



Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
1 päivänä maaliskuuta 2017¹

Asia C-605/15

**Minister Finansów
vastaan**

Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie

(Ennakkoratkaisupyyntö – Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verolainsäädäntö – Arvonlisäverolainsäädäntö – Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan mukainen riippumatonta yhteenliittymää koskeva vapautus – Soveltaminen vakuutuspalveluihin – Soveltaminen rajat ylittäviin yhteenliittymiin – Kilpailun vääristymättömyyden arviointi – Jäsenvaltioiden velvoite konkretisoida tarkemmin suoraan sovellettavaa direktiivin säännöstä

I Johdanto

1. Käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimelle esitetty ennakkoratkaisupyyntö koskee jälleen yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY² (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaa. Kyseinen säännös on yksi vapautuksista, joita ei ole vielä selvennetty. Unionin tuomioistuin on käsitellyt tätä vapautusta ja sen tunnusmerkkejä koskevia edellytyksiä aiempina vuosikymmeninä toistaiseksi vasta kolmesti.³ Unionin tuomioistuimessa on kuitenkin parhaillaan vireillä samanaikaisesti neljä asiaa,⁴ jotka koskevat tämän vapautuksen eri näkökohtia.

2. Vastaavassa DNB Bankaa koskevassa menettelyssä⁵ on ensisijaisesti ratkaistava, mikä arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettu yhteenliittymä ylipäättään on. Nyt käsiteltävä asia on sitä vastoin merkityksellinen arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan aineellisen soveltamisalan (myös vakuutusten kuuluminen siihen) ja alueellisen soveltamisalan (nk. rajat ylittävät yhteenliittymät) ja kilpailun vääristymättömyyden määrittämisen kannalta. On lisäksi vastattava kysymykseen siitä, onko jäsenvaltio käsiteltävässä asiassa velvollinen panemaan vapautuksen täytäntöön kansallisessa lainsäädännössään sen sanamuotoa laajemmin.

1 Alkuperäinen kieli: saksa.

2 EUVL 2006, L 347, s. 1.

3 Tuomio 15.6.1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246); tuomio 20.11.2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621) ja tuomio 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713).

4 Käsiteltävän asian lisäksi ne ovat asia C-274/15, komissio v. Luxemburg, asia C-326/15, DNB Banka ja asia C-616/15, komissio v. Saksa.

5 Asian numero unionin tuomioistuimessa: C-326/15.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt A Unionin oikeus

3. Unionissa arvonlisäveroa kannetaan arvonlisäverodirektiivin mukaisesti. Arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan 1 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.”

4. Arvonlisäverodirektiivin 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”.

5. Arvonlisäverodirektiivin 131 artiklassa säädetään yleisenä säännöksenä myös edellä mainitusta vapautuksesta 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.”

B Kansallinen oikeus

6. Tavarosta ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (Ustawa o podatku od towarów i usług, koodifioitu versio; Dz. U. 2011, nro 177, järjestysnumero 1054; sellaisena kuin se on muutettuna, jäljempänä arvonlisäverolaki) 43 §:n 1 momentin 21 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verosta vapautetaan: riippumattomien yhteenliittymien jäsenilleen, joiden toiminta on vapautettu arvonlisäverosta tai jotka eivät ole toiminnastaan arvonlisäverollisia, suorittamat palvelut, jotka ovat välittömästi tarpeellisia näiden toiminnalle, joka on vapautettu tai suljettu veron ulkopuolelle, jos nämä yhteenliittymät vaativat jäseniltään korvaukseksi ainoastaan enintään kunkin oman osuuden näiden yhteenliittymien yhteisistä, yhteisen edun nimissä aiheutuvista kustannuksista, jos vapautus ei vääristä kilpailuolosuhteita.”

III Pääasia

7. Aviva-konserni (jäljempänä konserni) tarjoaa Euroopassa vakuutuspalveluja ja muun muassa eläkevakuutuksia. Konsernin päätoimialana ovat pitkäaikaiset säästöohjelmat, rahastojen hallinnointi ja vakuutukset. Konserni harkitsee yhteisten palvelukeskusten perustamista tietyihin unionin jäsenvaltioihin ja kyseisen toiminnan harjoittamista eurooppalaisen taloudellisen etuyhtymän⁶ (jäljempänä ETEY) muodossa. ETEY:n jäseniä olisivat ainoastaan konserniin kuuluvat vakuutusalan liiketoimintaa harjoittavat yhtiöt, muun muassa henkivakuutuksia tarjoava Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A., jonka kotipaikka on Varsova (jäljempänä Aviva).

⁶ Sellaisena kuin sitä tarkoitetaan eurooppalaisesta taloudellisesta etuyhtymästä (ETEY) 25.7.1985 annetussa neuvoston asetuksessa (ETY) N:o 2137/85 (EYVL 1985, L 199, s. 1).

8. Yhteisten palvelukeskusten tarkoituksena on suorittaa palveluja, jotka ovat välittömästi tarpeen yhteenliittymän (ETEY:n) jäsenten vakuutustoiminnan harjoittamisessa. Ne voivat olla erityisesti henkilöstöhallinnon palveluja, rahoituksen ja kirjanpidon palveluja, tietojenkäsittelypalveluita, hallintopalveluja, asiakaspalveluun liittyviä palveluja ja tuotekehityspalveluja.

9. ETEY:n jäsenten on tarkoitus suorittaa toimintoja, jotka on vapautettu arvonlisäverosta tai eivät ole arvonlisäveron alaisia. On kuitenkin mahdollista, että eräät niistä (myös Aviva) suorittavat oheis- tai sivutoimintana verollisia toimia (esim. satunnainen tilojen vuokraus ja muiden avustavien palvelujen suorittaminen). ETEY:n palveluja on tarkoitus suorittaa ainoastaan yhteenliittymään kuuluville yhtiöille, jotka sijaitsevat Euroopan unionin alueella. Mainittuja toimia, joita ETEY suorittaisi, hoitavat tällä hetkellä tietyt, 12 eri valtiossa sijaitsevat konserniyhtiöt.

10. Näin ollen se, että konserniyhtiöt, Puolaan sijoittautuneet mukaan luettuina, käyttävät ETEY:n palveluja, ei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen näkemyksen mukaan lähtökohtaisesti vaikuta konsernissa ulkopuolisilta palveluntarjoajilta hankittujen ostojen tason muutokseen. ETEY:n ei ole tarkoitus tuottaa voittoa toiminnallaan, koska se olisi ristiriidassa ETEY-asetuksen 3 artiklan kanssa, jonka mukaan ETEY:n tarkoituksena ei ole tuottaa voittoa itselleen.

11. Edellä todettujen tosiseikkojen pohjalta Aviva pyysi Minister Finansówilta (valtiovarainministeri) kirjallisen tulkinnan antamista siitä, onko kyseinen (johonkin unionin jäsenvaltioon muttei Puolaan sijoittautuneen) ETEY:n toiminta vapautettu arvonlisäverosta arvonlisäverolain 43 §:n 1 momentin 21 kohdan perusteella. Aviva tiedusteli erityisesti, eivätkö ETEY:n jäsenet, joiden kotipaikka on Puolassa ja jotka harjoittavat vakuutusalan liiketoimintaa, ole siten velvollisia käännetyn veronmaksuvelvollisuuden mekanismin mukaisesti laskemaan ja ilmoittamaan maksettavan arvonlisäveron ETEY:n niille jakamien kustannusten osalta. Avivan mukaan tähän kysymykseen on vastattava myöntävästi.

12. Minister Finansów katsoi 14.3.2013 yksittäistapausta koskevasta tulkinnasta tekemässään päätöksessä, että Avivan näkemys on virheellinen. Se totesi, että arvonlisäverolain 43 §:n 1 momentin 21 kohdassa säädetyistä vapautusta koskevista edellytyksistä viimeinen eli kilpailuolosuhteiden vääristymättömyyttä koskeva ei täyty.

13. Minister Finansów tukeutui unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön ja erityisesti tuomioon Taksatorringen.⁷ Hän totesi, että käsiteltävässä asiassa on olemassa todellinen vaara kilpailun vääristymisestä. Hän katsoi, että jos ETEY soveltaa vapautusta, se luo itselleen etuoikeutetun aseman markkinoilla.

14. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawiessa (Varsovassa sijaitseva voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola, jäljempänä ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin) nostamassaan kanteessa Aviva vaati menestyksellisesti Minister Finansówin tulkintapäätöksen kumoamista. Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen 30.12.2013 antaman tuomion mukaan ETEY täyttää kaikki edellytykset arvonlisäverolain 43 §:n 1 momentin 21 kohdan mukaisen vapautuksen soveltamiselle. Minister Finansów teki kassaatiovalituksen ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen tuomiosta.

⁷ Tuomio 20.11.2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621).

IV Menettely unionin tuomioistuimessa

15. Asiaa nyt käsittelevä Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) on esittänyt SEUT 267 artiklan nojalla unionin tuomioistuimelle 17.11.2015 seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) Onko riippumattoman yhteenliittymän arvonlisäverovapautusta koskeva kansallinen säännös, jossa ei säädetä kilpailun vääristymistä koskevan edellytyksen täyttymistä koskevista ehdoista ja menettelyistä, arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan, luettuna yhdessä arvonlisäverodirektiivin 131 artiklan kanssa, sekä tehokkuusperiaatteen, oikeusvarmuuden periaatteen ja luottamuksensuojan periaatteen mukainen?
- 2) Millaisia kriteerejä on sovellettava arvioitaessa, täyttykö arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädetty kilpailun vääristymistä koskeva edellytys?
- 3) Vaikuttaako jälkimmäiseen edellä esitetyistä kysymyksistä vastaamiseen se, että riippumaton yhteenliittymä suorittaa palvelut eri jäsenvaltioiden oikeusjärjestysten piiriin kuuluville jäsenilleen?”

16. Aviva, Puolan tasavalta, Saksan liittotasavalta, Alankomaat, Yhdistynyt kuningaskunta ja Euroopan komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia ja osallistuneet Yhdistynyttä kuningaskuntaa ja Alankomaita lukuun ottamatta 7.12.2016 pidettyyn istuntoon.

V Oikeudellinen arviointi A Toinen ja kolmas ennakkoratkaisukysymys

17. Toinen ja kolmas kysymys koskevat arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan tunnusmerkistöä, minkä vuoksi ne tutkitaan ensin ja yhdessä. Tältä osin ennakkoratkaisua pyytäneet tuomioistuin tiedustele, miten ”kilpailun vääristymättömyyden” ja ”yhteenliittymän” tunnusmerkkejä on tulkittava, jos yhteenliittymä tarjoaa jäsenilleen rajat ylittäviä palveluja.

18. Tämä edellyttää ensinnäkin vastaamista kysymykseen, kuuluuko Avivan kaltainen vakuutusyhtiöiden yhteenliittymä arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaan sisältyvän vapautussäännöksen aineelliseen soveltamisalaan (jäljempänä 1 kohta). Lisäksi on selvitettävä, onko arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohta vapautussäännös, jolla on rajat ylittäviä vaikutuksia (jäljempänä 2 kohta), ja miten kilpailun vääristymättömyyden (kielteistä) tunnusmerkkiä on tulkittava (jäljempänä 3 kohta).

1. Aineellinen soveltamisala

a) Sanamuoto sekä tarkoitus

19. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan sanamuoto jättää avoimeksi, kuuluvatko kaikki vai ainoastaan tietyt yhteenliittymät vapautussäännöksen aineelliseen soveltamisalaan. Vastaus tähän on kuitenkin mahdollisesti pääteltävissä vapautuksen tarkoituksesta.

20. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan taustalla on nähdäkseni – julkisasiamies Mischon käsityksen⁸ ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön⁹ mukaisesti – seuraava tarkoitus: sillä pyritään estämään kilpailuhaitan syntyminen toimijalle, jonka on esimerkiksi yrityksen pienuuden vuoksi ostettava palveluja, sellaiseen toimijaan nähden, joka voi teetättää palvelut omalla henkilöstöllään tai arvonlisäveroryhmän yhteydessä.

⁸ Julkisasiamies Mischon ratkaisuehdotus Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562).

⁹ Tuomio 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713).

21. Vapautuksella kompensoitava kilpailuhaitta syntyy seuraavasti: Sen, joka tarjoaa tiettyjä palveluja verottomasti, on maksettava arvonlisävero aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankkimistaan suorituksista. Ilman arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vapautusta näin tapahtuisi myös silloin, jos kyseinen toimija on päätenyt toimimaan yhteistyössä muiden ammatinharjoittajien kanssa sellaisen yhteisen rakenteen kautta, joka on ottanut hoidettavakseen kyseisten (verottomien) palvelujen suorittamiselle tarvittavia toimintoja. Kun vapautus on ulotettu koskemaan yhteisesti aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettuja palveluja, myyntiliiketoimen verottomuus kohdistuu samaan arvonlisään kuin kilpailijalla, joka teettää aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettavan palvelun omalla henkilöstöllään. Loppukuluttaja hyötyy siten vapautuksesta myös silloin, kun verottomasti toimivien yritysten yhteenliittymä suorittaa näille tiettyjä palveluja, jotka liittyvät suoraan loppukuluttajalle suoritettuun verottomaan palveluun. Toisin kuin komissio väitti istunnossa, arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohta ei siten ole verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastainen, vaan sillä pikemminkin kompensoidaan sellaisille verovelvollisille syntyviä kilpailuhaittoja, jotka jakavat resurssinsa.

22. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vapautuksia on tulkittava suppeasti, mutta tulkinnan on perustuttava säännöksen tarkoitukseen ja sen tehokkuuden takaamiseen.¹⁰ Jos arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan tarkoituksena on laajentaa muita vapautuksia, silloin tarkasteltaessa kysymystä, mitkä yhteenliittymät kuuluvat sen soveltamisalaan, on otettava lähtökohdaksi yhteenliittymän jäsenten laajennetun verottoman toiminnan tarkoitus.

23. Vakuutuspalvelut on vapautettu arvonlisäverosta, koska liiketoimesta kannetaan jo vakuutusveroa, joka myös kuluttajan on maksettava.¹¹ Näin poistetaan kahden verolajin suora kilpailu *myyntiliiketoimen suorittamisen* yhteydessä. Tällaisen myyntivaiheen kilpailutilanteen poistamiseksi ETEY:n Avivalle ostovaiheessa suorittamien kaltaisia liiketoimia ei ole välttämätöntä vapauttaa verosta.

24. Sama pätee pankkipalvelujen vapauttamiseen. Unionin tuomioistuimen mukaan tämän arvonlisäverovapautuksen käyttöönoton tarkoituksena on muun muassa poistaa vaikeudet, jotka liittyvät veron perusteen ja vähennettävän arvonlisäveron määrän määrittämiseen.¹² Myöskään tämä tarkoitus ei ole merkityksellinen aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankittujen suoritusien vapauttamisen kannalta, koska ETEY:n Avivalle tarjoamien suoritusien tapauksessa ostoihin sisältyvän veron vähentäminen ei muutenkaan tule kyseeseen Avivan verottomassa toiminnassa. Rajaamisongelmaa ei näin ollen synny.

b) Systematiikan mukainen tulkinta

25. Systematiikan näkökulmasta voidaan todeta, ettei arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohta ole kaikkia vapautuksia koskeva yleinen säännös, kuten 131 artikla. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohta ei sisälly IX osaston (Vapautukset) 1 lukuun, jonka otsikko on ”Yleiset säännökset”.

¹⁰ Tuomio 21.3.2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, 23 kohta); tuomio 10.6.2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, 30 kohta); tuomio 14.6.2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, 16 kohta); tuomio 20.6.2002, komissio v. Saksa (C-287/00, EU:C:2002:388, 47 kohta) ja tuomio 28.11.2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, 25 kohta).

¹¹ Tuomio 25.2.1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, 23 kohta) ja tuomio 17.1.2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, 67 kohta).

¹² Tuomio 19.4.2007, Velvet & Steel Immobiliën (C-455/05, EU:C:2007:232, 24 kohta); tuomio 10.3.2011, Skandinaviska Enskilda Banken (C-540/09, EU:C:2011:137, 21 kohta) ja tuomio 12.6.2014, Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, 30 kohta).

26. Lainsäätäjä on pikemminkin sijoittanut sen 2 lukuun, jonka otsikko on ”Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset”. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan vapautuksilla on tarkoitus vapauttaa näiden tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten kuluttajat yleishyödyllisistä syistä arvonlisäverorasitteesta – olipa kyse sitten siitä, että palvelut hyödyttävät niitä tavallisesti tarvitsevia henkilöitä (esim. g alakohdan sosiaalihuolto), siitä, että perusterveydenhoidon kustannukset eivät nouse (esim. b ja c alakohta), tai siitä, että yhteiskunnalle välttämättömän koulutuksen hintaa pyritään näin alentamaan (esim. i ja j alakohta).

27. Näiden yleishyödyllisyyteen perustuvien vapautusten osalta on ymmärrettävää, että verosta vapautetaan tietyissä tapauksissa myös sellaiset aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettavat liiketoimet, joita tällaisten yritysten yhteenliittymä suorittaa osana työnjaollista yhteistyötä ja jotka palvelevat suoraan näitä verosta vapautettuja liiketoimia. Näin on sitäkin suuremmalla syyllä, koska yleishyödyllisyyteen perustuvilla aloilla arvonlisäveroryhmän välinettä (arvonlisäverodirektiivin 11 artikla) sovelletaan harvemmin.

28. Komission näkemyksestä poiketen tälle ei ole esteenä myöskään arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan syntyhistoria. Komission väitteet perustuvat tältä osin pelkästään sen ehdottamaan ja lainsäädäntömenettelyssä pois jätettyyn vapautukseen, joka koski lääkäreiden yhteenliittymää. Unionin lainsäätäjä on nimittäin laajentanut tätä ehdotusta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan nykyiseen muotoon. Laajennus ei kuitenkaan muuttanut mitenkään 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan asemaa direktiivin systematiikassa. Sitä ei muuttanut myöskään kuudennen direktiivin laatiminen uudelleen arvonlisäverodirektiiviksi vuonna 2006.

29. Lainsäätäjä halusi ilmeisestikin sisällyttää vapautuksen piiriin paitsi lääkäreiden yhteenliittymät myös muiden muassa koulutuslaitosten jne. yhteenliittymät. Säännöksen syntyhistoriasta ei kuitenkaan voida päätellä, että sen oli tarkoitus käsittää myös pankkien tai vakuutusyhtiöiden yhteenliittymät. Myös unionin tuomioistuin itse pitää vapautussäännösten asemaa säädöksen systematiikassa merkityksellisenä tulkinnan kannalta.¹³

30. Kuten Saksan liittotasavalta esittää, myös komissiossa vaikuttaa vallinneen aivan viime vuosiin saakka näkemys, jonka mukaan lainsäätäjän on ulotettava vapautus koskemaan vastaavasti myös pankki- ja vakuutusala,¹⁴ mitä neuvosto ei hyväksynyt – kuten komissio myönsi istunnossa. Tätä lainsäätäjän päätöstä ei voida arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan systematiikkaa koskevan aseman yhteydessä tehdä tyhjäksi tulkitsemalla kyseistä vapautussäännöstä laajentavasti.¹⁵ Unionin lainsäätäjän päätäntävaltaan on pikemminkin jätettävä, haluaako se laajentaa arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan vapautusta tällä tavalla.

31. Tälle tulkinnalle ei ole esteenä myöskään tuomio Taksatorringen,¹⁶ vaikka se onkin annettu vakuutusyhtiöiden yhteenliittymästä. Unionin tuomioistuimelta kuitenkin kysyttiin mainitussa asiassa ainoastaan kilpailun vääristymisen tunnusmerkin tulkinnasta, ja se on myös kaikesta päätellen vastannut ainoastaan siihen.¹⁷

13 Tuomio 5.10.2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, 32 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

14 Ks. ehdotus neuvoston direktiiviksi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta vakuutus- ja rahoituspalvelujen kohtelun osalta, KOM(2007) 747 lopullinen, s. 2 ja komission tiedonanto neuvostolle ja Euroopan parlamentille yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 11 artiklassa säädetystä ryhmärekisteröintimahdollisuudesta, KOM(2009) 325 lopullinen, s. 4.

15 Näin on sitäkin suuremmalla syyllä, koska unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä torjutaan juuri vapautussäännösten laajentava tulkinta. Ks. tästä jo edellä 22 kohta.

16 Ks. tuomio 20.11.2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621).

17 Tuomio 20.11.2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, 47 kohta ja sitä seuraavat kohdat). Sama pätee myös 15.6.1989 annettuun tuomioon Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246), jossa säätiö halusi soveltaa vapautusta yhteenliittymänä ja jossa yhteisöjen tuomioistuin hylkäsi sen muista syistä. Vähintäänkin kyseenalaista on myös se, voidaanko säätiötä – itsenäisenä omaisuusmassana – todellakin nimittää henkilöiden yhteenliittymäksi.

c) Verotuksen neutraalisuuden periaatetta ei ole loukattu

32. Arvonlisäverolainsäädäntöön sisältyvä verotuksen neutraalisuuden periaate ei ole esteenä vapautuksen epäämiselle vakuutusyhtiöiden yhteenliittymältä. Neutraalisuusperiaate tarkoittaa yhtäältä sitä, että verovelvollinen (yritys), joka avustaa verovelkojaa kantamalla veroja, on vapautettava muusta kuin yksityiseen loppukulutukseen kohdistuvasta lopullisesta arvonlisäverorasitteesta, sikäli kuin yritystoiminta itsessään palvelee (lähtökohtaisesti) veronalaisten liiketoimien toteuttamista.¹⁸ Tämä ei ole merkityksellistä käsiteltävän asian kannalta. Neutraalisuusperiaatteen vastaista on toisaalta se, että samanlaista toimintaa harjoittavia talouden toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavoin.¹⁹

33. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan soveltamisalaan kuuluvien ja kuulumattomien yhteenliittymien erilainen kohtelu perustuu niiden yleishyödylliseen toimintaan. Yleishyödyllisyyden käyttämistä erotteluperusteena ei voida moittia neutraalisuusperiaatteen näkökulmasta.

34. Vapautuksen suppeaa tulkintaa, jossa oikeutta vähentää ostoihin sisältyvä vero ei ole, tukee myös se, että vapautus voi lähemmin tarkasteltuna vääristää kilpailua. Sillä luodaan nimittäin joissain tapauksissa kannustin oman tuotantopanoksiin sisältyvän arvonlisäveron minimoimiseen sisäisen hankinnan (insourcing) avulla, toisin sanoen liittämällä toimintoja omaan yritykseen, koska vapautuksen laajuus loppukuluttajan tasolla riippuu sille palveluja tarjoavan yrityksen tuotantopanoksiin sisältyvästä arvonlisäverosta. Tämä on tietyllä tavalla ristiriidassa sen periaatteen kanssa, että toimijoiden on voitava valita se toimintamalli, joka taloudelliselta kannalta katsoen soveltuu niille parhaiten, ilman sitä vaaraa, että niiden liiketoimet suljettaisiin verosta vapauttamisen ulkopuolelle.²⁰

35. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan asemasta direktiivin systematiikasta ja tarkoituksesta seuraa näin ollen, että sitä on tulkittava suppeasti ja ettei sitä voida soveltaa käsiteltävässä asiassa kyseessä olevaan vakuutusyhtiöiden yhteenliittymään.

2. Yhteenliittymän vapautuksen rajat ylittävä vaikutus

a) Yleistä

36. Siltä varalta, että unionin tuomioistuin esittää tästä eriyvän näkemyksen, on ratkaistava, kuuluvatko arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vapautuksen piiriin myös rajat ylittävän yhteenliittymän toisiin jäsenvaltioihin (tai kolmansiiin valtioihin) sijoittautuneille jäsenilleen tarjoamat palvelut. Tämä kysymys nousee esille myös siinä tapauksessa, että yhteenliittymä on itse sijoittautunut kolmanteen maahan.

37. Ensi näkemältä arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan sanamuotoon ei sisälly rajoitusta, jonka mukaan yhteenliittymän jäsenten ja itse yhteenliittymän olisi oltava sijoittautunut ainoastaan yhden jäsenvaltion alueelle.

18 Ks. tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 48 kohta); tuomio 8.2.2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, 22 kohta) ja tuomio 22.12.2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, 38 kohta).

19 Tuomio 7.9.1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, 20 kohta); tuomio 16.10.2008, Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, 30 kohta) ja tuomio 11.6.1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, 22 kohta).

20 Tuomio 4.5.2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289, 68 kohta); tuomio 21.6.2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, 35 kohta) ja tuomio 3.4.2008, J.C.M. Beheer (C-124/07, EU:C:2008:196, 28 kohta).

38. Unionin lainsäätäjä on sitä vastoin rajannut muiden arvonlisäverodirektiivin säännösten vaikutusalan koskemaan nimenomaisesti ainoastaan yhden jäsenvaltion aluetta. Siten arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan jäsenvaltio voi käsitellä yhtenä verovelvollisena ainoastaan ”kyseisen jäsenvaltion alueelle sijoittautuneita henkilöitä”. Myös arvonlisäverodirektiivin 283 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään tällaisesta alueellisesta rajoituksesta, jonka mukaan pienten yritysten erityisjärjestelmää ei sovelleta ”siihen jäsenvaltioon, jossa arvonlisävero on maksettava, sijoittautumattomaan verovelvolliseen”.

39. Tästä voitaisiin johtaa käänteispäätelmänä, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaa on sovellettava rajat ylittäviin tilanteisiin. Toisaalta arvonlisäverodirektiiviin sisältyy myös säännöksiä, joissa otetaan eksplisiittisesti lähtökohdaksi verovelvollisen rajat ylittävä toiminta (ks. 148 artiklan e alakohta – ”pääasiassa kansainvälistä vastikkeellista liikennettä harjoittavat lentoyhtiöt”). Tämä sanamuotoon tukeutuva perustelu ei sikäli ole välttämättä kiistaton.

40. Edellä mainittu perustelu on kuitenkin lähemmin tarkasteltuna ristiriidassa syntyhistorian (jäljempänä b kohta), vapautusten systematiikan (jäljempänä c kohta), arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan ensimmäisen kohdan arvioinnin (jäljempänä d kohta) ja sen 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaan sisältyvän kilpailulausekkeen (jäljempänä e kohta) kanssa. Myöskään perusvapaudet eivät edellytä 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vapautuksen ulottamista koskemaan rajat ylittävää yhteenliittymää (jäljempänä f kohta). Se mahdollistaisi lisäksi erilaisten verokantojen tai verotusjärjestelmien hyväksi käyttämisen (jäljempänä g kohta).

b) Vapautuksen historiallinen systematiikka

41. Ensi näkemältä ei ole havaittavissa, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohta olisi rajattu koskemaan muita kuin rajat ylittäviä yhteenliittymiä. Sitä edeltäneen säädöksen – kuudennen direktiivin²¹ – tarkastelu kuitenkin selittää, miksi sen sanamuotoon ei sisälly tällaista rajoitusta, toisin kuin 11 artiklaan.

42. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vapautuksesta säädettiin sitä edeltäneen kuudennen direktiivin 13 artiklassa. Se käsittää otsikkonsa perusteella ainoastaan ”maan alueella myönnettävät vapautukset”. Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan kolmannen perustelukappaleen mukaan arvonlisäverodirektiivillä oli tarkoitus ainoastaan laatia uudelleen kuudennen direktiivin rakenne ja sanamuoto, eikä tämä periaatteessa muuta sisällöllisesti olemassa olevaa lainsäädäntöä. Tästä huolimatta tehdyt sisällölliset muutokset luetaan tyhjentävästi direktiivin täytäntöönpanoa ja voimaantuloa koskeissa säännöksissä. Niissä ei mainita arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaa.

43. Kuudes direktiivi huomioon ottaen voidaan näin ollen katsoa, että maan alueella myönnettävä vapautus koskee myös ainoastaan maassa asuvien yhteenliittymien tai niiden maassa asuvien jäsenten liiketoimia.

c) Arvonlisäverodirektiiviin sisältyvien vapautusten systematiikka

44. Tätä suppeaa tulkintaa tukee myös arvonlisäverodirektiivin IX osastoon sisältyvien vapautusten systematiikka. Rajat ylittäviä liiketoimia koskevat erityiset vapautukset sisältyvät vasta sen 4–8 ja 10 lukuun. Rajat ylittävien palvelujen (kansainvälisen liikenteen) vapautuksista säädetään nimenomaisesti 7 luvussa.

²¹ Liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi).

45. Myöskään tämä systematiikka ei tue sitä, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdalla laajennettuja vapautussäännöksiä sovelletaan rajat ylittävään yhteenliittymään. Tämä pätee etenkin, jos arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdalla ei ollut tarkoitus laajentaa ainoastaan 132 artiklan 1 kohdan vapautuksia (tästä edellä 19 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

d) Arviointiristiriita arvonlisäverodirektiivin 11 artiklaan nähden

46. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan laaja tulkinta johtaisi lisäksi arviointiristiriitaan saman direktiivin 11 artiklaan nähden. Sen mukaan jäsenvaltiot voivat käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia ”kyseisen jäsenvaltion alueelle sijoittautuneita henkilöitä, – – joilla on [yhteenliittymän kautta] läheiset – – suhteet toisiinsa”.

47. Jos kaksi yritystä muodostaa yhteenliittymän siten, että toinen niistä omistaa enemmistöosuuden yhteenliittymästä, arvonlisäverodirektiivin 11 artiklalla ei olisi rajat ylittäviä vaikutuksia yhteenliittymän tarjotessa mainitulle yritykselle palveluja. Sen sijaan 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vapautuksella olisi rajat ylittäviä vaikutuksia. Säännöksestä, jossa asetetaan vähäisempiä edellytyksiä yhteenliittymän laadulle, seuraisi rajat ylittävä vapautus arvonlisäverosta, toisin kuin säännöksestä, jossa yhteenliittymän laadulle asetetaan tiukempia edellytyksiä.

48. Tämä arviointiristiriita voidaan poistaa vain, jos myös arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vaikutukset rajataan jäsenvaltion alueeseen, mikä edellyttää, että yhteenliittymä ja jäsen, jolle palvelu tarjotaan, ovat sijoittautuneet samaan jäsenvaltioon.

49. Molemmissa tapauksissa perustana on sama ajatus. Rajaamalla vapautus koskemaan jäsenvaltion aluetta saavutetaan se, ettei jäsenvaltio kavenna sellaisen toisen jäsenvaltion alueellista verotusvaltaa, jossa sallitaan veroyhtymä tai vastaava yhteenliittymä, jonka edellytyksiä toisen jäsenvaltion on vaikea tarkistaa. Samalla turvataan, etteivät eri verohallinnot tee keskenään ristiriitaisia päätöksiä.

e) Kilpailun vääristymättömyyden arviointi

50. Myös se, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan sanamuodon mukaan vapautus ei saa johtaa kilpailun vääristymiseen, tukee vapautuksen alueellista rajaamista jäsenvaltion alueeseen.

51. Tältä osin tuomiossa *Isle of Wight Council ym.* oli vastattava jo arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan 1 kohdan yhteydessä siihen nimenomaisesti esitettyyn kysymykseen, onko ilmaisu ”kilpailun vääristyminen” määritettävä suhteessa tiettyihin paikallisiin markkinoihin vai jäsenvaltion koko alueeseen. Tähän kysymykseen vastattiin siten, ettei kilpailun vääristymisen arviointi koske tiettyjä paikallisia markkinoita.²²

52. Tätä perusteltiin sillä,²³ että useiden paikallisten markkinoiden valvominen edellyttää sitä, että usein monitahoisten taloudellisten analyysien perusteella arvioidaan järjestelmällisesti uudelleen kilpailuolosuhteet useilla paikallisilla markkinoilla, joiden määrittäminen voi osoittautua erityisen vaikeaksi, koska näiden markkinoiden rajat eivät välttämättä osu yhteen paikallisviranomaisten alueellisen toimivallan kanssa. Tämä tilanne saattaa siis loukata verotuksen neutraalisuuden ja oikeusvarmuuden periaatteita.

²² Tuomio 16.9.2008, *Isle of Wight Council ym.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 53 kohta).

²³ Tuomio 16.9.2008, *Isle of Wight Council ym.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 49 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

53. Verohallinnoilla on kuitenkin vieläkin vähemmän mahdollisuuksia arvioida rajat ylittävästi kilpailun mahdollista vääristymistä eri jäsenvaltioissa (tai jopa maailmanlaajuisesti) kuin arvioida useita paikallisia markkinoita omalla alueellaan. Tältä osin unionin tuomioistuimen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan yhteydessä omaksumaa lähestymistapaa voidaan soveltaa myös 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaan.

54. Jos veroviranomaisten on kuitenkin arvioitava kilpailun vääristymistä – arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan tai 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan nojalla – ainoastaan oman jäsenvaltionsa kannalta, silloin sitä, johtaako yhteenliittymän veroton palvelujen tarjoaminen jäsenilleen kilpailun vääristymiseen, voidaan periaatteessa arvioida myös ainoastaan sen samaan jäsenvaltioon sijoittautuneiden jäsenten osalta.

55. Samat ongelmat nousevat esille kaikkien muidenkin tunnusmerkkien tapauksessa – mihin Saksan liittotasavalta myös viittasi istunnossa. Sekä jäsenvaltion, jossa on yhteenliittymän jäsenen kotipaikka, että jäsenvaltion, johon yhteenliittymä on sijoittautunut, olisi ratkaistava, ovatko esimerkiksi suoritettujen liiketoimet välittömästi tarpeellisia jäsenten verottomalle toiminnalle. Ristiriitaisten päätösten vaaraa ei voida käsiteltävässä asiassa sulkea pois suoralta kädeltä.

56. Koska arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vapautussäännöksen käyttöönottoajankohtana nykyinen unionin sisäinen virka-apujärjestelmä ei ollut vielä vakiintunut, ei voida myöskään olettaa, että unionin lainsäätävä on voinut tarkoittaa tällaista rajat ylittävästi toimivaa yhteenliittymää nykyisten unionin sisäiseen virka-apuun liittyvien mahdollisuuksien perusteella. Tästä riippumatta unionin virka-apujärjestelmä ei kuitenkaan ratkaise tätä ongelmaa kolmansiin maihin liittyvissä tapauksissa (tästä jäljempänä 62 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

f) Perusvapauksien huomioon ottaminen arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan tulkinnassa

57. Tämä suppea tulkinta ei ole ristiriidassa myöskään perusvapauksien kanssa. Arvonlisäverodirektiivin kaltaista unionin tointa on tulkittava niin pitkälle kuin mahdollista kaiken primaarioikeuden mukaisesti,²⁴ joten myös perusvapaudet on otettava huomioon sen tulkinnassa. Perusvapauksien rajoitusta voidaan pitää perusteltuna ainoastaan yleistä etua koskevista pakottavista syistä. Sillä on lisäksi voitava taata kyseessä olevan tavoitteen toteutuminen, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi.²⁵

58. Palvelujen tarjoamisen vapauden mahdollinen rajoittaminen käsiteltävässä asiassa on, kuten arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa tarkoitettujen arvonlisäveroryhmän vaikutusten alueellinen rajaaminenkin, perusteltu jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämiseen liittyvistä syistä.²⁶ Mahdollisen palvelujen tarjoamisen vapauden rajoituksen oikeuttaa myös vaatimus turvata verovalvonnan tehokkuus.²⁷

59. Niin kauan kuin arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan soveltamisalalla suorituspaikka voi olla toisessa jäsenvaltiossa, jossa ei tarvitse olla arvonlisäveroryhmää, arvonlisäveroryhmän vaikutusta ei voida ulottaa jäsenvaltioiden alueellisia rajoja laajemmalle, jos halutaan välttää kielteiset vaikutukset toisen jäsenvaltion arvonlisäverokertymään.

24 Tuomio 19.11.2009, Sturgeon ym. (C-402/07 ja C-432/07, EU:C:2009:716, 48 kohta); tuomio 16.9.2010, Chatzi (C-149/10, EU:C:2010:534, 43 kohta) ja tuomio 15.2.2016, N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Tuomio 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, 42 kohta); tuomio 12.9.2006, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, 47 kohta) ja tuomio 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, 35 kohta).

26 Ks. tästä oikeuttamisperusteesta tuomio 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, 45 ja 46kohta); 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).

27 Tuomio 26.10.2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, 57 kohta) ja tuomio 27.1.2009, Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, 52 kohta).

60. Sama pätee arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan soveltamisalalla. Niin kauan kuin jäsenvaltion veroviranomainen voi arvioida kilpailun vääristymistä ja muita tunnusmerkistöä koskevia edellytyksiä ainoastaan omassa jäsenvaltiossaan, se on riippuvainen toisen jäsenvaltion näistä tunnusmerkistöä koskevista edellytyksistä tekemästä arvioinnista. Silloin arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vapautuksen vaikutus ei kuitenkaan voi ulottua rajat ylittävään yhteenliittymään, jos toisen jäsenvaltion ei ole tarkoitus pystyä vaikuttamaan jäsenvaltion arvonlisäverokertymään.

61. Lisäksi arvonlisäverodirektiivin 131 artiklan mukaan on määrä varmistaa vapautusten oikea ja selkeä soveltaminen. Se on kuitenkin tosiasiallisesti mahdollista, jos veroviranomaisen on arvioitava kilpailun vääristymistä maailman- tai unioninlaajuisesti tai jos useat veroviranomaiset tekevät – mahdollisesti keskenään ristiriitaisia – erilaisia arviointeja. Viimeksi mainittu aiheuttaisi juuri kilpailun vääristymistä.²⁸ Tältä osin myös soveltamiseen ja valvontaan liittyvät huomattavat käytännön vaikeudet puoltavat arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vapautuksen suppeaa tulkintaa.²⁹

g) Kolmansiin maihin ja verokantoihin liittyvä problematiikka

62. Tästä riippumatta yhteenliittymän käsitteen laaja tulkinta johtaa siihen, että etenkin maailmanlaajuisesti toimivat konsernit voivat käyttää hyvin yksinkertaista vero-optimointimallia. Niiden tarvitsee vain perustaa Euroopassa toimivien yritystensä kanssa yhteenliittymä, jonka kotipaikka on sellaisessa kolmannessa maassa, jossa ei kanneta arvonlisäveroa (esim. Yhdysvallat), ja joka hankkii kolmansilta kaikki palvelut, jotka aiemmin hankittiin Euroopasta ja joista kannettiin siten arvonlisävero, ilman että kyseessä voidaan katsoa olevan puhtaasti keinotekoinen järjestely.

63. Koska suorituspaikka on tällöin yleensä Yhdysvalloissa eikä siellä tunneta arvonlisäveroa, tällainen liiketoimi ei olisi veronalainen, eikä siitä kannettaisi arvonlisäveroa. 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. Riippumatta siitä, miten kyseisten jäsenvaltioiden olisi tässä tapauksessa tarkoitus pystyä tutkimaan kilpailun vääristymättömyyttä tai muita tunnusmerkkejä (edellä 50 kohta ja sitä seuraavat kohdat), unioninlaajuisesta arvonlisäverokertymää voitaisiin pienentää vähällä vaivalla. Arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan mukaisen arvonlisäveroryhmän avulla (edellä 46 kohta ja sitä seuraavat kohdat) tällaiseen lopputulokseen ei sitä vastoin olisi voitu päästä.

64. Vaikka arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vaikutus rajoittuisikin teleologisesti unionin alueelle sijoittautuneisiin yhteenliittymiin, kaikki yhteenliittymät voisivat sijoittautua siihen jäsenvaltioon, jossa on alin arvonlisäverokanta, minimoidakseen tuotantopanoksiin sisältyvän arvonlisäveron mahdollisimman tehokkaasti. Vastaava problematiikka on saanut unionin lainsäätäjän ottamaan arvonlisäverodirektiivin 34 artiklassa käyttöön niin kutsuttuja kaukomyyjäjä varten raja-arvon sen estämiseksi, että kaikki kaukomyyjät sijoittautuvat alinta arvonlisäverokantaa soveltavaan jäsenvaltioon.³⁰ On vaikea kuvitella, että unionin lainsäätäjän tarkoituksena olisi sitä vastoin ollut sallia tämä riippumattomien yhteenliittymien suorittamien ja niille suoritettavien palvelujen tapauksessa.

28 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.

29 Ks. tästä myös jo ratkaisuehdotukseni VDP Dental Laboratory ja Staatssecretaris van Financiën (C-144/13, C-154/13 ja C-160/13, EU:C:2014:2163, 60 kohta); perusvapauksien rajoittamisen perusteltavuudesta pienten yritysten erityisjärjestelmän yhteydessä ks. myös tuomio 26.10.2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, 57 kohta ja sitä seuraavat kohdat) – palvelujen tarjoamisen vapauden rajoittamisen oikeuttaminen verovalvonnan tehokkuuden turvaamisella.

30 Luovutuspaikka loppukuluttajalle on yleensä siellä, missä lähettäminen alkaa (alkuperäjäsenvaltio), ja luovutukseen sovelletaan siten oikeastaan kyseisen jäsenvaltion verokantaa. Tiettyjen raja-arvojen ylityksessä arvonlisäverodirektiivissä säädetään sen vuoksi poikkeavasti luovutuspaikan siirtymisestä määräjäsenvaltioon edellä mainitun vaikutuksen estämiseksi.

h) Päättelmä

65. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaa on näin ollen myös perusvapaudet huomioon ottaen tulkittava suppeasti siten, että vapautus koskee ainoastaan yhteenliittymän (saman jäsenvaltion alueelle sijoittautuneille jäsenilleen suorittamia palveluja.

3. Kilpailun vääristymättömyyden tulkinta

66. Jos unionin tuomioistuin sitä vastoin katsoo, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaa sovelletaan myös rajat ylittäviin yhteenliittymiin, olisi vielä selvitettävä, minkä perusteiden mukaisesti on arvioitava, milloin kyseessä ei ole 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettu kilpailun vääristyminen.

67. Kuten unionin tuomioistuin on todennut,³¹ arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdalla on tarkoitus kompensoida syntyvää *kilpailuhaittaa* niihin toimijoihin nähden, jotka teettävät nämä (yhteenliittymän) palvelut omalla henkilöstöllään tai arvonlisäveroryhmän yhteydessä. Jos tällä vapautuksella on kuitenkin tarkoitus kompensoida kilpailuhaittaa, vapautuksen myöntäminen ei voi samanaikaisesti johtaa kilpailun vääristymiseen. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan kilpailulauseke ei tästä syystä ole kovinkaan mielekäs,³² ja sitä on näin ollen tulkittava erittäin suppeasti.

68. Lähtökohdan näin suppealle tulkinnalle tarjoaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, jonka mukaan kilpailun vääristymisen toteaminen edellyttää,³³ että on olemassa todellinen vaara, että vapautus sinänsä voi välittömästi tai tulevaisuudessa johtaa kilpailun vääristymiseen. Tätä varten on tutkittava, voiko yhteenliittymä olla myös ilman vapautusta varma jäsenistään koostuvan asiakaskuntansa säilymisestä.³⁴

69. Yhteenliittymän jäsenet muodostavat yhteenliittymän yleensä aina vain siinä tapauksessa, että ne ovat varmoja, että jäsenet myös ostavat yhteenliittymän palveluja. Tämä on kaikei varsinainen syy tällaiseen yhteistyöhön. Tästä tulkinnasta seuraa näin ollen, että on lähtökohtaisesti katsottava, ettei yhteenliittymän muodostaminen johda arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettuun kilpailun vääristymiseen.

70. Kilpailun vääristymättömyyttä koskeva tunnusmerkki edistää väärinkäytösten ehkäisemistä (ks. arvonlisäverodirektiivin 131 artikla). Vapautusta ei etenkään saa soveltaa sen tarkoituksen vastaisesti. Kansallisen tuomioistuimen on viime kädessä arvioitava tätä, mutta yhdenmukaisen soveltamisen varmistamiseksi sille on annettava perusteet sitä varten.

71. Merkinä arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vapautuksen tarkoituksenvastaisesta soveltamisesta voi olla se, että yhteenliittymä tarjoaa samoja palveluja vastikkeellisesti muille kuin jäsenilleen ja toimii siltä osin – synergiavaikutuksia hyödyntäen – markkinoilla. Tällöin voi olla olemassa todellinen vaara kilpailun vääristymisestä. Merkinä tällaisesta soveltamisesta voi olla myös se, että etusijalla on pelkästään tuotantopanoksiin sisältyvän

31 Tuomio 11.12.2008, Stichting Centraal (C-407/07, EU:C:2008:713, 37 kohta) ja julkisasiamies Mischon ratkaisuehdotus Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, 118 kohta).

32 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”.

33 Ks. tuomio 20.11.2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, 64 kohta).

34 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).

arvonlisäveron optimointi (kilpailuedun hankkiminen siirtämällä mitä tahansa ulkoisia palveluja yhteenliittymän tehtäväksi) eikä vastavuoroinen yhteistyö kilpailuhaitan ehkäisemiseksi. Samoin tällaiseen soveltamiseen voi viitata se, ettei yhteenliittymä tarjoa erityisesti jäsentensä tarpeisiin räätälöityjä palveluja, joten myös muut toimijat voisivat helposti tarjota niitä.

4. Päätelmä

72. Toiseen ja kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen on siten vastattava, että kansallista vapautusta sovelletaan ainoastaan sellaisten verovelvollisten yhteenliittymiin, jotka toteuttavat arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan mukaisia verottomia liiketoimia. Tässä yhteydessä voidaan lähteä siitä, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettujen yhteenliittymien palvelut eivät lähtökohtaisesti johda kilpailun vääristymiseen. Riippumaton yhteenliittymä voi kuitenkin tarjota verottomia palveluja ainoastaan sellaisille jäsenilleen, jotka kuuluvat saman eli yhteenliittymän sijoittautumisjäsenvaltion oikeusjärjestyksen piiriin.

B Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

73. Puolan tasavalta on ottanut arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan sanamuodon lainsäädäntöönsä lähes sellaisenaan. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele ensimmäisellä kysymyksellään, onko kansallisen lainsäätäjän säädettävä lisäksi muista ehdoista tai menettelyistä kilpailun vääristymisen arvioimiseksi. Kyse on mahdollisesta velvoitteesta konkretisoida kyseistä säännöstä sen sanamuotoa täsmällisemmin. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin perustelee kysymystään tehokkuusperiaatteen sekä oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteiden mahdollisella loukkaamisella.

1. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan välitön sovellettavuus

74. Laajempi konkretisointivelvoite edellyttää jäsenvaltion harkintavaltaa täytäntöönpanossa. Saksan liittotasavallan mukaan tällainen velvoite on olemassa, koska arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohta ei ole riittävän täsmällinen ja ehdoton, kun taas Yhdistyneen kuningaskunnan mukaan täytäntöönpanoon liittyvää harkintavaltaa ei ole, koska 132 artiklan 1 kohdan f alakohta on välittömästi sovellettavissa.

75. Kuten olen jo ratkaisuehdotuksessani DNB Banka³⁵ todennut, kilpailun vääristymisen (kielteinen) tunnusmerkki on ”ainoastaan” epätasällinen oikeuskäsite, joka ei anna kansalliselle lainsäätäjälle *abstraktia* harkintavaltaa sääntelyn osalta. Säännös on myös riittävän täsmällinen täyttääkseen oikeusvarmuuden periaatteen vaatimukset, koska ”siinä säädetään sanamuodoltaan yksiselitteisestä velvoitteesta”.³⁶

76. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohta täyttää näin ollen täsmällisyyttä koskevan edellytyksen ja on – kuten olen myös seikkaperäisesti perustellut ratkaisuehdotuksessani DNB Banka³⁷ – riittävän täsmällinen ja ehdoton, jotta sillä voi olla välitön vaikutus.³⁸

35 Asian numero C-326/15, 17 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

36 Ks. tältä osin tuomio 23.2.1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava ym. (C-236/92, EU:C:1994:60, 10 kohta); tuomio 17.9.1996, Cooperativa Agricola Zootechnica S. Antonio ym. (C-246/94–C-249/94, EU:C:1996:329, 19 kohta); tuomio 29.5.1997, Klattner (C-389/95, EU:C:1997:258, 33 kohta) ja tuomio 1.7.2010, Gassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386, 45 kohta).

37 Asian numero C-326/15, 17 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

38 Ks. tuomio 20.11.2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, 58–65 kohta).

2. Muiden täytäntöönpanotoimien tarpeellisuus?

77. Sisällyttämällä välittömästi sovellettavan arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan lähes identtisessä muodossa lainsäädäntöön Puolan tasavalta on ensi näkemältä noudattanut täytäntöönpanovelvoitettaan. Kansallisessa laissa otetaan kuitenkin arvonlisäverodirektiivin tapaan lähtökohdaksi pelkästään se, ettei vapautus johda kilpailun vääristymiseen. Tämä on saanut ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen epäilemään, olisiko jäsenvaltion pitänyt täytäntöönpanovelvoitetta noudattaessaan sisällyttää lakiin muita konkreettisia perusteita.

78. En voi yhtyä näihin epäilyihin. Tältä osin voidaan huomauttaa, että unionin tuomioistuin on arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan 1 kohdan, jossa otetaan myös lähtökohdaksi kilpailun vääristymättömyys ja jota voidaan myös soveltaa välittömästi,³⁹ yhteydessä jo useasti kiistänyt laajemman täytäntöönpanovelvoitteen olemassaolon. Unionin tuomioistuin on etenkin jo nimenomaisesti katsonut tässä yhteydessä, ettei jäsenvaltion tarvitse säätää lisäedellytyksistä kansallisessa täytäntöönpanolainsäädännössä. Jäsenvaltio voi pikemminkin valita tarkoituksenmukaisimmaksi katsomansa lainsäädäntötekniikan. Se voi siten esimerkiksi pelkästään siirtää kansalliseen lainsäädäntöön direktiivissä käytetyn sanamuodon tai vastaavan ilmaisun.⁴⁰

79. Sama pätee nähdäkseni myös arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vapautukseen. Kuten olen ratkaisuehdotuksessani DNB Banka todennut,⁴¹ vapautus on riittävän täsmällinen ja ehdoton ja siten välittömästi sovellettavissa. Puolan tasavalta on myös pannut sen vastaavasti täytäntöön. Tällöin on merkityksetöntä, olisiko hieman konkreettisempi täytäntöönpano ollut mahdollisesti toivottavaa lainkäyttäjän näkökulmasta.

80. Puolan tasavaltaa ei tästä syystä voida moittia siitä, ettei se ole sisällyttänyt kansalliseen lainsäädäntöön tätä täsmällisempiä säännöksiä kilpailun vääristymättömyyden määrittämiseksi. Näin on etenkin siksi, että välittömästi sovellettavan direktiivin jokaisessa täsmennyksessä piilee suurempi vaara direktiivin rikkomisesta ja siten riski jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevasta menettelystä.

81. Ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle on näin ollen vastattava, että käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen säännös, jossa ei säädetä kilpailun vääristymistä koskevan edellytyksen täyttymistä koskevista ehdoista ja menettelyistä, on yhteensopiva arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan, luettuna yhdessä 131 artiklan kanssa, sekä unionin oikeuteen sisältyvien tehokkuusperiaatteen ja oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteiden kanssa.

VI Ratkaisuehdotus

82. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Naczelny Sąd Administracyjny esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

On katsottava, että kansallista vapautusta sovelletaan ainoastaan sellaisten verovelvollisten yhteenliittymiin, jotka toteuttavat arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan mukaisia verottomia liiketoimia. Vakuutusyhtiöiden yhteenliittymät eivät siten kuulu arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan soveltamisalaan.

39 Ks. tuomio 17.10.1989, Comune di Carpaneto Piacentino ym. (231/87 ja 129/88, EU:C:1989:381, 32 ja 33 kohta) ja tuomio 8.6.2006, Feuerbestattungsverein Halle (C-430/04, EU:C:2006:374, 31 kohta) kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toisesta alakohdasta.

40 Näin nimenomaisesti tuomio 17.10.1989, Comune di Carpaneto Piacentino ym. (231/87 ja 129/88, EU:C:1989:381, 18 ja 23 kohta); tuomio 15.5.1990, Comune di Carpaneto Piacentino ym. (C-4/89, EU:C:1990:204, 14 kohta) ja tuomio 14.12.2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, 31 kohta).

41 Asian numero C-326/15, 17 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

- 1) Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohta ei ole esteenä kansalliselle säännökselle, jossa ei säädetä kilpailun vääristymistä koskevan edellytyksen täyttymistä koskevista ehdoista ja menettelyistä.
- 2) On pääsääntöisesti katsottava, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettujen yhteenliittymien palvelut eivät johda kilpailun vääristymiseen. Tätä tunnusmerkkiä on tulkittava suppeasti niin, että kyseessä on säännös väärinkäytösten estämiseksi.
- 3) Riippumaton yhteenliittymä voi tarjota verottomia palveluja ainoastaan sellaisille jäsenilleen, jotka kuuluvat saman eli yhteenliittymän sijoittautumisjäsenvaltion oikeusjärjestyksen piiriin.