



# Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

13 päivänä kesäkuuta 2018\*

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 2 artiklan 1 kohdan a alakohta – Vastikkeellinen tavaroiden luovutus – 14 artiklan 1 kohta – Omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirto – 14 artiklan 2 kohdan a alakohta – Kunnalle kuuluvan kiinteän omaisuuden omistusoikeuden siirtäminen korvausta vastaan valtiolle valtakunnallisen tien rakentamista varten – Vastikkeellisen siirron käsite – Arvonlisäveron alainen liiketoimi

Asiassa C-665/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) on esittänyt 14.9.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 22.12.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**Minister Finansów**

vastaan

**Gmina Wrocław,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit C. Toader (esittelevä tuomari) ja A. Prechal,

julkisasiamies: M. Bobek,

kirjaaja: hallintovirkamies K. Malacek,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 13.12.2017 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Minister Finansów, edustajinaan J. Kaute ja M. Kowalewska,
- Gmina Wrocław, edustajinaan A. Januszkiewicz, radca prawny, ja J. Martini, doradca podatkowy,
- Puolan hallitus, asiamiehinään B. Majczyna ja A. Kramarczyk–Szaładzińska,
- Euroopan komissio, asiamiehinään N. Gossement ja L. Baumgart,

kuultuaan julkisasiamiehen 22.2.2018 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

\* Oikeudenkäyntikieli: puola.

on antanut seuraavan

### **tuomion**

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 14 artiklan 2 kohdan a alakohdan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Minister Finansów (valtiovarainministeri, Puola; jäljempänä ministeri) ja Gmina Wrocław (Wrocławin kunta, Puola; jäljempänä Wrocławin kunta) ja joka koskee sitä, onko arvonlisäveroa suoritettava sellaisesta liiketoimesta, jonka yhteydessä kunnalle kuuluvan kiinteän omaisuuden omistusoikeus on siirretty kansallisen lainsäädännön nojalla ja korvausta vastaan valtiolle valtakunnallisen tien rakentamista varten.

### **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

#### *Unionin oikeus*

- 3 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

- a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta;

– –”

- 4 Mainitun direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

- 5 Mainitun direktiivin 13 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

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

Julkisoikeudellisia yhteisöjä on joka tapauksessa pidettävä verovelvollisina liitteessä I luetelluista toimista, jos nämä eivät ole merkitykseltään vähäisiä.”

- 6 Arvonlisäverodirektiivin IV osastoon, jonka otsikko on ”Verolliset liiketoimet”, kuuluvaan 1 lukuun, jonka otsikko on ”Tavaroiden luovutukset”, sisältyvän 14 artiklan 1 kohdassa ja 2 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”1. ’Tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettujen liiketoimien lisäksi tavaroiden luovutuksena pidetään seuraavia liiketoimia:

- a) omaisuuden omistusoikeuden vastikkeellista siirtoa viranomaisen määräyksestä, sen nimissä tai suoraan lain nojalla.”

### ***Puolan oikeus***

#### *Arvonlisäverolaki*

- 7 Tavaroiden ja palveluiden perittävästä verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa o podatku od towarów i usług) (Dz. U. nro 54, järjestysnumero 535), sellaisena kuin se on muutettuna (Dz. U. 2011, nro 177, järjestysnumero 1054) (jäljempänä arvonlisäverolaki), 7 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 5 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettulla tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa, mukaan lukien myös siirtoa viranomaisen tai sen nimissä toimivan toimijan määräyksestä tai tavaroiden omistusoikeuden siirtoa korvausta vastaan suoraan lain nojalla.”

#### *Yleisiä teitä koskevien investointien valmistelua ja toteuttamista koskevista erityisistä säännöistä annettu laki*

- 8 Yleisiä teitä koskevien investointien valmistelua ja toteuttamista koskevista erityisistä säännöistä 10.4.2003 annetun lain (ustawa o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych) (Dz. U. nro 80, järjestysnumero 721), sellaisena kuin se on muutettuna, 12 §:n 4 ja 4a momentissa säädetään seuraavaa:

”4. Kiinteästä omaisuudesta tai sen osasta – – tulee suoraan lain nojalla

1) valtion omaisuutta, kun kyseessä ovat valtakunnalliset tiet,

2) kun kyseessä ovat voivodikuntien, piirikuntien tai kuntien tiet, vastaavien alueellisten yhteisöjen omaisuutta

– päivänä, jona tieinvestointien toteuttamista koskevasta päätöksestä tulee lopullinen.

4a. Elin, joka on tehnyt tieinvestointien toteuttamista koskevan päätöksen, tekee edellä 4 momentissa tarkoitettua päätöksen, jossa vahvistetaan kiinteästä omaisuudesta suoritettavan korvauksen määrä.”

*Yleisistä teistä annettu laki*

- 9 Yleisistä teistä 21.3.1985 annetun lain (ustawa o drogach publicznych), sellaisena kuin se on muutettuna (Dz. U. 2016, järjestysnumero 1440), 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Yleinen tie on tie, joka kuuluu tämän lain nojalla johonkin sellaisten teiden ryhmistä, joita kaikki voivat käyttää niiden käyttötarkoituksen mukaisesti ja joihin sovelletaan tässä laissa tai muissa erityissäännöksissä säädettyjä rajoituksia ja poikkeuksia.”

- 10 Mainitun lain 2 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Yleiset tiet jakautuvat tieverkossa olevien tehtäviensä mukaan seuraaviin ryhmiin:

- 1) valtakunnalliset tiet
- 2) voivodikunnan tiet
- 3) piirikunnan tiet
- 4) kunnan tiet.”

- 11 Mainitun lain 19 §:n 1 ja 5 momentissa säädetään seuraavaa:

”1. Tienpitäjänä on valtion hallintoviranomaisen tai alueellisen yhteisön elin, jolla on teiden suunnittelua, rakentamista, muuttamista, korjausta, kunnossapitoa ja suojelua koskevat toimivaltuudet.

--

5. Piirikuntatason kaupungin alueella kaupunginjohtaja on kaikkien yleisten teiden tienpitäjänä, moottoriteitä ja pikateitä lukuun ottamatta.”

**Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys**

- 12 Puolassa aluehallinto on kolmiportainen siten, että ensimmäisellä tasolla on kunta (gmina), toisella tasolla piirikunta (powiat) ja kolmannella tasolla voivodikunta (województwo). Piirikuntatason kaupunki (miasto na prawach powiatu) on puolestaan kunta, joka hoitaa piirikunnan tehtäviä. Näissä piirikuntatason kaupungeissa kaupunginjohtajalla, joka on ensi sijassa kaupungin toimeenpanoelin, on lailla piirikunnan toimeenpanoelimelle myönnetty toimivaltuudet, muun muassa kiinteän omaisuuden hallinnointia koskeva toimivalta.
- 13 Województwo Dolnośląskie (Ala-Sleesian voivodikunta, Puola) jakautuu 26 piirikuntaan, joissa on 169 kuntaa, ja neljään piirikuntatason kaupunkiin.
- 14 Wrocławin kunta, joka omistaa useita kiinteistöjä, on piirikuntatason kaupunki, joka on rekisteröity arvonnäköverovolliseksi. Sen kaupunginjohtaja, joka on kunnan toimeenpanoelin, on kuitenkin myös veronsaajana olevan valtion edustaja, ja hänen tehtävänä on valtiolle kuuluvien, kunnan alueella sijaitsevien kiinteistöjen hallinnointi.
- 15 Wojewoda Dolnośląskin (Ala-Sleesian voivodi) päätöksen mukaisesti aiemmin Wrocławin kunnalle kuuluneen kiinteän omaisuuden omistusoikeus siirrettiin valtiolle valtakunnallisen tien rakentamista varten. Ala-Sleesian voivodi määrittä erillisellä päätöksellä kunnalle pakkolunastetusta omaisuudesta kuuluvan korvauksen määrän ja velvoitti kaupunginjohtajan maksamaan kyseisen määrän.

- 16 Wrocławin kunta esitti valtiovarainministerille verolainsäädännön tulkintaa yksittäistapauksessa koskevan pyynnön, jossa se tiedusteli, muodostaako kiinteän omaisuuden omistusoikeuden siirtäminen korvausta vastaan suoraan lain nojalla arvonlisäveron alaisen vastikkeellisen tavaroiden luovutuksen, ja mikäli tähän kysymykseen vastattaisiin myöntävästi, se tiedusteli lisäksi, mikä elin olisi merkittävä arvonlisäveron sisältävään laskuun tavaroiden ostajaksi.
- 17 Ministeri vastasi verotuksellisessa tulkintaratkaisussaan, että käsiteltävässä asiassa oli ollut kyseessä arvonlisäveron alainen vastikkeellinen tavaroiden luovutus, koska kiinteän omaisuuden omistusoikeus oli siirretty kunnalta valtiolle korvausta vastaan. Se totesi, että arvonlisäverovelvollisena tässä liiketoimessa oli kunta, koska kaupunginjohtaja ei ole elin, joka harjoittaa itsenäisesti liiketoimintaa, eikä hän toimi omalla vastuullaan.
- 18 Ministeri totesi näin ollen, että Wrocławin kunta oli velvollinen osoittamaan pakkolunastetun kiinteän omaisuuden luovutuksen arvonlisäveron sisältävällä laskulla, jossa kaupunginjohtaja on merkitty sekä myyjäksi kunnan täytäntöönpanoelimenä että ostajaksi valtion edustajana, jonka tehtävänä on valtiolle kuuluvien, kunnan alueella sijaitsevien kiinteistöjen hallinnointi.
- 19 Wrocławin kunta nosti Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiuissa (Wrocławin voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola) kanteen, jossa se vaati mainitun verotuksellisen tulkintaratkaisun kumoamista.
- 20 Kyseinen tuomioistuin hyväksyi ratkaisussaan kanteen ja kumosi mainitun verotuksellisen tulkintaratkaisun sillä perusteella, että luovuttaja ja ostaja olivat verotukselliselta kannalta katsoen sama yksikkö eli kunta, joten tämän liiketoimen päätyttyä kyseessä ei voinut olla taloudellisessa mielessä kyseisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirto.
- 21 Ministeri teki mainitusta ratkaisusta kassaatiovalituksen ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen eli Naczelny Sąd Administracyjnyyn (ylin hallintotuomioistuin, Puola).
- 22 Valitusta käsittelevä, kolmesta tuomarista koostuva jaosto katsoi 12.2.2015, ettei ollut selvää, voitiinko kunnan suorittamaa kiinteän omaisuuden omistusoikeuden siirtoa viranomaisen määräyksestä ja korvausta vastaan pitää arvonlisäverolain 7 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuna tavaroiden luovutuksena, ja se esitti lain tulkintaa koskevan kysymyksen laajennetulle ratkaisukokoonpanolle.
- 23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin, joka käsitteli asiaa seitsemästä tuomarista koostuvassa ratkaisukokoonpanossa, vastasi 12.10.2015 antamassaan ratkaisussa, että tällainen siirto on arvonlisäverolain 7 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettu tavaroiden luovutus ja että sillä, liittykö tähän liiketoimeen myös kyseisen omaisuuden taloudellisen määräämisvallan siirtäminen, ei ole merkitystä.
- 24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa kuitenkin ennakkoratkaisupyynnössään, että sillä on epäilyjä, jotka koskevat sen käsiteltäväksi saatetun asian kohteena olevan liiketoimen erityistä luonnetta, kun otetaan erityisesti huomioon tämän liiketoimen osapuolten erityinen rooli.
- 25 Näissä olosuhteissa Naczelny Sąd Administracyjny päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko kiinteän omaisuuden omistusoikeuden siirto suoraan lain nojalla kunnalta valtiolle korvausta vastaan [arvonlisäverodirektiivin] 14 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettu verollinen liiketoimi, jos kansallisesta säännöstöstä ilmenee, että tätä kiinteää omaisuutta hallinnoi edelleen kunnanjohtaja, joka on veronsaajan edustaja ja samanaikaisesti kunnan täytäntöönpanoelin?

Onko edellä esitettyyn kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkitystä sillä, onko korvaus kunnalle todellinen vai onko se ainoastaan kunnan talousarvioon tehty sisäinen uudelleenkirjaus?”

## Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

- 26 Aluksi on todettava, että ennakkoratkaisukysymys koskee nimenomaisesti arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdtaa, kun taas yleiset edellytykset, joiden on täytyttävä, jotta luovutuksen voidaan katsoa olevan arvonlisäveron alainen liiketoimi, sisältyvät mainitun direktiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdtaan.
- 27 Tässä yhteydessä unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä käy ilmi, että se, että kansallinen tuomioistuin on muodollisesti esittänyt ennakkoratkaisupyynnön viittaamalla joihinkin unionin oikeuden määräyksiin tai säännöksiin, ei estä kuitenkaan unionin tuomioistuinta esittämästä kansalliselle tuomioistuimelle kaikkia unionin oikeuden tulkintaan liittyviä seikkoja, jotka saattavat olla hyödyllisiä kansallisen tuomioistuimen arvioidessa käsiteltävänä olevaa asiaa, riippumatta siitä, onko kansallinen tuomioistuin kysymystään esittäessään viitannut niihin (tuomio 20.12.2017, Incyte, C-492/16, EU:C:2017:995, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 28 Esitettyä kysymystä on siten tarkasteltava myös arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan kannalta.
- 29 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään pääasiallisesti, onko arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdtaa ja 14 artiklan 2 kohdan a alakohdtaa tulkittava siten, että arvonlisäverovelvolliselle kuuluvan kiinteän omaisuuden omistusoikeuden siirto jäsenvaltion veronsaajalle suoraan lain nojalla ja korvausta vastaan on arvonlisäverollinen liiketoimi pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa sama henkilö edustaa samaan aikaan sekä pakkolunastavaa tahoa että pakkolunastuksen kohteena olevaa kuntaa ja hallinnoi käytännössä edelleen tätä kiinteää omaisuutta, vaikka korvaus on suoritettu ainoastaan kunnan talousarvioon tehdyllä sisäisellä uudelleenkirjauksella.
- 30 Aluksi on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivillä otetaan käyttöön yhteinen arvonlisäverojärjestelmä, joka perustuu muun muassa verollisten liiketoimien yhtenäiseen määritelmään (tuomio 11.5.2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 31 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan arvonlisäveroa on siten suoritettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta.
- 32 Tavaroiden luovutusta koskevasta käsitteestä on todettava ensinnäkin, että tätä käsitettä ei määritetä mainitussa säännöksessä.
- 33 Sitä vastoin arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdan mukaan tällä käsitteellä tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa. Lisäksi mainitun direktiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädetään, että edellä saman artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen liiketoimien lisäksi tavaroiden luovutuksena pidetään omaisuuden omistusoikeuden siirtoa korvausta vastaan viranomaisen määräyksestä, sen nimissä tai suoraan lain nojalla.
- 34 Wrocławin kunta on todennut pääasiassa kyseessä olevan liiketoimen osalta kirjallisissa huomautuksissaan ja unionin tuomioistuimen istunnossa, että jotta liiketoimi voi kuulua arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdan soveltamisalaan, sen on täytettävä myös arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa säädetyt edellytykset.
- 35 Tässä yhteydessä on todettava, että kun arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa määritetään yleisesti tavaroiden luovutuksen käsite, saman artiklan 2 kohdan sanamuodon mukaisesta tulkinnasta ja erityisesti ilmaisusta ”edellä 1 kohdassa tarkoitettujen liiketoimien lisäksi” voidaan päätellä, että mainittu 2 kohta koskee muita liiketoimia, joita myös pidetään ”tavaroiden luovutuksina”. Tästä seuraa, että

koska arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettua liiketoimea ei ole määritelty samoin sanamuodoin kuin mainitun direktiivin 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua liiketoimea, Euroopan unionin lainsäätäjän tarkoituksena oli erottaa nämä kaksi liiketoimea toisistaan, vaikka se ryhmittelikin ne saman ”tavaroiden luovutuksen” käsitteen alle. Erityisesti on todettava, että mainitun direktiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettua liiketoimen määritelmässä ei mainita ”aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa”, mikä sitä vastoin mainitaan saman direktiivin 14 artiklan 1 kohdassa.

- 36 Kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 47 kohdassa, arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan sanamuodosta ja rakenteesta ilmenee siis, että mainitun artiklan 2 kohta on erityissäännös sen 1 kohtaan sisältyvään tavaroiden luovutuksen yleiseen määritelmään nähden, ja 2 kohdan soveltamista koskevat edellytykset ovat itsenäisiä mainitun 1 kohdan soveltamisedellytyksiin nähden.
- 37 Näin ollen liiketoimen luokittelu arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettua tavaroiden luovutukseksi edellyttää kolmen kumulatiivisen edellytyksen täyttymistä. Kyseessä on ensinnäkin oltava omistusoikeuden siirto. Omistusoikeuden siirron on toiseksi tapahduttava viranomaisen määräyksestä, sen nimissä tai suoraan lain nojalla. Siirto on kolmanneksi tehtävä korvausta vastaan.
- 38 Tässä yhteydessä on todettava, että ensimmäistä näistä kolmesta edellytyksestä eli omistusoikeuden siirtoa ei voida käsittää siten, että edellytettäisiin siirtoa taloudellisessa mielessä.
- 39 *On totta, että asiassa, jossa pyydettiin tulkitsemaan jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1) 5 artiklan 1 kohtaa, jonka sanamuoto vastaa arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdan sanamuotoa, todettiin, että mainittua 5 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että ”tavaroiden luovutuksella” tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa, vaikka tavaran omistusoikeus ei ole siirtynyt juridisessa mielessä (tuomio 8.2.1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, 9 kohta). Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kuitenkin nyt käsiteltävänä olevassa ennakkoratkaisupyynnössä, voiko kyseessä olla arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettu ”tavaroiden luovutus” tapauksessa, jossa omaisuuden omistusoikeus on siirretty korvausta vastaan ainoastaan juridisesti, mutta kyseistä omaisuutta koskevan taloudellisen määräysvallan haltija on pysynyt samana. Puolan hallinto-oikeuden erityispiirre eli se, että tapauksessa, jossa valtio pakkolunastaa piirikuntatason kaupungille kuuluvaa kiinteää omaisuutta, tätä omaisuutta hallinnoi edelleen sama elin, jota edustaa kaupunginjohtaja, saattaisi olla omiaan poistamaan kyseiseltä omaisuuden siirrolta ainakin osittain sen taloudellisen luonteen sillä perusteella, että pakkolunastava taho ei saa kyseisen omaisuuden omistajalle kuuluvaa määräämisvaltaa.*
- 40 Tässä yhteydessä arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdassa ei viitata omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoon, kuten saman artiklan 1 kohdassa, vaan eksplisiittisemmin kyseisen tavaran omistusoikeuden siirtymiseen (ks. 14 artiklan 2 kohdan b alakohdan osalta tuomio 4.10.2017, Mercedes-Benz Financial Services UK, C-164/16, EU:C:2017:734, 31 kohta).
- 41 Näin ollen on niin, kuten julkisasiamies myös toteaa ratkaisuehdotuksensa 53 kohdassa, että arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohtaa sovellettaessa omaisuuden omistusoikeuden siirto – muodollisen laillisen omistusoikeuden mielessä – riittää siihen, että kyseistä liiketoimea pidetään verollisena tavaroiden luovutuksena, jos muut kyseisen säännöksen edellytykset täyttyvät.
- 42 Toiseksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on tiedustellut arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohtaan sisältyvän, liiketoimen vastikkeellisuutta koskevan yleisen edellytyksen osalta pääasiallisesti, mikä on tässä artikkelissa tarkoitettua vastikkeellisen luovutuksen

käsitteen ja mainitun direktiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitetun korvausta vastaan toteutetun siirron välinen suhde tapauksessa, jossa korvaus on suoritettu pakkolunastuksen kohteena olevalle kunnalle ainoastaan talousarvioon tehdyllä sisäisellä uudelleenkirjauksella.

- 43 Kyseisen liiketoimen vastikkeellisuuden osalta unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä käy ilmi, että arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu ”vastikkeellinen” tavaroiden luovutus edellyttää, että luovutetun tavaran ja saadun vastasuorituksen välillä on suora yhteys (ks. vastaavasti tuomio 7.10.2010, Loyalty Management UK ja Baxi Group, C-53/09 ja C-55/09, EU:C:2010:590, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Tällainen suora yhteys on olemassa ainoastaan sillä edellytyksellä, että luovuttajan ja ostajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja luovuttajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus luovutetusta tavarasta (ks. vastaavasti tuomio 11.5.2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Lisäksi vastikkeena on oltava subjektiivinen arvo, ja sen täytyy olla todella saatu ja rahassa ilmaistavissa (ks. vastaavasti tuomio 19.12.2012, Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, 44 ja 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 7.11.2013, Tulică ja Plavoşin, C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 44 On kuitenkin niin, kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 61 kohdassa, että kysymyksellä siitä, onko 14 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitetun korvausta vastaan toteutetun siirron täytettävä kaikki mainitun direktiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettujen vastikkeellisen luovutuksen osatekijät, ei ole merkitystä, kun otetaan huomioon, että ensin mainittu säännös on erityissäännös, kuten nyt annettavan tuomion 36 kohdassa todetaan. Unionin tuomioistuin ei näet ole tuonut esiin kyseisiä osatekijöitä arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohtaa koskevan tulkinnan vaan saman direktiivin 2 artiklan 1 kohtaa koskevan tulkinnan yhteydessä.
- 45 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy kuitenkin ilmi, että pääasiassa kyseessä oleva korvaus liittyy suoraan siihen, että omistusoikeus kunnan omistamaan kiinteään omaisuuteen siirretään valtiolle. Mikäli tämä korvaus on tosiasiallinen, mikä on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana selvittää, merkitystä ei ole sillä, että korvaus on suoritettu samaan talousarvioon tehdyllä sisäisellä uudelleenkirjauksella.
- 46 Kolmanneksi arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohtaan sisältyvien muiden yleisten edellytysten – joita ovat tavaran luovutuspaikkaa koskeva edellytys, edellytys siitä, että kunnan kaltaisella elimellä on oltava verovelvollisen asema, ja edellytys siitä, että verovelvollinen on toiminut ”tässä ominaisuudessaan” – osalta on ensinnäkin selvää, että nyt käsiteltävässä asiassa luovutuspaikkaa koskeva edellytys täyttyy, koska liiketoimi on tapahtunut jäsenvaltion alueella eli Puolassa.
- 47 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole asettanut kyseenalaiseksi sitä, että kunta on arvonlisäverovelvollinen. Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaan ”verovelvollisella” tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. ”Liiketoimintana” pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.
- 48 Lopuksi edellytyksestä, jonka mukaan luovuttajan on toimittava ”verovelvollisen ominaisuudessa” hetkenä, jona kiinteän omaisuuden omistusoikeus on siirretty valtiolle, minkä kunta on kiistänyt arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisen kohdan perusteella, on muistutettava, että unionin tuomioistuin on jo katsonut, että tässä samassa säännöksessä tarkoitettu viranomaisen ominaisuudessa harjoitettu toiminta on sellaista toimintaa, jota julkisoikeudelliset yhteisöt harjoittavat niitä erityisesti koskevan oikeudellisen järjestelmän piirissä, eikä se sisällä sellaista toimintaa, jota ne harjoittavat samoilla oikeudellisilla edellytyksillä kuin yksityiset taloudelliset toimijat (tuomio 16.9.2008, Isle of Wight Council ym., C-288/07, EU:C:2008:505, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa, täyttyykö tämä edellytys sen käsiteltävänä olevassa asiassa.



- 49 Kuten nyt annettavan tuomion 15 kohdasta ilmenee, pääasian oikeudenkäynnissä tilanne on se, että kunnalle kuuluneen kiinteän omaisuuden omistusoikeus siirrettiin tosiasiallisesti valtiolle valtakunnallisen tien rakentamista varten. Siirto toteutettiin viranomaisen eli Ala-Sleesian voivodin määräyksestä, ja mainittu viranomainen määräiti erillisellä päätöksellä kunnalle kuuluvan korvauksen määrän.
- 50 Tästä seuraa – jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen arvioinnista muuta johdu – että arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdassa ilmaistut kolme edellytystä täyttyvät nyt käsiteltävässä asiassa.
- 51 Edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohtaa ja 14 artiklan 2 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että arvonlisäverovelvolliselle kuuluvan kiinteän omaisuuden omistusoikeuden siirto jäsenvaltion veronsaajalle suoraan lain nojalla ja korvausta vastaan on arvonlisäverollinen liiketoimi pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa sama henkilö edustaa samaan aikaan sekä pakkolunastavaa tahoa että pakkolunastuksen kohteena olevaa kuntaa ja hallinnoi käytännössä edelleen tätä kiinteää omaisuutta, vaikka korvaus on suoritettu ainoastaan kunnan talousarvioon tehdyllä sisäisellä uudelleenkirjauksella.

### Oikeudenkäyntikulut

- 52 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 (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohdan a alakohtaa ja 14 artiklan 2 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että arvonlisäverovelvolliselle kuuluvan kiinteän omaisuuden omistusoikeuden siirto jäsenvaltion veronsaajalle suoraan lain nojalla ja korvausta vastaan on arvonlisäverollinen liiketoimi pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa sama henkilö edustaa samaan aikaan sekä pakkolunastavaa tahoa että pakkolunastuksen kohteena olevaa kuntaa ja hallinnoi käytännössä edelleen tätä kiinteää omaisuutta, vaikka korvaus on suoritettu ainoastaan kunnan talousarvioon tehdyllä sisäisellä uudelleenkirjauksella.**

Allekirjoitukset