

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

30 päivänä maaliskuuta 2023 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohta – Vastikkeellinen tavaroiden luovutus ja palvelujen suoritus – 9 artiklan 1 kohta – Verovelvollisen käsite ja liiketoiminnan käsite – Kunta, joka järjestää uusiutuvan energian järjestelmän käyttöönoton kiinteistön omistaville asukkailleen, jotka ovat ilmaisseet halunsa saada käyttöönsä uusiutuvaa energiaa käyttäviä laitteistoja – 25 prosentin oma rahoitusosuus tukikelpoisista kustannuksista ilman mahdollisuutta ylittää kunnan ja asianomaisen omistajan välillä sovittu enimmäisarvoa – Kunnan toimivaltaiselta voivodikunnalta saama korvaus, joka kattaa 75 prosenttia tukikelpoisista kustannuksista – 13 artiklan 1 kohta – Kuntien puuttuva verovelvollisuus niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta

Asiassa C-612/21,

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 30.9.2021, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Gmina O.

vastaa

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

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

- Gmina O., edustajanaan J. Wyrzykowski, doradca podatkowy,
- Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, edustajinaan B. Kołodziej, D. Pach ja T. Wojciechowski,
- Puolan hallitus, asiamiehenään B. Majczyna,
- Euroopan komissio, asiamiehinään A. Armenia ja U. Małecka,

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, 13 artiklan 1 kohdan ja 73 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Puolassa sijaitseva Gmina O. (O:n kunta) ja Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (verotietohallinnon johtaja, Puola) ja joka koskee kyseiselle kunnalle osoitettua ennakkoratkaisua kyseisen kunnan arvonlisäverovelvollisuudesta niiden liiketoimien osalta, joilla mainittu kunta tekee tiettyjen asukkaidensa kanssa sopimuksen uusiutuvaa energiaa käyttävien laitteistojen asentamisesta heidän kiinteistöilleen näiden asukkaiden maksamaa vastiketta vastaan.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

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

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta;

– –

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 Direktiivin 2006/112 73 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

Puolan oikeus

7 Tavaroista 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.

8 Kyseisen lain 29a §:n 1 momentissa, joka koskee veron perustetta, 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.”

9 Ympäristönsuojelusta 27.4.2001 annetun lain (ustawa Prawo ochrony środowiska; Dz. U. 2001, nro 62, järjestysnumero 627), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, 400a §:n 1 momentissa säädettiin seuraavaa:

”Ympäristönsuojelun ja vesihuollon rahoittamiseen on sisällyttävä:

– –

21) ilmansuojelua koskevat toimenpiteet

22) paikallisten uusiutuvien energialähteiden käytön edistäminen ja ympäristöystävällisempien energialähteiden käyttöönotto

– –”

10 Saman lain 403 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Kunnan omiin tehtäviin kuuluu ympäristönsuojelun rahoittaminen 400a §:n 1 momentin 2, 5, 8, 9, 15, 16, 21–25, 29, 31, 32 ja 38–42 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 – –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11 O:n kunta, jolla on arvonlisäverotunniste Puolassa, teki yhden kaupunkikunnan ja kahden muun kunnan kanssa, jotka myös sijaitsevat Puolassa, kumppanuussopimuksen uusiutuvaa energiaa käyttävien laitteistojen asentamista koskevan hankkeen toteuttamiseksi näiden neljän alueellisen julkisoikeudellisen yhteisön alueella (jäljempänä hanke).

12 Hanke on osa asianomaisen voivodikunnan alueellista toimintaohjelmaa vuosina 2014–2020, ja sen tarkoituksena on mahdollistaa siirtyminen vähähiiliseen talouteen. Kaupunkikunta teki hankkeen johtajana neljän asianomaisen alueellisen julkisyhteisön nimissä hankkeen rahoitusta koskevan sopimuksen kyseisen voivodikunnan kanssa. Sopimuksen mukaan hankkeen johtaja saa kyseiseltä voivodikunnalta tuet, jotka kattavat vain osan tukikelpoisista kustannuksista, minkä jälkeen se siirtää kumppaneilleen niille kuuluvan osuuden. O:n kunta saa rahoitusta 75 prosentin osuudelle kaikista tukikelpoisista kustannuksista.

13 Kukin sopimuspuolena oleva julkisoikeudellinen yhteisö suorittaa erikseen maksun tarjouskilpailun perusteella valitulle yritykselle, joka siten laskuttaa kutakin julkisoikeudellista yhteisöä niiden kanssa tehdyn sopimuksen mukaisesti.

14 Kukin sopimuspuolena oleva julkisoikeudellinen yhteisö voi vapaasti päättää maksettavakseen jäävän osan rahoitustavoista. O:n kunta päätti kerätä kiinteistönomistajilta, jotka voivat pyynnöstään saada käyttöönsä uusiutuvia energiaa käyttäviä laitteistoja, 25 prosentin rahoitusosuuden tukikelpoisista kustannuksista, kuitenkin ylittämättä sopimuksessa sovittua enimmäisarvoa. Lisäksi O:n kunnan asianomaisten kiinteistönomistajien kanssa tekemässä vakiosopimuksessa määrätään, että kaikki asennetut uusiutuvaa energiaa käyttävät laitteistot pysyvät kunnan omistuksessa hankkeen voimassaoloajan eli viiden vuoden ajan siitä päivästä lukien, jona kunta saa sille kuuluvan osuuden kyseisen voivodikunnan maksamista tuista. Tämän ajanjakson päätyttyä uusiutuvaa energiaa käyttävien laitteistojen omistusoikeus siirtyy kyseisille kiinteistönomistajille.

15 Tässä yhteydessä O:n kunta haki verotietohallinnon johtajalta ennakkoratkaisua selvittääkseen, onko asianomaisten kiinteistönomistajien maksama rahoitusosuus ja sen kyseessä olevalta voivodikunnalta saama tuki vapautettava arvonlisäverosta.

16 Verotietohallinnon johtaja katsoi 7.8.2019 antamassaan ennakkopäätöksessä, että O:n kuntaa oli pidettävä arvonlisäverovelvollisena pääasiassa kyseessä olevien liiketoimien osalta.

17 O:n kunta riitautti tämän ennakkoratkaisun Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawissa (Varsovan voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola). Tämä hylkäsi kanteen 10.7.2020 antamallaan tuomiolla ja katsoi, että kyseinen kunta harjoitti pääasiassa kyseessä olevien toimien yhteydessä liiketoimintaa ja että O:n kunta ei harjoittanut sitä viranomaisen ominaisuudessa.

18 O:n kunta teki tästä tuomiosta kassaatiovalituksen Naczelny Sąd Administracyjnyyn (ylin hallintotuomioistuin, Puola), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin.

19 Kyseinen tuomioistuin pohtii ensinnäkin, mitä johtopäätöksiä on tehtävä kyseisen kunnan mahdollisen liiketoiminnan harjoittamisen osalta siitä, että O:n kunta on sopimuspuolena sopimuksessa, joka on tehty tarjouskilpailun voittaneen yrityksen kanssa, jolle se maksaa sen maksettavaksi kuuluvat maksunsa, joista se saa sen nimellä laaditun laskun. Toiseksi se pohtii, jos oletetaan, että viimeksi mainittu todella harjoittaa liiketoimintaa, toteutetaanko pääasiassa kyseessä olevat liiketoimet julkisoikeudellisen järjestelmän puitteissa. Kolmanneksi, jos oletetaan, että kyseessä on liiketoiminta, jota ei harjoiteta tällaisen järjestelmän puitteissa, se pohtii näiden liiketoimien veron perusteen määrittämistä.

20 Tässä tilanteessa Naczelny Sąd Administracyjny on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [direktiivin 2006/112] säännöksiä ja erityisesti tämän direktiivin 2 artiklan 1 kohtaa, 9 artiklan 1 kohtaa ja 13 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että kunta (viranomaisen) on arvonlisäverovelvollinen, kun se panee täytäntöön hankkeen, jonka tavoitteena on lisätä uusiutuvien energialähteiden osuutta siten, että se sitoutuu kiinteistönomistajien kanssa tehdyn yksityisoikeudellisen sopimuksen nojalla asentamaan uusiutuvaa energiaa käyttävät laitteistot näiden kiinteistöille ja siirtämään tietyn ajan kuluttua kyseisten laitteistojen 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?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä, onko direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohtaa, 9 artiklan 1 kohtaa ja 13 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että arvonlisäveron alaisina tavaroiden luovutuksina ja palvelujen suorituksina on pidettävä sitä, että kunta toimittaa ja asentaa yrityksen välityksellä uusiutuvaa energiaa käyttäviä laitteistoja kiinteistön omistaville asukkaalleen, jotka ovat ilmaisseet halunsa saada niitä käyttöönsä, kun tällaisella toiminnalla ei ole jatkuvaluonteista tulonsaantitarkoitusta ja kun kyseiset asukkaat maksavat tästä vain maksun, joka kattaa enintään neljänneksen aiheutuneista kustannuksista, ja jäljelle jäävä osuus rahoitetaan julkisista varoista.

22 Aluksi on muistutettava, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen, joka on yksin toimivaltainen arvioimaan tosiseikkoja, tehtävänä on määrittää pääasiassa kyseessä olevien toimien luonne (tuomio 13.1.2022, Termas Sulfurosas de Alcaface, 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 käsiteltävään 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 uusiutuvan energian käytön edistämisen yhteydessä harjoittamat toiminnot kuuluisivat direktiivin 2006/112 soveltamisalaan, kyseessä on ensinnäkin oltava kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdassa tarkoitettu vastikkeellinen tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus kyseisen kunnan asukkaalle, ja toiseksi toiminnan on oltava mainitun direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua liiketoimintaa siten, että mainittu kunta on toiminut myös

verovelvollisen ominaisuudessa.

Vastikkeellinen tavaroiden luovutus ja palvelujen suoritus

25 Jotta tällaisten liiketoimien katsottaisiin olevan direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdassa tarkoitetulla tavalla vastikkeellisia, vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhtäältä tavaroiden luovutuksen ja palvelujen suorituksen ja toisaalta verovelvollisen todella saaman vastikkeen välillä on oltava välitön yhteys. Tällainen välitön yhteys muodostuu, kun yhtäältä tavaroiden luovuttajan tai palvelujen suorittajan ja toisaalta niiden vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja tavaroiden luovuttajan tai palvelujen suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajan saamasta luovutuksesta tai 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 Tältä osin on yhtäältä muistutettava, että jotta kyseiset liiketoimet voidaan katsoa direktiivissä 2006/112 tarkoitetulla tavalla vastikkeellisiksi suorituksiksi, ei ole tarpeen, kuten tämän direktiivin 73 artiklasta johtuu, että tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta koskeva vastike saadaan suoraan sen vastaanottajalta, vaan 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).

27 Toisaalta sillä, että kyseiset liiketoimet 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 liiketoimien 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).

28 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämistä täsmennyksistä ilmenee, että O:n kunta antaa tarjouskilpailun voittaneen yrityksen tehtäväksi toimittaa ja asentaa uusiutuvaa energiaa käyttävät laitteistot kiinteistöille, joiden omistajat ovat ilmaisseet kiinnostuksensa tähän hankkeeseen osallistumiseksi. Tältä osin on todettava, että tällaisten laitteistojen omistusoikeuden siirto on direktiivin 2006/112 14 artiklassa tarkoitettu tavaroiden luovutus ja että niiden käyttöön antaminen on kyseisen direktiivin 24 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu palvelujen suoritus.

29 Ei ole epäilystäkään siitä, että sen perusteella, että O:n kunnan ja kyseisen yrityksen välillä on sopimus uusiutuvaa energiaa käyttävien laitteistojen asentamisesta ja niiden omistusoikeuden siirtämisestä kyseiselle kunnalle hankkeen keston ajaksi, voidaan katsoa, että mainittu yritys suorittaa kyseiselle kunnalle vastikkeellisen liiketoimen, kun otetaan huomioon, että lisäksi sama kunta saa tällä perusteella samalta yritykseltä yksilöidyn laskun, jonka yksin se maksaa. Kun otetaan huomioon edellisessä kohdassa esitetyt seikat, tämä liiketoimi sisältää osittain tavaroiden eli uusiutuvaa energiaa käyttävien laitteistojen luovutuksen O:n kunnalle, jolloin viimeksi mainitusta tulee niiden omistaja, ja osittain kyseisten laitteistojen asentamisesta kyseisten asukkaiden kiinteistöille muodostuvan palvelujen suorituksen. Kyseisen kunnan maksun suorittamisesta saama etu ei perustu pelkästään kyseisten uusiutuvaa energiaa käyttävien laitteistojen omistukseen vaan myös sen asukkaiden elämänlaadun parantamiseen ympäristöystävällisemmän energiantuotantotavan vuoksi.

30 Ei kuitenkaan ole poissuljettua, että niiden kiinteistöjen omistajat, joille uusiutuvaa energiaa käyttävät laitteistot on asennettu tai asennetaan, ovat sellaisten tavaroiden luovutuksen ja

palvelujen suorituksen lopullisia vastaanottajia, jotka tässä tapauksessa O:n kunta olisi suorittanut tarjouskilpailun perusteella valitun yrityksen välityksellä, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on määritettävä.

31 On yhtäältä selvää, että nämä asukkaat tulevat kunkin heistä ja kyseisen kunnan välisen sopimuksen nojalla uusiutuvaa energiaa käyttävien laitteistojen omistajiksi hankkeen päättyessä ja että he hyötyvät niistä heti niiden käyttöönotosta lähtien, ja toisaalta, että he rahoittavat lähtökohtaisesti tukikelpoisten kustannusten 25 prosentin osuudella – tämän osuuden voimatta kuitenkaan ylittää mainitussa sopimuksessa sovittua määrää – näiden uusiutuvaa energiaa käyttävien laitteistojen luovutuksen ja niiden asennuksen, kuten tämän tuomion 14 kohdassa on todettu. Tämän tuomion 25–27 kohdassa mainitun oikeuskäytännön valossa ratkaisevaa ei ole se, että kolmas osapuoli eli asianomainen voivodikunta vastaa tukikelpoisten kustannusten 75 prosentin osuudesta O:n kunnalle maksetun tuen muodossa, eikä se, että näitä 25 ja 75 prosenttia vastaavat määrät kokonaisuudessaan alittavat kokonaisuudessaan hankintasopimuksen mukaiset kustannukset, toisin sanoen kustannukset, jotka syntyvät kyseiselle kunnalle tarjouskilpailun voittaneen yrityksen hyödyksi, koska sekä mainittujen asukkaiden rahoitusosuus että kyseisen voivodikunnan maksama tuki koskevat vain tukikelpoisia kustannuksia eivätkä tosiasiallisia kustannuksia kokonaisuudessaan.

32 Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo edellä esitetyn perusteella, että O:n kunta direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdassa tarkoitetulla tavalla vastikkeellisesti luovuttaa asukkailleen tavaroita ja suorittaa heille palveluja, sen on määritettävä, onko nämä liiketoimet suoritettu liiketoiminnan yhteydessä, koska oikeuskäytännön mukaan toimintaa voidaan pitää kyseisen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuna liiketoimintana ainoastaan, jos se täyttää jonkin mainitun direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun liiketoimen tunnusmerkistön (tuomio 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-7846/19, EU:C:2021:277, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

Tavaroiden luovutus ja palvelujen suoritus liiketoiminnan yhteydessä

33 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 (Käyttöoikeuden muuttuminen), C-7604/19, EU:C:2021:132, 69 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 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-7846/19, EU:C:2021:277, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 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-7520/14, EU:C:2016:334, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) suorittamalla tapauskohtainen arviointi ottamalla viitekohdaksi kyseessä olevalla alalla toimivan elinkeinonharjoittajan, toisin sanoen nyt käsiteltävässä asiassa uusiutuvaa energiaa käyttävien laitteistojen asentajan, tavanomainen toiminta.

36 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-7655/19, EU:C:2021:40, 27–29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), mutta O:n kunta on – kuten ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee – verotuksen ennakkoratkaisua koskevassa hakemuksessaan ilmoittanut, ettei sen tarkoituksena ole suorittaa uusiutuvaa energiaa käyttävien

laitteistojen asentamispalveluja säännönmukaisesti eikä se ole ottanut eikä aio ottaa tätä varten palvelukseensa työntekijöitä, mikä erottaa nyt käsiteltävänä olevan asian niistä, joissa kunnalliset suoritukset ovat jatkuvaluonteisia.

37 Toiseksi ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamista tiedoista ilmenee, että O:n kunta näyttää vain ehdottavan kiinteistön omistaville asukkailleen, jotka voisivat olla kiinnostuneita uusiutuvaa energiaa käyttävistä laitteistoista, sellaisen alueellisen ohjelman yhteydessä, jonka tarkoituksena on mahdollistaa siirtyminen vähähiiliseen talouteen, näiden uusiutuvaa energiaa käyttävien laitteistojen luovuttamista ja asentamista heille tarjouskilpailun perusteella valitun yrityksen välityksellä siten, että heidän rahoitusosuutensa on enintään 25 prosenttia kyseiseen luovutukseen ja asentamiseen liittyvistä tukikelpoisista kustannuksista, kun taas kyseinen kunta maksaa kyseessä olevalle yritykselle näistä samoista luovutuksista ja asennuksista markkinahinnan.

38 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 viittaa siihen, että kyseiset rahoitusosuudet on rinnastettava pikemminkin julkiseen maksuun kuin vastikkeeseen (ks. vastaavasti tuomio 12.5.2016, Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Vaikka siis otettaisiin huomioon kyseisen voivodikunnan O:n kunnalle suorittamat maksut, jotka ovat 75 prosenttia tukikelpoisista kustannuksista, yhtäältä kyseessä olevilta omistajilta ja toisaalta kyseiseltä voivodikunnalta saatujen summien kokonaismäärä jää systemaattisesti pienemmäksi kuin kyseiselle kunnalle tosiasiallisesti aiheutuneet kokonaiskustannukset, kuten tämän tuomion 31 kohdassa on todettu, mikä ei vastaa uusiutuvaa energiaa käyttävien laitteistojen asentajan, joka olisi hintansa vahvistamalla pyrkinyt kattamaan kustannuksensa ja saamaan voittomarginaalin, mahdollista toimintatapaa. Mainittu kunta vastaa sitä vastoin ainoastaan tappioriskeistä, eikä sillä ole voitonäkymiä.

39 Kolmanneksi tällaisen uusiutuvaa energiaa käyttävien laitteistojen asentajan kannalta ei vaikuta taloudellisesti kannattavalta, että sen tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten vastaanottajat vastaavat enintään sille aiheutuneiden kustannusten neljäsosasta jääden odottamaan tuen muodossa korvausta kyseisten kustannusten kolmen neljänneksen osalta. Sen lisäksi, että tällainen mekanismi tekisi sen kassavarannosta systemaattisesti tappiollisen, se aiheuttaisi verovelvolliselle 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.

40 Näin ollen – jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamasta tarkistuksesta muuta johdu – O: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

41 Koska O:n kunta ei edellä esitettyjen toteamusten 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.

42 Edellä todettujen seikkojen perusteella ensimmäiseen 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 luovuttaa ja asentaa yrityksen välityksellä uusiutuvaa energiaa käyttäviä

laitteistoja kiinteistön omistaville asukkailleen, jotka ovat ilmaisseet halunsa saada sellaisia käyttöönsä, ei ole arvonlisäveron alaista tavaroiden luovutusta ja palvelujen suoritusta, kun tällaista toimintaa ei harjoiteta jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa ja kun asukkaiden maksettavaksi jää ainoastaan maksu, joka kattaa enintään neljäsosan aiheutuneista kustannuksista, ja jäljelle jäävä osa rahoitetaan julkisista varoista.

Toinen kysymys

43 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus, toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

44 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 luovuttaa ja asentaa yrityksen välityksellä uusiutuvaa energiaa käyttäviä laitteistoja kiinteistön omistaville asukkailleen, jotka ovat ilmaisseet halunsa saada sellaisia käyttöönsä, ei ole arvonlisäveron alaista tavaroiden luovutusta ja palvelujen suoritusta, kun tällaista toimintaa ei harjoiteta jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa ja kun asukkaiden maksettavaksi jää ainoastaan maksu, joka kattaa enintään neljäsosan aiheutuneista kustannuksista, ja jäljelle jäävä osa rahoitetaan julkisista varoista.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: puola.