

Väliaikainen versio

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

LAILA MEDINA

27 päivänä tammikuuta 2022 (1)

Asia C-269/20

Finanzamt T

vastaan

S

(Ennakkoratkaisupyyntö – Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa))

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Arvonlisäveroryhmät – Arvonlisäveroryhmän jäsenen nimeäminen verovelvolliseksi – Arvonlisäveroryhmän sisäiset suoritukset – Sellaisen arvonlisäveroryhmän jäsenen suorittamat palvelut, joka on kansallinen julkisoikeudellinen säätiö – Vastikkeettomat palvelujen suoritukset – Julkisen vallan käyttö taloudellisen toiminnan harjoittamisen ohella

1. Tämä Bundesfinanzhofin (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) esittämä ennakkoratkaisupyyntö koskee kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY(2) 4 artiklan 4 kohdan ja 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan b alakohdan tulkintaa, ja sen pohjana on Finanzamt T:n (verovirasto, T, Saksa, jäljempänä verovirasto) ja S:n, joka on kansallinen julkisoikeudellinen säätiö, välinen riita-asia. Kyseisessä riita-asiassa on kyse ensinnäkin (pääjäsenenä toimivan) S:n nimeämisestä yhdessä sille siivouspalveluja suorittavan yrityksen kanssa yhdeksi verovelvolliseksi arvonlisäverotuksessa ja toiseksi siitä, onko S:n julkisen vallan käytön yhteydessä harjoittaman toiminnan (jota se on velvollinen harjoittamaan viranomaisen ominaisuudessa) alaan kuuluvaan tarkoitukseen vastikkeettomasti suorittamasta palvelusta suoritettava arvonlisäveroa kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan b alakohdan mukaisesti.

2. Tätä ratkaisuehdotusta olisi luettava yhdessä toisen, rinnakkaisessa asiassa C-141/20, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, 13.1.2022 esittämäni ratkaisuehdotuksen kanssa, erityisesti koska Bundesfinanzhofin V jaoston ensimmäinen kysymys tässä asiassa vastaa saman tuomioistuimen XI jaoston ensimmäistä kysymystä asiassa C-141/20.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

3. Kuudes direktiivi on korvattu 1.1.2007 alkaen neuvoston direktiivillä 2006/112/EY.(3)

Kuudetta direktiiviä on edelleen *ratione temporis* sovellettava pääasiassa.

4. Kuudennen direktiivin 2 artiklassa säädettiin, että "arvonlisäveroa on kannettava: 1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta".

5. Kuudennen direktiivin 4 artiklassa säädettiin seuraavaa:

"1. 'Verovelvollisella' tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

— —

4. Edellä 1 kohdassa käytetty sanonta 'itsenäisesti' sulkee verotuksen ulkopuolelle työntekijät ja muut henkilöt, jos heidän suhteensa työnantajaan perustuu työsopimukseen tai muuhun oikeussuhteeseen, joka työehtojen, vastikkeen ja työnantajavastuun osalta luo työnantajan ja työntekijän välisen suhteen.

Jollei 29 artiklassa tarkoitetuista neuvotteluista muuta johdu, jäsenvaltio voi käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia maan alueelle sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä, mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa.

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

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

Edellä tarkoitettuja yhteisöjä on joka tapauksessa pidettävä verovelvollisina liitteessä D luetelluista liiketoimista, jos nämä eivät ole merkitykseltään vähäisiä.

Jäsenvaltiot voivat pitää edellä tarkoitettujen yhteisöjen harjoittamaa toimintaa, joka on vapautettu arvonlisäverosta 13 tai 28 artiklan nojalla, sellaisena toimintana, jota nämä harjoittavat viranomaisen ominaisuudessa."

6. Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan b alakohdassa säädettiin, että vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin on rinnastettava:

"verovelvollisen vastikkeettomasti omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön tai yleensä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin suorittama palvelu".

II Pääasian tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

7. Pääasian kantajana oleva S on saksalainen julkisoikeudellinen säätiö, jonka ylläpitämän yliopiston yhteydessä toimii myös yliopistollinen sairaala. Se on verovelvollinen ja suorittaa vastikkeellisia palveluja (potilaiden hoitaminen). Samanaikaisesti se hoitaa julkisoikeudellisena oikeushenkilönä julkisen vallan käytön piiriin kuuluvia tehtäviä (opiskelijoiden koulutus), joiden osalta sitä ei pidetä verovelvollisena.

8. S on sekä yliopistollisen sairaalan että U-GmbH:n muodostaman arvonlisäveroryhmän

pääjäsen (Organträgerin). S on arvonlisäverovelvollinen vastikkeellisesti harjoittamansa taloudellisen toiminnan osalta, mutta se on vapautettu arvonlisäverosta niiden toimintojen osalta, joita se harjoittaa viranomaiselle kuuluvaa toimivaltaa käyttäessään.

9. Finanzamt T:n esittämän kiistattoman näytön mukaan S on pääjäsen suhteessa U-GmbH:hon. U-GmbH tarjosi S:lle siivous-, puhtaanapito- ja pesulapalveluja sekä potilaskuljetuspalveluja. U-GmbH:n siivouspalvelut suoritettiin S:n tiloissa, toisin sanoen yliopistollisen sairaalan koko rakennuskokonaisuudessa, johon kuuluu potilashuoneiden lisäksi käytäviä, leikkaussaleja, luentosaleja ja laboratorioita. Vaikka sairaalatilat on tarkoitettu potilaiden hoitoon ja kuuluvat S:n taloudellisen toiminnan alaan, muun muassa luentosaleja ja laboratorioita käytetään opiskelijoiden koulutuksessa, ja ne kuuluvat näin ollen sen toiminnan piiriin, jota S harjoittaa viranomaisen ominaisuudessa.

10. Julkisen viranomaisen toimintaan käytettävien tilojen osuus siivottavasta kokonaispinta-alasta oli 7,6 prosenttia. Kaikista S:lle suorittamistaan siivouspalveluista U-GmbH sai palkkiona yhteensä 76 085,48 euroa kyseisenä vuonna (2005). Ylipistosairaalan toimintaa koskevissa arvonlisäveroilmoituksissa S katsoi, että kaikki U-GmbH:n sille suorittamat palvelut olivat yhteisverotusyksikön (arvonlisäveroryhmä) yhteydessä suoritettuja verottomia sisäisiä palveluja.

11. Vuotta 2005 koskevassa oikaistussa verotuspäätöksessään (joka tehtiin ulkoisen tarkastuksen päätteeksi) Finanzamt T katsoi, että S:n toiminnot muodostavat yhden ainoan yrityksen, että näistä toiminnoista olisi jätettävä yhteinen arvonlisäveroilmoitus ja että niistä oli näin ollen tehtävä ainoastaan yksi verotuspäätös. Tältä osin Finanzamt T katsoi, että U-GmbH:n S:lle sen viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan osalta suorittamat siivouspalvelut suoritettiin yhteisverotusyksikön (arvonlisäveroryhmä) sisällä. Siivouspalveluilla tuettiin toimintaa, jota harjoitettiin "yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin" ja joka merkitsi siten S:n tapauksessa Saksan liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG) 3 §:n 9a momentin 2 kohdassa (jolla pannaan täytäntöön kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan b alakohhta) tarkoitettua vastikkeetonta suoritusta. Koska U-GmbH:n S:lle suorittamista siivouspalveluista maksettu kokonaiskorvaus oli 76 065,48 euroa riidanalaisena vuonna, ottaen huomioon, että S:n viranomaisen ominaisuudessa harjoittamaan toimintaan osoitettujen tilojen osuus siivottavasta kokonaispinta-alasta oli 7,6 prosenttia, Finanzamt T katsoi, että 5 782,50 euroa vastasi viranomaisen toimintaan käytettävien tilojen siivouksen arvoa. Vähennettyään voittolisän, jonka määräksi se arvioi 525,66 euroa, Finanzamt T vahvisti vastikkeettoman suorituksen veron perusteeksi 5 257 euroa ja korotti siten liikevaihtoveroa 841,12 eurolla.

12. Sama Finanzamt hylkäsi S:n tästä päätöksestä tekemän oikaisuvaatimuksen. Niedersächsisches Finanzgerichtissä (Ala-Saksin osavaltion verotuomioistuim, Saksa) käydyssä ensimmäisen oikeusasteen menettelyssä kyseinen tuomioistuin kuitenkin hyväksyi S:n kanteen. Kyseisen tuomioistuimen mukaan oli kiistatonta, että S pääjäsenenä ja U-GmbH yksikön jäsenenä muodostivat yhteisverotusyksikön (arvonlisäveroryhmän). Kyseinen arvonlisäveroryhmä käsitti myös S:n viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan. UStG:n 3 §:n 9a momentin 2 kohdan mukaiset edellytykset vastikkeettoman suorituksen verotukselle eivät täyttyneet.

13. Ennakkoratkaisupyyntö esitetään oikeuskysymyksiin rajoittuvan valituksen (Revision-valitus) yhteydessä, jonka Finanzamt T on tehnyt pääasian oikeudenkäynnissä Bundesfinanzhofiin.

14. Tämän valituksen yhteydessä Bundesfinanzhofin viides jaosto päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko [kuudennen direktiivin] 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa säädettyä jäsenvaltioiden mahdollisuutta käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia maan alueelle sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä mutta joilla on läheiset

rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa, käytettävä siten,

a) että yhtenä verovelvollisena käsittely koskee yhtä näistä henkilöistä, joka on verovelvollinen kaikkien kyseisten henkilöiden suorittamien liiketoimien osalta, vai siten,

b) että yhtenä verovelvollisena käsittelyn on väistämättä johdettava – jolloin on myös hyväksyttävä huomattava verotulojen vähentyminen – henkilöistä, joilla on läheiset suhteet toisiinsa, erotettuun arvonlisäveroryhmään, jossa on kyse varta vasten arvonlisäverotustarkoituksiin perustettavasta fiktiivisestä yksiköstä?

2) Jos edelliseen kysymykseen vastataan a kohdassa esitetyllä tavalla: seuraako [kuudennen direktiivin] 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja yritykselle kuulumattomia tarkoituksia koskevasta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä (tuomio 12.2.2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88), että verovelvolliselta,

a) joka yhtäältä harjoittaa taloudellista toimintaa ja suorittaa sen yhteydessä [kuudennen direktiivin] 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettuja vastikkeellisia palvelujen suorituksia ja

b) joka toisaalta harjoittaa samanaikaisesti sille julkisen vallan käytön yhteydessä kuuluvaa toimintaa, jonka osalta se ei ole [kuudennen direktiivin] 4 artiklan 5 kohdan nojalla verovelvollinen,

ei pidä suorittaa arvonlisäveroa sen taloudellisen toiminnan alaan kuuluvista palveluista, jotka se suorittaa vastikkeettomasti julkisen vallan käytön alaan kuuluvaa toimintaa varten, [kuudennen direktiivin] 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan b alakohdan mukaisesti?”

III Asian tarkastelu

A Yhteenveto asianosaisten lausumista

1. Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

15. Ensimmäisessä kysymyksessä ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelea ensisijaisesti, onko kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toista alakohtaa tulkittava siten, että direktiivissä kielletään nimeämästä arvonlisäverovelvolliseksi arvonlisäveroryhmän (Organkreis) sijasta ryhmän jäsentä, nimittäin ryhmän pääjäsentä (Organträger).

16. Saksan hallitus esittää ensimmäisestä kysymyksestä vastaavat väitteet kuin ne, jotka se esitti rinnakkaisessa asiassa C-141/20.(4) Se väittää lähinnä, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa säädettyä jäsenvaltioiden mahdollisuutta käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia maan alueelle sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa, voidaan käyttää siten, että yhtenä verovelvollisena käsitteleminen koskee (ainoastaan) yhtä näistä henkilöistä (toisin sanoen pääjäsentä), joka on verovelvollinen kaikkien näiden henkilöiden suorittamien liiketoimien osalta.

17. Ensimmäistä ennakkoratkaisukysymystä koskevassa tarkastelussaan *komissio* esittää samat väitteet kuin rinnakkaisessa asiassa C-141/20. Se väittää lähinnä, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toinen alakohta on esteenä kansallisille säännöksille, joiden mukaan yksinomaan arvonlisäveroryhmän pääjäsenestä tulee ryhmän verovelvollinen, jolloin ryhmän muut jäsenet suljetaan pois.

2. Toinen ennakkoratkaisukysymys

18. Toisessa kysymyksessään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelea lähinnä,

voidaanko sellaisen yksikön, joka harjoittaa ensinnäkin taloudellista toimintaa, jonka osalta se on verovelvollinen, ja joka harjoittaa toiseksi viranomaisen ominaisuudessa toimintaa, jonka osalta se on vapautettu arvonnäverosta kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan mukaisesti, taloudellisen toimintansa yhteydessä vastikkeettomasti suorittamia palveluja, jotka on tarkoitettu sen viranomaisen ominaisuudessa harjoittamaan toimintaan, verottaa kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan nojalla.

19. *Saksan hallituksen* mukaan tähän kysymykseen on vastattava myöntävästi. Kyseinen hallitus väittää lähinnä, että kun kyseessä on verovelvollinen, joka yhtäältä harjoittaa taloudellista toimintaa ja siten suorittaa kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettuja vastikkeellisia palveluja ja joka samanaikaisesti harjoittaa viranomaisen ominaisuudessa toimintaa, jonka osalta sitä ei pidetä verovelvollisena kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan nojalla, kyseisen verovelvollisen taloudellisen toimintansa yhteydessä vastikkeettomasti suorittamaa palvelua voidaan verottaa kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan b alakohdan nojalla.

20. Saksan hallitus väittää etenkin, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdassa omaksutusta lähestymistavasta poiketen ”muiden kuin taloudellisten” tarpeiden olisi katsottava kuuluvan kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan b alakohdassa tarkoitettuun käsitteeseen ”yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin” ja niiden on näin ollen kuuluttava kyseisen säännöksen soveltamisalaan.

21. Tältä osin Saksan hallitus väittää, ettei sen lähestymistapa ole ristiriidassa käsitettä ”yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin” koskevan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön kanssa, joka perustuu kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdalla, luettuna yhdessä 17 artiklan 2 kohdan kanssa, koskeviin tuomioihin.(5)

22. Toissijaisesti siinä tapauksessa, ettei vastikkeettoman suorituksen verottaminen ole sallittua kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan b alakohdan nojalla, Saksan hallitus väittää, että verottaminen on joka tapauksessa perusteltua niiden palvelujen osalta, jotka suoritetaan S:n kaltaisen yksikön muun kuin taloudellisen toiminnan alaan kuuluvien toimintojen osalta, kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan nojalla, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat poiketa kyseisen direktiivin säännöksistä.

23. *Komission* mukaan toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata sellaisen vastauksen antamiseksi, joka olisi hyödyllinen ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle pääasian oikeudenkäynnissä käsiteltävän asian ratkaisemisen kannalta.

B Arviointi

24. Unionin tuomioistuimen ratkaistavana käsiteltävässä asiassa ovat seuraavat kaksi pääasiallista kysymystä: i) kuka olisi nimettävä arvonnäveroryhmän verovelvolliseksi kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan nojalla (ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys), ja ii) miten arvonnäverotuksessa on käsiteltävä sellaisen oikeushenkilön suorittamia palveluja, joka toimii sekä julkisella että yksityisellä sektorilla, kun kyseinen henkilö muodostaa yhteisverotusyksikön (arvonnäveroryhmän) toisen henkilön kanssa. Kyse on erityisesti siitä, ovatko arvonnäveroryhmän jäsenen julkisoikeudelliselle elimelle, jonka toiminta ei ole veronalaista – elin, joka puolestaan on kyseisen arvonnäveroryhmän jäsen ja pääjäsen – suorittamat siivouspalvelut a) kyseisen arvonnäveroryhmän yhteydessä suoritettuja verottomia sisäisiä palveluja vai b) ”vastikkeettomasti” suoritettuja palveluja, jonka osalta on maksettava arvonnävero (toinen ennakkoratkaisukysymys).

1. **Ensimmäinen tapaus (ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys)**

25. Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys koskee yhden verovelvollisen nimeämistä arvonlisäveroryhmän yhteydessä kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan nojalla. Tämä kysymys vastaa olennaisin osin rinnakkaisessa asiassa C-141/20 esitettyä ensimmäistä ennakkoratkaisukysymystä.

26. Mainitussa asiassa esittämässäni ratkaisuehdotuksessa olen selittänyt lähinnä seuraavaa: i) arvonlisäveroryhmän jäsenet eivät menetä asemaansa verovelvollisina niin kauan, kuin arvonlisäveroryhmän jäsenet edelleen harjoittavat itsenäistä taloudellista toimintaa; ii) kun jäsenvaltiot käyttävät niille kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdassa annettua valinnanmahdollisuutta ja vahvistavat arvonlisäveroryhmille tiettyjä edellytyksiä ja menettelytapoja, ne eivät saa keskeisellä tavalla muuttaa arvonlisäveroryhmän käsitteen luonnetta ja kyseisen säännöksen tarkoitusta. Lisäksi, kun jäsenvaltiot saattavat kuudennen direktiivin osaksi kansallista lainsäädäntöä ja määrittävät järjestelyt, joiden mukaisesti direktiivin 4 artiklan 4 kohdasta johtuvat arvonlisäveroryhmien ja henkilöiden oikeudet toteutuvat, niiden lainsäädännöstä ei saa seurata, että jotkin arvonlisäveroryhmät ja henkilöt, jotka muutoin täyttävät direktiivin asianomaiset vaatimukset, jäävät kyseisten oikeuksien ulkopuolelle (kuten nyt käsiteltävässä asiassa ja asiassa C-141/20 kyseessä oleville henkilöille on käynyt); iii) 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan tavoitteita ovat väärinkäytösten sekä veropetosten ja veronkierron ennalta ehkäiseminen ja hallinnollisten toimien yksinkertaistaminen vapauttamalla ryhmän sisäiset liiketoimet arvonlisäverosta.

27. Kyseisessä ratkaisuehdotuksessa katsoin näin ollen, että kyseistä kuudennen direktiivin säännöstä on tulkittava siten, että i) siinä *sallitaan* käsiteltävän yhtenä verovelvollisena arvonlisäverovelvoitteiden täyttämistä varten henkilöitä, joilla on läheiset suhteet ja jotka ovat arvonlisäveroryhmän jäseniä, mutta että se samanaikaisesti ii) *estää* (UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan kaltaisen) jäsenvaltioiden sellaisen lainsäädännön, jossa nimetään arvonlisäveroryhmän edustajaksi ja kyseisen ryhmän verovelvolliseksi yksinomaan jäsen, jonka määräysvallassa ryhmä on – eli jonka hallussa on enemmistö äänioikeuksista ja jolla on osake-enemmistö yksikön jäsenessä verovelvollisten ryhmässä –, jolloin ryhmän muut jäsenet suljetaan pois.

28. Samaa päätelmää voidaan soveltaa käsiteltävään asiaan siltä osin kuin kyseessä oleva asian kannalta merkityksellinen Saksan säännös on sama kuin asiassa C-141/20 (toisin sanoen UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohta).

29. Kuten rinnakkaisessa ratkaisuehdotuksessani selitin, katson, että edellä mainitussa UStG:n säännöksessä mennään toisiinsa yhteyksissä olevien yritysten verotuksen yksinkertaistamista pitemmälle, kun siinä säädetään, että pääjäsen on verovelvollinen. UStG:n sanamuodossa ei oteta huomioon ensinnäkään toisiinsa yhteyksissä olevien yritysten itsenäistä oikeushenkilöyttä ja toiseksi niiden mahdollisia erityisominaisuuksia julkisoikeudellisina yhteisöinä (kuten pääasian oikeudenkäynnissä säätiö S). Sitä paitsi edellä mainitussa UStG:n säännöksessä rajoitetaan yhteisverotusyksikköjärjestelmän (arvonlisäveroryhmän) vapautta nimetä oma edustajansa.

30. Kuten komissio huomautti, hallinnon yksinkertaistamisen, johon kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdalla pyritään, tavoitteena on nimetä veroviranomaisten kanssa asioimista varten verovelvollinen, jonka on annettava veroilmoitus ja maksettava arvonlisävero. Tältä osin kyseisessä säännöksessä tarkoitettu arvonlisäveroryhmä muodostaa yhden verovelvollisen, joka vastaa veroilmoituksen antamisesta koko ryhmän osalta, mikä ei kuitenkaan poista arvonlisäveroryhmän jäsenten omaa verovelvollisuutta.

31. S, joka on saksalainen julkisoikeudellinen säätiö, ja U-GmbH (yhtiö) yhdistyivät

yhteisverotusyksiköksi (arvonlisäveroryhmäksi).

32. UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdassa säädetään, että oikeushenkilö (yksikön jäsen), joka muodostaa osan toisen henkilön (pääjäsen) liiketoiminnasta niiden välisten taloudellisten, rahoituksellisten ja hallinnollisten suhteiden vuoksi, *ei harjoita taloudellista toimintaansa itsenäisesti*. Saksan oikeudessa yksikön jäsentä, joka itsenäisesti tarkasteltuna on verovelvollinen, pidetään viime kädessä pääjäsenen (tytäryhtiön kaltaisena) osana näiden suhteiden vuoksi.

33. Tällä näkökohdalla on seurauksia sekä yksikön jäsenen ja pääjäsenen välillä suoritettulle toiminnalle että näiden yritysten kolmansille osapuolille suoritettavalle toiminnalle; Saksan oikeudessa verovelvollisena, jonka on suoritettava arvonlisäveroa näistä liiketoimista, ei pidetä yksikön jäsentä vaan pääjäsentä.

34. Viitataan tässä yhteydessä rinnakkaisessa asiassa C-141/20 esittämään ratkaisuehdotukseen (71–80 kohta), jossa esitin käytännön esimerkin, joka osoittaa, miksi kuudes direktiivi on pantu virheellisesti täytäntöön UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdalla.

35. Kuten komissio huomautti, pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevassa tosiasiallisessa tilanteessa UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohta aiheuttaa uusia ongelmia kuudennen direktiivin kannalta. Käsiteltävässä asiassa S, joka on pääjäsen, on viranomainen, jonka harjoittamasta toiminnasta osa on veronalaista ja osa ei. Yksikön jäsen U-GmbH suorittaa arvonlisäveron alaisia siivouspalveluja sekä viranomaisen veronalaista toimintaa että viranomaisen omaa toimintaa varten, joka ei ole veronalaista. UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan soveltamisen vuoksi – ottaen huomioon, että yksikön jäsentä ei enää pidetä verovelvollisena vaan pikemminkin pelkkänä tytäryhtiönä – se ei voi enää merkitä arvonlisäveroa laskuun muutoin veronalaisen toimintansa osalta.

36. Katson, että itsenäisenä verovelvollisena siivousyritys U-GmbH merkitsi veroilmoitukseensa arvonlisäveron, jonka se oli veloittanut sekä S:n veronalaista toimintaa että sen muuta kuin veronalaista toimintaa varten suorittamistaan palveluista. Tosiasiassa kyseinen viranomainen ei voi vähentää arvonlisäveroa, joka on veloitettu sen muuta kuin veronalaista toimintaa varten suoritetuista palveluista.(6)

37. Arvonlisäveroryhmän osalta annettavaan arvonlisäveroilmoitukseen olisi koottava kaikki jokaisen ryhmän jäsenen yksittäiset arvonlisäveroilmoitukset. Näin ollen palvelujen suoritusta ei ole kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan b alakohdan nojalla enää tarpeen merkitä erikseen kirjanpitoon, koska vastaavat palvelut suoritetaan vastikkeettomina suorituksina. Näin ollen, jos siivousyritystä pidetään Saksan oikeudessa viranomaisen tytäryhtiönä, sen siivouspalvelujen tarjoamista varten hankittuihin tavaroihin liittyvän arvonlisäveron olisi vastattava viranomaisen harjoittamaa muuta kuin taloudellista toimintaa.

38. Tästä seuraa, että Saksan säännökset eivät merkitse pelkästään yksinkertaistamista vaan niillä luodaan lisäverorasite henkilöille ja arvonlisäveroryhmille, minkä vuoksi ne ovat kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan vastaisia.

39. Jos UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan mukainen pääjäsenen yksinomainen verovelvollisuus ryhmän muiden jäsenten osalta on kiellettyä, koska se on unionin oikeuden vastainen, yksikön muiden jäsenten on maksettava veroa liiketoimintaan.

40. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomautti,(7) jos katsotaan, ettei S:n (pääjäsen) ja U-GmbH:n (yksikön jäsen) välillä ole arvonlisäveroryhmäjärjestelmän mukaista yhteisverotusyksikköä (Organschaft), U-GmbH:n olisi maksettava arvonlisäveroa toiminnasta, jota se harjoittaa esimerkiksi viranomaiselle tai muille yrityksille, joilla ei ole vähennysoikeutta.

41. Tarkastelen lopuksi ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen ja ennakkoratkaisupyynnön – kuten oikeuskirjallisuudessa huomautetaan – jokseenkin yllättävää(8) muotoilua siltä osin kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin (Bundesfinanzhofin V jaosto) varoittaa, että ensimmäiseen kysymykseen vastaaminen vaihtoehdon b mukaisesti (vastaus, jota ehdotan tässä ratkaisuehdotuksessa) merkitsee ”huomattavaa verotulojen vähentymistä”, että ”vastauksella ensimmäiseen kysymykseen on käsiteltävän asian lisäksi suuri merkitys Saksan verotulojen kannalta” ja että ”jos ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava vaihtoehdon b mukaisesti, tällä on huomattavia vaikutuksia valtion verotuloihin”.

42. Riittää, kun todetaan, että Saksan arvonlisäveroryhmäjärjestelmän yhteensopivuudesta kuudennen direktiivin kanssa on esitetty useiden vuosien ajan huomattavia epäilyjä kansallisessa oikeuskäytännössä, unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä (esim. tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrts (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496)) ja oikeuskirjallisuudessa.(9) Saksalla on siten ollut riittävästi aikaa ryhtyä toimiin korjataksaan arvonlisäveroryhmäjärjestelmänsä osalta havaitut ongelmat. Jäsenvaltio ei joka tapauksessa voi jäädä toimeettomaksi ja jättää tällaista oikeuskäytäntöä ja ?kirjallisuutta huomiotta mutta väittää sitten, että jos unionin tuomioistuin toteaa sen lainsäädännön unionin oikeuden vastaiseksi, se menettää merkittäviä verotuloja.(10) Saksassa on kuitenkin jo otettu tosiasiallisesti ainakin joitain konkreettisia askelia oikeaan suuntaan arvonlisäveroryhmäjärjestelmän uudistamiseksi.(11)

43. Katson näin ollen, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava olennaisin osin vaihtoehdon b mukaisesti eli siten, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa jäsenvaltioille annettua valtuutusta on käytettävä siten, että yhtenä verovelvollisena (yhteisverotusyksikkönä) käsittelemisen on johdettava arvonlisäveroryhmään, joka on erillinen henkilöistä, joilla on läheiset suhteet toisiinsa, ja joka muodostaa kuvitteellisen yksikön erityisesti arvonlisäverotuksen tarkoituksiin.

2. Toinen tapaus (toinen ennakkoratkaisukysymys)

44. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin asetti toisen kysymyksen edellytykseksi, että ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi,(12) ja samanaikaisesti se sulki pois sen mahdollisuuden, että saksalaista yhteisverotusyksikköä pidetään yhteensopivana kuudennen direktiivin kanssa siinä tapauksessa, että ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi. Tästä seuraa, että kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen ehdottamani vastaus, vastaus toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on hypoteettinen ja tarpeeton pääasian ratkaisemisen kannalta.

45. Täydellisyyden vuoksi esitän kuitenkin toisesta ennakkoratkaisukysymyksestä seuraavat huomautukset.

46. Tällä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelea(13) lähinnä, voidaanko pääasian oikeudenkäynnissä tarkasteltavassa tapauksessa S:ää (viranomaisena) verottaa kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan nojalla.

47. Ensinnäkin 12.2.2009 annetussa tuomiossa Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, 38 kohta) selvennettiin, ”ettei kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan [ensimmäisen alakohdan a alakohdalla] ole haluttu vahvistaa sääntöä, jonka

mukaan suoritukset, jotka jäävät arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalan ulkopuolelle [kuten muu kuin taloudellinen toiminta(14)], voidaan katsoa tehdyiksi tässä säännöksessä tarkoitetulla tavalla yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, koska tällainen tulkinta tekisi direktiivin 2 artiklan 1 alakohdasta sisällöttömän”.

48. Katson, että tätä toteamusta voidaan soveltaa mutatis mutandis kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan b alakohtaan.

49. Toiseksi on muistettava, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan b alakohda koskee arvonlisäverotuksessa ainoastaan vastikkeellisiin liiketoimiin rinnastettavia vastikkeettomia tapahtumia.(15)

50. Ennakkoratkaisupyyntöstä kuitenkin ilmenee, että pääasiassa U-GmbH sai S:ltä korvauksen kyseisenä vuonna S:lle – sekä S:n taloudellisen toiminnan että sen viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan yhteydessä – suorittamistaan siivouspalveluista.(16)

51. Kuten Niedersächsisches Finanzgericht nimittäin katsoi ensimmäisenä oikeusasteena pääasian oikeudenkäynnissä, ”yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin” harjoitetut toiminnot ovat kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan b alakohdan mukaisesti verovelvollisen *omaan* tai henkilöstönsä *yksityiseen käyttöön* suorittamia palveluja.

52. Sitä vastoin yrityksen toiminta kuuluu *muun kuin taloudellisen toiminnan* alaan *suppeassa merkityksessä* (eikä yritykselle ”kuulumattomiin tarkoituksiin”), jos – kuten käsiteltävässä asiassa – julkisoikeudellinen oikeushenkilö suorittaa palvelun viranomaisen ominaisuudessa.

53. Tästä seuraa, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan b alakohdasta ei joka tapauksessa voida soveltaa S:n viranomaisen ominaisuudessa harjoittamaan toimintaan eli muuhun kuin sen taloudelliseen toimintaan.

IV Ratkaisuehdotus

54. Ehdotan näin ollen, että unionin tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

Ensimmäinen kysymys:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan nojalla henkilöitä – jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa – voidaan arvonlisäveroryhmänä käsitellä yhtenä verovelvollisena arvonlisäverovelvoitteiden osalta.

Edellä mainittu kuudennen direktiivin säännös ei kuitenkaan ole esteenä sille, että jokainen arvonlisäveroryhmän jäsen on edelleen itsenäinen verovelvollinen.

Sama kuudennen direktiivin säännös on kuitenkin esteenä kansallisille säännöksille, joiden mukaan ainoastaan arvonlisäveroryhmän pääjäsenestä tulee arvonlisäveroryhmän verovelvollinen, kun taas muita kyseisen ryhmän jäseniä ei pidetä verovelvollisina.

Toinen kysymys:

Ensimmäiseen kysymykseen annettavasta vastauksesta seuraa, ettei toiseen kysymykseen ole

tarpeen vastata. Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan b alakohtaa ei joka tapauksessa voida soveltaa S:n viranomaisen ominaisuudessa harjoittamaan toimintaan eli muuhun kuin sen taloudelliseen toimintaan.

1 Alkuperäinen kieli: englanti.

2 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi (EYVL 1977, L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi).

3 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1).

4 Ks. yhteenveto näistä väitteistä asiassa C-141/20 esittämäni ratkaisuehdotuksen 24–28 kohdassa.

5 Se viittaa tuomioon 12.2.2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88) ja tuomioon 15.9.2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687).

6 Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen virkkeen b alakohta.

7 Ks. ennakkoratkaisupyynnön 28 kohta.

8 Ks. esim. Grambeck, H.-M., *Umsatzsteuerliche Organschaft - jetzt im Doppelpack beim EuGH*, USt direkt digital, 18/2020, NWB KAAAH-56792, II jakso.

9 Ks. rinnakkaisessa asiassa C-141/20 esittämäni ratkaisuehdotuksen alaviite 8 (kansallinen oikeuskäytäntö) ja alaviite 9 (oikeuskirjallisuus).

10 Lisäksi voidaan tarkastella analogisesti unionin tuomioistuimen vakiintunutta oikeuskäytäntöä, josta ”ilmenee – –, että verotulojen vähentymistä ei voida pitää yleistä etua koskevana pakottavana syynä, johon voidaan vedota lähtökohtaisesti perusvapauden vastaisen toimenpiteen oikeuttamiseksi”. Ks. tuomio 7.9.2004, Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, 49 kohta).

11 ”Arvonlisäverojärjestelmän uudistamista” käsitellyt erityinen liittovaltion ja osavaltioiden (Länder) työryhmä on jo saanut työnsä päätökseen. Ks. <https://www.deloitte-tax-news.de/steuern/indirekte-steuern-zoll/eugh-umsatzsteuerliche-organschaft-in-deutschland.html> (huhtikuu 2021).

12 Toinen kysymys alkaa sanoilla ”jos edelliseen kysymykseen vastataan a kohdassa esitetyllä tavalla”, ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 14 kohta.

13 Ks. toisen ennakkoratkaisukysymyksen tiivistelmä edellä tämän ratkaisuehdotuksen 18 kohdassa.

14 Ks. vastaavasti tuomio 13.3.2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, 30 kohta) ja tuomio 15.9.2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

15 Tuomio 20.1.2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, 24 kohta).

16 Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 10 ja 11 kohta.