



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

18 päivänä marraskuuta 2020*

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 132 artiklan 1 kohdan f alakohta – Riippumattomien henkilöyhteenliittymien jäsenilleen suorittamien palveluiden vapauttaminen verosta – Sovellettavuus arvonlisäveroryhmiin – 11 artikla – Arvonlisäveroryhmä

Asiassa C-77/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka First-tier Tribunal (Tax Chamber) (alioikeus (verojaosto), Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 30.1.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 1.2.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Kaplan International Colleges UK Ltd

vastaan

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Arabadjiev, presidentti K. Lenaerts, joka hoitaa toisen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit A. Kumin, T. von Danwitz ja P.G. Xuereb (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 23.1.2020 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Kaplan International Colleges UK Ltd, edustajinaan R. Woolich ja M. Murcia, solicitors, sekä R. Hill, barrister,
- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinaan S. Brandon, J. Kraehling ja Z. Lavery, avustajanaan O. Thomas, QC,
- Euroopan komissio, asiamiehinaan A. Armenia ja R. Lyal,

kuultuaan julkisasiamiehen 23.4.2020 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY (EUVL 2008, L 44, s. 11) (jäljempänä direktiivi 2006/112), 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan tulkintaa.
- 2 Pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Kaplan International Colleges UK Limited (jäljempänä KIC) ja Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (vero- ja tullihallinto, Yhdistynyt kuningaskunta) ja jossa vero- ja tullihallinto on evännyt KIC:ltä riippumattomien henkilöyhteenliittyminen (jäljempänä myös kustannustenjakoryhmä) hyväksi säädetyn arvonlisäverovapautuksen.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Direktiivin 2006/112 johdanto-osan 25 ja 35 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:
"(25) Veron peruste olisi yhdenmukaistettava, jotta arvonlisäveron soveltaminen verollisiin liiketoimiin johtaisi vertailukelpoisiin tuloksiin kaikissa jäsenvaltioissa.
--
(35) Olisi laadittava yhteinen luettelo verovapautuksista, jotta omien varojen kanto tapahtuisi yhdenmukaisesti kaikissa jäsenvaltioissa."
- 4 Tämän direktiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään seuraavaa:
"Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:
--
c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta."
- 5 Edellä mainitun direktiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:
"Verovelvollisella' tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta."
- 6 Direktiivin 2006/112 11 artiklassa säädetään seuraavaa:
"Kuultuaan neuvoa-antavaa arvonlisäverokomiteaa -- 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 Kyseisen direktiivin 131 artiklassa säädetään 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.”

8 Kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

--

f) sellaisten [henkilöiden], joiden toiminta on vapautettu arvonlisäverosta tai jotka eivät ole toiminnastaan [arvonlisäverovelvollisia], [muodostamien 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.

--

i) lasten ja nuorten opetus, koulu- ja yliopisto-opetus, ammattikoulutus ja ammatillinen uudelleenopetus sekä niihin suoraan liittyvien palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, joita suorittavat näitä tehtäviä saaneet julkisoikeudelliset laitokset tai muut laitokset, joilla kyseisen jäsenvaltion mukaan on vastaavia päämääriä;

--”

Yhdistyneen kuningaskunnan oikeus

9 Vuoden 1994 arvonlisäverolain (Value Added Tax Act 1994; jäljempänä vuoden 1994 laki) liitteessä 9 olevassa 16 ryhmässä, jolla direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohta saatettiin osaksi kansallista oikeusjärjestystä, säädetään, että verosta on vapautettu:

”_ _

1 Riippumattoman henkilöyhteenliittymän palvelut, kun kaikki seuraavista edellytyksistä täyttyvät:

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

b) palvelut suoritetaan sellaisten palvelujen tuottamiseksi ryhmän jäsenille, jotka ovat välittömästi tarpeellisia merkitykselliselle toiminnalle

c) yhteenliittymä vaatii jäseniltään korvaukseksi ainoastaan kunkin osuuden yhteisistä kustannuksista ja

d) vapautus ei ole omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen.”

10 Vuoden 1994 lain liitteessä 9 olevassa 6 ryhmässä säädetään koulutuspalveluiden vapauttamisesta verosta.

11 Edellä mainitun lain 7A §:ssä, jonka otsikko on ”Palvelujen suorituspaikka”, säädetään seuraavaa:

”(1) Tätä pykälää sovelletaan määritettäessä sitä, mitä tätä lakia sovellettaessa tarkoitetaan maalla, jossa palvelut suoritetaan.

(2) Palvelujen suoritus katsotaan tehdyksi,

(a) kun henkilö, jolle palvelut suoritetaan, on merkityksellinen elinkeinonharjoittaja, maassa, johon palvelujen vastaanottaja on sijoittautunut, ja

(b) muussa tapauksessa maassa, johon palvelujen suorittaja on sijoittautunut.

(3) Siinä tapauksessa, että luovutetaan oikeus palveluihin, suorituspaikkana on sama paikka, jossa palvelujen suoritus katsottaisiin tehdyksi, jos oikeuden luovuttaja olisi suorittanut sen oikeuden vastaanottajalle (riippumatta siitä, käytetäänkö tätä oikeutta vai ei); tällöin oikeus palveluihin käsittää minkä tahansa palvelujen suorittamista koskevan oikeuden, option tai etusijan ja oikeudesta palveluihin johdetun intressin.

(4) Tätä lakia sovellettaessa henkilö on palvelujen suorituksen osalta merkityksellinen elinkeinonharjoittaja, jos se

(a) on [direktiivin 2006/112] 9 artiklassa tarkoitettu verovelvollinen

(b) on rekisteröitynyt tämän lain mukaisesti

(c) on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi jonkin toisen jäsenvaltion kuin Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännön mukaisesti – –

--

ja henkilö ei vastaanota palveluita täysin yksityisiin tarpeisiin.

--”

12 Edellä mainitun lain 8 §:ssä, jossa säädetään käännetyn veronmaksuvelvollisuuden mekanismista, säädetään seuraavaa:

”(1) Jos palvelut suorittaa johonkin muuhun maahan kuin Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautunut henkilö sellaisissa olosuhteissa, joihin sovelletaan tätä momenttia, kyseistä suoritusta kohdellaan tämän lain nojalla (sen sijaan, että se olisi kyseisen henkilön suorittama palvelujen suoritus) siten kuin se olisi

a) palvelujen suoritus, jonka Yhdistyneessä kuningaskunnassa oleva vastaanottaja suorittaa vastaanottajan harjoittaman liiketoiminnan yhteydessä tai sen edistämiseksi, ja

b) verollisen palvelun suoritus.

(2) Edellä 1 momenttia sovelletaan, jos

a) vastaanottaja on merkityksellinen elinkeinonharjoittaja, joka on sijoittautunut Yhdistyneeseen kuningaskuntaan, ja

b) palvelujen suorituspaikka on Yhdistyneen kuningaskunnan alueella ja, jos palvelujen suorituksessa on kyse jostakin sellaisesta palvelun suorituksesta, johon sovelletaan liitteessä 4A olevan 1 tai 2 osan jotakin pykälää, vastaanottaja on rekisteröitynyt tämän lain mukaisesti.

(3) Palvelujen suorituksia, joita kohdellaan 1 momentin nojalla vastaanottajan tekeminä suorituksina, ei oteta huomioon hänen suorittaminaan palveluina määrittäessä hänen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuttaan 26 §:n 1 momentin mukaisesti.

– –”

13 Yhdistynyt kuningaskunta on käyttänyt direktiivin 2006/112 11 artiklassa annettua mahdollisuutta ja antanut sellaisten henkilöiden yhteenliittymän, joita voidaan käsitellä yhtenä arvonlisäverovelvollisena (jäljempänä arvonlisäveroryhmä), käsitteestä vuoden 1994 lain 43 §:n, jonka sanamuoto on seuraava:

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

a) mikä tahansa ryhmän jäsenen toiselle ryhmän jäsenelle suorittama tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus jätetään huomiotta; ja

b) mitä tahansa luovutusta tai suoritusta, johon ei sovelleta edellä olevaa a kohtaa ja jossa on kyse ryhmän jäsenen suorittamasta tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta tai ryhmän jäsenelle suoritetusta tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta, kohdellaan edustajajäsenen suorittamana tai edustajajäsenelle suoritettuna luovutuksena tai suorituksena; ja

c) arvonlisäveroa, jonka ryhmän jäsen on maksanut tai jonka se on velvollinen maksamaan tavaroiden hankinnasta toisesta jäsenvaltiosta tai tavaroiden maahantuonnista jäsenvaltioiden ulkopuolelta, kohdellaan edustajajäsenen maksamana tai maksettavana olevana arvonlisäverona, ja tavaroita kohdellaan

- i) 73 §:n 7 momentissa tarkoitettujen toisesta jäsenvaltiosta hankittujen tavaroiden tapauksessa; ja
- ii) siinä säännöksessä ja 38 §:ssä tarkoitettujen jäsenvaltioiden ulkopuolelta maahantuotujen tavaroiden tapauksessa

edustajajäsenen hankkimina tai, tapauksen mukaan, maahantuomina tavaroina; ja kaikki ryhmän jäsenet vastaavat yhteisvastuullisesti edustajajäsenen maksettavana olevasta arvonlisäverosta.”

14 Kyseisen lain 43 §:n 1AA momentissa säädetään, että jos

”(a) tässä laissa säädetyn tai tämän lain nojalla säädetyn säännöksen (jäljempänä merkityksellinen säännös) kannalta on otettava huomioon, täyttääkö henkilö, joka on suorittanut luovutuksen tai suorituksen tai jolle luovutus tai suoritus on suoritettu tai joka on hankkinut tai tuonut tavarat, tietyn kuvauksen

(b) edellä 1 momentin b tai c kohtaa sovelletaan mihin tahansa luovutukseen tai suoritukseen, hankintaan tai maahantuontiin, ja

(c) merkityksellisen säännöksen kannalta on olemassa huomioon otettava ero

- (i) edustajajäsenen sovellettavan kuvauksen ja
- (ii) siihen yhteisöön sovellettavan kuvauksen välillä, jonka (tätä pykälää lukuun ottamatta) tämän lain mukaan katsottaisiin suorittavan luovutuksen tai suorituksen, hankinnan tai maahantuonnin tai, tapauksen mukaan, olevan henkilö, jolle luovutus tai suoritus tehdään,

merkityksellistä säännöstä sovelletaan kyseiseen luovutukseen tai suoritukseen, hankintaan tai maahantuontiin ikään kuin ainoa kuvaus, jota sovelletaan edustajajäseneen, olisi kyseiseen yhteisöön tosiasiallisesti sovellettava kuvaus.”

15 Edellä mainitun lain 43 §:n 1AB momentissa säädetään seuraavaa:

”Edellä olevaa 1AA momenttia ei sovelleta siltä osin kuin merkityksellisen säännöksen kannalta on otettava huomioon, onko henkilö verovelvollinen.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

16 KIC on koulutus- ja urakehityspalveluja tarjoavan Kaplan-konsernin holdingyhtiö. Kyseisellä konsernilla on yhdeksän Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautunutta tytäryhtiötä (jäljempänä yhteisesti Kaplan-colleget), joista kukin ylläpitää Yhdistyneessä kuningaskunnassa korkea-asteen koulutusta tarjoavaa oppilaitosta (jäljempänä kansainväliset colleget) yhteistyössä yhden tai useamman Britanniassa toimivan yliopiston kanssa.

17 Kaplan-collegeihin sovellettiin niiden opiskelijoille tarjoamien koulutuspalvelujen osalta direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan i alakohdassa säädettyä arvolisäverovapautusta.

18 KIC omistaa yhdeksästä kansainvälisestä collegesta kahdeksan 100-prosenttisesti. Viimeisestä eli University of York International Pathway Collegesta University of York (Yhdistynyt kuningaskunta) omistaa 55 prosenttia ja KIC 45 prosenttia.

19 KIC on myös arvonlisäveroryhmän, johon myös jokainen Kaplan-college University of York International Pathway Collegesta lukuun ottamatta kuuluu, edustajajäsen, koska University of York International Pathway College ei ole KIC:n kokonaan omistama tytäryhtiö eikä se omista siitä myöskään enemmistöosuutta.

20 Kullakin KIC:n kansainvälisellä collegella on oma johto- ja hallintorakenne, joka koostuu Kaplan-collegen ja asianomaisen yliopiston edustajista.

21 Ennen lokakuuta 2014 Kaplan-collegejen rekrytointiagenttien ja KIC:n väliset sopimukset tehtiin Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja KIC oli siten suoraan yhteydessä kyseisiin agentteihin rekrytoidakseen ulkomaalaisia opiskelijoita kansainvälisiin collegeihin. Näiden agenttien tukena oli edustustoimistoja, jotka antoivat agenteille operatiivista tukea ja jotka sijaitsivat keskeisillä markkina-alueilla, eli Kiinassa, Hongkongissa, Intiassa ja Nigeriassa. Nämä edustustoimistot olivat Vietnamin sijaitsevaa edustustoimistoa lukuun ottamatta Kaplan-konsernin jäseniä ja tarjosivat KIC:lle maksua vastaan palveluja. KIC:n oli suoritettava edellä mainittujen edustustoimistojen ja agenttien tarjoamista palveluista käännetyn veronmaksuvelvollisuuden mekanismin puitteissa arvonlisäveroa Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

22 Kaplan-konserni perusti lokakuussa 2014 Kaplan Partner Services Hong Kong Limited -nimisen yhtiön (jäljempänä KPS), joka on Hongkongiin sijoittautunut osakeyhtiö, jonka yhdeksän Kaplan-collegea omistaa jäsenenä tasaosuuksin. KPS:llä on 20 työntekijää, ja se harjoittaa toimintaansa jäsenyysopimuksen ehtojen mukaisesti. KPS ei suorita yhtä poikkeusta lukuun ottamatta palveluja muille kuin jäsenille.

23 KPS otti lokakuusta 2014 alkaen vastuulleen aikaisemmin KIC:n hoitamat tehtävät ja suoritti keskitetysti joitakin ennen tuota ajankohtaa edustustoimistoille kuuluneita tehtäviä. KPS vastaa myös edustustoimistoverkoston maailmanlaajuisesta johtamisesta. Koska verkosto on laajentunut ja KPS:n ja edustustoimistojen välinen toiminta on lisääntynyt, edustustoimistot keskittyvät nyt rekrytointiagenttien toiminnan juoksevaan johtamiseen.

- 24 Lisäksi KPS on vastuussa agenttien toiminnan johtamisesta Itä- ja Kaakkois-Aasiassa, minkä ansiosta se voi tarjota agenttipalveluja kansainvälisten collegejen rekrytointimarkkinoiden kanssa samalla aikavyöhykkeellä. Näillä agenteilla ei ole yksinoikeussuhdetta KPS:n kanssa vaan heillä on myös oikeus työskennellä Kaplan-collegejen kilpailijoille samoin kuin kyseisille yliopistoille. KPS:lle työskentelevät agentit saavat tehtävien täyttämässä tukea, jonka tarkoituksena on rohkaista heitä suosittelemaan Kaplan-collegejen hoitamia kansainvälisiä collegeita.
- 25 Agentit laskuttavat palvelun suorituksistaan KPS:ää, joka maksaa niille suoraan. Agenttien ja edustustoimistojen KPS:lle suorittamista palveluista sekä KPS:n itse suorittamista palveluista ei suoriteta arvonlisäveroa. KPS laatii erillisen laskun niistä summista, jotka kullekin Kaplan-collegelle suoritetuista palveluista on maksettava agenteille, vaikka KIC on arvonlisäveroryhmän, jonka jäseniä nämä colleget ovat, edustajajäsen. Jokainen Kaplan-college maksaa KPS:n ja edustustoimistojen suorittamista palveluista.
- 26 Pääasian oikeusriita koskee kolmentyyppisiä palvelun suorituksia, jotka kansallisen oikeuden nojalla katsotaan palveluiksi, jotka KPS suorittaa arvonlisäveroryhmän edustajajäseneksi luokitellulle KIC:lle, eli ensinnäkin palveluita, jotka agentit suorittavat KPS:lle, toiseksi palveluita, jotka edustustoimistot suorittavat KPS:lle, ja kolmanneksi toimintoja, kuten muun muassa tuki, jonka KPS antaa agenteille.
- 27 KIC riitautti First-tier Tribunalissa (Tax Chamber) (alioikeus, (verojaosto), Yhdistynyt kuningaskunta) nostamallaan kanteella Yhdistyneen kuningaskunnan vero- ja tullihallinnon tekemät kaksi päätöstä, joissa palveluiden, jotka katsottiin KPS:n sille suorittamiksi palveluiksi, ei katsota kuuluvan direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädetyn arvonlisäverovapautuksen soveltamisalan piiriin ja joista on näin ollen suoritettava arvonlisäveroa.
- 28 KIC väittää, että nämä palvelut kuuluvat tässä säännöksessä säädetyn vapautuksen soveltamisalaan ja että se ei ole näin ollen arvonlisäveroryhmän edustajajäsenenä velvollinen maksamaan näistä suorituksista maksettavaa arvonlisäveroa käännettyä veronmaksuvelvollisuutta koskevan mekanismin mukaisesti. KIC:n mukaan agenttien ja edustustoimistojen aikaisemmin sille suorittamat palvelut, joista oli suoritettava arvonlisäveroa, on nyt vapautettu arvonlisäverosta KPS:n perustamisen seurauksena.
- 29 First-tier Tribunal (Tax Chamber) täsmentää, että KPS:n perustaminen Hongkongiin oli oikeutettua kaupallisten syiden perusteella ja että asiassa ei ollut väitetty, että kyseinen yksikkö olisi keinotekoinen tai johtaisi oikeuksien väärinkäyttöön.
- 30 Kyseinen tuomioistuin toteaa myös, että asiassa on riidatonta, että KPS suorittaa jäsenilleen eli Kaplan-collegeille palveluja, jotka ovat välittömästi tarpeellisia näiden toiminnalle, ja että KPS vaatii jäseniltään korvaukseksi ainoastaan kunkin osuuden yhteisistä kustannuksista.
- 31 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan pääasian oikeusriita voidaan ratkaista ainoastaan direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaa koskevan tulkinnan avulla.
- 32 First-tier Tribunal (Tax Chamber) on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:
- ”1) Mikä on [direktiivin 2006/112] 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaan sisältyvän vapautuksen alueellinen soveltamisala – eli erityisesti – i) kuuluuko siihen kustannustenjakoryhmä, joka on sijoittautunut muuhun jäsenvaltioon kuin se jäsenvaltio tai ne jäsenvaltiot, joihin kustannustenjakoryhmän jäsenet ovat sijoittautuneet? Jos näin on, – kuuluuko siihen myös kustannustenjakoryhmä, joka on sijoittautunut [Euroopan unionin] ulkopuolelle?

- 2) Jos kustannustenjakoryhmää koskevaa poikkeusta voidaan lähtökohtaisesti soveltaa yksikköön, joka on sijoittautunut eri jäsenvaltioon kuin yksi tai useammat kustannustenjakoryhmän jäsenet, ja myös kustannustenjakoryhmään, joka on sijoittautunut [Euroopan unionin] ulkopuolelle, miten olisi sovellettava arviointiperustetta, jonka mukaan tällainen vapautus ei saa olla omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen? Erityisesti tiedustellaan seuraavaa:
- a) Sovelletaanko arviointiperustetta mahdolliseen kilpailun vääristymiseen, joka vaikuttaa muihin samankaltaisten palvelujen vastaanottajiin, jotka eivät ole kustannustenjakoryhmän jäseniä, vai sovelletaanko sitä ainoastaan mahdolliseen kilpailun vääristymiseen, joka vaikuttaa palveluja kustannustenjakoryhmän jäsenille suorittaviin mahdollisiin vaihtoehtoisiin palveluntarjoajiin?
 - b) Jos arviointiperustetta sovelletaan ainoastaan muihin vastaanottajiin, voiko olla olemassa todellinen mahdollisuus kilpailun vääristymiseen, jos muut vastaanottajat, jotka eivät ole kustannustenjakoryhmän jäseniä, voivat joko hakea kyseisen kustannustenjakoryhmän jäseniksi tai perustaa oman kustannustenjakoryhmänsä hankkiakseen samankaltaisia palveluja tai saada vastaavat arvonlisäverosäästöt muilla menetelmillä (kuten perustamalla sivuliikkeen kyseiseen jäsenvaltioon tai kolmanteen maahan)?
 - c) Jos arviointiperustetta sovelletaan ainoastaan muihin palveluntarjoajiin, onko todellista mahdollisuutta kilpailun vääristymiseen arvioitava määrittämällä, onko kustannustenjakoryhmä varma jäsenistään koostuvan asiakaskuntansa säilymisestä riippumatta siitä, onko arvonlisäverovapautus käytettävissä vai ei – ja onko näin ollen kyseistä mahdollisuutta arvioitava sen perusteella, onko vaihtoehtoisilla palveluntarjoajilla pääsy kansallisille markkinoille, joille kustannustenjakoryhmän jäsenet ovat sijoittautuneet? Jos näin on, onko sillä merkitystä, onko kustannustenjakoryhmä varma jäsenistään koostuvan asiakaskuntansa säilymisestä, koska ne kuuluvat samaan konserniin?
 - d) Olisiko kilpailun mahdollista vääristymistä arvioitava kansallisella tasolla suhteessa kolmannessa maassa, johon kustannustenjakoryhmä on sijoittautunut, toimiviin vaihtoehtoisin palveluntarjoajiin?
 - e) Onko [Euroopan unionin] jäsenvaltion veroviranomaisella, joka vastaa [direktiivin 2006/112] soveltamisesta, todistustaakka kilpailun vääristymisen todennäköisyyden osoittamisesta?
 - f) Onko [Euroopan unionin] jäsenvaltion veroviranomaisen hankittava erityinen asiantuntija-arvio sen kolmannen maan markkinoista, johon kustannustenjakoryhmä on sijoittautunut?
 - g) Voidaanko todellinen mahdollisuus kilpailun vääristymiseen osoittaa yksilöimällä kaupalliset markkinat kolmannessa maassa?
- 3) Voidaanko kustannustenjakoryhmää koskevaa poikkeusta soveltaa käsiteltävän asian olosuhteissa, joissa kustannustenjakoryhmän jäsenillä on rahoitukselliset, taloudelliset ja organisatoriset suhteet toisiinsa?
- 4) Voidaanko kustannustenjakoryhmää koskevaa poikkeusta soveltaa olosuhteissa, joissa jäsenet ovat muodostaneet arvonlisäveroryhmän, joka on yksi ainoa verovelvollinen? Onko sillä merkitystä, että KIC eli edustajajäsen, jolle (kansallisen lainsäädännön mukaan) palvelut suoritetaan, ei ole kustannustenjakoryhmän jäsen? Jos sillä on merkitystä, tehdäänkö tämä seikka merkityksettömäksi kansallisessa lainsäädännössä säätämällä, että edustajajäsenillä on kustannustenjakoryhmän jäsenten ominaisuudet ja asema sovellettaessa kustannustenjakoryhmää koskevaa vapautusta?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Kolmas ja neljäs kysymys

- 33 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kolmannella ja neljännellä kysymyksellään, jotka on tutkittava yhdessä ja ensimmäisinä, onko direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaa tulkittava siten, että tässä säännöksessä säädettyä verovapautusta on sovellettava sellaisen riippumattoman henkilöyhteisliittymän suorittamiin palveluihin, jonka jäsenet muodostavat tämän

direktiivin 11 artiklassa tarkoitetun arvonlisäveroryhmän, kun nämä palvelujen suoritukset on suoritettu tälle arvonlisäveroryhmälle. Jos tähän vastataan myöntävästi, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee yhtäältä, onko sillä, että edellä mainitun arvonlisäveroryhmän edustajajäsen ei ole tämän riippumattoman henkilöyhteenliittymän jäsen, merkitystä direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädetyn verovapautuksen soveltamisen kannalta, ja toisaalta, voidaanko tämä seikka tehdä merkityksettömäksi kansallisessa lainsäädännössä.

- 34 Aluksi on korostettava, että direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädetystä vapautuksesta johtuu, että riippumaton henkilöyhteenliittymä on jäsenistään erillinen itsenäinen verovelvollinen yksikkö. Tämän säännöksen sanamuodosta nimittäin ilmenee, että riippumaton yhteenliittymä on ”riippumaton” ja että se suorittaa näin ollen palvelujaan itsenäisesti direktiivin 2006/112 9 artiklassa tarkoitetulla tavalla. Jos lisäksi riippumattoman yhteenliittymän suorittamat palvelut eivät olisi verovelvollisen, joka toimii tässä ominaisuudessa, suorittamia palveluja, nämä palvelut eivät olisi arvonlisäveron alaisia direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaisesti. Näihin palveluihin ei näin ollen voisi kohdistua vapautusta, kuten tämän direktiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettua vapautusta (tuomio 4.5.2017, komissio v. Luxemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, 61 kohta).
- 35 On myös palautettava mieleen, että direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan nojalla jäsenvaltioiden on vapautettava verosta sellaisten henkilöiden, joiden toiminta on vapautettu arvonlisäverosta tai jotka eivät ole toiminnastaan arvonlisäverovelvollisia, muodostamien 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.
- 36 Direktiivin 2006/112 johdanto-osan 25 ja 35 perustelukappaleesta käy ilmi, että direktiivin tarkoituksena on arvonlisäveron perusteen yhdenmukaistaminen ja että tätä veroa koskevat vapautukset ovat itsenäisiä unionin oikeuden käsitteitä, joita – kuten oikeuskäytännössä on jo todettu – on tarkasteltava kyseisellä direktiivillä perustetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän yleisessä asiayhteydessä (ks. vastaavasti tuomio 20.11.2019, Infohos, C-400/18, EU:C:2019:992, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 37 Tältä osin unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että direktiivin 2006/112 132 artiklassa tarkoitettuja ilmaisia, joita on käytetty arvonlisäverovapautusten määrittelyssä, on tulkittava suppeasti, koska nämä vapautukset ovat poikkeuksia yleisestä periaatteesta, jonka mukaan jokaiseen verovelvollisen vastikkeellisesti suorittamaan palveluun sovelletaan tätä veroa. Ilmaisujen tulkinnan on kuitenkin sovittava yhteen vapautuksille asetettujen tavoitteiden kanssa, ja siinä on noudatettava yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Tämä suppean tulkinnan vaatimus ei siis tarkoita sitä, että 132 artiklassa käytettyä sanamuotoa olisi tulkittava siten, että vapautukset menettäisivät vaikutuksensa. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön tarkoituksena ei ole vahvistaa sellaista tulkintaa, joka tekisi kyseisten vapautusten soveltamisesta käytännössä lähes mahdotonta (tuomio 4.5.2017, komissio v. Luxemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 38 Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan sanamuodosta on todettava, että – kuten tämän tuomion 35 kohdassa on palautettu mieleen – kyseisessä säännöksessä säädetty vapautus koskee riippumattomien henkilöyhteenliittymien omien jäsentensä hyväksi suorittamia palveluja. Kyseisestä sanamuodosta ei ilmene, että tällaisten yhteenliittymien jäsenilleen suorittamat palvelut eivät kuulu tämän vapautuksen soveltamisalaan silloin, kun viimeksi mainitut muodostavat direktiivin 2006/112 11 artiklassa tarkoitetun arvonlisäveroryhmän. Kun otetaan huomioon direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan itse sanamuoto, tällaisen arvonlisäveroryhmän

muodostamisesta ei silti voi seurata, että kyseisen verovapautuksen soveltaminen laajennetaan koskemaan sellaisille yksiköille, jotka eivät ole riippumattoman henkilöyhteenliittymän jäseniä, suoritettavia palveluja.

- 39 Lisäksi vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden säännöksen tulkitsemisessa on otettava huomioon paitsi sen sanamuoto myös sen asiayhteys ja sillä lainsäädännöllä tavoitellut tavoitteet, jonka osa säännös on (tuomio 20.11.2019, Infohos, C-400/18, EU:C:2019:992, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 40 Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan asiayhteydestä on korostettava, että mainittu säännös sisältyy tämän direktiivin IX osaston 2 lukuun, jonka otsikko on ”Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset”. Otsikko osoittaa, että kyseisessä säännöksessä tarkoitettu vapautus koskee ainoastaan niitä riippumattomia yhteenliittymiä, joiden jäsenet harjoittavat yleishyödyllisiä toimintoja (ks. tuomio 21.9.2017, komissio v. Saksa, C-616/15, EU:C:2017:721, 44 kohta).
- 41 Tästä asiayhteydestä ei ilmene tekijöitä, joiden johdosta tämän verovapautuksen ulkopuolelle suljettaisiin sellaiset riippumattomat henkilöyhteenliittymät, joiden jäsenet muodostavat direktiivin 2006/112 11 artiklassa tarkoitetun arvonlisäveroryhmän; edellä sanotun edellytyksenä on kuitenkin, että näiden ryhmien kaikki jäsenet harjoittavat yleishyödyllisiä toimintoja.
- 42 Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan tavoitteesta on muistutettava, että kyseisen direktiivin 132 artiklan kaikkien säännösten tarkoituksena on vapauttaa arvonlisäverosta tietyt yleishyödylliset toiminnat, jotta voidaan helpottaa tiettyjen palvelujen saamista ja tiettyjen tavaroiden toimittamista välttämällä lisäkulut, jotka niiden arvonlisäverollisuudesta aiheutuisivat (tuomio 21.9.2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 43 Riippumattoman yhteenliittymän tarjoamat palvelut kuuluvat näin direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaan silloin, kun kyseisillä palveluilla edistetään suoraan mainitun direktiivin 132 artiklassa tarkoitetun yleishyödyllisen toiminnan harjoittamista (tuomio 21.9.2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 44 Tässä tilanteessa on todettava, että edellä mainitun direktiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädetyn verovapautuksen piiriin kuuluvat periaatteessa sellaiset palvelujen suoritukset, jotka riippumaton henkilöyhteenliittymä suorittaa jäsenilleen, jotka muodostavat arvonlisäveroryhmän, kun näillä palveluilla edistetään suoraan edellä mainitun direktiivin 132 artiklassa tarkoitetun yleishyödyllisen toiminnan harjoittamista. Sen sijaan tätä verovapautusta ei voida soveltaa arvonlisäveroryhmän sellaisten jäsenten saamiin palveluihin, jotka eivät ole myös sellaisen riippumattoman henkilöyhteenliittymän, joka harjoittaa tällaisia yleishyödyllisiä toimintoja, jäseniä.
- 45 Tästä on tärkeää palauttaa mieleen, että direktiivin 2006/112 11 artiklassa säädetyn järjestelmän täytäntöönpano edellyttää, että tämän säännöksen perusteella annettussa 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. Kun siis jäsenvaltio soveltaa kyseistä säännöstä, tässä säännöksessä tarkoitettulla tavalla alisteisuussuhteessa olevaa henkilöä tai henkilöitä ei voida käsitellä direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettuna erillisenä verovelvollisena tai erillisinä verovelvollisina (ks. vastaavasti tuomio 22.5.2008, Ampliscientifica ja Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, 19 kohta).
- 46 Tästä seuraa, että käsittely yhtenä verovelvollisena estää sen, että arvonlisäveroryhmän jäsenet voisivat jatkossa antaa erikseen arvonlisäveroilmoitukset, ja sen, että niitä voitaisiin käsitellä ryhmänsä sisällä tai ulkopuolella erillisinä verovelvollisina, koska vain yhtenä verovelvollisena käsiteltävällä verovelvollisella on oikeus antaa kyseiset veroilmoitukset. Tämän seurauksena tällaisessa tilanteessa

palvelut, jotka kolmas suorittaa arvonlisäveroryhmän jäsenelle, on arvonlisäverotuksessa katsottava suoritettuna kyseisen jäsenen sijasta sille arvonlisäveroryhmälle, johon se kuuluu (tuomio 17.9.2014, Skandia America (USA), filiaal Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, 29 kohta).

- 47 Niinpä riippumattoman henkilöyhteensiittymän arvonlisäveroryhmän jäsenille suorittamia palveluja ei voida arvonlisäverotuksessa pitää sen jäsenille erikseen suoritettuina vaan arvonlisäveroryhmälle, jota tarkastellaan kokonaisuutena, suoritettuina palveluina (ks. analogisesti tuomio 17.9.2014, Skandia America (USA), filiaal Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, 30 kohta).
- 48 Tästä seuraa, että tällaiset palvelut katsotaan suoritettuna kyseisen kokonaisuutena tarkastellun arvonlisäveroryhmän hyväksi ja näin ollen myös arvonlisäveroryhmän edustajayksikön hyväksi. Näin ollen siinä tapauksessa, että viimeksi mainittu yksikkö ei olisi samaan aikaan myös riippumattoman henkilöyhteensiittymän jäsen, direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädetyn verovapautuksen soveltaminen hyödyttäisi sellaisia henkilöitä, jotka eivät ole riippumattoman henkilöyhteensiittymän jäseniä.
- 49 Tässä säännöksessä viitataan nimenomaisesti ainoastaan riippumattomien henkilöyhteensiittymien jäsenilleen suorittamiin palveluihin. Siinä ei viitata riippumattomien henkilöyhteensiittymien sellaiselle arvonlisäveroryhmälle, jonka kaikki jäsenet eivät ole myös tämän riippumattoman henkilöyhteensiittymän jäseniä, suorittamiin palveluihin. Koska verovapautusten edellytykset on muotoiltu täsmällisesti, mikä tahansa tulkinta, jolla laajennettaisiin direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan soveltamisalaa, olisi yhteensoveltumaton tämän säännöksen tarkoituksen kanssa (ks. vastaavasti tuomio 15.6.1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246, 14 kohta).
- 50 Tästä on todettava, että tätä toteamusta ei voida kyseenalaistaa tämän tuomion 36 ja 49 kohdassa esitettyjen seikkojen valossa sellaisten kansallisen oikeuden säännösten perusteella, joissa säädetään, että arvonlisäveroryhmän edustajajäsenellä on kyseisen riippumattoman henkilöyhteensiittymän jäsenten ominaisuudet ja asema direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädettyä verovapautusta sovellettaessa. Koska tämä vapautus on itsenäinen unionin oikeuden käsite, sen soveltamisen edellytyksenä on, että kaikki arvonlisäveroryhmän jäsenet ovat tosiasiasa kyseisen riippumattoman henkilöyhteensiittymän jäseniä. Jollei tämä edellytys täyty, tämän vapautuksen soveltaminen ei voi tulla kysymykseen kyseisten kansallisen oikeuden säännösten perusteella.
- 51 Koska ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä oleva riippumaton henkilöyhteensiittymä suorittaa vastikkeellisia palveluja arvonlisäveroryhmälle, jonka jäsenistä yksi ei ole tämän riippumattoman henkilöyhteensiittymän jäsen, viimeksi mainittuun ryhmään ei näin ollen voida soveltaa direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädettyä verovapautusta ja tällaisten palvelujen suoritus on direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu verollinen liiketoimi.
- 52 Tätä toteamusta ei aseteta kyseenalaiseksi 20.11.2019 annetussa tuomiossa Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992), jonka 42–44 kohdassa unionin tuomioistuim katsoi pääasiallisesti, että jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1) 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdassa, joka vastaa direktiivin 2006/112 131 artiklaa ja 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaa, säädetyn arvonlisäverovapautuksen edellytyksenä ei ole se, että kyseessä olevia palveluja suoritetaan yksinomaan asianomaisen riippumattoman henkilöyhteensiittymän jäsenille. Tämä tarkoittaa yhtäältä, että tämän säännöksen mukaisesti verosta on vapautettu yksinomaan riippumattomien henkilöyhteensiittymien jäsenille suoritettut palvelut, siltä osin kuin kyseiset suoritukset tarjotaan niiden tavoitteiden rajoissa, joita varten tällainen yhteensiittymä on perustettu, ja ne tarjotaan näin ollen sen tarkoituksen mukaisesti. Yhtäältä muille kuin kyseisen riippumattoman yhteensiittymän jäsenille suoritettuihin

palveluihin ei voida soveltaa tätä vapautusta, koska tällaiset palvelujen suoritukset eivät kuulu edellä mainitun verovapautuksen soveltamisalaan ja ne ovat edelleen arvonlisäveron alaisia tämän direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaisesti.

- 53 Samassa 20.11.2019 annettuun tuomioon Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992) johtaneessa asiassa kyseessä olleet palvelut suoritettiin nimittäin yhtäältä kyseisen riippumattoman henkilöyhteenliittymän jäsenille ja toisaalta henkilöille, jotka eivät olleet sen jäseniä jotka eivät muodostaneet tämän riippumattoman henkilöyhteenliittymän jäsenten kanssa direktiivin 2006/112 11 artiklassa tarkoitettua arvonlisäveroryhmää. Tuossa asiassa ei ollut mitään vaaraa kuudennen direktiivin 77/388 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalan laajentamisesta.
- 54 Nyt käsiteltävässä asiassa on katsottava, että koska riippumattoman henkilöyhteenliittymän tällaisen arvonlisäveroryhmän yhdelle jäsenelle suorittamat palvelut on katsottava arvonlisäverotuksessa suoritettuna kyseisen jäsenen sijasta sille arvonlisäveroryhmälle, johon se kuuluu, direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädetty verovapautus on vaarassa laajentua, jolleivät tämän arvonlisäveroryhmän kaikki jäsenet ole myös kyseisen riippumattoman henkilöyhteenliittymän jäseniä.
- 55 Kaikkien edellä olevien seikkojen perusteella kolmanteen ja neljänteen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaa on tulkittava siten, että tässä säännöksessä säädettyä verovapautusta ei voida soveltaa riippumattoman henkilöyhteenliittymän direktiivin 2006/112 11 artiklassa tarkoitettulle arvonlisäveroryhmälle suorittamiin palveluihin silloin, kun kaikki viimeksi mainitun ryhmän jäsenet eivät ole tämän riippumattoman henkilöyhteenliittymän jäseniä. Sillä, että kansallisessa oikeudessa on säännöksiä, joiden mukaan tällaisen arvonlisäveroryhmän edustajajäsenellä on kyseisen riippumattoman henkilöyhteenliittymän jäsenten ominaisuudet ja asema riippumattomien henkilöyhteenliittymien hyväksi säädettyä verovapautusta sovellettaessa, ei ole merkitystä tämän osalta.

Ensimmäinen ja toinen ennakkoratkaisukysymys

- 56 Kun otetaan huomioon kolmanteen ja neljänteen kysymykseen annettu vastaus, ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

- 57 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY, 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaa on tulkittava siten, että tässä säännöksessä säädettyä verovapautusta ei voida soveltaa riippumattoman henkilöyhteenliittymän sellaisten henkilöiden ryhmälle, joita voidaan käsitellä tämän direktiivin 11 artiklassa tarkoitettuna yhtenä arvonlisäverovelvollisena, suorittamiin palveluihin silloin, kun kaikki viimeksi mainitun ryhmän jäsenet eivät ole tämän riippumattoman henkilöyhteenliittymän jäseniä. Sillä, että kansallisessa oikeudessa on säännöksiä, joiden mukaan sellaisten henkilöiden ryhmän, joita voidaan käsitellä yhtenä arvonlisäverovelvollisena, edustajajäsenellä on kyseisen riippumattoman

henkilöyhteenniittymän jäsenten ominaisuudet ja asema riippumattomien henkilöyhteenniittymien hyväksi säädettyä verovapautusta sovellettaessa, ei ole merkitystä tämän osalta.

Allekirjoitukset