

Asia C-612/21

**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä**

Jättämispäivä:

30.9.2021

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

16.4.2021

Valittaja:

O:n kunta

Vastapuoli:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (verotietohallinnon
pääjohtaja, Puola)

Pääasian kohde

Kunnan tekemä kassaatiovalitus verotuspäätöksestä, jolla kunta on todettu arvonlisäverovelvolliseksi uusiutuvien energialähteiden käyttöön tarkoitettujen laitojen asennuspalveluista.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta

Direktiivin 2006/112 säännösten tulkinta ja SEUT 267 artikla

Ennakkoratkaisukysymykset

1. Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L-347, s. 1, sellaisena kuin se on muutettuna) säännöksiä ja erityisesti tämän direktiivin 2 artiklan 1 kohtaa, 9 artiklan 1 kohtaa 1 ja 13 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että kunta (viranomainen) on arvonlisäverovelvollinen, kun se panee täytäntöön hankkeen, jonka tavoitteena on lisätä uusiutuvien energialähteiden osuutta siten, että se sitoutuu kiinteistönomistajien kanssa tehdyn yksityisoikeudellisen sopimuksen nojalla pystyttämään uusiutuvien energialähteiden käyttöön tarkoitettuja laitoksia näiden kiinteistöille ja siirtämään tietyn ajan kuluttua kyseisten laitosten omistusoikeuden kiinteistönomistajille?

2. Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko tämän direktiivin 73 artiklassa tarkoitettuun veron perusteeseen sisällytettävä kunnan (viranomaisen) uusiutuvia energialähteitä koskevien hankkeiden toteuttamiseen EU:n rahastoista saama taloudellinen tuki?

Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1): 2, 9 ja 13 artikla

Viitatu kansalliset oikeussäännöt

1. Tavaroiden ja palveluiden kannettavasta verosta 11.3.2004 annettu laki (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)

15 §:n 1 momentti Verovelvollisia ovat oikeushenkilöt, organisatoriset yksiköt, jotka eivät ole oikeushenkilöitä, sekä luonnolliset henkilöt, jotka harjoittavat itsenäisesti 2 momentissa tarkoitettua liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

15 §:n 2 momentti Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien luonnonvarojen hyödyntäminen, maataloustoiminta ja vapaiden ammattien harjoittaminen. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

15 §:n 6 momentti Verovelvollisena ei pidetä viranomaisten elimiä tai virastoja, jotka palvelevat näitä viranomaisia lain sellaisten erillisten säännösten nojalla asetettujen tehtävien hoitamisessa, joiden hoitamista varten ne on perustettu,

lukuun ottamatta tehtyjen yksityisoikeudellisten sopimusten perusteella suoritettavia toimia.

29 a §:n 1 momentti [– –] 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.

2. Ympäristölaki (Prawo ochrony środowiska), joka annettiin 27.4.2001 (Dz. U. 2020, järjestysnumero 1219, sellaisena kuin se on muutettuna; jäljempänä ympäristölaki)

400 a §:n 1 momentti Ympäristön suojelun ja vesihuollon rahoittamiseen on sisällyttävä:

21) ilmansuojelua koskevat toimenpiteet

22) paikallisten uusiutuvien energialähteiden käytön edistäminen ja ympäristöystävällisempien energialähteiden käyttöönotto

403 §:n 2 momentti Kunnan omiin tehtäviin kuuluu ympäristönsuojelun rahoittaminen 400a §:n 1 momentin 21–25 kohdassa mainitussa laajuudessa ja vähintään 402 §:n 4, 5 ja 6 momentissa mainittujen maksujen ja seuraamusmaksujen, jotka kuuluvat kunnan talousarvion tuloihin, määräisenä, vähennettynä näiden tulojen ylijäämällä, joka ohjataan voivodikuntien talousarvioon.

Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä pääasiassa sekä asianosaisten keskeiset lausumat

- 1 Riita koskee olennaisin osin sitä, onko kunta uusiutuvien energianlähteiden käyttöön tarkoitettujen laitosten asennushanketta toteuttaessaan arvonlisäverovelvollinen ja ovatko näin ollen kiinteistönomistajien oma rahoitusosuus ja kunnan kyseisen hankkeen toteuttamiseen saama tuki arvonlisäverollisia.
- 2 Gmina O (O:n kunta, Puola; jäljempänä kantaja tai kunta) haki yksittäistapausta koskevaa vero-oikeudellista tulkintaa, joka koski tavaroista ja palveluista kannettavaa arvonlisäveroa (arvonlisävero) siltä osin, onko kunta arvonlisäverovelvollinen uusiutuvien energialähteiden käyttöön tarkoitettujen laitosten pystyttämispalveluista.
- 3 Kunta on alueellinen julkisyhteisö, joka on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi. Kunta teki kolmen muun kunnan kanssa kumppanuussopimuksen uusiutuvien energialähteiden käyttöä koskevien laitosten pystyttämishankkeen toteuttamiseksi näiden neljän kunnan alueella (jäljempänä hanke).

- 4 Yksi kunnista, joka johti hanketta, teki kaikkien kumppaneiden nimissä hanketta varten tukisopimuksen voivodikunnan kanssa. Kumppanuussopimuksen nojalla saatu tuki maksetaan kumppaneille kulloinkin sovittuina osuuksina.
- 5 Tuen tarkoituksena on kattaa vain osittain avustuskelpoiset kustannukset. Kunkin kunnan harkintavallassa on, kuinka ne rahoittavat loput hankkeen kustannuksista. Kantajan saama tuki kattaa hankkeen menoja ja sitä voidaan käyttää ainoastaan tämän hankkeen toteuttamiseksi välttämättömiin menoihin. Kunta sai tuen, jonka suuruus on 75 prosenttia kaikista hankkeen avustuskelpoisista kustannuksista.
- 6 Hankkeen päätavoitteena on lisätä uusiutuvien energialähteiden osuutta kokonaisenergiatuotannossa ja vähentää ilmalle haitallisia päästöjä, edistää aurinkoenergian käyttöä, edistää yksittäisten kuluttajien uusiutuvien energialähteiden käytön laajentamista asentamalla uusiutuvien energialähteiden käyttöön tarkoitettuja laitoksia, ja edistää ekologisten ja ympäristöystävällisempien laitosten laajentamista. Hankkeessa kunta panee täytäntöön ministerineuvoston 10.11.2009 hyväksymän ”Puolan energiapolitiikan vuoteen 2030 asti”, jonka mukaan 20 prosenttia tuotetusta energiasta olisi oltava peräisin uusiutuvista energialähteistä.
- 7 Hankkeessa asukkaiden ja oikeushenkilöiden kiinteistöille asennetaan aurinkosähköpaneeleita, hyötyveden lämmittämiseen tarkoitettuja ilmapumppuja ja aurinkopaneeleita. Kunta teki sopimuksia luonnollisten henkilöiden (asukkaiden) kanssa kiinteistönomistajina. Kiinteistöjen omistajat liittyivät hankkeeseen vapaaehtoisesti kunnan kanssa tehdyllä sopimuksella.
- 8 Kiinteistöomistajien kanssa tehdyn sopimuksen mukaan kaikki uusiutuvien energialähteiden käyttöön tarkoitetut laitokset ovat hankkeen ajan eli viisi vuotta siitä päivästä, jona kunta sai viimeisen maksusuorituksen tukisopimuksen ja kumppanuussopimuksen nojalla, kunnan omaisuutta. Tämän jälkeen uusiutuvien energialähteiden käyttöön tarkoitetun laitoksen omistusoikeus siirtyy kiinteistönomistajalle. Hankkeen aikana kiinteistönomistaja ei voi myydä uusiutuvien energialähteiden käyttöön tarkoitettua laitosta. Myöskään kunta ei saa myydä tai purkaa laitosta tällä ajanjaksolla, koska tämä voisi johtaa siihen, että kunnan on maksettava tuki takaisin. Kiinteistönomistajat ovat velvollisia maksamaan oman rahoitusosuuden kunnan pankkitilille sovituissa määräajassa. Omistajat voivat käyttää uusiutuvien energialähteiden käyttöön tarkoitettua laitosta sopimusmääräysten mukaisesti ilman lisäkuluja. Kiinteistönomistajat ovat antaneet kunnalle valtuuden toimia niiden nimissä toimivaltaisissa hallintoviranomaisissa, kun on kyse sellaisten laissa säädettyjen lupien hakemisesta, jotka ovat tarpeellisia laitoksen pystyttämiseksi niiden kiinteistöille.
- 9 Kunta sitoutui valitsemaan urakoitsijan, laatimaan töiden aikataulun, harjoittamaan jatkuvaa rakennusvalvontaa, suorittamaan lopputarkastuksen ja hoitamaan hankkeen taloushallinnon. Kiinteistönomistajien suorittama oma rahoitusosuus on ainoa maksu, jonka ne suorittavat kunnalle hankkeen yhteydessä. Tämä maksu kuuluu konkreettisen, urakoitsijan määrittämän uusiutuvien

energiälähteiden käyttöön tarkoitetun laitoksen avustuskelpoisiin kustannuksiin eli korvaukseen, jonka urakoitsija saa tämän konkreettisen laitoksen pystyttämistä. Tämä osuus on 25 prosenttia avustuskelpoisista kustannuksista, kun taas kiinteistönomistajan kanssa tehdyssä sopimuksessa määrätään myös oman rahoitusosuuden vahvistetusta enimmäismäärästä.

- 10 Kiinteistön omistajien maksuja ei käytetä työnjohto- ja mainontakustannuksiin. Kunta vastaa näistä avustuskelpoisista kustannuksista omilla varoillaan ja tuella. Urakoitsija, joka valitaan julkisia hankintoja koskevien säännösten mukaisesti avoimella tarjouskilpailulla, asentaa uusiutuvien energialähteiden käyttöön tarkoitetut laitokset.
- 11 Urakoitsijan kanssa tehdyssä sopimuksessa on viisi sopimuspuolta. Sopimuspuolet ovat urakoitsija ja neljä toimeksiantavaa kuntaa. Sopimuksessa vahvistetaan yksittäisissä kunnissa pystytettävien uusiutuvien energialähteiden käyttöön tarkoitettujen laitosten laajuus ja luonne. Kukin kunta hoitaa rahoituksen erikseen urakoitsijan kanssa siten, että tämä laskuttaa kutakin kuntaa niiden toimeksiantojen laajuuden mukaisesti.
- 12 Ei ole mahdollista saada suurempaa tukea, kun urakoitsija tarjoaa odotettua hintaa korkeamman hinnan. Sitä vastoin tuki on alempi, jos urakoitsijalle maksettava hinta on alempi kuin tukihakemuksessa on oletettu. Hankkeen tukisopimuksessa ei velvoiteta kuntaa perimään kiinteistönomistajilta omaa rahoitusosuutta, eikä se sisällä tietoja niiden maksujen suuruudesta.
- 13 Tuki annetaan sellaisten avustuskelpoisten kustannusten (mukaan lukien mainonta- ja työnjohtokustannukset) yhteisrahoitusta varten, joita kunnalle aiheutuu hankkeen yhteydessä, ja kunta laskee nämä kustannukset sen elimen kanssa, joka antaa tuen. Tuen määrä määräytyy niiden avustuskelpoisten kustannusten määrän mukaan, jotka kunnalle aiheutuvat hankkeeseen liittyvistä hankinnoista.
- 14 Kunta tiedusteli Dyrektor Krajowej informacji Skarbowejilta (Puolan verotietohallinnon pääjohtaja; jäljempänä veroviranomainen), ovatko kiinteistönomistajien suorittamat omat rahoitusosuudet ja kunnan saamat tuet arvonlisäverottomia, koska kunta ei ole arvonlisäverovelvollinen uusiutuvien energialähteiden käyttöön tarkoitettujen laitosten asentamisen osalta. Sen mukaan suoritettavat palvelut eivät ole arvonlisäverollisia, koska ne suoritetaan sen julkisoikeudellisessa vaikutuspiirissä eikä liiketoiminnan yhteydessä. Näin ollen oma rahoitusosuus ja tuki eivät ole vastiketta suoritetuista palveluista.
- 15 Veroviranomainen katsoi 7.8.2019 antamassaan yksittäistapausta koskevassa sitovassa tulkinnassa, ettei kunnan kanta ollut oikea. Se ilmoitti, että kunta on näiden toimien osalta arvonlisäverovelvollinen. Se, että kunta suorittaa omia tehtäviä, tai hankkeen tavoite eivät ole peruste poikkeukselle arvonlisäverovelvollisuudesta. Kuvattujen toimintojen harjoittamiseen olisi

nimittäin edelleen sovellettava erityisiä julkisoikeudellisia säännöksiä, jotka nojautuvat valtiovallan erioikeuksiin.

- 16 Veroviranomaisen mukaan kuvatut palvelut suoritetaan yksityisoikeudellisten sopimusten perusteella vastikkeellisesti, ja ne koskevat jotakin toiminta-aluetta (palvelutyyppejä), jolla myös muut yritykset, joiden toiminnat eivät jää arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolelle, toimivat markkinoilla. Kuvatussa liiketoimessa kunta toimii samalla tavalla kuin muut talouden toimijat, joten tähän toimeen sovelletaan arvonlisäverolain 15 §:n 6 momentti ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö huomioon ottaen yleisiä arvonlisäveroa koskevia periaatteita.
- 17 Veroviranomaisen mukaan kunnan suorituksen ja omistajien suorittamien maksujen välillä on suora yhteys (samanarvoisuus). Nämä maksut ovat näin ollen vastiketta kunnan suorittamista palveluista.
- 18 Lisäksi veroviranomainen viittasi siihen, että arvonlisäverolain 29 §:n 1 momentin mukaisesti veron määräytymisperuste käsittää sekä kiinteistönomistajien suorittamat maksut että tuen määrän, jonka kunta saa kolmannelta uusiutuvien energialähteiden käyttöön tarkoitettujen laitteiden pystyttämispalvelujen suorittamisesta ja jotka ovat arvonlisäverolain 5 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaisesti arvonlisäverollisia.
- 19 Ensimmäisen asteen tuomioistuin hylkäsi kunnan kanteen.
- 20 Tämä tuomioistuin ei hyväksynyt kunnan kantaa, jonka mukaan kunta ei harjoita arvonlisäverolain 15 §:n 2 momentissa tarkoitettua liiketoimintaa, koska suoritukset eivät ole samanarvoisia. Tuomioistuimen mukaan omien rahoitusosuuksien samanarvoisuuden puuttuminen on lähtökohtaisesti ominaista kaikille yksityisoikeudellisille suhteille, joissa maksetaan niin kutsuttua tavaroiden tai palvelujen hintatukea (Puolan lainsäädännön mukaan). Tuomioistuin ei myöskään yhtynyt kunnan näkökantaan, jonka mukaan toiminta ei ole voittoa tavoittelevaa, vaan pyrkii kasvattamaan uusiutuvien energialähteiden osuutta kokonaisenergiantuotannossa. Tuomioistuimen mukaan toisen tavoitteen toteuttaminen ei sulje pois ensimmäisen tavoitteen toteuttamista. Kunta saa kiinteistönomistajilta 25 prosentin korvauksen tukikelpoisista kustannuksista, joten asentamista ei suoriteta ilman kiinteistönomistajien osallistumista rahoitukseen. Myöskään se, että kunta ei tee voittoa, ei vaikuta sen arviointiin, ovatko nämä toimet liiketoimintaa.
- 21 Ensimmäisen asteen tuomioistuimen mukaan myöskään se seikka, että kunta täyttää julkisen tehtävän (ympäristön- ja luonnonsuojelu), ei sulje sitä verotuksen ulkopuolelle.
- 22 Tämä tuomioistuin totesi, että kunnan ja kiinteistönomistajien välinen suhde on tehdystä sopimuksesta seuraava yksityisoikeudellinen suhde. Kunta ei siis toimi julkisoikeudellisesti viranomaisena.

- 23 Arvonlisäverolain 29a §:n 1 momentin rikkomisen osalta ei tuomioistuimen mukaan ollut epäilystä siitä, että käsiteltävässä asiassa avustus myönnettiin uusiutuvien energialähteiden käyttöön tarkoitettujen laitosten asentamisen rahoittamiseksi tietyn kiinteistönomistajan maalla. Sitä vastoin itse uusiutuvien energialähteiden käyttöön tarkoitettujen laitosten asennustoiminta on arvonlisäverollista.
- 24 Kunta teki tästä tuomiosta kassaatiovalituksen.

Yhteenveto ennakkoratkaisupyynnön perusteista

- 25 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että ennen kuin tutkitaan, tarkoittaako tietyn toiminnan harjoittaminen julkisen vallan käyttöä, on ehdottomasti selvitettävä, harjoittaako kunta liiketoimintaa. On huomattava, että – kuten unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee – direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan tarkastelusta kyseisen direktiivin tavoitteiden valossa ilmenee, että kahden edellytyksen on täytyttävä samanaikaisesti, jotta verovelvollisuuden ulkopuolelle jäämistä koskevaa sääntöä voidaan soveltaa: toiminnan harjoittajan on oltava julkisoikeudellinen yhteisö ja toimintaa on harjoitettava viranomaisen ominaisuudessa (ks. tuomio 25.10.2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 26 Sen toteamiseksi, harjoittaako kunta kyseisellä alalla liiketoimintaa, on tarkasteltava, onko toiminta vastikkeellista. Mahdollisuus katsoa palvelujen suoritus vastikkeelliseksi liiketoimeksi edellyttää ainoastaan, että kyseisen suorituksen ja verovelvollisen todella saaman vastikkeen välillä on suora yhteys. Tällainen suora yhteys muodostuu, kun palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajan saamasta palvelusta (ks. tuomio 25.2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 27 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan palvelujen suoritus on direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettulla tavalla ”vastikkeellinen” ja näin ollen verollinen ainoastaan sillä edellytyksellä, että palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajalle suoritetusta palvelusta (ks. erityisesti tuomio 12.5.2016, Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Kunta katsoo, ettei se harjoita arvonlisäverolain 15 §:n 2 momentissa tarkoitettua liiketoimintaa, koska kiinteistönomistajan oma rahoitusosuus ei ole samanarvoinen kunnan suorituksen kanssa. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan sillä, suoritetaanko liiketoimi omakustannushintaa korkeampaan tai alempaan hintaan, ei ole merkitystä sen kannalta, pidetäänkö sitä ”vastikkeellisena liiketoimena”. Viimeksi mainittu käsite edellyttää nimittäin pelkästään, että tavaroiden luovutuksen tai

palvelujen suorituksen ja verovelvollisen todellisuudessa saaman vastikkeen välillä on välitön yhteys (tuomio 12.5.2016, Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, 26 kohta).

- 28 On kuitenkin huomattava, että kunta rahoittaa hankkeen olennaisilta osin saaduista avustuksista, joten myöskään kunnan oma rahoitusosuus ei ole samanarvoinen laitoksen asentamiskustannusten kanssa. Omien rahoitusosuuksien puuttuva samanarvoisuus on lähtökohtaisesti ominaista kaikille yksityisoikeudellisille suhteille, joissa saadaan niin sanottua tavaroiden tai palvelujen hintatukea (Puolan lainsäädännön mukaan). Kunta tai kiinteistönomistajat eivät vastaa uusiutuvien energialähteiden käyttöön tarkoitettujen laitosten asentamisen todellisista kustannuksista omilla varoillaan, mikä johtuu avustuksen saamisesta eikä liity siihen, että kunta suorittaa asentamispalvelun.
- 29 Unionin tuomioistuin viittasi asiassa C-520/14 lasten kuljetuksesta suoritettujen maksujen epäsymmetriaan kuljetuskustannuksiin nähden ja siihen tosiseikkaan, että lasten kuljetukseen ei sovelleta samoja ehtoja, joita tavanomaisesti sovelletaan henkilöiden kuljetukseen.
- 30 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, onko myös nyt käsiteltävässä asiassa kyse tällaisesta epäsymmetriasta. Kiinteistönomistajan maksaman osuuden määrä laskettiin osaksi konkreettisen, urakoitsijan määrittämän uusiutuvien energialähteiden käyttöön tarkoitetun laitoksen avustuskelpoisia kustannuksia. Kiinteistönomistajan oman rahoitusosuuden laskentatapa osoittaa, ettei se ole samanarvoinen kunnan suorittaman palvelun (25 prosenttia avustuskelpoisista asennuskustannuksista) kanssa. Kunta maksaa työnjohto- ja mainontakustannukset omista varoistaan ja tuella.
- 31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa myös markkinoilla tavanomaisiin sopimusehtoihin. Kiinteistönomistajat ovat antaneet kunnan käyttöön osan uusiutuvien energialähteiden käyttöön tarkoitetun laitoksen asentamiseen tarvittavasta kiinteistöstä. Hankkeen toteuttamista valvoo avoimen tarjouskilpailun yhteydessä valittu työnjohto. On kysyttävä, onko loppukuluttaja kiinteistönomistajan sijasta kunta. Edellä esitetty voi johtaa päätelmään, että kunta hyötyy palveluista ja että kiinteistönomistajien maksut ovat vain lisärahoituslähde.
- 32 Tässä tapauksessa ei voi olla kyse palvelun hinnan vahvistamisesta. Vastiketta ei voida lainkaan todeta. Kuten unionin tuomioistuin on todennut, kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa pyritään ottamaan huomioon tavaran luovutuksesta tai palvelun suorituksesta maksettu vastike siten, että tavaran luovutuksen tai palvelun suorituksen koko todellinen arvo tulee näkyviin. Tässä tarkoituksessa mainitussa säännöksessä veron perusteeseen sisällytetään vastikkeena näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet (tuomio 9.10.2019, C GmbH & Co. KG v. Finanzamt Z, C-573/18 ja C-574/18, EU:C:2019:847, 32 ja 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Vastikkeesta ei voi olla kyse silloin, kun kukaan kunnan asukas ei hyödy sijoituksesta. On viitattava siihen, että laitteiden asennus ei ole palvelu yksittäisille asukkaille vaan kunnalle,

joka tässä vaiheessa hankkii urakoijan kanssa tehdyn sopimuksen perusteella omistusoikeuden laitteisiin, jotka asennetaan asukkailta lainatuille kiinteistöille. Hankkeen edut tulevat kuitenkin koko yhteisön hyväksi eivätkä vain sen kiinteistön asukkaiden hyväksi, jolle aurinkopaneelit asennetaan, kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on oikeuskäytännössään todennut.

- 33 Sen tosiseikan, ettei kunta harjoita liiketoimintaa, vahvistaa myös se tosiseikka, ettei se aio suorittaa säännöllisesti ja jatkuvasti uusiutuvien energialähteiden käyttöön tarkoitettujen laitosten asennukseen liittyviä palveluja.
- 34 Se tosiseikka, että kuvattu toimi toteutetaan liiketoiminnan yhteydessä, ei kuitenkaan merkitse sitä, että se on verollinen. Kunta totesi, että se täyttää hankkeen täytäntöön panemalla kunnallisesta itsehallinnosta annetun lain ja ympäristönsuojelulain mukaisia lakisääteisiä tehtäviään. Ympäristönsuojelulain 403 §:n 2 momentissa, luettuna yhdessä 400a §:n 1 momentin 21 ja 22 kohdan kanssa, todetaan, että ympäristönsuojelun rahoittaminen ilmansuojeluhankkeissa ja uusiutuvien paikallisten energialähteiden käytön edistäminen ja ympäristöystävällisempien energialähteiden käyttöönotto ovat kunnan omia tehtäviä.
- 35 On sitä vastoin ilmeistä, että hakemuksessa tarkoitettujen toimien suorittamiseen ei sovelleta erityisiä julkisoikeudellisia säännöksiä. Siltä osin kuin tällaisia tehtäviä voivat suorittaa myös sellaiset talouden toimijat, jotka eivät ole itsehallintoviranomaisia, tämä merkitsee sitä, että näitä tehtäviä täytettäessä ei olennaisesti käytetä viranomaisille tyypillisiä valtaoikeuksia. Kilpailuperiaatteiden noudattamisen osalta se tosiseikka, että nämä tehtävät suorittavat julkiset ja muut kuin julkiset laitokset, ei saa johtaa suoritettujen tehtävien veronalaisuuden erilaiseen arviointiin.
- 36 Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, kuuluvatko kunnan EU:n rahastoista uusiutuvien energialähteiden käyttöön liittyvien hankkeiden täytäntöönpanoon saamat tuet direktiivin 2006/112/73 artiklassa tarkoitettuun veron perusteeseen.
- 37 Se, että kunnan katsottaisiin harjoittavan liiketoimintaa, jota ei ole vapautettu arvonnäköverosta, ei välttämättä merkitse sitä, että kiinteistönomistajien maksettava määrä on kokonaisuudessaan veronalainen, koska tuella katettu osa ei mahdollisesti ole veronalainen, koska sitä ei lasketa veron perusteeseen.
- 38 Unionin tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä todetaan, että jotta tuki liittyisi suoraan kyseisen liiketoimen hintaan, se on suoritettava tuensaajalle siitä hyvästä, että tämä luovuttaisi tietyn tavarain tai suorittaisi tietyn palvelun. Vain tällöin tukea voidaan pitää vastikkeena tavarain luovuttamisesta tai palvelun suoritukselta ja siten veronalaisena (tuomio 15.7.2004, komissio v. Saksa, C-144/02, EU:C:2004:444, 27 ja 28 kohta ja tuomio 9.10.2019, C GmbH & Co. KG v. Finanzamt Z, C-573/18 ja C-574/18, EU:C:2019:847, 31 kohta). Tätä varten on tutkittava, että tavarain ostajat tai palvelun vastaanottajat hyötyvät tuensaajalle

myönnetystä tuesta. Ostajan tai vastaanottajan maksaman hinnan on määrädyttävä niin, että se alenee tavaran myyjälle tai palvelun suorittajalle annetun tuen mukaisesti, jolloin tuki muodostaa yhden osatekijän sen pyytämän hinnan määräytymisessä. Lisäksi on tutkittava, mahdollistaako tuen maksaminen myyjälle tai palvelun suorittajalle objektiivisesti ottaen sen, että tämä voi myydä tavaran tai suorittaa palvelun alempaan hintaan kuin ilman tukea. Lisäksi tuen muodostaman vastikkeen on vähintään oltava määritettävissä (tuomio 9.10.2019, C GmbH & Co. KG v. Finanzamt Z, C-573/18 ja C-574/18, EU:C:2019:847, 32 ja 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 39 Käsiteltävänä olevan asian tosiseikkojen perusteella ei kuitenkaan voida katsoa, että olisi määritetty hinta, johon tuki vaikuttaa suoraan. Tosiseikkojen tarkastelun perusteella voidaan pikemminkin katsoa, että kyseinen avustus on kuluihin perustuva tuki. Kun todetaan, onko kyseinen avustus veronalainen vai ei, merkitystä on sen myöntämisedellytyksillä, joissa määritetään myönnetyn tuen tarkoitus. Arviointiperuste avustuksen luokittelukselle veron perusteeksi on näin ollen sen toteaminen, että tuella rahoitetaan tietty arvonlisäverollinen toimi. Sitä vastoin avustukset, joita ei voida konkreettisesti liittää verollisiin toimiin, eivät kuulu direktiivin 2006/112 73 artiklassa tarkoitettuun veron perusteeseen.
- 40 Sitä, ettei avustus kuulu energeettisten peruskorjausten veron perusteeseen, puoltaa myös se, että tämä johtaisi Euroopan aluekehitysrahastoa, Euroopan sosiaalirahastoa, koheesiorahastoa, Euroopan maaseudun kehittämisen maatalousrahastoa ja Euroopan meri- ja kalatalousrahastoa koskevista yhteisistä säännöksistä sekä Euroopan aluekehitysrahastoa, Euroopan sosiaalirahastoa, koheesiorahastoa ja Euroopan meri- ja kalatalousrahastoa koskevista yleisistä säännöksistä sekä neuvoston asetuksen (EY) N:o 1083/2006 kumoamisesta 17.12.2013 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 1303/2013 (EUVL 2013, L 347, s. 320) 69 artiklan 3 kohdan c alakohdan rikkomiseen, sillä tässä kohdassa säädetään, että arvonlisävero, paitsi jos se on kansallisen alv-lainsäädännön mukaan palautukseen oikeuttamaton, on kustannus, johon ei voida myöntää rahoitusosuutta Euroopan rakenne- ja investointirahastoista eikä koheesiorahastosta eli sitä ei voida korvata avustuksella.
- 41 Avustuksen sisällyttäminen veron perusteeseen tarkoittaa, ettei osaa varoista käytetä siihen tarkoitukseen, johon se on myönnetty EU:n varoista, vaan maksujen maksamiseen valtion talousarvioon.
- 42 Lisäksi näiden investointien tavoitteena on ympäristön suojeluun liittyvien tehtävien suorittaminen ja ilman laadun parantaminen kunnan alueella, mikä kuuluu kunnallisesta itsehallinnosta 8.3.1990 annetun lain (Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym) 7 §:n 1 ja 3 momentin mukaan kunnan omiin tehtäviin. Tällä vahvistetaan se, että tuen antajan kanssa allekirjoitetun sopimuksen mukaisesti saatu tuki on (Puolan lainsäädännön mukaan) kohdennettu avustus eli sellainen tuki yhteisöjen investointikustannuksiin, joka kattaa yleisesti suoritettujen tehtävien kustannukset. Tätä tukea ei myöskään lasketa yksikköä

kohti, kuten (Puolan lainsäädännön mukaisia) avustuksia, jotka on tarkoitettu tietynlaisten tavaroiden ja palvelujen tukemiseen.

TYÖASIAKIRJA