



Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
3 päivänä toukokuuta 2018¹

Asia C-16/17

**TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal
vastaan
Autoridade Tributária e Aduaneira**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)
(veroasioiden välimiesoikeus (hallinnollinen välimiesmenettelykeskus), Portugali))

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisäverolainsäädäntö – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen –
Palvelun käsite – Yhtiön yritystoiminnasta syntyvien yleiskulujen siirtäminen osakkaille

I Johdanto

1. On tunnettu ilmiö, että yhtiö ja sen osakkaat voivat suorittaa liiketoimia toisilleen paitsi yhtiösuhteen yhteydessä myös siitä riippumattoman, erillisen oikeussuhteen yhteydessä.
2. Unionin tuomioistuin on jo tarkastellut muutamaan otteeseen tämän ilmiön vaikutuksia arvonlisäverojärjestelmään.²
3. Tämä ennakkoratkaisupyyntö tarjoaa unionin tuomioistuimelle tilaisuuden selvittää, miten ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuteen vaikuttaa se, että yritysten yhteenliittymä siirtää yleiskulunsa jäsenilleen.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

4. Asiaa koskevat unionin oikeuden säännökset sisältyvät yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettuun neuvoston direktiiviin 2006/112/EY³ (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi). Sen 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.”

¹ Alkuperäinen kieli: saksa.

² Tuomio 27.1.2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46) ja tuomio 27.9.2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495).

³ EUVL 2006, L 347, s. 1.

5. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;

– –”

6. Arvonlisäverodirektiivin, sellaisena kuin sitä on sovellettu 1.1.2010 alkaen, 44 artiklan ensimmäisessä virkkeessä säädetään, että verovelvolliselle suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa tällä verovelvollisella on liiketoimintansa kotipaikka. Jos nämä palvelut kuitenkin suoritetaan verovelvollisen kiinteään toimipaikkaan, saman artiklan toisen virkkeen mukaan palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee.

7. Tämän säännöksen täytäntöönpanosäännökset sisältyvät 1.7.2011 lähtien sovellettuun, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annettuun neuvoston täytäntöönpanoasetukseen (EU) N:o 282/2011.⁴ Sen 10 artiklassa määritellään tarkemmin liiketoiminnan kotipaikan käsite ja 11 artiklassa kiinteän toimipaikan käsite.

B Kansallinen oikeus

8. Portugalin lainsäätäjä on pannut täytäntöön mainitut arvonlisäverodirektiivin säännökset.

9. Oikeushenkilörekisteristä annetussa laissa (Regime do Registo Nacional de Pessoas Coletivas, jäljempänä RNPC-laki) säädetään oikeushenkilöiden merkitsemisestä kansalliseen oikeushenkilörekisteriin (Registo Nacional de Pessoas Coletivas, jäljempänä RNPC).

10. RNPC-lain 4 §:n 1 momentin a ja b kohdan mukaan tähän rekisteriin merkitään sekä Portugalin tai ulkomaisen oikeuden mukaisesti perustettuja oikeushenkilöitä että sellaisten kansainvälisen tai ulkomaisen oikeuden mukaisesti perustettujen oikeushenkilöiden edustajia, jotka harjoittavat tavanomaisesti toimintaa Portugalissa.

11. RNPC-lain 13 §:ssä säädetään, että jokainen RNPC:hen merkitty oikeushenkilö saa yhteisötunnuksen (Número de Identificação de Pessoa Coletiva, jäljempänä NIPC-tunnus), ja tarkennetaan tämän tunnuksen antamisen yksityiskohtia.

III Tosiseikat ja pääasian oikeudenkäynti

12. TGE Gas Engineering GmbH (jäljempänä TGE Bonn) on Saksan oikeuden mukaan perustettu yhtiö, jonka kotipaikka on Bonn. Se sai yksittäisen oikeustoimen (yhtiöosuusien hankkiminen) suorittamista varten Portugalissa 3.3.2009 NIPC-tunnuksen 980 410 878 ulkomaisena yrityksenä, jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa Portugalissa.

13. Pääasian kantaja on TGE Bonnin portugalilainen sivuliike TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal (jäljempänä TGE Portugal). Sille annettiin 7.4.2009 NIPC-tunnus 980 412 463 ulkomaisena yrityksenä, jolla on kiinteä toimipaikka Portugalissa.

⁴ EUVL 2011, L 77, s. 1.

14. TGE Bonn perusti 17.4.2009 Somague Engenharia SA:n (jäljempänä Somague) kanssa agrupamento complementar de empresas -muotoisen yhteenliittymän, jonka nimeksi tuli Projesines Expansão do Terminal de GNL de Sines, ACE (jäljempänä yhteenliittymä).
15. Perustamiskirjan mukaan Somague omisti yhteenliittymästä 85 prosenttia ja TGE Bonn 15 prosenttia. Tästä poiketen yhteenliittymän sisäisessä sopimuksessa määritetään TGE Bonnin osuudeksi yhteenliittymän tuloksesta ja kuluista 64,29 prosenttia ja Somaguen osuudeksi 35,71 prosenttia.
16. Yhteenliittymän muodostamisessa TGE Bonn käytti NIPC-tunnusta 980 410 878, joka sille oli annettu ulkomaisena yhtiönä, jolla ei ole Portugalissa kiinteää toimipaikkaa, eikä TGE Portugalille annettua NIPC-tunnusta.
17. Yhteenliittymä itse on portugalilaisen sähköyhtiön, Redes Engélicas Nacionaisin (jäljempänä REN), sopimuskumppani ja osallistuu sen toimeksiannosta Sinesin nesteytetyn maakaasun terminaalin laajennushankkeeseen.
18. Yhteenliittymä teki 4.5.2009 aliurakkasopimuksen TGE Portugalin kanssa. Vastaava sopimus oli tehty samoin Somaguen kanssa.
19. Näiden sopimusten perusteella TGE Portugal ja Somague suorittivat tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia yhteenliittymän aliurakoitsijoina. Yhteenliittymän ja TGE Portugalin väliseen aliurakkasopimukseen sisältyneen periaatteen ("Full back-to-back general principle") mukaisesti yhteenliittymä laskutti kaikista näistä liiketoimista, joita TGE Portugal suoritti sille, pääurakoitsijaa eli RENiä.
20. Yhteenliittymä merkitsi omasta liiketoiminnasta aiheutuneista kuluista 64,29 prosenttia TGE Portugalille laatimaansa laskuun käyttäen TGE Portugalille annettua NIPC-tunnusta. Somaguen laskuun yhteenliittymä taas merkitsi 35,71 prosenttia näistä kuluista. Laskuttamisen ainoana tarkoituksena oli siirtää yhteenliittymän kulut sen osakkaille. Kulut jaettiin sen sisäisen sopimuksen mukaisesti, jonka osakkaat olivat tehneet yhteenliittymän velvoitteiden täyttämistä. Yhteenliittymä merkitsi laskuihin arvonlisäveron ja tilitti sen Portugalin verohallinnolle, mitä viimeksi mainittu ei ole kiistänyt.
21. TGE Portugal vähensi tämän jälkeen näihin laskuihin merkityn arvonlisäveron ostoihin sisältyvänä verona.
22. Verovuosia 2009, 2010 ja 2011 koskevan TGE Portugalin verotarkastuksen yhteydessä Autoridade Tributária e Aduaneira (vero- ja tulliviranomainen, jäljempänä ATA) laati verotarkastuskertomuksen. Siinä ATA totesi, että TGE Portugalia ja TGE Bonnina on kohdeltava erillisinä oikeushenkilöinä niiden eri NIPC-tunnusten vuoksi. Koska TGE Bonn on yhteenliittymän osakas, toisin kuin TGE Portugal, yhteenliittymä on merkinnyt kulunsa sääntöjenvastaisesti TGE Portugalille osoitettuun laskuun. TGE Portugal ei siten voinut vähentää näitä kuluja ostoihin sisältyvänä verona.
23. Näiden toteamusten perusteella ATA osoitti TGE Portugalille päätökset, joissa vahvistettiin arvonlisäveron ja hyvityskorkojen määrä. TGE Portugal teki 28.3.2014 verokausia 2010 ja 2011 koskevan oikaisuvaatimuksen, jonka ATA hylkäsi.
24. TGE Portugal haki 19.9.2014 muutosta oikaisuvaatimuksen hylkäyspäätökseen, mutta muutoksenhaku hylättiin sille 25.9.2015 tiedoksi annetulla päätöksellä.
25. TGE Portugal haki 22.12.2015 ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa välimiesmenettelyn aloittamista viimeksi mainitusta päätöksestä.

IV Ennakkoratkaisupyyntö ja menettely unionin tuomioistuimessa

26. Tribunal Arbitral Tributário (veroasioiden välimiesoikeus, Portugali) on esittänyt 29.6.2016 tekemällään ja 16.1.2017 unionin tuomioistuimeen saapuneella päätöksellään unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklan nojalla seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [arvonlisäverodirektiivin] 44 ja 45 artiklaa, 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaa sekä 167–169, 178, 179, 192 a, 193, 194 ja 196 artiklaa, [täytäntöönpanoasetuksen] 10 ja 11 artiklaa sekä verotuksen neutraalisuuden periaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että Portugalin veroviranomainen epää arvonlisäveron vähennysoikeuden saksalaisen yhtiön sivuliikkeeltä tilanteessa, jossa

- saksalainen yhtiö sai erillistoimenpiteen suorittamista varten eli yhtiöosuusien hankkimiseksi Portugalissa yhteisötunnuksen ulkomaisena yksikkönä, jolla ei ole maassa kiinteää toimipaikkaa
- saksalaisen yhtiön sivuliike merkittiin tämän jälkeen Portugalissa rekisteriin, ja sille annettiin oma yhteisötunnus saksalaisen yhtiön kiinteänä toimipaikkana
- saksalainen yhtiö teki sitten ensin mainittua yhteisötunnusta käyttäen toisen yrityksen kanssa sopimuksen agrupamento complementar de empresas -muotoisen yhteenliittymän muodostamiseksi urakkasopimuksen toteuttamiseksi Portugalissa
- sivuliike teki tämän jälkeen omaa yhteisötunnustaan käyttäen yhteenliittymän kanssa aliurakkasopimuksen, jossa sovittiin vastavuoroisista suoritteista sivuliikkeen ja yhteenliittymän välillä siten, että yhteenliittymä laskuttaisi sille aiheutuneet kulut aliurakoitsijoilta sovittujen prosenttiosuuksien mukaisesti
- yhteenliittymä ilmoitti sivuliikkeelle osoittamissaan kululaskuissa sivuliikkeen yhteisötunnuksen ja peri sivuliikkeeltä arvonlisäveron
- sivuliike vähensi laskuissa ilmoitetun arvonlisäveron verotuksessaan
- yhteenliittymän harjoittama toiminta koostuu (aliurakoinnin kautta) sivuliikkeen ja yhteenliittymän toisen osakasyrityksen toiminnasta ja nämä ovat laskuttaneet yhteenliittymää koko summalla, jonka se on laskuttanut rakennuttajalta?”

27. Unionin tuomioistuimen tietopyynnön seurauksena ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin – samoin kuin pääasian kantaja – on täydentänyt, että yhteenliittymän kululaskujen tarkoituksena oli pelkästään siirtää sen liiketoiminnan yleiskulut yhteenliittymän osakkaille.

28. Unionin tuomioistuimessa kirjallisia huomautuksia esittivät ja myös 19.3.2018 pidettyyn istuntoon osallistuivat TGE Portugal, Portugalin tasavalta ja Euroopan komissio.

V Asian tarkastelu

A Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen oikeus esittää ennakkoratkaisupyyntö

29. Kuten unionin tuomioistuin on jo todennut, Tribunal Arbitral Tributário on pidettävä SEUT 267 artiklassa tarkoitettuna jäsenvaltion tuomioistuimena, ja se on siten oikeutettu esittämään ennakkoratkaisupyyntönsä.⁵

⁵ Tuomio 12.6.2014, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, 23–34 kohta).

B Ennakkoratkaisukysymyksen tulkinta

30. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa kysymyksessään eri NIPC-tunnuksiin, jotka TGE Bonn ja TGE Portugal saivat ja joita käytettiin yhteenliittymän yhteydessä, nimittäin TGE Bonnin NIPC-tunnusta tehtäessä yhteenliittymän perustamissopimusta ja TGE Portugalin NIPC-tunnusta tehtäessä aliurakkasopimusta yhteenliittymän kanssa.

31. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymyksellä pyritään kuitenkin pohjimmiltaan selvittämään, onko TGE Bonnilla tai TGE Portugalilla oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero, kun yhteenliittymä laskuttaa yleiskulujaan TGE Portugalilta ja merkitsee laskuun arvonlisäveron. Tältä osin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, täytyvätkö nyt tarkasteltavan kaltaisessa tapauksessa vähennysoikeuden edellytykset.

C Vähennysoikeus

32. Vähennysoikeuden edellytykset esitetään arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa: aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettavan tai maksetun veron vähentämiseen on oikeutettu se, joka on itse verovelvollinen ja jolle toinen verovelvollinen on luovuttanut tavaroita tai suorittanut palveluja, joita se käyttää oman liiketoimintansa tarkoituksiin.

33. Käsiteltävässä asiassa on kiistatonta, että yhteenliittymä tilitti arvonlisäveron, jonka se oli merkinnyt TGE Portugalille laatimaansa laskuun. Samoin on riidatonta, että yhteenliittymä on lähtökohtaisesti arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettu verovelvollinen.

34. On kuitenkin selvítettävä, onko TGE Portugal palvelun vastaanottaja, jonka maksettavaksi kulut tulevat.

1 Verovelvollinen palvelun vastaanottajana

35. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan mukaan vähennysoikeus on ainoastaan verovelvollisella. Palvelun vastaanottajan on siksi oltava kyseisessä direktiivissä tarkoitettu verovelvollinen.

36. Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään, että verovelvollinen on jokainen, joka itsenäisesti harjoittaa liiketoimintaa.

37. Yhtiön suhteesta sen toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan sivuliikkeeseen unionin tuomioistuin on jo todennut, ettei sivuliike harjoita itsenäistä liiketoimintaa, koska se ei kanna itse toimintaansa liittyviä taloudellisia riskejä, etenkin koska sillä ei ole perustamispääomaa.⁶ Taloudelliset riskit kantaa pikemminkin yksin yhtiö, johon sivuliike kuuluu.

38. Vaikka unionin oikeuteen sisältyvää verovelvollisen käsitettä on tulkittava itsenäisesti ja yhdenmukaisesti⁷ ja vaikka se käsittää siksi paitsi luonnolliset henkilöt ja oikeushenkilöt myös yksiköt, jotka eivät ole oikeussubjekteja,⁸ yhtiö ja sen toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva sivuliike muodostavat saman oikeudellisen yksikön, jonka sisällä ei ole kahta itsenäistä verovelvollista.⁹

39. Tämän perusteella TGE Bonn ja TGE Portugal muodostavat *yhden* arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettun verovelvollisen (jäljempänä TGE).

6 Tuomio 23.3.2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, 33–37 kohta) ja tuomio 17.9.2014, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, 25 ja 26 kohta).

7 Tuomio 17.9.2014, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, 23 kohta).

8 Tuomio 27.1.2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, 8 kohta).

9 Julkisasiames Légerin ratkaisuehdotus FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, 38 kohta).

40. Tähän päätelmään ei vaikuta se, että TGE Bonnilla ja TGE Portugalilla on eri NIPC-tunnukset ja että yhteenliittymää perustettaessa käytettiin TGE Bonnin NIPC-tunnusta ja kulujen jakamista koskevia laskuja laadittaessa taas TGE Portugalin NIPC-tunnusta.

2 *Palvelun olemassaolo*

41. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa edellytetään, että verovelvolliselle, jolla on vähennysoikeus, tehdään suoritus (14 artiklassa tarkoitettu tavaroiden luovutus tai 24 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu palvelujen suoritus).

42. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan palvelujen suoritus on verollinen ainoastaan siinä tapauksessa, että palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama vastike on todellinen vastasuoritus vastaanottajalle suoritetusta palvelusta.¹⁰

43. Palvelujen suorituksista kannettavan veron perusteeseen kuuluu kaikki se, mikä muodostaa näistä palveluista saadun vastikkeen, minkä vuoksi palvelujen suoritus on verollinen ainoastaan siinä tapauksessa, että suoritettun palvelun ja siitä saadun vastikkeen välillä on olemassa välitön yhteys.¹¹

44. Käsiteltävässä asiassa yhteenliittymän täytyi siis suorittaa konkreettinen palvelu, jonka vastaanottaja TGE on. Vain siinä tapauksessa yhteenliittymän TGE:ltä laskuttamat ja TGE:n maksamat määrät olisivat palvelun vastike, josta on tosiasiallisesti maksettava arvonlisävero.

45. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ja pääasian kantaja ovat unionin tuomioistuimen tietopyyntöön antamissaan vastauksissa kuitenkin todenneet, kyseisissä määrissä on kyse yhteenliittymän liiketoiminnan yleiskuluista. Laskujen tarkoituksena oli pelkästään siirtää nämä kulut sen osakkaalle, TGE:lle. Määriä ei maksettu yhteenliittymän vastasuorituksena TGE:lle, eivätkä ne siksi olleet vastikkeen luonteisia.

46. Näin ollen on katsottava, ettei käsiteltävässä asiassa suoritettu konkreettista palvelua verovelvolliselle. TGE:ltä laskutetuissa ja sen maksamissa määrissä on sen sijaan kyse yhteenliittymän yleiskulujen siirtämisestä sen osakkaille, mikä tapahtuu niiden voiton- ja tappionjakoa koskevan velvollisuuden mukaisesti, eikä konkreettisesta toiminnasta maksettavasta vastikkeesta.

47. Tämän päätelmän vahvistaa unionin tuomioistuimen tuomio *Cibo Participations*. Siinä katsottiin, ettei osinkojen maksu ole vastike palvelusta vaan perustuu pelkkään osuuden omistamiseen ja siten osakkaan asemaan. Osinkojen jakaminen etenkin edellyttää yleensä sitä, että jakokelpoista voittoa on syntynyt, ja riippuu näin ollen yrityksen tilikauden tuloksesta.¹² Käsiteltävässä asiassa yhteenliittymä ei tosin jaa osinkoja, siis voitto-osuuksia, osakkaille. Osakkaat pikemminkin suorittavat maksun yhteenliittymälle. Kuten verohallinto on pääasiassa kuitenkin jo todennut, kyse on yhteenliittymän yritystoiminnan yleiskuluista. Näistä kuluista vastaaminen toimii viime kädessä samalla tavalla kuin osinkojen maksu asiassa *Cibo Participations*: yhteenliittymän laskuttaman määrän suuruus määräytyy sen tulotilanteen perusteella, samoin kuin jaettavien osinkojen määrä riippui niiden yhtiöiden tuloksesta, joissa *Cibo Participations* oli osakkaana. Osakas on osakasasemansa perusteella paitsi

¹⁰ Tuomio 3.3.1994, *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 14 kohta); tuomio 21.3.2002, *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200, 39 kohta); tuomio 23.3.2006, *FCE Bank* (C-210/04, EU:C:2006:196, 34 kohta) ja tuomio 17.9.2014, *Skandia America Corp. (USA), filial Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225, 24 kohta).

¹¹ Tuomio 3.3.1994, *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 13 kohta) ja tuomio 21.3.2002, *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200, 39 kohta).

¹² Tuomio 27.9.2001, *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, 42 ja 43 kohta); tällä tarkoitetaan sitä, että osingonjako on riippuvainen yhtiön taloudellisesta tuloksesta.

oikeutettu osuuteen voitosta myös velvollinen osallistumaan syntyneiden kulujen kattamiseen käsiteltävässä asiassa. Asia *Cibo Participations* koski osuutta voitosta, kun taas käsiteltävässä asiassa on kyse syntyneiden kulujen kattamisesta. Molemmissa tapauksissa suoritettavat maksut perustuvat osakasasemaan eivätkä siksi ole palvelusta maksettavia vastikkeita.

48. Vastikkeen puuttuminen erottaa nyt tarkasteltavan tapauksen asiassa *Heerma* kyseessä olleesta tapauksesta. Siinä siviilyhtiön osakas oli vuokrannut kiinteistön yhtiölle, joka maksoi siitä vuosivuokraa, joka ei ollut riippuvainen osakkaan osuudesta yhtiön voitoista ja tappioista. Kyseisessä asiassa annettussa tuomiossa todettiin, että kiinteistön vuokraus muodosti arvonlisäverollisen suorituksen, koska vastasuoritteena oli konkreettinen vastike.¹³

49. Nyt tarkasteltavaa tilannetta ei myöskään voida rinnastaa yhdistyksen jäsenen maksamaan jäsenmaksuun. Tuomiossa *Kennemer Golf* tosin katsottiin, että jäsenmaksu muodostaa arvonlisäveron veron perusteen silloin, jos se on vastike mahdollisuudesta käyttää yhdistyksen omistuksessa olevia tiloja ja laitteita.¹⁴ Velvoite maksaa jäsenmaksu ei nimittäin ensinnäkään seuraa suoraan siitä, että yhdistys saa voittoa tai sille syntyy tappiota, vaan se perustuu yhdistyksen oikeuteen määrittää omat sääntönsä. Tuomiossa *Kennemer Golf* kyseessä ollut määrä koski lisäksi jäsenten *konkreettista* käyttöoikeutta yhdistyksen omistamiin urheilutiloihin ja -laitteisiin. Käsiteltävässä asiassa TGE:ltä laskutettujen ja sen maksamien määrien suuruus määräytyy sitä vastoin *pelkästään* yhteenliittymän taloudellisen tuloksen perusteella. Toiseksi yhteenliittymä ei anna TGE:lle mahdollisuutta käyttää omistamiaan tiloja ja laitteita eikä laskuta siltä vastiketta. Tämä laskuun merkitty määrä perustuu pikemminkin TGE:n osakasasemaan ja siitä seuraavaan velvollisuuteen osallistua voiton- ja tappionjakoon.

50. Toisin kuin komissio esitti istunnossa, kyse ei ole arvonlisäverodirektiivin 28 artiklassa tarkoitettusta palvelukomissiosta. Pääasian kohteena on pelkästään sellaisten kulujen laskuttaminen, joita yhteenliittymälle on aiheutunut kolmansien tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten hankinnasta. Nämä kolmansien tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset tehtiin kuitenkin *itse yhteenliittymälle*. Niitä käytettiin yhteenliittymän liiketoiminnassa eikä niitä ohjattu edelleen sen osakkaille. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin nimittäin on nimenomaisesti esittänyt, tältä osin puuttuu yhteenliittymän palvelujen suoritus osakkailleen. Arvonlisäverodirektiivin 28 artiklan edellytykset (”osallistuu palvelujen suoritukseen”) eivät siten täyty.

51. Verotuksen neutraalisuuden periaate ei muuta asiaa.

52. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeus arvonlisäveron vähentämiseen on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruseriaate, ja vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken taloudellisen toiminnan yhteydessä maksettavasta tai maksetusta arvonlisäverosta.¹⁵

53. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen neutraalisuuden kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen suhteen edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista.¹⁶

13 Tuomio 27.1.2000, *Heerma* (C-23/98, EU:C:2000:46, 13 ja 19 kohta).

14 Tuomio 21.3.2002, *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200, 40 kohta).

15 Tuomio 27.9.2001, *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, 27 kohta); tuomio 12.9.2013, *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, 26 ja 27 kohta) ja tuomio 15.9.2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 37–39 kohta).

16 Tuomio 27.9.2001, *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, 27 kohta); tuomio 12.9.2013, *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, 27 kohta) ja tuomio 15.9.2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, 39 kohta).

54. Koska edellä esitetyn perusteella käsiteltävässä asiassa puuttuu jo arvonlisäverodirektiivin 24 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu palvelujen suoritus, yhteenliittymä ei ollut velvollinen maksamaan arvonlisäveroa yritystoiminnastaan syntyvien yleiskulujen, jotka se on siirtänyt osakkailleen, ”edelleenlaskuttamisesta”. Arvonlisäveroa tilitettiin siis virheellisesti. Koska tätä veroa ei unionin oikeuden näkökulmasta ollut maksettava, neutraalisuuden periaatetta ei voida soveltaa. Tämä periaate ei nyt tarkasteltavassa tapauksessa etenäkään edellytä, että TGE vapautetaan arvonlisäverosta sen yhteenliittymälle maksamien määrien osalta, jos veroa ei unionin oikeuden perusteella ole edes maksettava.

55. Tästä syystä on katsottava, ettei yhteenliittymä suorita TGE:lle palvelua, joka antaisi TGE:lle oikeuden vähentää siihen sisältyvän veron.

3 Palvelun suorituspaikka

56. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää unionin tuomioistuinta myös tulkitsemaan arvonlisäverodirektiivin 44 ja 45 artiklaa, joissa säädetään palvelujen suorituspaikasta.

57. Arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan ensimmäisen virkkeen mukaan palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa on *palvelujen hankkijan* liiketoiminnan kotipaikka. Unionin lainsäätäjä on valinnut liiketoiminnan kotipaikan ensisijaiseksi liittymäkohdaksi, koska objektiivisena, yksinkertaisena ja käytännöllisenä arviointiperusteena sillä taataan parempi oikeusvarmuus.¹⁷

58. Hankkijan kiinteää toimipaikkaa koskevasta liittymäkohdasta säädetään sitä vastoin toissijaisesti arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan toisessa virkkeessä, joka on poikkeussäännös yleissäännöstä.¹⁸

59. Vaikka unionin tuomioistuin on tuomiossa Welmory selittänyt näiden kahden liittymäkohdan keskinäistä suhdetta, sekä arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan ensimmäisen että toisen virkkeen mukaan merkityksellistä on se, että verovelvollinen hankkii palvelun.

60. Kuten edellä todettiin, käsiteltävässä asiassa palvelua ei kuitenkaan ole suoritettu. Koska palvelua ei ole olemassa, ei ole myöskään mahdollista määrittää palvelun suorituspaikkaa.

61. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymykseen ei siksi voida vastata tältä osin.

VI Ratkaisuehdotus

62. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Tribunal Arbitral Tributárium (Centro de Arbitragem Administrativa) ennakkoratkaisupyyntöön seuraavasti:

Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklaa on tulkittava siten, että arvonlisäverollisen tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen puuttuessa vähennysoikeutta ei ole, jos agrupamento complementar de empresas -muotoinen yhteenliittymä siirtää yritystoimintansa yleiskulut ulkomaisen oikeuden mukaan perustetulle yhtiölle, joka on yhteenliittymän osakas, vaikka näiden kulujen määrästä on tilitetty virheellisesti arvonlisävero ja tämä määrä on laskutettu osakkaan kotimaiselta sivuliikkeeltä.

¹⁷ Tuomio 16.10.2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, 53–55 kohta).

¹⁸ Tuomio 16.10.2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, 56 kohta).