



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

22 päivänä helmikuuta 2018*

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 2 artiklan 1 kohdan c alakohta, 9 artikla ja 13 artiklan 1 kohta – Verovelvollisuuden ulkopuolelle jättäminen – Julkisoikeudellisen yhteisön käsite – Yhtiö, jonka kunta omistaa kokonaan ja jonka huolehdittavaksi on annettu tiettyjen kunnalle kuuluvien julkisten tehtävien suorittaminen – Näiden tehtävien ja niistä maksettavien palkkioiden määrittely yhtiön ja kunnan välisessä sopimuksessa

Asiassa C-182/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Kúria (ylin tuomioistuin, Unkari) on esittänyt 30.3.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 11.4.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft.

vastaan

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

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

julkisasiamies: M. Wathelet,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Unkarin hallitus, asiamiehinnään M. Z. Fehér ja G. Koós,
- Espanjan hallitus, asiamiehenään S. Jiménez García,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään L. Lozano Palacios, F. Clotuche-Duvieusart ja L. Havas,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: unkari.

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonnisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 13 artiklan 1 kohdan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (jäljempänä NTN) on valittanut Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóságin (valtion vero- ja tullihallinnon muutoksenhakuosasto, Unkari, jäljempänä muutoksenhakuasteena toiminut veroviranomainen) päätöksestä, joka koski NTN:n asemaa arvonnisäverovelvollisena sellaisen toiminnan perusteella, josta huolehtiminen oli annettu sen tehtäväksi Nagyszénásin kunnan (Unkari) kanssa tehdyllä sopimuksella (jäljempänä kunnan kanssa tehty sopimus).

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonnisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

– –

- c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta.”

- 4 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 Direktiivin 13 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. 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.

2. Jäsenvaltiot voivat pitää julkisoikeudellisten yhteisöjen harjoittamaa toimintaa, joka on vapautettu arvonnisäverosta 132 – – artiklan nojalla, sellaisena toimintana, jota nämä harjoittavat viranomaisen ominaisuudessa.”

6 Direktiivin 24 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Palvelujen suorituksella’ tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole tavaroiden luovutus.”

7 Direktiivin 73 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.”

Unkarin oikeus

8 Liikevaihtoverosta vuonna 2007 annetun lain nro CXXVII (általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény, jäljempänä liikevaihtoverolaki) 7 §:ssä säädetään seuraavaa

”(1) Liiketoimintana ja verovelvollisuuden perustavana toimintana ei pidetä julkisen vallan käyttämistä, jota Unkarin perustuslain tai tähän perustuvan valtuutuksen nojalla annetun säännöksen nojalla harjoittaa julkisen vallan käyttämiseen valtuutettu henkilö tai laitos.

(2) Julkisen vallan käyttämiseksi katsotaan erityisesti lainsäädäntötoiminta, lainkäyttö, syyttäjien toiminta, puolustus, järjestyksen valvonta, ulkoasiain- ja oikeushallinto, hallintolainkäyttö, hallinnon ja varainhoidon valvonta, lainmukaisuuden seuranta ja valvonta sekä valtion talousarviosta myönnettävien ja muiden kansainvälisten sekä Euroopan unionin myöntämien tukien jakamiseen liittyvä päätöksenteko.”

9 Unkarin paikallisista itsehallintoyhdyskunnista vuonna 2011 annetun lain nro CLXXXIX (a Magyarország helyi önkormányzatairól szóló 2011. évi CLXXXIX. törvény) 13 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Paikalliseen julkiseen asianhoitoon ja paikallistasolla hoidettaviin julkisiin tehtäviin, joista paikalliset itsehallintoyhdyskunnat huolehtivat, kuuluvat muun muassa

--

2. taajama-alueiden hoito (yleisten hautausmaiden hoito ja ylläpito, yleisen valaistuksen hoito, nuohouspalvelujen tarjonta, paikallisten yleisten teiden ja niiden tarpeiston hoito ja ylläpito, julkisten puistojen ja muiden julkisten alueiden hoito ja ylläpito, ajoneuvojen pysäköinnin järjestäminen);

--

5. yleinen puhtaanapito (yleisen siisteyden, paikallisen ympäristön siisteyden varmistaminen, hyönteisten ja rottien tuhoaminen);

--

9. asuntojen ja muiden tilojen hoito;

--

14. laissa määriteltyjen tuotteiden suoramyymintämahdollisuuksien varmistaminen pienviljelijöille ja raaka-ainetuottajille, myös viikonloppuina.

(2) Paikallisille itsehallintoyhdyskunnille voidaan lailla osoittaa myös muita paikalliseen julkiseen asianhoitoon ja paikallistasolla hoidettaviin julkisiin tehtäviin kuuluvia tehtäviä.”

10 Lain 41 §:n 6 ja 8 momentissa säädetään seuraavaa:

”(6) Valtuusto voi toimivaltaansa kuuluvien julkisten palvelujen toteuttamiseksi perustaa lain mukaisesti talousarvion piiriin kuuluvia yksiköitä, siviiliprosessilaissa tarkoitettuja taloudellisia yhteisöjä, yleishyödyllisiä ja muita yhteisöjä – – ja tehdä sopimuksia luonnollisten henkilöiden ja oikeushenkilöiden sekä sellaisten yhteisöjen kanssa, joilla ei ole oikeushenkilöllisyyttä.

--

(8) Lailla voidaan säätää, että tiettyjä julkisia palveluja voi suorittaa vain tähän tarkoitukseen perustettu talousarvion piiriin kuuluva yksikkö, yhtiö, jolla on oikeushenkilöllisyys ja jonka valtio omistaa tai jossa paikallinen julkisyhteisö on enemmistöosakkaana ja jossa valtiolla tai paikallisella julkisyhteisöllä on ainakin enemmistöosakkaan määräysvalta, tai tällainen yhtiö, jolla on oikeushenkilöllisyys ja jossa edellä tarkoitettun kaltainen yhtiö on enemmistöosakkaana ja jossa tällaisella yhtiöllä on enemmistöosakkaan määräysvalta, taikka kuntaliitto.”

11 Unkarin paikallisista itsehallintoyhdyskunnista vuonna 2011 annetun lain nro CLXXXIX 112 §:n 1 momentti on muotoiltu seuraavasti:

”Paikallinen itsehallintoyhdyskunta valitsee tehtäviensä hoitamiseen soveltuvan taloudellisen muodon ja vahvistaa varainhoidollisten määräysten puitteissa itsenäisesti omistussuosuuksiaan koskevat säännöt. Paikallinen itsehallintoyhdyskunta luo tehtäviensä hoitamisen taloudelliset edellytykset omilla varoillaan, muilta taloudellisilta yksiköiltä saaduilla tuloilla sekä valtion talousarviosta saadulla tuella.”

12 Valtion talousarviosta vuonna 2011 annetun lain nro CXCV (államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény) 3/A §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”(1) Julkinen tehtävä on lailla valtiolle tai paikallisille itsehallintoyhdyskunnille määrätty tehtävä.

(2) Julkisten tehtävien suorittamisesta huolehditaan perustamalla tähän tarkoitukseen talousarvion piiriin kuuluvia yksiköitä ja näiden toiminnalla tai rahoittamalla tehtävien hoito joko kokonaan tai osittain tällä lailla käyttöön asetetuilla voimavaroilla. Talousarvion piiriin kuulumattomat yksiköt voivat osallistua julkisten tehtävien suorittamiseen niin kuin siitä on lailla säädetty.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

13 NTN on voittoa tavoittelematon rajavastuu-yhtiö, jonka Nagyszénásin kunta omistaa kokonaan, ja se teki kunnan kanssa sopimuksen ”tehtävien suorittamisesta ja omaisuuden käyttämisestä”. NTN sitoutui tällä sopimuksella huolehtimaan tiettyjen sopimuksen liitteessä lueteltujen julkisten tehtävien suorittamisesta kunnan suorittamaa korvausta vastaan ja tämän käyttöön antamalla omaisuudella.

14 Kyse oli muun muassa asuntojen ja muiden tilojen hoitamisesta ja paikallisten yleisten teiden kunnossapidosta, tuholaisien ja hyttysten torjunnasta, karanteenipalveluista, puistojen, yleisten alueiden ja viheralueiden hoitamisesta, löytöeläinsäilön ja rankkurin palvelujen järjestämisestä sekä torin ylläpidosta kunnan alueella.

15 Näiden tehtävien suorittamista koskevat yksityiskohdat määritettiin tarkemmin sopimuksen liitteissä. NTN:llä oli niiden mukaan velvollisuus pitää kirjaa eri tehtävien suorittamisesta niin, että kunta kykenee valvomaan sitä, että tehtävät suoritetaan sovituissa määräajassa, ja vahvistamaan muussa

tapauksessa määräajan, jossa tehtävät on viimeistään suoritettava. Ellei tehtäviä ollut määräajassa suoritettu, NTN:n piti maksaa Nagyszénásin kunnalle takaisin se osa sen saamasta korvauksesta, joka vastasi todettua laiminlyöntiä.

- 16 Kunnan kanssa tehdyn sopimuksen liitteessä nro 6 on lueteltu NTN:n huolehdittavaksi annettujen tehtävien suorittamisen edellyttämät aineelliset resurssit.
- 17 Kunta maksoi vuodelta 2014 NTN:lle 23 850 000 Unkarin forintin (HUF) suuruisen summan eli noin 93 000 euroa korvauksena näiden tehtävien suorittamisesta.
- 18 NTN ei ollut laatinut laskua Nagyszénásin kunnalle kyseisten tehtävien suorittamisesta eikä myöskään veloittanut tässä yhteydessä arvonlisäveroa suoritusten vastikkeena saadun summan osana.
- 19 Asian ensimmäisenä asteena käsitellyt veroviranomainen teki suorittamiensa tarkastusten johdosta kaksi päätöstä, joissa NTN:n maksettavaksi määrättiin arvonlisäveroa vuoden kolmelta ensimmäiseltä vuosineljännekseltä ja joissa sille määrättiin veroseuraamus viivästysseuraamuksineen.
- 20 Muutoksenhakuasteena toiminut veroviranomainen vahvisti päätökset asiallisesti samoin perustein kuin ne, joihin asian ensimmäisenä asteena käsitellyt veroviranomainen oli perustanut ratkaisunsa.
- 21 NTN esitti veroviranomaisille, että Nagyszénásin kunta oli NTN:n kanssa tekemällään sopimuksella antanut sen huolehdittavaksi kunnan julkisia tehtäviä tähän kunnan omaisuutta käyttämällä ja ettei kyseessä ollut sopimus palvelujen suorittamisesta. Lisäksi se esitti olevansa talousarvion piiriin kuuluva yksikkö, koska se huolehtii tehtävien suorittamisesta kunnalta saamallaan ”tuilla” eli kunnan sen käyttöön osoittamilla varoilla.
- 22 Muutoksenhakuasteena toiminut veroviranomainen katsoi erityisesti, että NTN oli saanut pääasiassa kyseessä olevan korvauksen vastikkeena konkreettisista palvelusuorituksista ja että näin ollen tilanteessa oli toteutettu verollinen liiketoimi, minkä vuoksi korvaus oli katsottava verolliseksi. Se, että Nagyszénásin kunnalla oli nimenomainen mahdollisuus pyytää NTN:ää tekemään säännöllisesti selkoa kunnan kanssa tekemänsä sopimuksen toimeenpanosta, oli mainitun veroviranomaisen mukaan pidettävä toisena sellaisena seikkana, joka osoitti, ettei yhtiö ollut saanut tukea vaan että sille oli maksettu palkkio konkreettisesta palvelusuorituksesta.
- 23 Muutoksenhakuasteena toiminut veroviranomainen katsoi myös, että NTN:ää voitiin pitää verovelvollisena. Yhtäältä yhtiötä ei voitu pitää elimenä, jolla on oikeus julkisen vallan käyttöön, koska se ei ollut valtion talousarvion piiriin kuuluva yksikkö vaan Nagyszénásin kunnan perustama, kaupparekisteriin ilmoitettu yhtiö. Toisaalta NTN:n harjoittama toiminta ei ollut julkisen vallan käyttöä vaan liiketoimintaa, koska yhtiö oli osallistunut kunnan tehtävien toteuttamiseen huolehtimatta kuitenkaan välittömästi niiden suorittamisesta. Tässä asiayhteydessä merkityksellistä oli myös se, että NTN oli suorittanut palveluja Nagyszénásin kunnan lisäksi myös muille henkilöille ja että näiden palvelujen osalta yhtiö oli käyttänyt vähennysoikeuttaan.
- 24 Asian ensimmäisenä asteena käsitellyt tuomioistuin hylkäsi NTN:n valituksen muutoksenhakuasteena toimineen veroviranomaisen päätöksistä. Se katsoi, ettei asiassa voitu väittää, että NTN olisi käyttänyt julkista valtaa suorittaessaan tehtäviä kunnan kanssa tekemänsä sopimuksen perusteella, koska yhtiö ei ollut talousarvion piiriin kuuluva yksikkö vaan voittoa tavoittelematon yhtiö ja koska tehtävien suorittaminen oli edelleen kunnan vastuulla.
- 25 Mainitun tuomioistuimen mukaan korvaus on vastike tällä sopimuksella NTN:n huolehdittavaksi annetuista palveluista eikä sillä rahoiteta yleisesti yhtiön toimintaa, joten sitä voidaan pitää arvonlisäveron perustana. Se, että NTN on vähentänyt mainittujen tehtävien suorittamiseen käytetyistä hankinnoista maksetun arvonlisäveron, puoltaa myös sitä, että sopimuksen kohteena olevia toimia on pidettävä verollisina.

- 26 NTN on pannut Kúriassa (ylin tuomioistuin, Unkari) vireille muutoksenhaun ensimmäisen asteen tuomioistuimen tuomiosta, ja Kúria katsoo, että sen käsiteltäväksi saatetussa asiassa on ratkaistava kysymys siitä, kuuluuko NTN:n kaltainen yhtiö direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan alaan ja onko näin ollen katsottava, ettei se ole arvonlisäverovelvollinen.
- 27 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan vastaus tähän kysymykseen edellyttää Kúrian näkemyksen mukaan ensin sen selvittämistä, onko yhtiötä pidettävä mainitussa säännöksessä tarkoitettuna ”muuna julkisoikeudellisena yhteisönä”, ja tämän jälkeen sen selvittämistä, onko se huolehtiessaan pääasiassa kyseessä olevista julkisista palveluista toiminut viranomaisen ominaisuudessa.
- 28 Kúria katsoo, että jälkimmäinen edellytys näyttäisi täyttyvän, koska huolehtiessaan kunnan kanssa tekemässään sopimuksessa yksilöidyistä julkisista palveluista NTN on harjoittanut viranomaisen ominaisuudessa toimintaa, jonka on katsottu liikevaihtoverosta vuonna 2007 annetussa laissa nro CXXVII kuuluvan julkisen vallan käyttämiseen.
- 29 Varmaa ei sitä vastoin Kúrian mukaan ole se, täyttyykö ensin mainittu edellytys pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa kunnan kokonaan omistaman, voittoa tavoittelemattoman yhtiön suoritettavaksi on kunnan kanssa tehdyn sopimuksen perusteella annettu tietyt kunnan tehtävät kunnan vastikkeena maksamaa korvausta vastaan.
- 30 Kúria on siis päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:
- ”1) Onko [direktiivin 2006/112] 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettuna julkisoikeudellisena yhteisönä pidettävä sellaista yhtiötä, joka on kokonaan paikallisen itsehallintoyhdyskunnan omistuksessa?
- 2) Jos ensimmäisen kysymykseen vastataan myöntävästi, voidaanko katsoa, että kyseinen yhtiö toimii viranomaisen ominaisuudessa, kun se suorittaa paikalliselle itsehallintoyhdyskunnalle kuuluvia tehtäviä, jotka tämä on antanut kyseisen yhtiön suoritettaviksi?
- 3) Jos jompaankumpaan edellä esitetystä kysymyksestä vastataan kieltävästi, onko paikallisen itsehallintoyhdyskunnan kyseiselle yhtiölle näiden tehtävien hoitamisesta maksamaa määrää pidettävä siitä suoritettuna vastikkeena?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Kolmas kysymys

- 31 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kolmas kysymys, joka on käsiteltävä ensin, koskee asiallisesti sitä, onko direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa tulkittava siten, että vastikkeellisena palvelujen suorituksena, josta on tämän säännöksen perusteella suoritettava arvonlisäveroa, on pidettävä pääasiassa kyseessä olevan kaltaista toimintaa, jossa yhtiö huolehtii tietyistä julkisista tehtävistä kunnan kanssa tekemänsä sopimuksen perusteella.
- 32 On muistettava, että jotta kyse olisi vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta, josta kannetaan pääsääntöisesti arvonlisävero direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan, edellyttää tämä ainoastaan sitä, että kyseisen suorituksen ja siitä tosiasiallisesti saadun vastikkeen välillä on välitön yhteys. Tällainen välitön yhteys on olemassa, kun palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on

oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajan saamasta palvelusta (tuomio 29.10.2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, 32 kohta ja tuomio 2.6.2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, 26 kohta).

- 33 Unionin tuomioistuin on tällaisissa tapauksissa todennut, että toiminta kuuluu direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettun ”liiketoiminnan” käsitteen alaan, jos toimintaa harjoitetaan jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa (tuomio 2.6.2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, 28 kohta).
- 34 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on käsiteltävässä asiassa selvitettävä, onko asian oikeudenkäyntiaineiston ja erityisesti kunnan kanssa tehdyn sopimuksen perusteella katsottava, että NTN:n toimintaa harjoitetaan vastikkeellisesti ja että se on näin ollen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla luonteeltaan liiketoimintaa ja tuottaa näin NTN:lle verovelvollisen aseman. Unionin tuomioistuin voi kuitenkin esittää kyseiselle tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyyntöön sisältyvien tietojen perusteella sellaisia tulkintaan liittyviä seikkoja, joiden avulla tämä voi antaa ratkaisunsa (ks. vastaavasti tuomio 29.10.2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, 34 kohta).
- 35 Ennakkoratkaisupyyntönsä on tästä todettu, että NTN on mainitussa sopimuksessa sitoutunut ”suorittamaan [Nagyszénásin] kunnan tarjoamaa korvausta vastaan” tiettyjä julkisia tehtäviä, jotka kuuluvat Unkarin lainsäädännön mukaan tälle kunnalle.
- 36 Komissio on kirjallisissa huomautuksissaan viitannut lisäksi NTN:n suoritusten ja Nagyszénásin kunnan näistä sille maksaman korvauksen pysyvyyteen ja jatkuvuuteen, joista on komission mukaan osoituksena se, että NTN on vuodesta 2007 alkaen suorittanut tälle kunnalle sen kanssa tekemässään sopimuksessa tarkoitettuja palveluja siinä vahvistettua korvausta vastaan.
- 37 Mikäli tämä osoittautuu todeksi, se, ettei mainittua korvausta ehkä ole vahvistettu yksilöityjen suoritusten mukaisesti vaan kiinteämääräisesti ja vuosiperusteisesti niin, että sillä katetaan yhtiön toimintakustannukset, ei sellaisenaan heikennä välitöntä yhteyttä palvelusuorituksen ja siitä saadun vastikkeen välillä (tuomio 29.10.2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, 36 kohta).
- 38 Yhteyden välittömyyttä – sikäli kun sen on osoitettu olevan olemassa – ei voida kyseenalaistaa silläkään, että kunnan kanssa tehdystä sopimuksessa on ehtoja, joiden perusteella korvauksen määrää voidaan tietyissä olosuhteissa mukauttaa, eikä sillä, että korvauksen määrä on vahvistettu tavanomaista markkinahintaa pienemmäksi, kunhan se on vahvistettu etukäteen sellaisten vakiintuneiden kriteerien mukaisesti, jotka takaavat sen, että se riittää kattamaan NTN:n toimintakustannukset (ks. vastaavasti tuomio 29.10.2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, 38 kohta ja tuomio 2.6.2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, 45 ja 46 kohta).
- 39 Pääasiassa kyseessä olevan toiminnan vastikkeellisuutta arvioitaessa sillä, että kyseessä olevien julkisten tehtävien suorittaminen on oikeussäännöllä Nagyszénásin kunnalle asetettu velvollisuus, ei voida kyseenalaistaa tällaisen toiminnan luonnetta ”palvelujen suorituksena” eikä tämän suorituksen ja siitä saadun vastikkeen välistä välitöntä yhteyttä (ks. analogisesti tuomio 2.6.2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, 41 kohta).
- 40 Sillä, että kyseessä oleva toiminta muodostuu lailla huolehdittavaksi annetun ja lailla säännellyn toiminnan harjoittamisesta yleisen edun mukaisesti, ei näet ole merkitystä arvioitaessa sitä, onko toimintaa pidettävä vastikkeellisena palvelujen suorituksena. Unionin tuomioistuin on asiayhteydessä todennut, että silloinkin, kun kyseessä olevan toiminnan kohteena on asianomaiselle jäsenvaltiolle yksinomaan ja välittömästi kuuluvan perustuslaillisen velvoitteen noudattaminen, suoritettun palvelun ja saadun vastikkeen välillä olevaa välitöntä yhteyttä ei voida kyseenalaistaa pelkästään tästä syystä (ks. mm. tuomio 2.6.2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, 42 kohta).

- 41 Todettakoon lisäksi, että vaikka juuri julkisyhteisöjen tiettyjen palvelusuoritusten yleisen edun mukaiset päämäärät on otettu huomioon yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä sillä tavoin, että direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan mukaan tietyt tällaiset suoritukset on vapautettava arvonlisäverosta, on riidatonta, ettei NTN:n huolehdittavaksi kunnan kanssa tehdyllä sopimuksella annettu toiminta kuulu yhdenkään tällaisen vapautuksen soveltamisalaan (ks. analogisesti tuomio 29.10.2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, 41 kohta).
- 42 Edellä esitettyjen seikkojen perusteella kolmanteen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että vastikkeellisena palvelujen suorituksena, josta on tämän säännöksen perusteella suoritettava arvonlisäveroa, on pidettävä – ellei siitä tosiseikkoja koskevasta selvityksestä, joka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tehtävä, muuta johdu – pääasiassa kyseessä olevan kaltaista toimintaa, jossa yhtiö huolehtii tietyistä julkisista tehtävistä kunnan kanssa tekemänsä sopimuksen perusteella.

Ensimmäinen ja toinen kysymys

- 43 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ensimmäinen ja toinen kysymys, jotka on syytä käsitellä yhdessä ja kolmannen kysymyksen jälkeen, koskevat asiallisesti sitä, onko direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että siinä vahvistetun, arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolelle jättämistä koskevan säännön alaan kuuluu pääasiassa kyseessä olevan kaltainen toiminta, jossa yhtiö huolehtii tiettyjen kunnan julkisten tehtävien suorittamisesta kunnan kanssa tekemänsä sopimuksen perusteella, siinä tapauksessa, että toiminta on direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua liiketoimintaa.
- 44 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan tarkastelusta direktiivin tavoitteiden valossa ilmenee, että kahden edellytyksen on täyttyvä samanaikaisesti, jotta verovelvollisuuden ulkopuolelle jäämistä koskevaa sääntöä voidaan soveltaa, eli toiminnan harjoittajan on oltava julkisoikeudellinen yhteisö ja toimintaa on harjoitettava viranomaisen ominaisuudessa (tuomio 29.10.2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 45 Ensimmäisen eli sen edellytyksen osalta, jonka mukaan kyseessä on oltava julkisoikeudellinen yhteisö, unionin tuomioistuin on todennut, että vaikka ratkaisevaa ei tämän luonnehdinnan kannalta olekaan se, että kyseessä olevalla yhteisöllä on sovellettavan kansallisen oikeuden mukaan viranomaisvaltuuksia, tämä on yhtenä kaikille viranomaisille ominaisista piirteistä kuitenkin selvästi merkittävä peruste sen toteamisessa, onko kyseistä yhteisöä pidettävä julkisoikeudellisena yhteisönä (tuomio 29.10.2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, 58 kohta).
- 46 Käsiteltävässä tapauksessa NTN:llä ei, ellei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toteuttamasta selvityksestä muuta johdu, ole käytettävissään kunnan kanssa tehdyn sopimuksen perusteella sen huolehdittavaksi annettujen tehtävien suorittamiseksi yhtäkään Nagyszénásin kunnan viranomaisvaltuuksista.
- 47 Tietyt muutkin NTN:n ominaispiirteet näyttävät puoltavan sitä, ettei sitä voida pitää direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna julkisoikeudellisena yhteisönä, koska nämä piirteet vievät pohjaa siltä, että yhtiön voitaisiin katsoa kuuluvan riittävän erottamattomana osana kunnan julkishallinnon organisaatioon.
- 48 Näin on siksi, että koska Nagyszénásin kunta on perustanut NTN:n voittoa tavoittelemattoman rajavastuuyhtiön muodossa, sitä on pidettävä ensisijaisesti yksityisoikeudellisena oikeushenkilönä, joka on siihen sovellettavien oikeussääntöjen mukaan toiminnassaan ja päivittäisessä asiainhoidossaan selvästi itsenäinen suhteessa kuntaan.

- 49 NTN:n ja Nagyszénásin kunnan välillä ei voida tässä tilanteessa katsoa olevan elimellistä yhteyttä, koska yhtiötä ei ole perustettu kunnan normatiivisella päätöksellä, jolla olisi määritelty palvelut, jotka sen on kunnalle suoritettava (ks. vastaavasti tuomio 29.10.2015, Soudaçoř, C-174/14, EU:C:2015:733, 67 kohta).
- 50 Vaikka NTN:n autonomia onkin rajallinen siitä syystä, että sen pääoman, jota ei ole avattu yksityisille osakkaille, omistaa kokonaan Nagyszénásin kunta, muut seikat viittaavat siihen, ettei kunnalla ole määräysvaltaa yhtiön toiminnassa.
- 51 On näet riidatonta, ettei Nagyszénásin kunta ole NTN:n ainoa ”asiakas” ja ettei yhtiön kolmansille suorittamia palveluja voida pitää merkitykseltään vain marginaalisina; palvelut ovat verollisia, ja niistä on todellisuudessa kannettu vero.
- 52 Lisäksi Nagyszénásin kunnan kanssa tehdyssä sopimuksessa on tiettyjä ehtoja, joiden avulla kunta kykenee valvomaan sitä, että NTN suorittaa huolehdittavakseen annetut tehtävät, mikä on omiaan osoittamaan, ettei kunta käytä tosiallista määräysvaltaa yhtiössä.
- 53 Sopimuksessa ei myöskään ole ehtoja, joiden avulla kunta kykenisi vahvistamaan toimintaohjeet, joita NTN:n olisi noudatettava tehtäviä suorittaessaan.
- 54 Ellei siitä selvityksestä muuta johdu, joka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tehtävä näistä tosiseikoista ja oikeudellisista seikoista asian kokonaisarvioinnissa, jossa otetaan huomioon myös periaate, jonka mukaan direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohtaa on poikkeuksena kaiken liiketoiminnan arvonlisäverollisuutta koskevasta pääsäännöstä tulkittava suppeasti (tuomio 29.10.2015, Soudaçoř, C-174/14, EU:C:2015:733, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), kyseessä olevaa yhtiötä ei voida pitää tässä säännöksessä tarkoitettuna ”julkisoikeudellisena yhteisönä”.
- 55 Direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdassa säädetyistä toisesta edellytyksestä, jonka mukaan arvonlisäverosta vapautetaan toiminta, jota julkisoikeudellinen yhteisö harjoittaa viranomaisen ominaisuudessa, on riittävää todeta, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön kannalta arvioituna (tuomio 29.10.2015, Soudaçoř, C-174/14, EU:C:2015:733, 70 ja 71 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) myöskään tämä edellytys ei käsiteltävässä tapauksessa täyty.
- 56 Koska NTN:ään sovelletaan niiden tosiseikkojen ja kansallisten oikeudellisten seikkojen mukaan, jotka kansallisen tuomioistuimen on tarkistettava, yksityisoikeudellisia säännöksiä ja koska sillä ei ole käytettävissään kunnan kanssa tehdyn sopimuksen perusteella sen huolehdittavaksi annettujen tehtävien suorittamiseksi yhtäkään kunnan viranomaisvaltuuksista, kuten edellä 46 kohdassa on todettu, ei voida väittää, että yhtiö harjoittaa toimintaa julkisoikeudellisen sääntelyn puitteissa.
- 57 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että – ellei siitä merkityksellisiä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja koskevasta selvityksestä, joka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tehtävä, muuta johdu – siinä vahvistetun, arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolelle jättämistä koskevan säännön alaan ei kuulu pääasiassa kyseessä olevan kaltainen toiminta, jossa yhtiö huolehtii tiettyjen kunnan julkisten tehtävien suorittamisesta kunnan kanssa tekemänsä sopimuksen perusteella, siinä tapauksessa, että toiminta on direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua liiketoimintaa.

Oikeudenkäyntikulut

- 58 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:

- 1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että vastikkeellisena palvelujen suorituksena, josta on tämän säännöksen perusteella suoritettava arvonlisävero, on pidettävä – ellei siitä tosiseikkoja koskevasta selvityksestä, joka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tehtävä, muuta johdu – pääasiassa kyseessä olevan kaltaista toimintaa, jossa yhtiö huolehtii tietyistä julkisista tehtävistä kunnan kanssa tekemänsä sopimuksen perusteella.**
- 2) **Direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että – ellei siitä merkityksellisiä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja koskevasta selvityksestä, joka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tehtävä, muuta johdu – siinä vahvistetun, arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolelle jättämistä koskevan säännön alaan ei kuulu pääasiassa kyseessä olevan kaltainen toiminta, jossa yhtiö huolehtii tiettyjen kunnan julkisten tehtävien suorittamisesta kunnan kanssa tekemänsä sopimuksen perusteella, siinä tapauksessa, että toiminta on direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua liiketoimintaa.**

Allekirjoitukset