



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

30 päivänä maaliskuuta 2023*

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 2 artiklan 1 kohdan c alakohta – Vastikkeellinen palvelujen suoritus – 9 artiklan 1 kohta – Verovelvollisen ja liiketoiminnan käsitteet – Kunta, joka järjestää vastikkeettomasti asbestin poistamisen sellaisten kiinteistön omistavien asukkaiden hyväksi, jotka ovat ilmaisseet halunsa tähän – Kunnan toimivaltaiselta voivodikunnalta saama korvaus, joka kattaa 40–100 prosenttia tukikelpoisista kustannuksista – 13 artiklan 1 kohta – Kuntien puuttuva verovelvollisuus niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta

Asiassa C-616/21,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) on esittänyt 16.4.2021 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 5.10.2021, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

vastaan

Gmina L.,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. L. Arastey Sahún sekä tuomarit N. Wahl (esittelevä tuomari) ja J. Passer,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, edustajanaan B. Kołodziej, D. Pach ja T. Wojciechowski,
- Gmina L., edustajanaan R. Majerowska, radca prawny,

* Oikeudenkäyntikieli: puola.

- Puolan hallitus, asiamiehenään B. Majczyna,
- Euroopan komissio, asiamiehinään Ł. Habiak ja V. Uher,

kuultuaan julkisasiamiehen 10.11.2022 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 2 artiklan 1 kohdan, 9 artiklan 1 kohdan ja 13 artiklan 1 kohdan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Puolassa sijaitseva Gmina L. (L:n kunta) ja Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (verotietohallinnon johtaja, Puola) ja joka koskee kyseiselle kunnalle osoitettua ennakkoratkaisua kyseisen kunnan arvonlisäverovelvollisuudesta sen suoritettavaksi antamien asbestinpoistotoimien osalta ja oikeudesta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron poistamiseen kyseisten toimien osalta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

– –

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

– –”

- 4 Kyseisen 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 jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

- 5 Mainitun direktiivin 13 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Valtioita, hallinnollisia alueita, kuntia ja muita julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä

verovelvollisina, vaikka ne tämän toiminnan tai liiketoimien yhteydessä kantaisivat maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai korvauksen.

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

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

6 Saman direktiivin 28 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

Puolan oikeus

7 Kuntien itsehallinnosta (ustawa o samorządzie gminnym) 8.3.1990 annetun lain (Dz. U. 1990, nro 16, järjestysnumero 95), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan, 7 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

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

1) maankäyttö, kiinteistötalous, ympäristön- ja luonnonsuojelu sekä vesitalous

--

5) terveydensuojelu --”

8 Ympäristönsuojelusta 27.4.2001 annetun lain (ustawa Prawo ochrony środowiska; Dz. U. 2001, nro 62, järjestysnumero 627), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, 400 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Ympäristönsuojelua ja vesitaloutta koskevat voivodikunnan rahastot (jäljempänä voivodikuntarahastot) ovat -- itsehallinnollisia oikeushenkilöitä --”

9 Kyseisen lain 400b §:n 2 ja 2a momentissa säädetään seuraavaa:

”2. Voivodikuntarahastojen tarkoituksena on rahoittaa ympäristönsuojelua ja vesitaloutta 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 vesitalouden rahoituksen toteuttamiselle, erityisesti varmistamalla tuki tätä toteutusta ja sen edistämistä palveleville toimille sekä yhteistyöllä muiden tahojen kanssa, mukaan lukien alueelliset julkisyhteisöt, yritykset ja Puolan tasavallan alueen ulkopuolelle sijoittautuneet yhteisöt.”

10 Tavarosta ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U. 2004, nro 54, järjestysnumero 535), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, tarkoituksena on saattaa direktiivi 2006/112 osaksi Puolan oikeutta.

11 Kyseisen lain 5 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Veroa on suoritettava seuraavista tavaroista ja palveluista – –:

1) Puolan alueella suoritetuista vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;

– –”

12 Mainitun lain 15 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Verovelvollisella tarkoitetaan oikeushenkilöitä, organisaatioyksiköjä, jotka eivät ole oikeushenkilöitä, sekä luonnollisia henkilöitä, jotka harjoittavat itsenäisesti jotakin 2 momentissa tarkoitettua liiketoimintaa, tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta.

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

– –

6. Verovelvollisina ei pidetä viranomaisten elimiä eikä niiden virastoja niiden erityismääräyksiin perustuvien tehtävien osalta, lukuun ottamatta yksityisoikeudellisiin sopimuksiin perustuvaa toimintaa.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

13 Puolan tasavallan valtioneuvoston 14.7.2009 antaman päätöslauselman, joka koski pitkän aikavälin ohjelman ”Ohjelma maan puhdistamiseksi asbestista vuosiksi 2009–2032” laatimista, mukaisesti valmistellun Puolan asbestinpoisto-ohjelman yhteydessä L:n kunta antoi 26.4.2019 antamallaan päätöslauselmalla 227/VI/2019, jonka otsikko on ”L:n kaupungin ajan tasalle saatettu asbestinpoisto-ohjelma vuosiksi 2018–2032”, kyseisen kunnan kaupunginjohtajan tehtäväksi kyseisten toimien toteuttamisen.

14 Viimeksi mainitun päätöslauselman liitteen mukaan nämä toimet koostuvat asbestipitoisten tuotteiden ja jätteiden poistamisesta asuin- ja liikerakennuksista lukuun ottamatta kiinteistöjä, joilla harjoitetaan liiketoimintaa. Kyseisessä liitteessä määrätään myös, että asianomaisille asukkaille ei aiheudu mitään kustannuksia asbestinpoistosta, koska L:n kunta vastaa rahoituksesta Wojewódzki Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnejin (voivodikunnan ympäristönsuojelu- ja vesitalousrahasto, jäljempänä ympäristönsuojelurahasto) avulla.

15 L:n kunnan kaupunginjohtaja vahvisti kyseisen päätöslauselman täytäntöönpanoa koskevien yksityiskohtaisten määräysten antamisesta ja asbestipitoisten tuotteiden ja jätteiden poistamiseksi tehtyjen hakemusten tutkimisesta vastaavan lautakunnan perustamisesta 23.9.2019 annetulla määräyksellä asbestinpoistotoimintaa koskevat käytännön näkökohdat. Kyseinen kunta aikoi yhtäältä järjestää näiden töiden suorittamiseksi tarjouskilpailun, ja hyväksytyyn tarjoajan oli

laadittava arvonlisäverolliset laskut. Toisaalta mainitun kunnan oli maksamiensa laskujen perusteella tarkoitus saada kyseisestä rahastosta tukea, joka voi olla 40–100 prosenttia kustannuksista sen mukaan, miten rahaston asettamat vaatimukset ovat täyttyneet.

- 16 Tässä yhteydessä L:n kunta, jolla on arvonlisäverotunniste, teki 7.1.2020 verotietohallinnon johtajalle ennakkoratkaisuhakemuksen sen selvittämiseksi, onko se arvonlisäverovelvollinen näiden toimien yhteydessä, sillä mainittu kunta katsoo, ettei näin ole, koska sen mukaan se suorittaa tällaiset toimet viranomaisen ominaisuudessaan.
- 17 Verotietohallinnon johtaja katsoi 13.3.2020 antamassaan ennakkoratkaisussa, että L:n kunta toimii arvonlisäverovelvollisena ja että sillä on näin ollen oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero.
- 18 Kyseinen kunta riitautti tämän ennakkoratkaisun Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lubliniessa (Lublinin voivodikunnan hallintotuomioistuim, Puola), joka kumosi sen. Kyseinen tuomioistuin katsoi 21.7.2020 antamassaan tuomiossa lähinnä, että mainittu kunta toimii viranomaisen ominaisuudessaan sellaisen tehtävän puitteissa, josta on määrätty erityismääräysten nojalla ja joka se oli nimetty toteuttamaan, eikä arvonlisäverovelvollisena.
- 19 Verotietohallinnon johtaja teki tästä tuomiosta kassaatiovalituksen ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.
- 20 Tässä tilanteessa Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko direktiivin [2006/112] 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?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

- 21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään lähinnä, onko direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohtaa, 9 artiklan 1 kohtaa ja 13 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että arvonlisäveron alaisena palvelujen suorituksena on pidettävä sitä, että kunta antaa yrityksen tehtäväksi asbestipitoisten tuotteiden ja jätteiden asbestinpoisto- ja keräämistoimet sellaisten kiinteistön omistavien asukkaidensa hyväksi, jotka ovat ilmaisseet halunsa tähän, kun tällaisella toiminnalla ei ole jatkuvaluonteista tulonsaantitarkoitusta eikä asukkaiden tarvitse maksaa siitä, koska nämä liiketoimet rahoitetaan julkisista varoista.
- 22 Aluksi on muistutettava, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen, joka on yksin toimivaltainen arvioimaan tosiseikkoja, tehtävänä on määrittää kyseisen toimen luonne (tuomio 13.1.2022, Termas Sulfurosas de Alcafache, C-513/20, EU:C:2022:18, 36 kohta).

- 23 Unionin tuomioistuimen tulee kuitenkin esittää kyseiselle tuomioistuimelle kaikki unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, jotka saattavat olla hyödyllisiä sen ratkaistessa käsiteltävänä olevaa asiaa (tuomio 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 24 Jotta kunnan kiinteistön omistaville asukkailleen tekemä tarjous tiettyjen kiinteistöjen asbestinpoistosta kuuluisi direktiivin 2006/112 soveltamisalaan, kyseessä on ensinnäkin oltava kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu vastikkeellinen palvelujen suoritus kyseisen kunnan asukkaille, ja toisaalta sen on oltava mainitun direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua liiketoimintaa siten, että mainittu kunta on toiminut myös verovelvollisen ominaisuudessa.

Vastikkeellinen palvelujen suoritus

- 25 Jotta palvelujen suorituksen olevan direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdassa tarkoitettulla tavalla vastikkeellisia, vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhtäältä palvelujen suorituksen ja toisaalta verovelvollisen todella saaman vastikkeen välillä on oltava välitön yhteys. Tällainen välitön yhteys muodostuu, kun yhtäältä palvelujen suorittajan ja toisaalta niiden vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelujen suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajan saamasta palvelusta (ks. vastaavasti tuomio 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, 36 kohta).
- 26 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämistä täsmennyksistä ilmenee, että L:n kunnan tarkoituksena on antaa kunnan asukkaiden tekemän hakemuksen perusteella yrityksen tehtäväksi suorittaa liiketoimia asbestipitoisten tuotteiden ja jätteiden poistamiseksi ja keräämiseksi näiden omistamilta kiinteistöiltä, joilla on asbestia. Tältä osin on todettava, että nämä liiketoimet ovat kyseisen direktiivin 24 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja palvelujen suorituksia.
- 27 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on kuitenkin määrittää, kuka on näiden palvelujen suorittaja ja kuka sen vastaanottaja.
- 28 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee tältä osin, että L:n kunnan ja sen valitseman yrityksen välillä on tehtävä sopimus, joka koskee tämän tuomion 26 kohdassa mainittuja liiketoimia, ja että tämä kunta saa tällä perusteella mainitulta yritykseltä laskun, jonka yksin se maksaa, koska kyseessä ovat asukkaat eivät suorita mitään maksua vastikkeena asbestinpoistosta eivätkä asbestipitoisten tuotteiden ja jätteiden keräämisestä.
- 29 On siis todettava, että kyseisen kunnan maksun suorittamisesta vastikkeeksi saama etu ei perustu pelkästään kyseessä oleviin asukkaisiin nähden asbestille altistumisesta ihmisten terveydelle ja elämälle aiheutuvan vaaran poistamiseen vaan myös laajemmin elämänlaadun parantamiseen L:n kunnan hallinnoimalla alueella.
- 30 Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee kuitenkin, että Puolan verohallinto katsoo, että koska mainitusta palvelujen suorituksesta – eli asbestin poistamisesta kiinteistöiltä – syntyy etua ensisijaisesti kyseessä oleville kunnan asukkaille, näiden asukkaiden on katsottava antaneen toimeksiannon L:n kunnalle, joka on sittemmin toiminut direktiivin 2006/112 28 artiklassa tarkoitettuna komissionsaajana.

- 31 Tämän säännöksen nojalla verovelvollisen, joka omissa nimissään mutta toisen lukuun toimien osallistuu palvelujen suoritukseen, on katsottava itse vastaanottaneen ja suorittaneen kyseiset palvelut. Jos kyseinen kunta näin ollen komissionsaajana antaa kyseisen yrityksen tehtäväksi asbestin poistamisen omissa nimissään mutta kyseessä olevien asukkaiden lukuun, sitä kohdellaan arvonlisäverotuksessa ikään kuin se itse olisi suorittanut asbestinpoiston viimeksi mainittujen kiinteistöiltä.
- 32 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamista tiedoista ei kuitenkaan ilmene, jollei sen tosiseikkoja koskevasta luonnehdinnasta muuta johdu, että direktiivin 2006/112 28 artiklaa olisi sovellettava pääasiassa, koska oikeuskäytännön mukaan kyseisen säännöksen soveltaminen edellyttää, että on olemassa toimeksianto, jonka täytäntöönpanossa komissionsaaja toimii komissionantajan lukuun palvelun suorituksessa, mikä merkitsee sitä, että komissionsaajan ja komissionantajan välillä on oltava sopimus, jonka kohteena on kyseisen toimeksiannon antaminen (ks. vastaavasti tuomio 12.11.2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, 51 ja 52 kohta).
- 33 Siten hyväksyessään kunnan asbestinpoistotoimet kiinteistöillään kyseessä olevat omistajat tekevät ainoastaan hakemuksen L:n kunnalle, joka varmistaa, että kyseiset kiinteistöt täyttävät asbestinpoiston edellytykset. Näin ollen kyseiset asukkaat eivät anna kunnan tehtäväksi poistaa asbestia omaan lukuunsa, vaan toivovat voivansa hyödyntää asbestinpoisto-ohjelmaa. Kyseisten toimien onnistumisesta päättää siis mainittu kunta eivätkä kyseessä olevat kiinteistönomistajat. Hakemuksen tekemisen lisäksi viimeksi mainituilla ei ole vaikutusvaltaa palvelujen tarjoamisen toteutumiseen.
- 34 Vaikka edellä esitetyn perusteella on todettava, että direktiivin 2006/112 28 artiklan soveltamisedellytykset eivät täyty nyt käsiteltävän asian kaltaisessa tilanteessa ja että L:n kunta ei näin ollen ole toiminut asianomaisten asukkaidensa nimissä, on kuitenkin vielä selvitettävä, voidaanko kuntaa pitää kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettujen pääasiassa kyseessä olevien palvelujen suorittajana.
- 35 Yhtäältä on muistutettava, että sitä varten, että palveluiden suoritus voidaan katsoa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetuksi ”vastikkeelliseksi” suoritukseksi, ei ole tarpeen, että suoritusta koskeva vastike saadaan suoraan sen vastaanottajalta, koska vastike voidaan saada myös kolmannelta (ks. vastaavasti tuomio 15.4.2021, Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 36 Toisaalta sillä, että palvelut suoritetaan omakustannushinnan ylittävään tai alittavaan hintaan ja näin tavanomaisen markkinahinnan ylittävään tai alittavaan hintaan, ei ole merkitystä sen kannalta, voidaanko liiketoimi katsoa vastikkeelliseksi, koska 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 (ks. vastaavasti tuomio 15.4.2021, Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 37 Tämän tuomion 25, 35 ja 36 kohdassa mainitun oikeuskäytännön valossa ratkaisevaa ei ole se, että L:n kunta itse vastaa aluksi valitun yrityksen markkinahintaan suorittamien palvelujen kokonaiskustannuksista ja että tarvittaessa tämän jälkeen kolmas osapuoli eli kyseessä oleva voivodikunta maksaa ympäristönsuojelurahaston välityksellä kyseiselle kunnalle tuen, joka kattaa 40–100 prosenttia kyseisistä kustannuksista.

- 38 Siltä osin kuin mainitun kunnan kyseisestä rahastosta saaman korvauksen edellytyksenä on asbestinpoistotoimen suorittaminen, jota – jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamasta tosiseikkojen arvioinnista muuta ilmene – sama kunta ei olisi aikonut tehdä ilman mainitun rahaston tukea, on katsottava, että huolimatta saman rahaston ja L:n kunnan kyseessä olevien asukkaiden välisen sopimuksen puuttumisesta on olemassa tämän tuomion 25 kohdassa esiin tuodussa oikeuskäytännössä tarkoitettu välitön yhteys, koska palvelujen suoritus ja siitä saatava vastasuoritus ovat toisistaan riippuvaisia, sillä toinen toteutetaan vain sillä edellytyksellä, että myös toinen toteutuu, ja päinvastoin (ks. vastaavasti tuomio 11.3.2020, San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 39 Näin ollen on katsottava, että nyt käsiteltävässä asiassa on olemassa rinnakkain kaksi palvelua eli yhtäältä palvelu, jonka L:n kunnan valitsema yritys suorittaa ja kyseinen kunta maksaa, ja toisaalta palvelu, jonka tekijä on ensinnäkin kyseinen kunta, josta toiseksi hyötyvät kyseisen asukkaat ja jonka vastikkeena on kolmanneksi ympäristönsuojelurahastosta mainitulle kunnalle maksettu tuki.
- 40 Ei ole epäilystäkään siitä, että näistä palvelujen suorituksista ensimmäinen vastaa direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettua vastikkeellisen palvelujen suorituksen määritelmää. Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin päätyy tämän tuomion 35–38 kohdassa esitettyjen seikkojen perusteella tosiseikkoja koskevan arviointinsa päätteeksi samaan lopputulokseen jälkimmäisestä palvelujen suorituksesta eli siitä, jonka tekijä on L:n kunta, sen on ratkaistava, suoritetaanko nämä palvelut liiketoiminnan yhteydessä, kun otetaan huomioon, että oikeuskäytännön mukaan toimintaa voidaan pitää kyseisen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuna liiketoimintana ainoastaan, jos se täyttää jonkin tämän direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua liiketoimen tunnusmerkistön (tuomio 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

Palvelujen suorittaminen liiketoiminnan yhteydessä

- 41 Aluksi on muistutettava, että direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan sanamuodon tarkastelusta käy ilmi liiketoiminnan käsitteen soveltamisalan laajuus ja tarkemmin se, että käsite on myös objektiivinen siten, että toimintaa tarkastellaan sellaisenaan sen tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta (tuomio 25.2.2021, Gmina Wrocław (Kiinteistöön kohdistuvan käyttöoikeuden muuttuminen), C-604/19, EU:C:2021:132, 69 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 42 Toiminta katsotaan siis yleensä liiketoiminnaksi, jos se on jatkuvaluonteista ja jos se suoritetaan liiketoimen tekijän saamaa vastiketta vastaan (tuomio 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 43 Liiketoiminnan täsmälliseen määrittelemiseen liittyvien vaikeuksien vuoksi on arvioitava sen toteuttamiseen liittyviä olosuhteita kokonaisuudessaan (ks. vastaavasti tuomio 12.5.2016, Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) suorittamalla tapauskohtainen arviointi ottamalla viitekohdaksi kyseessä olevalla alalla toimivan elinkeinonharjoittajan, toisin sanoen nyt käsiteltävässä asiassa asbestinpoistoyrityksen, tavanomainen toiminta.

- 44 Tältä osin on todettava ensinnäkin, että elinkeinonharjoittajan on tarkoitus saada liiketoimillaan jatkuvaluonteisia tuloja (ks. vastaavasti tuomio 20.1.2021, AJFP Sibiu ja DGRFP Braşov, C-655/19, EU:C:2021:40, 27–29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), mutta L:n kunnalla ei ole palveluksessaan henkilöstöä asbestinpoistoa varten eikä se etsi asiakkaita, vaan se ainoastaan aloittaa valtakunnallisella tasolla määritellyn ohjelman puitteissa asbestinpoistotoimet, jotka suoritetaan sen jälkeen, kun kunnan alueella sijaitsevien kiinteistöjen omistajat, joita kyseinen ohjelma voi koskea, ovat ilmaisseet halunsa hyödyntää ohjelmaa ja täyttävät siihen osallistumisen edellytykset. Lisäksi asbestinpoisto tietyssä kunnassa ei ole määritelmällisesti luonteeltaan toistuvaa, mikä erottaa nyt käsiteltävänä olevan asian niistä asioista, joissa kunnalliset palvelut ovat jatkuvaluonteisia.
- 45 Toiseksi ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamista tiedoista ilmenee, että L:n kunta tarjoaa kyseessä olevien kiinteistöjen osalta asbestinpoistoa sekä asbestipitoisten tuotteiden ja jätteiden keräämistä ilmaiseksi, vaikka se onkin sitä ennen maksanut kyseessä olevalle yritykselle markkinahinnan mukaisen korvauksen.
- 46 Unionin tuomioistuin on jo todennut, että kun kunta saa maksuina takaisin vain erittäin pienen osan sille aiheutuneista kustannuksista ja kun kustannusten loppuosa rahoitetaan julkisista varoista, tällainen ero kyseisten kustannusten ja tarjottujen palvelujen vastikkeena saatujen määrien välillä on omiaan sulkemaan pois vastikkeen olemassaolon (ks. vastaavasti tuomio 12.5.2016, Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Näin on sitäkin suuremmalla syyllä silloin, kun palvelujen vastaanottajien maksama vastike on olematon, kuten tässä tapauksessa.
- 47 Tästä seuraa, että vaikka otettaisiin huomioon ympäristönsuojelurahastosta L:n kunnalle myönnetty tuki, joka kattaa 40–100 prosenttia aiheutuneista kustannuksista, tällaisen palvelujen tarjoamisen luonne ei vastaa asbestinpoistoyrityksen, joka olisi hintansa vahvistamalla pyrkinyt kattamaan kustannuksensa ja saamaan voittomarginaalin, mahdollista toimintatapaa. Lisäksi kustannuksia, jotka liittyvät siihen, että kyseinen kunta järjestää asukkaidensa hyväksi asbestinpoiston, ei myöskään korvata, vaan ainoastaan valitun yrityksen suorittamista liiketoimista maksetaan korvaus. Mainittu kunta vastaa myös ainoastaan tappioriskeistä, eikä sillä ole voittonäkymiä.
- 48 Kolmanneksi tällaisen asbestinpoistoyrityksen kannalta ei vaikuta taloudellisesti kannattavalta, että sen palvelujen suoritusten vastaanottajat eivät vastaa ollenkaan sille aiheutuneista kustannuksista, kun taas se jää odottamaan tuen muodossa osittaista korvausta kyseisistä kustannuksista. Sen lisäksi, että tällainen mekanismi tekisi sen kassavarannosta systemaattisesti tappiollisen, kun otetaan huomioon ensinnäkin voittomarginaalin puuttuminen, tämän jälkeen asbestinpoisto-ohjelman järjestämiseen liittyvien kustannusten korvaamatta jääminen ja lopuksi valitulle yritykselle maksetuista summista saatavien korvausten prosentuaalisen osuuden huomattava vaihtelu 40 ja 100 prosentin välillä, kyseinen mekanismi aiheuttaisi sille epätavallista epävarmuutta, koska kysymys siitä, korvaako kolmas osapuoli ja missä määrin näin merkittävän osan aiheutuneista kustannuksista, jää tosiasiallisesti avoimeksi, kunnes kyseinen kolmas osapuoli tekee päätöksensä kyseessä olevien liiketoimien suorittamisen jälkeen.
- 49 Näin ollen – jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamasta tarkistuksesta muuta johdu – L:n kunta ei näytä harjoittavan nyt käsiteltävässä asiassa direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua liiketoimintaa.

Verovelvollisuuden puuttuminen sillä perusteella, että julkisoikeudellinen yhteisö on suorittanut liiketoimia viranomaisen ominaisuudessa

- 50 Koska L:n kunta ei tämän tuomion 41–49 kohdassa esitettyjen seikkojen perusteella harjoita direktiivin 2006/112 soveltamisalaan kuuluvaa toimintaa, ei ole tarpeen määrittää, olisiko kyseinen toiminta jätetty myös kyseisen direktiivin 13 artiklan 1 kohdan nojalla tämän soveltamisalan ulkopuolelle.
- 51 Edellä todettujen seikkojen perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohtaa, 9 artiklan 1 kohtaa ja 13 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että se, että kunta antaa yrityksen tehtäväksi suorittaa liiketoimia, jotka sisältävät asbestinpoiston ja asbestipitoisten tuotteiden ja jätteiden keräämisen sellaisten kiinteistön omistavien asukkaidensa hyväksi, jotka ovat ilmaisseet halunsa tähän, ei ole arvonlisäveron alaista palvelujen suoritusta, kun tällaista toimintaa ei harjoiteta jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa ja kun asukkaiden maksettavaksi ei jää mitään, koska nämä liiketoimet rahoitetaan julkisista varoista.

Oikeudenkäyntikulut

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

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

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohtaa, 9 artiklan 1 kohtaa ja 13 artiklan 1 kohtaa

on tulkittava siten, että

se, että kunta antaa yrityksen tehtäväksi suorittaa liiketoimia, jotka sisältävät asbestinpoiston ja asbestipitoisten tuotteiden ja jätteiden keräämisen sellaisten kiinteistön omistavien asukkaidensa hyväksi, jotka ovat ilmaisseet halunsa tähän, ei ole arvonlisäveron alaista palvelujen suoritusta, kun tällaista toimintaa ei harjoiteta jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa ja kun asukkaiden maksettavaksi ei jää mitään, koska nämä liiketoimet rahoitetaan julkisista varoista.

Allekirjoitukset