

Väliaikainen versio

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

14 päivänä marraskuuta 2019(1)

Asia C-547/18

Dong Yang Electronics Sp. z o.o.

vastaan

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

(Ennakkoratkaisupyyntö – Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Wrocławin voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verolainsäädäntö – Arvonlisävero – Palvelujen suoritus – Palvelujen suorituspaikka – Arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 44 artiklassa tarkoitettu kiinteän toimipaikan käsite – Kolmanteen valtioon sijoittautuneen emoyhtiön tytäryhtiö (jonka kotipaikka on jäsenvaltiossa)

I Johdanto

1. Tämän ennakkoratkaisupyyntöön yhteydessä unionin tuomioistuin käsittelee kysymystä siitä, missä sijaitsee arvonlisäverolainsäädännön mukainen palvelun suorituspaikka. Tämä paikka määrittää sen, millä valtiolla on verotusvalta.
2. Ennakkoratkaisupyyntöön taustalla on se, että korealainen yhtiö pyysi puolalaista yritystä tarjoamaan asennuspalveluja. Koska toimeksianto toteutettiin käyttämällä korealaisen toimeksiantajan puolalaista tytäryhtiötä, on kiistanalaista, onko palvelu suoritettu korealaiselle toimeksiantajalle vai sen kiinteänä toimipaikkana toimivalle puolalaiselle tytäryhtiölle. Jälkimmäisessä tapauksessa suorituspaikka olisi Puolassa ja Puolassa olisi syntynyt arvonlisäveroa, joka toimeksisaajan olisi pitänyt kerätä ja maksaa. Näin ei ole käynyt.
3. Tässä yhteydessä on huomionarvoista, että käsiteltävässä asiassa on kyse ”vain” oikeasta arvonlisäverokohtelusta eikä (Puolassa saatujen) verotulojen määrästä. Jos palvelut olisi suoritettu Puolassa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle, korealaisella toimeksiantajalla olisi kiistattomasti ollut oikeus vähentää tämä arvonlisävero. Valmistetut tavarat nimittäin myytiin Puolasta arvonlisäverovelvollisesti Euroopan markkinoille. Niin tai näin, arvonlisävero ei sen enempää rasittaisi korealaista toimeksiantajaa kuin lisäisi Puolan verotulojakaan.

4. Kysymys on kuitenkin merkityksellinen, sillä toimeksisaaja on velvollinen maksamaan arvonlisäveroa Puolassa sen mukaan, voidaanko tytäryhtiö katsoa emoyhtiön kiinteäksi toimipaikaksi vai ei. Kysymys voi olla sen kannalta elintärkeä, jos se ei onnistu perimään arvonlisäveroa sopimuskumppaniltaan jälkeenpäin.

5. Unionin tuomioistuin on aiemmin jo useinkin lausunut siitä, milloin on kyse arvonlisäverolainsäädännössä tarkoitetusta kiinteästä toimipaikasta. Yksiselitteistä lausumaa tytäryhtiön arvioimisesta emoyhtiön kiinteäksi toimipaikaksi ei kuitenkaan löydy. Tuomiossa DFDS(2) unionin tuomioistuin kallistui ilmeisesti lähinnä pitämään tytäryhtiötä kiinteänä toimipaikkana. Tuomiossa Daimler(3) se taas etääntyi tästä näkemyksestä. Asiassa Welmory(4) se pidättyi vastaamasta. Nyt unionin tuomioistuimen on selvitettävä tämä kysymys yksiselitteisesti.

II Oikeudellinen kehys

A Unionin oikeus

6. Asiaa koskevat unionin oikeussäännöt sisältyvät yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettuun neuvoston direktiiviin 2006/112/EY(5) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi).

7. Arvonlisäverodirektiivin(6) 44 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvolliselle, joka toimii tässä ominaisuudessaan, suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa tällä verovelvollisella on liiketoimintansa kotipaikka. Jos nämä palvelut kuitenkin suoritetaan verovelvollisen kiinteään toimipaikkaan, joka sijaitsee muualla kuin verovelvollisen liiketoiminnan kotipaikka, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee. Jos tällaista liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseiset palvelut vastaanottavan verovelvollisen kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on.”

8. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011(7) (jäljempänä täytäntöönpanoasetus) 11 artiklan 1 kohdassa säädetään arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan toisen virkkeen tulkittamiseksi seuraavaa:

”Direktiivin 2006/112/EY 44 artiklaa sovellettaessa ’kiinteä toimipaikka’ on tämän asetuksen 10 artiklassa tarkoitettua liiketoiminnan kotipaikkaa lukuun ottamatta mikä tahansa toimipaikka, jolla on riittävä pysyvyysaste sekä henkilöstöresurssien ja teknisten resurssien osalta soveltuva rakenne, jonka avulla se pystyy vastaanottamaan ja käyttämään sen omia tarpeita varten suoritettavia palveluja.”

9. Täytäntöönpanoasetuksen 21 artikla sisältää verovelvollisen liiketoiminnan kotipaikassa tai kiinteässä toimipaikassa verotuksen suhdetta koskevan seuraavan täsmennyksen:

”Jos palvelun suoritus verovelvolliselle tai sellaiselle oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen mutta joka katsotaan sellaiseksi, kuuluu direktiivin 2006/112/EY 44 artiklan soveltamisalaan ja verovelvollinen on sijoittautunut useampaan kuin yhteen maahan, tästä suorituksesta on maksettava veroa maassa, jossa on kyseisen verovelvollisen liiketoiminnan kotipaikka.

Jos palvelu kuitenkin suoritetaan verovelvollisen kiinteään toimipaikkaan, joka sijaitsee muussa paikassa kuin siinä, jossa on hankkijan liiketoiminnan kotipaikka, suorituksesta on maksettava veroa siellä, missä sijaitsee kiinteä toimipaikka, joka vastaanottaa tämän palvelun ja käyttää sitä omiin tarpeisiinsa.

10. Täytäntöönpanoasetuksen 22 artiklan 1 kohdassa kuvataan palvelun suorittajan suorituspaikan määrittämiseen liittyviä velvoitteita seuraavasti:

”Hankkijan sen kiinteään toimipaikan määrittämiseksi, johon palvelu suoritetaan, palvelun suorittajan on tarkastettava suoritettua palvelun luonnetta ja käyttötarkoitusta.

Kun palvelun suorittaja ei suoritettua palvelun luonteen ja käyttötarkoituksen perusteella pysty määrittämään kiinteää toimipaikkaa, johon palvelu suoritetaan, palvelun suorittajan on kiinteää toimipaikkaa määrittäessään tarkastettava erityisesti sitä, ilmoitetaanko kiinteä toimipaikka sopimuksessa, tilauslomakkeessa ja hankkijan palvelun suorittajalle toimittamassa hankkijan kotijäsenvaltion antamassa arvonlisäverotunnisteessa palvelun hankkijaksi ja onko kiinteä toimipaikka se yksikkö, joka maksaa palvelusta.

Jos hankkijan kiinteää toimipaikkaa, johon palvelu suoritetaan, ei voida määrittää tämän kohdan ensimmäisen ja toisen alakohdan nojalla tai jos direktiivin 2006/112/EY 44 artiklan soveltamisalaan kuuluvat palvelut suoritetaan verovelvolliselle sellaisen sopimuksen perusteella, joka koskee yhtä tai useampaa yksilöimättömällä ja määrittämättömällä tavalla käytettävää palvelua, palvelujen suorittaja voi perustellusti katsoa palvelut suoritetuiksi paikassa, joka on hankkijan liiketoiminnan kotipaikka.”

B Puolan oikeus

11. Arvonlisäverodirektiivin 44 artikla pantiin Puolassa täytäntöön tavaroista ja palveluista perittävästä verosta 11.3.2004 annetun lain (Ustawa o podatku od towarów i usług) 28b §:n 1 ja 2 momentilla, joissa säädetään, että tapauksissa, joissa palvelut suoritetaan verovelvollisen kiinteään toimipaikkaan, joka sijaitsee muussa paikassa kuin siinä, joka on asiakkaan liiketoiminnan kotipaikka, palvelun suorituspaikka on kyseinen kiinteä toimipaikka.

12. Elinkeinonharjoittamisen vapaudesta (Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej) 2.7.2004 annetun lain 13 §:n 3 momentissa säädetään, että muut kuin kyseisen pykälän 1–2a momentissa mainitut ulkomaiset henkilöt ovat oikeutettuja aloittamaan taloudellisen toiminnan ja harjoittamaan sitä ainoastaan kommandiittiyhtiön, kommandiittiosakeyhtiön, rajavastuuyhtiön ja osakeyhtiön muodossa, jollei kansainvälisissä sopimuksissa toisin määrätä.

13. Tällaista määräystä ei ole Euroopan unionin ja sen jäsenvaltioiden sekä Korean tasavallan välisessä vapaakauppasopimuksessa.(8) Siinä Puolan tasavalta on myöntänyt korealaisille yrityksille oikeuden markkinoille pääsyyn vain sillä perusteella, että ne perustavat tytäryhtiöitä erikseen luetelluissa yhtiömuodoissa.(9)

III Pääasian oikeudenkäynti

14. Dong Yang Electronics sp. z o. o. – pääasian kantaja – (jäljempänä Dong Yang), joka on sijoittautunut Puolaan, teki 27.10.2010 Korean tasavaltaan sijoittautuneen LG Display Co. Ltd:n (Korea) (jäljempänä LG Korea) kanssa sopimuksen palvelujen tarjoamisesta, joka koostui LG Korean omistamista tietyistä materiaaleista (osista ja komponenteista) valmistettavien piirilevyjen kokoonpanosta.

15. Nämä materiaalit toimitti Dong Yangille LG Korean tytäryhtiö LG Display Polska sp. z o.o (jäljempänä LG Display Polska), jolle Dong Yang myös toimitti valmiit piirilevyt kokoonpanon jälkeen. Dong Yang sopi materiaalin tarvittavan kokonaismäärän LG Korean kanssa, mutta tiedon päivittäin tarvittavasta määrästä se sai LG Display Polskalta.

16. Tässä yhteydessä merkitykselliset LG-konsernin sisäiset olosuhteet, joita Dong Yang ei tuntenut, voidaan esittää seuraavasti:

17. LG Display Polska kokosi LG Korean kanssa tehdyn sopimuksen sopimusvelvoitteiden mukaisesti valmiita TFT?LCD-moduuleja osista, jotka omisti LG Korea. LG Display Polska tarjosi LG Korealle myös muita palveluja valmiiden tuotteiden, jotka LG Korea myös omisti, varastoinnin ja logistiikan yhteydessä. LG Korea myi valmiit tuotteet toiselle siihen pääomaomistuksen johdosta sidoksissa olevalle tytäryhtiölle Puolassa (jäljempänä LG:n puolalainen jakeluyhtiö), joka sen jälkeen myi ne Euroopan markkinoilla.

18. LG Korea, joka oli ilmoittautunut arvonlisäverovelvolliseksi Puolassa ja jolla oli valtuutettu veroedustaja, vakuutti Dong Yangille, ettei sillä ole Puolassa kiinteää toimipaikkaa, työntekijöitä eikä kiinteistöjä tai teknisiä resursseja.

19. Sen vuoksi Dong Yang laati LG Korealle vuonna 2012 kokoonpanopalveluista laskuja, joissa ei otettu huomioon arvonlisäveroa. Sen sijaan laskuihin tehtiin seuraava merkintä: "veron määräytymisperuste arvonlisäverolain 28b §:n 2 momentti". Laskuihin merkittiin hankkijaksi LG Korea, ja se myös maksoi laskut.

20. Toimivaltaiset Puolan veroviranomaiset määräisivät kuitenkin Dong Yangin maksamaan arvonlisäveroa kyseisistä vuoden 2012 palveluista. Viranomaisten mukaan vero määrättiin Puolan yleisen verokannan mukaan, koska Dong Yangin palveluja ei suoritettu tosiasiallisesti Etelä-Koreaan sijoittautuneelle LG Korealle vaan sen kiinteälle toimipaikalle Puolassa eli LG Display Polskalle.

21. Veroviranomaiset totesivat LG Korean ja LG Display Polskan sopimussuhteiden perusteella, että LG Korea oli perustanut vastaavan liiketoimintamallin sopimusjärjestelyjen seurauksena Puolaan kiinteän toimipaikan käyttämällä hyväkseen siihen sidoksissa olevan yhtiön, LG Display Polskan, "taloudellista potentiaalia". Dong Yangin olisi pitänyt LG Korean selityksiin luottamisen sijasta tarkastella suorittamiensa palvelujen käyttötarkoitusta täytäntöönpanoasetuksen 22 artiklan 1 kohdan mukaisesti. Tällöin se olisi voinut havaita, että yhtiön suorittamien palvelujen tosiasiallinen edunsaaja olikin LG Display Polska.

22. Dong Yang vaatii kanteellaan verotuspäätösten kumoamista. Sen mukaan edellytykset arvonlisäverodirektiivin 44 artiklassa ja täytäntöönpanoasetuksen 11 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun kiinteän toimipaikan olemassaololle eivät täyty.

IV Ennakkoratkaisupyyntö ja menettely unionin tuomioistuimessa

23. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Wrocławin voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola) esitti 6.6.2018 tehdyllä välipäätöksellä unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklan nojalla seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Voiko pelkästään siitä seikasta, että Euroopan unionin ulkopuolelle sijoittautunut yhtiö omistaa Puolaan sijoittautuneen tytäryhtiön, johtaa, että sillä on Puolassa arvonlisäverodirektiivin 44 artiklassa ja täytäntöönpanoasetuksen 11 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu kiinteä toimipaikka?

2) Mikäli ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko kolmas osapuoli velvollinen

tutkimaan Euroopan unionin ulkopuolelle sijoittautuneen yhtiön ja Puolaan sijoittautuneen tytäryhtiön väliset sopimussuhteet sen selvittämiseksi, onko ensin mainitulla yhtiöllä kiinteä toimipaikka Puolassa?”

24. Unionin tuomioistuimessa vireillä olevassa menettelyssä ovat kirjallisia huomautuksia esittäneet Dong Yang, Puolan verohallinto, Puolan tasavalta, Yhdistynyt kuningaskunta ja Euroopan komissio, jotka osallistuivat myös 5.9.2019 pidettyyn istuntoon.

V Oikeudellinen arviointi

A Ennakkoratkaisukysymysten tulkinta

25. Aluksi on tarpeen täsmentää ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen kysymyksiä.

26. Ensimmäinen kysymys koskee nimenomaisesti vain sitä, seuraako siitä, että kolmanteen maahan sijoittautuneella emoyhtiöllä on puolalainen tytäryhtiö (tässä LG Display Polska), että sillä – siis korealaisella emoyhtiöllä – on Puolassa arvonnäverodirektiivin 44 artiklassa tarkoitettu kiinteä toimipaikka.

27. Ennakkoratkaisupyynnöstä käy kuitenkin ilmi, että siltä varalta, että tähän kysymykseen vastataan kieltävästi, ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustele myös, mitkä muut perusteet ovat merkityksellisiä sen määrittämiseksi, onko tytäryhtiö (LG Display Polska) emoyhtiön (LG Korea) kiinteä toimipaikka. Velvoite toisessa ennakkoratkaisukysymyksessä mainittujen sopimussuhteiden tutkimiseen olisi nimittäin voimassa vain, jos suhteet olisivat merkityksellisiä kiinteän toimipaikan olemassaolon selvittämisen kannalta. Lisäksi ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin viittaa ennakkoratkaisukysymysten perustelujen alussa nimenomaisesti siihen, että on kyse arvonnäverodirektiivin 44 artiklan oikeasta tulkinnasta, jotta Dong Yangin LG Korealle tarjotun palvelun suorituspaikka voidaan määrittää.

28. Sen vuoksi ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustele ennakkoratkaisukysymyksillään ensinnäkin, muodostaako tytäryhtiö jo sellaisenaan emoyhtiön kiinteän toimipaikan (tästä B kohdassa). Toiseksi se tiedustele – siltä varalta, että ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi – onko olemassa muita perusteita, joiden vallitessa tytäryhtiötä on pidettävä emoyhtiön kiinteänä toimipaikkana (tästä C kohdassa). Jos tällaisia perusteita löytyy, ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustele lisäksi, mitä palvelun suorittajan on tarkistettava saadakseen selville, onko tytäryhtiö tällainen kiinteä toimipaikka (tästä D kohdassa).

B Tytäryhtiö emoyhtiön kiinteänä toimipaikkana?

29. Arvonnäverodirektiivin sanamuodosta seuraa, ettei sidonnaista mutta juridisesti itsenäistä tytäryhtiötä voida samanaikaisesti pitää emoyhtiönsä kiinteänä toimipaikkana.

Arvonnäverodirektiivin 44 artiklassa mainitaan nimittäin yksikkömuodossa verovelvollinen, jonka liiketoiminnan kotipaikka sijaitsee muualla kuin kiinteä toimipaikka. Emo- ja tytäryhtiö eivät kuitenkaan muodosta vain yhtä verovelvollista vaan kaksi.

30. Arvonnäverodirektiivin 11 artiklassa sallitaan jäsenvaltioiden tietyissä olosuhteissa ”käsitellä yhtenä verovelvollisena” sellaisia henkilöitä, joilla on läheiset suhteet toisiinsa (niin sanottu arvonnäveroryhmä). Mahdollisuus on kuitenkin rajattu kulloisenkin jäsenvaltion alueelle (”kyseisen jäsenvaltion alueelle sijoittautuneita henkilöitä”). Koska LG Korea on kiistattomasti sijoittautunut Etelä-Koreaan, arvonnäveroryhmän muodostaminen Puolan tytäryhtiön kanssa on lähtökohtaisesti mahdotonta.

31. Arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan muidenkaan aineellisten perusteiden, joita on täsmennetty täytäntöönpanoasetuksen 11 artiklan 1 kohdassa, nojalla ei voi päätellä, että emoyhtiön kiinteä toimipaikka voi olla olemassa jo toiseen verovelvolliseen syntyneiden yhtiöoikeudellisten yhteyksien perusteella.

32. Täytäntöönpanoasetuksen 11 artiklan 1 kohdassa mainitaan tässä yhteydessä sellaisia perusteita kuin toimipaikan riittävä pysyvyysaste ja soveltuva rakenne, jonka avulla se pystyy vastaanottamaan ja käyttämään palveluja. Nämä kaikki ovat perusteita, joihin ei liity yhtiöoikeudellisia suhteita ja jotka voivat sen johdosta liittyä vain sellaisen verovelvollisen kiinteään toimipaikkaan, jonka liiketoiminnan kotipaikka sijaitsee muualla.

33. Täytäntöönpanoasetuksen 11 artiklan 1 kohta vastaa näin ollen vain kysymykseen siitä, onko verovelvollisen muualla kuin sen liiketoiminnan kotipaikassa olemassa oleva infrastruktuuri jo kiinteän toimipaikan riittävä peruste. Täytäntöönpanoasetuksen 11 artiklan 1 kohdasta ei sen sijaan – toisin kuin Puolan tasavalta väittää – voida johtaa mitään sen tässä yhteydessä ratkaisevan kysymyksen osalta, voiko *toisen verovelvollisen* infrastruktuuri (siis sen toimipaikka) olla myös *siitä erillisen verovelvollisen* kiinteä toimipaikka.

34. Ensimmäiseen kysymykseen voidaan näin ollen – komission näkemysten mukaisesti – vastata selvästi kieltävästi: pelkästään siitä seikasta, että kolmanteen maahan sijoittautunut eella yhtiöllä on jäsenvaltiossa tytäryhtiö, ei seuraa, että kyseinen tytäryhtiö on arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan toisessa virkkeessä tarkoitettu kiinteä toimipaikka kyseisessä jäsenvaltiossa.

C Perusteet tytäryhtiön välityksellä syntyvälle emoyhtiön kiinteälle toimipaikalle?

35. On kuitenkin selvitettävä, onko olemassa perusteita, joiden mukaan myös tytäryhtiö on poikkeuksellisesti niin kytkeytynyt konsernirakenteeseen, että sitä on pidettävä paitsi itsenäisenä verovelvollisena myös arvonlisäverodirektiivin 44 artiklassa tarkoitettuna emoyhtiön kiinteänä toimipaikkana.

36. Tähän liittyy lähtökohtaisia epäilyksiä (tästä 1 kohdassa), joten toisenlainen arvio on mahdollinen korkeintaan, jos todetaan väärinkäytös (tästä 2 kohdassa). Tämän päätelmän esteenä ei ole myöskään tuomio DFDS(10) (tästä 3 kohdassa).

1. Lähtökohtaiset epäilykset

37. Siihen, että tytäryhtiön toimipaikkaa pidetään myös emoyhtiön kiinteänä toimipaikkana, liittyy lähtökohtaisia epäilyksiä. Kiinteän toimipaikan muodostamassa oikeudellisessa käsitteessä on kyse siitä, että tietty toimipaikan ”käyttäytyminen” luetaan tietyn verosubjektin toiminnaksi. Jos toimipaikka on kuitenkin oikeudellisesti itsenäinen ja sen myötä myös oma erillinen verosubjekti, moni seikka tukee toiminnan toiseen oikeussubjektiin liittämisen yleistä pois sulkemista.

38. Kuten jo mainittiin (29 kohdassa), sen vuoksi myös arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan, luettuna yhdessä täytäntöönpanoasetuksen 11 artiklan 1 kohdan kanssa, sanamuoto puhuu sitä näkemystä vastaan, että toisen verovelvollisen infrastruktuuria (siis sen toimipaikkaa) voitaisiin pitää myös toisen verovelvollisen kiinteänä toimipaikkana. Vastaavasti katsotaan myös, ettei oikeudellisesti itsenäinen oikeussubjekti – esimerkiksi tytäryhtiö – ”voi samanaikaisesti olla toisen oikeushenkilön kiinteä toimipaikka”.(11)

39. Tällainen näkemys johtaisi lisäksi ristiriitoihin käännettyä veronmaksuvelvollisuutta (arvonlisäverodirektiivin 196 artikla) ja arvonlisäveroryhmää (arvonlisäverodirektiivin 11 artikla) koskevien säännösten kanssa.

40. Tämä käy ilmi, kun kotimainen tytäryhtiö tekee esimerkiksi ulkomaisen yrityksen kanssa siviilioikeudellisesti päteviä sopimuksia, jotka täytetään ja joita verotetaan tytäryhtiön toimipaikassa. Jos tytäryhtiötä olisi nimittäin pidettävä emoyhtiön kiinteänä toimipaikkana, arvonlisäverodirektiivin 196 artiklan mukaan arvonlisäveroa ei olisi velvollinen maksamaan kotimainen tytäryhtiö vaan emoyhtiö. Näin olisi myös siinä tapauksessa, että emoyhtiö on – kuten tässä – kolmannessa maassa.

41. Sen, että veronmaksuvelvollisuus siirretään arvonlisäverodirektiivin 196 artiklan mukaiselle suorituksen vastaanottajalle, tarkoituksena on kuitenkin myös veronkannon yksinkertaistaminen valtiossa, johon suorituksen vastaanottaja on sijoittautunut. Käsiteltävässä asiassa se ei kuitenkaan olisi emoyhtiö. Koska emoyhtiö ei lisäksi välttämättä ole tietoinen itsenäisen oikeushenkilön kaikista oikeustoimista – vaikka se on tytäryhtiö –, tämä lopputulos vaikuttaa omituiselta. Emoyhtiö joutuisi vastoin tahtoaan maksamaan arvonlisäveroa tuntemattomista liiketoimista, joille se ei ole saanut vastiketta. Tämä lopputulos olisi tuskin yhdistettävissä verovelvollisen tehtävään veroja valtion lukuun keräävänä tahona.(12)

42. Lisäksi tästä vaikutuksesta – verovelvoitteiden siirrosta ”läheiselle” yhtiölle – säädetään ainoastaan arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa. Tältä osin kierrettäisiin myös arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa esitetty nimenomainen näkemys, jonka mukaan useiden oikeudellisesti itsenäisten henkilöiden liittäminen yhteen hyvistä syistä(13) sallitaan ainoastaan kyseisen jäsenvaltion alueella – ei siis muista jäsenvaltioista tai kolmansista maista tulevien yritysten kanssa.

43. Viittasin jo ratkaisuehdotuksessani Welmory(14) oikeusvarmuuden valtavaan merkitykseen palvelun suorittajan kannalta tämän verotukseen liittyvien velvoitteiden määrittämisen yhteydessä ja päättelin siitä, ettei oikeudellisesti itsenäinen oikeushenkilö voi samanaikaisesti olla toisen oikeushenkilön kiinteä toimipaikka. Myös unionin tuomioistuimien korostaa tätä oikeusvarmuuden näkökohtaa kyseistä asiaa koskevassa tuomiossaan.(15) Sama pätee oikeusvarmuuteen palvelun vastaanottajan kannalta, jonka on tiedettävä, onko arvonlisäveron velvollinen maksamaan se vai tytär- tai emoyhtiö (ks. arvonlisäverodirektiivin 196 artikla).

44. Lisäksi viittaan täytäntöönpanoasetusta 282/2011 koskevan ehdotuksen perusteluihin, joiden mukaan ”palvelujen suorittajan on voitava määrittää asianmukaisesti – – asiakkaan sijaintipaikka”.(16) Se voi tehdä näin kuitenkin vain, jos se saa sulkea pois sen, että tytäryhtiön toimipaikkaa voidaan pitää myös toisen verovelvollisen kiinteänä toimipaikkana. Asema itsenäisenä yhtiönä – käsiteltävässä asiassa osakeyhtiönä (sp. z. o.o.) – on nimittäin suhteellisen helppo määrittää.

45. Tämän lisäksi ulkoapäin – eli tässä tapauksessa Dong Yangin näkökulmasta – ei ole aina selvästi havaittavissa, kuka hallitsee tytäryhtiötä. Käsiteltävässä asiassa LG Display Polskasta omistaa ilmeisesti – siihen viittaavat Dong Yangin kirjelmissään ja istunnossa esittämät lausumat – lisäksi 20 prosentin osuuden jokin muu yritys. Jos tähän 20 prosenttiin liittyy päätöksenteon estämisen mahdollistava määrävähemmistö, voidaan tuskin puhua esimerkiksi määräysvallasta olevasta tytäryhtiöstä.

46. Edellä esitetyn perusteella itsenäistä tytäryhtiötä ei siis voida pitää emoyhtiön kiinteänä toimipaikkana.

2. **Poikkeus** väärinkäytön kiellon johdosta?

47. Tilanne voi olla toinen vain, jos valituissa (tässä LG Korean ja Dong Yangin välisissä) sopimussuhteissa olisi kyse väärinkäytöstä.

48. Väärinkäytön kiellon periaate, sellaisena kuin sitä sovelletaan arvonlisäveron alalla tuomioon Halifax(17) perustuvassa oikeuskäytännössä, on unionin oikeuden yleinen periaate.(18)

49. Tästä syystä tätä periaatetta voitaisiin soveltaa myös tarkasteltavana olevassa tilanteessa. Käsiteltävässä asiassa on kuitenkin Dong Yangin suoran (eikä esimerkiksi LG Display Polskan kautta) toimeksiannon johdosta yhdyttävä komission näkemykseen, jonka mukaan on suhteellisen selvää, ettei LG Korea ole syyllistynyt väärinkäytökseen.

50. Dong Yang ei ensinnäkään suorittanut palveluja vain muodollisesti LG Korealle ja tosiasiallisesti LG Display Polskalle. Päinvastaista ei voida tässä ottaa lähtökohdaksi taloudellisen todellisuuden perusteellakaan (niin sanottu taloudellinen tarkastelu), joka on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen perusedellytys.(19)

51. LG Display Polska ei ollut Dong Yangin sopimuskumppani eikä valmiiden tavaroiden omistaja, eikä se hyödyntänyt (eli myynyt) niitä itse. LG Korea möi valmiit tavarat LG:n puolalaiselle jakeluyhtiölle. Tältä osin ei – Yhdistyneen kuningaskunnan suullisessa käsittelyssä esittämien näkemysten mukaisesti – voida puhua siitä, että LG Display Polska käytti Dong Yangin palveluja. Dong Yang ja LG Display Polska toimivat yhteistyössä ”tavarantoimittajina” työnjakoon perustuvassa tuotantoprosessissa LG Korean lukuun. Tämä käytti molempien yhtiöiden palveluja ja möi valmiit tavarat LG:n puolalaiselle jakeluyhtiölle.

52. Vaikka oletettaisiin, että Dong Yang suoritti palvelut tosiasiallisesti LG Display Polskalle, sillä ei olisi mitään vaikutusta Puolassa saatuihin verotuloihin eikä LG Display Polskan arvonlisäverorasitteeseen. LG Display Polskalla olisi laskua antaessaan oikeus vastaavaan arvonlisäverovähennykseen.(20)

53. Tilanne ei muutu miksikään, vaikka LG Korealla oletettaisiin olevan kiinteä toimipaikka Puolassa tytäryhtiön LG Display Polskan muodossa. Siinä tapauksessa LG Korealla olisi Puolassa vähennysoikeus, eikä se näin ollen joutuisi maksamaan Puolassa arvonlisäveroa. Puolan tasavalta tai verohallinto ei ole kummassakaan tapauksessa pystynyt esittämään, mitä arvonlisäverorasitetta väärinkäytösten avulla niiden mielestä on vältetty.

54. Puolan tasavalta väittää pääasiallisesti, että arvonlisäys on tapahtunut Puolassa ja sitä on tämän vuoksi myös verotettava Puolassa. Tässä yhteydessä ei ole tarpeen pohtia, pitääkö tämä väite ylipäänsä paikkansa (esimerkiksi arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan mukaisen tavaroiden tuottamisen ja sen jälkeen tapahtuvan verosta vapautetun yhteisöluovutuksen yhteydessä tämä väite ei pidä paikkaansa, koska tällöin sovelletaan määräpaikkaperiaatetta, jolloin arvonlisäys tapahtuu yhdessä maassa ja sitä verotetaan toisessa).

55. Siltä osin kuin Dong Yangin palvelut on sisällytetty tuotteisiin, jotka myydään Puolassa, Dong Yangin palvelua myös verotetaan tuotteiden kulutuspaikassa (eli Puolassa). Summa, jonka LG Korea maksoi Dong Yangille ilman Puolan arvonlisäveroa, lasketaan mukaan lopputuotteen (tässä TFT-näytön) hintaan, ja siitä suoritetaan lopulta Puolassa arvonlisävero lopputuotetta siellä myytäessä. Näin Puola saa verotuloja arvonlisäyksestä, jonka Dong Yang tuottaa LG Korealle Puolassa, kun TFT-näyttö toimitetaan Puolassa. Se, että Dong Yangin palvelun suorituspaikka oli aiemmin arvonlisäverotuksen kannalta Koreassa, on unionin lainsäätäjän ratkaisu, jonka mukaan toiselle yritykselle suoritettun palvelun suorituspaikkana on tämän yrityksen kotipaikka.

56. Kuten komissiokin osuvasti korostaa, tällä unionin lainsäätäjän päätöksellä ei ole kuitenkaan nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa merkitystä Puolassa saatujen verotulojen kannalta. Konkreettiseen tuotteeseen sisällytettävien palvelujen yhteydessä ei tältä osin ole olemassa erityistä arvonlisäverotukseen liittyvää väärinkäytön vaaraa. Näin ollen kysymys siitä, olisiko Dong Yangin jotenkin pitänyt havaita LG Korean väärinkäyttöä merkitsevä järjestely, on tarpeeton.

57. Tähän liittyy ratkaiseva ero niihin tilanteisiin nähden, joissa palvelut sisällytetään muihin palveluihin. Viimeksi mainittuja tilanteita on jo käsitelty unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä.(21) Tässä tapauksessa on teoreettisesti mahdollista pienentää arvonlisäverotaakkaa siviilioikeudellisten toimien avulla, kuten yritettiin ilmeisesti tuomiossa DFDS(22) – kuitenkin vanhan oikeustilan vallitessa.

58. Dong Yangin väärinkäyttönä pidettävä näkökohta ei voida pitää myöskään sitä, ettei se ole merkinnyt laskuun ja maksanut Etelä-Koreassa maksettavaa arvonlisäveroa. Etelä-Koreassa – sen mukaan, mitä sen lainsäädännössä säädetään – kannettavan arvonlisäveron osalta voidaan varmaan ottaa lähtökohdaksi, että LG Korea on antanut sopimuskumppanilleen Dong Yangille asianmukaista tietoa. Kuten istunnossa kävi ilmi, Dong Yangille vakuutettiin, ettei ”näiden palvelujen tuonnista” tarvitse maksaa veroa Etelä-Koreassa. On täysin mahdollista, että Etelä-Korean arvonlisäverolainsäädännössä säädetään esimerkiksi veronmaksuvelvollisuuden siirrosta Etelä-Koreaan sijoittautuneelle suorituksen vastaanottajalle, kun ulkomainen yritys tarjoaa sille palveluja. Ainakin unionin arvonlisäverojärjestelmässä näin tapahtuu ulkomaisten yritysten useiden kotimaisille yrityksille tarjottavien palvelujen yhteydessä (ks. arvonlisäverodirektiivin 196 artikla).

3. Poikkeus tuomion DFDS johdosta?

59. Korkeintaan tuomio DFDS voisi kyseenalaistaa tämän päätelmän. Sitä voitaisiin nimittäin tulkita siten, että siinä pidetään mahdollisena, että tytäryhtiö voisi pelkkänä emoyhtiön apuhenkilönä muodostaa kiinteän toimipaikan.(23)

60. Mainitussa tuomiossa todettiin, että jos turistimatkojen järjestäjä, jolla on kotipaikka yhdessä jäsenvaltiossa, tarjoaa matkustajille palveluja toisessa jäsenvaltiossa välittäjänä toimivan yhtiön välityksellä, näitä palveluja verotetaan arvonlisäverotuksessa tässä toisessa valtiossa. Edellytyksenä on se, että tällä matkanjärjestäjän pelkkänä apuhenkilönä toimivalla yhtiöllä on kiinteälle toimipaikalle tunnusomaiset tekniset ja henkilöstöresurssit.(24)

61. Kyseinen tuomio – johon Puola pääasiallisesti tukeutuu – koski kuitenkin nimenomaisesti turistimatkojen järjestäjiä, joihin sovelletaan arvonlisäverotuksessa muutenkin erityisjärjestelyä (nykyään arvonlisäverodirektiivin 306 artikla ja sitä seuraavat artiklat). Kyseistä tuomiota ei senkään vuoksi voi ilman muuta soveltaa muihin tilanteisiin.

62. Toiseksi tuomiossa annettu vastaus koski kyseisessä asiassa tytäryhtiötä, joka tarjosi kolmansille osapuolille palveluja emoyhtiön hyväksi *välittäjänä*. Nyt ei ole kyse tällaisesta

tilanteesta. LG Display Polska ei myy TFT-näyttöjä LG Korean nimellä. Ei voida puhua pelkkänä apuhenkilönä toimimisesta.

63. Kolmanneksi tuomio DFDS koski päinvastaista tapausta, joka liittyi emo- tai tytäryhtiön palvelujen *suorituspaikkaan* eikä palvelujen vastaanottoon kolmannelta osapuolelta. Siinä esitettyjä lausuntoja voidaan tuskin soveltaa senkään vuoksi. Emoyhtiön apuhenkilönä toimimista ei voida käsiteltävässä asiassa ottaa lähtökohdaksi. Tuomio DFDS koski sitä, kuka taloudellisen tarkastelun mukaan *suoritti* matkapalvelut (eikä vastaanottanut niitä).

64. Neljänneksi tuomiossa DFDS tarkasteltu tilanne koski – kuten komissio osuvasti toteaa – palvelujen väärinkäytön riskiin liittyviä erityisiä olosuhteita ja sitä tosiseikkaa, että palvelu jen vapauttaminen arvonlisäverosta riippuu suorituspaikasta. Kuten edellä jo todettiin, arvonlisäveroa maksetaan tässä lopulta tavaroiden (näyttöjen) luovutuksen yhteydessä, ja palvelu on vain luovutuksen esivaihe. Sen vuoksi käsiteltävässä asiassa ei ole tällaista väärinkäytön riskiä.

65. Unionin tuomioistuin on lopuksi jo etäänntynyt tuomiossa DFDS esitetystä kannasta ja todennut, että myös kokonaan omistettu tytäryhtiö on itsenäinen oikeushenkilö, joka on erillinen verovelvollinen.⁽²⁵⁾ Lisäksi – kuten jo 43 kohdassa totesin – verovelvollisen oikeusvarmuutta lisää se, ettei oikeudellisesti itsenäinen oikeussubjekti voi samanaikaisesti olla toisen itsenäisen oikeussubjektin kiinteä toimipaikka.

66. Edellä esitetyn perusteella tuomiossa DFDS esitettyjä lausumia ei voida soveltaa esillä olevassa asiassa.

4. **Välipäätelmä**

67. Tytäryhtiötä ei näin ollen voida pitää (arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan toisessa virkkeessä tarkoitettuna) emoyhtiön kiinteänä toimipaikkana. Tilanne voisi olla toinen, jos palvelun vastaanottajan valitsema sopimusrakenne olisi väärinkäytön kiellon vastainen. Tämän tutkiminen kuuluu kuitenkin ennakkoratkaisupyyntöä esittäneelle tuomioistuimelle. Mikään unionin tuomioistuimelle käsiteltävässä asiassa esitetystä tosiseikoista ei kuitenkaan viittaa siihen.

D **Toissijaisesti: palvelujen suorittajan tarkistusvelvollisuudet**

68. Jos kuitenkin kyse olisi (tässä LG Korean) väärinkäytöksestä, herää kysymys, mitä palvelun suorittajan (tässä Dong Yangin) on tarkistettava voidakseen arvioida, onko kyse sen sopimuskumppanin väärinkäytöksestä. Siitä seuraisi sitten, että itsenäistä yhtiötä olisi pidettävä toisen itsenäisen yhtiön kiinteänä toimipaikkana.

69. Lähtökohtana voisivat toimia täytäntöönpanoasetuksen 21 ja 22 artiklan säännökset. Täytäntöönpanoasetuksen 22 artiklan 1 kohdan mukaan palvelun suorittajan on tarkastettava suoritettun palvelun luonnetta ja käyttötarkoitusta määrittääkseen hankkijan sen kiinteän toimipaikan, johon palvelu suoritetaan.

70. Täytäntöönpanoasetuksen 22 artiklaa on kuitenkin luettava yhdessä täytäntöönpanoasetuksen 21 artiklan kanssa. Täytäntöönpanoasetuksen 21 artiklassa on lähtökohtana, että verovelvollinen on sijoittautunut yhteen maahan ja sillä on kiinteä toimipaikka toisessa. Kyseisissä säännöksissä on siis kyse sitä koskevasta epävarmuudesta, mihin *verovelvollisen tunnettuun sijaintipaikkaan* (kiinteään toimipaikkaan vai päätoimipaikkaan) palvelu suoritetaan.

71. Käsiteltävässä asiassa on kuitenkin kyse siitä, voidaanko toista (ulkoiselta muodoltaan oikeudellisesti itsenäistä) verovelvollista pitää ensimmäisen verovelvollisen kiinteänä

toimipaikkana. Vastaavasti on epäselvää, *onko* ylipäänsä olemassa kiinteää toimipaikkaa. Täytäntöönpanoasetuksen säännöksissä ei käsitellä tällaista tapausta. Tästä syystä täytäntöönpanoasetuksen 22 artiklan 1 kohdan lähtökohtana eivät ole vastaanottavan puolen yritysten yhtiöoikeudelliset suhteet vaan palvelun suorittajan sopimussuhde vastaanottajaan. Siinä mainitaan esimerkiksi sopimus ja tilauslomake, ei sen sijaan kaupparekisteriotteita tai vastaavia. Täytäntöönpanoasetuksen 21 artikla ja sitä seuraavat artiklat eivät tältä osin ole tässä yhteydessä merkityksellisiä.

72. Edellä esitetystä riippumatta verovelvollisen – joka toimii vain veroja valtion lukuun keräävänä tahona, kuten unionin tuomioistuin korostaa vakiintuneessa oikeuskäytännössään(26) – voidaan kohdistaa tiettyjä, tosin vain oikeasuhteisia asianmukaista huolellisuutta koskevia velvoitteita.(27) Jos verovelvollisella on *konkreettisia viitteitä*, joiden nojalla voidaan epäillä veropetosta tai väärinkäyttöä, verovelvollisen voidaan odottaa hankkivan esimerkiksi lisätietoja toimittajasta varmistuakseen tämän luotettavuudesta.(28) Vastaava pätee – jo täytäntöönpanoasetuksen 282/2011 johdanto-osan 20 perustelukappaleesta ilmenevällä tavalla – palvelun vastaanottajan sijoittautumispaikan tarkkaan määrittämiseen.

73. Kuten julkisasiamies Wahl on perustellusti tässä yhteydessä korostanut, veroviranomaiset eivät voi veropetokseen tai väärinkäyttöön viittaavien tietojen yhteydessäkään kuitenkaan velvoittaa verovelvollista suorittamaan monimutkaisia ja kauaskantoisia tarkastuksia, koska tällöin ne tosiasiallisesti siirtäisivät omat valvontatehtävänsä verovelvolliselle.(29)

74. Tästä seuraa väistämättä, ettei Dong Yangiltakaan voida vaatia ainakaan mahdottomia. Sen sopimuskumppanin ja tämän (Dong Yangille mahdollisesti tuntemattomien) tytäryhtiöiden sopimussuhteiden, joista Dong Yang ei voi saada tietoa, tarkistus on kuitenkin subjektiivisesti mahdotonta. Tällainen tarkistus- tai tutkintavelvoite ylittäisi asianmukaisen huolellisuuden, jota siltä kohtuudella voidaan vaatia. Kaikki asianosaiset lähtevät sen vuoksi perustellusti siitä, ettei Dong Yangin tarvinnut analysoida kyseisiä sopimuksia.

75. Jollei ole syytä olettaa päinvastaista, sopimuskumppani voi täysin luottaa toisen sopimuskumppanin kirjalliseen vakuutukseen, ettei sillä ole kyseisessä jäsenvaltiossa (Puolassa) kiinteää toimipaikkaa. Näin on erityisesti, koska Puolan lainsäädännössä(30) vaikeutetaan korealaisten yritysten kiinteiden toimipaikkojen avulla tapahtuvaa toimintaa, joten ei ole järkevää syytä epäillä sopimuskumppanin lausuntoa.

76. Se seikka, että tytäryhtiö on osallisena sopimuksen tekemisessä, ei voi synnyttää laajempia tarkistusvelvoitteita ainakaan käsiteltävässä tapauksessa, joka koskee sopimuskumppanin omistuksessa olevan tavaran tuotantoa tietyn työnjaon mukaisesti. Näin on sitäkin suuremmalla syyllä, koska itsenäinen tytäryhtiö ei lähtökohtaisesti ole emoyhtiön kiinteä toimipaikka (tästä perusteellisemmin edellä 37 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa).

77. Edellä esitetyn perusteella verovelvolliselta voidaan kylläkin vaatia asianmukaista huolellisuutta oikean suorituspaikan määrittämisessä. Siihen eivät kuitenkaan sisälly sen sopimuskumppanin ja tämän tytäryhtiöiden sopimussuhteiden, joista verovelvollinen ei voi saada tietoa, tutkimus ja tarkistus.

VI Ratkaisuehdotus

78. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Yhtiön (joka on sijoittautunut kolmanteen maahan) tytäryhtiö ei lähtökohtaisesti ole direktiivin 2006/112/EY 44 artiklan toisessa virkkeessä ja täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o

282/2011 11 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu kiinteä toimipaikka.

2) Toisenlaiseen tulokseen voidaan päätyä ainoastaan, jos palvelun vastaanottajan valitsema sopimusrakenne olisi väärinkäytön kiellon vastainen. Tämän tutkiminen kuuluu ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.

3) Direktiivissä 2006/112/EY vaaditaan verovelvolliselta asianmukaista huolellisuutta oikean suorituspaikan määrittämisessä. Siihen eivät kuitenkaan sisälly sen sopimuskumppanin ja tämän tytäryhtiöiden sopimussuhteiden, joista verovelvollinen ei voi saada tietoa, tutkimus ja tarkistus.

1 Alkuperäinen kieli: saksa.

2 Tuomio 20.2.1997 (C-260/95, EU:C:1997:77, 26 kohta).

3 Tuomio 25.10.2012 (C-318/11 ja C-319/11, EU:C:2012:666, 47 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

4 Tuomio 16.10.2014 (C-605/12, EU:C:2014:2298).

5 EUVL 2006, L 347, s. 1.

6 Direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta 12.2.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/8/EY (EUVL 2008, L 44, s. 11) 2 artiklan 1 kohta, sellaisena kuin sitä sovelletaan nyt esillä olevaan asiaan.

7 EUVL 2011, L 77, s. 1.

8 EUVL 2011, L 127, s. 6.

9 Ks. sopimuksen 7.11 artiklan 1 kohta luettuna yhdessä 7.13 artiklan ja liitteen 7-A-2 kanssa (EUVL 2011, L 127, s. 1201–1202).

10 Tuomio 20.2.1997 (C-260/95, EU:C:1997:77).

11 Näin nimenomaisesti Stadie, H., *UStG*, 3. painos, 2015, § 3a 32 lopussa.

12 Ks. tuomio 8.5.2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, 22 kohta); tuomio 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, 23 kohta); tuomio 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 kohta) ja tuomio 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 kohta).

Ks. tältä osin myös ratkaisuehdotukseni Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, 21 kohta).

13 Ks. myös ratkaisuehdotukseni Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, 38 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

14 C-605/12, EU:C:2014:340, 29, 30 ja 36 kohta.

15 Tuomio 16.10.2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, 55 kohta).

16 Ehdotus: neuvoston asetus yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä (Uudelleenlaadittu toisinto), KOM(2009) 0672 lopullinen, 17.12.2009, s. 3.

17 Tuomio 21.2.2006, Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121, 67 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

18 Vastaavasti tuomio 22.11.2017, Cussens ym. (C-251/16, EU:C:2017:881, 31 kohta), jossa viitataan tuomioon 15.10.2009, Audiolum ym. (C-101/08, EU:C:2009:626, 50 kohta).

19 Näin nimenomaisesti tuomiossa 22.2.2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, 43 kohta); tuomiossa 20.6.2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, 42 kohta); tuomiossa 7.10.2010, Loyalty Management UK (C-53/09 ja C-55/09, EU:C:2010:590, 39 kohta) ja tuomiossa 28.6.2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397, 43 kohta).

Samansuuntaisesti myös tuomiossa 27.3.2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, 38 kohta ja sitä seuraavat kohdat) suorituksen yhtenäisyyden arvioinnista.

20 Arvonlisäveron laskuun merkitsemisen välttämättömyydestä vähennysoikeuden käytön kannalta ks. vain tuomio 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, 42 ja 43 kohta) ja ratkaisuehdotukseni Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, 34 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

21 Ks. esim. tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832); tuomio 16.10.2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298) sekä tuomio 20.2.1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77).

22 Tuomio 20.2.1997 (C-260/95, EU:C:1997:77).

23 Tuomio 20.2.1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, 26 kohta).

24 Ks. tuomio 20.2.1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, 29 kohta).

25 Tuomio 25.10.2012, Daimler (C-318/11 ja C-319/11, EU:C:2012:666, 48 kohta).

26 Ks. tuomio 8.5.2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, 22 kohta); tuomio 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, 23 kohta); tuomio 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 kohta) ja tuomio 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 kohta).

Ks. myös ratkaisuehdotukseni Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, 21 kohta).

27 Ks. tästä petostapauksia koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö: tuomio 25.10.2018, Božićević i drugi (C-528/17, EU:C:2018:868, 46 kohta – kohtuudella); tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, 53 kohta – kohtuudella) ja tuomio 21.6.2012, Mahagében (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 59 kohta – kohtuudella).

28 Tuomio 18.5.2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, 39 kohta); tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcomp (C-277/14, EU:C:2015:719, 52 kohta) ja tuomio 21.6.2012, Mahagében (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 60 kohta).

29 Julkisasiamies Wahlin ratkaisuehdotus Finanzamt Neuss ja Butin (C-374/16 ja C-375/16, EU:C:2017:515, 61 kohta). Vastaavasti tuomio 31.1.2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, 62 kohta) ja tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 61 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

30 Elinkeinonharjoittamisen vapaudesta (Ustawa o swobodzie dzia?alno?ci gospodarczej)
2.7.2004 annetun lain 13 §:n 3 momentti.