

Väliaikainen versio

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

13 päivänä heinäkuuta 2023 (1)

Asia C-288/22

TP

vastaan

Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA

(Ennakkoratkaisupyyntö – Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Luxemburgin piirituomioistuin, Luxemburg))

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EU – Veronalaiset liiketoimet – Verovelvollinen – Itsenäisen liiketoiminnan käsite – Typologinen tarkastelutapa – Oikeushenkilön hallituksen jäsenen toiminta – Oikeudellisen muodon neutraalisuutta koskeva periaate

I Johdanto

1. Nyt käsiteltävän ennakkoratkaisupyyntöön yhteydessä tulee esille kysymys, johon on vastattu hyvin eri tavalla unionin jäsenvaltioissa⁽²⁾ ja joka koskee sitä, muodostaako yhtiön hallitukselle sen toiminnasta *oikeushenkilön toimielimen osana* maksettu palkkio arvonlisäverolainsäädännössä tarkoitetun vastikkeen itsenäisestä liiketoiminnasta (ts. taloudellisesta toiminnasta). Jäsenvaltioiden enemmistö ei pidä tätä palkkiota vastikkeena itsenäisestä liiketoiminnasta, kun taas kuudessa jäsenvaltiossa näin on tietyin edellytyksin ja yhdessä jäsenvaltiossa (Luxemburg), joskin myös vasta vuodesta 2016,⁽³⁾ yleisesti. Toimielimen jäsenen on siten maksettava Luxemburgissa palkkiostaan arvonlisäveroa ja merkittävä se oikeushenkilölle, jonka toimielimeen hän kuuluu, antamaansa laskuun.
2. Tässä yhteydessä tulee esille jälleen⁽⁴⁾ kysymys siitä, onko toimielimen vastiketta vastaan harjoittamaa toimintaa pidettävä itsenäisenä liiketoimintana. Tähän kysymykseen on vastattu tähänastisissa asioissa ainoastaan hallintoneuvoston jäsenen ja (toimitus)johtajan osalta (kieltävästi) muttei hallituksen jäsenen osalta.
3. Toiseksi käsiteltävässä asiassa tulee esille kysymys arvonlisäverolainsäädäntöön sisältyvän oikeudellisen muodon neutraalisuutta koskevan periaatteen ulottuvuudesta. Asianomainen henkilö saa palkkion vain siksi, että hän on toiminut oikeushenkilön (toisen verovelvollisen) toimielimen osana. Useiden oikeudellisten muotojen osalta näistä toimielimistä

säädetään laissa. Verovelvollisten, jotka eivät tarvitse tätä toimielintä, ei tarvitse kantaa tällaista arvonlisäverorasitetta.

4. Tältä osin yrityksen arvonlisäverorasite vaihtelee valitun oikeudellisen muodon mukaan. Verovelvollinen (tässä oikeushenkilö) voi lähtökohtaisesti vapautua kannetusta arvonlisäverosta vähentämällä sen ostoihin sisältyvänä verona. Jokaisen verovelvollisen ei kuitenkaan ole mahdollista käyttää tätä vähennysoikeutta täysimääräisesti. Tämä kysymys on sen vuoksi erityisen merkityksellinen ennen kaikkea niiden verovelvollisten kannalta, jotka suorittavat (myös) verottomia myyntiliiketoimia. Käsiteltävässä asiassa toimielimen jäsenen toiminnan verovelvollisuus johtaa ylimääräiseen ja lopulliseen kustannusrasitteeseen.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

5. Asiaa koskevat unionin oikeussäännöt sisältyvät yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annettuun direktiiviin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi).(5)

6. Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa määritellään verovelvollisen käsite seuraavasti:

”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.”

7. Arvonlisäverodirektiivin 10 artikla koskee ”työntekijöitä ja muita henkilöitä”, ja siinä 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.”

B Luxemburgin oikeus

8. Luxemburg on pannut arvonlisäverodirektiivin täytäntöön 12.2.1979 annetulla arvonlisäverolailla. Sen 4 §:n 1 momentissa säädetään, että verovelvollisena pidetään jokaista, joka itsenäisesti ja säännöllisesti harjoittaa missä tahansa mitä tahansa taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

III Tosiseikat ja ennakkoratkaisumenettely

9. Asianajaja TP (jäljempänä TP) on useiden Luxemburgin oikeuden mukaan perustettujen osakeyhtiöiden hallituksen jäsen.(6) Näiden hallitusten jäsenenä hän osallistuu päätöksentekoon, joka koskee tilinpäätöksiä, riskipolitiikkaa ja kyseisen konsernin noudattamaa strategiaa, sekä yhtiökokoukselle esitettävien ehdotusten laatimiseen.

10. Kahden yhtiön päivittäisestä hallinnosta vastaa johtokunta, jonka jäseniä ovat yhtiöiden toimitusjohtajat ja muut yhtiöiden johtajat, jotka ovat myös hallituksen jäseniä. Kahdella muulla yhtiöllä ei ole johtokuntaa edellyttävää toimintaa.
11. TP:n mukaan yhtiöistä annetun lain (loi concernant les sociétés commerciales) 441-8 §:ään kirjattu lähtökohta on, että ”hallituksen jäsenet eivät vastaa henkilökohtaisesti yhtiön sitoumuksista”. Hallituksen jäsen voi joutua henkilökohtaisesti vastuuseen yhtiön toiminnasta vain, jos kyseisen jäsenen menettelytapa ylittää selvästi hyväksyttävän menettelyn rajat siten, että virheellinen teko on erotettavissa hallituksen jäsenen tehtävän hoitamisesta.
12. Yhtiön tekemien päätösten täytäntöönpanosta huolehtivat lisäksi useimmiten yhtiön työntekijät eivätkä yksittäiset hallituksen jäsenet. Jos hallituksen jäsenet suorittavat yksittäisiä tehtäviä kollegiaalisen elimen toiminnan lisäksi ja jos heille maksetaan korvaus näistä erityistehtävistä, he toimivat tältä osin eri ominaisuudessa kuin tämän elimen jäseninä. Hallitus sitä vastoin keskustelee yhteisesti eri vaihtoehdoista ja tekee päätöksiä, ja yksittäisen jäsenen kanta voi olla täysin päinvastainen kuin kollektiivisen elimen kanta.
13. TP katsoo, että hänen hallituksen jäsenenä saamansa palkkiot eivät ole arvonlisäveron alaisia. Hän toteaa, ettei hän harjoita toimintaansa itsenäisesti vaan kollegiaalisen elimen jäsenenä. Mainittu elin edustaa oikeushenkilöä, joten kollektiivisesti suoritettua palvelua on pidettävä yhtiön itsensä suorittamana palveluna.
14. Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Luxemburgin verohallinto, jäljempänä verohallinto) teki 28.7.2020 päätöksen, jonka mukaan TP:n vuonna 2019 hallituksen jäsenenä saamat palkkiot ovat arvonlisäveron alaisia. Kyseinen verotuspäätös vahvistettiin 23.12.2020 tehdyllä päätöksellä sillä perusteella, että yhtiön hallituksen jäsen harjoittaa liiketoimintaa itsenäisesti, koska kyse on jatkuvaluonteisesta toiminnasta ja koska siitä maksettava palkkio saadaan vastikkeena harjoitetusta toiminnasta.
15. Verohallinnon näkemyksen mukaan toiminnan jatkuvaluonteisuus seuraa siitä, että hallituksen jäsenet nimitetään enintään kuuden vuoden toimikaudeksi. TP saa palkkioita, joista yhtiökokous päättää hallituksen esityksen perusteella. Osittain kaiketi myös voitto-osuuspalkkioina maksettava palkkio johtaa siihen, että hallituksen jäsenillä, vaikka he eivät olisikaan osakkaita, on intressi siihen, että yhtiön liiketoiminta sujuu hyvin. Edellä mainittu 13.6.2019 annettu tuomio IO (ALV – Hallintoneuvoston jäsenen toiminta) (C-420/18, EU:C:2019:490), johon TP vetoaa, koskee verohallinnon mukaan ainoastaan Alankomaiden oikeuden mukaan perustetun säätiön hallintoneuvoston jäsenen toimintaa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämässä asiayhteydessä, eikä sitä voida soveltaa käsiteltävään asiaan.
16. TP nosti 26.1.2021 verotuspäätöksestä kanteen, jossa hän vaatii sen kumoamista. Toimivaltainen tuomioistuin, Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Luxemburgin piirituomioistuin, Luxemburg), korostaa, että koska sen käytettävissä ei ole tarkkoja tietoja yhtiöistä ja niiden maksamista palkkioista, se katsoo, että TP:n saamat voitto-osuuspalkkiot on maksettu niiden Luxemburgin oikeuden mukaan perustettujen osakeyhtiöiden, joiden hallitukseen hän kuuluu, voitoista ja että kyseiset voitto-osuuspalkkiot on määrätty maksettavaksi hänelle yhtiökokouksen päätöksellä. Se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklan mukaisessa ennakkoratkaisumenettelyssä seuraavat kaksi ennakkoratkaisukysymystä:
- ”1) Harjoittaako luonnollinen henkilö, joka on Luxemburgin oikeuden mukaan perustetun osakeyhtiön hallituksen jäsen, [arvonlisäverodirektiivin] 9 artiklassa tarkoitettua liiketoimintaa, ja onko tarkemmin ottaen katsottava, että kyseisen henkilön saamat voitto-osuuspalkkiot eli

tantieemit ovat korvaus, joka on vastike palveluista, jotka kyseinen henkilö on suorittanut kyseiselle yhtiölle?

2) Harjoittaako luonnollinen henkilö, joka on Luxemburgin oikeuden mukaan perustetun osakeyhtiön hallituksen jäsen, toimintaansa itsenäisesti [arvonlisäverodirektiivin] 9 ja 10 artiklassa tarkoitetulla tavalla?”

17. Unionin tuomioistuimen menettelyssä kirjallisia huomautuksia esittivät TP, Luxemburgin suurherttuakunta, Tšekin tasavalta ja Euroopan komissio, jotka Tšekin tasavaltaa lukuun ottamatta osallistuivat myös 17.5.2023 pidettyyn istuntoon.

IV Asian tarkastelu

A Ennakkoratkaisukysymykset ja tutkinnan kulku

18. Molempien ennakkoratkaisukysymysten, jotka on tutkittava yhdessä, yhteydessä tulee esille kysymys siitä, muodostaako yhtiön hallitukselle sen toiminnasta oikeushenkilön toimielimen osana maksettu palkkio vastikkeen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa tarkoitetusta itsenäisestä liiketoiminnasta.

19. Näin ollen herää jälleen(7) kysymys, milloin oikeushenkilön toimielimen vastikkeellista toimintaa on pidettävä liiketoimintana ja milloin sitä harjoitetaan itsenäisesti. Molemmat yhdessä johtavat siihen, että näin toimivaa henkilöä on pidettävä verovelvollisena, jonka on kerättävä ja tilitettävä arvonlisävero (tästä jäljempänä B.).

20. Tätä kysymystä tutkittaessa on otettava huomioon, että oikeushenkilöt voivat toimia vain toimielintensä välityksellä. Jos toiminta oikeushenkilön toimielimenä puolesta riittää siihen, että kyseessä katsotaan olevan itsenäinen liiketoiminta, oikeushenkilöitä, joilla ei ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää veroa, rasitetaan ylimääräisellä arvonlisäverolla, joka niiden on tilitettävä ainoastaan kyseisen oikeudellisen muodon vuoksi. Tämä koskee etenkin yrityksiä, jotka toteutettavat verottomia myyntiliiketoimia (esim. sairaaloita, asunnon vuokrausyrityksiä, pankkeja ja vakuutusyhtiöitä).

21. Yrityksen, jonka oikeudellinen muoto ei edellytä tällaista toimielintä, ei tarvitsisi vastata tästä arvonlisäverosta eikä vyöryttää sitä loppuasiakkaille. Vastaus edellä esitettyyn kysymykseen koskee siten myös arvonlisäverolainsäädäntöön sisältyvää oikeudellisen muodon neutraalisuutta koskevaa periaatetta (tästä jäljempänä C.).

B Hallituksen jäsen verovelvollisena

1. Typologinen lähestymistapa verovelvollisen määrittämiseen

22. Hallituksen jäsentä voidaan pitää arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa tarkoitettuna verovelvollisena vain, jos hän tällä jäsenen toiminnalla ”itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta” 1 artiklan I alakohdan mukaisesti. Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa selvennetään, milloin toimintaa pidetään ”liiketoimintana” (ts. taloudellisena toimintana). Jos arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan edellytykset täyttyvät, kyseinen henkilö on verovelvollinen.

23. Arvonlisäverodirektiivin 10 artiklassa selvennetään tältä osin vain, että työntekijöitä ei pidetä samanaikaisesti verovelvollisina. Tämä toteava vaikutus – komissio luokittelee sen kirjallisissa huomautuksissaan täsmennykseksi – käy ilmi jo kyseisen säännöksen sanamuodosta, jonka mukaan arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun liiketoiminnan harjoittaminen

itsenäisesti sulkee tällaiset henkilöt verotuksen ulkopuolelle. Näin ollen ratkaistava oikeuskysymys rajoittuu siihen, täyttyvätkö 9 artiklan 1 kohdan edellytykset. Arvonlisäverodirektiivin 10 artiklassa mainittu työnantajan ja tekijän välinen suhde (eli alisteisuussuhde) on siten pelkästään arviointiperuste, jota on tarkasteltava tutkittaessa, onko kyseessä arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu itsenäinen liiketoiminta.

24. Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaan ”liiketoimintana”, jota on harjoitettava itsenäisesti, pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että tätä määritelmää tarkasteltaessa havaitaan, että liiketoiminnan käsite on soveltamisalaltaan laaja ja objektiivinen, millä tarkoitetaan sitä, että toimintaa tarkastellaan sellaisenaan sen tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta.(8)

25. Lisäksi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa, että sen ratkaisemiseksi, onko palvelua pidettävä vastikkeellisesti suoritettuna niin, että kyseinen toiminta voidaan katsoa liiketoiminnaksi, on arvioitava sen toteuttamiseen liittyviä *olosuhteita kokonaisuudessaan*.(9) Tätä tukee arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan sanamuoto. Siinä määritellään liiketoiminta, jonka perusteella henkilöä voidaan pitää verovelvollisena, tiettyjen ammattien ja vastaavan toiminnan avulla.

26. Koska liiketoiminnan tarkka määrittely on hankalaa, kuvailemalla välttämättömänä pidettyä itsenäistä liiketoimintaa tyypillisillä ammattiprofiileilla (”tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta” tai ”kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava”) täsmennetään verovelvollisen ja verovelvolliseksi luokittelun edellyttämän liiketoiminnan käsitettä. Abstraktista käsitteestä poiketen typologinen kuvaus on avoimempi.(10) Tyyppiin kuulumista ei tarvitse määrittää loogis-abstraktilla subsumptiolla vaan se voidaan tehdä sen mukaan, miten samankaltaista toiminta on perustyyppiin (malliin) nähden. Tämä luokittelu edellyttää yksittäistapauksessa kokonaistarkastelua, jossa otetaan huomioon yleinen näkemys.

27. Unionin tuomioistuin on vahvistanut tämän typologisen lähestymistavan sittemmin nimenomaisesti viimeaikaisessa oikeuskäytännössään. Siinä se toteaa arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdasta, että toiminnan toteuttamiseen liittyviä olosuhteita on arvioitava kokonaisuudessaan. Tältä osin on suoritettava tapauskohtainen arviointi ottamalla viitekohdaksi kyseessä olevalla alalla toimivan elinkeinonharjoittajan tavanomainen toiminta.(11)

28. Unionin tuomioistuin oli soveltanut vastaavaa typologista lähestymistapaa myös jo tuomiossa Gemeente Borsele(12) ja sitä ennen tuomiossa Enkler.(13) Jo aiemman oikeuskäytännön mukaan verovelvollisen aseman kannalta ratkaisevaa onkin se, onko korvauksen taso vahvistettu sellaisten kriteerien mukaisesti, jotka takaavat sen, että korvaus riittää kattamaan palvelun suorittajan toimintakustannukset.(14) Tämä koskee myös tulojen määrä sekä muita seikkoja, kuten asiakaskunnan suuruutta.(15) Merkityksellistä oli myös se, jos kyseisten palvelujen vastaanottajien maksamilla maksuilla oli tarkoitus kattaa vain pieni osa palvelun suorittajien toimintakustannuksista.(16)

29. Vaikka unionin tuomioistuin on tähän saakka keskittynyt tältä osin pääasiallisesti liiketoiminnan olemassaoloon, ei ole mitään syytä olla ulottamatta tätä lähestymistapaa koskemaan myös itsenäisyyden tunnusmerkkiä. Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa mainitaan liiketoiminta, jota harjoitetaan itsenäisesti, ja viitataan sen jälkeen (toisessa alakohdassa) ammattiprofiileihin, joissa ammattia harjoitetaan tyypillisesti itsenäisesti (esim. vapaat ammatit). Sen 10 artiklassa mainitaan lisäksi esimerkkejä (työntekijät ja muut henkilöt, jotka ovat alisteisuussuhteessa), joissa näin ei ole.

30. Lähemmässä tarkastelussa tällainen typologinen lähestymistapa oli kaiketi perustana myös jo mainitussa unionin tuomioistuimen ratkaisussa, joka koski pääomayhtiön hallintoneuvoston jäsenen itsenäistä liiketoimintaa, josta hän sai palkkion. Unionin tuomioistuin rinnasti tämän toiminnan tyypillisen verovelvollisen toimintaan ja katsoi tapauksen erityispiirteiden (palkkio ei riipu osallistumisesta kokouksiin eikä tosiasiallisesti suoritettujen työtuntien määrästä, toiminnasta ei aiheudu minkäänlaista taloudellista riskiä ja palkkio on vähäinen ja kiinteämääräinen) perusteella, ettei kyseessä ole itsenäinen liiketoiminta.(17)

31. Jos sovelletaan tätä lähestymistapaa, itsenäisen verovelvollisen tyypilliselle toiminnalle on ominaista se, että – kuten unionin tuomioistuin on jo selventänyt(18) – siitä aiheutuu oma taloudellinen riskinsä. Tyypillinen verovelvollinen – joka arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa otetaan lähtökohdaksi – kantaa tältä osin tappio- ja voitoriskin omana henkilönään. Tyypillisesti hän itse – eikä joku toinen henkilö – päättää toimintansa laajuudesta. Hänen menestyksensä tai epäonnistumisensa luetaan hänen lukuunsa, ja hänellä on tältä osin oma taloudellinen aloitekyky. Hän päättää, mitä riskejä ottaa ja miten paljon hän käyttää aikaansa johonkin hankkeeseen. Tämä ajankäyttö ja toiminnan laatu näkyvät yleensä myös hänen saamansa palkkion määrässä. Näin ei ole esimerkiksi palkkatyöntekijän tapauksessa, koska yksin työnantaja kantaa taloudellisen riskin ja omaa taloudellista aloitekykyä.

32. Nyt tarkasteltavassa tapauksessa vaikuttaa siten – kuten myös Tšekin tasavalta kirjallisissa huomautuksissaan toteaa – epäselvältä, onko kyseessä TP:n oikeushenkilön toimielimen jäsenenä harjoittama itsenäinen liiketoiminta. Tämä on kuitenkin asia, joka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on viime kädessä ratkaistava edellytettävän kokonaistarkastelun yhteydessä.

33. Ensinnäkään TP ei saa palkkiota omasta toiminnastaan (esim. valtuutettuna asianajajana, joka sitten myös kantaa vastaavan vastuun, jos hänen neuvonsa oli virheellinen) vaan kollektiivisen elimen osana. Hän ei näin ollen ole henkilökohtaisesti vastuussa, vaan vastuussa on ainoastaan toimielin, johon hän kuuluu.(19) Samansuuntaisesti on ilmeisesti ymmärrettävä myös yhtiöistä annetun lain 441-8 §:ään kirjattu periaate. Sen mukaan hallituksen jäsenet eivät vastaa henkilökohtaisesti yhtiön sitoumuksista. Riskin itsenäinen kantaminen vaikuttaa siten poissuljetulta.

34. Sopimukseen perustumaton vahingonkorvausvastuu, joka myös toimielimen jäsenellä on, ei voi olla tältä osin ratkaiseva. Tämä vastuu voi nimittäin lähtökohtaisesti koskea ketä tahansa. Se, että myös palkkatyöntekijöillä on sopimukseen perustumaton vahingonkorvausvastuu työnantajaansa nähden, ei siten kerro mitään itsenäisen liiketoiminnan olemassaolosta. Asiaa ei muuta myöskään se, että toimielin on mahdollisesti vastuussa yhtiön verovelvoista, toisin kuin Luxemburg on väittänyt huomautuksissaan ja istunnossa. Tällainen vastuu on – kuten myös TP on istunnossa todennut – toimielinکوhtainen ja koskee yhtä lailla niin hallituksia kuin palkattuja johtajiaakin.(20) Tämä toimielimen vastuu ei näin ollen kerro mitään siitä, harjoittaako se tai harjoittavatko sen jäsenet itsenäistä liiketoimintaa.

35. Toiseksi TP ei voi harjoittaa toimintaa toimielimen osana oman päätöksensä mukaisesti vapailla markkinoilla muihin kolmansiin nähden. Tämä toiminta voi pikemminkin hyödyttää pelkästään yhtiötä, jonka toimielimeen hänet on nimitetty. En tältä osin näe, että TP:llä olisi omaa taloudellista aloitekykyä. Hänen toimintaansa rajoittaa yhtiölainsäädäntö, jossa kollegiaaliselle elimelle tai sen jäsenille annetaan tiettyjä oikeuksia ja velvollisuuksia suhteessa yhtiöön. Palkkion määrä oli ilmeisesti myös riippumaton suoritettujen työtuntien määrästä.

36. Palkkiota ei samoin vahvistettu neuvottelemalla sen saajan kanssa, kuten tavanomaisen yrityksen tapauksessa. Yhtiökokous, toisin sanoen yhtiön toinen toimielin, päinvastoin vahvisti sen yksipuolisesti – näin ainakin ennakkoratkaisupyynnön mukaan. Kuten unionin tuomioistuin on

kuitenkin jo todennut, se tosiseikka, että luonnollinen henkilö on riippuvainen yhtiöstä palkkaehtojensa määrittämisen osalta, on viite siitä, ettei hän harjoita itsenäistä liiketoimintaa.(21) Vaikka TP ei saa kiinteää vaan vaihtuvan suuruisen palkkion eli palkkio määräytyy yhtiön tuloksen mukaan, tämä ei muuta edellä esitettyä päätelmää. Hän osallistuu siten viime kädessä myös vain osakkeenomistajan tavoin yrityksen menestykseen, toisin sanoen sen taloudelliseen riskiin.

37. Osallistumista vieraaseen (voitto)riskiin ei kuitenkaan voida rinnastaa oman (voitto- tai tappio)riskin kantamiseen. Myöskään työntekijä, joka saa kiinteämääräisen palkkansa lisäksi vielä vaihtelevan suuruisen palkkion työnantajan menestyksen perusteella, ei harjoita pelkästään tästä syystä itsenäistä liiketoimintaa. Hänen työnantajansa kantaa edelleen taloudellisen riskin, johon työntekijä osallistuu silloin, kun yritys menestyy, mutta jota hän ei itse kanna.

38. Tilanne näyttää olevan samankaltainen myös TP:n tapauksessa, mikäli hän saisi tulosperusteisen palkkion. Istunnossa vahvistettiin ainoastaan kiinteämääräisen palkkion maksaminen. Ensinnäkin yhtiön menestyminen riippuu vielä useista muista tekijöistä. TP on ainoastaan osa kollegiaalista elintä, joka ei yleensä ole myöskään yhtiön ainoa toimielin vaan verovelvollisella on myös muita toimieliimiä. Toiseksi hänen hallituksen jäsenenä saamansa palkkio pienenee pahimmassa tapauksessa nolnaan (tai mahdollisesti luvattuun kiinteään määrään). Hänen ei sitä vastoin tarvitse pelätä tappioita tai muita riskejä – toisin kuin tyypillisen yrityksen/verovelvollisen. Suurempi merkitys olisi sillä, saako TP palkkionsa myös silloin, jos hän ei esimerkiksi sairauden vuoksi voi tilapäisesti toimia tehtävässään, sillä siinä tapauksessa hän ei kanna myöskään toimintaansa liittyvää taloudellista riskiä.(22) Tämän todentaminen kuuluu kuitenkin viime kädessä ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.

39. TP:n tapauksessa ei tosin ole varmastikaan kyse arvonlisäverodirektiivin 10 artiklassa tarkoitetusta työntekijän ja ?antajän välisestä perinteisestä alisteisuussuhteesta, kuten Luxemburgin suurherttuakunta perustellusti painottaa. Se ei ole kuitenkaan myöskään välttämätöntä. Merkitystä ei ole sillä, sovelletaanko arvonlisäverodirektiivin 10 artiklaa, vaan merkityksellistä on se, täytyvätkö arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan edellytykset.

40. Edellytettävän typologisen tarkastelun perusteella TP toisen verovelvollisen kollegiaalisen elimen jäsenenä – vaikka siitä saatavan palkkion suuruus vaihtelisikin – ei kaiketi ole rinnastettavissa arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuun tyypillisesti itsenäisesti toimivaan verovelvolliseen. Tämän ratkaiseminen on kuitenkin viime kädessä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asia.

2. Asianajajana toimimiseen perustuvan verovelvollisen aseman vaikutus hallituksen toiminnan arviointiin?

41. On kuitenkin epäselvää, muuttuuko tämä lopputulos, koska nyt tarkasteltavassa tapauksessa TP harjoittaa jo itsenäistä liiketoimintaa asianajajana. Tältä osin TP toimii jo verovelvollisena. Tämä koskee kysymystä siitä, miten on luokiteltava muu vastikkeellinen toiminta, joka ei kuulu verovelvolliseen varsinaiseen pääasialliseen toimintaan.

42. Unionin tuomioistuin on jo ottanut kantaa tällaisten ”liitännäistoimintojen” luokitteluun arvonlisäverolainsäädännössä. Yksityisen ulosottomiehen osalta arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että luonnollista henkilöä, joka on jo arvonlisäverovelvollinen yksityisenä ulosottomiehenä toimiessaan, on pidettävä ”verovelvollisena” kaikesta muusta, satunnaisesti harjoittamastaan liiketoiminnasta sillä edellytyksellä, että kyseinen toiminta on 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua toimintaa.(23)

43. Mainitussa tapauksessa ulosottomies oli hyödyntänyt yrittäjän aseman luomia mahdollisuuksia vastikkeellisen toimeksiantosopimuksen yhteydessä ja ostanut kolmannen

osapuolen edustajana tiettyjä kiinteistöjä huutokaupassa. Tällaisia taloudellisia liitännäistoimintoja, joilla on vielä tietty yhteys varsinaiseen (taloudelliseen) pääasialliseen toimintaan, kohdellaan siten verotuksessa samalla tavalla.

44. Myös uudemmassa oikeuskäytännössään asiassa *Fluvius Antwerp* unionin tuomioistuin korosti tätä lähestymistapaa. Se, että sähköjakeluverkon haltija toimittaa sähköä, vaikkakin sähkövarkauden tuloksena, jos se on tämän muuhun liiketoimintaan liittyvä tyypillinen yrittäjäriski, on myös itsenäistä liiketoimintaa.(24) Kyseisessä toimituksessa toteutuu tältä osin yritystoimintaan liittyvä tyypillinen riski. Sitä kohdellaan siten arvonlisäverotuksessa samalla tavalla kuin varsinaista liiketoimintaa.

45. Nyt tarkasteltavassa tapauksessa kyseessä on sitä vastoin kaksi toisistaan riippumatonta toimintaa, koska toinen niistä on itsenäistä liiketoimintaa ja toinen taas ei. Toinen toiminta kuuluu arvonlisäveron soveltamisalaan, toinen taas ei. Jos unionin lainsäätäjä olisi tosiasiallisesti tarkoittanut, että yhden toiminnan veronalaisuus johtaa myös toisen toiminnan veronalaisuuteen, se olisi ilmaissut tämän arvonlisäverodirektiivin sanamuodossa. Koska näin ei ole tapahtunut, itsenäisestä liiketoiminnasta riippumattomista liitännäistoiminnoista ei tule itsenäistä liiketoimintaa pelkästään siksi, että itsenäisen toiminnan kannalta välttämättömät – tässä oikeustieteelliset – tiedot ovat hyödyllisiä myös muun kuin itsenäisen toiminnan osalta.

46. Tämä ei kuitenkaan estä sitä, että yhtiö tai mahdollisesti yhtiön toimitus antaa TP:lle toimeksiannon myös asianajajana. Tämän toimeksiannon hoitamisesta maksettava palkkio olisi tällöin palkkio asianajajana harjoitettavasta itsenäisestä liiketoiminnasta. Tämä edellyttää kuitenkin yksityiskohtaisempia viitteitä, jotka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on todettava. Tähän ei riitä pelkästään se tosiseikka, että asianajaja nimitettiin yhtiöiden useiden toimitusten jäseneksi.

C Verovelvollisen toimielimen toimintojen verotus (oikeudellisen muodon neutraalisuutta koskeva periaate)

47. Myöskään arvonlisäverolainsäädäntöön sisältyvä oikeudellisen muodon neutraalisuutta koskeva periaate – jota unionin tuomioistuin säännöllisesti korostaa(25) – ei tue verovelvollisen toimielimen toimintojen verottamista, jos laissa edellytetään, että verovelvollisella on kyseinen toimitus. Tästä voisi olla kyse nyt tarkasteltavassa tapauksessa, mitä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin viime kädessä arvioitava.

48. Kyseisen periaatteen – joka perustuu myös perusoikeuskirjan 20 artiklaan – mukaan oikeudellisella muodolla, jossa valmistaja tai palvelujen tarjoaja harjoittaa toimintaansa, ei ole merkitystä sen määrittämisessä, ovatko tavarat tai palvelut keskenään samankaltaisia.(26) Verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista nimittäin on, että samanlaista toimintaa harjoittavia taloudellisia toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavoin.

49. Jos oletetaan, että toisen verovelvollisen toimielimen jäsenen toiminta on itse verovelvollisen toimintaa, tästä seuraisi, että kyseisen toimielimen jäsenen on tilitettava arvonlisävero saamastaan palkkiosta. Aineelliselta kannalta katsottuna arvonlisäveron, joka on yleinen kulutusvero, tarkoituksena ei ole rasittaa luovuttajana tai suorittajana olevaa verovelvollista, vaan sen tarkoitus on kohdistua tavaroiden tai palvelujen vastaanottajaan, kun ja koska tämä käyttää varallisuutta kulutettavan edun hankkimiseksi,(27) jolloin lainsäädännön systematiikan mukaan arvonlisäverorasite kohdistuu asianomaiseen yhtiöön tavaroiden tai palvelujen vastaanottajana.

50. Jos yhtiö on verovelvollinen, jolla on täysimääräinen oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero, tämä ei ole mikään ongelma. Tämä verovelvollinen hyötyy verotuksen

neutraalisuuden periaatteesta. Neutraalisuuden periaate on arvonlisäveron keskeinen periaate(28) ja tarkoittaa muun muassa sitä, että veroja valtion lukuun keräävä elinkeinonharjoittaja on vapautettava lopullisesta arvonlisäverorasitteesta,(29) sikäli kuin yritystoiminta itsessään palvelee veronalaisten liiketoimien toteuttamista.(30) Tämä tapahtuu arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan mukaisen vähennysoikeuden avulla.

51. Jos yhtiö on sitä vastoin verovelvollinen, jolla ei ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa tai sillä on oikeus vähentää se ainoastaan osittain, *lakisääteisten toimielinten toimintojen* verovelvollisuus johtaa lopulliseen kustannusrasitteeseen. Tämä kustannusrasite käsittää kaikki oikeudelliset muodot, joiden on lain nojalla toimittava elintensä kautta. Näin on yleensä keinotekoisien oikeudellisten muotojen (esim. oikeushenkilöiden) tapauksessa, koska niiden on toimittava lakisääteisten toimielinten välityksellä. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on ratkaistava, onko näin myös nyt tarkasteltavassa tapauksessa. Jos näin on, on niin, että koska on myös verovelvollisia, joilta tällaista toimielintä ei vaadita (esim. perinteiset yksityiset elinkeinonharjoittajat), tässä tilanteessa kohdeltaisiin epäedullisemmin keskenään kilpailevia yksittäisiä oikeudellisia muotoja, jos ja koska ne tekevät samansisältöisiä suorituksia.

52. Arvonlisäveron on kuitenkin tarkoitus olla neutraali keskenään kilpaileville kilpailijoille. Tästä syystä verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on myös se, että samanlaista toimintaa harjoittavia taloudellisia toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavoin.(31) Näin ollen – näin unionin tuomioistuin on nimenomaisesti todennut – kyseistä periaatetta loukattaisiin, jos verotus riippuisi verovelvollisen harjoittaman toiminnan oikeudellisesta muodosta.(32)

53. Nyt tarkasteltavassa tapauksessa verovelvollista, joka suorittaa samanlaisia (verosta vapautettuja) myyntiliiketoimia, kohdeltaisiin kuitenkin epäedullisesti silloin, kun se maksaa puolestaan toimivien toimielinten jäsenille palkkion. Verovelvollisen, joka esimerkiksi yksityisenä elinkeinonharjoittaja maksaa tämän ”palkkion” itselleen ”palkkana” (tai ottaa sen yrityksen varoista nostamalla), ei nimittäin tarvitsisi kantaa tätä arvonlisäverorasitusta.

54. Tältä osin kiinnostava on kuudennen direktiivin 77/388/ETY (arvonlisäverodirektiivin edeltäjä) 4 artiklaa koskevan neuvoston istunnon pöytäkirja, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat ”vapauttaa arvonlisäverosta yhtiöiden toimitusjohtajat, hallinnolliset johtajat, hallintoneuvoston jäsenet – – heidän suhteessaan yhtiöihin ja ominaisuudessaan yhtiöiden toimieliminä”.(33) Tämän pöytäkirjamerkinnän oikeudellinen laatu(34) on kuitenkin kyseenalainen, sillä arvonlisäverodirektiiviin ei vaikuta sisältyvän tällaista valinnanvapautta. Se on kuitenkin osoitus yhtiöiden toimielinten toiminnan verotukseen jo tuolloin liittyneistä epäilyistä. Oikeudellisen muodon neutraalisuutta koskeva periaate edellyttää perustellusti verottamatta jättämistä joka tapauksessa silloin, kun kyse on yhtiön lakisääteisten toimielinten toiminnasta. Ainoastaan näin voidaan turvata arvonlisäveron neutraalisuus kilpailun kannalta, kun eri oikeudellisissa muodoissa toimivat yritykset kilpailevat keskenään.

55. Myös oikeudellisen muodon neutraalisuutta koskeva periaate puoltaa näin ollen sitä, että verovelvollisen lakisääteisten toimielinten toiminnasta maksettava palkkio ei ole arvonlisäveron alainen ja että se ei siten vääristäisi verovelvollisten keskinäistä kilpailua.

V Ratkaisuehdotus

56. Ehdotan näin ollen, että unionin tuomioistuin vastaa Tribunal d’arrondissement de Luxembourgin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 9 artiklan 1 kohtaa, luettuna yhdessä 10 artiklan kanssa, on tulkittava siten, että itsenäisen liiketoiminnan olemassaolo on määritettävä typologisen vertailun avulla. Ratkaisevaa

tämän kannalta on se, kantaako kyseinen henkilö välttämättömän kokonaistarkastelun perusteella tyypillisen verovelvollisen tapaan itse taloudellisen riskin ja onko hänellä omaa taloudellista aloitekykyä, mitä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava.

2) Tässä yhteydessä oikeudellisen muodon neutraalisuutta koskevasta periaatteesta seuraa, että luonnollisen henkilön, joka on yhtiön lakisääteisen toimielimen jäsen ja saa palkkion tästä toiminnasta toimielimen jäsenenä, ei tältä osin voida katsoa harjoittavan itsenäistä liiketoimintaa.

1 Alkuperäinen kieli: saksa.

2 Useissa jäsenvaltioissa yhtiön toimielimen saamista tuloista (palkkioista) kannetaan ainoastaan tuloveroa, eikä näiden toimielinten katsota siten harjoittavan itsenäistä liiketoimintaa. Niistä 13 jäsenvaltiossa, joissa on myös annettu lainsäädäntöä tai oikeuskäytäntöä näiden toisen verovelvollisen toimielimen palkkioiden arvonlisäverokohtelusta, kuusi ei lähtökohtaisesti pidä sitä arvonlisäveronalaisena liiketoimintana, ja kuusi sitä vastoin pitää sitä tapauksen mukaan itsenäisenä liiketoimintana. Ainoastaan Luxemburgissa näiden toimielinten tai niiden jäsenten katsotaan yleisesti harjoittavan aina itsenäistä liiketoimintaa.

3 Ks. Bidoul, V., *Réflexions sur le traitement TVA des dirigeants d'entreprise*, ACE Comptabilité, fiscalité, audit, droit des affaires au Luxembourg 2016/5, s. 3–.

4 Unionin tuomioistuin käsitteli jo 13.6.2019 antamassaan tuomiossa IO (ALV – Hallintoneuvoston jäsenen toiminta) (C-420/18, EU:C:2019:490) kysymystä hallintoneuvoston verovelvollisen asemasta. 18.10.2007 annetussa tuomiossa van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615) oli kyse johtajasta, joka oli samalla ainoa osakas.

5 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin sitä sovellettiin riidanalaisena vuonna (2019); tältä osin viimeksi muutettuna yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta tietyn kynnysarvon ylittäviin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin tilapäisesti sovellettavan yleisen käännetyn verovelvollisuuden mekanismin osalta 20.12.2018 annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2018/2057 (EUVL 2018, L 329, s. 3).

6 Kyseessä ovat Luxemburgiin sijoittautunut pankki, Frankfurtin pörssiin listautuneen logistiikka-alan konsernin holdingyhtiö ja Pariisin pörssiin listautuneen lääkealan konsernin kaksi holdingyhtiötä.

7 Unionin tuomioistuin käsitteli jo 13.6.2019 antamassaan tuomiossa IO (ALV – Hallintoneuvoston jäsenen toiminta) (C-420/18, EU:C:2019:490) kysymystä hallintoneuvoston verovelvollisen asemasta. Lisäksi 18.10.2007 annetussa tuomiossa van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615) oli kyse johtajasta, joka oli samalla ainoa osakas.

8 Tuomio 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, 47 kohta); vastaavasti tuomio 25.2.2021, Gmina Wrocław (Kiinteistöön kohdistuvan käyttöoikeuden muuttuminen) (C-604/19, EU:C:2021:132, 69 kohta) ja samansuuntaisesti myös tuomio 16.9.2020, Valstybin? mokes?i? inspekcija (Yhteistä toimintaa koskeva sopimus) (C-312/19, EU:C:2020:711, 39 kohta).

- 9 Tuomio 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C?846/19, EU:C:2021:277, 48 kohta) ja tuomio 12.5.2016, Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën (C?520/14, EU:C:2016:334, 29 kohta); ks. vastaavasti tuomio 19.7.2012, R?dlihs (C?263/11, EU:C:2012:497, 34 kohta) ja tuomio 26.9.1996, Enkler (C?230/94, EU:C:1996:352, 27 kohta).
- 10 Ks. tästä ratkaisuehdotukseni Posnania Investment (C?36/16, EU:C:2017:134, 25 kohta).
- 11 Tuomio 30.3.2023, Gmina L. (C?616/21, EU:C:2023:280, 43 kohta) ja tuomio 30.3.2023, Gmina O. (C?612/21, EU:C:2023:279, 35 kohta).
- 12 Tuomio 12.5.2016, Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën (C?520/14, EU:C:2016:334, 29 kohta ja sitä seuraavat kohdat). Asian taustalla oli se, että tavanomaista kunnan osallistumista markkinoille ei ollut havaittavissa – ks. samassa asiassa esittämäni ratkaisuehdotus (C?520/14, EU:C:2015:855, 62 kohta ja sitä seuraavat kohdat).
- 13 Tuomio 26.9.1996, Enkler (C?230/94, EU:C:1996:352, 28 kohta – ”vertailu – – olosuhteiden välillä”); sen pohjalta myös tuomio 19.7.2012, R?dlihs (C?263/11, EU:C:2012:497, 35 ja 36 kohta).
- 14 Tuomio 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C?846/19, EU:C:2021:277, 49 kohta); ks. vastaavasti tuomio 22.2.2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C?182/17, EU:C:2018:91, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 15 Tuomio 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C?846/19, EU:C:2021:277, 49 kohta); ks. vastaavasti tuomio 12.5.2016, Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën (C?520/14, EU:C:2016:334, 31 kohta); tuomio 19.7.2012, R?dlihs (C?263/11, EU:C:2012:497, 38 kohta) ja tuomio 26.9.1996, Enkler (C?230/94, EU:C:1996:352, 29 kohta).
- 16 Tuomio 12.5.2016, Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën (C?520/14, EU:C:2016:334, 33 kohta) ja tuomio 29.10.2009, komissio v. Suomi (C?246/08, EU:C:2009:671, 50 kohta). Näin korostetaan myös 15.4.2021 annetussa tuomiossa Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C?846/19, EU:C:2021:277, 52 kohta).
- 17 Tuomio 13.6.2019, IO (ALV – Hallintoneuvoston jäsenen toiminta) (C?420/18, EU:C:2019:490, 44 kohta).
- 18 Tuomio 13.6.2019, IO (ALV – Hallintoneuvoston jäsenen toiminta) (C?420/18, EU:C:2019:490, 41 [omaan lukuun] ja 42 kohta [taloudellinen riski]).
- 19 Ks. tältä osin tuomio 29.9.2015, Gmina Wroc?aw (C?276/14, EU:C:2015:635, 34 ja 37 kohta).
- 20 Näiden osalta unionin tuomioistuin on jo katsonut, etteivät johtajat harjoita itsenäistä liiketoimintaa: tuomio 18.10.2007, van der Steen (C?355/06, EU:C:2007:615, tuomiolauselman).
- 21 Tuomio 18.10.2007, van der Steen (C?355/06, EU:C:2007:615, 22 kohta) – yhteisöjen tuomioistuin on katsonut näin jopa sellaisen johtajan tapauksessa, joka oli samalla yhtiön ainoa osakas. Käsiteltävässä asiassa ei ole kyse tällaisesta tapauksesta.
- 22 Ks. vastaavasti myös tuomio 18.10.2007, van der Steen (C?355/06, EU:C:2007:615, 24 kohta). Myös 25.7.1991 annetussa tuomiossa Ayuntamiento de Sevilla (C?202/90,

EU:C:1991:332, 13 kohta) korostetaan voiton ja oman panoksen välistä yhteyttä.

23 Tuomio 13.6.2013, Kostov (C?62/12, EU:C:2013:391, 31 kohta ja tuomiolauselman).

24 Tuomio 27.4.2023, Fluvius Antwerpen (C?677/21, EU:C:2023:348, 47 kohta).

25 Ks. ainoastaan verovapautusten alalla: tuomio 28.6.2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust und The Association of Investment Trust Companies (C?363/05, EU:C:2007:391, 26 kohta); tuomio 4.5.2006, Abbey National (C?169/04, EU:C:2006:289, 53 kohta); tuomio 3.4.2003, Hoffmann (C?144/00, EU:C:2003:192, 24 kohta); tuomio 10.9.2002, Kügler (C?141/00, EU:C:2002:473, 30 kohta) ja tuomio 7.9.1999, Gregg (C?216/97, EU:C:1999:390, 20 kohta).

26 Tuomio 15.4.2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin (C?868/19, ei julkaistu, EU:C:2021:285, 65 kohta). Ks. vastaavasti tuomio 17.2.2005, Linneweber ja Akritidis (C?453/02 ja C?462/02, EU:C:2005:92, 25 kohta) ja tuomio 16.10.2008, Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club (C?253/07, EU:C:2008:571, 31 kohta).

27 Ks. vastaavasti: tuomio 3.3.2020, Vodafone Magyarország (C?75/18, EU:C:2020:139, 62 kohta); tuomio 3.5.2012, Lebara (C?520/10, EU:C:2012:264, 23 ja 24 kohta); tuomio 11.10.2007, KÖGÁZ ym. (C?283/06 ja C?312/06, EU:C:2007:598, 37 kohta) ja tuomio 18.12.1997, Landboden-Agrardienste (C?384/95, EU:C:1997:627, 20 ja 23 kohta).

28 Unionin tuomioistuin käyttää 13.3.2014 antamassaan tuomiossa Malburg (C?204/13, EU:C:2014:147, 43 kohta) ilmaisua ”tulkintaperiaate”.

29 Tuomio 13.3.2008, Securenta (C?437/06, EU:C:2008:166, 25 kohta) ja tuomio 1.4.2004, Bockemühl (C?90/02, EU:C:2004:206, 39 kohta).

30 Tuomio 13.3.2014, Malburg (C?204/13, EU:C:2014:147, 41 kohta); tuomio 15.12.2005, Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:773, 51 kohta); tuomio 21.4.2005, HE (C?25/03, EU:C:2005:241, 57 kohta) ja ratkaisuehdotukseni Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:185, 25 kohta).

31 Tuomio 16.10.2008, Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club (C?253/07, EU:C:2008:571, 30 kohta) ja tuomio 11.6.1998, Fischer (C?283/95, EU:C:1998:276, 22 kohta).

32 Vastaavasti tuomio 7.9.1999, Gregg (C?216/97, EU:C:1999:390, 20 kohta).

33 Komission kirjelmän mukaan neuvoston asiakirja on päivätty 23.3.1997 ja sen numero on R/716/77 (FIN 151). Tämän kuudetta arvonlisäverodirektiiviä koskevan 17.5.1977 pidetyn neuvoston istunnon pöytäkirjan saksankielinen käännös on painettu liikevaihtoveroa koskevassa kommentaarissa ”Rau/Dürrwächter, UStG”. Bd. VIII, Texte, ”EG-Richtlinien” – zu Art. 4 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (Lfg. 112 – marraskuu 2002).

34 Sen rajallisesta oikeudellisesta merkityksestä ks. tuomio 17.12.2020, WEG Tevesstrasse (C?449/19, EU:C:2020:1038, 44 kohta); tuomio 22.10.2009, Swiss Re Germany Holding (C?242/08, EU:C:2009:647, 62 kohta) ja tuomio 8.6.2000, Epson Europe (C?375/98, EU:C:2000:302, 26 kohta).