelmän tai yksinkertaistetun järjestelmän soveltaminen aiheuttaisi vaikeuksia, kuten luonteeltaan hallinnollisia vaikeuksia.

46 Edellä esitettyjen seikkojen perusteella neljänteen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 25 artiklaa ja arvonlisäverodirektiivin 296 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä sille, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaisiin useisiin siviiliyhtiöihin, joita pidetään itsenäisinä elinkeinonharjoittajina, jotka ovat arvonlisäverovelvollisia, ja jotka tekevät keskenään yhteistyötä, voidaan kieltäytyä soveltamasta kyseisissä artikloissa säädettyä yhteistä maataloustuottajien vakiokantajärjestelmää sillä perusteella, että pääomayhtiö, kyseisten siviiliyhtiöiden jäsenistä muodostuva henkilöryhmittymä tai kyseisestä pääomayhtiöstä ja mainittujen siviiliyhtiöiden jäsenistä muodostuva henkilöryhmittymä ei voi kuulua tähän järjestelmään sen liiketoiminnan laajuuden tai sen oikeudellisen muodon vuoksi, vaikka kyseiset siviiliyhtiöt eivät kuulu niiden tuottajien ryhmään, jotka on jätetty tämän vakiokantajärjestelmän ulkopuolelle, kunhan ne kykenevät sen takia, että niillä on yhteyksiä tähän yhtiöön tai yhteen näistä ryhmittymistä, tosiasiassa selviytymään hallinnollisista rasitteista, jotka aiheutuvat tavallisen arvonlisäverojärjestelmän tai yksinkertaistetun arvonlisäverojärjestelmän soveltamiseen liittyvistä tehtävistä, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa.

Viides kysymys

47 Viidennellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa pääasiallisesti selvittää, onko pääasiassa kyseessä olevien kaltaiset siviiliyhtiöt jätettävä siinä tapauksessa, että yhteistä maataloustuottajien vakiokantajärjestelmää ei lähtökohtaisesti voida soveltaa niihin, sen ulkopuolelle taannehtivasti vai ainoastaan nykyhetkestä alkaen vai eikö niitä voida lainkaan jättää sen ulkopuolelle.

48 On muistutettava, että oikeusvarmuuden periaate ei ole esteenä verohallinnon menettelylle, jossa se vanhentumisajan kuluessa oikaisee vähennettyä arvonlisäveroa tai sellaisiin jo suoritettuihin palveluihin liittyvää arvonlisäveroa, joiden olisi pitänyt olla arvonlisäverollisia (ks. vastaavasti tuomio 6.2.2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, 47 ja 48 kohta ja tuomio 9.7.2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, 42 kohta).

49 Tällaista sääntöä on sovellettava myös silloin, kun verohallinto kyseenalaistaa arvonlisäverovelvolliseen sovellettavan järjestelmän, myös sen ajanjakson osalta, joka edeltää tällaisen arvioinnin tekopäivää, kuitenkin sillä varauksella, että mainittu arviointi tehdään hallinnon toimia koskevan vanhentumisajan kuluessa ja että sen vaikutukset eivät ala taannehtivasti jostakin sen perustana olevien oikeudellisten seikkojen ja tosiseikkojen tapahtumispäivää edeltävästä päivästä.

50 Näissä olosuhteissa se, että verohallinto on aluksi tunnustanut, että useisiin siviiliyhtiöihin voidaan soveltaa vakiokantajärjestelmää, ei voi vaikuttaa esitettyyn kysymykseen annettavaan vastaukseen, koska oikeudelliset seikat ja tosiseikat, joihin verohallinnon uusi arviointi perustuu, ovat tapahtuneet tämän tunnustamisen jälkeen ja koska ne ovat tapahtuneet verohallinnon toimia koskevan vanhentumisajan kuluessa.

51 Edellä esitettyjen seikkojen perusteella viidenteen kysymykseen on vastattava, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaiset siviiliyhtiöt on jätettävä siinä tapauksessa, että yhteistä maataloustuottajien vakiokantajärjestelmää ei lähtökohtaisesti voida soveltaa niihin, sen ulkopuolelle sen ajanjakson osalta, joka edeltää sen arvioinnin tekopäivää, johon tämä ulkopuolelle jättäminen perustuu, sillä varauksella, että mainittu arviointi tehdään verohallinnon toimia koskevan vanhentumisajan kuluessa ja että sen vaikutukset eivät ala taannehtivasti jostakin sen perustana olevien oikeudellisten seikkojen ja tosiseikkojen tapahtumispäivää edeltävästä päivästä.

Oikeudenkäyntikulut

52 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 (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhtäältä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 26.4.2004 annetulla neuvoston direktiivillä 2004/66/EY, 4 artiklan 1 kohtaa ja 4 kohdan ensimmäistä alakohtaa ja toisaalta yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 9 artiklan 1 kohdan ensimmäistä alakohtaa ja 10 artiklaa on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaisia useita siviiliyhtiöitä, jotka esiintyvät toimittajiinsa, viranomaisiin ja jossain määrin asiakkaisiinsa nähden itsenäisinä siviiliyhtiöinä ja joista jokainen huolehtii omasta tuotannostaan käyttämällä pääosin omia tuotantovälineitään mutta jotka myyvät suuren osan tuotteistaan yhteisellä tavaramerkillä sellaisen pääomayhtiön kautta, jonka osuudet ovat kyseisten siviiliyhtiöiden jäsenten ja muiden kyseisen perheen jäsenten omistuksessa, on pidettävä itsenäisinä elinkeinonharjoittajina, jotka ovat arvonlisäverovelvollisia.**

2) **Kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2004/66, 25 artiklaa ja direktiivin 2006/112 296 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä sille, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaisiin useisiin siviiliyhtiöihin, joita pidetään**

itsenäisinä elinkeinonharjoittajina, jotka ovat arvonlisäverovelvollisia, ja jotka tekevät keskenään yhteistyötä, voidaan kieltäytyä soveltamasta kyseisissä artikloissa säädettyä yhteistä maataloustuottajien vakiokantajärjestelmää sillä perusteella, että pääomayhtiö, kyseisten siviiliyhtiöiden jäsenistä muodostuva henkilöryhmittymä tai kyseisestä pääomayhtiöstä ja mainittujen siviiliyhtiöiden jäsenistä muodostuva henkilöryhmittymä ei voi kuulua tähän järjestelmään sen liiketoiminnan laajuuden tai sen oikeudellisen muodon vuoksi, vaikka kyseiset siviiliyhtiöt eivät kuulu niiden tuottajien ryhmään, jotka on jätetty tämän vakiokantajärjestelmän ulkopuolelle, kunhan ne kykenevät sen takia, että niillä on yhteyksiä tähän yhtiöön tai yhteen näistä ryhmittymistä, tosiasiassa selviytymään hallinnollisista rasitteista, jotka aiheutuvat tavallisen arvonlisäverojärjestelmän tai yksinkertaistetun arvonlisäverojärjestelmän soveltamiseen liittyvistä tehtävistä, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa.

3) **Pääasiassa kyseessä olevien kaltaiset siviiliyhtiöt on jätettävä siinä tapauksessa, että yhteistä maataloustuottajien vakiokantajärjestelmää ei lähtökohtaisesti voida soveltaa niihin, sen ulkopuolelle sen ajanjakson osalta, joka edeltää sen arvioinnin tekopäivää, johon tämä ulkopuolelle jättäminen perustuu, sillä varauksella, että mainittu arviointi tehdään verohallinnon toimia koskevan vanhentumisajan kuluessa ja että sen vaikutukset eivät ala taannehtivasti jostakin sen perustana olevien oikeudellisten seikkojen ja tosiseikkojen tapahtumispäivää edeltävästä päivästä.**

Allekirjoitukset