

Väliaikainen versio

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

23 päivänä huhtikuuta 2020 (1)

Asia C-77/19

Kaplan International Colleges UK Ltd

vastaan

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(Ennakkoratkaisupyyntö – First-tier Tribunal (Tax Chamber) (alioikeus, verojaosto, Yhdistynyt kuningaskunta))

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Verovapautus – 132 artiklan 1 kohdan f alakohta – Riippumattoman kustannustenjakoryhmän jäsenilleen suorittamat palvelut – Alueellinen soveltamisala – Kolmanteen maahan sijoittautunut yhteenliittymä – Kilpailun vääristymisen käsite – Suhde arvonlisäveroryhmän verotukseen (11 artikla)

I Johdanto

1. Käsiteltävä asia koskee jälleen niin kutsuttujen kustannustenjakoryhmien arvonlisäverosta vapauttamista (arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohta), josta on viime aikoina annettu useita unionin tuomioistuimen tuomioita.(2) Kyseisessä säännöksessä vapautetaan arvonlisäverosta tällaisen yhteenliittymän jäsenilleen suorittamat palvelut, jos se vyöryttää jäsenilleen ainoastaan näiden palvelujen tarkat kustannukset (niin kutsuttu Cost Sharing Group, josta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin käyttää myös lyhennettä CSG).

2. Käsiteltävän asian erityispiirteenä on, että yhteenliittymä sijaitsee Hongkongissa eli kolmannessa maassa, kun taas sen jäsenet ovat konsernin tytäryhtiöitä, jotka kaikki ovat sijoittautuneet Yhdistyneeseen kuningaskuntaan. Lähes kaikki nämä jäsenet muodostavat konsernin muiden tytäryhtiöiden kanssa Yhdistyneessä kuningaskunnassa arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa tarkoitetun arvonlisäveroryhmän. Tästä syystä on selvennettävä, onko arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdalla myös rajat ylittävä vaikutus ja kuuluvatko sen soveltamisalaan kolmansiiin maihin sijoittautuneet yhteenliittymät. Jos näin on, on selvennettävä tämän vapautuksen suhdetta arvonlisäveroryhmän verotukseen, josta samoin seuraa, ettei tällaisen ryhmän sisäisistä suorituksista kanneta arvonlisäveroa.

3. Etenkin ensimmäinen kysymys on taloudellisesti hyvin arkaluonteinen. Valittu malli, jossa

yhteenliittymä on sijoittautunut kolmanteen maahan, jossa ei – kuten nyt käsiteltävässä asiassa – tunneta arvonlisäveroa, antaa yhteenliittymälle mahdollisuuden hankkia lähes kaikki palvelut ilman arvonlisäverorasitetta ja siirtää ne tämän jälkeen verottomasti jäsenilleen Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Jos – kuten nyt tarkasteltavassa tapauksessa – näillä jäsenillä ei ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, näin syntyvä verosäästö voi olla huomattava.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

4. Asiaa koskevat unionin oikeussäännöt sisältyvät yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi)(3) 11 artiklaan, 131 artiklaan ja 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaan.

5. Arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan ensimmäisessä kohdassa annetaan jäsenvaltioille seuraava mahdollisuus:

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

6. Arvonlisäverodirektiivin 131 artiklassa säädetään yleisesti vapautuksista seuraavaa:

”Jäljempänä 2–9 luvussa säädettyjä vapautuksia sovelletaan rajoittamatta muiden yhteisön säännösten soveltamista ja noudattaen jäsenvaltioiden vahvistamia edellytyksiä mainittujen vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämiseksi.”

7. Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautuksia koskevaan arvonlisäverodirektiivin 2 lukuun sisältyvän 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava arvonlisäverosta seuraavat liiketoimet:

”sellaisten [henkilöiden], joiden toiminta on vapautettu arvonlisäverosta tai jotka eivät ole toiminnastaan arvonlisäverollisia, [riippumattomien yhteenliittymien] jäsenilleen suorittamat palvelut, jotka ovat välittömästi tarpeellisia näiden toiminnalle, jos nämä yhteenliittymät vaativat jäseniltään korvaukseksi ainoastaan kunkin osuuden yhteisistä kustannuksista, edellyttäen, että tällainen vapautus ei ole omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen”.

B Yhdistyneen kuningaskunnan oikeus

8. Yhteenliittymiä koskeva vapautus on pantu täytäntöön kansallisessa lainsäädännössä vuoden 1994 arvonlisäverolain (Value Added Tax Act 1994) liitteessä 9 olevalla 16 ryhmällä. Sen mukaan verosta on vapautettu seuraavat:

”Kohta nro 1

Riippumattoman henkilöyhteenliittymän palvelut, kun kaikki seuraavista edellytyksistä täyttyvät:

a) kukin näistä henkilöistä harjoittaa toimintaa (jäljempänä merkityksellinen toiminta), joka on vapautettu arvonlisäverosta tai jonka osalta henkilö ei ole neuvoston direktiivin 2006/112/EY 9 artiklassa tarkoitettu verovelvollinen,

- b) palvelut ovat välittömästi tarpeellisia yhteenliittymän jäsenten toiminnalle,
- c) yhteenliittymä vaatii jäseniltään korvaukseksi ainoastaan kunkin osuuden yhteisistä kustannuksista ja
- d) vapautus ei ole omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen”.

9. Vuoden 1994 arvonnalisäverolain 43 § perustuu arvonnalisäverodirektiivin 11 artiklan ensimmäiseen kohtaan ja koskee arvonnalisäveroryhmiä. Siinä säädetään seuraavaa:

”(1) Jos [43A–43D §:n] mukaisesti oikeushenkilöitä kohdellaan ryhmän jäseninä, minkä tahansa ryhmän jäsenen harjoittamaa liiketoimintaa pidetään ryhmän edustajajäsenen harjoittamana liiketoimintana, ja

- a) mikä tahansa ryhmän jäsenen toiselle ryhmän jäsenelle suorittama tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus jätetään huomiotta; ja
- b) mitä tahansa luovutusta tai suoritusta, johon ei sovelleta edellä a kohtaa ja jossa on kyse ryhmän jäsenen suorittamasta tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta tai ryhmän jäsenelle suoritetusta tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta, pidetään edustajajäsenen suorittamana tai edustajajäsenelle suoritettuna luovutuksena tai suorituksena; ja
- c) arvonnalisäveroa, jonka ryhmän jäsen on maksanut tai on velvollinen maksamaan tavaroiden hankinnasta toisesta jäsenvaltiosta tai tavaroiden maahantuonnista jäsenvaltioiden ulkopuolelta, pidetään edustajajäsenen maksamana tai maksettavana, ja tavaroita pidetään
- i) 73 §:n 7 momentissa tarkoitettujen toisesta jäsenvaltiosta hankittujen tavaroiden tapauksessa; ja
- ii) näiden lisäksi 38 §:ssä tarkoitettujen jäsenvaltioiden ulkopuolelta maahantuotujen tavaroiden tapauksessa

edustajajäsenen hankkimina tai, tapauksen mukaan, maahantuomina; ja kaikki ryhmän jäsenet vastaavat yhteisvastuullisesti arvonnalisäverosta, joka edustajajäsenen on maksettava.”

10. Saman lain 43(1AA) §:ssä säädetään seuraavaa:

”Jos

- a) tässä laissa säädetyn tai tämän lain nojalla säädetyn säännöksen (jäljempänä merkityksellinen säännös) kannalta on merkityksellistä, täyttääkö henkilö, joka on suorittanut luovutuksen tai suorituksen tai jolle luovutus tai suoritus on suoritettu, tietyn kuvauksen,
- b) edellä 1 momentin b tai c kohtaa sovelletaan mihin tahansa luovutukseen tai suoritukseen, hankintaan tai maahantuontiin, ja
- c) on olemassa merkityksellisen säännöksen kannalta merkityksellinen ero
- i) edustajajäsenen sovellettavan kuvauksen ja
- ii) siihen yhteisöön sovellettavan kuvauksen välillä, jonka (tätä pykälää lukuun ottamatta) tässä laissa katsottaisiin suorittavan luovutuksen tai suorituksen, hankinnan tai maahantuonnin tai, tapauksen mukaan, olevan henkilö, jolle luovutus tai suoritus tehdään,

merkityksellinen säännös vaikuttaa kyseisen luovutuksen tai suorituksen, hankinnan tai maahantuonnin osalta ikään kuin ainoa edustajajäseneen sovellettava kuvaus olisi kyseiseen yhteisöön tosiasiallisesti sovellettava kuvaus.”

11. Vuoden 1994 arvonnäisäverolain 43(1AB) §:ssä säädetään seuraavaa:

”Edellä (1AA) §:ää ei sovelleta siltä osin kuin merkityksellisen säännöksen kannalta on merkitystä sillä, onko henkilö verovelvollinen.”

III Tosiseikat

12. Pääasian oikeudenkäynnissä valittajana oleva Kaplan International Colleges UK Limited (jäljempänä KIC) toimii koulutuspalveluja tarjoavan Kaplan-konsernin muiden yhtiöiden holdingyhtiönä. Sillä on useita tytäryhtiöitä Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Nämä ylläpitävät Yhdistyneessä kuningaskunnassa yhteistyössä paikallisten korkeakoulujen kanssa korkeakoulutusta tarjoavia collegeja (jäljempänä kansainväliset collegeet).

13. Verohallinto (Her Majesty’s Revenue and Customs, jäljempänä HMRC) on vahvistanut KIC:lle, että sen tytäryhtiöt ovat ”yliopiston collegeina” tällä hetkellä oikeutettuja pitämään opiskelijoille tarjoamiaan koulutuspalveluja arvonnäisäverosta vapautettuina.

14. KIC omistaa 100-prosenttisesti jokaisen kansainvälisen collegen, lukuun ottamatta University of York International Pathway Collegea (jäljempänä UYIPC), josta enemmistön (55 %) omistaa University of York (Yorkin yliopisto).

15. Kullakin KIC:n kansainvälisellä collegella on oma johto- ja hallintorakenne. Yliopistokumppani hyväksyy kunkin kansainvälisen collegen opetusohjelmat. Kansainväliset collegeet rekrytoivat 85 prosenttia opiskelijoistaan 70 maassa toimivien 500 rekrytointiagentin (jäljempänä agentit) muodostaman verkoston avulla. Yksikään agenteista ei työskentele yksinomaan Kaplan-konsernille. Heillä on myös oikeus työskennellä kansainvälisten collegejen suorille kilpailijoille samoin kuin suoraan yliopistoille. Vastikkeena palveluistaan agentit saavat palkkion. KIC:llä oli agenttiverkostonsa tukena useita edustustoja joillain keskeisillä markkina-alueillaan, kuten Kiinassa, Hongkongissa, Intiassa ja Nigeriassa. Edustustot antoivat agenteille operatiivista tukea, joka käsitti muun muassa markkinointimateriaalia, koulutusta markkinoitavista koulutuslaitoksista ja niissä tarjottavista kursseista sekä opiskelijaksi ottamiseen ja sääntöjen noudattamiseen (compliance) liittyvistä menettelyistä.

16. Ennen lokakuuta 2014 agentit tekivät sopimuksia suoraan KIC:n kanssa Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Ennen lokakuuta 2014 agenttien ja edustustojen suorittamat palvelut olivat niiden suorituspaikan (Yhdistynyt kuningaskunta) perusteella myös arvonnäisäveron alaisia Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Tähän liittyvän käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän vuoksi KIC oli velvollinen maksamaan tämän arvonnäisäveron. Koska omien verottomien liiketoimiensa vuoksi KIC ei ole oikeutettu vähentämään ostoihin sisältyvää arvonnäisäveroa, tämä arvonnäisäverorasite oli lopullinen.

17. Lokakuussa 2014 kansainväliset collegeet (UYIPC mukaan luettuna) perustivat Kaplan Partner Services Hong Kong Limited -yhtiön (jäljempänä KPS). KPS on pääomayhtiö, jonka kotipaikka on Hongkongissa. KIC omistaa siten välillisesti hieman alle 94 prosenttia KPS:stä, ja loput KPS:stä omistaa välillisesti University of York, joka on UYIPC:n enemmistöosakas. KIC itse ei ole yhteenliittymän (KPS) jäsen.

18. KPS:n perustamisen jälkeen KIC on jatkanut toimintaansa paikallisista edustustoista ja

itsenäisistä agenteista muodostuvan verkoston välityksellä. KPS vastaa kuitenkin nykyisin yksin sopimusjärjestelyistä paikallisten edustustojen ja itsenäisten agenttien kanssa. Vuodesta 2014 lähtien sekä edustustoverkosto että itsenäiset agentit ovat suorittaneet rekrytointipalvelunsa KPS:lle.

19. Tällä on palvelujen vastaanottamisen osalta seuraavia vaikutuksia: Näiden palvelujen suorituspaikka ei ole enää Yhdistyneessä kuningaskunnassa, vaan se olisi – jos Hongkongissa sovellettaisiin samaa arvonlisäverolainsäädäntöä kuin Euroopan unionissa – Hongkongissa. Palvelujen suoritukset kuuluisivat siten arvonlisäveron piiriin Hongkongissa, jos sellaista kannettaisiin siellä. Näin ei kuitenkaan ole käsiteltävässä asiassa. Tältä osin KPS vastaanottaa palvelut Hongkongissa ilman arvonlisäverorasitetta.

20. Palvelujen suorittamisen osalta KPS ei käytännössä suorita mitään palveluja muille kuin jäsenille. KPS on näin ollen ottanut hoitaakseen KIC:n Lontoosta (Yhdistynyt kuningaskunta) käsin aiemmin hoitamat tehtävät. KPS vastaa myös maailmanlaajuisen edustustoverkoston johtamisesta.

21. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan KPS tarjoaa nykyisin KIC:lle kolmentyyppisiä palveluja: ensinnäkin palveluja, jotka KPS hankkii agenteilta, toiseksi palveluja, jotka KPS hankkii edustustoilta, ja kolmanneksi palveluja, jotka koskevat muun muassa säännösten noudattamista ja muita edellä tarkasteltuja toimintoja – kuten agenteille annettavaa tukea – ja joita KPS itse suorittaa KIC:lle.

22. KIC on esittänyt ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle näyttöä siitä, että kansainväliset college't eivät pyri hankkimaan rekrytointipalveluja muilta kuin KPS:ltä. Toisin sanoen: yhteenliittymä on varma siitä, että sen jäsenet hankkivat sen suorittamat palvelut.

23. KPS laskuttaa jokaiselta kansainväliseltä collegelta erikseen määrän, joka agenteille on maksettava asianomaiselle collegelle suoritetuista palveluista. KPS laskuttaa jokaiselta collegelta sekä omista palveluistaan (esim. compliance-palvelut) että edustustoilta hankituista palveluista kyseiseen collegeen rekrytoitujen opiskelijoiden määrän perusteella. KPS laskee maksut yhdistämällä kustannukset ja sitten jakamalla ne opiskelijamäärän perusteella. Agenttien markkinointikulut hoidetaan samalla tavalla. Agenttien palkkiot liittyvät kuitenkin suoraan yksittäisiin opiskelijoihin ja laskutetaan siltä collegelta, johon kyseinen opiskelija lähtee opiskelemaan. Tässä yhteydessä laskuun ei merkitä arvonlisäveroa.

24. Näin ollen yhteenliittymän perustaminen Hongkongiin mahdollistaa sen, että sen jäsenet Yhdistyneessä kuningaskunnassa välttävät kokonaan aiemmin KIC:lle ja nykyisin KPS:lle suoritettuihin agentti- ja edustustopalveluihin liittyvältä arvonlisäverorasitteelta.

25. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan asiassa on riidatonta, että KPS:n perustamiseen Hongkongiin oli perustellut kaupalliset syyt. Käsiteltävässä asiassa ei myöskään väitetä, että KPS olisi keinotekoinen yksikkö, eikä HMRC väitä, että KPS:n perustaminen johtaisi oikeuksien väärinkäyttöön. Asiassa on myös riidatonta, että KPS suorittaa jäsenilleen eli kansainvälisille collegeille palveluja, jotka ovat välittömästi tarpeellisia näiden verosta vapautetulle toiminnalle, ja että KPS:n käyttämä laskutusmenetelmä mahdollistaa sen, että jokaisen jäsenen osuus yhteisistä kustannuksista korvataan tarkasti.

26. UYIPC:tä lukuun ottamatta kaikki kansainväliset college't kuuluvat myös arvonlisäveroryhmään, jonka edustajajäsen KIC on.

27. HMRC vahvisti 21.4.2017 tekemässään verotuspäätöksessä arvonlisäverovelan määräksi lokakuun 2014 ja heinäkuun 2016 väliseltä ajalta 5 252 264 Englannin puntia (GBP) ja 22.5.2017 tekemässään verotuspäätöksessä lokakuuta 2016 koskevan arvonlisäverovelan määräksi 590 000

puntaa. Perusteluissaan HMRC totesi, että palvelut, jotka KIC vastaanottaa KPS:ltä, eivät kuulu kustannustenjakoryhmiä koskevan arvonlisäverovapautuksen soveltamisalaan, joten niihin sovelletaan käännettyä veronmaksuvelvollisuutta koskevia säännöksiä. Koska KIC:n liiketoimet on pääosin vapautettu arvonlisäverosta, tätä verovelkaa ei myöskään voida vähentää ostoihin sisältyvänä arvonlisäverona.

28. KIC valitti näistä päätöksistä 28.9.2017 päivätyllä valituskirjelmällään.

IV Ennakkoratkaisumenettely

29. First-tier Tribunal (Tax Chamber) (alioikeus, verojaosto, Yhdistynyt kuningaskunta) päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklan mukaisessa ennakkoratkaisumenettelyssä seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Mikä on neuvoston direktiivin 2006/112/EY 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaan sisältyvän vapautuksen alueellinen soveltamisala? Kysymys koskee erityisesti sitä, i) kuuluuko siihen kustannustenjakoryhmä, joka on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon kuin se jäsenvaltio tai ne jäsenvaltiot, joihin kustannustenjakoryhmän jäsenet ovat sijoittautuneet? Jos näin on, ii) kuuluuko siihen myös kustannustenjakoryhmä, joka on sijoittautunut unionin ulkopuolelle?

2) Jos kustannustenjakoryhmää koskevaa poikkeusta voidaan lähtökohtaisesti soveltaa yksikköön, joka on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon kuin yksi tai useat kustannustenjakoryhmän jäsenistä, ja myös kustannustenjakoryhmään, joka on sijoittautunut unionin ulkopuolelle, miten olisi sovellettava arviointiperustetta, jonka mukaan vapautus ei saa olla omiaan aiheuttamaan kilpailun vääristymistä? Erityisesti tiedustellaan seuraavaa:

a) Sovelletaanko arviointiperustetta mahdolliseen kilpailun vääristymiseen, joka vaikuttaa muihin samankaltaisten palvelujen vastaanottajiin, jotka eivät ole kustannustenjakoryhmän jäseniä, vai sovelletaanko sitä ainoastaan mahdolliseen kilpailun vääristymiseen, joka vaikuttaa palveluja kustannustenjakoryhmän jäsenille suorittaviin mahdollisiin vaihtoehtoihin palveluntarjoajiin?

b) Jos arviointiperustetta sovelletaan ainoastaan muihin vastaanottajiin, voiko olla olemassa todellinen mahdollisuus kilpailun vääristymiseen, jos muut vastaanottajat, jotka eivät ole kustannustenjakoryhmän jäseniä, voivat joko hakea kyseisen kustannustenjakoryhmän jäseniksi tai perustaa oman kustannustenjakoryhmänsä hankkiakseen samankaltaisia palveluja tai saada vastaavat arvonlisäverosäästöt muilla menetelmillä (kuten perustamalla sivuliikkeen kyseiseen jäsenvaltioon tai kolmanteen maahan)?

c) Jos arviointiperustetta sovelletaan ainoastaan muihin palveluntarjoajiin, onko todellista mahdollisuutta kilpailun vääristymiseen arvioitava määrittämällä, onko kustannustenjakoryhmä varma jäsenistään koostuvan asiakaskuntansa säilymisestä riippumatta siitä, onko arvonlisäverovapautus käytettävissä vai ei – ja onko näin ollen kyseistä mahdollisuutta arvioitava sen perusteella, onko vaihtoehtoisilla palveluntarjoajilla pääsy kansallisille markkinoille, joille kustannustenjakoryhmän jäsenet ovat sijoittautuneet? Jos näin on, onko sillä merkitystä, onko kustannustenjakoryhmä varma jäsenistään koostuvan asiakaskuntansa säilymisestä, koska ne kuuluvat samaan konserniin?

d) Olisiko kilpailun mahdollista vääristymistä arvioitava kansallisella tasolla suhteessa kolmannessa maassa, johon kustannustenjakoryhmä on sijoittautunut, toimiviin vaihtoehtoihin palveluntarjoajiin?

e) Onko jäsenvaltion veroviranomaisella, joka vastaa arvonlisäverodirektiivin

täytäntöönpanosta, todistustaakka kilpailun vääristymisen todennäköisyyden osoittamisesta?

f) Onko jäsenvaltion veroviranomaisen hankittava erityinen asiantuntija-arvio sen kolmannen maan markkinoista, johon kustannustenjakoryhmä on sijoittautunut?

g) Voidaanko todellinen mahdollisuus kilpailun vääristymiseen osoittaa yksilöimällä kaupalliset markkinat kolmannessa maassa?

3) Voidaanko kustannustenjakoryhmää koskevaa poikkeusta soveltaa käsiteltävän asian olosuhteissa, joissa kustannustenjakoryhmän jäsenillä on rahoitukselliset, taloudelliset ja organisatoriset suhteet toisiinsa?

4) Voidaanko kustannustenjakoryhmää koskevaa poikkeusta soveltaa olosuhteissa, joissa jäsenet ovat muodostaneet arvonlisäveroryhmän, joka on yksi ainoa verovelvollinen? Onko sillä merkitystä, että KIC eli edustajajäsen, jolle (kansallisen lainsäädännön mukaan) palvelut suoritetaan, ei ole kustannustenjakoryhmän jäsen? Jos sillä on merkitystä, tehdäänkö tämä seikka merkityksettömäksi kansallisessa lainsäädännössä säätämällä, että edustajajäsenillä on kustannustenjakoryhmän jäsenten ominaisuudet ja asema sovellettaessa kustannustenjakoryhmää koskevaa poikkeusta?"

30. Unionin tuomioistuimen menettelyssä kirjallisia huomautuksia esittivät ja 23.1.2020 pidettyyn istuntoon osallistuivat KIC, Yhdistynyt kuningaskunta ja Euroopan komissio.

V Oikeudellinen arviointi

31. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämät yhteensä 11 kysymystä koskevat lähinnä kolmea aihekokonaisuutta. Ensimmäinen kysymys koskee arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan sisältyvän vapautussäännöksen alueellista soveltamisalaa (A jakso). Toinen kysymys ja sen seitsemän alakysymystä koskevat arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan sisältyvän kilpailun vääristymättömyyden tunnusmerkin tulkintaa (B jakso). Kolmas ja neljäs kysymys koskevat arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädetyn riippumattoman yhteenliittymän vapautuksen suhdetta arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa tarkoitettuun arvonlisäveroryhmän verotukseen (C jakso).

A Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vapautussäännöksen alueellinen soveltamisala (ensimmäinen kysymys)

32. Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, kuuluuko arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vapautussäännöksen soveltamisalaan yhteenliittymä, joka on sijoittautunut muuhun kuin siihen jäsenvaltioon, johon sen jäsenet ovat sijoittautuneet, ja jos näin on, kuuluuko siihen myös yhteenliittymä, joka on sijoittautunut unionin ulkopuolelle.

33. Ennakkoratkaisupyyntöä ilmenee nimenomaisesti, että yhteenliittymän (KPS) kotipaikka on Hongkongissa eikä siten unionin jäsenvaltiossa. Kysymyksen ensimmäinen osa on näin ollen hypoteettinen ja jätettävä sen vuoksi tutkimatta.(4) Näin ollen on vastattava ainoastaan kysymyksen toiseen osaan. Ennen kuin tutkitaan säännöksen alueellista soveltamisalaa (2 jakso), on aluksi selvitettävä, kuuluuko käsiteltävä asia ylipäätään sen henkilölliseen soveltamisalaan (1 jakso).

1. Edellytys: yhteenliittymän jäsenilleen suorittamat palvelut

34. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädetyllä vapautuksella nimittäin vapautetaan verosta ainoastaan yhteenliittymän jäsenilleen suorittamat palvelut.

Ennakkoratkaisupyyntöön mukaan KPS suorittaa KIC:lle kolmenlaisia palveluja (ks. edellä 21 kohta). KIC ei kuitenkaan ole yhteenliittymän jäseniä (ks. edellä 17 kohta). Tältä osin arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vapautussäännös ei olisi lainkaan merkityksellinen.

35. Toisaalta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa, että palvelut laskutetaan kansainvälisiltä collegeilta. Ne ovat yhteenliittymän jäseniä. Neljännessä kysymyksestä käy lisäksi ilmi, että kansallisen oikeuden mukaan arvonlisäveroryhmää koskevan sääntelyn, joka perustuu arvonlisäverodirektiivin 11 artiklaan, perusteella KIC:tä pidetään fiktiivisesti merkityksellisenä palvelujen vastaanottajana kansainvälisten collegejen sijasta. Tältä osin vaikuttaa siltä, että palvelut on tosiasiallisesti suoritettu kansainvälisille collegeille. Ainoastaan kansallisen arvonlisäveroryhmää koskevan sääntelyn vuoksi palvelut katsotaan arvonlisäverotuksellisessa suoritettuna yhteenliittymän edustajajäsenelle eli KIC:lle.

36. Tällaisessa tapauksessa arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan vapautusta voidaan kuitenkin – komission ja Yhdistyneen kuningaskunnan näkemyksestä poiketen – lähtökohtaisesti soveltaa.

37. Ensinnäkin palvelujen suorittaminen toiselle oikeussubjektille muodostaa nimittäin tosiasiallisen liiketoimen. Tätä tosiasiallista liiketoimintaa ei voi muuttaa myöskään arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa säädetty mahdollisuus käsitellä yhtenä verovelvollisena useita henkilöitä, joilla on läheiset yhteydet toisiinsa. Tämä arvonlisäverotuksessa käytettävä ryhmäverotus ei myöskään voi muuttaa arvonlisäveroryhmän muodostavien henkilöiden siviilioikeudellista itsenäisyyttä. Sen vuoksi palvelut voitiin suorittaa myös kansainvälisille collegeille KIC:n sijasta, vaikka nämä kuuluivat kyseisenä ajankohtana arvonlisäveroryhmään.

38. Toiseksi tämä on myös sopusoinnussa arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa säädetyn arvonlisäveroryhmää koskevan mahdollisuuden tarkoituksen kanssa. Arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa säädetyn arvonlisäveroryhmän verotuksen tarkoituksen muodostaa nimittäin ensisijaisesti yksinkertaistaminen, joka hyödyttää verovelvollista ja sitä kautta myös verohallintoa.

39. Ensinnäkin tämä tavoite ilmenee jo komission vuodelta 1973 peräisin olevan, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annettua kuudetta neuvoston direktiiviä koskevan ehdotuksen perusteluista. Siinä todetaan kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdasta (joka vastaa nykyistä arvonlisäverodirektiivin 11 artiklaa) nimenomaisesti seuraavaa: ”Lisäksi vaikuttaa tarkoituksenmukaiselta valita 4 kohdassa joustava muotoilu, jonka ansiosta hallinnon yksinkertaistamiseksi tai väärinkäytösten (esimerkiksi yhden talouden toimijan jakaminen useaksi verovelvolliseksi, jotta jokainen voi hyötyä erityisjärjestelystä) estämiseksi jäsenvaltiot eivät ole velvollisia käsittelemään verovelvollisina henkilöitä, joiden ’itsenäisyys’ perustuu pelkästään lakitekniiseen seikkaan.”(5) Toiseksi tämä seuraa myös unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä, jossa korostetaan samoin arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan yksinkertaistamisavoitetta.(6)

40. Tämä hallinnollinen yksinkertaistaminen muodostuu verotuksessa, jossa vero kannetaan kussakin myyntiporausta ja jossa on mahdollista vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero, lähinnä siitä, että arvonlisäveroryhmän sisäisistä suorituksista ei tarvitse laatia laskuja (joihin on merkitty arvonlisävero). Arvonlisäveroryhmän jokaisen jäsenen ei myöskään tarvitse tehdä omaa veroilmoitusta (jossa on laskettu verovelka ja ostoihin sisältyvä arvonlisävero), vaan ryhmän ”johtaja” tekee yhden ainoan veroilmoituksen. Verohallinto voi siten hallinnoida usean verovelvollisen sijasta enää vain yhtä verovelvollista, joka vastaa viime kädessä ryhmän jäsenten verovelvoista.

41. Jos arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan tarkoitus koostuu kuitenkin ensisijaisesti verovelvollista ja verohallintoa hyödyttävästä yksinkertaistamisesta, arvonlisäverodirektiivin 11

artiklan sääntely koskee myös pelkästään verovelvollisen (ja siihen läheisessä yhteydessä olevien henkilöiden) suhdetta verohallintoon.

42. Verohallinnon kannalta arvonlisäverotuksessa on tosin fiktiivisesti olemassa ainoastaan yksi verovelvollinen, jolle kaikki arvonlisäveroryhmän liiketoimet luetaan. Tämä arvonlisäveroryhmä ei kuitenkaan voi esiintyä ulospäin itsenäisenä oikeussubjektina eikä siten myöskään – toisin kuin Yhdistynyt kuningaskunta tai komissio istunnossa väittivät – perustaa arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettua yhteenliittymää tai olla osa tällaista yhteenliittymää. Yhteenliittymän jäsenet ovat henkilöitä, jotka perustavat yhteenliittymän oman oikeuskelpoisuutensa turvin – käsiteltävässä asiassa siis yksittäiset kansainväliset collegeet.

43. Itsenäisyyden menettäminen arvonlisäverotuksen (toisin sanoen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan) tarkoituksiin rajoittuu siksi pelkästään toisiinsa läheisesti sidoksissa olevien yhtiöiden ja verohallinnon väliseen suhteeseen. Se ei vaikuta mitenkään niiden suhteisiin kolmansien osapuoliin. Useimmissa tapauksissa vieraan yrityksen tiedossa ei ylipäättäen ole (tai se ei voi myöskään todentaa sitä), onko sen palvelujen vastaanottaja osa arvonlisäveroryhmää vai ei. Siksi esimerkiksi palvelujen suorittajan on mainittava laskussa arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 5 alakohdan mukaisesti hankkijana sopimuskumppaninsa eikä sille tuntematonta arvonlisäveroryhmää tai sen edustajajäsentä.

44. Näin ollen on täsmennettävä seuraavaa: Jos KPS olisi suorittanut joitain palveluja alun perin KIC:lle, joka on käyttänyt niitä itse tai mahdollisesti suorittanut ne edelleen kolmansille osapuolille tai yksittäisille kansainvälisille collegeille, arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vapautusta ei voida alun pitäenkään soveltaa, koska KIC ei ole yhteenliittymän jäsen.

45. Tilanne voi kuitenkin olla toinen kansainvälisille collegeille suoritettujen palvelujen tapauksessa, vaikka kansallisen oikeuden mukaisessa arvonlisäveroryhmän verotuksessa KIC:n katsotaankin edustavan tätä ryhmää. Unionin tuomioistuin ei kuitenkaan voi selventää tätä tosiasiallista seikkaa – kenelle yksittäiset palvelut tosiasiallisesti suoritettiin –, vaan sen voi tehdä vain ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin.

46. Jäljempänä lähdetään näin ollen siitä, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ennakkoratkaisupyyntönsä esittämistä toteamuksista poiketen siinä (ja edellä 21 kohdassa) mainittuja kolmenlaisia palveluja ei suoritettu KIC:lle vaan ne suoritettiin *tosiasiallisesti* yksittäisille kansainvälisille collegeille, jotka ovat yhteenliittymän (KPS) jäseniä. Ainoastaan siinä tapauksessa esille tulee nimittäin kysymys arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vapautuksesta.

2. *Kolmanteen maahan sijoittautunut yhteenliittymä*

47. Tässä tapauksessa on määritettävä, sovelletaanko arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädettyä vapautusta myös palveluihin, joita kolmanteen maahan sijoittautunut yhteenliittymä suorittaa johonkin jäsenvaltioon sijoittautuneille jäsenilleen. Tähän kysymykseen – jota olen käsitellyt seikkaperäisesti jo ratkaisuehdotuksissani Aviva ja DNB Banka(7) ja jonka unionin tuomioistuin saattoi tähänastisissa ratkaisuissaan jättää avoimeksi(8) – on komission ja Yhdistyneen kuningaskunnan yhtenevän näkemyksen mukaisesti vastattava kieltävästi.

a) *Säännöksen sanamuoto ja historiallinen ja systematiikan mukainen tulkinta*

48. Ensi näkemältä arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan sanamuotoon ei kylläkään sisälly mitään alueellista rajoitusta. Unionin lainsäätäjä ei myöskään ole rajannut sen vaikutusala nimenomaisesti jäsenvaltion alueeseen, kuten muissa säännöksissä (esim.

arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan ensimmäisessä kohdassa). Arvonlisäverodirektiiviin sisältyy kuitenkin myös säännöksiä, joissa otetaan eksplisiittisesti lähtökohdaksi verovelvollisen rajat ylittävä toiminta (ks. 148 artiklan e alakohta – ”pääasiassa kansainvälistä vastikkeellista liikennettä harjoittavat lentoyhtiöt”).

49. Tältä osin voidaan enintään todeta, ettei sanamuoto edellytä yhtä eikä sulje pois toista. Sanamuodosta ei voida päätellä mitään seikkaa, joka puoltaisi sitä, että myös kolmansiin maihin sijoittautuneet yhteenliittymät kuuluisivat kyseisen säännöksen soveltamisalaan.

50. Arvonlisäverodirektiiviä edeltäneen säädöksen – kuudennen direktiivin(9) – tarkastelu selittää sen, miksi kyseisen säännöksen sanamuotoon ei sisälly nimenomaista rajoitusta, toisin kuin sen 11 artiklaan.

51. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vapautuksesta säädettiin aiemmin kuudennen direktiivin 13 artiklassa. Se käsitti otsikkonsa perusteella ainoastaan ”Maan alueella myönnettävät vapautukset”. Säännöksen uudelleen laadinnan yhteydessä ei kuitenkaan tehty tältä osin sisällöllistä muutosta.(10) Kuudes direktiivi huomioon ottaen voidaan näin ollen katsoa, että maan alueella myönnettävä vapautus koskee myös ainoastaan maassa asuvan yhteenliittymän tai sen maassa asuvien jäsenten liiketoimia.

52. Tätä suppeampaa tulkintaa tukee myös arvonlisäverodirektiivin IX osastoon sisältyvien vapautusten systematiikka. Sen 1–3 luvussa ei edellytetä mitään tiettyä rajat ylittävää liiketoimea. Rajat ylittäviä liiketoimia koskevat erityiset vapautukset sisältyvät vasta sen 4–8 ja 10 lukuun. Jos vapautuksen olisi ollut tarkoitus käsittää myös rajat ylittävät yhteenliittymät, unionin lainsäätäjä olisi maininnut ne.

53. Tästä on pääteltävä, ettei unionin lainsäätäjä tarkoittanut arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa (aiemmin kuudennen direktiivin 13 artiklan 1 kohdan f alakohdassa) rajat ylittäviä – eikä varsinkaan kolmanteen maahan sijoittautuneita – yhteenliittymiä, vaan ”maan alueella myönnettävä vapautus” koskee myös ”yhteenliittymiä maan alueella”.

b) *Arviointiristiriita arvonlisäverodirektiivin 11 artiklaan nähden*

54. Tällä tulkinnalla – nimittäin arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettujen riippumattomien yhteenliittymien rajaamisella jäsenvaltion alueelle – vältetään etenkin arviointiristiriita arvonlisäverodirektiivin 11 artiklaan nähden. Sen mukaan jäsenvaltiot voivat käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia ”kyseisen jäsenvaltion alueelle sijoittautuneita henkilöitä”, joilla on yhteenliittymän kautta tietyntyyppiset ”läheiset – – suhteet toisiinsa”. Siten ainoastaan samaan jäsenvaltioon sijoittautuneet yritykset voivat muodostaa 11 artiklan mukaisen yhteenliittymän.

55. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vapautuksessa asetetaan vähäisempiä edellytyksiä yhteenliittymän laadulle kuin 11 artiklassa. Siinä ei nimittäin edellytetä yritysten välistä läheistä suhdetta. Siksi olisi ristiriitaista mahdollistaa tämän perusteella rajat ylittävä arvonlisäverosta vapauttaminen, jota tiukempia edellytyksiä sisältävällä sääntelyllä ei voida saada aikaan.

56. Tämä käy erityisen selväksi nyt tarkasteltavassa tapauksessa. Yhteenliittymä KPS voisi lähtökohtaisesti myös olla osa KIC:n arvonlisäveroryhmää ("läheiset – – suhteet toisiinsa"). Arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa kuitenkin rajataan verosta vapauttaminen nimenomaisesti Yhdistyneen kuningaskunnan alueelle. Miksi vastaava lopputulos (yhteenliittymän jäsenilleen suorittamia palveluja ei veroteta) pitäisi kuitenkin olla saavutettavissa arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan nojalla?

57. Tämä arviointiristiriita voidaan ratkaista vain, jos myös arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vaikutukset rajoittuvat edelleen yhteen jäsenvaltioon, kuten arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan tapauksessa. Tämä edellyttää, että yhteenliittymä ja jäsen, jolle palvelu suoritetaan, ovat sijoittautuneet samaan jäsenvaltioon.

58. Molempien tapausten taustalla on lisäksi sama pohdinta: Valtion alueelle rajaamisella saavutetaan se, ettei jäsenvaltio kajoa toisen jäsenvaltion alueelliseen verotusvaltaan sallimalla arvonlisäveroryhmänä verottamisen tai hyväksymällä vastaavan yhteenliittymän, jonka edellytyksiä toisen jäsenvaltion on vaikea tarkastaa. Samalla turvataan, etteivät eri verohallinnot tee keskenään ristiriitaisia päätöksiä. Pääsyy lienee kuitenkin se, että näin estetään erilaisten verokantojen tai verotusjärjestelmien hyväksi käyttäminen. Kolmansien maiden (niiden erityishallintoalueet mukaan luettuina) tapauksessa tämä käy hyvin selväksi, koska niissä ei – kuten käsiteltävässä asiassa – välttämättä tunneta arvonlisäveroa.

c) *Erilaisten verokantojen olemassaolo (verokantoihin liittyvä problematiikka)*

59. Rajat ylittävän yhteenliittymän hyväksyminen mahdollistaa näet sen, että etenkin maailmanlaajuisesti toimivat konsernit, jotka toteuttavat verosta vapautettuja liiketoimia (jotka eivät toisin sanoen oikeuta ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen), voivat käyttää hyvin yksinkertaista vero-optimointimallia. Näiden on ainoastaan perustettava Euroopassa toimivien yritystensä kanssa yhteenliittymä, jonka kotipaikka on valtiossa, jossa on käytössä alhaisempi verokanta tai jossa ei kanneta lainkaan arvonlisäveroa (esimerkiksi Yhdysvallat tai myös, kuten tässä tapauksessa, Hongkong). Kyseinen yhteenliittymä voisi sitten hankkia kolmansilta kaikki palvelut, joiden hankkimisen yhteydessä on tähän mennessä maksettu arvonlisäveroa.

60. Koska suorituspaikka olisi tällöin yleensä kyseisessä valtiossa eikä siellä tunneta arvonlisäveroa tai arvonlisäverokanta on alhaisempi, tällainen yhteenliittymä ei joutuisi maksamaan lainkaan arvonlisäveroa tai maksaisi sitä ainoastaan vähän. Yhteenliittymä suorittaisi sitten näin hankkimansa palvelut edelleen jäsenilleen pelkkää kustannusten korvaamista vastaan. Näiden palvelujen suorituspaikka olisi kylläkin kulloisessakin jäsenvaltiossa. Suoritus olisi kuitenkin vapautettu siellä verosta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan nojalla.

61. Riippumatta siitä, miten kyseisten jäsenvaltioiden olisi tässä tapauksessa tarkoitus pystyä tutkimaan kilpailun vääristymättömyyttä tai muita tunnusmerkkejä (tästä jäljempänä 67 kohta ja sitä seuraavat kohdat), konsernin sisäistä arvonlisäverorasitusta voitaisiin pienentää vähällä vaivalla.(11) Arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan mukaisen arvonlisäveroryhmän avulla (tästä edellä 54 kohta ja sitä seuraavat kohdat) tällaiseen lopputulokseen ei sitä vastoin olisi voitu päästä.

62. Tilannetta ei muuta myöskään perusvapauksien huomioon ottaminen. Vaikka tässä kolmanteen maahan liittyvässä tapauksessa sovellettaisiinkin perusvapauksia, arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vapautuksen samoin kuin 11 artiklassa tarkoitetun arvonlisäveroryhmän alueellinen rajoittaminen olisi nimittäin perusteltua jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämiseen liittyvistä syistä.(12) Vastaavan rajoituksen oikeuttaa myös vaatimus turvata verovalvonnan tehokkuus. Jos sitä vastoin katsotaan, että vapautuksen rajaaminen jäsenvaltion alueelle on unionin oikeuden vastaista, heräisi loogisesti kysymys, eikö

myös arvonlisäverodirektiivin 11 artikla olisi silloin unionin oikeuden vastainen. Tämä on kuitenkin huomattavan epävarmaa.(13)

63. Sikäli kuin KIC väittää,(14) että tämä erilaisten verokantojen hyväksi käyttämiseen liittyvä riski on jätettävä huomiotta, koska arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vapautus koskee ainoastaan 132 artiklassa mainittuja yleishyödyllisiä toimintoja, pidän tätä väitettä hämmästyttävänä. Ensinnäkin toiminnan luonteesta (verosta vapautettu yleishyödyllinen toiminta) voidaan tuskin päätellä kyseisen veropohjan laajuutta. Koulutus- ja terveysala, joka ei varmastikaan ole vähämerkityksinen, on tästä riittävän selvä osoitus.

64. Toiseksi tämä näkemys on ristiriidassa unionin lainsäätäjän selkeästi havaittavissa olevan tahdon kanssa. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklassa luetellut toiminnot vapautetaan verosta ainoastaan osittain (arvonmuodostuksen viimeisessä vaiheessa syntyvän arvonlisäyksen osalta) eikä kokonaan.

65. Jos unionin lainsäätäjä olisi halunnut alentaa yleishyödyllisten toimintojen (kuten koulutus- tai terveydenhoitopalvelujen) hankkijoiden koko arvonlisäverorasitetta, arvonlisäverodirektiivin 169 artiklaan olisi lisätty myös 132 artiklan vapautussäännös ja ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen olisi sallittu siitä huolimatta, että myyntiliiketoimet on vapautettu verosta. Unionin lainsäätäjä jätti kuitenkin tietoisesti käyttämättä tätä tiedossaan olevaa välinettä.

66. Unionin lainsäätäjän tietoinen päätös valita ainoastaan osittainen verosta vapauttaminen kuitenkin tehdään viime kädessä kokonaan tyhjäksi KIC:n valitseman järjestelyn (yhteenliittymän perustaminen kolmanteen maahan, jossa ei kanneta arvonlisäveroa) seurauksena.

d) *Kilpailun vääristymättömyyden arviointi*

67. Myös se, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan sanamuodon mukaan vapautus ei saa johtaa kilpailun vääristymiseen, mikä kansallisen verohallinnon on voitava tarkistaa, tukee vapautuksen alueellista rajaamista. Tämä sulkee joka tapauksessa pois kolmanteen maahan sijoittautuneen yhteenliittymän.

68. Verohallinnoilla on tuskin mahdollisuuksia arvioida rajat ylittävästi kilpailun mahdollista vääristymistä eri valtioissa, etenkin kolmansissa maissa (kuten tässä tapauksessa Hongkongissa). Tältä osin arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan yhteydessä tuomiossa Isle of Wight Council(15) omaksuttua lähestymistapaa voidaan soveltaa arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaan.

69. Mainitussa tuomiossa korostettiin vaikeuksia, joita liittyy kilpailun vääristymien määrittämiseen markkinoilla, joiden rajat eivät välttämättä osu yhteen paikallisviranomaisien alueellisen toimivallan kanssa. Tällainen tilanne saattaa loukata verotuksen neutraalisuuden ja oikeusvarmuuden periaatteita. Tämä pätee etenkin kolmansiin maihin liittyviin tapauksiin.

70. Lisäksi arvonlisäverodirektiivin 131 artiklan mukaan on määrä varmistaa saman direktiivin 132 artiklan oikea ja selkeä soveltaminen. Se on kuitenkin tosiasiaa mahdotonta, jos veroviranomaisen on arvioitava kilpailun vääristymistä maailmanlaajuisesti tai jos useat veroviranomaiset tekevät – mahdollisesti keskenään ristiriitaisia – erilaisia arviointeja. Viimeksi mainittu aiheuttaisi juuri kilpailun vääristymistä.(16) Tältä osin myös soveltamiseen ja valvontaan liittyvät huomattavat käytännön vaikeudet puhuvat sitä vastaan, että vapautuksen katsotaan koskevan kolmansiin maihin sijoittautuneita yhteenliittymiä.

3. *Päätelmä*

71. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaa on näin ollen tulkittava siten, etteivät kolmanteen maahan sijoittautuneen yhteenliittymän suorittamat palvelut kuulu vapautuksen piiriin. KPS:n kansainvälisille collegeille suorittamia palveluja ei siten ole vapautettu verosta, joten ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiin muihin kysymyksiin ei ole tarpeen vastata.

B Toissijaisesti: puuttuvan ”kilpailun vääristymisen” tunnusmerkin tulkinta (toinen kysymys)

72. Siinä tapauksessa, että unionin tuomioistuin kuitenkin katsoo, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan soveltamisalaan kuuluvat myös kolmanteen maahan sijoittautuneet yhteenliittymät, on tarpeen tarkastella muita ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiä kysymyksiä.

73. Toisen kysymyksen yhteydessä esitetyt seitsemän alakysymystä riippuvat kaikki siitä, minkä perusteiden mukaisesti on arvioitava, milloin kyseessä on arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettu kilpailun vääristyminen, joka kuitenkin jälleen sulkee pois periaatteessa olemassa olevan vapautuksen.

74. Sikäli kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee tämän arvioimista toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen yhteenliittymän yhteydessä, tämä kysymys on – kuten edellä (33 kohdassa) jo totesin – hypoteettinen ja näin ollen jätettävä tutkimatta. Tätä kysymystä on tarkasteltava ainoastaan siltä osin kuin toinen kysymys koskee kolmanteen maahan sijoittautunutta yhteenliittymää.

1. Säännöksen tavoite

75. Kuten unionin tuomioistuin on jo katsonut⁽¹⁷⁾ ja kuten olen toisaalla todennut,⁽¹⁸⁾ arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdalla pyritään kompensoimaan pienempien yritysten *kilpailuhaitta* suurempaan kilpailijaan nähden. Tämä voi teettää palvelut omalla henkilöstöllään tai arvonlisäveroryhmän yhteydessä läheisesti sidoksissa olevan yhtiön välityksellä. Kuten komissio perustellusti toteaa,⁽¹⁹⁾ arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdalla on tarkoitus turvata suurten ja pienempien yritysten yhdenvertainen arvonlisäverokohtelu, jonka tarve on seurausta siitä, ettei ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen ole mahdollista verottomien myyntiliiketoimien yhteydessä.

76. Tätä havainnollistaa seuraava esimerkki: Suureen sairaalaan, joka pystyy itse turvaamaan potilaidensa ruokahuollon (omalla keittiöhenkilöstöllään), ei kohdistu arvonlisäverorasitetta näiden henkilöstökulujen osalta. Pienellä sairaalalla, joka ei voi käyttää vastaavaa omaa henkilöstöä, on vain kaksi mahdollisuutta.

77. Se voi antaa ruokahuollon toimeksi kolmannelle osapuolelle. Tällöin on kuitenkin maksettava arvonlisäveroa sekä materiaalikulusta että kolmannen keittiöhenkilöstöstä aiheutuvista henkilöstökuluista. Tämä arvonlisäverorasite on sairaalan tasolla lopullinen (verosta vapautettujen myyntiliiketoimien vuoksi oikeutta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen ei ole – ks. arvonlisäverodirektiivin 168 ja 169 artikla). Sen on siten hyväksyttävä, että voidakseen tarjota samoja palveluja sille aiheutuu enemmän kustannuksia kuin kilpailijalle. Tämä on kilpailuhaitta, joka seuraa ensisijaisesti yrityksen koosta.

78. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohta kuitenkin mahdollistaa tämän kilpailuhaitan välttämisen. Mainittu pienempi sairaala voi nimittäin muodostaa yhteenliittymän jonkin toisen sairaalan kanssa. Tämä yhteenliittymä ottaa työhön henkilöstöä, jolle riittää

yhteenliittymän jäsenissä riittävästi töitä ja jolla turvataan molempien sairaaloiden ruokahuolto. Tästä aiheutuvat kustannukset jaetaan molempien kesken. Koska yhteenliittymän jäsenilleen suorittamat palvelut on vapautettu verosta, henkilöstökuluihin ei kohdistu arvonlisäveroa (materiaalikustannuksiin kohdistuva arvonlisäverorasite säilyy ennallaan). Kummankin pienemmän sairaalan kilpailuhaitta (suurempaan) kilpailijaan nähden poistettaisiin näin.

79. Jos tällä vapautuksella on kuitenkin tarkoitus poistaa kilpailuhaitta, vapautuksen myöntäminen ei voi tavanomaisessa tapauksessa samanaikaisesti johtaa taas kilpailun vääristymiseen tai aiheuttaa kilpailun vääristymisen vaaraa. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan kilpailulauseke vaikuttaa tältä osin hieman merkilliseltä eikä ole kovinkaan mielekäs.(20)

2. Kilpailun vääristymisen tunnusmerkin rajoittavaa tulkintaa koskeva edellytys

80. Tästä syystä rajoittava tulkinta on mielestäni välttämätön, jotta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vapautussäännös ei menettäisi merkitystään.

81. Samaan tulokseen päädytään, jos kilpailun vääristymisen puuttuminen ymmärretään poikkeuksena arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa lähtökohtaisesti säädetystä vapautuksesta, koska unionin tuomioistuimen mukaan poikkeusta pääsäännöstä on tulkittava suppeasti.(21)

82. Jos kilpailun vääristymisen puuttumista kuitenkin pidetään poikkeuksena vapautuksesta ja tätä puolestaan poikkeuksena lähtökohtaisesta verovelvollisuudesta,(22) kyseessä voitaisiin myös katsoa olevan poikkeus, jolla palataan takaisin pääsääntöön. Tällaista poikkeusta on mahdollisesti tulkittava joko erityisen suppeasti (suppeasti tulkittavana poikkeuksena poikkeuksesta) tai erityisen laajasti (takaisin pääsääntöön palaavana poikkeuksena suppeasti tulkittavasta poikkeuksesta).

83. Tästä riippumatta tätä "poikkeusta takaisin pääsääntöön" olisi käsiteltävässä asiassa kuitenkin tulkittava myös suppeasti. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tulkinnan tulee näet soveltua yhteen niiden tavoitteiden kanssa, joihin näillä vapautuksilla pyritään, ja siinä on noudatettava verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelemiseksi käytettyjä käsitteitä ei etenkään saa tulkita siten, että vapautukset menettäisivät tavoitellut vaikutuksensa.(23)

84. Näin kuitenkin kävisi, jos kilpailun katsottaisiin kovin suurpiirteisesti vääristyvän. Tämä vastaa näin ollen edellä (80 kohdassa) esitettyä puuttuvan kilpailun vääristymisen tunnusmerkin teleologista, rajoittavaa tulkintaa.

85. Lähtökohdan tällaiselle rajoittavalle tulkinnalle tarjoaa jo unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, jonka mukaan kilpailun vääristymisen toteaminen edellyttää, että on olemassa todellinen vaara, että vapautus sinänsä voi välittömästi tai tulevaisuudessa johtaa kilpailun vääristymiseen.(24) Kilpailun vääristyminen liittyy yhteenliittymän palvelujen vapauttamiseen verosta.(25) Tämä vapautus estää sen, että kolmannet osapuolet voivat suorittaa nämä palvelut samaan hintaan yhteenliittymän jäsenille (vastaus toisen kysymyksen a kohtaan, jolloin toisen kysymyksen b kohtaan ei ole tarpeen vastata).

86. Puuttuvan kilpailun vääristymisen tunnusmerkin välttämättömän rajoittavan tulkinnan vuoksi kilpailun vääristymistä ei voida perustella pelkästään markkinoiden olemassaololla. Tämä tekisi arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan perustana olevan ajatuksen absurdiksi. Mainitulla säännöksellä on tarkoitus antaa mahdollisuus välttää kilpailuhaitta suurempiin kilpailijoihin nähden (tästä edellä 75 kohta) juuri tekemällä yhteistyötä muiden yritysten kanssa (vastaus toisen kysymyksen g kohtaan).

87. Jos yhteenliittymä voisi olla sijoittautunut kolmanteen maahan, sen palveluista aiheutuvaa kilpailun vääristymistä kansallisella tasolla olisi siten tutkittava myös muiden siihen kolmanteen maahan, johon yhteenliittymä on sijoittautunut, sijoittautuneiden palveluntarjoajien osalta. Muilla välittäjillä Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja sen ulkopuolella olisi kilpailuhaitta, eivätkä ne voisi suorittaa kansainvälisille collegeille Yhdistyneessä kuningaskunnassa täysin samoja palveluja, koska niiden suorituksista on maksettava Yhdistyneessä kuningaskunnassa kannettava arvonlisävero (vastaus toisen kysymyksen d kohtaan).

88. Kilpailun vääristymisen olemassaolon osalta on tutkittava, voiko yhteenliittymä olla myös ilman vapautusta varma jäsenistään koostuvan asiakaskuntansa säilymisestä.(26) Jos yhteenliittymän suorittamat palvelut on räätälöity jäsenten tarpeisiin siten, että yhteenliittymä voi myös olla varma, että jäsenet ostavat nämä palvelut, kyseessä on lähtökohtaisesti yhteistoiminta (tästä edellä 75 kohta ja sitä seuraavat kohdat), joka on arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan nojalla vapautettava verosta (vastaus toisen kysymyksen c kohtaan).

89. Yhteenliittymän jäsenet nimittäin muodostavat yhteenliittymän yleensä aina vain siinä tapauksessa, että ne ovat varmoja, että jäsenet myös ostavat yhteenliittymän palveluja ("hankintatakuu"). Tästä syystä voidaan lähtökohtaisesti katsoa, ettei yhteenliittymän muodostaminen johda arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettuun kilpailun vääristymiseen.

90. Kun otetaan huomioon vapautuksen tarkoitus (kilpailuhaitan estäminen), kilpailun vääristymisen tunnusmerkki voi nähdäkseni palvella pelkästään väärinkäytösten estämistä (ks. arvonlisäverodirektiivin 131 artikla). Tällä on nimittäin viime kädessä tarkoitus ainoastaan varmistaa, ettei vapautusta sovelleta sen tarkoituksen vastaisesti. Se, milloin näin tapahtuu, voidaan selvittää ainoastaan indisioiden perusteella.

91. Kun otetaan huomioon tunnusmerkin tarkoitus, joka on ensisijaisesti väärinkäytösten estäminen, verohallinnolla on todistustaakka(27) estettävän väärinkäytön tai sitä tukevien indisioiden olemassaolosta (vastaus toisen kysymyksen e kohtaan). Missään unionin oikeuden säännöksessä ei veloiteta tässä yhteydessä verohallintoa hankkimaan erityistä asiantuntijalausuntoa kolmannen maan markkinoista. Se, miten kansalliset veroviranomaiset täyttävät todistustaakkansa, ei ole unionin oikeutta koskeva kysymys vaan kansallisen verotusmenettelylainsäädännön alaan kuuluva kysymys (vastaus toisen kysymyksen f kohtaan).

3. Indisiot kilpailun vääristymisestä

92. Indisioina arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vapautuksen tarkoituksenvastaisesta soveltamisesta voi olla esimerkiksi se, että yhteenliittymä suorittaa samoja palveluja merkittävässä laajuudessa vastikkeellisesti muille kuin jäsenilleen ja toimii siltä osin – synergiavaikutuksia hyödyntäen – markkinoilla ensisijaisesti kilpailijana eikä niinkään yhteistyötä tekevänä yhteenliittymänä. Tässä voisi tietyissä olosuhteissa piillä vastaava todellinen vaara kilpailun vääristymisestä edellä mainittujen kolmansien palveluntarjoajien osalta.

93. Tällainen indisio voi olla myös se, ettei yhteenliittymä suorita erityisesti jäsentensä tarpeisiin

räättälöityjä palveluja vaan ainoastaan suorittaa edelleen hankkimiaan palveluja. Myös muut toimijat voisivat ilman muuta tarjota ja hankkia niitä. Myös tällöin kolmannet palveluntarjoajat syrjäytettäisiin kulloisiltakin markkinoilta. Näin voitaisiin mahdollisesti katsoa olevan osittain nyt tarkasteltavassa tapauksessa, koska yhteenliittymän palvelut koostuvat ilmeisesti suureksi osaksi kolmansien (esim. agenttien) hankkimien palvelujen pelkästä edelleen suorittamisesta jäsenille.

94. Tällainen palvelujen hankinta ja hankittujen palvelujen suorittaminen sellaisinaan edelleen on myös ristiriidassa vapautuksen edellä kuvatun luonteen kanssa. Sen tarkoituksena ei ole pelkästään optimoida palvelujen hankintaa ja edelleenmyyntiä vaan mahdollistaa pienempien markkinatoimijoiden yhteistoiminta, jotta voidaan kompensoida kilpailuhaittaa niiden suurempiin kilpailijoihin, jotka suorittavat nämä palvelut itse, nähden (ks. edellä 75 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

95. Pelkästä palvelun hankinnasta ja sen suorittamisesta sellaisenaan edelleen puuttuu yhteenliittymän oma suoritus. Palvelut itse hankkiviin kilpailijoihin nähden ei synny tällöin kilpailuhaittaa, koska niihin kohdistuu sama arvonlisäverorasite. Tilanne on toinen, jos yhteenliittymä luo itsenäistä lisäarvoa. Näin olisi esimerkiksi silloin, jos yhteenliittymä olisi ottanut agentit palvelukseensa, jolloin yhteenliittymä itse suorittaa välityspalvelut. Silloin olisi myös olemassa yhteistyön osatekijä, joka on arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vapautuksen perustana.

96. Indisioina voi olla myös se, että etusijalla on pelkästään tuotantopanoksiin sisältyvän arvonlisäveron optimointi eikä vastavuoroinen yhteistyö kilpailuhaitan ehkäisemiseksi. Tuotantopanoksiin sisältyvän arvonlisäveron optimoinnin voidaan katsoa olevan kyseessä, kun kilpailuetu hankitaan siirtämällä ulkoisia suoritteita yhteenliittymän tehtäväksi valtiossa, jossa on hyvin alhainen arvonlisäverokanta tai jossa ei kanneta lainkaan arvonlisäveroa. Myös tästä voisi olla hyvinkin kyse käsiteltävässä asiassa.

97. Tämän arvioiminen kuuluu kuitenkin viime kädessä ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.

C Toissijaisesti: suhde arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa säädettyyn arvonlisäveroryhmän verotukseen (kolmas ja neljäs kysymys)

98. Siltä varalta, että unionin tuomioistuin katsoo, että myös kolmanteen maahan sijoittautunut yhteenliittymä kuuluu arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vapautuksen soveltamisalaan, ja siltä varalta, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kieltää olemassa olevista indisioista huolimatta kilpailun vääristymisen, on vastattava vielä kolmanteen ja neljänteen kysymykseen.

99. Molemmat kysymykset koskevat arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan suhdetta arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa säädettyyn arvonlisäveroryhmänä verottamisen mahdollisuuteen. Yhdistynyt kuningaskunta on käyttänyt tätä mahdollisuutta. Konkreettisesti kyse on siitä, voivatko arvonlisäveroryhmän jäsenet olla samaan aikaan yhteenliittymän jäseniä ja jos voivat, millä edellytyksillä.

100. Komissio ja Yhdistynyt kuningaskunta ovat tältä osin yhtä mieltä siitä, että ainoastaan yhteenliittymän itsenäisille jäsenilleen suorittamat palvelut on vapautettu verosta. Arvonlisäveroryhmän olemassaolo estää niiden mukaan sen, että palvelut voitaisiin suorittaa yhteenliittymän jäsenille, koska nämä menettävät riippumattomuutensa arvonlisäveroryhmää koskevien säännösten vuoksi. Sikäli kuin kaikki kansainväliset colleget – jotka ovat perustaneet KPS:n – kuuluvat arvonlisäveroryhmään, yhteenliittymässä ei ole enää jäseniä vaan yksi ainoa jäsen.

101. Tämä on hyvin kaavamainen tarkastelutapa, jota en pidä perusteltuna, kuten olen edellä (34 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa) jo todennut. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa viitataan lisäksi ”henkilöiden” muodostamaan yhteenliittymään. Siviilioikeudellisesti riippumattomat henkilöt säilyvät kuitenkin henkilöinä, vaikka ne kuuluisivatkin arvonlisäveroryhmän soveltamisalaan. Lisäksi arvonlisäverodirektiivissä käytetään käsitettä ”riippumattomien yhteenliittymien” eikä käsitettä ”riippumattomien henkilöiden yhteenliittymien”, kuten myös KIC kirjallisissa huomautuksissaan aivan oikein huomauttaa.

102. Riippumattomuuden täytyy siten koskea ainoastaan yhteenliittymää eikä yhteenliittymän jäseniä. Käsiteltävässä asiassa on kiistatonta, ettei voida soveltaa fiktiota, jonka mukaan arvonlisäveroryhmänä verottaminen tekee (KPS:n osalta) yhteenliittymästä riippuvaisen. Arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassahan suljetaan nimenomaisesti pois rajat ylittävä vaikutus.

103. Kuten KIC on esittänyt ja toisin kuin komissio on istunnossa väittänyt, arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan käsitteellä ”henkilö” ei myöskään tarkoiteta ”verovelvollista” eikä varsinkaan fiktiolla laajennettua arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan verovelvollista. Tämä käy selväksi jo arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan sanamuodosta. Siinä nimittäin viitataan myös henkilöihin, jotka eivät ole toiminnastaan ”arvonlisäverollisia”. Siten myös muut kuin arvonlisäverovelvolliset tulevat kyseeseen yhteenliittymän jäseninä.

104. Tältä osin arvonlisäveroryhmän muodostaminen ja yhden ainoan verovelvollisen fiktio – kun sovelletaan arvonlisäverodirektiivin 11 artiklaa (useita henkilöitä voidaan ”käsitellä yhtenä verovelvollisena”) – eivät sinänsä ole esteenä sille, että kyseessä on henkilöiden yhteenliittymä. Se ei estä myöskään sitä, että yhteenliittymä suorittaa palveluja jäsenilleen.

105. Tämä käy selväksi, jos muutetaan hieman edellä (76 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa) esitettyä esimerkkiä. Pienempi sairaala (C) muodostaa sairaaloiden A ja B kanssa jäsenvaltion alueella yhteenliittymän (Z), joka ottaa vastatakseen potilaiden ruokahuollosta. X kuitenkin ostaa myöhemmin A:n, joka kuuluu nyt arvonlisäveroryhmään, jonka johtaja on X (sen edustajajäsen Yhdistyneessä kuningaskunnassa). Z suorittaa edelleen palveluja A:lle, B:lle ja C:lle, joiden yhtiöoikeudelliseen riippumattomuuteen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan sääntely ei vaikuta.

106. Vaikuttaa kyseenalaiselta, että Z:n A:lle suorittamien palvelujen vapauttaminen verosta riippuisi tosiasiallisesti siitä, että arvonlisäverotuksen kannalta nämä palvelut katsotaan nyt suoritettuna X:lle ja että X ei ole muodollisesti tarkasteltuna osa yhteenliittymää. Arvonlisäveroryhmänä verottamisen tarkoitus on – kuten edellä (38 ja 39 kohdassa) todettiin – hallinnon yksinkertaistaminen eikä se, että yhteenliittymän verosta vapauttaminen tehdään riippuvaiseksi sen jäsenten myöhemmästä yhtiöoikeudellisesta rakenteesta ja arvonlisäveroryhmää koskevan sääntelyn olemassaolosta.

107. A:n, B:n ja C:n välisen arvonlisäverotuksen kannalta neutraalin yhteistyön tarve ei lakkaa myöskään siksi, että A:sta on sittemmin tullut osa X:n arvonlisäveroryhmää. Tämä ei nimittäin ole muuttanut mitenkään A:n, B:n ja C:n kilpailuhaittaa vastaavaan suureen kilpailijaan nähden.

108. Toisin kuin komissio ja Yhdistynyt kuningaskunta väittävät, nämä kaksi ”järjestelmää” (arvonlisäveroryhmänä verottaminen ja yhteenliittymän palvelujen vapauttaminen verosta) eivät siksi lähtökohtaisesti sulje toisiaan pois. Ne on ainoastaan sovitettava yhteen.

109. Vain sikäli kuin yhteenliittymän jäsenet koostuvat henkilöistä, jotka kaikki kuuluvat yhteen ja samaan arvonlisäveroryhmään, arvonlisäverodirektiivin 11 artikla on lex specialis 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan nähden. Arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan mukainen arvonlisäveroryhmänä verottaminen on pidemmälle menevä säännös, koska siinä ei veroteta ryhmän sisäisiä suorituksia. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa sitä vastoin vapautetaan verosta ainoastaan yhteenliittymän jäsenilleen suorittamat palvelut (eikä toisin päin tai jäsenten keskinäisiä palvelusuorituksia). Ryhmänä verottaminen syrjäyttää siten arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan soveltamisen.

110. Se, että jotkin yhteenliittymän jäsenet kuuluvat myös arvonlisäveroryhmään Yhdistyneessä kuningaskunnassa, ei siten estä arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vapautuksen soveltamista.

VI Ratkaisuehdotus

111. Ehdotan näin ollen, että unionin tuomioistuin vastaa First-Tier Tribunalin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

- 1) Kolmanteen maahan sijoittautunut yhteenliittymä ei kuulu yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (arvonlisäverodirektiivi) 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vapautussäännöksen soveltamisalaan.
- 2) Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdalla on tulkittava siten, että yhteenliittymän jäsenilleen suorittamien palvelujen, joiden osalta jokaisen jäsenen osuus yhteisistä kustannuksista korvataan tarkasti, vapauttaminen verosta ei lähtökohtaisesti johda kilpailun vääristymiseen, paitsi jos vapautusta sovelletaan sen tarkoituksen vastaisesti.

Indisioita tarkoituksenvastaisesta soveltamisesta voivat olla esimerkiksi se,

- 1) että yhteenliittymä suorittaa samoja palveluja merkittävässä laajuudessa vastikkeellisesti muille kuin jäsenilleen ja toimii siltä osin markkinoilla ensisijaisesti kilpailijana eikä niinkään yhteistyötä tekevänä yhteenliittymänä,
- 2) että yhteenliittymä ei suorita erityisesti jäsentensä tarpeisiin räätälöityjä palveluja vaan ainoastaan suorittaa edelleen hankkimiaan palveluja tai
- 3) että etusijalla on pelkästään tuotantopanoksiin sisältyvän arvonlisäveron optimointi eikä vastavuoroinen yhteistyö kilpailuhaitan ehkäisemiseksi.

Verohallinnolla on todistustaakka näiden indisioiden toteen näyttämisessä. Se ei kuitenkaan ole unionin oikeuden nojalla velvollinen hankkimaan erityistä asiantuntijalausuntoa tai vastaavaa. Näiden indisioiden arvioiminen on kuitenkin viime kädessä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä.

- 3) Se, että jotkin yhteenliittymän jäsenet kuuluvat myös arvonlisäveroryhmään, ei estä arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vapautuksen soveltamista. Arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan mukainen pidemmälle menevä arvonlisäveroryhmänä verottaminen on kuitenkin etusijalla. Sen vuoksi arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vapautusta ei sovelleta, jos yhteenliittymän kaikki jäsenet kuuluvat yhteen ja samaan

arvonlisäveroryhmään.

1 Alkuperäinen kieli: saksa.

2 Tuomio 20.11.2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992); tuomio 21.9.2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718); tuomio 21.9.2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719); tuomio 21.9.2017, komissio v. Saksa (C-616/15, EU:C:2017:721) ja tuomio 4.5.2017, komissio v. Luxemburg (C-274/15, EU:C:2017:333).

3 EUVL 2006, L 347, s. 1.

4 Ks. tästä oikeudellisesta seurauksesta mm. tuomio 14.2.2019, Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2019:114, 45 kohta).

5 Ks. komission 20.6.1973 esittämän ehdotuksen KOM(73) 950 lopullinen sivulla 4 olevat 4 artiklan 4 kohtaa koskevat perustelut.

6 Tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schifffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 40 kohta); tuomio 25.4.2013, komissio v. Ruotsi (C-480/10, EU:C:2013:263, 37 kohta) ja tuomio 9.4.2013, komissio v. Irlanti (C-85/11, EU:C:2013:217, 47 ja 48 kohta).

7 Ks. ratkaisuehdotukseni Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, 36 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja DNB Bank (C-326/15, EU:C:2017:145, 45 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

8 Tuomio 21.9.2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718) ja tuomio 21.9.2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719).

9 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1).

10 Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan kolmannen perustelukappaleen mukaan arvonlisäverodirektiivillä oli tarkoitus ainoastaan laatia uudelleen kuudennen direktiivin rakenne ja sanamuoto, vaikka tämä ei periaatteessa muuta sisällöllisesti olemassa olevaa lainsäädäntöä. Tästä huolimatta tehdyt sisällölliset muutokset luetellaan tyhjentävästi direktiivin täytäntöönpanoa ja voimaantuloa koskevissa säännöksissä. Niissä ei mainita arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaa.

11 Vastaava vero-optimointimalli on kyseessä silloin, kun EU:n sisällä yhteenliittymän kotipaikaksi valitaan jäsenvaltio, jossa on alhaisin arvonlisäverokanta.

12 Tästä oikeuttamisperusteesta ks. tuomio 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, 45 ja 46 kohta); tuomio 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, 48 kohta); tuomio 21.5.2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, 47 kohta) ja tuomio 21.1.2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, 60 kohta).

13 Tämä näkemys torjutaan myös seuraavissa julkaisuissa: Ehrke-Rabel, T., *VAT Grouping: The Relevance of the Territorial Restriction of Article 11 of the VAT Directive*, World Journal of VAT/GST Law, nide 1, nro 1, heinäkuu 2012, s. 61 (70–) ja Bjerregaard Eskildsen, C., *VAT Grouping versus Freedom of Establishment*, 20 EC Tax Review, nro 3, s. 114–120; ks. tästä laajasti myös Stadie, H. teoksessa Rau ja Dürrwächter, *UStG*, § 2 Anm. 812–. (Stand: 174. Lfg. – lokakuu 2017).

Vastakkainen näkemys esitetään sitä vastoin julkaisussa van Doesum, A., van Kesteren, H. ja

van Norden, G.-J., *The Internal Market and VAT: intra-group transactions of branches, subsidiaries and VAT groups*, (2007) 16 EC Tax Review, nro 1, s. 34 (41).

14 Ks. kirjallisten huomautusten 56 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

15 Tuomio 16.9.2008, Isle of Wight Council ym. (C?288/07, EU:C:2008:505, 49 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

16 Näin on silloin, jos yhteenliittymä vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron yhdessä maassa, koska vapautus evätään kilpailun vääristymisen perusteella. Hankkijan jäsenvaltiossa sitä vastoin otetaan verovelan yhteenliittymän jäsenelle siirtymisen vuoksi lähtökohdaksi verottomuus, koska kilpailun ei katsota vääristyvän.

17 Ks. vastaavasti tuomio 20.11.2019, Infohos (C?400/18, EU:C:2019:992, 36 kohta); tuomio 21.9.2017, komissio v. Saksa (C?616/15, EU:C:2017:721, 56 kohta) ja tuomio 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C?407/07, EU:C:2008:713, 37 kohta). Ks. myös julkisasiamies Mischon ratkaisuehdotus Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2002:562, 118 kohta).

18 Ratkaisuehdotuksen Aviva (C?605/15, EU:C:2017:150, 20 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja ratkaisuehdotuksen DNB Banka (C?326/15, EU:C:2017:145, 51 kohta).

19 Ks. kirjallisten huomautusten 11 kohta.

20 Vastaavasti jo julkisasiamies Mischon ratkaisuehdotus Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2002:562, 125 kohta ja sitä seuraavat kohdat) – ”on todettava, että [markkinat] näyttävät hyvin erikoisilta”. Ks. myös ratkaisuehdotuksen Aviva (C?605/15, EU:C:2017:150, 67 kohta).

21 Ks. mm. tuomio 28.9.2006, komissio v. Itävalta (C?128/05, EU:C:2006:612, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

Ks. arvonlisäverodirektiivin vapautusten yhteydessä myös tuomio 21.9.2017, Aviva (C?605/15, EU:C:2017:718, 30 kohta); tuomio 21.9.2017, komissio v. Saksa (C?616/15, EU:C:2017:721, 49 kohta) ja tuomio 5.10.2016, TMD (C?412/15, EU:C:2016:738, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

22 Näin nimenomaisesti arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan vapautussäännöksistä tuomio 21.9.2017, Aviva (C?605/15, EU:C:2017:718, 30 kohta).

23 Tuomio 20.11.2019, Infohos (C?400/18, EU:C:2019:992, 30 kohta); tuomio 4.5.2017, komissio v. Luxemburg (C?274/15, EU:C:2017:333, 50 kohta); tuomio 28.11.2013, MDDP (C?319/12, EU:C:2013:778, 25 kohta); tuomio 21.3.2013, PFC Clinic (C?91/12, EU:C:2013:198, 23 kohta); tuomio 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C?407/07, EU:C:2008:713, 30 kohta); tuomio 14.6.2007, Horizon College (C?434/05, EU:C:2007:343, 16 kohta) ja tuomio 20.6.2002, komissio v. Saksa (C?287/00, EU:C:2002:388, 47 kohta).

24 Ks. tuomio 20.11.2019, Infohos (C?400/18, EU:C:2019:992, 48 kohta) ja tuomio 20.11.2003, Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2003:621, 64 kohta).

25 Tuomio 20.11.2019, Infohos (C?400/18, EU:C:2019:992, 47 kohta).

26 Ks. tuomio 20.11.2003, Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2003:621, 59 kohta) ja julkisasiamies Mischon ratkaisuehdotus Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2002:562, 131 kohta ja sitä seuraavat

kohdat).

27 Väärinkäytön olemassaoloa koskevasta todistustaakasta arvonlisäverolainsäädännössä ks. esim. tuomio 10.7.2019, Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, 35 ja 38 kohta).