Asia C-344/22

Ennakkoratkaisupyyntö

Jättämispäivä:

27.5.2022

Ennakkoratkaisupyynnön esittävä tuomioistuin:

Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

15.12.2021

Kantaja ja Revision-menettelyn valittaja:

Gemeinde A

Vastaaja ja Revision-menettelyn vastapuoli:

Finanzamt

TYÖASIAKIRJA

BUNDESFINANZHOF

VÄLIPÄÄTÖS

Asiassa

Gemeinde A (kunta A)

kantajana ja Revision-menettelyn valittajana

asiamiehenään

[– –]

vastaan

Finanzamt (verotoimisto, jäljempänä Finanzamt)

vastaajana ja Revision-menettelyn vastapuolena

joka koskee liikevaihtoveroa vuosilta 2009–2012

11. jaosto

on 15.12.2021 pidetyn istunnon perusteella päättänyt seuraavaa:

Päätösosa

I. Unionin tuomioistuimelle esitetään seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

1. Harjoittaako pääasian kaltaisissa olosuhteissa kunta, joka kunnallisen perussäännön nojalla kantaa kunnassa oleskelevilta vierailijoilta (kylpyläasiakkaat) kylpyläinfrastruktuurin (esimerkiksi kylpyläpuisto, kylpylätalo, reitit) saataville asettamisesta kylpylähoitomaksua (tietty summa oleskelupäivältä), sillä, että se asettaa kylpyläinfrastruktuurin kylpylävieraiden saataville kylpylähoitomaksua vastaan, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettua liiketoimintaa myös silloin, kun kylpyläinfrastruktuuri on joka tapauksessa kaikkien (eli myös kunnan asukkaiden ja muiden henkilöiden, jotka eivät ole velvollisia maksamaan kylpylähoitomaksua) käytettävissä?

2. Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi: Kun edellä mainituissa pääasian olosuhteissa arvioidaan sitä, johtaako kunnan jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 13 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuun ”huomattavaan kilpailun vääristymiseen”, onko maantieteellisesti merkityksellisinä markkinoina pidettävä ainoastaan kyseisen kunnan aluetta?

II. [– –].

Perusteet

I.

1 Riita koskee sitä, onko kantaja ja Revision-menettelyn valittaja (jäljempänä kantaja), joka on julkisoikeudellinen oikeushenkilö, harjoittanut vuosina 2009–2012 (riidanalaiset vuodet) liiketoimintaa elinkeinonharjoittajana ja onko sillä näin ollen vähennysoikeus.

2 Kantaja, joka on kunta, on valtiollisesti tunnustettu terveyskylpyläpaikkakunta. Kantajan kylpylähallintoa on 1.1.1997 alkaen (viimeksi nimellä ”B”) johdettu kunnallisoikeudellisesti niin kutsuttuna kunnan omana yrityksenä, joka on

TYÖASIAKIRJA

yhteisöverotuksen kannalta elinkeinotoimintaa harjoittava yritys (jäljempänä kylpylä).

3 Kantaja kantaa Baden-Württembergin osavaltion kuntajärjestyksen (Gemeindeordnung, jäljempänä GemO) [– –] 4 §:n, luettuna yhdessä kantajan perussäännön [– –] (kunnan A paikallislaki [– –]) kanssa, nojalla kylpylähoitomaksua:

”– – § Kylpylähoitomaksun kantaminen

Kunta kantaa kylpylähoitomaksun, jolla katetaan kylpylä- ja virkistystoimintaan tarkoitetun infrastruktuurin rakennus- ja ylläpitomenot ja näihin tarkoituksiin järjestettävien tapahtumien kustannukset.

– – § Henkilöt, jotka ovat velvollisia maksamaan kylpylähoitomaksun

1. Kylpylähoitomaksun ovat velvollisia maksamaan kaikki kunnassa oleskelevat henkilöt, jotka eivät ole kunnan asukkaita (muualla asuvat henkilöt) ja joilla on mahdollisuus käyttää infrastruktuuria ja osallistua tapahtumiin, joita tarkoitetaan edellä – – §:ssä.

2. Lisäksi kylpylähoitomaksua ovat velvollisia maksamaan myös kunnan asukkaat, joiden elinetujen keskus on toisessa kunnassa (kiinteä vuotuinen kylpylähoitomaksu), sekä muualla asuvat henkilöt, jotka oleskelevat kylpyläkunnassa ammatillisista syistä osallistuakseen kokouksiin tai muihin tapahtumiin.

3. Kylpylähoitomaksua ei kanneta sellaisilta muualla asuvilta henkilöiltä ja asukkailta, jotka työskentelevät kunnassa tai ovat opiskelijoita.

– – § Kylpylähoitomaksun peruste ja määrä

1. Kylpylähoitomaksun suuruus on henkilöä ja oleskelupäivää kohti – –

3. Saapumispäivä ja lähtöpäivä lasketaan yhdessä yhdeksi oleskelupäiväksi.

4. Kunnan asukkaiden, jotka ovat velvollisia suorittamaan kylpylähoitomaksun, on oleskelun pituudesta, tiheydestä ja vuodenajasta riippumatta suoritettava kiinteä vuosittainen kylpylähoitomaksu. Sen määrä on – – henkilöltä.

– – § Ilmoitusvelvollisuus

1. Se, joka korvausta vastaan majoittaa henkilöitä, ylläpitää leirintäaluetta tai antaa asuntonsa korvausta vastaan muualla asuvien henkilöiden käyttöön, on velvollinen tekemään saapumis- tai lähtöilmoituksen luonaan oleskelevista henkilöistä kolmen päivän kuluessa heidän saapumisestaan tai lähdöstään. – –

TYÖASIAKIRJA

2. Lisäksi matkanjärjestäjien on tehtävä ilmoitus silloin, kun korvaukseen, jonka matkustajan on suoritettava elinkeinonharjoittajalle, sisältyy myös kylpylähoitomaksu. – –

– – § Kylpylähoitomaksun periminen ja tilittäminen

1. Henkilöiden, jotka ovat – – §:n – – ja – – momentin nojalla ilmoitusvelvollisia, on, ellei – – §:n – – momentin mukaan tehdä kylpylähoitomaksupäätöstä, perittävä kylpylähoitomaksu henkilöiltä, jotka ovat velvollisia suorittamaan kylpylähoitomaksun, ja tilitettävä se kunnalle. He ovat vastuussa kunnalle kylpylähoitomaksun täydellisestä ja oikeasta perimisestä. – –”

4 Kantaja rahoitti näillä tuloilla riidanalaisten vuosien aikana kylpyläinfrastruktuurin (esimerkiksi kylpyläpuisto, kylpylätalo, reitit) rakentamisen, ylläpidon ja kunnostamisen. Tämä infrastruktuuri on vapaasti kaikkien käytettävissä; sisäänpääsyyn ei tarvita kylpyläkorttia.

5 Riidanalaisia vuosia koskevien liikevaihtoveroilmoitusten yhteydessä kantaja katsoi, että kylpylähoitomaksu on vastiketta liikevaihtoverollisesta toiminnasta (kylpylä), ja haki vähennyksiä kaikista aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetuista suoritteista, jotka liittyivät matkailuun.

6 Vastaajana ja Revision-menettelyn vastapuolena oleva Finanzamt suoritti verotarkastuksen. Tarkastaja [– –] teki [– –] huomattavia pienennyksiä ilmoitettuihin ostoihin sisältyviin veroihin. Niitä ostoihin sisältyviä veroja, jotka eivät liittyneet kylpylään, ei hyväksytty. Lisäksi kylpylätaloon liittyvät ostoihin sisältyvät verot otettiin huomioon vain siltä osin kuin kylpylätaloa oli vuokrattu vastiketta vastaan. Tarkastaja ei hyväksynyt vähennyksiin oikeuttaviksi sellaisia ostoihin sisältyviä veroja, jotka koskivat aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutettuja suoritteita reittien, latujen ja muun kylpyläpuiston ulkopuolella sijaitsevan infrastruktuurin osalta.

7 Finanzamt hyväksyi nämä toteamukset ja teki 20.3.2015 vastaavat liikevaihtoveron muuttamista koskevat päätökset. Tuloksettoman oikaisuvaatimusmenettelyn [– –] jälkeen Finanzgericht Baden-Württemberg (Baden-Württembergin verotuomioistuin, Saksa) hylkäsi kanteen 18.10.2018 antamallaan tuomiolla 1 K 1458/18, joka julkaistiin Zeitschrift für Kommunalfinanzen 2019 -nimisen julkaisun sivulla 36. Kyseinen tuomioistuin katsoi, että kantaja – riippumatta kylpylätalon (osittain) yksityisoikeudellisesta ja vastikkeellisesta luovuttamisesta tapahtuma- ja kunnossapitotarkoituksiin – ei ole kylpylähoitomaksua kantamalla harjoittanut liiketoimintaa. Näin ollen se ei tältä osin ole suorittanut kylpylävieraille palveluja elinkeinonharjoittajana, eikä kantajan jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johda huomattavaan kilpailun vääristymiseen. Yksityiset toimijat eivät voi tarjota näitä palveluja kokonaisuudessaan, koska ne eivät pysty täyttämään samaa kylpylävieraiden tarvetta. Koska ”kylpyläinfrastruktuuritoiminta” kylpylähoitomaksua vastaan ei

TYÖASIAKIRJA

ole liiketoimintaa, kylpylähoitomaksun kantamisesta ilmoitettu liikevaihto ei myöskään ole liikevaihtoveron alaista, ja Finanzamtin jo hyväksymät ostoihin sisältyvät verot on evättävä. Määrättyä veroa ei kuitenkaan saada muuttaa kantajan vahingoksi.

8 Toissijaisesti Finanzamt katsoi, että vaikka kantajan kylpyläinfrastruktuuritoiminnassa kylpylähoitomaksua vastaan olisi ollut kyse liiketoiminnan harjoittamisesta, pyydetyt (muut) vähennykset olisi joka tapauksessa evättävä siksi, että infrastruktuurin rakentamisesta, ylläpidosta ja toiminnasta aiheutuneiden menojen ja (väitetyn) liiketoiminnan (kylpylä) välillä ei ole yhteyttä.

9 Kantaja vetoaa Revision-valituksessaan aineellisen ja muodollisen oikeuden rikkomiseen. Kantaja vaatii alkuperäisessä kanteessaan esitetyn lisäksi muiden ostoihin sisältyvien verojen huomioon ottamista.

10 [– –].

II.

11 Jaosto lykkää asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklan kolmannen kohdan nojalla päätösosassa mainitut ennakkoratkaisukysymykset.

12 **1. Asian kannalta merkitykselliset säännökset**

13 **a) Kansallinen lainsäädäntö**

14 **Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG) 1 §:n 1 momentin 1 kohta**

(1) Liikevaihtoveroa on maksettava seuraavista liiketoimista:

1. Elinkeinonharjoittajan yrityksessään maan alueella vastikkeellisesti suorittamista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista. Veronalaisuus ei poistu siksi, että liiketoimi suoritetaan lain tai viranomaisen määräyksen perusteella tai se katsotaan suoritetuksi lain säädöksen nojalla;

15 **UStG:n 2 §:n 1 ja 3 momentti, sellaisina kuin niitä sovellettiin riidanalaisten vuosien aikana**

(1) Elinkeinonharjoittaja on henkilö, joka harjoittaa itsenäisesti liike- tai ammattitoimintaa. Yritys kattaa elinkeinonharjoittajan kaiken liiketoiminnan ja ammattitoiminnan. Liike- tai ammattitoimintaa on kaikki pysyväisluonteinen tulonhankkimistoiminta, vaikka sillä ei tavoiteltaisikaan voittoa tai vaikka yhteisö toimisi vain suhteessa jäseniinsä.

TYÖASIAKIRJA

– –

(3) Julkisoikeudelliset oikeushenkilöt harjoittavat liike- tai ammattitoimintaa ainoastaan siltä osin kuin tällaista toimintaa harjoitetaan niiden liikeyritysten (yhteisöverolain (Körperschaftsteuergesetz) 1 §:n 1 momentin 6 kohta ja 4 §) taikka maa- tai metsätalousyritysten puitteissa. – –

16 **UStG:n 12 §:n 2 momentin 9 kohta**

(2) Verokanta alennetaan 7 prosentiksi seuraavien liiketoimien osalta:

– –

9. Liiketoimet, jotka liittyvät välittömästi uimalatoimintaan, sekä terveyskylpyjen antaminen. Sama koskee kylpyläinfrastruktuurin saataville asettamista siltä osin kuin vastikkeena on maksettava kylpylähoitomaksu; – –

17 **UStG:n 15 §:n 1 momentin 1 kohta**

(1) Elinkeinonharjoittaja voi vähentää seuraavat ostoihin sisältyvät verot:

1. toisen elinkeinonharjoittajan tämän mainitun elinkeinonharjoittajan yritykselle toteuttamista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista lain mukaan kannettava vero. – –

18 **Baden-Württembergin osavaltion tielain (Straßengesetz für Baden-Württemberg, jäljempänä StrG) 13 §:n 1 momentin ensimmäinen virke, sellaisena kuin se on 11.5.1992 julkaistussa versiossa (GBl. BW 1992, 329)**

(1) Kaikki henkilöt saavat käyttää yleisiä teitä niiden tarkoitusten ja tieliikennemääräysten puitteissa liikenteessä tavanomaisissa rajoissa (yleinen käyttö).

19 **GemO:n 4 §**

(1) Kunnat voivat säännellä asioita itsenäisesti perussäännössään, jos lakiin ei sisälly säännöksiä. [– –].

20 **GemO:n 10 §:n 2 ja 3 momentti**

(2) Kunta perustaa toimintakykynsä rajoissa asukkaidensa taloudellisen, sosiaalisen ja kulttuurisen hyvinvoinnin kannalta tarpeellisen julkisen infrastruktuurin. Asukkailla on sovellettavan lainsäädännön puitteissa oikeus käyttää kunnan julkisia laitoksia samojen periaatteiden mukaisesti. Heidän on suoritettava kunnalliset maksut.

(3) Henkilöillä, jotka omistavat kunnassa kiinteistön tai harjoittavat kunnassa elinkeinotoimintaa ja jotka eivät asu kunnassa, on samalla tavalla oikeus käyttää julkista infrastruktuuria, joka on kunnassa kiinteistönomistajia tai

TYÖASIAKIRJA

elinkeinonharjoittajia varten, ja heillä on velvollisuus maksaa kunnalliset maksut omistamiensa kiinteistöjen tai elinkeinotoimintansa osalta.

21 **Osavaltion kunnallisista maksuista annetun lain (Kommunalabgabengesetz, jäljempänä KAG) 2 §:n 1 momentti**

(1) Kunnalliset maksut kannetaan perussäännön nojalla. Perussäännössä on määritettävä erityisesti maksuvelvollisten ryhmä, maksun kohde, peruste ja määrä sekä maksuvelvollisuuden syntyminen ja erääntyminen.

22 **b) Unionin oikeus**

23 **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä direktiivi 2006/112) 9 artiklan 1 kohta**

(1) ’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa. – –

24 **Direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohta**

Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle; – –

25 **2. Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys**

a) Jaoston mukaan ei ole poissuljettua, että käsiteltävässä asiassa ei, molempien asianosaisten yhteneväisestä näkemyksestä poiketen, ole kyse direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetusta liiketoiminnasta.

26 aa) Vähennysoikeus edellyttää, että nyt riidanalaiset aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetut suoritteet liittyvät vastikkeelliseen suoritukseen. Kun UStG:n 15 §:n 1 momentin 1 kohdan ensimmäistä virkettä tulkitaan direktiivin mukaisesti, edellytyksenä on, että elinkeinonharjoittajalla on tarkoitus käyttää yritystään varten (UStG:n 2 §:n 1 momentti, direktiivin 2006/112 9 artikla) ja näin ollen liiketoimintaansa varten toteutettuja suoritteita vastikkeellisiin tavaroiden luovutuksiin tai palvelujen suorituksiin (UStG:n 1 §:n 1 momentin 1 kohta, direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohta), (vakiintunut

TYÖASIAKIRJA

oikeuskäytäntö, ks. esim. Bundesfinanzhofin (jäljempänä BFH) tuomio 9.2.2012 – V R 40/10, BFHE 236, 258, BStBl II 2012, 844, 19 kohta ja sitä seuraavat kohdat; tuomio 15.4.2015 – V R 44/14, BFHE 250, 263, BStBl II 2015, 679, 10 kohta; tuomio 21.10.2015 – XI R 28/14, BFHE 252, 460, BStBl II 2016, 550, 28 kohta; tuomio 2.12.2015 – V R 15/15, BFHE 252, 472, BStBl II 2016, 486, 14 kohta ja tuomio 18.9.2019 – XI R 19/17, BFHE 267, 98, BStBl II 2020, 172, 15 kohta).

27 bb) Kysymystä siitä, täyttyvätkö suoritteiden vaihdon edellytykset, ei tältä osin ole arvioitava siviilioikeudelliselta kannalta vaan yksinomaan unionin oikeudessa määriteltyjen liikevaihtoverotusta koskevien kriteerien perusteella (ks. BFH:n tuomio 17.12.2009 – V R 1/09, BFH/NV 2010, 1869, 17 kohta ja tuomio 16.1.2014 – V R 22/13, BFH/NV 2014, 736, 22 kohta sekä Bundesgerichtshofin (liittovaltion ylin tuomioistuin, Saksa) tuomio 18.5.2011 – VIII ZR 260/10, Umsatzsteuer-Rundschau 2011, 813, 11 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja BFH:n tuomio 22.5.2019 – XI R 20/17, BFH/NV 2019, 1256, 18 kohta). Esillä on unionin oikeuden mukaan – riippumatta kansallisen lainsäädännön perusteella suoritettavasta arvioinnista – ratkaistava kysymys siitä, maksetaanko korvaus vastikkeena palvelujen suorittamisesta (ks. unionin tuomioistuimen tuomio Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia 22.11.2018 – C-295/17, EU:C:2018:942, 68 kohta sekä BFH:n tuomio 21.12.2016 – XI R 27/14, BFHE 257, 154, BStBl II 2021, 779, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen; tuomio 13.2.2019 – XI R 1/17, BFHE 263, 560, BStBl II 2021, 785, 18 kohta ja tuomio BFH/NV 2019, 1256, 18 kohta).

28 cc) Vastikkeellisen suorituksen edellytyksenä on suorittajan ja vastaanottajan välinen oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajan saamasta, yksilöitävissä olevasta palvelusta (ks. esim. unionin tuomioistuimen tuomio 18.7.2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains – C-277/05, EU:C:2007:440, 19 kohta; tuomio 23.12.2015, Air France-KLM ka Hop!-Brit Air – C-250/14 ja C-289/14, EU:C:2015:841, 22 kohta; tuomio 22.6.2016, Cesky rozhlas – C-11/15, EU:C:2016:470, 21 kohta; tuomio 18.1.2017, SAWP – C-37/16, EU:C:2017:22, 25 kohta ja edellä mainittu tuomio Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia, EU:C:2018:942, 39 kohta sekä BFH:n tuomio BFHE 257, 154, BStBl II 2021, 779, 16 kohta; tuomio BFHE 263, 560, BStBl II 2021, 785, 16 kohta ja tuomio BFH/NV 2019, 1256, 15 kohta). Palvelun vastaanottajan on oltava yksilöitävissä. Hänen on saatava hyöty, joka johtaa yhteisessä arvonlisäverotuksessa tarkoitettuun kulutukseen (ks. esim. BFH:n tuomio 7.7.2005 – V R 34/03, BFHE 211, 59, BStBl II 2007, 66, II.1., 14 kohta, jossa on viittauksia unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön; tuomio BFH/NV 2014, 736, 20 kohta ja tuomio BFH/NV 2019, 1256, 16 kohta).

29 dd) BFH:n oikeuskäytännön mukaan ratkaisevaa kulutettavan hyödyn olemassaolon toteamiseksi on se, että yksilöity vastaanottaja saa suorituksesta konkreettisen hyödyn (ks. BFH:n tuomio 18.12.2008 – V R 38/06, BFHE 225, 155, BStBl II 2009, 749, II.3.b, 38 kohta ja tuomio 28.05.2013 – XI R 32/11, BFHE 243, 419, BStBl II 2014, 411, 49 kohta). Jos suoritus rahoitetaan

TYÖASIAKIRJA

(pakollisilla) maksuilla, kyseessä ei ole vastikkeellinen suoritus, koska tästä palvelun suorituksesta saatava hyöty on (vain) välillinen seuraus yleisesti koko alalle koituvasta hyödystä (ks. unionin tuomioistuimen tuomio 8.3.1988, Apple and Pear Development Council – C-102/86, EU:C:1988:120 ja BFH:n tuomio 23.9.2020 – XI R 35/18, BFHE 271, 243, 53 kohta ja sitä seuraavat kohdat oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 ee) Tämän perusteella voidaan katsoa, että kyse ei ole vastikkeellisesta suorituksesta. Kantajan kylpyläinfrastruktuuri on nimittäin maksutta yleisön käytettävissä, eikä sisäänpääsyyn tarvita kylpyläkorttia. Kylpyläinfrastruktuuria voi siis käyttää maksuttomasti myös henkilöt, jotka eivät ole velvollisia maksamaan kylpylähoitomaksua (esimerkiksi kunnan asukkaat tai naapurikunnissa yöpyvät päivämatkailijat). Tässä mielessä vastaanottaja ei ole yksilöitävissä, sillä henkilö, joka on velvollinen maksamaan kylpylähoitomaksua, ei Finanzamtin tosiseikkoja koskevien toteamusten mukaan ole yleisöön nähden saanut sellaista konkreettista hyötyä, joka olisi suurempi kuin sen yleisön saama hyöty, joka myös voi käyttää kantajan kylpylälaitoksia. Finanzamt ei ole katsonut, että kylpylähoitomaksun maksaminen antaisi oikeuden saada sellaisia suorituksia, jotka eivät ole yleisön saatavilla. Tässä yhteydessä BFH on jo todennut, että kun kylpyläinfrastruktuurin osa (sen kävely- ja vaellusreitti) on osoitettu yleiseen käyttöön, se ei voi enää kuulua infrastruktuuriin, jonka käytöstä kylpylähoitomaksuja voidaan periä käyttövastikkeen muodossa (ks. BFH:n tuomio 26.4.1990 – V R 166/84, BFHE 161, 182, BStBl II 1990, 799; vastaavasti myös Finanzgericht Münchenin (Münchenin verotuomioistuin, Saksa) tuomio 24.7.2013 – 3 K 3274/10, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2014, s. 1065 ja 1067).

31 B) Tämän näkemyksen unionin oikeuden mukaisuudesta on kuitenkin epäilyjä SEUT 267 artiklan kolmannessa kohdassa tarkoitetulla tavalla.

32 Kantaja huomauttaa perustellusti, että sen ja kylpylävieraiden välistä oikeussuhdetta erikseen tarkasteltaessa kylpylävieraat maksavat kylpyläinfrastruktuurin (esimerkiksi kylpyläpuisto, kylpylätalo, reitit) saataville asettamista koskevan säännöstön nojalla kylpylähoitomaksua tietyn summan oleskelupäivältä, joten kun tätä oikeussuhdetta tarkastellaan erikseen, kyseiset maksut ovat vastiketta kylpylälaitosten käyttömahdollisuudesta. Kysymystä siitä, muuttaako asiaa se, että myös asukkailla tai muilla henkilöillä, jotka eivät ole velvollisia maksamaan kylpylähoitomaksua, on oikeus käyttää kylpyläinfrastruktuuria, ei jaoston mukaan voida pitää unionin oikeuden kannalta selvänä edellä II. 2. a) kohdassa esitetystä oikeuskäytännöstä riippumatta. Niinpä unionin tuomioistuin on asiassa Gemeente Borsele (ks. tuomio 12.5.2016, Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financien – C-520/14, EU:C:2016:334, 27 kohta) koulukuljetusten alalla katsonut, että kyseessä on suoritteiden vaihto, vaikka vain kolmasosa vanhemmista maksaa kuljetuskustannuksia. Näin ollen jaosto on epävarma siitä, onko – kun kylpylähoitomaksua koskevaa säännöstöä tarkastellaan erikseen – kysymykseen siitä, toteutuuko kantajan ja kunkin kylpylävieraan välillä suoritteiden vaihto, vastattava kokonaistarkastelun perusteella kieltävästi, koska jokainen henkilö eli myös henkilöt, jotka eivät ole

TYÖASIAKIRJA

velvollisia maksamaan kylpylähoitomaksua, voivat käyttää kyseistä infrastruktuuria samalla tavalla ilman rajoituksia ja maksutta, eivätkä kylpylävieraat näin ollen saa kulutettavaa hyötyä yleisöön nähden.

33 Tämä on peruste ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen esittämiselle.

34 c) Jaosto huomauttaa ensimmäisen kysymyksen osalta, että Finanzamt, joka on asianosaisten tavoin katsonut, että kyseessä on liiketoiminta, on jaoston mukaan johdonmukaisesti jättänyt toteamatta, millä prosenttiosuudella kantajan kantama kylpylähoitomaksu kattaa kylpylälaitosten saataville asettamisesta aiheutuvat kustannukset. Ei voida sulkea pois sitä, että kyse on pysyvästi tappiollisesta toiminnasta, koska kylpylähoitomaksu ei kata kylpyläinfrastruktuurin toimintamenoja (ks. toimintamenojen kattamatta jäämisen merkityksestä liiketoiminnan kriteerinä unionin tuomioistuimen tuomio 29.10.2009, komissio v. Suomi – C-246/08, EU:C:2009:671, 50 kohta; tuomio Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financien, EU:C:2016:334, 33 kohta; tuomio 22.2.2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft – C-182/17, EU:C:2018:91, 38 kohta ja tuomio 15.4.2021, EQ v. Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA – C-846/19, EU:C:2021:277, 49 kohta). Jos ensimmäiseen kysymykseen annettava vastaus riippuu vastoin jaoston käsitystä siitä, kattaako kylpylähoitomaksu toimintamenot, jaosto pyytää vastauksen yhteydessä sitä koskevaa mainintaa.

35 **3. Toinen ennakkoratkaisukysymys**

Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, voitaisiin katsoa, että kantaja julkisoikeudellisena oikeushenkilönä ei ole toiminut elinkeinonharjoittajana asettaessaan kylpyläinfrastruktuuria saataville, koska sen toiminta henkilönä, joka ei ole verovelvollinen, ei johda huomattavaan kilpailun vääristymiseen. Tämäkään ei ole kuitenkaan selvää unionin oikeuden kannalta.

36 a) Oikeusperusta on vanhan UStG:n 2 §:n 3 momentti (UStG:n 27 §:n 22 ja 22 a momentti; UStG:n 2 b §:n 1 momenttia (joka vastaa pitkälti direktiivin 2006/112 13 artiklaa) ei vielä sovellettu riidanalaisina vuosina (UStG:n 27 §:n 22 momentin toinen virke).

37 b) Kuitenkin myös silloin, kun vanhan UStG:n 2 §:n 3 momenttia tulkitaan – huolimatta sen direktiivin 2006/112 13 artiklasta olennaisesti poikkeavasta sanamuodosta – unionin oikeuden mukaisesti, julkisoikeudellinen oikeushenkilö oli elinkeinonharjoittaja vain silloin, kun se harjoitti taloudellista ja siten kestävää toimintaa vastikkeellisten palvelujen suorittamiseksi (eli liiketoimintaa). Muilla edellytyksillä ei ollut merkitystä, jos se toimi tässä yhteydessä yksityisoikeudellisesti sopimuksen perusteella. Jos toiminnalla sitä vastoin oli julkisoikeudellinen peruste, se oli elinkeinonharjoittaja vain, jos sen jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle olisi johtanut huomattavaan kilpailun vääristymiseen (ks. esim. BFH:n tuomio 15.4.2010 – V R 10/09, BFHE 229, 416, BStBl II 2017, 863, 14–48 kohta unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä

TYÖASIAKIRJA

koskevine viittauksineen; tuomio 3.3.2011 – V R 23/10, BFHE 233, 274, BStBl II 2012, 74, 21 kohta; tuomio 1.12.2011 – V R 1/11, BFHE 236, 235, BStBl II 2017, 834, 15 kohta; tuomio 14.3.2012 – XI R 8/10, BFH/NV 2012, 1667, 28 kohta; tuomio 13.2.2014 – V R 5/13, BFHE 245, 92, BStBl II 2017, 846, 15 kohta ja tuomio 3.8.2017 – V R 62/16, BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109, 23 kohta).

38 c) Tältä osin on unionin oikeuden kannalta selvää, että kantaja on harjoittanut direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettua toimintaa viranomaisen ominaisuudessa (ks. tästä unionin tuomioistuimen tuomio 29.10.2015, Saudacor – C-174/14, EU:C:2015:733, 70 kohta ja sitä seuraavat kohdat ja tuomio 25.2.2021, Gmina Wroclaw – C-604/19, EU:C:2021:132, 76 kohta ja sitä seuraavat kohdat). Asettamalla kylpylälaitoksia saataville se toimi julkisoikeudellisten erityissäännösten (StrG:n 13 §:n 1 momentti ja GemO:n 10 §:n 2 ja 3 momentti) puitteissa ja käytti siinä yhteydessä julkista valtaa, joka koskee kunnallisten maksujen kantamista (GemO:n 4 §, luettuna yhdessä KAG:n 2 §:n ja 8 §:n 2 momentin ja 43 §:n kanssa).

39 d) Kantajan katsomista elinkeinonharjoittajaksi ei estä se, että se kantaa toimintansa yhteydessä maksuja, kuten edellä c kohdassa on todettu (direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan viimeinen lause). Liiketoimien veronalaisuus, mikäli unionin tuomioistuin toteaa tämän ensimmäiseen kysymykseen antamassaan vastauksessa, ei poistu myöskään sen vuoksi, että liiketoimet suoritetaan lain tai viranomaisen määräyksen perusteella (UStG:n 1 §:n 1 momentin 1 kohdan toinen virke).

40 e) Revision-menettelyssä voidaan katsoa siinä sovellettavien kriteerien mukaisesti, että Finanzamtin suorittamaan tosiseikkojen arviointiin, jonka mukaan se, että kantajaa ei pidetä elinkeinonharjoittajana, ei johda huomattavaan kilpailun vääristymiseen, ei liity Revision-menettelyn kannalta oikeudellista virhettä. Tämä näkemys voidaan olennaisin osin perustaa unionin tuomioistuimen tuomioon 16.9.2008, Isle of Wight Council ym. – C-288/07 (EU:C:2008:505), Saudacor (EU:C:2015:733, 74 kohta) ja tuomioon 19.1.2017, National Roads Authority – C-344/15 (EU:C:2017:28, 44 kohta) sekä BFH:n tuomioon BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109, 24 kohta ja Finanzamtin tosiseikkoja koskeviin toteamuksiin. Finanzamt totesi, etteivät yksityiset toimijat voisi tarjota kantajan suorittamia palveluja kokonaisuutena kantajan paikkakunnalla, koska yksityiset toimijat eivät pysty täyttämään samaa kylpylävierailla olevaa tarvetta. Vaikka yksityiset toimijat voisivatkin (ainakin osittain) tarjota vastaavia laitoksia – kuten kantaja – kylpylä- tai virkistystarkoituksiin, ne eivät voisi kantaa niistä kylpylähoitomaksua, koska tällaisista maksuista voivat päättää ja niitä voivat kantaa vain julkiset viranomaiset. Finanzamt tutki näin ollen kilpailua kantajan paikkakunnalla tarkastelematta tilannetta naapurikunnissa, Baden-Württembergin osavaltiossa tai liittovaltion alueella ja päätyi sihen, ettei kantajan paikkakunnalla ollut potentiaalista kilpailua. Finanzamt ei kuitenkaan todennut, voisiko kilpailu vääristyä esimerkiksi naapurikuntien osalta.

TYÖASIAKIRJA

41 Kantaja on suullisessa käsittelyssä kuitenkin nyt väittänyt, että naapurikuntien X ja Y (molemmat kunnat sijaitsevat noin 10 kilometrin päässä kantajasta) kanssa on kilpailua. Nämä kaksi kuntaa ovat niin ikään kylpyläpaikkakuntia, joissa kylpyläpalveluja kuitenkin tarjoaa yksityisoikeudellinen rajavastuuyhtiö (GmbH) yksityisoikeudelliselta pohjalta. Finanzamtin oikeudellinen lähtökohta, jonka mukaan vain kantajan kunnan alue on katsottava markkinoiksi, on näin ollen virheellinen.

42 f) Jaosto on näiden väitteiden perusteella epävarma siitä, pohjautuuko Finanzamtin suorittama tosiseikkojen arviointi oikeisiin unionin oikeuden periaatteisiin.

43 1) Käsiteltävä asia muistuttaa ennakkoratkaisua pyytäneen jaoston mukaan tietyssä mielessä asian Isle of Wight Council ym. (EU:C:2008:505) tilannetta.

44 Isle of Wight Council hallinnoi saarta ja peri tällä saarella pysäköintimaksuja, joista Isle of Wight Councilin mukaan ei olisi saatu kantaa arvonlisäveroa. Yhdistyneen kuningaskunnan ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin hyväksyi kanteen, tarkasteli kutakin yksittäistä viranomaista tapauskohtaisesti ja totesi niiden kaikkien, muun muassa myös Isle of Wight Councilin, osalta, ettei huomattavaa kilpailun vääristymistä ollut.

45 Unionin tuomioistuimen suuri jaosto sitä vastoin katsoi, että arviointi on suoritettava suhteessa kyseessä olevaan toimintaan sellaisenaan eikä tämä arviointi saa koskea tiettyjä paikallisia markkinoita. Julkisoikeudellisten yhteisöjen arvonlisäverovelvollisuus johtuu tietyn toiminnan harjoittamisesta sellaisenaan, riippumatta siitä, kohtaavatko nämä yhteisöt kilpailua niillä paikallisilla markkinoilla, joilla ne harjoittavat tätä toimintaa (tuomio Isle of Wight Council ym., EU:C:2008:505, 40 kohta). Tätä päätelmää tukevat myös verotuksen neutraalisuuden ja oikeusvarmuuden periaatteet (tuomio Isle of Wight Council ym., EU:C:2008:505, 41 kohta). Paikallisviranomaisten näkemys johtaisi siihen, että arvonlisäveroa kannettaisiin vain eräiltä paikallisviranomaisilta mutta ei muilta, riippuen siitä, millaista kilpailun vääristymistä aiheutuu tai ei aiheudu kullakin niillä paikallisilla markkinoilla, joilla nämä viranomaiset toimivat, vaikka kyse on pääasiallisesti saman palvelun suorittamisesta. Tämä näkemys johtaisi myös erilaiseen kohteluun julkisoikeudellisten yhteisöjen välillä (tuomio Isle of Wight Council ym., EU:C:2008:505, 45 kohta). Jos tätä kilpailun vääristymistä sitä vastoin arvioidaan suhteessa toimintaan sellaisenaan, riippumatta tietyillä paikallisilla markkinoilla vallitsevista kilpailuolosuhteista, verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattaminen taataan, koska joko kaikki julkisoikeudelliset yhteisöt ovat arvonlisäverovelvollisia tai mitkään niistä eivät ole arvonlisäverovelvollisia (tuomio Isle of Wight Council ym., EU:C:2008:505, 46 kohta). Näkemys, jonka mukaan kilpailun vääristymistä on arvioitava erikseen kaikkien paikallisten markkinoiden osalta, edellyttää lisäksi sitä, että usein monitahoisten taloudellisten analyysien perusteella arvioidaan järjestelmällisesti uudelleen kilpailuolosuhteet useilla paikallisilla markkinoilla, joiden määrittäminen voi osoittautua erityisen vaikeaksi, koska näiden markkinoiden

TYÖASIAKIRJA

rajat eivät välttämättä osu yhteen paikallisviranomaisten alueellisen toimivallan kanssa. Lisäksi saman paikallisviranomaisen alueella voi olla useita paikallisia markkinoita (tuomio Isle of Wight Council ym., EU:C:2008:505, 49 kohta). Tämä voisi aiheuttaa lukuisia riitoja (tuomio Isle of Wight Council ym., EU:C:2008:505, 50 kohta). Paikallisviranomaiset ja yksityiset toimijat eivät siten voisi liiketoimintansa edellyttämällä varmuudella ennakoida, kannetaanko paikallisviranomaisen tietyillä paikallisilla markkinoilla suorittamasta palvelusta arvonlisäveroa vai ei. Tämä saattaisi loukata verotuksen neutraalisuuden ja oikeusvarmuuden periaatteita (tuomio Isle of Wight Council ym., EU:C:2008:505, 51 ja 52 kohta).

46 Nämä unionin tuomioistuimen toteamukset pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa, joissa kunta on julkisoikeudellisena oikeushenkilönä suorittanut julkisoikeudellisella perusteella palvelun, jonka naapurikunnissa mahdollisesti suorittaa GmbH yksityisoikeudellisena oikeushenkilönä, joka on kyseisen kunnan omistuksessa, yksityisoikeudellisella perusteella, vaikka rahoittamiseksi kannetaankin kylpylähoitomaksua, puhuvat sen puolesta, että Finanzamt on saattanut rajata huomattavan kilpailun vääristymisen tarkastelun virheellisesti kunnan alueelle.

47 2) Toisaalta unionin tuomioistuin on muun muassa 13.12.2007 antamassaan tuomiossa Götz, C-408/06 (EU:C:2007:789) ja 19.2.2017 antamassaan tuomiossa National Roads Authority (EU:C:2017:28), joihin Finanzamt tukeutui, todennut, etteivät tietyt ”monopolitilanteet” aiheuta huomattavaa kilpailun vääristymistä kyseisen jäsenvaltion tietyn alueen osalta, mikä unionin oikeuden osalta johtaa SEUT 267 artiklan kolmannessa kohdassa tarkoitettuihin epäilyihin. Tämä on peruste toisen ennakkoratkaisukysymyksen esittämiselle.

48 **4. Merkityksellisyys asian ratkaisun kannalta**

Molemmat ennakkoratkaisukysymykset ovat merkityksellisiä asian ratkaisun kannalta.

49 a) Jos ensimmäiseen kysymykseen on vastattava kielteisesti, kanne on hylättävä. Näin on myös silloin, kun toiseen kysymykseen annetun vastauksen mukaan maantieteellisesti merkitykselliset markkinat ovat vain kunnan alue, kuten Finanzamt on katsonut viitaten unionin tuomioistuimen tuomioon National Roads Authority (EU:C:2017:28) ja BFH:n tuomioon BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109.

50 b) Jos sitä vastoin ensimmäiseen kysymykseen on vastattava myöntävästi ja toiseen kysymykseen kieltävästi, jaoston on palautettava asia Finanzamtin käsiteltäväksi, jotta Finanzamt tutkii kilpailun kyseessä olevan toiminnan osalta sellaisenaan (rajoittamatta sitä kantajan kunnan alueeseen). Mitä tulee Finanzamtin toissijaiseen perusteluun, jonka mukaan kantajalla ei ollut oikeutta vaadittuihin vähennyksiin myöskään sen vuoksi, että laitosten rakentamisesta, ylläpidosta ja käyttämisestä aiheutuneiden kustannusten ja (väitetyn)

TYÖASIAKIRJA

liiketoiminnan (kylpylä) välillä ei ole yhteyttä, jaoston pitäisi määrätä Finanzamt suorittamaan tämä arviointi uudelleen ottamalla huomioon ne oikeusperiaatteet, jotka ilmenevät unionin tuomioistuimen tuomioista Sveda (22.10.2015, C-126/14, EU:C:2015:712), Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (14.9.2017, C-132/16, EU:C:2017:683) ja Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (16.9.2020, C-528/19, EU:C:2020:712).

51 **5. Ennakkoratkaisupyynnön oikeusperusta, liitännäiset päätökset**

Unionin tuomioistuimelle esitettävän ennakkoratkaisupyynnön oikeusperustana on SEUT 267 artiklan kolmas kohta. [– –].

TYÖASIAKIRJA