JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
GEORGES COSMAS
20 päivänä toukokuuta 1999 *

I Johdanto

1. Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymyksen jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY [1] (jäljempänä kuudes direktiivi) 4 artiklan 1 kohdan tulkinnasta. Yhteisöjen tuomioistuinta pyydetään tulkitsemaan tätä säännöstä, jotta voidaan arvioida, onko se, että yhtiömies vuokraa kiinteistön siviiliyhtiölle, jonka yhtiömies hän on, "itsenäisesti harjoitettua taloudellista toimintaa", jonka perusteella yhtiömiestä, joka ei tämän vuokraamisen lisäksi harjoita muuta taloudellista toimintaa, voidaan pitää kyseisen direktiivin säännöksissä tarkoitettuna arvonlisäverovelvollisena.

* Alkuperäinen kieli: kreikka.
1 — EYVL L 145, s. 1.

II Sovellettavat oikeussäännöt

2. Kuudennessa direktiivissä vahvistetun yhteisen järjestelmän soveltamisala määritellään direktiivin 2 artiklassa, jossa säädetään seuraavaa:

"Arvonlisäveroa on kannettava:

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

2. tavaroiden maahantuonnista."

3. Direktiivin IV osastoon, jonka otsikkona on "Verovelvolliset", sisältyvässä 4 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. 'Verovelvollisella' tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä

tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.[2]

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.

3. — —

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.

2 — Tämä alaviite koskee vain ratkaisuehdotuksen kreikankielistä versiota.

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. — — »

4. Kiinteän omaisuuden vuokraus vapautetaan lähtökohtaisesti arvonlisäverovelvollisuudesta kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa. Direktiivin 13 artiklan C kohdan a alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat tällaisessa tapauksessa kuitenkin myöntää verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen.

Kuten komissio[3] ja Alankomaiden hallitus[4] toteavat, Alankomaiden lainsäädännössä säädetään edellä mainittujen kuudennen direktiivin säännösten mukaisesti, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kiinteän omaisuuden vuokraus voidaan haluttaessa siirtää verotuksen piiriin.

3 — Ks. komission kirjallisten huomautusten 1 kohta.

4 — Alankomaiden hallitus viittaa kirjallisten huomautustensa 5 kohdassa vuoden 1968 Wet op de omzetbelastingin (vuonna 1968 annettu Alankomaiden liikevaihtoverolaki) 11 §:n 1 momentin b kohdan säännöksiin, joihin viitataan myös kansallisen tuomioistuimen ennakkoratkaisupyynnössä.

III Tosiseikat

5. Welsrijpissä asuva Heerma, joka omisti maatilan, perusti 1.1.1994 vaimonsa kanssa yhtiön J. Heerma/K. Heerma-Graanstra (jäljempänä yhtiö), jonka kotipaikka on Welsrijp ja jolle Heerma siirsi apporttina kyseisen maatilan tuotantovälineistä koostuvan irtaimiston ja samalla maatilan muiden tuotantovälineiden taloudellisen tuoton.

6. Vuoden 1994 kesäkuussa Heerma ryhtyi rakentamaan navettaa. Heerma ja yhtiö tekivät 18.11.1994 vuokrasopimuksen, jonka mukaan navetta vuokrattiin maatilalle kuudeksi vuodeksi 1.11.1994 alkaen 12 000 Alankomaiden guldenin (NLG) suuruista vuosivuokraa vastaan. Kuten Alankomaiden hallitus huomauttaa, Grondkamer voor Friesland (Frieslandin maatalousviranomainen) hyväksyi tämän vuokrasopimuksen 23.12.1994.

7. Kansallinen tuomioistuin toteaa, että Heerma ja yhtiö jättivät 15.8.1994 yhdessä verotarkastajalle hakemuksen vuonna 1968 annetun Alankomaiden liikevaihtoverolain (sellaisena kuin se oli vuonna 1994) 11 §:n 1 momentin b kohdan 5 alakohdan soveltamisesta kyseiseen vuokrasopimukseen. Heerma ja yhtiö pyysivät tällä hakemuksella poikkeusta arvonlisäverovelvollisuutta koskevasta vapautuksesta.

Verotarkastaja hylkäsi hakemuksen 14.10.1994 tekemällään päätöksellä. Tästä päätöksestä tehtiin hallinnollinen valitus, jonka kyseinen verotarkastaja hylkäsi uudella päätöksellään.

Heerma valitti tästä päätöksestä Gerechtshof te Leeuwardeniin, joka kumosi päätöksen sekä ensimmäisen hylkäyspäätöksen ja totesi, että 1.11.1994 alkaen sovittua Heerman navetan vuokrausta ei ole vapautettu arvonlisäverosta.

8. Tarkemmin sanoen Gerechtshof piti 4.10.1996 antamassaan tuomiossa Heerman toimintaa navetan osalta olosuhteet huomioon ottaen vuonna 1968 annetun liikevaihtoverolain 7 §:ssä tarkoitettuna talouden toimijan harjoittamana omaisuuden hyödyntämisenä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa. Sitä paitsi Gerechtshofin mukaan kyseiseen vuokrasopimukseen ei esillä olevassa asiassa vaikuta se, että vuokranantaja on vuokralaisena olevan yhtiön yhtiömies, eikä Heerman osalta siten voida väittää, että vuokrasopimus ei Heerman ja yhtiön välinen suhde huomioon ottaen ole liiketoimintaa.

9. Staatssecretaris van Financiën (Alankomaiden veroviranomainen) valitti tästä Gerechtshof te Leeuwardenin tuomiosta. Staatssecretaris van Financiën väitti valituksessaan, että kiinteän omaisuuden vuokraaminen merkitsee Heerman osalta itse asiassa oman yhtiöomaisuuden vuokralle ottamista, että Heerman ainoa taloudellinen toiminta on kiinteän omaisuuden vuokraaminen siviiliyhtiölle ja että tässä tapauksessa on siten kyse suljetussa piirissä tapahtuvasta toimesta; valituksen mukaan kyse ei näin ollen voi olla liiketoiminnasta eikä siten myöskään yrityksestä.

10. Hoge Raad der Nederlanden katsoo ensinnäkin, että siviiliyhtiö eli luonnollisten henkilöiden yhteenliittymä, joka ei ole oikeushenkilö mutta joka on tosiasiallisesti yhtiön tavoin itsenäinen, harjoittaa itsenäisesti taloudellista toimintaa, ja sitä on tämän vuoksi pidettävä kuudennen direktiivin 4 artiklassa tarkoitettuna verovelvollisena.

11. Kansallinen tuomioistuin toteaa, että yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Enkler 26.9.1996 antama tuomio [5] huomioon ottaen kiinteän omaisuuden vuokraamista edellä mainituissa olosuhteissa on pidettävä kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuna taloudellisena toimintana, sillä Gerechtshofin mukaan vuokraaminen suoritettiin jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa, mitä ei ole muutoksenhaun yhteydessä riitautettu.

12. Kansallisen tuomioistuimen mukaan asiassa on kuitenkin pohdittava, pitääkö kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohtaa tulkita siten, että kiinteän omaisuuden vuokraamista on tällaisessa tapauksessa pidettävä vuokranantajan ja vuokralaisen välinen side huomioon ottaen itsenäisesti harjoitettuna taloudellisena toimintana, vai onko tässä säännöksessä tarkoitetun itsenäisyyttä koskevan edellytyksen katsottava jäävän täyttymättä; jälkimmäinen vaihtoehto saattaisi merkitä, että vuokranantajana toimiva yhtiömies olisi samaistettava yhtiöön, jolloin olisi olemassa ainoastaan yksi tässä säännöksessä tarkoitettu verovelvollinen.

IV Ennakkoratkaisukysymys

13. Edellä esitetyillä perusteilla Hoge Raad der Nederlanden päätti pyytää yhteisöjen tuomioistuimelta EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla ennakkoratkaisua seuraavaan kysymykseen:

"Onko kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että kun henkilön

5 — Asia C-230/94, Enkler, tuomio 26.9.1996 (Kok. 1996, s. I-4517).

harjoittamana ainoana taloudellisena toimintana on aineellisen omaisuuden vuokraaminen siviiliyhtiölle, jonka yhtiömies hän on, tätä vuokraamista, vaikkakin kysymyksessä on taloudellinen toiminta, on pidettävä toimintana, jota hän ei harjoita itsenäisesti, koska yhtiömiehen ja yhtiön on katsottava olevan yksi 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu verovelvollinen?"

V Vastaus ennakkoratkaisukysymykseen

14. Kansallinen tuomioistuin pyytää ennakkoratkaisukysymyksellään yhteisöjen tuomioistuinta täsmentämään, onko vuokraaminen kuudennen direktiivin 4 artiklassa tarkoitettua "itsenäisesti harjoitettua taloudellista toimintaa", kun siviiliyhtiön yhtiömies vuokraa tälle yhtiölle aineellista omaisuutta, jolloin sekä yhtiötä että vuokranantajana olevaa yhtiömiestä voidaan pitää verovelvollisina, vai onko yhtiömies samaistettava tällaisessa tapauksessa yhtiöön, jolloin toimintaa ei harjoiteta itsenäisesti ja on olemassa vain yksi verovelvollinen.

15. Aluksi on huomattava, kuten kansallinen tuomioistuin ja komissio väittävät, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen siviiliyhtiö, joka ei ole oikeushenkilö mutta joka luonnollisten henkilöiden yhteenliittymänä on tosiasiallisesti yhtiön tavoin itsenäinen, voi harjoittaa itsenäisesti taloudellista toimintaa, ja sitä on tältä osin pidettävä kuudennen direktiivin 4 artiklassa tarkoitettuna verovelvollisena.

Kuten komissio aivan oikein huomauttaa, tämä Alankomaiden oikeusjärjestyksen mukainen käsitys ei ole kuudennen direktiivin sanamuodon tai hengen vastainen. Yhtäältä kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa säädetään, että verovelvollisella tarkoitetaan "*jokaista*", joka itsenäisesti harjoittaa tässä artiklassa tarkoitettua taloudellista toimintaa. Toisaalta kuudennella direktiivillä pyritään takaamaan verotuksen neutraalisuus määrittelemällä verovelvollisen käsite laajasti, ja sen tavoitteen mukaisesti yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä on korostettu toistuvasti, että direktiivin 4 artikla on soveltamisalaltaan hyvin laaja.[6] Henkilön oikeudellinen muoto ei ole ainoa seikka, jonka perusteella sen voidaan katsoa olevan verovelvollinen. Siten se, että henkilöiden yhteenliittymä on oikeushenkilö, ei myöskään ole välttämättömänä edellytyksenä sille, että sitä pidetään verovelvollisena. Koska kyseinen henkilöiden yhteenliittymä, joka ei ole oikeushenkilö,

6 — Ks. mm. asia C-186/89, Van Tiem, tuomio 4.12.1990 (Kok. 1990, s. I-4363, 17 kohta).

voi kansallisen oikeuden mukaan harjoittaa kuudennen direktiivin 4 artiklassa tarkoitettua arvonlisäveronalaista taloudellista toimintaa, sitä voidaan orgaaniselta kannalta tarkasteltaessa pitää kaikkien oikeushenkilöiden tavoin verovelvollisena.

16. On myös huomattava, että kansallinen tuomioistuin ja asianosaiset ovat aivan oikeassa, kun ne eivät kiistä Heerman toiminnan "taloudellista luonnetta" hänen vuokratessaan kiinteää omaisuutta siviiliyhtiölle, jonka yhtiömies hän on.

Yhteisöjen tuomioistuin tulkitsee hyvin laajasti käsitteitä "taloudellinen toiminta" ja "aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntäminen",[7] jotka mainitaan kuudennen direktiivin 4 artiklassa,[8] kunhan niitä luonnollisesti harjoitetaan "jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa,"[9] ja sen mukaan "aineellisen omaisuuden vuokralle antaminen on tämän omaisuuden hyödyntämistä, mitä on pidettävä kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuna taloudellisena toimintana, mikäli sitä harjoitetaan jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa".[10] Siten yhteisöjen tuomioistuin katsoo, että sen määrittelemiseksi, onko aineellisen omaisuuden vuokraaminen tapahtunut esillä olevassa asiassa omaisuuden hyödyntämiseksi jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa, "kansallisen tuomioistuimen — — on arvioitava asian olosuhteita kokonaisuutena"[11] ja etenkin tutkittava omaisuuden luonne ja sen hyödyntämisen olosuhteet.[12]

7 — Ks. edellä alaviitteessä 6 mainittu asia Van Tiem, jossa yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että "kuudennen direktiivin 4 artiklassa annetaan arvonlisäverolle hyvin laaja soveltamisala, joka kattaa kaikki tuotannon, jakelun ja palvelujen tarjoamisen vaiheet" (tuomion 17 kohta).

8 — Kyseisten ilmausten välisen yhteyden ja etenkin sen seikan osalta, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdan toisessa virkkeessä mainittu "aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntäminen" on erityinen esimerkki eikä poikkeus tämän saman kohdan ensimmäisessä virkkeessä mainitusta arviointiperusteesta "taloudellinen toiminta", ks. edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Enkler (tuomion 22 kohta) sekä tässä asiassa esittämäni ratkaisuehdotus (12—14 kohta).

9 — Kuten yhteisöjen tuomioistuin korostaa edellä alaviitteessä 6 mainitussa asiassa Van Tiem, "käsitteellä 'hyödyntäminen' tarkoitetaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden periaatteen asettamien vaatimusten mukaisesti kaikenlaista toimintaa, jolla pyritään kyseessä olevan omaisuuden hyödyntämiseen jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa, riippumatta toiminnan oikeudellisesta muodosta" (tuomion 18 kohta). Tarpeesta varmistua, että toiminta on tietyssä määrin pysyvää ja jatkuvaa, ks. edellä alaviitteessä 5 mainitussa asiassa Enkler esittämäni ratkaisuehdotus (15 kohta).
Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan sellaisena taloudellisena toimintana, jonka harjoittaja on verovelvollinen, ei ole pidettävä "pelkkää joukkovelkakirjojen omistusoikeuden hankkimista ja hallussapitoa, mikä ei edistä muuta yrityksen toimintaa, sekä niistä johtuvaa tulojen saamista — — " (ks. asia C-80/95, Harnas & Helm, tuomio 6.2.1997, Kok. 1997, s. I-745, 20 kohta), eikä myöskään pelkkää yhtiöosuuksien hankintaa ja hallussapitoa. "Osuuksien hankkiminen muista yrityksistä ei sinänsä merkitse omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa, koska osuuden mahdollisesti tuottama osinko on ainoastaan omaisuuden omistamisen tulos." (Ks. asia C-60/90, Polysar Investments Netherlands, tuomio 20.6.1991, Kok. 1991, s. I-3111, 13 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin on myös todennut, että osinkojen saamisesta ei kanneta arvonlisäveroa, sillä ne eivät ole vastinetta mistään kuudennessa direktiivissä tarkoitetusta taloudellisesta toiminnasta (ks. tältä osin asia C-333/91, Sofitam, tuomio 22.6.1993, Kok. 1993, s. I-3513, 13 kohta).

10 — Ks. edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Enkler (tuomion 21 ja 22 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin on myös todennut seuraavaa: "Sitä, että kiinteistönomistaja antaa kolmannelle henkilölle rakennusoikeuden kyseiseen kiinteistöön, on pidettävä omaisuuden hyödyntämisenä, jos oikeus myönnetään vastiketta vastaan määräajaksi. Tämän edellytyksen on katsottava täyttyneen, kun rakennusoikeus myönnetään 18 vuodeksi vuosittaista korvausta vastaan, kuten pääasiassa tarkoitetussa tapauksessa." Ks. edellä alaviitteessä 6 mainittu asia Van Tiem (tuomion 19 kohta).

11 — Ks. edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Enkler (tuomion 30 kohta).

12 — Ks. edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Enkler (tuomion 23—29 kohta).

Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin mainitsee, kansallinen tuomioistuin, joka oli esillä olevassa asiassa toimivaltainen ratkaisemaan tosiseikkoja koskevat kysymykset (eli Gerechtshof te Leeuwarden, jonka tosiseikkoja koskevia toteamuksia ei käsitellä muutoksenhakumenettelyssä ennakkoratkaisua hakeneessa tuomioistuimessa, kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee), on katsonut, että pääasiassa kyseessä oleva vuokraaminen suoritettiin jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa; siten on myönnettävä, että ennakkoratkaisua hakenut tuomioistuin ja kaikki asianosaiset ovat oikeassa todetessaan, että kyseinen navetan vuokraaminen, josta sovittiin 6 vuodeksi 12 000 NLG:n suuruista vuosivuokraa vastaan, on kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa.

17. Edellä esitetystä seuraa, että tämän tapauksen tärkein kysymys on itse asiassa se, onko kyseistä taloudellista toimintaa harjoitettu kuudennen direktiivin 4 artiklassa tarkoitetulla tavalla itsenäisesti.

18. Ilmausta "itsenäisesti" ei täsmennetä tarkemmin kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa. On kuitenkin myönnettävä seuraavat seikat: ensinnäkin tämän koko 1 kohdan muotoilu osoittaa, että itsenäisyys ei määrittele yleisesti taloudellista toimintaa harjoittavaan henkilöön sovellettavaa oikeudellista järjestelmää tai hänen ammattiaan vaan niitä erityisiä olosuhteita, joissa henkilö harjoittaa kyseistä toimintaa; toiseksi koska taloudellisen toiminnan harjoittaminen itsenäisesti on edellytyksenä sille, että henkilö voidaan määritellä verovelvolliseksi, kyseisen toiminnan tarkoituksella tai tuloksella ei ole vaikutusta ilmauksen "itsenäisesti" eikä yleisemmän käsitteen "verovelvollinen" soveltamisalaan; [13] lopuksi kuudennella direktiivillä pyritään takaamaan verotuksen neutraalisuus, joten sen tavoitteen mukaisesti on hyväksyttävä, että käsitettä taloudellisen toiminnan harjoittaminen "itsenäisesti" samoin kuin myös yleisempää käsitettä "verovelvollinen" voidaan tulkita laajasti. [14]

19. Laajan tulkinnan välttämättömyys ilmenee sitä paitsi kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan säännöksistä. Kyseisen artiklan 1 kohdassa mainittu ilmaus "itsenäisesti" määritellään näissä säännöksissä poissulkevasti. Säännöksissä nimittäin mainitaan tapaus, jossa oikeudellista itsenäisyyttä ei ole (ensimmäinen alakohta), ja tapaus, jossa kahta henkilöä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä mutta joilla on läheiset rahoituksselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa, voidaan poikkeuksellisesti käsitellä yhtenä verovelvollisena (toinen alakohta).

13 — Ks. tältä osin edellä alaviitteessä 5 mainitussa asiassa Enkler annetun tuomion 25 kohta, jossa todetaan seuraavaa: " — — kuten kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdasta ilmenee, toiminnan tarkoituksella tai tuloksella ei sellaisenaan ole merkitystä kuudennen direktiivin soveltamisalaa määriteltäessä".

14 — Ks. edellä 15 kohta.

20. Ennen kuin pääasiassa kyseessä olevaa taloudellista toimintaa ryhdytään arvioimaan kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohtaa koskevien yleisten huomioiden perusteella, on siis tutkittava, voiko tämä toiminta kuulua kyseisen artiklan 4 kohdan ensimmäisen ja toisen alakohdan soveltamisalaan.

21. Ilmaus "itsenäisesti" määritellään kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan ensimmäisessä alakohdassa poissulkevasti säätämällä, että tämä ilmaus "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". [15]

On selvää, että siviiliyhtiön yhtiömies, joka vuokraa yhtiölle kiinteää omaisuutta, ei ole työntekijä ja että kyseinen vuokrasopimus ei muodosta "oikeussuhdetta, joka työehtojen, vastikkeen ja työnantajavastuun osalta luo työnantajan ja työntekijän välisen suhteen". Siten ainoa tässä tapauksessa tutkittava kysymys on, muodostaako siviiliyhtiön yhtiömiehen ja tämän yhtiön välinen vuokrasopimus esillä olevassa asiassa riippuvuutta luovan oikeussuhteen, jota voidaan ulottuvuudeltaan verrata henkilön ja hänen työnantajansa välisessä työsuhteessa syntyvään suhteeseen. [16]

15 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja soveltamissäännöt — 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun toisen neuvoston direktiivin 67/228/ETY (EYVL 71, s. 1303; jäljempänä toinen direktiivi) liitteessä A olevan 2 kohdan 4 artiklassa säädetään seuraavaa: "ilmauksella 'itsenäisesti' pyritään muun muassa sulkemaan verotuksen ulkopuolelle työntekijät, joiden suhde työnantajaan perustuu työsopimukseen".
On huomattava, että kuudennen direktiivin sanamuotoon ei enää sisälly ilmausta "muun muassa", mikä ei kuitenkaan merkitse, että direktiivin sanamuotoon sisältyvä poissulkeva määritelmä ilmauksesta "itsenäisesti" olisi menettänyt ohjeellisuutensa.

16 — Tällaisten suhteiden määrittelyn osalta ks. asia C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, tuomio 25.7.1991 (Kok. 1991, s. I-4247), joka koskee Espanjan alueellisten verojen kantamisesta vastaavien veroviranomaisten harjoittamaa toimintaa. Yhteisöjen tuomioistuin totesi tässä tuomiossa, että työehtojen osalta työnantajan ja työntekijän välistä suhdetta ei ole siksi, että taloudellista toimintaa harjoittava henkilö hankkii ja järjestää itsenäisesti laissa säädetyissä rajoissa toiminnassaan tarvitsemansa välineet ja henkilökunnan (tuomion 11 kohta), että vastikkeen osalta työnantajan ja työntekijän välistä suhdetta ei ole siksi, että kyseinen henkilö kantaa toimintaansa liittyvän taloudellisen riskin, ja että ratkaiseva peruste on kyseisen henkilön toimintaan liittyvistä sopimussuhteista johtuva vastuu sekä hänen vastuunsa kolmansille osapuolille aiheutuneesta vahingosta. Kuten julkisasiamies Tesauro on todennut tässä asiassa antamassaan ratkaisuehdotuksessa, "itsenäisenä työntekijänä on pidettävä työntekijää, joka ei orgaanisesti kuulu yritykseen, jolla on kyseisen toiminnan harjoittamista varten tarvittavan henkilökunnan ja aineellisten resurssien järjestämisen osalta tarkoituksenmukainen vapaus ja joka kantaa toimintaan liittyvän taloudellisen riskin" (6 kohta).
Ks. myös asia 235/85, komissio v. Alankomaat, tuomio 26.3.1987 (Kok. 1987, s. 1471, 14 kohta), jossa todetaan seuraavaa: " — — kuitenkin on huomattava, että notaarit ja haastemiehet eivät ole hierarkkisessa työnantajan ja työntekijän välisessä suhteessa viranomaiseen, koska he eivät ole osa julkishallintoa. He nimittäin harjoittavat toimintaansa omaan lukuunsa ja omalla vastuullaan, järjestävät vapaasti työnsä täytäntöönpanotavat laissa säädetyissä rajoissa sekä kantavat itse ne palkkiot, joista heidän ansionsa muodostuu. Se, että he ovat viranomaisen kurinpidollisen valvonnan alaisena, mikä voi koskea myös muita säänneltyjä ammatteja, tai että heidän palkkionsa määritellään laissa, ei riitä perusteeksi sille, että heidän katsottaisiin olevan 4 artiklan 4 kohdassa tarkoitetussa työnantajan ja työntekijän välisessä oikeussuhteessa".

Riippumatta siitä, onko kyseisen säännöksen analoginen soveltaminen vuokrasopimukseen laillista vai ei,[17] on ilmeistä, että pääasiassa kyseessä oleva vuokrasopimus ei merkitse, että sopimuspuolten välillä olisi työsuhteen kaltainen riippuvuussuhde tai muu oikeussuhde, joka työehtojen, vastikkeen ja työnantajan vastuun osalta luo työntekijän ja työnantajan välisen suhteen, kuten komissio ja Saksan hallitus perustellusti huomauttavat.

Pääasiassa kyseessä oleva vuokrasuhde nimittäin vaikuttaa luovan oikeussuhteen, jossa Heerma harjoittaa vuokraamisesta muodostuvaa taloudellista toimintaa omaan lukuunsa ja omalla vastuullaan saamatta ohjeita tai määräyksiä vuokralaisena olevalta yhtiöltä sekä kantamalla vuokraukseen liittyvän taloudellisen riskin ja vastuun itse. Sitä paitsi asiakirja-aineiston perusteella ei voi päätellä, että yhtiömiehen asemaan perustuva vuokranantajan ja vuokralaisen välinen oikeussuhde loisi taloudellista toimintaa harjoitettaessa eli tässä asiassa vuokrasopimuksen yhteydessä[18] kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetun työnantajan ja työntekijän välisen oikeussuhteen.

Edellä esitetystä seuraa, että käsiteltävänä olevassa asiassa kyseessä oleva tilanne ei voi kuulua kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan ensimmäisen alakohdan soveltamisalaan.

22. Kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa säädetään seuraavaa: "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".[19] Alankomaiden kuningaskunta on sitä paitsi jo täyttänyt tämän

17 — Ensi arviolta voitaisiin ajatella, että tällainen analoginen soveltaminen on ristiriidassa sen kanssa, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettua olettamaa taloudellisen toiminnan epäitsenäisestä harjoittamisesta on tulkittava suppeasti, sillä verovelvollisen käsite määritellään tässä olettamassa poissulkevasti. Analoginen soveltaminen on mielestäni kuitenkin perusteltua tulkittaessa kyseisen artiklan 1 kohdassa mainittua ilmausta "itsenäisesti"; aikaisempi poissulkeva määritelmä nimittäin vaikuttaa ohjeelliselta. Ks. edellä alaviite 15.

18 — Kuten olen edellä todennut, kun itsenäistä toimintaa harjoittava henkilö ilmoittaa olevansa verovelvollinen, hänen itsenäisyytensä aste ei, hänen harjoittaessaan itsenäistä toimintaa, riipu häneen sovellettavasta yleisestä oikeusjärjestyksestä vaan ainoastaan niistä erityisistä olosuhteista, joissa hän tätä toimintaa harjoittaa. Ks. edellä 18 kohta.

19 — Toisen direktiivin liitteessä A olevan 2 kohdan 4 artiklan neljännen kohdan toisessa virkkeessä säädettiin seuraavaa: "Tämän ilmauksen [itsenäisesti] nojalla jäsenvaltiot voivat myös olla pitämättä erillisinä verovelvollisina ja käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä mutta joilla kuitenkin orgaanisesti on taloudelliset, rahoitukselliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa. Jäsenvaltion, joka aikoo soveltaa tätä säännöstä, on järjestettävä 16 artiklassa tarkoitettu kuuleminen".

ehdon ja voi pääsääntöisesti käyttää kyseisen artiklan antamaa mahdollisuutta. [20]

Komission mukaan tätä mahdollisuutta ei voida soveltaa käsiteltävänä olevassa asiassa kahdesta syystä: yhtäältä siviiliyhtiö ei ole oikeushenkilö eikä siis oikeudellisesti itsenäinen, ja toisaalta Alankomaiden viranomainen ei ole vedonnut tässä säännöksessä tarkoitettuun verotukselliseen ykseyteen.

Tämän komission ensimmäisen huomion osalta katson, että oikeushenkilöllisyyden puuttumiseen ei esillä olevassa asiassa ole tarkoituksenmukaista vedota oikeudellisen itsenäisyyden puuttumisen osoittamiseksi. Jos siviiliyhtiö on Alankomaiden oikeuden mukaan yksikkö, joka voi pätevästi tehdä vuokrasopimuksen, [21] se on oikeudellisesti riittävän itsenäinen, jotta rahoituksellisten, taloudellisten ja hallinnollisten suhteiden todennäköisyys voidaan pätevästi kyseenalaistaa.

Komission toinen huomio on sitä vastoin kiinnostavampi. Se, että Alankomaiden viranomainen ei ole vedonnut kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuun verotukselliseen ykseyteen, saattaa itse asiassa olla peruste sille, että tätä säännöstä ei voida soveltaa, mikä johtuu kahdesta syystä: ensinnäkin asian selvittämisen osalta Alankomaiden viranomaisen on vedottava kyseisessä yhteisön säännöksessä vahvistettuun poikkeukseen ja osoitettava sen soveltamisedellytysten täyttyneen; lisäksi on niin, että Alankomaiden lainsäädännön mukaan kahta henkilöä voidaan pitää yhtenä arvonlisäverovelvollisena kun ne muodostavat verotuksellisen yksikön, jos tämän yksikön olemassaolo perustuu veroviranomaisten aikaisempaan viralliseen päätökseen. Verotuksellinen ykseys ei voi perustua niiden olosuhteiden jälkikäteiseen tulkintaan, joissa kyseiset henkilöt harjoittavat taloudellista toimintaa. [22]

Edellä esitetystä voidaan päätellä, että pääasiassa kyseessä oleva tilanne ei kuulu myöskään kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa mainitun erityisen poikkeuksen soveltamisalaan. Pääasian tosiseikkoja on näin ollen on tarkasteltava tulkitsemalla yleisesti direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa käytettyä ilmausta "itsenäisesti".

20 — Ks. julkisasiamies Van Gervenin edellä alaviitteessä 9 mainitussa asiassa Polysar Investments Netherlands antama ratkaisuehdotus. Ks. myös komission neuvostolle yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnasta 13.9.1983 antama ensimmäinen kertomus (KOM (83) 426 lopullinen, s. 10 ja 11).
Tästä samasta mahdollisuudesta toisen direktiivin yhteydessä ks. yhdistetyt asiat 181/78 ja 229/78, Van Paassen ja Denkavit Dienstbetoon, tuomio 12.6.1979 (Kok. 1979, s. 2063).

21 — Ks. edellä 10 kohta.

23. Komissio tulkitsee kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa vahvistettua poikkeusta sen tar-

22 — Ks. mm. Boomsma, A. ym. (toim.), Ernst & Young, *VAT in Europe*, Sweet & Maxwell, London, 1989, s. 146.

koituksen perusteella [23] ja huomauttaa muun muassa, että Heermaa ja yhtiötä ei voida pitää yhtenä verovelvollisena, sillä ei ole todennäköistä, että kuudennen direktiivin säännöksiä on rikottu tai oikeutta väärinkäytetty veropetoksen tai veronkierron toteuttamiseksi. [24]

24. Tämän huomautuksen osalta on ensinnäkin todettava, että yhteisöjen tuomioistuimen tiedossa ei ole tarvittavia seikkoja tällaisen todennäköisyyden vahvistamiseksi, olipa tällaista todennäköisyyttä tai ei, ja että yhteisöjen tuomioistuimen ennakkoratkaisukysymykseen antaman vastauksen hyödyllisyys ei riipu edellä esitettyjen olettamusten tutkimisesta.

Ennakkoratkaisupyynnöstä ei ilmene, että esillä olevassa asiassa olisi kyse hallinnon yksinkertaistamisesta tai Heerman ja yhtiön mahdollisista väärinkäytöksistä kuudennen direktiivin säännöksiä sovellettaessa; saman perheen jäsenten tai läheisten väliset suhteet eivät nimittäin sellaisenaan ole riittäviä todisteita veropetoksesta tai veronkierrosta. [25] Kansallinen tuomioistuin ei sitä paitsi ole pyytänyt yhteisöjen tuomioistuinta tutkimaan tätä kysymystä eikä se ole esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle kaikkia tämän kysymyksen tutkimiseksi tarpeellisia tosiseikkoja ja kansallista lainsäädäntöä koskevia tietoja, kuten Saksan hallitus huomauttaa. [26]

Tältä osin on muistettava, että yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan "yksinomaan kansallinen tuomioistuin, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta oikeudellisesta ratkaisusta, voi kunkin asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi sekä onko sen yhteisöjen tuomioistuimelle esittämillä kysymyksillä merkitystä asian kannalta". [27]

Näin ollen kansallinen tuomioistuin, joka tuntee parhaiten esillä olevan asian tosiseikat ja Alankomaiden lainsäädännön yksityiskohdat, on ensi vaiheessa toimivaltainen tutkimaan, onko kyseessä sellainen oikeuden väärinkäyttö, veronkierto tai veropetos, joka vaikuttaa arvioon siitä, onko riidanalaista taloudellista toimintaa

23 — Komissio viittaa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20.6.1973 antamansa alkuperäisen ehdotuksen 4 artiklaa koskeviin perusteluihin (Euroopan yhteisöjen tiedote, täydennysosa 11/73, s. 8). Näiden perustelujen mukaan oikeudellisesti itsenäisiä yrityksiä oli kyseisen säännöksen nojalla mahdollista pitää yhtenä verovelvollisena joko hallinnon yksinkertaistamiseksi tai tiettyjen väärinkäytösten estämiseksi (esim. yrityksen jakaminen usean verovelvollisen kesken erityisjärjestelmän hyödyntämiseksi).

24 — Ks. komission huomautusten 16 kohta.

25 — Ks. tältä osin asia C-63/96, Skripalle, tuomio 29.5.1997 (Kok. 1997, s. I-2847, 24—26 kohta).

26 — Ennakkoratkaisukysymyksessä ei esim. täsmennetä, kuuluuko kyseinen yhtiö ja millä edellytyksillä maanviljelijöiden yhteisen arvioverojärjestelmän piiriin.

27 — Ks. mm. asia C-67/91, Asociación Española de Banca Privada, tuomio 16.7.1992 (Kok. 1992, s. I-4785, 25 ja 26 kohta); yhdistetyt asiat C-332/92, C-333/92 ja C-335/92, Eurico Italia ym., tuomio 3.3.1994 (Kok. 1994, s. I-711, 17 kohta); asia C-369/89, Piageme, tuomio 18.6.1991 (Kok. 1991, s. I-2971, 10 kohta); asia C-231/89, Gmurzynska-Bscher, tuomio 8.11.1990 (Kok. 1990, s. I-4003, 19 kohta); asia C-343/90, Lourenço Dias, tuomio 16.7.1992 (Kok. 1992, s. I-4673, 15 kohta); asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995 (Kok. 1995, s. I-1883, 10 kohta) ja yhdistetyt asiat C-422/93—C-424/93, Zabala Erasun ym., tuomio 15.6.1995 (Kok. 1995, s. I-1567, 14 kohta).

harjoitettu itsenäisesti, vaikka kansallinen tuomioistuin tarvittaessa voikin esittää yhteisöjen tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymyksen. [28]

25. Edellä esitetyn komission huomautuksen osalta katson kuitenkin joka tapauksessa, että tulkittaessa kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan käsitettä "itsenäisesti" ei ole tarkoituksenmukaista viitata kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa säädettyä poikkeusta koskevaan ongelmakenttään huolimatta kyseisen alakohdan muodollisista ja aineellisoikeudellisista säännöksistä. Ensinnäkin vaikka kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa *jäsenvaltioille annetaankin* hallinnon yksinkertaistamiseksi ja mahdollisten väärinkäytösten estämiseksi *mahdollisuus* käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia maan alueelle sijoittautuneita verovelvollisia, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa, tämä ei merkitse, että kyseisen direktiivin mukaan tällaisten suhteiden olemassaolo kahden henkilön välillä estää väistämättä ja automaattisesti heidän harjoittamansa taloudellisen toiminnan itsenäisyyden. Toiseksi kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan ongelmakentän huomioon ottaminen ilmausta "itsenäisesti" tulkittaessa johtaisi kyseisten säännösten laajentavaan tulkintaan. Tällainen tulkintatapa olisi ristiriidassa sen kanssa, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa käytetty laajasti tulkittava ilmaus "itsenäisesti" määritellään kyseisissä säännöksissä poissulkevasti. [29]

26. Kyseistä ilmausta tulkittaessa ei siis voida kuudennen direktiivin asiaankuuluvien säännösten perusteella kiistää sitä, että kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa kyseessä olevaa, navetanvuokrauksesta muodostuvaa taloudellista toimintaa harjoitetaan "itsenäisesti" pelkästään sillä perusteella, että juuri siviiliyhtiön yhtiömies vuokraa omaisuutta tälle yhtiölle.

27. Tämä päätelmä perustuu siihen, että riidanalainen vuokrasopimus on tehty kahden sellaisen henkilön välillä, joita ei voida oikeudellisesti samaistaa toisiinsa. Koska sopimuspuolet ovat erillisiä oikeushenkilöitä, jotka Alankomaiden oikeuden mukaan ovat kelpoisia tekemään pätevästi vuokrasopimuksen, niiden välinen oikeussuhde on oikeudellisesti itsenäinen ja johtaa periaatteessa samanlaisiin vastavuoroisiin oikeuksiin ja velvollisuuksiin kuin sellaisten kolmansien henkilöiden välinen oikeussuhde, jotka tekevät sopimuksen, vaikka heidän välillään ei samanaikaisesti ole edellä mainittua yhtiömiehen ja yhtiön välistä suhdetta. Sitä paitsi sillä seikalla,

28 — Sitä paitsi kansallisen tuomioistuimen on tutkittava ne kansallista oikeutta koskevat kysymykset, joihin komissio viittaa alustavissa huomautuksissaan, eli kysymykset siitä, missä määrin yhtiömiehen toimet sitovat yhtiötä, jonka yhtiömies hän on, ja miten kyseisen henkilön ja hänen aviopuolisonsa aviovarallisuuteen sovellettavat säännöt vaikuttavat asianomaisten henkilöiden toimintakykyyn kiinteän omaisuuden osalta ja siten heidän tekemänsä vuokrasopimuksen pätevyyteen.

29 — Ks. edellä 18 kohta.

että Heerma tekee sopimuksen sellaisen yhtiön kanssa, jonka yhtiömies hän on, ei voida perustella sitä, että Heerma itse asiassa vuokraisi omaa omaisuuttaan, kun hän vuokraa navetan kyseiselle yhtiölle, koska hän ei ole ainoa kyseisen yhtiön sopimusperusteisista sitoumuksista vastuussa oleva henkilö, kuten Alankomaiden hallitus väittää.

28. Kuten komissio huomauttaa, kaikilla luonnollisilla henkilöillä on oikeus perustaa yhtiöitä tai oikeushenkilöitä eikä mikään estä sitä, että luonnolliset henkilöt, yhtiöt tai muut oikeushenkilöt suorittavat palveluksia tai luovuttavat tavaroita läheisilleen arvonlisäverovelvollisina. Tämä päätelmä perustuu epäsuorasti asiassa Skripalle annettuun tuomioon,[30] jossa yhteisöjen tuomioistuin toteaa, että saman perheen jäsenten tai muutoin läheisten väliset suhteet eivät riitä osoitukseksi veropetoksesta tai veronkierrosta, ja vaikuttaa sitä suuremmalla syyllä hyväksyvän, että näiden suhteiden osalta voidaan periaatteessa kantaa arvonlisäveroa.

29. Sitä paitsi vuokratessaan kiinteää omaisuuttaan Heerma harjoittaa toimintaa, joka ei kuulu sen yhtiön johtamiseen tai edustamiseen, jonka yhtiömies hän on, sillä hän on vuokranantaja omissa nimissään eikä yhtiön toimielimenä.[31] Näin ollen kansallisen tuomioistuimen, joka tuntee parhaiten kansallisen lainsäädännön ja riita-asian tosiseikat, on täsmennettävä tarkasti ne tilanteet, joissa yhtiömiehen toimia pidetään elimellisesti sen yhtiön toimina, jonka yhtiömies hän on, jolloin toimista on siten vastuussa yhtiö. Esillä olevassa asiassa kyseessä oleva yhtiön ja yhtiömiehen välinen suhde ei kuitenkaan näytä vaikuttavan tehtyyn vuokrasopimukseen sillä tavoin, että vuokrasopimusta olisi mahdotonta pitää oikeudellisesti riippumattomana siitä seikasta, että vuokranantaja on vuokralaisena olevan yhtiön yhtiömies.

30. Sitä vastoin kyseisen kiinteän omaisuuden vuokraamista yhtiölle ei lähtökohtaisesti voida pitää tässä yhtiön ja yhtiömiehen välisessä suhteessa annettuna Heerman apporttina yhtiölle. Vuokratessaan navetan sovittua 12 000 NLG:n vuokraa vastaan Heerma hyödyntää tätä kiinteää omaisuutta jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa. Näin ollen Heerma suoritti yhtiölle kuudennen direktiivin 2 artiklassa tarkoitetun palvelun erityistä vastiketta vastaan eikä sitä vastaan, että hän saisi osuuden yhtiön voitoista ja vastaisi osaltaan sen tappioista.

31. Edellä esitetystä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta vuokrasopimuksen ja yhtiömiehen aseman välisestä yhteydestä ei voida päätellä, että vaikka vuokrasopimus on taloudellista toimintaa, sitä ei ole tehty itsenäisesti ja vuokranantajana olevaa yhtiömiestä ja vuokralaisena olevaa yhtiötä olisi näin ollen pidettävä direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna yhtenä verovelvollisena.

30 — Mainittu edellä alaviitteessä 25.

31 — Ks. tältä osin myös julkisasiamies van Gervenin edellä alaviitteessä 9 mainitussa asiassa Polysar Investments Netherlands antaman ratkaisuehdotuksen 6 kohta.

VI Ratkaisuehdotus

32. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Hoge Raad der Nederlandenin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että kun henkilön harjoittamana ainoana taloudellisena toimintana on aineellisen omaisuuden vuokraaminen yhtiölle, jonka yhtiömies hän on, tämä ei sellaisenaan tarkoita, että vaikka vuokraaminen on taloudellista toimintaa, sen ei voitaisi katsoa tapahtuneen itsenäisesti, minkä vuoksi yhtiömiestä ja siviiliyhtiötä olisi pidettävä yhtenä 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna verovelvollisena.