



Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
MELCHIOR WATHELET
8 päivänä toukokuuta 2014¹

Asia C-7/13

**Skandia America Corp. (USA), filial Sverige
vastaan
Skatteverket**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Förvaltningsrätten i Stockholm (Ruotsi))

Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä — Arvonlisäveroryhmä — Kolmannessa valtiossa asuvan yhtiön päätoimipaikan jäsenvaltiossa perustettuun arvonlisäveroryhmään kuuluvalle sivuliikkeelleen suorittamien palvelujen sisäinen laskutus — Suoritettujen palvelujen verollisuus tai verottomuus

I Johdanto

1. Käsiteltävänä oleva ennakkoratkaisupyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Skandia America Corporationin, joka on Yhdysvaltoihin sijoittautunut yhtiö, ruotsalainen sivuliike ja Skatteverket (Ruotsin verohallinto) ja joka koskee viimeksi mainitun päätöstä kantaa arvonlisävero palveluista, jotka Skandia America Corporation suorittaa ruotsalaiselle sivuliikkeelleen, joka on rekisteröity Ruotsissa useista yhtiöistä, joita pidetään yhtenä arvonlisäverovelvollisena, muodostuvan ryhmän (jäljempänä arvonlisäveroryhmä) jäseneksi.

2. Oikeuskäytännössä on todettu asiassa FCE Bank annetussa tuomiossa, että kiinteää toimipaikkaa, joka ei ole toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneesta yhtiöstä, johon tämä kiinteä toimipaikka kuuluu, erillinen oikeussubjekti ja jolle kyseinen yhtiö suorittaa palveluja, ei ole pidettävä arvonlisäverovelvollisena sen vuoksi, että siltä on veloitettu mainituista palveluista aiheutuneita kuluja.²

3. Nyt käsiteltävässä asiassa, joka koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 9 artiklan 1 kohdan sekä 11 ja 196 artiklan tulkintaa,³ on kysymys ennen kaikkea siitä, voidaanko tuomiossa FCE Bank (EU:C:2006:196) ilmaistua periaatetta soveltaa sijaintivaltiossaan arvonlisäveroryhmään kuuluvan sivuliikkeen tapauksessa, ja jos voidaan, onko arvonlisäveron velvollinen maksamaan kyseessä olevien palvelujen vastaanottaja vai suorittaja.

1 — Alkuperäinen kieli: ranska.

2 — C-210/04, EU:C:2006:196, 41 kohta.

3 — EUVL L 347, s. 1.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

4. Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

--

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta;

--”

5. Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.”

6. Arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa säädetään seuraavaa:

”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.

Jäsenvaltio, joka käyttää ensimmäisessä kohdassa säädettyä mahdollisuutta, voi toteuttaa kaikki tarpeelliset toimenpiteet estääkseen sen, että veropetoksia voidaan tehdä tai veroa kiertää tätä säännöstä soveltamalla.”

7. Arvonlisäverodirektiivin 43 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Palvelujen suorituspaikkana pidetään paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorittajan kotipaikkaa tai vakinaista asuinpaikkaa.”

8. Arvonlisäverodirektiivin 56 artiklan 1 kohdan c ja k alakohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäljempänä lueteltujen palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa hankkijalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle palvelu on suoritettu, taikka näiden puuttuessa hankkijan kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka, jos palvelut suoritetaan yhteisön ulkopuolelle sijoittautuneille hankkijoille tai yhteisöön, mutta muuhun kuin suorittajan kotimaahan sijoittautuneille verovelvollisille:

c) konsulttien, insinöörien, tutkimuslaitosten, asianajajien tai tilintarkastajien ja kirjanpitäjien suoritukset ja muut vastaavat suoritukset, sekä automaattinen tietojenkäsittely ja tiedon luovutus;

--

k) sähköiset palvelut, erityisesti liitteessä II tarkoitettut palvelut;

--”

9. Arvonlisäverodirektiivin 193 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun, lukuun ottamatta 194–199 ja 202 artiklassa tarkoitettuja tapauksia, joissa toinen henkilö on velvollinen maksamaan veron.”

10. Arvonlisäverodirektiivin 196 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, jolle suoritetaan 56 artiklassa tarkoitettuja palveluja, tai henkilö, jolle on siinä jäsenvaltiossa, jossa arvonlisävero on maksettava, annettu arvonlisäverotunniste ja jolle suoritetaan 44, 47, 50, 53, 54 ja 55 artiklassa tarkoitettuja palveluja, jos palvelut suorittaa verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut tähän jäsenvaltioon.”

11. Liitteessä II, jonka otsikko on ”Ohjeellinen luettelo 56 artiklan 1 kohdan k alakohdassa tarkoitetuista sähköisesti suoritettavista palveluista”, säädetään seuraavaa:

- ”1) Verkkosivustojen toimittaminen ja isännöinti (hosting), ohjelmien ja laitteistojen etäylläpito;
- 2) ohjelmistojen toimittaminen ja niiden päivitys;
- 3) kuvien, kirjoitusten ja tietojen toimittaminen ja tietokantojen antaminen käyttöön;
- 4) musiikin, elokuvien ja pelien, myös uhka- tai rahapeliä sekä poliittisten, kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede- tai viihdelähetysten ja -tapahtumien tarjoaminen;
- 5) etäopetuspalvelujen suorittaminen.”

B Ruotsin oikeus

12. Arvonlisäverolain (mervärdeskattelagen (1994:200)) 6a luvun 1–4 §:stä ilmenee, että kahta tai useampaa elinkeinonharjoittajaa voidaan pitää yhtenä elinkeinonharjoittajana (arvonlisäveroryhmä) ja niiden harjoittamaa toimintaa yhtenä toimintana. Arvonlisäveroryhmään voi kuulua ainoastaan elinkeinonharjoittajan kiinteä toimipaikka Ruotsissa. Arvonlisäveroryhmä voi koostua vain sellaisista elinkeinonharjoittajista, jotka ovat läheisessä rahoituksellisessa, taloudellisessa ja organisatorisessa suhteessa toisiinsa. Arvonlisäveroryhmä voidaan muodostaa Skatteverketin rekisteröintipäätöksellä jäsenten hakemuksesta. Säännökset on annettu arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan valtuutuksen nojalla.

13. Kyseisen lain 5 luvun 7 §:n 1 momentissa säädetään, että sen 2 momentissa tarkoitettujen palvelut suoritetaan maan alueella, jos ne suoritetaan Euroopan unionin ulkopuolisesta valtiosta ja jos vastaanottaja on elinkeinonharjoittaja, jonka liiketoiminnan kotipaikka on Ruotsissa. Kyseiset palvelut käsittävät muun muassa konsulttipalvelut ja niitä vastaavat palvelut sekä sähköisesti tarjottavat palvelut, joihin kuuluvat ohjelmistojen etäylläpito- ja ohjelmistojen tarjoaminen ja niiden päivittäminen. Säännöksellä pannaan täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 56 artikla.

14. Mainitun lain 1 luvun 2 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään, että 1 luvun 1 §:ssä tarkoitettujen liiketoimien suorittajat ovat velvollisia maksamaan arvonlisäveron liiketoimesta. Saman 2 §:n 1 momentin 2 kohdasta seuraa, että 5 luvun 7 §:ssä tarkoitettujen ulkomaisen yrityksen suorittamien palvelujen hankkija on velvollinen maksamaan hankintaan liittyvän arvonlisäveron. Säännöksillä pannaan täytäntöön direktiivin 193 ja 196 artikla.

15. Saman lain 1 luvun 15 §:n mukaan ulkomaisella yrityksellä tarkoitetaan elinkeinonharjoittajaa, jonka liiketoiminnan kotipaikka ei ole Ruotsissa tai jolla ei ole siellä kiinteää toimipaikkaa ja jonka kotipaikka tai vakituinen asuinpaikka ei myöskään ole Ruotsissa.

III Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

16. Skandia America Corporation on Delawaren osavaltion (Yhdysvallat) oikeuden mukaisesti perustettu yhtiö, jonka liiketoiminnan kotipaikka on Yhdysvalloissa. Se kuuluu Old Mutual -vakuutus konserniin, jonka emoyhtiö Old Mutual plc on sijoittautunut Yhdistyneeseen kuningaskuntaan. Vuosien 2007 ja 2008 tilikausien aikana Skandia America Corporation toimi maailmanlaajuisesti konsernin tietotekniikkapalvelujen hankintayhtiönä. Se jakoi konsernin ulkopuolelta hankitut tietotekniikkapalvelut konsernin eri yhtiöille ja sivuliikkeille, mukaan lukien sen ruotsalainen sivuliike.

17. Ruotsalainen sivuliike on rekisteröity Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) -nimisen vakuutusyhtiön arvonnisäveroryhmän jäseneksi 11.7.2007 alkaen. Sen tehtävänä on ollut kehittää edelleen Skandia America Corporationin suorittamia tietotekniikkapalveluja lopputuotantoa, jota kutsutaan IT-palvelutuotannoksi (IT-produktion), varten. Tämän jälkeen mainittua palvelutuotantoa on tarjottu konserniyhtiöille sekä arvonnisäveroryhmän sisä- että ulkopuolella. Jokaisen palvelujen suorituksen – tapahtuipa se Skandia America Corporationin ja sen ruotsalaisen sivuliikkeen tai kyseisen sivuliikkeen ja muiden konserniyhtiöiden välillä – yhteydessä hintaan lisättiin viiden prosentin suuruinen niin sanottu mark up -marginaali. Kustannusten kohdistaminen Skandia America Corporationin ja sen ruotsalaisen sivuliikkeen välillä on toteutettu sisäisten laskujen avulla.

18. Skatteverket piti Skandia America Corporationin ruotsalaiselle sivuliikkeelleen suorittamia palveluja arvonnisäverollisina ja päätti kantaa niistä arvonnisäveron, jonka Skandia America Corporation oli velvollinen maksamaan. Se rekisteröi ruotsalaisen sivuliikkeen tätä varten arvonnisäverovelvolliseksi ja velvoitti tämän maksamaan veron määrän sillä perusteella, että sivuliike oli Skandia America Corporationin kiinteä toimipaikka Ruotsissa.

19. Skandia America Corporationin ruotsalainen sivuliike on nostanut ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa kumoamiskanteen kyseisestä päätöksestä ja katsonut, ettei niin päätoimipaikan ja sivuliikkeen välisten liiketoimien verottamiselle kuin sille, että sivuliike rekisteröitiin aiemmin tapahtuneen arvonnisäveroryhmään rekisteröimisen ohella arvonnisäveroa varten, ollut oikeudellista perustetta.

20. Koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, ettei unionin tuomioistuin ole vielä ratkaissut pääasiassa esiintyviä arvonnisäveroa koskevia kysymyksiä, se on päättänyt lykätä ratkaisun antamista asiassa ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) Merkitseekö se, että kolmannessa valtiossa sijaitseva yrityksen päätoimipaikka suorittaa ulkopuolisilta hankittuja palveluja jäsenvaltioon sijoittautuneelle sivuliikkeelleen siten, että siihen liittyy hankintakustannusten kohdistaminen sivuliikkeelle, verollisia liiketoimia, jos sivuliike kuuluu jäsenvaltiossa arvonnisäveroryhmään?
- 2) Jos vastaus ensimmäiseen kysymykseen on myöntävä, onko kolmannessa valtiossa sijaitsevaa päätoimipaikkaa pidettävä [arvonnisäverodirektiivin] 196 artiklassa tarkoitettuna verovelvollisena henkilönä, joka ei ole sijoittautunut jäsenvaltioon, jolloin hankkijaa on verotettava liiketoimista?”

IV Asian käsittelyn vaiheet unionin tuomioistuimessa

21. Ennakkoratkaisupyyntö toimitettiin unionin tuomioistuimen kirjaamoon 7.1.2013. Skandia America Corporation, Skatteverket, Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä Euroopan komissio jättivät kirjalliset huomautukset.

22. Unionin tuomioistuin osoitti 21.1.2014 asianosaisille ja muille osapuolille seuraavan kysymyksen istunnossa vastattavaksi:

”Asianosaisia ja muita osapuolia pyydetään unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 61 artiklan 1 kohdan nojalla ottamaan kantaa siihen, voiko – kun otetaan huomioon tuomioon FCE Bank [EU:C:2006:196] pohjautuva oikeuskäytäntö – kolmannessa valtiossa sijaitsevan yhtiön sivuliike jäsenvaltiossa olla arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa tarkoitettu ’jäsenvaltion alueelle sijoittautunut henkilö’.”

23. Asiassa järjestettiin 12.3.2014 istunto, jossa Skandia America Corporation, Ruotsin, Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä komissio esittivät suulliset huomautuksensa.

V Arviointi

A Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

24. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii ensimmäisellä kysymyksellään selvittämään, merkitseekö se, että kolmannessa valtiossa sijaitseva yrityksen päätoimipaikka suorittaa konsernin ulkopuolelta hankittuja palveluja jäsenvaltioon sijoittautuneelle sivuliikkeelleen siten, että siihen liittyy kyseisten ulkoisten hankintojen kustannusten kohdistaminen sivuliikkeelle, arvonlisäverollisia liiketoimia, jos sivuliike kuuluu mainitussa jäsenvaltiossa arvonlisäveroryhmään.

25. Toisin sanoen kysymys koskee tuomiossa FCE Bank (EU:C:2006:196) ilmaistun periaatteen soveltuvuutta silloin, kun kolmanteen valtioon sijoittautuneen yhtiön sivuliike kuuluu sijaintijäsenvaltiossaan arvonlisäveroryhmään. Kyseisessä tuomiossa todettiin, että ”kiinteää toimipaikkaa, joka ei ole erillinen oikeushenkilö toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneeseen yhtiöön nähden, johon tämä kiinteä toimipaikka kuuluu, ja jolle kyseinen yhtiö suorittaa palveluja, ei ole pidettävä verovelvollisena sen vuoksi, että siltä on veloitettu mainituista palveluista aiheutuneita kuluja”.⁴

1. Asianosaisten ja muiden osapuolten lausumat

26. Skandia America Corporation ja Saksan hallitus katsovat, että sivuliike voi kuulua arvonlisäveroryhmään erillään päätoimipaikasta. Saksan hallitus väittää erityisesti, että koska arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa viitataan arvonlisäveroryhmän perustamisjäsenvaltioon sijoittautuneisiin henkilöihin, sitä sovelletaan kyseisen jäsenvaltion alueella sijaitseviin ulkomaisten verovelvollisten kiinteisiin toimipaikkoihin.

27. Skandia America Corporation ja Saksan hallitus katsovat myös, että tuomiossa FCE Bank (EU:C:2006:196) ilmaistua periaatetta siitä, että päätoimipaikka ja sivuliike muodostavat liiketoiminnallisen kokonaisuuden, voidaan soveltaa myös silloin, kun sivuliike kuuluu arvonlisäveroryhmään. Niiden mukaan arvonlisäverodirektiivin 11 artiklalla ei anneta jäsenvaltiolle oikeutta jakaa päätoimipaikkaa ja sivuliikettä keinotekoisesti kahdeksi verovelvolliseksi.

⁴ – Tuomio FCE Bank (EU:C:2006:196, 41 kohta).

28. Skandia America Corporation katsoo tästä, ettei sen ruotsalainen sivuliike ole riittävän itsenäinen toimiakseen omaan lukuunsa, omalla vastuullaan ja toimintaansa kuuluvat taloudelliset riskit yksin kantaen siten, että arvonlisäverotuksen kannalta olisi olemassa sen ja päätoimipaikan välisiä liiketoimia. Skandia America Corporation väittää tuomion FCE Bank (EU:C:2006:196) 36–40 kohdassa mainituista syistä ja erityisesti siksi, ettei sivuliike kanna elinkeinotoiminnan harjoittamiseen liittyviä taloudellisia riskejä eikä sillä ole perustamispääomaa, että sen sivuliikettä ei voida pitää arvonlisäverovelvollisena kustannuksista, jotka kohdistetaan sille konsernin ulkopuolelta hankittujen tietotekniikkapalvelujen edelleen kehittämisen perusteella.

29. Saksan hallitus puolestaan katsoo, että liiketoimintakokonaisuutta koskevan periaatteen vaikutukset pätevät ainoastaan saman oikeussubjektin toimipisteisiin ja arvonlisäveroryhmien verotuksessa ainoastaan niihin ryhmän jäseniin, joiden kotipaikka on ryhmän perustamisjäsenvaltiossa. Tästä seuraa Saksan hallituksen mukaan se, etteivät arvonlisäveroryhmään kuuluvien eri oikeussubjektien välillä suoritettut sisäiset palvelut ole arvonlisäverollisia, kun kyse on vain liiketoimista, joihin osallistuvat pelkästään arvonlisäveroryhmän perustamisjäsenvaltioon sijoittautuneet toimipaikat (mukaan lukien päätoimipaikat). Niinpä kyseiset palvelut ovat arvonlisäverollisia, jos yhtenä suorituksen osapuolista on toimipaikka (mukaan lukien päätoimipaikka), joka ei sijaitse arvonlisäveroryhmän perustamisjäsenvaltiossa.

30. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus puolestaan katsoo myös, että tuomiossa FCE Bank (EU:C:2006:196) ilmaistua periaatetta voidaan soveltaa nyt käsiteltävässä asiassa ja että palvelujen suoritus päätoimipaikan ja sivuliikkeen välillä ei ole verollinen.

31. Toisin kuin Skandia America Corporation ja Saksan hallitus, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsoo kuitenkin, ettei sivuliike voi yksin kuulua arvonlisäveroryhmään. Se tukeutuu arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan sanamuotoon, jonka mukaan arvonlisäveroryhmään voi kuulua ”[arvonlisäveroryhmän perustamisjäsenvaltion] alueelle *sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä*”.⁵

32. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää, että ilmaisun ”sijoittautuneet henkilöt” on ymmärrettävä tarkoitavan oikeushenkilön kokonaisuutta, johon kyseessä oleva sivuliike kuuluu, ja päättelee, että käsiteltävässä asiassa tämän ”henkilön” on oltava Skandia America Corporation, joka on sijoittautunut Ruotsiin sivuliikkeensä kautta, eikä sivuliike itsessään.

33. Skatteverket, Ruotsin hallitus ja komissio vastustavat tällaista arvonlisäverodirektiivin 9–11 artiklan tulkintaa. Skatteverket, Ruotsin hallitus ja komissio eivät kiistä tuomiossa FCE Bank (EU:C:2006:196) ilmaistua periaatetta mutta katsovat, ettei sitä voida soveltaa, kun ainoastaan sivuliike on hyväksytty arvonlisäveroryhmään. Sitä vastoin ne katsovat, että sivuliikkeen rekisteröimisestä arvonlisäveroryhmään seuraa, ettei sivuliike ole arvonlisäverodirektiivin 11 artiklaan kirjatun yhden verovelvollisen periaatteen mukaisesti enää osa samaa verovelvollista kuin päätoimipaikka.

34. Skatteverket, Ruotsin hallitus ja komissio vetoavat kantansa tueksi muun muassa tuomioon Amplisientifica ja Amplifin, jossa todettiin, että ”[arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa] säädetyn järjestelmän täytäntöönpano edellyttää, että tämän säännöksen perusteella annetussa kansallisessa lainsäädännössä mahdollistetaan se, että sellaisia henkilöitä ja erityisesti yhtiöitä, joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa, lakataan käsittelemästä arvonlisäveron osalta erillisinä verovelvollisina ja niitä käsitellään *yhtenä verovelvollisena*”.⁶

5 — Kursivointi tässä.

6 — Tuomio Amplisientifica ja Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, 19 kohta). Kursivointi tässä.

35. Skatteverket, Ruotsin hallitus ja komissio tukeutuvat kyseiseen yhden verovelvollisen periaatteeseen ja toteavat, että sivuliikkeen rekisteröimisestä arvonlisäveroryhmään seuraa arvonlisäverotuksen kannalta se, että kyse on kahden verovelvollisen eli Skandia America Corporationin päätoimipaikan ja arvonlisäveroryhmän, mukaan lukien sen sivuliike, välisistä palvelujen suorituksista.

36. Komissio katsoo mahdollisuudesta rekisteröidä yhtiön sivuliike arvonlisäveroryhmään ilman että päätoimipaikkaa rekisteröitäisiin siihen, että arvonlisäverodirektiivin 11 artiklaan sisältyvää ilmaisua ”kyseisen jäsenvaltion alueelle sijoittautuneet henkilöt” on tulkittava siten kuin se on esittänyt neuvostolle ja Euroopan parlamentille yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin 2006/112 11 artiklassa säädetyistä ryhmärekisteröintimahdollisuudesta antamassaan tiedonannossa (jäljempänä tiedonanto).⁷

37. Kyseisen tiedonannon mukaan ilmaisu merkitsee sitä, että arvonlisäveroryhmään rekisteröimismahdollisuutta ei ole sellaisilla ulkomaisilla sivuliikkeillä, jotka kuuluvat arvonlisäveroryhmän rekisteröintijäsenvaltioon sijoittautuneisiin oikeushenkilöihin. Arvonlisäveroryhmään voivat sitä vastoin kuulua sellaiset arvonlisäveroryhmän rekisteröintijäsenvaltiossa sijaitsevat sivuliikkeet, jotka kuuluvat ulkomaille sijoittautuneisiin oikeushenkilöihin.

38. Skatteverket, Ruotsin hallitus ja komissio katsovat, ettei kyseessä olevan ruotsalaisen sivuliikkeen liittäminen arvonlisäveroryhmään saata kyseenalaiseksi tuomiossa FCE Bank (EU:C:2006:196) ilmaistua periaatetta.

2. Arviointi

39. Arviointini lähtökohta on arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan sanamuoto, jonka mukaan ”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”.

40. Kuten unionin tuomioistuimen asianosaisille ja muille osapuolille osoittama istunnossa vastattavaksi tarkoitettu kysymys antaa ymmärtää, aluksi on ratkaistava, voiko sivuliike itsessään kuulua sijaintijäsenvaltiossaan arvonlisäveroryhmään eli ilman että arvonlisäveroryhmään kuuluisi myös yhtiö, johon sivuliike kuuluu ja joka ei ole sijoittautunut samaan jäsenvaltioon. Toisin sanoen on ratkaistava, voidaanko Skandia America Corporationin ruotsalaista sivuliikettä pitää arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa tarkoitettuna Ruotsiin sijoittautuneena ”henkilönä”.

41. Unionin tuomioistuin on jo arvioinut kyseistä ilmaisua asiassa komissio vastaan Irlanti,⁸ vaikkakin arviointi keskittyi tuolloin melko erityisluonteiseen seikkaan eli siihen, tarkoittaako arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa käytetty ilmaisu ”henkilö” kyseisen direktiivin 9 artiklassa tarkoitettua ”verovelvollista”.

42. Toisin kuin Ruotsin ja Saksan hallitus istunnossa esittivät, unionin tuomioistuin ei sallinut sivuliikkeiden liittämistä arvonlisäveroryhmään päätoimipaikastaan erillään, kun se totesi, että muut kuin verovelvolliset henkilöt voidaan liittää arvonlisäveroryhmään.⁹

7 — KOM(2009) 325 lopullinen, 3.3.2 kohta.

8 — Tuomio komissio v. Irlanti (C-85/11, EU:C:2013:217). Ks. myös tuomio komissio v. Ruotsi (C-480/10, EU:C:2013:263); tuomio komissio v. Alankomaat (C-65/11, EU:C:2013:265); tuomio komissio v. Suomi (C-74/11, EU:C:2013:266); tuomio komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta (C-86/11, EU:C:2013:267) ja tuomio komissio v. Tšekki (C-109/11, EU:C:2013:269).

9 — Tuomio komissio v. Irlanti (EU:C:2013:217, 50 kohta).

43. Se, että unionin tuomioistuin totesi tuomiossa komissio vastaan Irlanti (EU:C:2013:217), ettei ”henkilö” tarkoita ”verovelvollista”, merkitsee nimittäin pelkästään sitä, että useat henkilöt, jotka eivät itsessään ole verovelvollisia, voivat arvonlisäveroryhmän perustamisen avulla yhdessä muodostaa arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa tarkoitettua ”yhdessä verovelvollisen” eli sellaisen, joka ”itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta”. Niinpä unionin tuomioistuin ei tuomiossa komissio vastaan Irlanti määritellyt arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa käytettyä ilmaisua ”henkilö”.

44. Korostan arvonlisäverodirektiivin 9 ja 11 artiklassa käytetyn terminologian eroavuutta. Sen 9 artiklassa tarkoitetaan nimittäin ”jokaista, joka – – harjoittaa liiketoimintaa”,¹⁰ kun taas 11 artiklaa sovelletaan arvonlisäveroryhmän perustamisjäsenvaltioon ”sijoittautu[neisiin] henkilöi[hin]”, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä, mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa”.¹¹

45. Mielestäni kyseinen ero osoittaa, että 11 artiklan henkilöllinen soveltamisala on suppeampi kuin 9 artiklan. Niinpä ilmaisu ”henkilö” voidaan ymmärtää vain tavanomaisessa merkityksessään eli se tarkoittaa ”yksikköä, jolla on oikeuskelpoisuus”,¹² eli luonnollisena henkilönä tai oikeushenkilönä, mikä on jo rajoittavampaa kuin pelkkä ilmaisun ”jokainen” käyttäminen. Ero käy ilmi tuomiosta Heerma, jossa todettiin, ettei verovelvollisen käsite kata pelkästään luonnollisia henkilöitä ja oikeushenkilöitä vaan myös oikeuskelpoisuutta vailla olevat yksiköt, kuten Alankomaiden oikeuden mukaisesti perustetun siviiliyhtiön.¹³ Mielestäni tällainen tulkinta ei olisi ollut mahdollinen, jos myös 9 artiklassa olisi viitattu ”henkilöön”.

46. Kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää, yksikön liittäminen arvonlisäveroryhmään edellyttää näin ollen, että se on erillinen ”henkilö”, jollainen sivuliike ei ole.

47. Lisäksi on niin, että samaan oikeushenkilöön kuuluvat päätoimipaikka ja sen sivuliike eivät voi molemmat olla arvonlisäverovelvollisia.

48. Kuten julkisasiamies Léger selitti edellä mainitussa asiassa FCE Bank antamansa ratkaisuehdotuksen (C-210/04, EU:C:2005:582) 56 kohdassa, on nimittäin niin, että ”jollei [arvonlisäverodirektiivin 11] artiklassa tarkoitetuista arvonlisäverokomitean 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. Kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus toteaa, tämän säännöksen voidaan tulkita tarkoittavan vastakohtaispäätelmänä sitä, että yksi oikeushenkilö voi olla vain yksi verovelvollinen”.

49. Päätelmä, jonka mukaan sivuliike ei voi itsessään liittyä arvonlisäveroryhmään, ellei siihen liitetä myös yhtiötä, johon se kuuluu, on täysin sopusoinnussa tuomion FCE Bank (EU:C:2006:196) kanssa, mitä yksikään asianosaisista ja muista osapuolista ei kiistä. Kyseisessä tuomiossa todettiin, että ”suoritus on verollinen ainoastaan siinä tapauksessa, että palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia”.¹⁴ Samassa tuomiossa todettiin, ettei sivuliike harjoittanut liiketoimintaa itsenäisesti, koska se ei itse kantanut yrityksen, johon se kuului, liiketoiminnan harjoittamiseen liittyvää riskiä.¹⁵ Niinpä siinä päädyttiin lopputulokseen, ettei sivuliikettä, joka ei ole yhtiöstä, johon se kuuluu, erillinen oikeussubjekti, voida pitää kyseiseen yhtiöön nähden itsenäisenä verovelvollisena.¹⁶

10 — Kursivointi tässä.

11 — Kursivointi tässä.

12 — Cornu, G., *Vocabulaire juridique*, 9. Painos, PUF, Pariisi, 2011, s. 752.

13 — C-23/98, EU:C:2000:46.

14 — Tuomio FCE Bank (EU:C:2006:196, 34 kohta).

15 — Ibid., tuomion 35–41 kohta.

16 — Ibid., tuomion 41 kohta.

50. Lisäksi Skatteverket, Ruotsin hallitus ja komissio ehdottavat, ettei tuomiota FCE Bank (EU:C:2006:196) voida soveltaa tilanteessa, jossa sivuliike kuuluu arvonlisäveroryhmään, sillä se lakkaa kyseiseen ryhmään kuulumisensa seurauksena kuulumasta verovelvolliseen yhtiöön ja muuttuu osaksi toista verovelvollista eli arvonlisäveroryhmää.

51. Komissio tukeutuu laajasti tiedonantonsa, jossa se esitti, että 11 artiklaa on tulkittava noudattaen alueperiaatetta ja verotuksellisen itsemääräämisoikeuden periaatetta,¹⁷ joiden mukaan kunkin valtion verotuksellinen toimivalta ei voi ylittää sen maantieteellisiä rajoja. Niinpä komissio väittää, että arvonlisäveroryhmään voivat kyseisen mahdollisuuden käyttöön ottaneessa jäsenvaltiossa kuulua ainoastaan sellaiset yritykset, joiden liiketoiminnan kotipaikka sijaitsee kyseisen jäsenvaltion alueella, tai tällaisten yritysten tai ulkomaisten yritysten kiinteät toimipaikat, jotka sijaitsevat jäsenvaltion alueella.

52. Mielestäni arvonlisäverodirektiivin teksti ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö eivät mahdollista tällaista lähestymistapaa. Myös komissio itsensä mukaan on sitä paitsi niin, että sen kanta voi ”ensi silmäyksellä [vaikuttaa olevan] ristiriidassa FCE Bankia koskevan tuomion [EU:C:2006:196] kanssa”.¹⁸ Toisin kuin komissio arvioi, se seikka, ettei kyseisessä tuomiossa mitenkään viitata arvonlisäveroryhmien tilanteeseen, ei ole peruste sille, että sivuliike voitaisiin hyväksyä sellaisenaan arvonlisäveroryhmään.

53. Lisäksi komission väitteellä, jonka mukaan sivuliikkeestä tulee arvonlisäveroryhmään kuulumisen seurauksena osa toista verovelvollista, ei vastata ennakkokysymykseen siitä, voidaanko sivuliike itsessään hyväksyä arvonlisäveroryhmään.

54. Sillä, että palvelujen suoritus päätoimipaikan ja sivuliikkeen välillä on vastikkeellinen, ei ole mitään vaikutusta. Kuten tuomiossa FCE Bank todettiin, ”[siinä], että on tehty kustannusten jakoa koskeva sopimus, kyse on niin ikään esillä olevan asian kannalta merkityksettömästä seikasta, koska tällaista sopimusta ei ole tehty itsenäisten sopimuspuolten välillä”.¹⁹ Kuten Skandia America Corporation myöntää, kyse on hinnan vahvistamisesta ja kustannusten kohdistamisesta yhtiön sisäisten päätösten perusteella, millä pyritään erityisesti määrittämään kiinteän toimipaikan tulot.²⁰

55. Ruotsin ja Saksan hallitukset viittasivat lisäksi istunnossa tuomion *Crédit Lyonnais* 33 kohtaan, jossa unionin tuomioistuin totesi, että ”yhtiön, jonka päätoimipaikka on jossakin jäsenvaltiossa ja jolla on kiinteä toimipaikka jossakin toisessa jäsenvaltiossa, on tästä syystä katsottava sijoittautuneen viimeksi mainittuun jäsenvaltioon siellä toteutettujen liiketoimien osalta”.²¹

56. Vaikka kyseinen katkelma koskee arvonlisäveron takaisinsaantia joko vähennyksenä tai palautuksena eikä arvonlisäveroryhmän perustamista, siinä ei anneta sivuliikkeelle mahdollisuutta liittyä arvonlisäveroryhmään päätoimipaikasta itsenäisenä. Mielestäni se tukee pikemminkin Ruotsin ja Saksan hallitusten kannattamaan näkemykseen nähden vastakkaista kantaa eli koko yhtiön sisällyttämistä arvonlisäveroryhmään sillä perusteella, että kyseessä oleva yhtiö on arvonlisäveroryhmän rekisteröintijäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikkansa ansiosta arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa tarkoitettu ”kyseisen jäsenvaltion alueelle sijoittautunut henkilö”.

17 — KOM(2009) 325 lopullinen, 3.3.2.1 kohta.

18 — *Ibid.*, tuomion 3.3.2.2 kohta.

19 — EU:C:2006:196, 40 kohta. Tuomion 41 kohdassa täsmennetään, ettei sivuliikettä voida pitää verovelvollisena ”*sen vuoksi, että siltä on veloitettu mainituista palveluista aiheutuneita kuluja*”. Kursivointi tässä.

20 — Ks. myös vastaavasti julkisasiamies Léger'n ratkaisuehdotus em. asiassa FCE Bank (EU:C:2005:582, 65 ja 66 kohta).

21 — C-388/11, EU:C:2013:541.

57. Viimeisenä mutta ei merkitykseltään vähäisenä seikkana on todettava, että Skandia America Corporationin näkemyksestä, jonka mukaan ruotsalainen sivuliike voi itsessään kuulua arvonlisäveroryhmään, seuraisi yhdessä tuomioon FCE Bank (EU:C:2006:196) sisältyvän periaatteen soveltamisen kanssa se, että sekä amerikkalaisen päätoimipaikan ja sen ruotsalaisen sivuliikkeen että kyseisen sivuliikkeen ja muiden arvonlisäveroryhmän jäsenten väliset liiketoimet olisivat verottomia.

58. Tällainen lopputulos, joka on erityisen mielenkiintoinen vakuutusallalla, jolla sovelletaan arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädettyä arvonlisäverosta vapauttamista ja jolla vähennysoikeus näin ollen puuttuu, voisi seurata ainoastaan kahden keskenään yhteensopimattoman säännöksen soveltamisesta. Sivuliike ei voi muodostaa arvonlisäverotuksen kannalta yhtä talouden toimijaa sen yhtiön kanssa, johon se kuuluu, tuomion FCE Bank (EU:C:2006:196) perusteella ja olla samaan aikaan siitä – myös arvonlisäverotuksen kannalta – erillinen arvonlisäveroryhmään yksin kuulumisensa vuoksi.

59. Lisään, että arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan toisessa kohdassa sallitaan se, että jäsenvaltiot voivat ”toteuttaa kaikki tarpeelliset toimenpiteet estääkseen sen, että veropetoksia voidaan tehdä tai veroa kiertää tätä säännöstä soveltamalla”. Unionin tuomioistuimien on myös yleisesti tunnustanut, että veropetosten ja mahdollisten väärinkäytösten estäminen on arvonlisäverodirektiivissä tunnustettu tavoite, johon siinä myös kannustetaan.²²

3. Yhteenveto

60. Olen edellä esitetyn perusteella sitä mieltä, että Skatteverketin päätös hyväksyä Skandia America Corporationin ruotsalaisen sivuliikkeen rekisteröiminen sellaisenaan Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) -vakuutusyhtiön arvonlisäveroryhmään on arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan perusteella lainvastainen.

61. Tällaisen lainvastaisuuden seurauksista ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kannalta on tässä yhteydessä mainittava neljä vaihtoehtoa seuraavassa järjestyksessä.

4. Lainvastaisuuden seuraukset

a) Sivuliikkeen arvonlisäveroryhmään rekisteröimistä koskevan päätöksen kumoaminen

62. Tässä vaihtoehdossa sivuliike ei kuuluisi enää arvonlisäveroryhmään. Tämän seurauksena Skandia America Corporationin päätoimipaikan ja sen ruotsalaisen sivuliikkeen väliset palvelujen suoritukset eivät olisi arvonlisäverollisia tuomiossa FCE Bank (EU:C:2006:196) ilmaistun periaatteen mukaisesti.

63. Sen sijaan Skandia America Corporationin ruotsalaisen sivuliikkeen ja kyseessä olevan arvonlisäveroryhmän väliset palvelujen suoritukset olisivat arvonlisäverollisia, ja arvonlisäveron maksamisesta vastaisi Skandia America Corporation arvonlisäverodirektiivin 193 artiklan nojalla, jonka mukaan ”arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, joka suorittaa – verollisen palvelun”.²³

22 — Ks. mm. tuomio Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121, 71 kohta); tuomio Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 54 kohta); tuomio R (C-285/09, EU:C:2010:742, 36 kohta); tuomio Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707, 50 kohta); tuomio Mahagében (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 41 kohta); tuomio Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, 35 kohta) ja tuomio Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, 46 kohta).

23 — Arvonlisäverodirektiivin 196 artiklaa, jolla yhdessä sen 56 artiklan kanssa asetetaan palvelujen vastaanottajalle velvollisuus maksaa arvonlisävero, ei sovelleta käsiteltävässä asiassa, sillä kyseessä olevia palveluja ei ole suoritettu ”[unioniin], mutta muuhun kuin suorittajan kotimaahan sijoittautuneille verovelvollisille”. Palvelujen vastaanottajana oleva arvonlisäveroryhmä on sijoittautunut Ruotsiin, johon myös kyseessä oleva palvelujen suorittaja Skandia America Corporation on ruotsalaisen sivuliikkeensä kautta sijoittautunut. Tällöin sovelletaan kyseisen direktiivin 43 artiklaa, jonka mukaan ”palvelujen suorituspaikkana pidetään paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan”. Kursivointi tässä.

b) Päätöstä sivuliikkeen rekisteröimisestä arvonlisäveroryhmään tulkitaan unionin oikeuden mukaisesti

64. Tämän vaihtoehdon mukaan ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin voisi tulkita päätöstä sivuliikkeen rekisteröimisestä arvonlisäveroryhmään sen unionin oikeuden kanssa sopusointuun saattavalla tavalla ja katsoa, että ainoastaan Skandia America Corporation sellaisenaan oli voinut esittää pyynnön arvonlisäveroryhmään liittämistä, jolloin se näin ollen kuuluisi siihen kokonaisuudessaan.

65. Olisi ratkaistava, voidaanko kolmannen valtion, tässä tapauksessa Yhdysvaltojen, oikeuden mukaisesti perustettu yhtiö, jolla on kiinteä toimipaikka jäsenvaltiossa, tässä tapauksessa Ruotsin kuningaskunnassa, liittää kyseisessä jäsenvaltiossa perustettuun arvonlisäveroryhmään.

66. Katson Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen esittämällä tavalla, että arvonlisäverodirektiivin 11 artikla, jossa tarkoitetaan "[arvonlisäveroryhmän perustamisjäsenvaltion] alueelle sijoittautuneita henkilöitä", mahdollistaa tällaisen yhtiön, jolla on kiinteä toimipaikka jäsenvaltiossa, liittämisen kokonaisuudessaan kyseisessä jäsenvaltiossa perustettuun arvonlisäveroryhmään.

67. Tällainen ilmaisun "sijoittautunut henkilö" tulkinta on sopusoinnussa paitsi unionin oikeudessa käytetyn sijoittautumisen käsitteen myös arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan kanssa, jonka mukaan "arvonlisävero on suoritettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan *jäsenvaltion alueella suorittamasta* vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta".²⁴ Arvonlisäverodirektiivin 43 artiklan yleissäännön mukaan "palvelujen suorituspaikkana pidetään paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai *kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan*, taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorittajan kotipaikkaa tai vakinaista asuinpaikkaa".²⁵

68. Käsiteltävässä asiassa Skandia America Corporationilla on Ruotsissa kiinteä toimipaikka, josta kyseessä olevat palvelut suoritetaan. Niinpä voidaan katsoa, että huolimatta siitä, että Skandia America Corporation on perustettu Yhdysvalloissa, se on arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa tarkoitettu Ruotsiin sijoittautunut henkilö.

69. Tässä tilanteessa palvelujen suoritukset Skandia America Corporationin ja sen ruotsalaisen sivuliikkeen välillä eivät olisi olleet arvonlisäverollisia tuomiossa FCE Bank (EU:C:2006:196) ilmaistun periaatteen mukaisesti.

70. Palvelujen suoritukset vastaanottajana olevan arvonlisäveroryhmän (mukaan lukien Skandia America Corporation) ja suorittajana olevan toimittajan (joka voisi olla sijoittautunut muuhun jäsenvaltioon kuin Ruotsin kuningaskuntaan tai kolmanteen valtioon), joka ei kuulu Skandia America Corporation -konserniin, välillä olisivat sitä vastoin arvonlisäverollisia, koska kyse olisi arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetuista "verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamista vastikkeellisista palvelujen suorituksista".

71. Tarkemmin sanottuna kyse olisi "jäsenvaltion alueella suoritetuista" palveluista, sillä tässä vaihtoehdossa sovellettaisiin 56 artiklaa, koska käsiteltävässä asiassa olisi kyse sähköisistä palveluista (kyseisen artiklan 1 kohdan k alakohta). Poikkeuksena arvonlisäverodirektiivin 43 artiklan mukaisesta yleissäännöstä sen 56 artiklan 1 kohdassa säädetään, että "[kyseessä olevien] palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa hankkijalla on liiketoimintansa kotipaikka – –, jos palvelut suoritetaan – – [unioniin], mutta muuhun kuin suorittajan kotimaahan sijoittautuneille verovelvollisille". Käsiteltävässä asiassa kyseessä olevat palvelut olisi suoritettu arvonlisäveroryhmälle, joka on sijoittautunut Ruotsiin ja muuhun valtioon kuin palvelujen suorittajan, joka voisi olla sijoittautunut kolmanteen valtioon tai muuhun jäsenvaltioon kuin Ruotsin kuningaskunta, sijoittautumisvaltioon.

24 – Kursivointi tässä.

25 – Kursivointi tässä.

72. Olisi vielä ratkaistava, kuka on velvollinen maksamaan arvonlisäveron. Arvonlisäverodirektiivin 196 artiklassa säädetään, että ”arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, jolle suoritetaan 56 artiklassa tarkoitettuja palveluja”. Kyseisen säännöksen perusteella arvonlisäveroryhmän olisi palvelujen vastaanottajana maksettava arvonlisävero.

c) Skandia America Corporation ja sivuliike eivät kuulu arvonlisäveroryhmään

73. Kuten Ruotsin hallitus esitti istunnossa, henkilön rekisteröiminen arvonlisäveroryhmään perustuu henkilön siihen liittymistä koskevaan vapaaseen tahtoon ja Skatteverketin hyväksyntään. Skandia America Corporation ei ehkä olisi jättänyt itseään koskevaa hakemusta arvonlisäveroryhmään rekisteröimisestä, jos se olisi tiennyt, ettei Skatteverket salli pelkästään sen sivuliikkeen rekisteröimistä. Niinpä on mielestäni asianmukaista, että päätöstä Skandia America Corporationin ruotsalaisen sivuliikkeen rekisteröimisestä kyseessä olevaan arvonlisäveroryhmään tulkittaisiin siten, että Skandia America Corporationista kokonaisuudessaan olisi tullut sen jäsen ainoastaan, jos tämä on yhtiön tahto.

74. Jos näin ei olisi, ensimmäisen vaihtoehdon mukaisia arvonlisäveroseurauksia sovellettaisiin myös tässä vaihtoehdossa.²⁶

d) Skatteverketin päätös kantaa arvonlisävero Skandia America Corporationin ruotsalaiselle sivuliikkeelleen suorittamista palveluista on oikeutettu veronkierron ehkäisemiseksi (arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan toinen kohta)

75. Tätä vaihtoehtoa on tarkasteltava, jos – kuten Skandia America Corporation istunnossa esitti – päätöstä hyväksyä Skandia America Corporationin ruotsalainen sivuliike arvonlisäveroryhmään ei voitaisi valtioneuvoston oikeuteen liittyvistä syistä enää kumota tai tulkita toisessa ja kolmannessa vaihtoehdossa kuvatulla tavalla. Tällaisessa tilanteessa riidanalainen Skatteverketin päätös voisi perustua arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan toiseen kohtaan, jossa sallitaan se, että jäsenvaltio, joka käyttää mahdollisuutta sallia arvonlisäveroryhmän perustaminen, ”toteuttaa kaikki tarpeelliset toimenpiteet estääkseen sen, että veropetoksia voidaan tehdä tai veroa kiertää tätä säännöstä soveltamalla”.

76. Kuten olen edellä 57 ja 58 kohdassa esittänyt, Skandia America Corporationin pelkän ruotsalaisen sivuliikkeen rekisteröimisestä arvonlisäveroryhmään seuraisi yhdessä tuomiolla FCE Bank (EU:C:2006:196) ilmaistun periaatteen soveltamisen kanssa se, että yhdysvaltalaisen päätoimipaikan ja sen ruotsalaisen sivuliikkeen väliset palvelujen suoritukset eivät olisi arvonlisäverollisia, kun taas kyseisen sivuliikkeen ja arvonlisäveroryhmän muiden jäsenten väliset suoritukset eivät myöskään olisi arvonlisäverollisia, tällä kertaa arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan nojalla. Tästä seuraisi lopputulos, jota unionin lainsäätäjät ei olisi halunnut, eli kyseessä olevien palvelujen suoritusten verottomuus.

77. Niinpä tässä vaihtoehdossa olisi kannettava arvonlisävero Skandia America Corporationin päätoimipaikan ja sen ruotsalaisen sivuliikkeen välisistä palvelujen suorituksista, ja veron olisi komission esittämällä tavalla velvollinen maksamaan arvonlisäveroryhmä palvelujen vastaanottajana arvonlisäverodirektiivin 56 ja 196 artiklan nojalla.²⁷

78. Huomautan, että kyseiset palvelujen suoritukset olisivat kaikissa neljässä vaihtoehdossa arvonlisäverollisia.

26 — Ks. edellä 62 ja 63 kohta.

27 — Kattavampi arviointi jäljempänä 81–87 kohdassa.

79. Niinpä ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 11 artiklaa on tulkittava siten, että kolmannen valtion lainsäädännön mukaisesti perustetun yhtiön sivuliikettä ei voida yhtiöstä itsenäisenä hyväksyä sivuliikkeen sijaintijäsenvaltiossa perustettuun arvonlisäveroryhmään. Palvelujen suoritukset päätoimipaikan ja sivuliikkeen välillä eivät ole arvonlisäverollisia liiketoimia toisin kuin sivuliikkeen ja sen asiakkaiden – olivatpa ne arvonlisäveroryhmän jäseniä tai eivät – väliset palvelujen suoritukset.

B Toinen ennakkoratkaisukysymys

80. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toiseen kysymykseen on vastattava toissijaisesti siltä varalta, että unionin tuomioistuin katsoisi, että sellaiset palvelujen suoritukset, joissa yhtiön kolmanteen valtioon sijoittautunut päätoimipaikka suorittaa saman yhtiön jäsenvaltioon sijoittautuneelle ja kyseisessä jäsenvaltiossa perustettuun arvonlisäveroryhmään kuuluvalla sivuliikkeelle ulkopuolelta hankittuja palveluja, joihin liittyy ulkoisten hankintojen kustannusten kohdistaminen sivuliikkeelle, ovat arvonlisäverollisia.

81. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii toisella kysymyksellään selvittämään, onko kyseisen yhtiön päätoimipaikkaa pidettävä arvonlisäverodirektiivin ”196 artiklassa tarkoitettuna verovelvollisena henkilönä, joka ei ole sijoittautunut jäsenvaltioon, jolloin hankkijaa on verotettava liiketoimista”.

82. Skandia America Corporationin ja komission mukaan arvonlisäveron on siinä tapauksessa, että päätoimipaikan ja sivuliikkeen väliset palvelujen suoritukset ovat verollisia, velvollinen maksamaan arvonlisäveroryhmä arvonlisäverodirektiivin 196 artiklan nojalla, jonka mukaan arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, jolle suoritetaan kyseisen direktiivin 56 artiklassa tarkoitettuja palveluja.

83. Skandia America Corporationin ja komission mukaan silloin, jos ulkomailla asuvaan verovelvolliseen kuuluva kiinteä toimipaikka liittyy arvonlisäveroryhmään sen perustamisjäsenvaltiossa, on katsottava, ettei kyseistä toimipaikkaa ole arvonlisäverotuksen kannalta olemassa arvonlisäveroryhmään kuulumisen ulkopuolella. Komissio ehdottaa näin ollen arvonlisäverodirektiivin 196 artiklan teleologista tulkintaa, joka johtaisi päätelmään, että Skandia America Corporationia olisi pidettävä verovelvollisena, joka ei ole sijoittautunut kyseessä olevaan jäsenvaltioon, ja että arvonlisäveron on velvollinen maksamaan arvonlisäveroryhmä arvonlisäverodirektiivin 56 artiklassa tarkoitettuna palvelujen vastaanottajana.

84. Skatteverket puolestaan katsoo, etteivät arvonlisäverodirektiivin 196 artiklassa säädetyt edellytykset täyty nyt käsiteltävässä asiassa, sillä kyseessä oleva palvelujen suorittaja eli Skandia America Corporation on ruotsalaisen sivuliikkeensä kautta sijoittautunut samaan jäsenvaltioon kuin palvelujen vastaanottaja eli Ruotsiin. Skatteverket katsoo näin ollen, ettei se, että Skandia America Corporationin ruotsalainen sivuliike on sisällytetty ruotsalaiseen arvonlisäveroryhmään, estä kyseisen yhtiön pitämistä Ruotsiin sijoittautuneena verovelvollisena. Tästä seuraa Skatteverketin mukaan se, että arvonlisäveron on arvonlisäverodirektiivin 193 artiklan nojalla velvollinen maksamaan Skandia America Corporation.

85. Skatteverketin näkemys ei vakuuta minua. Muistutan, että toiseen kysymykseen on vastattava ainoastaan siinä tapauksessa, että Skandia America Corporationin päätoimipaikan ja sen ruotsalaisen sivuliikkeen väliset liiketoimet olisivat ensimmäiseen kysymykseen annettavan vastauksen seurauksena verollisia. Tämä merkitsee, ettei ruotsalaista sivuliikettä voida enää pitää palvelujen suorittajan toimipaikkana vaan palvelujen vastaanottajana eli arvonlisäveroryhmään kuuluvana. Niinpä jaan Skandia America Corporationin ja komission näkemyksen siitä, että tällaisessa tilanteessa arvonlisäveron olisi arvonlisäverodirektiivin 196 artiklan nojalla velvollinen maksamaan arvonlisäveroryhmä.

86. Tällainen päätelmä voi vaikuttaa Skatteverketin kannalta absurdilta, sillä Skandia America Corporation on sijoittautunut Ruotsiin juuri ruotsalaisen sivuliikkeensä kautta, mutta siihen päädytään vain, jos hyväksytään Skatteverketin näkemys, jonka mukaan tuomion FCE Bank (EU:C:2006:196) ilmentämää oikeuskäytäntöä ei voida soveltaa, jos sivuliike kuuluu arvonlisäveroryhmään. Mielestäni kyseiset ristiriitaisuudet ovat lisäperuste olla hyväksymättä Skatteverketin ja komission kantaa ensimmäiseen kysymykseen.

87. Niinpä toiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 196 artiklaa on tulkittava siten, että kun yhtiön kolmannessa valtiossa sijaitseva päätoimipaikka on jäsenvaltioon, jossa sillä on sivuliike, sijoittautumaton palvelujen suorittaja-verovelvollinen, kyseessä olevista palveluista on kyseisen direktiivin 56 artiklan nojalla verotettava palvelujen vastaanottajaa eli arvonlisäveroryhmää, johon kyseinen sivuliike kuuluu.

VI Ratkaisuehdotus

88. Ehdotan näin ollen, että unionin tuomioistuimien vastaa Förvaltningsrätten i Stockholmin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

– Ensisijainen vastaus

- 1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 11 artiklaa on tulkittava siten, että kolmannen valtion lainsäädännön mukaisesti perustetun yhtiön sivuliikettä ei voida yhtiöstä itsenäisenä hyväksyä sivuliikkeen sijaintijäsenvaltiossa perustettuun useista yhtiöistä, joita pidetään yhtenä arvonlisäverovelvollisena, muodostuvaan ryhmään. Palvelujen suoritukset päätoimipaikan ja sivuliikkeen välillä eivät ole arvonlisäverollisia liiketoimia toisin kuin sivuliikkeen ja sen asiakkaiden – olivatpa ne kyseisen arvonlisäveroryhmän jäseniä tai eivät – väliset palvelujen suoritukset.

– Toissijainen vastaus

- 2) Direktiivin 2006/112 196 artiklaa on tulkittava siten, että kun yhtiön kolmannessa valtiossa sijaitseva päätoimipaikka on jäsenvaltioon, jossa sillä on sivuliike, sijoittautumaton palvelujen suorittaja-verovelvollinen, kyseessä olevista palveluista on kyseisen direktiivin 56 artiklan nojalla verotettava palvelujen vastaanottajaa eli useista yhtiöistä, joita pidetään yhtenä arvonlisäverovelvollisena, muodostuvaa ryhmää, johon kyseinen sivuliike kuuluu.