



Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

10 päivänä marraskuuta 2022¹

Asia C-616/21

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

vastaan

Gmina L.

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

Ennakkoratkaisupyyntö – Verolainsäädäntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 2, 9 ja 13 artikla – Vastikkeellinen palvelu – Verovelvollisen käsite – Liiketoiminta – Typologinen kuvaustapa – Julkisoikeudellinen yhteisö, joka järjestää kunnan alueella vastikkeettomia palveluja asbestin poistamiseksi asukkaiden kiinteistöistä mutta saa sitä varten rahaston tukea – Ei huomattavaa kilpailun vääristymistä

I Johdanto

1. Kunnan toimilla asbestia sisältävien tuotteiden kaltaisten vaarallisten jätteiden poistamiseksi suojellaan asukkaiden terveyttä, mutta ne herättävät myös mielenkiintoisia arvonlisäverotukseen liittyviä kysymyksiä. Jos tilanne olisi se, että asukkaat olisivat itse tilanneet yritykseltä asbestinpoiston, arvonlisäverotusta olisi selkeä arvioida. Tällöin yritys tarjoaa asukkaille veronalaisen ja verollisen suorituksen ja valtio saa arvonlisäveron osuuden. Valtiontuella, joka on 100 prosenttia asukkaalle aiheutuvista kustannuksista, ei olisi merkitystä arvonlisäverotuksen kannalta.

2. Mikä on tilanne silloin, kun kunta järjestää asukkaiden puolesta vastikkeettomasti, että sen palkkaama yritys hävittää tällaiset jätteet, kun kunnalle aiheutuneet kustannukset korvataan tämän jälkeen kokonaan tai osittain kolmannen (tässä valtion rahaston) varoista? Tässäkin tapauksessa valtio saa arvonlisäveronsa ainakin kerran kyseiseltä yritykseltä. Jos kunta kuitenkin saa valtion varoista tukea 40–100 prosenttia, syntyykö tästä edelleen arvonlisäveroa, koska kunta suorittaa asukkaalle toisen veronalaisen ja verollisen palvelun?

3. Näin syntyvästä suoritusketjusta (suoritus yritykseltä kunnan välityksellä asukkaalle) seuraisi, että kunta joutuisi maksamaan tästä arvonlisäveron mutta voisi periaatteessa vaatia ostoihin sisältyvän veron vähennystä aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetusta suorituksesta. Jos tuki on yhtä suuri kuin aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa aiheutuneet kustannukset, tuloksena on nollasummapeli, johon liittyy paljon hallinnollista työtä. Jos tuki on pienempi (tai se ei kuulu veron perusteeseen), jäljelle jää negatiivinen arvonlisävero, mikä pienentää verotuloja. Jos

¹ Alkuperäinen kieli: saksa.

tuki on suurempi, valtion tukiohjelmalla luotaisiin lisää verotuloja. Kaikki kolme seurausta herättävät epäilyksiä, varsinkin kun otetaan huomioon myös kunnan tavoite (ympäristönsuojelu, terveysuojelu ja vaarojen torjunta), joka hyödyttää koko yhteiskuntaa eikä ainoastaan asukasta.

4. Kunnan toteuttaman ja valtion varoista tuetun asbestinpoiston arvonlisäverotuksellinen kohtelu herättää joitakin tärkeitä arvonlisäverotukseen liittyviä kysymyksiä, joihin unionin tuomioistuimen on vastattava nyt tarkasteltavassa ennakkoratkaisupyyntönsä. On selvennettävä muun muassa, miten palvelun vastaanottaja ja suorittaja määritetään. Yhtä olennainen kysymys on se, harjoittaako kunta – olettaen, että se on palvelun suorittaja – tällaisessa tapauksessa liiketoimintaa.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

5. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY² (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

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

6. Arvonlisäverodirektiivin 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 jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

7. Arvonlisäverodirektiivin 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 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna 3.6.2022 annetulla neuvoston direktiivillä 2022/890/EU (EUVL 2022, L 155, s. 1).

2. Jäsenvaltiot voivat pitää julkisoikeudellisten yhteisöjen harjoittamaa toimintaa, joka on vapautettu arvonlisäverosta 132, 135, 136 ja 371 artiklan, 374–377 artiklan, 378 artiklan 2 kohdan, 379 artiklan 2 kohdan tai 380–390 c artiklan nojalla, sellaisena toimintana, jota nämä harjoittavat viranomaisen ominaisuudessa.”

8. Arvonlisäverodirektiivin 28 artikla koskee komissionsaajaa ja siinä säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen, joka omissa nimissään mutta toisen lukuun toimien osallistuu palvelujen suoritukseen, on katsottava itse vastaanottaneen ja suorittaneen kyseiset palvelut.”

9. Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa säädetään veron perusteesta 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.”

B Puolan oikeus

10. Puolan tasavalta on pannut arvonlisäverodirektiivin täytäntöön tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetulla lailla (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług; Dz. U. 2018, järjestysnumero 2174), sellaisena kuin se on muutettuna (jäljempänä arvonlisäverolaki).

11. Arvonlisäverolain 29a §:n 1 momentti koskee veron perustetta, ja siinä säädetään seuraavaa:

”Jollei tämän pykälän 2, 3 ja 5 momentista, 30a–30c §:stä, 32 §:stä, 119 §:stä ja 120 §:n 1, 4 ja 5 momentista muuta johdu, veron perusteeseen luetaan kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan hankkijalta tai kolmannelta myynnin perusteella saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien saadut tuet, lisät ja muut vastaavat lisämaksut, joilla on välitön vaikutus verovelvollisen luovuttamien tavaroiden tai suorittamien palvelujen hintaan.”

12. Kuntien itsehallinnosta 8.3.1990 annetun lain (Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym; Dz. U. 2020, järjestysnumero 713), sellaisena kuin se on muutettuna (jäljempänä kuntien itsehallinnosta annettu laki), 7 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Kunnan omiin tehtäviin kuuluu yhteisön kollektiivisten tarpeiden tyydyttäminen. Erityisesti omiin tehtäviin kuuluvat seuraavat:

- 1) maankäyttö, kiinteistöjen hallinta, ympäristön- ja luonnonsuojelu sekä vesihuolto; – –
- 5) terveydensuojelu; – –”

13. Ympäristönsuojelusta 27.4.2001 annetun lain (Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska; Dz. U. 2020, järjestysnumero 1219), sellaisena kuin se on muutettuna (jäljempänä ympäristönsuojelulaki), 400 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Ympäristönsuojelua ja vesihuoltoa koskevat voivodikunnan rahastot (jäljempänä voivodikuntarahastot) ovat tämän lain 9 §:n 14 kohdassa tarkoitettuja itsehallinnollisia oikeushenkilöitä, joihin viitataan 1 momentissa [(ts. julkisesta taloudesta 27.8.2009 annetussa

laissa (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych; Dz. U. 2019, järjestysnumero 869; sellaisena kuin se on myöhemmin muutettuna)).”

14. Ympäristönsuojelulain 400b §:n 2 ja 2a momentissa säädetään seuraavaa:

”2. Voivodikuntarahastojen tarkoituksena on rahoittaa ympäristönsuojelua ja vesihuoltoa 400a §:n 1 momentin 2, 2a, 5–9a, 11–22 ja 24–42 kohdassa määritellyssä laajuudessa.

2a. Kansallisen rahaston ja voivodikuntarahastojen toiminnan tavoitteena on myös luoda olosuhteet ympäristönsuojelun ja vesihuollon rahoituksen toteuttamiselle, erityisesti varmistamalla tuki tätä toteutusta ja sen edistämistä palveleville toimille sekä yhteistyöllä muiden tahojen kanssa, mukaan lukien alueelliset julkisyhteisöt, yrittäjät ja Puolan tasavallan alueen ulkopuolelle sijoittautuneet yhteisöt.”

15. Asbestin poistamista koskevat säännökset perustuvat parlamentin antamaan lakiin.³ Valtioneuvosto antoi 14.7.2009 sitä varten päätöslauselman pitkän aikavälin ohjelman ”Ohjelma maan puhdistamiseksi asbestista vuosiksi 2009–2032” perustamiseksi.⁴ Päätöslauselmassa määritellään Euroopan unionin asettamat pitkän aikavälin tehtävät ja vahvistetaan ohjelman tavoitteet ja lainsäädännölliset, taloudelliset ja organisatoriset puitteet. Päätöslauselmassa alueelliset julkisyhteisöt veloitetaan kehittämään ohjelmia asbestia sisältävien tuotteiden poistamiseksi.

16. L:n kaupunginvaltuusto hyväksyi ympäristönsuojelusta annetun lain perusteella 26.4.2019 antamassaan päätöslauselmassa 227/VI/2019 ”Päivitetyn asbestinpoisto-ohjelman L:n kaupungille vuosiksi 2018–2032”. Sen toteuttaminen annettiin L:n kaupunginjohtajan tehtäväksi. L:n kaupunginjohtajan 23.9.2019 antamassa määräyksessä 62/9/2019 täsmennettiin hankkeen toteuttamista koskevat säännöt. L:n kaupunginvaltuuston päätöslauselman liitteen mukaan asbestin poistamiseen liittyviin toimiin kuuluvat muun muassa asbestia sisältävien tuotteiden poistaminen ja asbestia sisältävän jätteen hävittäminen L:n alueelta.

III Tosiseikat ja ennakkoratkaisumenettely

17. Gmina L. (L:n kunta, Puola; jäljempänä kunta) on alueellinen julkisyhteisö. Se hoitaa omia tehtäviään, jotka on lueteltu kuntien itsehallinnosta annetun lain 7 §:ssä. Lisäksi sillä on useita muita julkishallinnon sille osoittamia tehtäviä. Se on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi.

18. Asbestia sisältävien tuotteiden poistamista koskevan ohjelman toteuttaminen kuuluu kunnan edellä mainittuihin lakisääteisiin tehtäviin sekä valtion ohjelmaan maan puhdistamiseksi asbestista 2009–2032. Ohjelma toteutetaan L:n kaupungin kaupunginjohtajan 23.9.2019 antaman määräyksen perusteella.

³ Asbestia sisältävien tuotteiden käytön kieltämisestä 19.6.1997 annettu laki (Ustawa z 19 czerwca 1997 r. o zakazie stosowania wyrobów zawierających azbest, Dz. U. 2020, järjestysnumero 1680).

⁴ Maan puhdistamista asbestista vuosina 2009–2032 koskevan ohjelman perustamisesta 14.7.2009 annettu valtioneuvoston päätöslauselma (Uchwała Rady Ministrów z 14 lipca 2009 r. w sprawie ustanowienia programu wieloletniego pod nazwą ”Program Oczyszczenia Kraju z Azbestu na lata 2009–2032”); annettu kehityspolitiikan periaatteista 6.12.2006 annetun lain (Ustawa z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju, Dz. U. 2009, nro 84, järjestysnumero 712) perusteella.

19. Määräyksen mukaan kunta poistaa (kerää) L:n alueella asbestia sisältävät tuotteet asuin- ja maanrakennuksista sekä asbestipitoiset jätteet. Kyseiset toimet eivät koske kiinteistöjä, joissa harjoitetaan liiketoimintaa. Kunta aikoo vastata kaikista kustannuksista, jotka aiheutuvat asbestin poistamisesta ohjelman piiriin kuuluvista rakennuksista.

20. Kunta organisoii kyseisen hankkeen ja ottaa vastaan hakemuksia asukkailta, jotka ovat kiinnostuneita asbestin poistamisesta kiinteistöistään. Sen jälkeen kunta valitsee julkisista hankinnoista annetun lain mukaisesti urakoitsijan, joka poistaa asbestin. Kunta tekee urakoitsijan kanssa sopimuksen, joka koskee palvelujen suorittamista niiden asukkaiden kiinteistöissä, jotka ovat aiemmin toimittaneet asianmukaiset hakemukset kunnanvirastoon.

21. Palvelujen suorittamisen jälkeen näin valittu urakoitsija lähettää kunnalle laskun, jossa sovittuun korvaukseen on lisätty arvonlisävero. Kunta maksaa koko maksun, arvonlisävero mukaan lukien, omista varoistaan. Sen jälkeen kunta hakee tästä aiheutuneiden kustannusten korvaamista kokonaan tai osittain L:n voivodikunnan ympäristönsuojelu- ja vesihuoltorahastosta. Kyseinen tuki voi olla 40–100 prosenttia kustannuksista sen mukaan, miten rahaston asettamat vaatimukset ovat täyttyneet. Asukkaat eivät vastaa miltään osin aiheutuneista kustannuksista, eikä kunta tee heidän kanssaan sopimusta asbestinpoistopalveluiden suorittamisesta heidän kiinteistöillään.

22. Kunta pyysi 7.1.2020 verohallinnolta ennakkoratkaisua seuraaviin kysymyksiin:

- Toimiiko kunta kyseistä ohjelmaa toteuttaessaan arvonlisäverolain 15 §:n 6 momentissa tarkoitettuna viranomaisena?
- Aiheuttaako tuen saaminen L:n voivodikunnan ympäristönsuojelu- ja vesihuoltorahastosta kunnalle verovelvollisuuden arvonlisäverolain 19a §:n 5 momentin 2 kohdan, tulkittuna yhdessä 6 momentin kanssa, perusteella?
- Onko kunta oikeutettu vähentämään ostoihin sisältyvän arvonlisäveron julkisista hankinnoista annetun lain mukaisesti valitun yrittäjän toimittamien sellaisten laskujen perusteella, jotka osoittavat asbestia sisältävien tuotteiden poistamisen L:n asbestinpoisto-ohjelmaan hyväksytyjen luonnollisten henkilöiden ja asuinyhteisöjen rakennuksista?

23. Kunta katsoo, että se toimii kuvatussa tilanteessa arvonlisäverolain 15 §:n 6 momentissa tarkoitettuna julkisoikeudellisena yhteisönä. Se toteuttaa alueellisena julkisyhteisönä sille kuntien itsehallinnosta annetun lain 7 §:n 1 momentin 1 kohdassa osoitettuja omia tehtäviä ja edellä mainittuja hallituksen ohjelmia. Kunta rahoittaa asbestin poistamisen vastikkeetta asukkaiden – paikallisyhteisön jäsenten – hyväksi, joilta ei peritä minkäänlaisia kuluja tai maksuja. Se huomautti, että edellä kuvaillussa tilanteessa ei ole arvonlisäverodirektiivin 13 artiklassa tarkoitettua kilpailun vääristymisen vaaraa. Kunta ei nimittäin toteuta hanketta omin tai työntekijöidensä resurssein. Sen sijaan kunnan on valittava urakoitsija julkisista hankinnoista annetun lain säännösten perusteella, millä vahvistetaan kilpailua.

24. Verohallinto totesi 13.3.2020 antamassaan ennakkoratkaisussa, että kunnan esittämää hanketta on pidettävä arvonlisäveron alaisena toimintana. Se perustuu valitulta urakoitsijalta ostettujen asbestinpoistopalvelujen jälleenmyyntiin kunnan asukkaille. Verohallinnon mukaan kunta ostaa palvelut julkisista hankinnoista annetun lain mukaisesti valitulta urakoitsijalta omilla nimissään, mutta kolmannen osapuolen lukuun. Siitä tulee näin ollen arvonlisäverolain 8 §:n 2a momentin perusteella palveluntarjoaja, vaikka se ei tekisi sopimuksia asukkaiden kanssa.

Palvelun vastaanottajia eivät ole kaikki kunnan asukkaat vaan ainoastaan ne, jotka tekevät asiaa koskevat hakemukset asbestin poistamiseksi kiinteistöstään. Verohallinnon mukaan asiassa ei ole oleellista se, että kaikki asukkaat hyötyvät välillisesti hankkeen vaikutuksista.

25. Verohallinto korosti, että kunta (eivät asukkaat) valitsee urakoitsijan, kunta tekee tämän kanssa sopimuksen ja laskut laaditaan kunnalle, joka maksaa ne omista varoistaan. Kunta osallistuu näin ollen aktiivisesti palvelujen tarjoamiseen. Kunta tarjoaa konkreettisia suorituksia hakemuksen jättäneille yksittäisille kiinteistönomistajille, ja näiden suoritusten kustannukset katetaan L:n voivodikunnan ympäristönsuojelu- ja vesihuoltorahaston tuella.

26. Edellä esitetyn perusteella verohallinto katsoi kunnan olevan arvonlisäverovelvollinen, harjoitetun toiminnan olevan arvonlisäveron alaista ja syntyneen verovelvollisuuden kattavan myös L:n voivodikunnan ympäristönsuojelu- ja vesihuoltorahastosta myönnetyn tuen. Kunnalla on myös oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero urakoitsijan toimittamista laskuista.

27. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Lublinin voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola) kumosi 21.7.2020 antamallaan tuomiolla kunnan riitauttaman veroviranomaisen 13.3.2020 antaman ennakkoratkaisun ja katsoi, että kunta, joka saa tukea asbestin poistamiseen tiettyjen asukkaidensa kiinteistöistä eikä peri tästä asukkailta minkäänlaista korvausta, ei ole kyseistä hanketta toteuttaessaan arvonlisäverovelvollinen. Se katsoi, että kunta ei toteuta yksityisoikeudellista liiketoimintahanketta poistaessaan asbestia kunnan alueelta, sen asukkaiden kiinteistöt mukaan luettuina. Se ei toimi vapailla markkinoilla toimivien elinkeinonharjoittajien tavoin ja tarjoa määrittelemättömälle potentiaalisten asiakkaiden joukolle asbestin (asbestia sisältävien tuotteiden ja jätteiden) poistoon liittyviä palveluita.

28. Nyt tarkasteltavissa olosuhteissa kunta täyttää julkisoikeudellista veloitettaan poistaa kunnan alueelta asbesti ihmisten terveydelle ja hengelle sekä ympäristölle vaarallisen aineena. Kunnan koko kyseisen toiminnan on katsottava liittyvän ainoastaan kuntien itsehallinnosta annetun lain 7 §:n 1 momentin 1 ja 5 kohdan mukaisesti julkisoikeudellisen yhteisön suorittamiin julkisiin tehtäviin, joiden tarkoituksena on suoraan suojella sen asukkaiden terveyttä ja henkeä sekä kunnan hallinnoiman alueen ympäristöä.

29. Ratkaisusta valitettiin Naczelny Sąd Administracyjnyyn (ylin hallintotuomioistuin, Puola). Se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklan nojalla seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko arvonlisäverodirektiivin säännöksiä, erityisesti 2 artiklan 1 kohtaa, 9 artiklan 1 kohtaa ja 13 artiklan 1 kohtaa, tulkittava siten, että kuntaa (julkisoikeudellista yhteisöä) on pidettävä arvonlisäverovelvollisena siltä osin kuin se toteuttaa asbestin poistamista tämän kunnan alueella sijaitsevista asukkaiden omistamista kiinteistöistä koskevaa ohjelmaa siten, ettei asukkaille aiheudu tästä lainkaan kuluja? Vai suorittaako kunta tällöin tehtävää viranomaisen ominaisuudessa tarkoituksenaan suojella asukkaiden terveyttä ja henkeä sekä ympäristöä, minkä vuoksi kuntaa ei ole pidettävä arvonlisäverovelvollisena?”

30. Kunta, Puolan tasavalta, Puolan verohallinto ja Euroopan komissio esittivät kirjallisia huomautuksia unionin tuomioistuimessa käydyssä menettelyssä. Unionin tuomioistuin päätti työjärjestyksensä 76 artiklan 2 kohdan mukaisesti, ettei istuntoa asianosaisten kuulemiseksi pidetä.

IV Oikeudellinen arviointi

A Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

31. Jos ennakkoratkaisukysymystä luetaan sanatarkasti, vaikuttaa ensi näkemältä siltä, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, miten tietyt konkreettiset tosiseikat on luokiteltava arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan nähden. Kansallinen tuomioistuin on kuitenkin yksin toimivaltainen arvioimaan tosiseikkoja.⁵ Kansallisen tuomioistuimen keskeinen kysymys on kuitenkin se, miten kyseisen direktiivin 2, 9 ja 13 artiklaa on tulkittava, jotta se voi ratkaista, tarjoaako kunta tässä tapauksessa – kuten verohallinto katsoo – veronalaista ja verollista palvelujen suoritusta asukkaille.

32. Jotta kunnan toteuttamat asbestin poistoon liittyvät toimet kuuluisivat arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan, niiden on oltava sen suorittamia *vastikkeellisia* palvelujen suorituksia kunnan asukkaille (arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohta; ks. jäljempänä B osa). Palvelut on täytynyt suorittaa *liiketoiminnan* yhteydessä (arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohta; ks. jäljempänä C osa), jotta kuntaa voidaan pitää verovelvollisena. Kuntia ei kuitenkaan tietyissä olosuhteissa pidetä verovelvollisina, jos ne ovat harjoittaneet liiketoimintaa *viranomaisen ominaisuudessa* (arvonlisäverodirektiivin 13 artikla). Siksi tätä poikkeusta on vielä tarkasteltava erikseen (ks. jäljempänä D osa).

B Palvelun suorittajan ja vastaanottajan määrittäminen

33. Arvonlisäveron, joka on yleinen kulutusvero, on tarkoitus kohdistua kuluttajan maksukykyyn, joka ilmenee varallisuuden käyttämisenä kulutettavan edun hankkimiseksi.⁶ Tämän vuoksi vastaanottajan on täytynyt saada kulutettavaa etua. Tämä koskee yhtä lailla arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettua tavaroiden luovutusta kuin sen c alakohdassa tarkoitettua palvelujen suoritusta. Nyt käsiteltävässä asiassa ajateltavissa oleva kulutettava etu on asbestinpoisto. Asbestinpoisto ei ole arvonlisäverodirektiivin 14 artiklassa tarkoitettu tavaroiden luovutus, joten se on 24 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu palvelun suoritus.

34. On kuitenkin selvitettävä, kuka tämän palvelun on suorittanut ja kenelle. Kyseeseen tulee asbestinpoistoyrityksen palvelu kunnalle (koska tämä on antanut toimeksiannon ja maksanut siitä) tai asukkaalle (koska asbesti poistetaan asukkaan kiinteistöstä). Kyseeseen tulee kuitenkin myös kunnan palvelu asukkaalle, koska tämä on esittänyt kunnalle asiaa koskevan hakemuksen ja kunta on (hankkeeseen osallistuvan aliurakoitsijan välityksellä) poistanut asbestin asukkaan kiinteistöstä (ks. jäljempänä 2 kohta). Puolan verohallinto katsoo nähtävästi, että kyse on arvonlisäverodirektiivin 28 artiklassa tarkoitettusta komissiokaupasta (ks. jäljempänä 1 kohta), jossa kunta on toiminut asukkaan lukuun komissionsaajana.

⁵ Ks. mm. tuomio 13.1.2022, Termas Sulfurosas de Alcafache (C-513/20, EU:C:2022:18, 36 kohta); tuomio 8.10.2020, Universitatea "Lucian Blaga" Sibiu ym. (C-644/19, EU:C:2020:810, 47 kohta) ja tuomio 25.7.2018, Vernaza Ayovi (C-96/17, EU:C:2018:603, 35 kohta).

⁶ Ks. esim. tuomio 3.5.2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, 23 kohta); tuomio 11.10.2007, KÖGÁZ ym. (C-283/06 ja C-312/06, EU:C:2007:598, 37 kohta – ”vero määräytyy verovelvollisen toimittamistaan tavaroista ja palveluista vastikkeena saaman hinnan suhteellisenä osuutena”) ja tuomio 18.12.1997, Landboden-Agrardienste, (C-384/95, EU:C:1997:627, 20 ja 23 kohta – ”Ainoastaan annetulla sitoumuksella on merkitystä siten, että vain kulutukseen liittyvät sitoumukset voivat kuulua yhteisen arvonlisäverojärjestelmän alaisuuteen.”).

1. Komissiokaupan olemassaolo

35. Arvonlisäverodirektiivin 28 artiklassa selvennetään, että ”verovelvollisen, joka omista nimissään mutta toisen lukuun toimien osallistuu palvelujen suoritukseen, on katsottava itse vastaanottaneen ja suorittaneen kyseiset palvelut”. Jos kunta on omista nimissään mutta asukkaiden lukuun antanut yritykselle tehtäväksi asbestinpoiston, sitä kohdeltaisiin kuin se olisi itse suorittanut asbestinpoiston asukkaille.

36. Komissiokaupan tällainen arvonlisäverotuksellinen kohtelu on oikeudellinen fiktio, kuten unionin tuomioistuin on korostanut vakiintuneessa oikeuskäytännössään.⁷ Komissionantajan toiminta on itse asiassa pelkästään toimeksiantoon perustuvaa palvelua, josta komissionsaaja saa provision. Arvonlisäverotuksellisista syistä tällainen toimeksiantoon perustuva palvelu luonnehditaan kuitenkin uudelleen, joten sitä kohdellaan kuten pääasiallista suoritusta. Tällä on ratkaiseva merkitys erityisesti verovapautusten kannalta.⁸ Niiden soveltamisalaa laajennetaan näin kattamaan komissionsaajan suorittama toimeksiantoon perustuva palvelu. Tämä johtaa suorien kauppojen ja komissiokauppojen samanlaiseen kohteluun.

37. Unionin tuomioistuimen näkemyksen mukaan tästä kuitenkin seuraa,⁹ että kahden edellytyksen on täytyttävä, jotta näitä säännöksiä voidaan soveltaa. Yhtäältä on oltava olemassa toimeksianto, jonka täytäntöönpanossa komissionsaaja toimii komissionantajan lukuun palvelun suorituksessa. Toisaalta komissionsaajan hankkimien palvelujen suoritukset on oltava samoja kuin komissionantajalle myydyt palvelujen suoritukset.

38. Unionin tuomioistuin on todennut ensimmäisen edellytyksen osalta,¹⁰ että arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan c alakohdassa käytetään nimenomaisesti käsitettä ”sopimus” ja sen 28 artiklassa selvennetään, että verovelvollisen on toimittava ”toisen lukuun”. Tästä seuraa, että komissionsaajan ja komissionantajan välillä on oltava sopimus, jonka kohteena on kyseisen toimeksiannon antaminen. Komissionantajaa kutsutaan siksi joissakin oikeusjärjestyksissä myös ”päämieheksi”.

39. Jos tällainen sopimus ja tähän sopimukseen perustuva komissionantajan (päämiehen) määräysvalta komissionsaajaan nähden on komissiokaupan ominaispiirre, nyt tarkasteltavassa tapauksessa sellaisesta ei ole kyse, kuten komissio on perustellusti huomauttanut. Asukas ei palkkaa kuntaa poistamaan asbestia häneen lukuunsa, vaan hän jättää hakemuksen osallistuakseen valtion rahoittamaan asbestinpoisto-ohjelmaan. Osallistumisesta päättää kunta, ei asukas. Asukkaalla ei näytä olevan mitään vaikutusvaltaa palvelun toteuttamiseen ennen hakemuksen jättämistä. Siksi ei voida katsoa, että kyse on komissiokaupasta.

⁷ Tuomio 21.1.2021, UCMR – ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, 43 kohta); tuomio 12.11.2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, 49 ja 50 kohta); tuomio 19.12.2019, Amărăști Land Investment (C-707/18, EU:C:2019:1136, 37 ja 38 kohta); tuomio 16.9.2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Yhteistä toimintaa koskeva sopimus) (C-312/19, EU:C:2020:711, 49 kohta); tuomio 4.5.2017, komissio v. Luxemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, 85–86 ja 88 kohta) ja tuomio 14.7.2011, Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489, 35 kohta).

⁸ Ks. nimenomaisesti tuomio 14.7.2011, Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489, 36 kohta).

⁹ Tuomio 12.11.2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, 51 kohta).

¹⁰ Tuomio 12.11.2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, 52 kohta).

2. ”Asbestinpoistoa” koskevan palvelun suorittaja ja vastaanottaja

40. Näin ollen tulee esiin olennainen kysymys siitä, kuka on nyt tarkasteltavassa asiassa suorittanut asbestinpoistopalvelun ja kenelle. Tämä vuoksi on tutkittava, miten palvelun suorittaja ja vastaanottaja on määritettävä, jos arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuun ”vastikkeelliseen palvelujen suoritukseen” osallistuu useita henkilöitä.

a) Palvelun suorittajan ja vastaanottajan määrittämistä koskevat seikat

41. Koska arvonlisäveron tarkoituksena on verottaa kulutushyödykkeen hankkimisesta suorituksen vastaanottajalle aiheutuneita kuluja, suorituksen vastaanottajan määrittämisessä voidaan lähtökohtaisesti tarkastella sitä, kuka palvelusta on maksanut. Viimeksi mainittu on nimittäin vastannut kustannuksista. Tämä on kuitenkin vain yksi tunnusmerkki. Arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettu palvelun vastikkeellinen suoritus ei nimittäin edellytä, että palvelun vastaanottaja antaa vastikkeen suoraan, kuten direktiivin 73 artiklasta ilmenee. Tämä vastike voidaan saada myös kolmannelta.¹¹ Sen perusteella, että asukkaan lisäksi myös rahasto tai kunta on maksanut palvelusta, ei näin ollen voida sulkea pois sitä, että kyse on palvelun suorituksesta asukkaalle.

42. Koska suorittava elinkeinonharjoittaja kerää veroja valtion lukuun arvonlisäverolainsäädännön mukaisesti,¹² suorittajan määrittämisessä on yleensä tarkasteltava sitä henkilöä, joka saa vastikkeen. Vain tämä henkilö voi nimittäin maksaa vastikkeeseen sisältyvän arvonlisäveron valtiolle. Tältä osin suorittajana tulee kyseeseen kunta. Se saa nimittäin rahastosta tietyn summan asbestin poistamiseksi asukkaan kiinteistöstä. Tässä yhteydessä merkitystä ei ole sillä, että kunnan oma henkilöstö ei ole poistanut asbestia, vaan kunta antoi sen yksityisen toimijan tehtäväksi. Aliurakoitsijan käyttäminen on varsin yleistä liike-elämässä. Tällöin aliurakoitsija suorittaa palvelun toimeksiantajalle, joka sitten suorittaa tämän palvelun asiakkaalleen omana palvelunaan. Unionin tuomioistuimien on jo selvittänyt asiaa.¹³

43. Se, että asbestinpoistolla kunta hoitaa julkista tehtävää (ympäristönsuojelu, vaarojen torjunta), ei myöskään ole esteenä sille, että kyse voisi olla kunnan suorittamasta palvelusta asukkaille. Tämä johtuu siitä, että oikeuskäytännön mukaan vastikkeelliset palvelujen suoritukset voivat koostua myös laissa annettujen ja säänneltyjen tehtävien hoitamisesta yleisen edun vuoksi.¹⁴

¹¹ Tuomio 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, 40 kohta); tuomio 27.3.2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, 34 kohta) ja tuomio 7.10.2010, Loyalty Management UK (C-53/09 ja C-55/09, EU:C:2010:590, 56 kohta).

¹² Näin unionin tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä: tuomio 11.11.2021, ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, 31 kohta); tuomio 15.10.2020, E. (ALV – Veron perusteen alentaminen) (C-335/19, EU:C:2020:829, 31 kohta); tuomio 8.5.2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, 22 kohta); tuomio 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, 23 kohta); tuomio 13.3.2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, 25 kohta) ja tuomio 1.4.2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, 39 kohta).

¹³ Tuomio 3.5.2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, 34 kohta ja sitä seuraavat kohdat): puhelinkorttien jakelija suorittaa televiestintäpalvelun, jonka puhelin-yhtiö (alihankkijana) ensin hankkii sille.

¹⁴ Tuomio 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, 39 kohta) ja tuomio 2.6.2016, Lajvér (C-263/15, EU:C:2016:392, 42 kohta).

b) Suorittajan ja suorituksen vastaanottajan välinen oikeussuhde

44. Unionin tuomioistuin on pikemminkin nimenomaisesti todennut, että veronalaisen suorituksen vastaanottajan yksilöimiseksi on selvitettävä, kenen välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia.¹⁵ Unionin tuomioistuin katsoo kuitenkin, että tällainen oikeussuhde on kyseessä, jos suorituksen ja maksun välillä on riittävän suora yhteys.¹⁶ Koska sopimukseen perustuva tilanne yleensä heijastaa liiketoimien taloudellista ja kaupallista todellisuutta, asiassa merkitykselliset sopimusmääräykset ovat seikka, joka on otettava huomioon.¹⁷ Viime kädessä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida näitä oikeussuhteita ja sopimusmääräyksiä.

45. Jos kunta on asukkaan hakemuksen perusteella toiminut vain sopimuksen välittäjänä asukkaan ja asbestinpoistoyrityksen välillä ja maksanut vastikkeen arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa tarkoitettuna ”kolmantena” sekä saanut kustannuksiin osittain korvausta rahastosta, kyse olisi yrityksen ja asukkaan välisestä suorasta palvelusuhteesta. Yksi merkityksellinen seikka tällöin olisi se, kuka vastaisi asukkaalle tämän palvelun yhteydessä mahdollisesti syntyvistä vahingoista.

46. Jos kunta on kuitenkin tehnyt sopimuksen asbestinpoistoyrityksen kanssa omissa nimissään ja omaan lukuunsa ja toiminut suhteessa asukkaaseen (hakijaan) myös omissa nimissään ja omaan lukuunsa – mahdollisesti julkisoikeudellisten säännösten mukaisesti – silloin rahasto on myös voinut maksaa ”kolmantena” kunnan suorituksesta asukkaalle.

47. Jos ymmärrän oikein ennakkoratkaisua pyytäneitä tuomioistuinta, asbestinpoistoyritys on tällöin suhteessaan kuntaan sitoutunut poistamaan asbestin kunnan nimeämistä kiinteistöistä. Kunta on sitoutunut maksamaan siitä. Tällöin yritys on suorittanut kunnalle vastikkeellisen palvelun.

48. Omistajalla ei sen sijaan vaikuta olevan yritykseen sopimussuhdetta. Omistaja on pikemminkin jättänyt kunnalle hakemuksen asbestin poistamiseksi kiinteistöistään. Tämä osoittaa, että kunnan suorittama asbestinpoisto on omistajalle tärkeää, ja se merkitsee hänelle näin ollen kulutettavaa etua. Kunta saa asukkaan luona tapahtuvaa asbestinpoistoa varten lopulta rahastolta korvausta, joka kattaa kustannukset kokonaan tai osittain. Katson näin ollen, että asukkaan eduksi (tämän kunnalle jättämän hakemuksen perusteella) suoritettavan asbestinpoiston ja kolmannen (rahaston) ainakin osittain maksaman kunnan palvelun välillä on suora yhteys.

49. On kuitenkin ajateltavissa myös, että rahastolta saatu rahoitus on riippumaton siitä, kenelle poistettava asbesti kuuluu (asukkaalle vai kunnalle). Tällöin rahaston (arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa tarkoitettu kolmas) suorittama maksu liittyisi asbestinpoistoyrityksen palvelun suoritukseen kunnalle ja merkitsisi kunnalle annettavaa rahoitusta julkisista varoista. Tällaista tilannetta ei kuitenkaan ilmene ennakkoratkaisupyyntöstä.

¹⁵ Tuomio 3.5.2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, 33 kohta) ja samansuuntaisesti myös tuomio 16.9.2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Yhteistä toimintaa koskeva sopimus) (C-312/19, EU:C:2020:711, 40 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

¹⁶ Tuomio 20.1.2022, Apcoa Parking Danmark (C-90/20, EU:C:2022:37, 27 kohta); tuomio 16.9.2021, Balgarska natsionalna televizija (C-21/20, EU:C:2021:743, 31 kohta); tuomio 20.1.2021, Finanzamt Saarbrücken (C-288/19, EU:C:2021:32, 29 kohta) ja tuomio 22.11.2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, 39 kohta).

¹⁷ Tuomio 18.6.2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, 66 kohta) ja vastaavasti jo tuomio 20.6.2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, 43 kohta).

50. Siltä osin kuin joissakin kirjelmässä korostetaan, että kunnan ja asukkaan välillä ei ole sopimusta, tämä seikka on merkityksetön. Kyse ei varmastikaan ole perinteisestä yksityisoikeudellisesta sopimuksesta. Kuten edellä (44 kohta) on jo todettu, riittää, kun palvelujen suorituksen ja saadun vastasuorituksen välillä on suora yhteys.¹⁸

51. Tällainen suora yhteys on kyseessä jo silloin, jos kaksi suoritusta ovat toisistaan riippuvaisia eli jos toinen toteutetaan vain sillä edellytyksellä, että myös toinen toteutuu, ja päinvastoin.¹⁹ Näin on nyt tarkasteltavassa tapauksessa, jos rahaston kunnalle antaman rahoituksen ja tietyn, asiaa koskevan hakemuksen aiemmin jättäneen asukkaan luona suoritettavan asbestinpoiston välillä on tällainen suora yhteys,²⁰ mitä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava.

52. Nyt tarkasteltavassa tapauksessa on näin ollen kyse kahdesta palvelusta. Yritys suorittaa kunnalle palvelun (asbestinpoiston), joka on kiistatta myös vastikkeellinen. Kunta puolestaan tuottaa palvelun (asbestinpoiston) asukkaalle, joka on hakenut kyseistä palvelua kunnalta, ja palvelun suorittaa vastikkeellisesti kolmas taho (rahaston maksua vastaan).

c) Vastikkeen suuruus

53. Jää kuitenkin avoimeksi, onko kunnan saama korvaus *todellinen vastasuoritus* asukkaan saamasta palvelusta. Tämä vaikuttaa kyseenalaiselta, koska vastike, jonka kolmas (tässä rahasto) on maksanut, kattaa mahdollisesti vain osan kustannuksista. Ennakkoratkaisupyynnön mukaan korvaus oli 40–100 prosenttia syntyneistä kustannuksista vaatimusten täyttymisestä riippuen.

54. Arvonlisäverodirektiivissä ei tosin säädetä mistään asianmukaisesta korvauksesta. Tämä käy ilmi jo arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan 1 kohdan b alakohdasta, jonka mukaan myös vastikkeettomasti suoritettu palvelu voidaan rinnastaa vastikkeelliseen palveluun. Tämän perusteella pientä vastiketta vastaan suoritettua palvelua on hyvinkin voitava pitää vastikkeellisena palveluna. Sama seuraa arvonlisäverodirektiivin 80 artiklasta. Sen mukaan jäsenvaltiot voivat säätää, että kun kyse on palveluista sellaisten henkilöiden välillä, joilla on läheiset henkilökohtaiset suhteet, liian alhaisen vastikkeen sijaan käytetään markkina-arvoa. Kaikissa muissa tapauksissa käypää markkina-arvoa alhaisemmaksi sovittu vastike on riittävä ja ratkaiseva.

55. Tästä syystä unionin tuomioistuin on jo useaan otteeseen todennut, että sillä, että liiketoimi suoritetaan omakustannushinnan ylittävään tai alittavaan hintaan ja näin ollen tavanomaisen markkinahinnan ylittävään tai alittavaan hintaan, ei ole merkitystä sen kannalta, voidaanko liiketoimi katsoa vastikkeelliseksi. Tällainen seikka ei sellaisenaan heikennä välitöntä yhteyttä suoritettujen tai suoritettavien palvelujen ja sen saadun tai saatavan vastikkeen välillä, jonka suuruus on vahvistettu etukäteen tarkkojen määräytymisperusteiden mukaisesti.²¹

56. Korvauksen suuruus ei näin ollen ole määräävä seikka luonnehdittaessa sitä, onko palvelu vastikkeellinen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettulla tavalla. Ratkaisevaa on pikemminkin se, liittyykö (tässä rahaston) maksu johonkin maksunsaajan (tässä

¹⁸ Ks. viittaukset edellä alaviitteissä 15 ja 16.

¹⁹ Tuomio 11.3.2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, 26 kohta); ks. vastaavasti tuomio 2.6.1994, Empire Stores (C-33/93, EU:C:1994:225, 16 kohta); tuomio 23.11.1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, EU:C:1988:508, 14 kohta).

²⁰ Ks. tässä laajassa merkityksessä myös tuomio 20.1.2022, Apcoa Parking Danmark (C-90/20, EU:C:2022:37, 27 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

²¹ Tuomio 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, 43 kohta); ks. vastaavasti tuomio 2.6.2016, Lajvér (C-263/15, EU:C:2016:392, 45 ja 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

kunnan) suorittamaan tiettyyn palveluun (tässä asbestinpoistoon). Jos tähän vastataan myöntävästi, mitä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava, silloin kyse on kunnan suorittamasta ”vastikkeellisesta” palvelusta.

3. Välipäätelmä

57. Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että sen määrittämiseksi, ketkä ovat vastikkeellisen palvelujen suorituksen osapuolia, on ensisijaisesti arvioitava voimassa olevia oikeussuhteita kokonaisuudessaan. Jos tämän kokonaistilanteen arvioinnin perusteella voidaan päätellä, että maksun (tässä tapauksessa rahaston suorittaman maksun) ja palvelun (tässä tapauksessa kunnan asukkaana kiinteistöltä suorittaman asbestinpoiston) välillä on suora yhteys, kyseessä on myös ”vastikkeellinen” palvelun suoritus.

C Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa tarkoitettu liiketoiminnan käsite

58. Jotta kunnan voidaan katsoa toimineen verovelvollisena, sen on täytynyt harjoittaa liiketoimintaa, kun se on nyt tarkasteltavassa tapauksessa poistanut asbestin. Direktiivin 9 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaan liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava.

59. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että tätä ilmaisua tarkasteltaessa havaitaan, että liiketoiminnan käsite on soveltamisalaltaan laaja ja objektiivinen, millä tarkoitetaan sitä, että toimintaa tarkastellaan sellaisenaan sen tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta.²²

60. Siltä osin kuin kyse on ”omaisuuden hyödyntämisestä”, arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan toisessa virkkeessä täsmennetään, että liiketoimintana *pidetään* omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa. Näin ollen myös pelkällä omaisuudenhoidolla – jos sitä harjoitetaan jatkuvaluontoisesti – voi olla merkitystä arvonlisäverotuksen kannalta. Nyt tarkasteltavassa tapauksessa kyse ei ole kuitenkaan ”omaisuuden hyödyntämisestä”,²³ joten jatkuvaluonteisuus ei ole tässä merkityksellinen seikka. Suunnitelman mukaisesti suoritettava ja tietyn ajan kestävä asbestinpoisto täyttäneen kuitenkin tämänkin kriteerin useiden henkilöiden tapauksessa. L:n kaupungin asbestinpoisto-ohjelma on nimittäin laadittu vuosiksi 2018–2032.

61. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa, että sen ratkaisemiseksi, onko palvelua pidettävä siten vastikkeellisesti suoritettuna, että kyseinen toiminta voidaan katsoa liiketoiminnaksi, on arvioitava sen toteuttamiseen liittyviä *olosuhteita kokonaisuudessaan*.²⁴

²² Tuomio 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, 47 kohta); vastaavasti tuomio 25.2.2021, Gmina Wrocław (Käyttöoikeuden muuttuminen) (C-604/19, EU:C:2021:13269, 69 kohta) ja vastaavasti myös tuomio 16.9.2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Yhteistä toimintaa koskeva sopimus) (C-312/19, EU:C:2020:711, 39 kohta).

²³ Kyse ei ole samanlaisesta omaisuudesta kuin ratkaisussa, joissa unionin tuomioistuin on erottanut toisistaan satunnaisen omaisuuden hallinnoinnin liiketoiminnasta, eivätkä asiat näin ollen ole vertailukelpoisia – ks. esim. tuomio 20.1.2021, AJFP Sibiu ja DGRFP Braşov (C-655/19, EU:C:2021:40, 24 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

²⁴ Tuomio 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, 48 kohta) ja tuomio 12.5.2016, Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, 29 kohta); ks. vastaavasti tuomio 19.7.2012, Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, 34 kohta) ja tuomio 26.9.1996, Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, 27 kohta).

62. Tätä tukee arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan sanamuoto. Siinä määritellään liiketoiminta, jonka perusteella henkilöä voidaan pitää verovelvollisena, tiettyjen ammattien ja vastaavan toiminnan avulla.

63. Koska liiketoiminnan tarkka määrittely on hankalaa, kuvailemalla välttämättömänä pidettyä liiketoimintaa tyypillisillä ammattiprofiileilla (”tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta” tai ”kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava”) täsmennetään verovelvollisen ja verovelvolliseksi luokittelun edellyttämän liiketoiminnan käsitettä.

64. Abstraktista käsitteestä poiketen typologinen kuvaus on avoimempi.²⁵ Tyyppeihin kuulumista ei tarvitse määrittää loogis-abstraktilla subsumptiolla vaan se voidaan tehdä sen mukaan, miten samankaltaista toiminta on perustyyppiin (malliin) nähden. Tämä luokittelu edellyttää yksittäistapauksessa kokonaiskuvan tarkastelua, jossa otetaan huomioon yleinen näkemys.

65. Unionin tuomioistuimen tähänastisen oikeuskäytännön mukaan tältä osin voi olla merkityksellistä tietää, onko korvauksen taso vahvistettu sellaisten kriteerien mukaisesti, jotka takaavat sen, että korvaus riittää kattamaan palvelun suorittajan toimintakustannukset.²⁶ Tämä koskee myös tulojen määrä sekä muita seikkoja, kuten asiakaskunnan suuruutta.²⁷ Pelkästään se seikka, että kustakin palvelujen suorituksesta erikseen tarkasteltuna ei makseta korvausta sen aiheuttamien kustannusten tason mukaisesti, ei kuitenkaan riitä osoittamaan, ettei koko toiminnasta makseta korvausta niiden kriteerien mukaan, joilla taataan palveluntarjoajan toimintakustannusten kattaminen.²⁸ Unionin tuomioistuin on tosin katsonut, ettei kyse ole liiketoiminnasta sillä perusteella, että kyseisten palvelujen vastaanottajien maksamilla maksuilla oli tarkoitus kattaa vain pieni osa palvelun suorittajien toimintakustannuksista.²⁹

66. Tällaista typologista lähestymistapaa on noudatettu esimerkiksi unionin tuomioistuimen ratkaisussa, joka koski hallintoneuvoston jäsenen harjoittamaa liiketoimintaa ja tämän saamaa palkkiota toiminnastaan pääomayhtiön hallintoneuvostossa. Unionin tuomioistuin on verrannut tällaista toimintaa tyypillisen verovelvollisen harjoittamaan toimintaan ja todennut asian erityispiirteiden perusteella (kiinteä palkkio, joka ei riipu asianomaisen osallistumisesta kokouksiin eikä hänen tosiasiallisesti suorittamiensa työtuntien määrästä), että kyse ei ole liiketoiminnasta.³⁰ Se on soveltanut tätä typologista lähestymistapaa jo tuomiossa *Gemeente Borsele*³¹ ja sitä ennen tuomiossa *Enkler*.³²

²⁵ Ks. tästä lähemmin ratkaisuehdotukseni asiassa *Posnania Investment* (C-36/16, EU:C:2017:134, 25 kohta).

²⁶ Tuomio 15.4.2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 49 kohta); ks. vastaavasti tuomio 22.2.2018, *Nagyszénás Településszolgálatási Nonprofit Kft.* (C-182/17, EU:C:2018:91, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

²⁷ Tuomio 15.4.2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 49 kohta); ks. vastaavasti tuomio 12.5.2016, *Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2016:334, 31 kohta); tuomio 19.7.2012, *Rédlihs* (C-263/11, EU:C:2012:497, 38 kohta) ja tuomio 26.9.1996, *Enkler* (C-230/94, EU:C:1996:352, 29 kohta).

²⁸ Tuomio 15.4.2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 51 kohta).

²⁹ Tuomio 12.5.2016, *Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2016:334, 33 kohta) ja tuomio 29.10.2009, *komissio v. Suomi* (C-246/08, EU:C:2009:671, 50 kohta). Tätä korostetaan myös tuomiossa 15.4.2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, 52 kohta).

³⁰ Tuomio 13.6.2019, *IO (ALV – Hallintoneuvoston jäsenen toiminta)* (C-420/18, EU:C:2019:490, 44 kohta).

³¹ Tuomio 12.5.2016, *Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2016:334, 29 kohta ja sitä seuraavat kohdat). Asian taustalla oli se, että tavanomaista kunnan osallistumista markkinoille ei ollut havaittavissa – ks. (C-520/14, EU:C:2016:334, 62 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

³² Tuomio 26.9.1996, *Enkler* (C-230/94, EU:C:1996:352, 28 kohta – vertailu olosuhteiden välillä); tämän pohjalta myös tuomio 19.7.2012, *Rédlihs* (C-263/11, EU:C:2012:497, 35 ja 36 kohta).

67. Tarkasteltaessa kunnan toimintaa nyt käsiteltävässä tilanteessa on havaittavissa joitakin eroja suhteessa vastaavaa ammattia (tässä tapauksessa ”asbestinpoistajan ammattia”) harjoittavaan tyypilliseen verovelvolliseen. Ensinnäkin kunta ei harjoita omaa toimintaa näiden palvelujen tuottamiseksi. Sillä ei ole tehtävää varten omaa henkilöstöä, eikä se etsi aktiivisesti asiakkaita. On pikemminkin niin, että ainoastaan sen asukkaat voivat hakea osallistumista julkisoikeuden säännösten mukaisesti perustettuun asbestinpoisto-ohjelmaan. Vasta sen jälkeen kunta järjestää yrityksen suorittamaan asbestinpoiston sen puolesta. Tämä yritys valitaan julkisessa hankintamenettelyssä. Tämä ei vastaa asbestinpoistoyrityksen tyypillistä aliurakoitsijavalintaa.

68. Kunnan toiminta rajoittuu siihen, että se järjestää yksityisen suorittamaan onnistuneesti asbestinpoiston. Näistä järjestämispalveluista ei makseta korvausta. Rahasto korvaa enintään hankkeeseen osallistuvan ”aliurakoitsijan” kustannukset. Tyypillinen elinkeinonharjoittaja sen sijaan lisäksi suoritteensa hintaan nämä järjestämiskustannukset ja voittomarginaalin. Kunta ei kilpaile muiden yksityisten palveluntarjoajien kanssa välikäden järjestämispalveluillaan.

69. Kunta myös valitsee, kenelle ohjelmaan sisältyvä palvelu suoritetaan. Siksi asukkaan kannalta kyse ei ole perinteisestä toimeksiannosta. Asbestinpoistotoimenpiteet eivät ole edunsaajille (tässä kullekin asukkaalle) tyypillisesti vastikkeettomia varsinkaan, jos kyseiset palvelut ostetaan ensin yksinomaan kolmannelta. Vaikka otetaan huomioon rahaston maksut, jotka ovat 40–100 prosenttia tukikelpoisista kustannuksista, ”tavanomaiselle” verovelvolliselle epätyypillinen epävarmuustekijä on vastike, joka kattaa korkeintaan kustannukset.

70. Se, korvaako kolmas osapuoli palvelun kustannukset ja missä määrin, jää avoimeksi kolmannen (tässä rahaston) jälkikäteen tekemään päätökseen asti. Kunta ei näin ollen tavoittele yrittäjyyttä, eikä sillä ole voittomahdollisuuksia.³³ Se kantaa lopulta ainoastaan tappioriskit sen mukaan, miten kolmannen antamaa korvausta koskevat yksityiskohtaiset säännöt on muotoiltu. Yksikään tyypillinen verovelvollinen ei organisoisi liiketoimintaansa siten, että hän hoitaisi järjestelyt asiakkaan puolesta ja ottaisi kantaakseen vain tappioriskit ilman voittomahdollisuuksia edes hyvin pitkällä aikavälillä.

71. Kunnan toiminnan syy ei myöskään ole taloudellinen. Kyse ei ole lisätulojen hankkimisesta tai nykyisten voittojen maksimoimisesta tai ylipäättään ylijäämien tuottamisesta. Etusijalla ovat pikemminkin yleisen edun mukaiset syyt (ympäristönsuojelu, vaarojen torjunta, terveydensuojelu jne.), jotka hyödyttävät kaikkia tai yksittäistä henkilöä. Tyypillinen verovelvollinen toimii eri tavalla.

72. Olosuhteet, joissa pääasiassa kyseessä oleva palvelu suoritetaan, eroavat olosuhteista, joissa asbestinpoistoon liittyvää toimintaa tavanomaisesti harjoitetaan. Kunta ei tarjoa tässäkään tapauksessa palveluja yleisillä asbestinpoistomarkkinoilla vaan on pikemminkin tällaisten palvelujen loppukuluttaja. Se ostaa ne asbestinpoistoyritykseltä, jonka kanssa sillä on sopimussuhde, ja antaa ne alueensa asukkaiden käytettäväksi osana ympäristönsuojelua ja vaarojen torjuntaa (tai julkisia palveluja tai ympäristönsuojelua).³⁴

³³ Ks. taloudellisen riskin kantamisesta myös tuomio 16.9.2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Yhteistä toimintaa koskeva sopimus) (C-312/19, EU:C:2020:711, 41 kohta).

³⁴ Ks. lähes sama sanamuoto tuomiossa 12.5.2016 Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, 35 kohta).

73. Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toista alakohtaa on näin ollen tulkittava siten, että siinä edellytetään, että kyseistä toimintaa verrataan kokonaisuutena kyseiseen ammattiryhmään kuuluvan tyyppillisen verovelvollisen toimintaan. Edellä kuvatut seikat herättävät epäilyksiä siitä, onko kunnan toiminta liiketoimintaa. Sen ratkaiseminen on kuitenkin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä.

D Toissijaisesti: julkisoikeudellisen yhteisön ”viranomaisen ominaisuudessa” suorittamat liiketoimet

74. Jos kuitenkin katsotaan, että kyseessä on arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu liiketoiminta, olisi selvitettävä, sovelletaanko siihen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklaa. Siinä vahvistetaan, että tietyissä olosuhteissa julkisoikeudellisia yhteisöjä ei pidetä verovelvollisina, vaikka ne harjoittaisivat arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa tarkoitettua liiketoimintaa.

1. Arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan luonne ja tarkoitus

75. Arvonlisäverodirektiivin 13 artiklassa ei säädetä verovapautuksesta,³⁵ koska sekä verovelvollisuus että verovapautus edellyttävät, että *verovelvollinen* harjoittaa liiketoimintaa (ks. direktiivin 131 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen säännökset verovapautuksista). Arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan soveltamisalaan kuuluvat liiketoimet eivät ole verovelvollisen harjoittamaa toimintaa, ja jo siksi ne eivät ole veronalaisia. Ne eivät kuulu arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan.

76. Sen edellytyksenä on, että julkisoikeudellinen yhteisö (tässä tapauksessa kunta) suorittaa viranomaisen ominaisuudessa (1 kohta) liiketoimia, paitsi jos tämä johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen (toinen alakohta).

77. Tämä julkisoikeudellisia yhteisöjä koskeva poikkeussäännös perustuu käsittääkseni siihen, että valtion viranomaisen ominaisuudessa veron saajana harjoittamaa toimintaa ei tarvitse verottaa uudelleen kilpailun tasapuolisuuden säilyttämiseksi.³⁶ Ehdotetun tyyppiin luokittelun yhteydessä tällaiset ”viranomaisten toimet” eivät yleensä ole arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa tarkoitettua liiketoimintaa. Jos näin kuitenkin on, *yksinkertaistavana säännöksenä* direktiivin 13 artikla on esteenä sille, että valtiolle syntyy tästä syystä verovelvoitteita (kirjaamis-, ilmoitus- ja maksuvelvoitteita). Tätä on kuitenkin vaikea sovittaa yhteen arvonlisäverodirektiivin edellä hahmotellun kulutusveroa koskevan logiikan (33 kohta) kanssa,³⁷ koska loppukuluttajan asianmukainen verotus ei voi riippua siitä, suoritetaanko palvelu kuluttajalle viranomaisen ominaisuudessa vai ei.

78. Arvonlisäverodirektiivissä säädetään kuitenkin julkisoikeudellisten yhteisöjen erityiskohtelusta sellaisten liiketoimien osalta, joita ne suorittavat viranomaisen ominaisuudessa. Tämä voi perustua siihen ajatukseen, että silloin kun kyse on viranomaisen ominaisuudessa

³⁵ Toisin kuin voitaisiin päätellä joistakin unionin tuomioistuimen ratkaisuista – esim. tuomio 10.4.2019, PSM ”K” (C-214/18, EU:C:2019:301, 38 kohta); tuomio 29.10.2015, Sudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, 71 ja 75 kohta) ja tuomio 13.12.2007, Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, 41 kohta) – tai joistakin ratkaisuehdotuksista – esim. julkisasiamies Poirares Maduron ratkaisuehdotus asiassa Isle of Wight Council ym. (C-288/07, EU:C:2008:345, 10, 12, 16, 18 ja 30 kohta).

³⁶ Ks. ”valtion itseverotuksen” ongelmasta ratkaisuehdotukseni (C-520/14, EU:C:2015:855, 23 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

³⁷ Ks. arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan luokittelusta myös ratkaisuehdotukseni (C-520/14, EU:C:2015:855, 24 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

harjoitetusta maksullisesta toiminnasta (esim. passin myöntäminen maksua vastaan, kun oletuksena on, että se on arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa tarkoitettua liiketoimintaa), kilpailua ei yleensä ole suojeltavana, ja valtion itseverotuksessa on silloin vain vähän järkeä. Jos kilpailu kuitenkin vääristyy huomattavasti, koska yksityisillä on mahdollisuus tarjota samoja palveluja, toisessa alakohdassa säädetty poikkeuksen poikkeus estää vertailukelpoisten palvelujen tarjoajien välisen kilpailun tasapuolisuuden häiriintymisen.

2. Viranomaisen ominaisuudessa suoritettut liiketoimet

79. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tässä säännöksessä tarkoitettu viranomaisen ominaisuudessa harjoitettu toiminta on sellaista toimintaa, jota julkisoikeudelliset yhteisöt harjoittavat niitä erityisesti koskevan oikeudellisen järjestelmän piirissä. Se ei sisällä sellaista toimintaa, jota ne harjoittavat samoilla oikeudellisilla edellytyksillä kuin yksityiset taloudelliset toimijat.³⁸ Ainoa peruste, jonka avulla voidaan varmuudella erottaa nämä kaksi toimien ryhmää toisistaan, on siten kansallisen oikeuden nojalla sovellettava oikeudellinen järjestelmä.³⁹ Suoritettavan analyysin luonteen vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on luokitella pääasiassa kyseessä oleva toiminta edellä esitetyn arviointiperusteen kannalta.⁴⁰

80. Vaikuttaa siltä, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä kiinnitetään ensisijaisesti huomiota oikeusperustan julkisoikeudelliseen tai yksityisoikeudelliseen luonteeseen. Oikeudellista perustaa koskeva pelkästään muodollinen edellytys on kuitenkin kyseenalainen aina silloin, kun jäsenvaltion lainsäädännössä sallitaan julkisoikeudellisten yhteisöjen perustaa sopimussuhteita myös julkisoikeuden nojalla. Arvonlisäverodirektiivin soveltamisalan ei pitäisi riippua toimintamuodon valinnasta (julkisoikeudellinen vai yksityisoikeudellinen sopimus) vaan aineellisista perusteista. Siltä osin kuin julkisoikeudellisen yhteisön liiketoimintaa arvioidaan tyyppinä vertailemalla (ks. edellä C osa), useimmat ongelmat on mahdollista ratkaista jo arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan tasolla.

81. Nyt käsiteltävässä tapauksessa – jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen arvioinnista muuta johdu – kunta on toiminut oikeuskäytännössä tarkoitetun erityisen julkisoikeudellisen järjestelmän piirissä. Asukas (suoritteensa saaja) tekee hakemuksen L:n kaupungin hyväksymän, asbestia sisältävien tuotteiden poistamista koskevan julkisoikeudellisen ohjelman yhteydessä. Kaupunki kerää asbestia sisältävät tuotteet kaupunginjohtajan antaman (julkisoikeudellisen) määräyksen nojalla. Asbestinpoisto-ohjelmaan osallistumista koskeva hakemus ja sen hyväksyminen näyttävät näin ollen perustuvan julkisoikeudelliseen järjestelmään. Myös ympäristönsuojelu- ja vesihuoltorahastolta saatu rahoitus näyttäisi perustuvan julkisoikeudelliseen järjestelmään. Kyse on näin ollen oikeuskäytännössä tarkoitettua viranomaisen ominaisuudessa harjoitetusta toiminnasta. Arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan 1 kohdan perusteella kunnan ei siten katsota olevan verovelvollinen.

³⁸ Tuomio 16.9.2008, Isle of Wight Council ym. (C-288/07, EU:C:2008:505, 21 kohta) ja tuomio 14.12.2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

³⁹ Tuomio 15.5.1990, Comune di Carpaneto Piacentino ym. (C-4/89, EU:C:1990:204, 10 kohta) ja tuomio 17.10.1989, Comune di Carpaneto Piacentino ym. (231/87 ja 129/88, EU:C:1989:381, 15 kohta).

⁴⁰ Unionin tuomioistuimen vakiintunut oikeuskäytäntö – ks. tuomio 16.9.2008, Isle of Wight Council ym. (C-288/07, EU:C:2008:505, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

3. *Ei huomattavaa kilpailun vääristymää*

82. Arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaan julkisoikeudellisia yhteisöjä pidetään kuitenkin uudelleen verovelvollisena silloinkin, kun ne suorittavat liiketoimia viranomaisen ominaisuudessa, jos niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen. Säännöksen kolmannen alakohdan mukaan julkisoikeudellisia yhteisöjä on joka tapauksessa pidettävä verovelvollisina liitteessä I luetelluista toimista, jos nämä eivät ole merkitykseltään vähäisiä. Liitteessä I luetellaan jäsenvaltion asukkaille tarjottavat tyypilliset palvelut. Näihin kuuluvat veden, kaasun jne. jakelu, mutta ei jätehuolto.

83. Tämä poikkeuksen poikkeus perustuu siihen, että julkisoikeudellinen yhteisö voi kansallisen lainsäädännön nojalla vastata tietyn luonteeltaan pääasiallisesti taloudellisen toiminnan harjoittamisesta sitä erityisesti koskevan oikeudellisen järjestelmän piirissä. Tätä samaa toimintaa voivat rinnakkain tällaisen yhteisön kanssa harjoittaa myös yksityiset toimijat, jolloin kyseisen yhteisön jättäminen arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolelle voi aiheuttaa tiettyä kilpailun vääristymistä.⁴¹ Lisäksi kuluttajilta perittäisiin osittain arvonlisäveroa ja osittain ei, vaikka molemmissa tapauksissa on kyse samasta suoritteesta (samasta kulutettavasta edusta). Palvelun suorittajan oikeudellisella muodolla (yksityisoikeudellinen vai julkisoikeudellinen yhteisö) ei voida perustella tätä eroa suoritusten vastaanottajien arvonlisäverorasituksessa.

84. Unionin lainsäätäjä on pyrkinyt välttämään tämän epäsuotuisan lopputuloksen säätäessään arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan 1 kohdan kolmannessa alakohdassa, että kyseisen direktiivin liitteessä I nimenomaisesti luetellut toimet ovat ”joka tapauksessa” arvonlisäverollisia, jos nämä eivät ole merkitykseltään vähäisiä, vaikka niitä harjoittaakin viranomaisen ominaisuudessa toimiva julkisoikeudellinen yhteisö.⁴² Arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan 1 kohdan toinen ja kolmas alakohta liittyvät näin ollen läheisesti toisiinsa, koska niillä on sama tavoite eli arvonlisäveron kantaminen kuluttajalta silloinkin, kun palvelujen suorittaja toimii viranomaisen ominaisuudessa.

85. Nämä alakohdat noudattavat näin ollen samaa logiikkaa, jonka mukaan kaikki liiketoiminta, joka antaa kuluttajalle kulutettavaa etua, on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista.⁴³ Arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan 1 kohdan toista ja kolmatta alakohtaa on näin ollen tulkittava kokonaisuutena.⁴⁴ Tässä kokonaisuuteen perustuvassa tarkastelussa huomattavaa kilpailun vääristymistä, johon viranomaisen ominaisuudessa toimivien julkisoikeudellisten yhteisöjen jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi, on arvioitava suhteessa kyseessä olevaan toimintaan sellaisenaan eikä tämä arviointi saa koskea tiettyjä paikallisia markkinoita.⁴⁵

86. Tästä unionin tuomioistuimen täsmennyksestä huolimatta tämä epäselvä tunnusmerkki (ei huomattavaa kilpailun vääristymiä) aiheuttaa edelleen ongelmia käytännössä. Ymmärrän unionin tuomioistuimen tarkoittavan tältä osin sitä, että on tutkittava, suljetaanko yksityiset talouden toimijat julkisoikeudellisen yhteisön toiminnan vuoksi kuluttajille suuntautuvien toimitusten ulkopuolelle ja missä määrin, vaikka kyseinen yhteisö toimisi vain erityisen julkisoikeudellisen

⁴¹ Tuomio 16.9.2008, *Isle of Wight Council ym.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 33 kohta).

⁴² Tuomio 16.9.2008, *Isle of Wight Council ym.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 34 kohta); vastaavasti myös tuomio 19.1.2017, *Revenue Commissioners* (C-344/15, EU:C:2017:28, 39 kohta).

⁴³ Tuomio 16.9.2008, *Isle of Wight Council ym.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 38 kohta).

⁴⁴ Tuomio 16.9.2008, *Isle of Wight Council ym.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 39 kohta).

⁴⁵ Tuomio 19.1.2017, *Revenue Commissioners* (C-344/15, EU:C:2017:28, 41 kohta) ja tuomio 16.9.2008, *Isle of Wight Council ym.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 53 kohta).

järjestelmän piirissä. Kun otetaan huomioon asbestinpoisto-ohjelman yksityiskohtaisiin sääntöihin liittyvät erityiset olosuhteet, mielestäni huomattava kilpailun vääristyminen voidaan kuitenkin tässä tapauksessa sulkea pois.

87. Tältä osin olennainen seikka on se, että – kuten edellä osassa C on todettu – kunta ei toimi markkinoilla eikä tarjoa palveluja tyyppillisen yrityksen tavoin, vaan se itse toimii pikemminkin ainoastaan palvelujen vastaanottajana. Tätä näkemystä vahvistaa vielä se, että palvelujen suorittamiseen valitaan ja palkataan yksityinen toimija julkisia hankintoja koskevan lainsäädännön mukaisesti. Käsiteltävänä olevassa tapauksessa kunta ei näin ollen syrjäytä yksityistä kilpailijaa asbestinpoistomarkkinoilta vaan asettuu – yleisen edun mukaisista julkisoikeudellisista syistä (ympäristönsuojelu, vaarojen torjunta, terveysuojelu, julkiset palvelut) – asbestinpoistoyrityksen ja loppukäyttäjän (tässä tapauksessa kyseisen asukkaan) väliin ja saa osittain rahoituksensa toisen julkisoikeudellisen yhteisön valtion sille myöntämistä varoista.

88. Tällaisessa tilanteessa ainakin huomattava kilpailun vääristymä voidaan mielestäni sulkea pois. Myös se, että arvonlisäverotulot ovat samat kuin silloin, jos omistaja olisi palkannut asbestinpoistoyrityksen omalla kustannuksellaan (eikä kunnan kustannuksella), tukee sitä, että arvonlisäverodirektiivin 13 artiklaa olisi sovellettava kunnan toimintaan kyseisen asbestinpoisto-ohjelman yhteydessä.

4. Välipäätelmä

89. Arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan 1 kohdan toista alakohtaa on tulkittava siten, että huomattava kilpailun vääristyminen voidaan sulkea pois, jos julkisoikeudellista toimintaa koskevilla yksityiskohtaisilla säännöillä varmistetaan, että yksityisiä talouden toimijoita ei suljeta kuluttajille suuntautuvien toimitusten ulkopuolelle vaan että ne voivat osallistua niihin, kuten tässä tapauksessa.

V Ratkaisuehdotus

90. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Naczelný Sąd Administracyjny esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

- 1) Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että sen määrittämiseksi, ketkä ovat vastikkeellisen palvelujen suorituksen osapuolet, on ensisijaisesti arvioitava voimassa olevia oikeussuhteita kokonaisuudessaan. Jos tämän perusteella päätellään, että kolmannen suorittaman maksun ja palvelun välillä on suora yhteys, kyseessä on ”vastikkeellinen” palvelujen suoritus.
- 2) Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toista alakohtaa on tulkittava siten, että siinä edellytetään konkreettisen toiminnan vertaamista kyseessä olevaan ammattiryhmään kuuluvan tyyppillisen verovelvollisen toimintaan.
- 3) Arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan 1 kohdan toista alakohtaa on tulkittava siten, että huomattava kilpailun vääristyminen voidaan sulkea pois, jos viranomaisen ominaisuudessa harjoitettavaa toimintaa koskevilla yksityiskohtaisilla säännöillä varmistetaan, että yksityisiä talouden toimijoita ei suljeta kuluttajille suuntautuvien toimitusten ulkopuolelle vaan että ne voivat osallistua niihin.