

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

NIILO JÄÄSKINEN

30 päivänä kesäkuuta 2015 (1)

Asia C-276/14

Gmina Wrocław

vastaan

Minister Finansów

(Ennakkoratkaisupyyntö – Naczelny Sąd Administracyjny (Puola))

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 9 ja 13 artikla – SEU 5 artiklan 3 kohta ja SEU 4 artiklan 2 kohta – Kunnan organisatorisen yksikön muussa kuin viranomaisen ominaisuudessa harjoittama liiketoiminta – Kunnan organisatorinen yksikkö, jonka liiketoiminta ei täytä itsenäisyyttä koskevaa edellytystä – Mahdollisuus pitää kyseistä yksikköä direktiivin 2006/112 säännöksissä tarkoitettuna arvonlisäverovelvollisena

I Johdanto

1. Käsiteltävänä on Naczelny Sąd Administracyjny (Puolan ylin hallintotuomioistuin) esittämä ennakkoratkaisupyyntö, jossa tiedustellaan, voidaanko sellaista kunnan organisatorista yksikköä, jonka harjoittama liiketoiminta ei täytä direktiivin 2006/112/EY(2) 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua itsenäisyyttä koskevaa edellytystä, pitää erillisenä arvonlisäverovelvollisena suhteessa siihen kuntaan, johon yksikkö kuuluu, liiketoimista, joita se harjoittaa kyseisen kunnan lukuun.
2. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee unionin tuomioistuimelta erityisesti, onko direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu toiminnan itsenäisen harjoittamisen käsite otettava huomioon, jotta ennakkoratkaisupyyntöä tarkoitettujen kunnallisten talousarvioyksiköiden kaltaisia julkisoikeudellisia elimiä voidaan pitää arvonlisäverovelvollisina ottaen huomioon kyseisen direktiivin 13 artiklan 1 kohdan sekä institutionaalista itsemääräämisoikeutta koskevan SEU 4 artiklan 2 kohdan ja toissijaisuusperiaatetta koskevan SEU 5 artiklan 3 kohdan.
3. Puolan tasavallan näkökulmasta käsiteltävässä asiassa on kyse siitä, että Puolassa kunnat suorittavat julkisia palveluja koskevia tehtäviään riippumattomien, tätä tarkoitusta varten perustettujen organisatoristen yksiköiden kautta, erityisesti sellaisten kunnan talousarvioyksiköiden(3) kautta, joita on tähän asti pidetty kunnasta erillisinä arvonlisäverovelvollisina. Käsiteltävässä asiassa tarkastellaankin direktiivin 2006/112 9 ja 13 artiklan tulkintaa sen määrittämiseksi, miten pitäisi suhtautua tapaan, jolla tällaiset organisatoriset yksiköt, erityisesti kunnan talousarvioyksiköt, harjoittavat liiketoimintaansa.

4. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on esittänyt kysymyksen SEU 5 artiklan 3 kohdassa vahvistetusta toissijaisuusperiaatteesta ja SEU 4 artiklan 2 kohdassa vahvistetusta institutionaalisen itsemääräämisoikeuden periaatteesta, koska kyseisen tuomioistuimen mukaan se, ettei pääasiassa käsiteltävien kunnan talousarvioyksiköiden kaltaisia yksiköitä voida rekisteröidä kunnasta erillisiksi arvonlisäverovelvollisiksi, saattaisi vaikuttaa alueellisten julkisyhteisöjen toimintamalliin Puolassa. On siis tutkittava, vaikuttavatko mainitut primaarioikeuden määräykset direktiivin 2006/112 merkityksellisten säännösten tulkintaan.

5. Kuten käsiteltävässä asiassa huomautuksia esittäneet osapuolet ovat korostaneet, liiketoiminnan itsenäistä harjoittamista koskevaan perusteeseen liittyvässä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on tarkasteltu kyseisen perusteen soveltamista vain julkisia tehtäviä suorittavien luonnollisten henkilöiden sekä yksityisten yhteisöjen toimintaan. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää näin ollen unionin tuomioistuinta arvioimaan, pitääkö kyseistä oikeuskäytäntöä soveltaa samalla tavalla julkisoikeudellisiin elimiin.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Direktiivi 2006/112

6. Direktiivillä 2006/112 kumottiin ja korvattiin 1.1.2007 lukien tuohon asti voimassa ollut arvonlisäveroa koskeva yhteisön lainsäädäntö, erityisesti kuudes direktiivi.(4)

7. Direktiivin 2006/112 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.”

8. Direktiivin 2006/112 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.”

9. Saman direktiivin 13 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:(5)

”Valtioita, hallinnollisia alueita, kuntia ja muita julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina, vaikka ne tämän toiminnan tai liiketoimien yhteydessä kantaisivat maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai korvauksen.

Jos ne harjoittavat tällaista toimintaa tai suorittavat tällaisia liiketoimia, niitä on kuitenkin pidettävä verovelvollisina tämän toiminnan tai liiketoiminnan osalta, jos niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen.

Julkisoikeudellisia yhteisöjä on joka tapauksessa pidettävä verovelvollisina liitteessä I luetelluista toimista, jos nämä eivät ole merkitykseltään vähäisiä.”

B Puolan lainsäädäntö

10. Tavarosta ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain(6) 15 §:n 1 momentissa, jolla direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohta saatetaan osaksi Puolan kansallista lainsäädäntöä, säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisia ovat oikeushenkilöt, organisatoriset yksiköt, jotka eivät ole oikeushenkilöitä, sekä luonnolliset henkilöt, jotka harjoittavat itsenäisesti 2 momentissa tarkoitettua liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.”

11. Kansallisen arvonlisäverolain 15 §:n 6 momentissa säädetään, ettei verovelvollisena pidetä viranomaisten elimiä tai virastoja, jotka palvelevat näitä viranomaisia lain sellaisten erillisten säännösten nojalla asetettujen tehtävien hoitamisessa, joiden hoitamista varten ne on perustettu, lukuun ottamatta tehtyjen yksityisoikeudellisten sopimusten perusteella suoritettavia toimia.

III Pääasia, ennakkoratkaisukysymys ja menettely unionin tuomioistuimessa

12. Puolan hallintojärjestelmässä kunnat hoitavat 8.3.1990 annetun kuntalain(7) nojalla niille annettuja tehtäviä apunaan alueellisen talousarvion alaiset laitokset ja kunnalliset talousarvioryksiköt.(8) Kunnalliset talousarvioryksiköt eivät ole erillisiä oikeushenkilöitä, ja niiden pääasiallisena tehtävänä on hoitaa kunnan tehtäviä. Niiden tarkoituksena ei ole liiketoiminnan harjoittaminen, vaan ne voivat harjoittaa liiketoimintaa korkeintaan muun perustoiminnon yhteydessä. Kunnan talousarvioryksiköiden tulot ja menot, myös arvonlisäverovelvolliseen liiketoimintaan liittyvät tulot ja menot, luetaan osaksi kunnan talousarviota. Tällaisia yksiköitä ovat esimerkiksi koulut ja kulttuuritalot sekä piirikunnalliset tarkastus- ja poliisilaitokset.

13. Pääasiassa, jossa vastapuolina ovat Gmina Wroc?aw (Wroc?awin kunta) ja Minister Finansów (Puolan valtiovarainministeri, jäljempänä valtiovarainministeri), on kyse Wroc?awin kunnan esittämistä pyynnöistä, jotka koskevat verolainsäädännön tulkintaa.

14. Wroc?awin kunta on kysynyt valtiovarainministeriltä, voidaanko kunnan talousarvioryksikkö rekisteröidä arvonlisäveron alaisista liiketoimista kunnasta erilliseksi arvonlisäverovelvolliseksi vai pitääkö itse kunta rekisteröidä arvonlisäverovelvolliseksi toimista, joita sen alainen talousarvioryksikkö suorittaa. Kyseisen kunnan mukaan tällaiset kunnan talousarvioryksiköt eivät täytä kansallisen arvonlisäverolain 15 §:n 1 ja 2 momentissa säädettyä arvonlisäverovelvollisuutta koskevaa itsenäisen toiminnan harjoittamisen perustetta, joten niitä ei voida rekisteröidä erillisiksi arvonlisäverovelvollisiksi. Lisäksi kunnan talousarvioryksiköiden rekisteröinti kunnasta erillisiksi verovelvollisiksi aiheuttaisi tiettyjä käytännön hankaluuksia.(9)

15. Valtiovarainministeri katsoi yksittäistapauksia koskevissa tulkinnoissaan, että jos kunnan rakenteesta eriytetyt talousarvioryksiköt harjoittavat objektiivisten perusteiden nojalla arvioiden itsenäisesti liiketoimintaa ja suorittavat sen ohessa arvonlisäveron alaisia liiketoimia, näitä yksiköitä on pidettävä kunnasta erillisinä arvonlisäverovelvollisina.

16. Wroc?awin kunta nosti kyseisistä valtiovarainministerin tulkinnoista kanteet Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu (Wroc?awin alueellinen hallintotuomioistuin). Tämä hylkäsi kanteet, minkä takia Wroc?awin kunta teki kassaatiovalituksen ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.

17. Tavanomaisessa kokoonpanossa toiminut Naczelny S?d Administracyjny antoi 30.1.2013 määräyksen, jolla asia siirrettiin tuomioistuimen laajennetun kokoonpanon käsiteltäväksi sen selvittämiseksi, onko kunnan talousarvioryksikkö arvonlisäverovelvollinen. Laajennetussa

kokoonpanossa toiminut tuomioistuin antoi 24.6.2013 päätöksen, jossa se vastasi tavanomaisessa kokoonpanossa esitettyyn kysymykseen toteamalla, että käsiteltävässä asiassa tarkoitetut kunnan talousarvioyksiköt eivät ole arvonlisäverovelvollisia, koska ne eivät harjoita liiketoimintaa itsenäisesti tai kunnasta riippumattomasti, vaikka ne onkin eriytetty kunnan organisatorisesta rakenteesta.

18. Ennakkoratkaisupyyntöön mukaan päätöksestä ei kuitenkaan käy selvästi ilmi, missä määrin direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa säädettyä liiketoiminnan itsenäisen harjoittamisen edellytystä on sovellettava julkisoikeudellisiin elimiin unionin oikeuden nojalla. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin epäilee myös liiketoiminnan itsenäisen harjoittamisen edellytyksen yhteensopivuutta SEU 5 artiklan 3 kohdassa vahvistetun toissijaisuusperiaatteen ja SEU 4 artiklan 2 kohdassa vahvistetun institutionaalisen itsemääräämisoikeuden periaatteen kanssa, koska niiden mukaan paikallisten julkisyhteisöjen rakenne ja toimivaltajako kuuluvat jäsenvaltioiden toimivaltaan.

19. Koska Naczelny Sąd Administracyjny on epävarma direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan ja 13 artiklan 1 kohdan tulkinnasta, se päätti tavanomaisessa kokoonpanossa 10.12.2013 antamallaan päätöksellä lykätä pääasian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Voidaanko [SEU] 4 artiklan 2 kohdan, luettuna yhdessä [SEU] 5 artiklan 3 kohdan kanssa, valossa kunnan (Puolan paikallisen julkisyhteisön) organisatorista yksikköä pitää arvonlisäverovelvollisena, kun se harjoittaa toimintaa muussa kuin viranomaisen ominaisuudessa [direktiivin 2006/112] 13 artiklassa tarkoitetussa merkityksessä, vaikka se ei täytä tämän direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädettyä itsenäisyyttä (riippumattomuutta) koskevaa edellytystä?”

20. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Wrocławin kunta, valtiovarainministeri, Puolan ja Kreikan hallitukset sekä Euroopan komissio, jotka kaikki Kreikan hallitusta lukuun ottamatta olivat edustettuina 5.5.2015 pidetyssä istunnossa.

IV Asian tarkastelu

A Alustavat huomautukset

21. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämässä kysymyksessä peruslähtökohtana on se, että pääasiassa käsiteltävät kunnan organisatoriset yksiköt, kuten kunnan talousarvioyksiköt, eivät täytä direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa säädettyä itsenäisyyden perustetta. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on laajennetussa kokoonpanossa jo todennut tämän tosiseikan vastatessaan tavanomaisessa kokoonpanossa esitettyyn kysymykseen.(10)

22. Ensinnäkin on täsmennettävä, että pääasiassa käsitellään ainoastaan Wrocławin kunnan kunnallisia *talousarvioyksiköitä*, vaikkakin ennakkoratkaisukysymys koskee yleisemmin sellaisia kunnan *organisatorisia* yksiköitä, jotka eivät täytä toiminnan itsenäisen harjoittamisen perustetta. Kunnan organisatorisiin yksiköihin kuuluu monentyyppisiä yksiköitä, joiden toiminnan itsenäisyyden taso voi vaihdella. Tämä ratkaisuehdotus koskee kuitenkin ainoastaan pääasiassa käsiteltäviä kunnan talousarvioyksiköitä.

23. Ennakkoratkaisukysymyksessä tiedustellaan, voidaanko pääasiassa käsiteltäviä kunnan talousarvioyksiköitä pitää verovelvollisina, vaikka ne eivät harjoita toimintaansa itsenäisesti. Tältä osin valtiovarainministeri väittää, ettei toiminnan itsenäisen harjoittamisen perustetta voida soveltaa julkisoikeudellisiin elimiin, koska tämän edellytyksen noudattaminen voisi johtaa liialliseen puuttumiseen jäsenvaltioille kuuluvaan institutionaaliseen itsemääräämisoikeuteen.

Valtiovarainministerin mukaan direktiivin 2006/112 13 artiklaa on pidettävä saman direktiivin 9 artiklan 1 kohtaan nähden erityisenä säännöksenä. Näin ollen toiminnan itsenäisyyden arviointi ei ole sen mielestä tarpeen eikä tarkoituksenmukaista julkisoikeudellisten elinten tapauksessa.

24. Puolan hallitus puolestaan ehdotti, että ennakkoratkaisukysymys muotoillaan uudelleen siten, että ensin tiedustellaan, täyttävätkö pääasiassa käsiteltävät kunnan talousarvioyksiköt niihin sovellettavan itsenäisen toiminnan harjoittamisen perusteen. Puolan hallituksen mukaan kyseiset yksiköt täyttävät tämän perusteen. Sen mukaan vasta siinä tapauksessa, että unionin tuomioistuin katsoo, etteivät kyseiset kunnan talousarvioyksiköt täytä itsenäisen toiminnan harjoittamisen perustetta, pitäisi toissijaisesti tiedustella, voidaanko noita yksiköitä pitää kaikesta huolimatta verovelvollisina direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan nojalla.

25. Minun mielestäni ennakkoratkaisukysymystä ei ole tarpeen muotoilla uudelleen, jotta ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle voidaan antaa hyödyllinen vastaus, vaan ennemminkin on arvioitava, onko direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa annettua verovelvollisen käsitettä, joka sisältää itsenäistä liiketoiminnan harjoittamista koskevan perusteen, sovellettava – ja jos on, niin millä tavoin – direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuihin julkisoikeudellisiin yhteisöihin tai elimiin. Mielestäni vastaus löytyy unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä, jota käsittelen jäljempänä. Aloitan analyysini käsittelemällä yhtäältä direktiivin 2006/112 9 ja 13 artiklan välistä yhteyttä ja toisaalta direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa annettua verovelvollisen käsitettä.

B Direktiivin 2006/112 9 ja 13 artiklan välinen suhde ja käsitteen ”verovelvollinen” laaja määritelmä

26. Yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä direktiivin 2006/112 9 ja 13 artikla sisältyvät direktiivin III osastoon, jonka otsikkona on ”Verovelvolliset”. Kyseinen III osasto sisältää yleistä verovelvollisuutta ja erityistapauksia, kuten arvonlisäveroryhmiä, koskevat säännöt sekä viranomaisiin sovellettavat säännöt. Tältä osin 9 artikla muodostaa arvonlisäverovelvollisuuden määrittämisen perussäännön, kun taas 13 artiklassa säädetään verovelvollisuuden ulkopuolelle jättämisestä.(11)

27. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että direktiivin 2006/112 yhdenmukaisen soveltamisen kannalta on tärkeää, että käsitettä ”verovelvollinen” tulkitaan itsenäisesti ja yhdenmukaisesti.(12)

28. Kyseisen käsitteen yleinen määritelmä annetaan direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa, jonka mukaan verovelvollisella tarkoitetaan ”jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta”.(13) Ilmaisua on hyvin laaja, ja se käsittää kaikki niin julkiset kuin yksityisetkin luonnolliset henkilöt ja oikeushenkilöt.

29. On myös todettava, että käsitteen ”verovelvollinen” laajaa määritelmää voidaan jopa soveltaa yksikköön, joka ei ole oikeussubjekti.(14) Sillä, että pääasiassa käsiteltävät kunnan talousarvioyksiköt eivät ole oikeussubjekteja, ei ole lähtökohtaisesti merkitystä sen suhteen, voidaanko kyseiset yksiköt rekisteröidä kunnasta erillisinä verovelvollisina.

30. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan 2006/112 13 artiklan 1 kohdan soveltaminen sen sijaan edellyttää, että kyseisen toiminnan todetaan ensin olevan liiketoimintaa.(15) Jos toiminnan todetaan olevan direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua liiketoimintaa, on tutkittava saman direktiivin 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetyn julkisoikeudellisia yhteisöjä koskevan poikkeuksen sovellettavuus.(16)

31. Tuomiossa komissio v. Espanja(17) täsmennetään, että jäsenvaltion jäsenyysvelvoitteiden mahdollista noudattamatta jättämistä arvioitaessa on tutkittava ensimmäiseksi, onko kyseessä olevassa toiminnassa kyse liiketoiminnasta, *toiseksi*, harjoitetaanko kyseistä toimintaa *itsenäisesti*, ja kolmanneksi, voidaanko asiassa joka tapauksessa soveltaa sääntöä,(18) jonka mukaan verovelvollisuuden ulkopuolelle voidaan sulkea toiminta, jota julkisoikeudellinen yhteisö harjoittaa viranomaisen ominaisuudessa.(19)

32. Unionin tuomioistuin on siis jo nimenomaisesti todennut, että liiketoiminnan itsenäisyys on arvioitava ennen direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan nojalla tehtävää arviointia.

33. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleekin, onko kyseinen oikeuskäytäntö merkityksellinen julkisoikeudellisten elinten kannalta, sillä unionin tuomioistuin on sen mukaan tähän mennessä tutkinut toiminnan itsenäisyyttä koskevaa perustetta ainoastaan julkisia tehtäviä suorittavien luonnollisten henkilöiden osalta.(20) Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan toiminnan itsenäisyyttä ei ole välttämättä arvioitava silloin, kun on kyse julkisoikeudellisista oikeushenkilöistä. En yhdy ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen näkemykseen.

34. Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenteesta ja direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan sanamuodosta, joka ei sisällä rajoituksia,(21) sekä edellä mainitusta oikeuskäytännöstä johtuu, että 9 artiklassa annettua verovelvollisen kattavaa määritelmää on sovellettava yhdenmukaisesti ja johdonmukaisesti kaikkiin henkilöihin.(22)

35. Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenteesta on muistutettava, että direktiivin 2006/112 9 ja 13 artiklassa vahvistetaan arvonlisäverolle erittäin laaja soveltamisala. Unionin lainsäätäjä onkin pyrkinyt rajoittamaan julkisoikeudellisten elinten jättämistä verovelvollisuuden ulkopuolelle, jotta edellä mainittua pääsääntöä noudatettaisiin.(23)

36. Jos luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö ei lähtökohtaisesti täytä direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa säädettyjä verovelvollisuuden perusteita, erityisesti liiketoiminnan itsenäistä harjoittamista koskevaa edellytystä, ei ole tarpeen arvioida, voidaanko kyseinen luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö vapauttaa arvonlisäverovelvollisuudesta direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan nojalla.

37. Näin ollen ei voida hyväksyä valtiovarainministerin väitettä, jonka mukaan ei ole tarpeen tutkia, harjoittavatko julkisoikeudelliset elimet liiketoimintaa itsenäisesti direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla, koska jäsenvaltiolla on oikeus myöntää yksiköilleen julkisoikeudellisen yhteisön tai elimen asema. Minun mielestäni tässä yhteydessä ei ole merkitystä sillä, onko yksikkö julkisoikeudellinen elin vai ei, jos kyseinen yksikkö ei kerran harjoita liiketoimintaa itsenäisesti.

38. Huomautuksia esittäneet osapuolet ovat kuitenkin ilmaisseet epäilyksensä sen suhteen, pitääkö liiketoiminnan itsenäistä harjoittamista koskevaa perustetta soveltaa julkisoikeudellisiin elimiin *samalla tavalla* kuin yksityisiin toimijoihin. Seuraavaksi onkin tutkittava, mitä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä todetaan tästä perusteesta ja sen soveltamisesta julkisoikeudellisiin elimiin.

C Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta liiketoiminnan itsenäistä harjoittamista koskevasta perusteesta ja sen soveltaminen julkisoikeudellisten elinten liiketoimintaan

39. Direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa säädetty edellytys, jonka mukaan liiketoimintaa

on harjoitettava itsenäisesti, määritellään negatiivisesti saman direktiivin 10 artiklassa. Tuon 10 artiklan mukaan liiketoiminnan harjoittaminen ei ole itsenäistä eikä siitä siten voida kantaa arvonlisäveroa, jos kyseessä on alisteisuussuhde, joka on rinnastettavissa työsopimuksella työntekijän ja hänen työnantajansa välille syntyvään suhteeseen. Tässä säännöksessä mainitaan kolme alisteisuussuhdetta koskevaa perustetta, jotka määrittävät sitä, onko työehtojen, vastikkeen ja työnantajavastuun osalta olemassa riippuvuustilanne.(24)

40. Näitä perusteita soveltaessaan unionin tuomioistuin on määrittänyt seikat, jotka on otettava huomioon arvioitaessa direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua liiketoiminnan itsenäisyyttä. Huomioon otettavia perusteita, jotka luetellaan muun muassa tuomiossa van der Steen,(25) ovat esimerkiksi se, että henkilö harjoittaa toimintaa omissa nimissään, omaan lukuunsa ja omalla vastuullaan, sekä se, että hän kantaa toimintansa taloudellisen riskin.(26)

41. Todetakseen toiminnan harjoittamisen olevan itsenäistä unionin tuomioistuin on edellyttänyt, että julkishallintoon kuulumattomien toimijoiden ja viranomaisen välillä ei ole minkäänlaista hierarkkista alisteisuussuhdetta ja että kyseiset toimijat harjoittavat toimintaa omaan lukuunsa ja omalla vastuulla, järjestävät vapaasti työnsä toteuttamistavat ja kantavat itse ne palkkiot, joista heidän ansionsa muodostuvat.(27)

42. Unionin tuomioistuimen mukaan liiketoiminnan itsenäisestä harjoittamisesta kertoo myös se, että toimijat hankkivat ja organisoivat itsenäisesti laissa säädetyissä rajoissa toiminnassaan tarvitsemansa henkilökunnan ja työvälineet, sekä se, että he kantavat toimintaan liittyviin sopimussuhteisiin perustuvan vastuun ja vastuun kolmansille osapuolille aiheutuneesta vahingosta silloin, kun he eivät toimi viranomaisen toimeksiannosta.(28)

43. Taloudelliseen riskiin liittyvää vastuuta käsiteltiin myös tuomiossa FCE Bank,(29) jossa katsottiin, ettei pankin sivuliikettä voitu pitää itsenäisenä pankkina, koska sillä ei ollut omaa perustamispääomaa eikä se siten kantanut itse toiminnan harjoittamiseen liittyviä taloudellisia riskejä. Sitä ei siis lähtökohtaisesti voitu pitää arvonlisäverovelvollisena.(30)

44. Muistutan, että verovelvollisen käsitettä on sovellettava yhtenäisesti ja johdonmukaisesti.(31) Toiminnan itsenäistä harjoittamista koskevassa edellytyksessä ei ole viime kädessä kyse muusta kuin *tavasta, jolla liiketoimintaa harjoitetaan*. On totta, että edellä mainitussa oikeuskäytännössä, jossa vahvistetaan liiketoiminnan itsenäisen harjoittamisen arviointiperusteet, käsitellään ainoastaan julkisia tehtäviä suorittavia luonnollisia henkilöitä sekä yksityisoikeudellisia oikeushenkilöitä. Mielestäni mistään ei kuitenkaan käy ilmi, etteikö samoja arviointiperusteita voitaisi soveltaa myös direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen julkisoikeudellisten yhteisöjen tai elinten harjoittamaan liiketoimintaan. Jos noita perusteita kerran voidaan soveltaa yksityisiin yksiköihin, joiden sisäiset rakenteet ja kauppatavat ovat usein monimutkaisempia ja vaihtelevampia kuin julkisoikeudellisten elinten, vaikuttaa mielestäni siltä, että kyseisiä perusteita on sovellettava samalla tavalla myös julkisoikeudellisiin elimiin. Tältä osin julkisoikeudellisten elinten erityisyys perustuu nimenomaan toimintaan, jota ne harjoittavat viranomaisen ominaisuudessa mutta joka huomioidaan erikseen direktiivin 2006/112 13 artiklassa säädetyin verovapaussäännön mukaisesti.

45. Puolan hallitus on väittänyt, ettei taloudellista riskiä koskevaa perustetta voida soveltaa julkisoikeudellisiin elimiin, koska kuntaa tai sen talousarvioyksiköitä ei voi asettaa maksukyvyttömyysmenettelyyn. Puolan hallituksen mukaan julkisoikeudellisiin elimiin ei siten kohdistu samanlaisia taloudellisia riskejä kuin liiketoimintaa harjoittaviin yksityisiin elimiin.(32) Puolan hallitus katsoo, että jos toiminnan itsenäisen harjoittamisen perustetta sovelletaan julkisoikeudellisiin elimiin samalla tavalla kuin yksityisiin elimiin, tästä seuraa, etteivät talousarvioyksiköt sen paremmin kuin itse kunnatkaan täytä verovelvollisuuden edellytyksiä direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

46. Mielestäni taloudellisen riskin olemassaolo on ymmärrettävä laajemmin kuin Puolan hallitus esittää. Taloudellinen riski voi toteutua eri muodoissa, mutta minun mielestäni riskiä koskevan vastuun kantavalla henkilöllä on ainakin oltava pääomaa, johon menettämisen riski kohdistuu. Esimerkiksi luottolaitokselle taloudellinen riski voi olla se, että asiakas ei maksa lainaa takaisin.(33) Toimijan voidaan katsoa kantavan toimintaansa liittyvän taloudellisen riskin myös silloin, kun voitto, jonka hän toiminnastaan saa, perustuu toiminnasta välittömästi saatavien summien lisäksi myös esimerkiksi toimintaan liittyviin henkilöstö- ja välinekustannuksiin.(34)

47. Tämän lisäksi direktiivi 2006/112 perustuu ajatukseen, jonka mukaan sen 13 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja julkisoikeudellisia yhteisöjä, kuten valtioita ja kuntia, voidaan pitää arvonlisäverovelvollisina toiminnasta, jota ne harjoittavat muussa kuin viranomaisen ominaisuudessa. Niitä voidaan pitää arvonlisäverovelvollisina jopa toiminnasta, jota ne harjoittavat viranomaisen ominaisuudessa, "jos niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen".(35) Näin ollen se, että yksikkö voidaan asettaa maksukyvyttömyysmenettelyyn, ei ole ratkaiseva peruste arvioitaessa kyseisen yksikön verovelvollisuutta direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan nojalla.

48. Se, onko jonkin yksikön harjoittama liiketoiminta riskien näkökulmasta itsenäistä, ei mielestäni riipu niinkään siitä, kantaako kyseinen yksikkö itse vastuun toimintaansa liittyvästä taloudellisesta riskistä, vaan ennemminkin siitä, kantaako toinen yksikkö tosiasiaassa pääomassaan ensimmäiseksi mainitun yksikön liiketoimintaan liittyvän riskin sen puolesta.(36)

49. Eli se, kantaako yksikkö itse vastuun taloudellisesta riskistä, on yksi niistä seikoista, jotka on otettava huomioon arvioitaessa tapaa, jolla kyseinen yksikkö harjoittaa liiketoimintaansa. Muita oikeuskäytännössä mainittuja seikkoja, jotka on mahdollisesti otettava huomioon, ovat esimerkiksi se, harjoittaako yksikkö toimintaa omissa nimissään ja omaan lukuunsa, onko sillä omaa pääomaa, järjestääkö se vapaasti työnsä toteuttamistavat, henkilökunnan ja työvälineet sekä se, kantaako yksikkö toimintaan liittyviin sopimussuhteisiin perustuvan vastuun ja vastuun kolmansille osapuolille aiheutuneista vahingoista. Direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua liiketoiminnan itsenäistä luonnetta on arvioitava tapauskohtaisesti käsiteltävän asian kaikki olosuhteet huomioon ottaen.

D *SEU 5 artiklan 3 kohdassa määrätty toissijaisuusperiaate ja SEU 4 artiklan 2 kohdassa määrätty institutionaalinen itsemääräämisoikeus*

50. On korostettava, että direktiivin 2006/112 9 artiklassa tarkoitettua itsenäisyyttä on arvioitava suhteessa *liiketoiminnan harjoittamiseen*. Tarkoituksena ei ole selvittää, onko jokin julkisoikeudellinen yhteisö tai elin itsenäinen tai riippumaton jäsenvaltion alueellisten hallintoyksiköiden rakenteeseen nähden tai millainen asema sillä on kansallisen hallinto-oikeuden näkökulmasta. Edellä esitetyt huomiot eivät lähtökohtaisesti vaikuta millään tavoin SEU 4 artiklan 2 kohdassa vahvistettuun jäsenvaltioiden institutionaaliseen itsemääräämisoikeuteen.

51. Kreikan hallitus on arvioinut, että tähän kysymykseen liittyvä sekaannus käsiteltävässä

asiassa johtuu direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan eri kieliversioiden välisistä eroista, jotka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on tuonut esiin. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan ranskan- ja englanninkielisissä versioissa käytetään ilmaisua *itsenäisesti* (ranskaksi "d'une façon indépendante" ja englanniksi "independently"), kun taas puolankielisessä versiossa käytetään ilmaisua *riippumattomasti* (samodzielnie).(37) Huomautan, että ilmaisua "itsenäisesti" käytetään myös monissa muissa kielissä.(38)

52. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jossakin kieliversiossa käytettyä unionin oikeuden säännöksen sanamuotoa ei voida käyttää tämän säännöksen ainoana tulkintaperusteena eikä sille voida antaa etusijaa muihin kieliversioihin nähden. Unionin oikeuden säännöksiä on nimittäin tulkittava ja sovellettava yhtenäisesti ottaen huomioon kaikki Euroopan unionin virallisilla kielillä laaditut versiot. Unionin oikeuden säädöksen erikielisten versioiden poiketessa toisistaan kyseessä olevaa säännöstä on tulkittava sen lainsäädännön systematiikan ja tavoitteen mukaan, jonka osa säännös on.(39)

53. Tästä seuraa, että puolankielisessä versiossa käytettyä sanamuotoa ei voida käyttää direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan ainoana tulkintaperusteena. Olen jo palauttanut mieliin tämän ratkaisuehdotuksen 40–43 kohdassa oikeuskäytäntöön perustuvan tulkinnan direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdasta. Uskoakseni olisi joka tapauksessa vaikeaa tehdä eroa "itsenäisesti" harjoitetun toiminnan ja "riippumattomasti" harjoitetun toiminnan välille kyseistä perustetta koskevan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön huomioon ottaen. Muistutan lisäksi, ettei tämä riita-asia koske käsiteltävän yksikön itsenäisyyttä tai riippumattomuutta vaan tapaa, jolla se harjoittaa liiketoimintaansa.

54. Muistutan myös, että direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa säädetyt arvonlisäverovelvollisuuden arviointiperusteet ovat objektiivisia perusteita, joita on noudatettava. Mikään jäsenvaltio ei voi muuttaa direktiivin 2006/112 soveltamisalaa kuntien organisaatioon liittyvillä kansallisilla säännöksillä.

55. Kuten komissiokin on todennut, jäsenvaltiot voivat järjestää vapaasti julkisoikeudellisten yhteisöjensä rakenteen ja toiminnan esimerkiksi optimoimalla sisäisen rakenteensa arvonlisäverosääntöihin nähden. Valinnat, joita jäsenvaltio tekee julkisoikeudellisten yhteisöjensä organisaatorakenteen järjestämisessä, voivat vaikuttaa arvonlisäverotuksessa eri tavoin, mikä ei kuitenkaan rajoita jäsenvaltiolle annettua valinnanvapautta. Vaikka jäsenvaltiot hyödyntävät SEU 4 artiklan 2 kohdassa määrättyä valinnanvapautta, joidenkin valintojen seuraukset on määritetty ennakkolta unionin oikeudessa.(40)

56. Lisäksi on pidettävä mielessä, kuten Puolan tasavalta itsekin on korostanut, ettei julkisoikeudellisten elinten tarkoituksena ole lähtökohtaisesti harjoittaa liiketoimintaa muussa kuin viranomaisen ominaisuudessa. Jos julkisoikeudellinen elin harjoittaa liiketoimintaa, kyse on sivutoiminnasta, joka usein liittyy julkisia palveluja koskevien tehtävien suorittamiseen. Julkisoikeudellisten elinten arvonlisäverovelvollisuus sellaisen liiketoiminnan osalta, jota ne harjoittavat muussa kuin viranomaisen ominaisuudessa, on vain yksi tekijöistä, joita jäsenvaltiot voivat tarkastella määrittäessään hallintojärjestelmänsä organisatorista rakennetta.

57. Toissijaisuusperiaatteen osalta direktiivin 2006/112 johdanto-osan 65 perustelukappaleen(41) sanamuodosta käy selvästi ilmi, että unionin lainsäätäjä on huomionnut kyseisen periaatteen tätä direktiiviä laatiessaan.

58. Muistutan, että käsiteltävässä pääasiassa Naczelny Sąd Administracyjny näyttää jo laajennetussa kokoonpanossa arvioineen ennakkoratkaisupyynnössä tarkoitettujen kunnan talousarvioryksiköiden toiminnan itsenäisyyttä. Kun otetaan huomioon tarvittavan analyysin luonne sekä tarve tuntea Puolan paikallishallintojärjestelmän erityispiirteitä, kansallinen tuomioistuin on

paras taho arvioimaan unionin tuomioistuimen vahvistamien perusteiden valossa,(42) harjoittavatko pääasiassa käsiteltävän kaltaiset kunnan talousarvioyksiköt toimintaansa itsenäisesti. Unionin tuomioistuimella ei ole käytettävissään kaikkia tarvittavia tietoja Puolan paikallishallinnosta suorittaakseen tämän arvioinnin, joten se on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä.

E *Pyyntö, jolla halutaan rajoittaa ajallisesti tuomion vaikutuksia*

59. Puolan hallitus on pyytänyt vakavien taloudellisten seurausten riskiin vedoten, että jos unionin tuomioistuimen tuomiossa katsotaan, ettei talousarvioyksiköitä voida pitää erillisinä arvonlisäverovelvollisina, sen vaikutukset rajataan ajallisesti. Puolan hallituksen mukaan tällainen näkemys vaikuttaisi merkittävästi Puolan paikallishallinnon nykyiseen toimintamalliin, millä voisi olla kielteisiä seurauksia Puolan koko julkisen talouden kannalta. Lisäksi Puolan tasavalta esittää arvioineensa ja arvioivansa edelleen vilpittömästi, että talousarvioyksiköitä voidaan pitää erillisinä arvonlisäverovelvollisina.

60. On huomattava, että istunnon aikana Puolan hallitus myönsi, että mainitun kaltainen ratkaisu vaikuttaisi paikallishallinnon toimintamalliin lähinnä tulevaisuudessa. Tuomio vaikuttaa taannehtivasti ainoastaan siten, että verot, joita edellisten viiden vuoden aikana on peritty, on määritettävä uudelleen.(43)

61. Tässä yhteydessä muistutan, että arvonlisävero on kulutusvero, jota peritään luonnollisten henkilöiden ja oikeushenkilöiden käyttämistä tai kuluttamista tavaroista tai palveluista. Teoriassa arvonlisäveron pitäisi johtaa yhdenkertaiseen verotukseen siinä mielessä, että tavarasta tai palvelusta kannetun veron pitäisi vastata tarkalleen kuluttajalle ilmoitetusta myyntihinnasta lasketun arvonlisäveron summaa riippumatta verotushetkeä edeltävien liiketoimien määrästä. Näin ollen kunnan talousarvioyksiköiden asiakkailleen toimittamista palveluista perittävän arvonlisäveron määrän ei pitäisi riippua siitä, millä tavalla kyseinen kunta on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi, eli siitä, onko kunta rekisteröity talousarvioyksiköineen yhdeksi arvonlisäverovelvolliseksi vai onko talousarvioyksiköt rekisteröity arvonlisäverovelvollisiksi erikseen.

62. Kuten Wrocławin kunta totesi istunnossa, unionin voimassa olevan oikeuden mukainen arvonlisäverojärjestelmä sisältää kuitenkin useita tekijöitä, jotka haittaavat verotuksen neutraalisuuden periaatteen täydellistä toteuttamista, kuten jäsenvaltioiden mahdollisuus jättää pienyritysten harjoittama liiketoiminta arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolelle.(44) Näin ollen ennakkoratkaisukysymykseen annettavalla vastauksella on merkitystä käytännön kannalta.

63. Unionin tuomioistuin voi kuitenkin ainoastaan poikkeustapauksissa unionin oikeusjärjestykseen kuuluvaa yleistä oikeusvarmuuden periaatetta soveltaen rajoittaa kaikkien asianomaisten henkilöiden mahdollisuutta vedota sen tulkitsemaan oikeussääntöön vilpittömässä mielessä perustettujen oikeussuhteiden pätevyyden kyseenalaistamiseksi. Jotta tällainen rajoittava päätös voitaisiin tehdä, kahden olennaisen edellytyksen, eli asianomaisten vilpittömän mielen ja vakavien vaikeuksien uhan, on täyttyttävä.(45)

64. Tarkemmin sanoen unionin tuomioistuin on tullut tällaiseen tulokseen vain hyvin täsmällisesti määritetyissä olosuhteissa esimerkiksi silloin, kun vaarana ovat olleet vakavat taloudelliset seuraukset, joita aiheutuisi erityisesti vilpittömässä mielessä perustettujen sellaisten oikeussuhteiden lukuisuudesta, jotka perustuivat pätevästi voimassa olevana pidettyyn säännöstöön, ja kun on ollut ilmeistä, että objektiivinen ja huomattava epäselvyys unionin säännösten ulottuvuudesta oli saanut yksityiset ja kansalliset viranomaiset toimimaan unionin oikeuden vastaisesti.(46)

65. Mielestäni Puolan hallituksen esiin tuomat seikat eivät täytä mainittuja kriteereitä. Puolan hallitus ei nimittäin ole kyennyt mitenkään arvioimaan mahdollisten taloudellisten seurausten vakavuutta. On muistutettava, että käsiteltävä asia koskee ainoastaan pääasiassa tarkoitettuja kunnan talousarvioyksiköitä ja mahdollisuutta arvioida, harjoittavatko ne toimintaa itsenäisesti. Joka tapauksessa unionin tuomioistuimen tuomion mahdollisia vaikutuksia koskeva kysymys, myös asianosaisten välisissä keskusteluissa mainittuja valtion talousarvioyksiköitä ja kunnan talousarvion alaisia laitoksia koskeva kysymys, kuuluu kansallisen oikeuden soveltamisalaan.

66. Edellä esitetyn perusteella katson, ettei käsiteltävässä asiassa ole aihetta rajoittaa ajallisesti unionin tuomioistuimen tuomion vaikutuksia.

V Ratkaisuehdotus

67. Edellä esitettyjen huomioiden perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Naczelný Sąd Administracyjny (Puola) esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 9 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että kunnan organisatorista yksikköä voidaan pitää arvonlisäverovelvollisena vain siinä tapauksessa, että se harjoittaa liiketoimintaa itsenäisesti kyseisessä artikkelissa tarkoitettussa merkityksessä. On kansallisen tuomioistuimen tehtävä selvittää unionin tuomioistuimen vahvistamien arviointiperusteiden valossa, harjoittavatko pääasiassa käsiteltävät kunnan talousarvioyksiköt liiketoimintaansa itsenäisesti.

1 – Alkuperäinen kieli: ranska.

2 – Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1).

3 – Puolan järjestelmässä on myös muunlaisia kunnallisia tai valtiollisia organisatorisia yksiköitä. Wrocławin kunnan mukaan kunnan talousarvion alaiset laitokset ovat itsenäisempiä kuin kunnan talousarvioyksiköt.

4 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhteinen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi). Monista sanamuotoa koskevista muutoksista huolimatta direktiivin 2006/112 merkityksellisten säännösten sisältö on pysynyt samana kuin kuudennen direktiivin vastaavissa säännöksissä. Ks. vastaavasti tuomio Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, 6 kohta).

5 – Direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan eri kieliversioiden välisiä eroja ja ilmaisun ”muut julkisoikeudelliset yhteisöt” analyysia käsitellään ratkaisuehdotuksessani Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:430, 68–82 kohta).

6 – Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. nro 54, järjestysnumero 535, sellaisena kuin se on muutettuna; jäljempänä kansallinen arvonlisäverolaki.

7 – Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, Dz. U. 2001, nro 142, järjestysnumero 1591, konsolidoitu versio. Tämän lain 9 §:n 1 momentissa säädetään, että ”hoitaakseen tehtäviään asianmukaisesti kunta voi perustaa organisatorisia yksiköitä ja tehdä sopimuksia muiden yhteisöjen, kuten kansalaisjärjestöjen, kanssa”.

8 – Talousarvioyksiköiden perustamisesta säädetään julkisesta taloudesta annetussa laissa (ustawa o finansach publicznych, Dz. U., 2013, järjestysnumero 885, sellaisena kuin se on

muutettuna).

9 – Wroc?awin kunta täsmensi istunnossa, mitä käytännön haasteita asiaan sen mielestä liittyy. Sen mukaan kunnan olisi helpompi valvoa arvonlisäveron kantoa kokonaisuutena, saada tietoa talousarvioyksiköiden toiminnasta, soveltaa kunnan sisällä yhdenmukaista veropolitiikkaa sekä poistaa kunnan sisäisten liiketoimien verotukseen liittyvät epäilykset ja epävarmuustekijät, jos kunta talousarvioyksiköineen rekisteröitäisiin yhdeksi arvonlisäverovelvolliseksi. Jos taas kunta ja sen talousarvioyksiköt rekisteröitäisiin erillisiksi arvonlisäverovelvollisiksi, arvonlisäveroon sovellettava neutraalisuuden periaate olisi uhattuna. Jos esimerkiksi kunta siirtää jonkin investointitoimen yhdelle talousarvioyksikölle, mutta kyseiseen investointiin perustuvaa verotettavaa liiketoimintaa harjoittaakin toinen talousarvioyksikkö, ei ole itsestään selvää, että ensimmäisellä talousarvioyksiköllä olisi oikeus arvonlisäverovähennykseen huolimatta siitä, että kumpikin yksikkö kuuluu saman kunnan organisatoriseen rakenteeseen.

10 – Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 17 kohta.

11 – Ks. tuomio komissio v. Alankomaat (235/85, EU:C:1987:161, 18 kohta), jossa käsitellään kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohtaa, joka vastaa nykyisin edellä mainittua direktiivin 2006/112 13 artiklaa.

12 – Tuomio komissio v. Ruotsi (C?480/10, EU:C:2013:263, 34 kohta) ja tuomio Skandia America (USA), filial Sverige (C?7/13, EU:C:2014:2225, 23 kohta).

13 – Kursivointi tässä.

14 – Ks. tuomio Heerma (C?23/98, EU:C:2000:46, 8 kohta) ja julkisasiamies Léger'n ratkaisuehdotus FCE Bank (C?210/04, EU:C:2005:582, 36 kohta). Ilmaisun "any person", jota käytetään direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan englanninkielisessä versiossa, on siten ymmärrettävä tarkoittavan samaa kuin "any one", kuten useissa muissa saman artiklan kieliversioissa (ks. tästä Terra, B. ja Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT*, IBFD, 2015, osa 1., s. 469).

15 – Ks. vastaavasti tuomio T-Mobile Austria ym. (C?284/04, EU:C:2007:381, 48 kohta); tuomio Götz (C?408/06, EU:C:2007:789, 15 kohta); tuomio Isle of Wight Council ym. (C?288/07, EU:C:2008:505, 28–30 kohta) ja tuomio komissio v. Suomi (C?246/08, EU:C:2009:671, 34 ja 39 kohta). Samaa tutkimisjärjestystä sovellettiin myös tuomiossa komissio v. Ranska (C?276/97, EU:C:2000:424); tuomiossa komissio v. Irlanti (C?358/97, EU:C:2000:425) ja tuomiossa komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta (C?359/97, EU:C:2000:426). Mainituissa tuomioissa ei kuitenkaan käsitelty liiketoiminnan itsenäistä harjoittamista koskevaa kysymystä.

16 – Määräys Gmina Wroc?aw (C?72/13, EU:C:2014:197, 19 kohta).

17 – C?154/08, EU:C:2009:695, 86 kohta.

18 – Tässä asiassa merkityksellinen artikla oli kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohta, joka vastaa direktiivin 2006/112 nykyistä 13 artiklaa.

19 – Samaa tutkimisjärjestystä sovellettiin myös tuomiossa komissio v. Alankomaat (235/85, EU:C:1987:161) ja tuomiossa Ayuntamiento de Sevilla (C?202/90, EU:C:1991:332). Ks. vastaavasti määräys Mihal (C?456/07, EU:C:2008:293, 21 ja 22 kohta).

20 – Tällaisia ovat esimerkiksi notaarit, haastemiehet, veronkantajat ja Espanjan rekisterinpitäjä-veronkantajat (registradores-liquidadores). Ks. tältä osin tämän ratkaisuehdotuksen 41 ja 42 kohta.

21 – Ks. tältä osin tämän ratkaisuehdotuksen 28 kohta. Kuudennen direktiivin 4 artiklaa käsittelevästä oikeuskäytännöstä ilmenee, että koska kyseisen direktiivin tarkoituksena on erityisesti luoda yhteinen arvonlisäverojärjestelmä verovelvollisen käsitteen yhdenmukaisen määritelmän perusteella, verovelvollisuutta on arvioitava yksinomaan kyseisen direktiivin 4 artiklassa vahvistettujen kriteerien valossa (ks. vastaavasti tuomio van Tiem (C-186/89, EU:C:1990:429, 25 kohta); tuomio BBL (C-8/03, EU:C:2004:650, 37 kohta) ja tuomio HE (C-25/03, EU:C:2005:241, 41 kohta). Kuudennen direktiivin 4 artiklaan sisältyivät kaikki ne säännökset, jotka nykyisin vastaavat esimerkiksi direktiivin 2006/112 9 ja 13 artiklaa.

22 – Näin ollen verovelvollisuus ei riipu siitä, onko liiketoiminnan harjoittaja yksityisoikeudellinen vai julkisoikeudellinen henkilö (em. Terra, B. ja Kajus, J., s. 431).

23 – Tuomio Isle of Wight Council ym. (C-288/07, EU:C:2008:505, 25–28 ja 38 kohta); tuomio komissio v. Irlanti (C-554/07, EU:C:2009:464, 39–41 kohta) ja tuomio komissio v. Alankomaat (C-79/09, EU:C:2010:171, 76 ja 77 kohta).

24 – Ks. julkisasiamies Léger'n ratkaisuehdotus FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, 39 kohta).

25 – C-355/06, EU:C:2007:615.

26 – Tuomio van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, 21–25 kohta). Ks. samoista perusteista myös tuomio Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, 18 kohta).

27 – Tuomio komissio v. Alankomaat (235/85, EU:C:1987:161, 14 kohta) ja julkisasiamies Léger'n ratkaisuehdotus FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, 40 kohta). Samaan tulkintaan päädyttiin slovakialaisten haastemiesten tapauksessa määräyksessä Mihal (C-456/07, EU:C:2007:673, 21 kohta).

28 – Tuomio Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332, 11–15 kohta). Ks. vastaavasti myös tuomio komissio v. Espanja (C-154/08, EU:C:2009:695, 103–106 kohta), jossa käsitellään Espanjan rekisterinpitäjä-veronkantajia (registradores-liquidadores).

29 – C-210/04, EU:C:2006:196.

30 – Tuomio FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, 35–37 kohta). Julkisasiamies Léger totesi myös samassa asiassa esittämässään ratkaisuehdotuksessa, ettei kyseinen sivuliike harjoittanut toimintaa omaan lukuunsa (julkisasiamies Léger'n ratkaisuehdotus FCE Bank, C-210/04, EU:C:2005:582, 46 kohta).

31 – Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 34 kohta.

32 – On huomautettava, että valtiontukisäännösten mukaan implisiittisiä ja rajoittamattomia valtiontakauksia yrityksille, joihin ei sovelleta tavanomaisia saneeraus- ja selvitystilamenettelyjä, voidaan pitää valtiontukena (ks. vastaavasti tuomio Ranska v. komissio, C-559/12 P, EU:C:2014:217, 97 ja 98 kohta). Tällä ei kuitenkaan ole merkitystä direktiivin 2006/112 tulkinnan kannalta, sillä arvonlisäveroa koskevan sääntelyn tavoitteet ovat erilaisia kuin muiden unionin oikeuden alojen, kuten valtiontukisäännösten tai julkisia hankintoja koskevien säännösten, tavoitteet. Ks. vastaavasti analyysini direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan tulkinnasta ratkaisuehdotuksessani Sudaçor (C-174/14, EU:C:2015:430, 61–65 kohta).

33 – Tuomio FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, 36 kohta).

34 – Tuomion Ayuntamiento de Sevilla mukaan veron kerääjät kantoivat toimintaansa liittyvän

taloudellisen riskin sikäli, että voitto, jonka he toiminnastaan saivat, perustui perittyjen verojen määrän lisäksi myös toimintaan liittyviin henkilöstö- ja välinekustannuksiin (tuomio *Ayuntamiento de Sevilla*, C-202/90, EU:C:1991:332, 13 kohta). Tuomiossa komissio v. Espanja katsottiin, että käsiteltävänä olleet rekisterinpitäjä-veronkantajat (*registradores-liquidadores*) kantoivat toimintansa taloudellisen riskin sikäli, että voitto, jonka he toiminnastaan saivat, perustui perittyjen verojen määrään, toimintaan liittyviin henkilöstö- ja välinekustannuksiin, rekisterinpitäjä-veronkantajien tehokkuuteen ja joissain tapauksissa jopa prosenttiosuuteen rangaistus- ja sakkosummista, joita rekisterinpitäjä-veronkantajat toimintansa yhteydessä määräsivät ja perivät (tuomio komissio v. Espanja, C-154/08, EU:C:2009:695, 107 kohta).

35 – Direktiivin 2006/112 13 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan mukaisesti.

36 – Esimerkiksi alakoululle, jonka uima-allas on yleisessä käytössä iltaisin ja viikonloppuisin, voi toki koitua tästä liiketoiminnasta ikäviä kustannuksia, kun vaikkapa tulot ja menot eivät ole keskenään tasapainossa, mutta viime kädessä taloudellisen riskin kantaa kunta, koska se joutuu rahoittamaan tästä toiminnasta mahdollisesti aiheutuvat tappiot.

37 – Tämä puolankielinen ilmaisu voidaan kääntää myös sanalla ”yksin”.

38 – Näin on esimerkiksi tanskan-, saksan-, espanjan-, italian-, maltan-, hollannin-, portugalin-, romanian-, suomen- ja ruotsinkielisissä versioissa.

39 – Ks. erityisesti tuomio *Ivansson ym.* (C-307/13, EU:C:2014:2058, 40 kohta).

40 – Ks. vastaavasti tuomio komissio v. Espanja (C-154/08, EU:C:2009:695, 120–123 kohta). Tämän tuomion mukaan mikään unionin oikeudessa ei estä jäsenvaltiota tai sen alueita kääntymästä niihin sovellettavaa lainsäädäntöä noudattaen kyseisessä asiassa käsiteltyjen rekisterinpitäjä-veronkantajien kaltaisten yksiköiden puoleen määrittääkseen ja periäkseen verot aloilla, jotka kuuluvat kiistatta jäsenvaltioiden toimivaltaan. Tästä ei kuitenkaan seuraa, että jäsenvaltiolla olisi vapaus jättää arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolelle kyseisten rekisterinpitäjien toimittamat palvelut, jos käy ilmi, että kyseisten palvelujen toimittaminen on itsenäisesti harjoitettua liiketoimintaa.

41 – Johdanto-osan 65 perustelukappaleen mukaan ”jäsenvaltiot eivät edellä mainituista syistä voi riittävällä tavalla saavuttaa tämän direktiivin tavoitteita, vaan ne voidaan toteuttaa paremmin yhteisön tasolla, joten yhteisö voi toteuttaa toimenpiteitä perustamissopimuksen 5 artiklassa vahvistetun toissijaisuusperiaatteen mukaisesti. Mainitussa artiklassa vahvistetun suhteellisuusperiaatteen mukaisesti tässä direktiivissä ei ylitetä sitä, mikä on näiden tavoitteiden saavuttamiseksi tarpeen.”

42 – Yhdyn tältä osin Puolan hallituksen analyysiin, jonka mukaan ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on tehnyt virheen, jos se on katsonut, kuten kyseinen hallitus väittää sen tehneen, että liiketoiminnan itsenäistä harjoittamista koskevaa kysymystä on tarkasteltava ainoastaan Puolan kansallisen lainsäädännön perusteella.

43 – Tähän liittyen Wrocławin kunta väitti istunnossa, että useat puolalaiset kunnat ovat jo jonkin aikaa pyrkinneet suojaamaan etunsa pyytämällä valtiovarainministeriltä tapauskohtaisia tulkintoja eli lopullisia tulkintoja verotuksesta. Näin kyseiset kunnat voisivat joko oikaista jälkikäteen veroilmoituksensa tai hyödyntää kyseisten tapauskohtaisten tulkintojen antamaa suojaa. Wrocławin kunta totesi myös, että organisatorisen rakenteensa ansiosta se voi laatia keskitetyn arvonlisäveroilmoituksen.

44 – Kuten ratkaisuehdotuksessani komissio v. Irlanti (C-85/11, EU:C:2012:753, 45 kohta) totesin,

ryhmäkisteröinti saattaa merkitä lisäksi sitä, että taloudelliset toimijat saavat kassavirtaetua suhteessa arvonlisäverollisiin toimintoihin, koska arvonlisäveroryhmän sisäisiä liiketoimia ei oteta huomioon arvonlisäveroa kannettaessa.

45 – Tuomio Schulz ja Egbringhoff (C-359/11 ja C-400/11, EU:C:2014:2317, 57 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio Balazs ja Casa Judeșan de Pensii Cluj (C-401/13 ja C-432/13, EU:C:2015:26, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

46 – Tuomio Schulz ja Egbringhoff (C-359/11 ja C-400/11, EU:C:2014:2317, 58 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio Balazs ja Casa Judeșan de Pensii Cluj (C-401/13 ja C-432/13, EU:C:2015:26, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).