Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

12 päivänä toukokuuta 2016*

Ennakkoratkaisupyyntö — Arvonlisävero — Direktiivi 2006/112/EY — 2 artiklan 1 kohdan c alakohta ja 9 artiklan 1 kohta — Verovelvolliset — Liiketoiminta — Käsite — Koulukuljetukset

Asiassa C-520/14

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Hoge Raad der Nederlanden (ylimmän asteen tuomioistuin, Alankomaat) on esittänyt 7.11.2014 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 18.11.2014, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Gemeente Borsele

vastaan

Staatssecretaris van Financiën

ja

Staatssecretaris van Financiën

vastaan

Gemeente Borsele,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. L. da Cruz Vilaça sekä tuomarit F. Biltgen, A. Borg Barthet (esittelevä tuomari), E. Levits ja M. Berger,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 26.11.2015 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Gemeente Borsele, edustajinaan belastingadviseur D. Bos ja belastingadviseur A. T. M. Joore-van Zanten,

— Alankomaiden hallitus, asiamiehinään M. Bulterman, M. Gijzen ja M. Noort,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään V. Kaye ja S. Simmons, avustajanaan barrister R. Hill,

— Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja G. Wils,

kuultuaan julkisasiamiehen 23.12.2015 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; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan ja 9 artiklan 1 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Gemeente Borsele (Borselen kunta) ja Staatssecretaris van Financiën (valtiovarainministeriön valtiosihteeri) ja joka koskee kyseisen kunnan vaatimaa oikeutta arvonlisäverosta tehtävään vähennykseen.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Euroopan unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava

”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta”.

4 Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa 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 liitteessä I, jonka otsikko on ”Luettelo 13 artiklan 1 kohdan kolmannessa alakohdassa tarkoitetuista liiketoimista”, olevan luettelon 5 kohdassa mainitaan ”henkilökuljetukset”.

7 Kyseisen direktiivin 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.”

Alankomaiden oikeus

8 Ensimmäisen asteen opetuksesta annetun lain (Wet op het primair onderwijs) 4 §:ssä, jonka otsikko on ”Koulukuljetuskustannukset”, säädetään seuraavaa:

”1. Kunnanjohtaja ja apulaiskunnanjohtajat myöntävät hakemuksesta kuntansa alueella asuvien oppilaiden vanhemmille maksusitoumuksen tarpeelliseksi katsomistaan kuljetuskustannuksista koulunkäyntiä varten. Kunnanvaltuusto antaa päätöksen maksusitoumusta koskevista yksityiskohtaisista säännöistä, missä yhteydessä sen on otettava huomioon seuraavat säännökset.

– –

4. Päätöksessä otetaan huomioon maksuosuus, joka vanhemmilta voidaan kohtuudella vaatia, ja määrätään, että kuljetus voidaan järjestää oppilaan kannalta soveltuvaksi katsottavalla tavalla. Päätöksessä annetaan yksityiskohtaiset säännöt siitä, miten kunnanjohtaja ja apulaiskunnanjohtajat kuulevat asiantuntijoita.

5. Päätöksessä määrätään maksusitoumuksesta, joka koskee kuljetuskustannuksia oppilaan kodin ja

a) lähimmän ensimmäisen asteen perusoppilaitoksen, jota oppilas voi käydä, välillä tai, jos oppilas on sijoitettava erityisoppilaitokseen, lähimmän ensimmäisen asteen erityisoppilaitoksen, jota oppilas voi käydä, välillä,

b) muun ensimmäisen asteen perusoppilaitoksen tai erityisoppilaitoksen välillä, jos kuljettaminen kyseiseen oppilaitokseen on kunnalle edullisempaa kuin edellä a kohdassa tarkoitettuun perusoppilaitokseen tai erityisoppilaitokseen ja jos vanhemmat hyväksyvät kuljettamisen kyseiseen muuhun oppilaitokseen,

c) lähimmän kyseisen perusoppilaitoksen, josta oppilas tulee, kanssa samaan oppilaitoskokonaisuuteen kuuluvan ensimmäisen asteen erityisoppilaitoksen, jota oppilas voi käydä, välillä, jos vanhemmat hyväksyvät kuljettamisen kyseiseen erityisoppilaitokseen, tai

d) muun edellä c kohdassa tarkoitettuun oppilaitoskokonaisuuteen kuuluvan ensimmäisen asteen erityisoppilaitoksen välillä, jos kuljettaminen kyseiseen oppilaitokseen on kunnalle edullisempaa kuin edellä c kohdassa tarkoitettuun ensimmäisen asteen erityisoppilaitokseen ja jos vanhemmat hyväksyvät kuljettamisen kyseiseen muuhun oppilaitokseen.

– –

7. Päätöksessä voidaan määrätä sellaisten vanhempien osalta, joiden yhteenlasketut tulot ylittävät 17 700 euroa, että maksusitoumus myönnetään ainoastaan siltä osin kuin kuljetuskustannukset ylittävät julkisten liikennevälineiden käyttämisestä aiheutuvat kustannukset kunnanvaltuuston 8 momentin perusteella vahvistamalla etäisyydellä, joka ei voi olla yli 6 kilometriä. Tulojen laskenta perustuu sen

kouluvuoden alkamista, jota varten maksusitoumusta pyydetään, edeltäneen toisen kalenterivuoden aikana saatuihin tuloihin. Edellä ensimmäisessä virkkeessä tarkoitetuilla julkisten liikennevälineiden käyttämisestä aiheutuvilla kustannuksilla tarkoitetaan sellaisia julkisten liikennevälineiden käyttämisestä aiheutuvia kustannuksia, joita on pidettävä kohtuullisina kuljetulta matkalta, kun otetaan huomioon päätöksessä henkilökuljetuksista annetun lain (Wet personenvervoer) 27 §:n 1 momentin perusteella tehty aluejako, riippumatta siitä, onko julkisia liikennevälineitä käytettävissä ja käytetäänkö niitä todellisuudessa. Jos 10 momenttia sovelletaan, päätöksessä määrätään vanhempien maksuosuudesta, joka lasketaan kolmannen virkkeen mukaisesti. Ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettua määrää mukautetaan 1.1.1999 lähtien joka vuosi sen mukaisesti, kuinka paljon aikuisten työntekijöiden normipalkkojen kehitystä seuraava indeksi on muuttunut edellisvuoteen nähden, ja pyöristetään sitten rahamäärään, joka voidaan jakaa 450 eurolla. Sopeutettu määrä korvaa ensimmäisessä virkkeessä tarkoitetun määrän.

8. Päätöksessä voidaan määrätä, ettei maksusitoumukseen ole oikeutta sellaisen etäisyyden perusteella, joka lasketaan oppilaitoksen, jota oppilas voi käydä, ja hänen kotinsa välimatkana lyhintä mutta oppilaan kannalta riittävän käyttökelpoista ja turvallista reittiä pitkin.

– –

10. Päätöksessä voidaan määrätä, että rahamääräisen maksusitoumuksen antamisen sijasta kunta huolehtii kuljetuksesta itse tai antamalla sen toisen tehtäväksi.

11. Päätöksessä voidaan määrätä muun muassa, että maksusitoumuksen määrä riippuu oppilailla, joilla 5 momentissa tarkoitettu etäisyys on yli 20 kilometriä, vanhempien maksukyvystä tai että kuljetuksesta, josta kunta huolehtii itse tai antamalla sen toisen tehtäväksi, peritään vanhempien maksukyvyn mukaan määräytyvä maksu, jonka määrä ei voi ylittää kyseisen oppilaan kuljetuskustannusten määrää. Tällaisessa tapauksessa päätökseen sisällytetään myös määräykset vanhempien maksukyvyn laskemisesta. Ensimmäistä virkettä ei sovelleta sellaisten ensimmäisen asteen erityisoppilaitosten oppilaisiin, jotka asuvat yli 20 kilometrin etäisyydellä lähimmästä yksityisestä tai julkisesta ensimmäisen asteen erityisoppilaitoksesta.

– –”

9 Asiantuntijakeskuksista annetun lain (Wet op de expertisecentra) 4 §:n 1 momentissa säädetään, että ”päätöksessä otetaan huomioon maksuosuus, joka vanhemmilta voidaan kohtuudella vaatia, ja siinä määrätään, että kuljetus voidaan järjestää oppilaalle soveltuvalla tavalla, kun otetaan huomioon se, että jatketussa erityisopetuksessa olevat oppilaat voivat saada maksusitoumuksen kuljetuskustannusten kattamiseksi vain, jos he joutuvat vammansa vuoksi käyttämään muita kuin julkisia liikennevälineitä tai eivät pysty vammansa vuoksi käyttämään niitä itsenäisesti”.

10 Borselen kunnan koulukuljetuksia vuonna 2008 koskevassa päätöksessä (Verordening leerlingenvervoer gemeente Borsele 2008) määrätään muun muassa seuraavaa:

— koulukuljetuksia koskevaa maksusitoumusta ei myönnetä alle 6 kilometrin matkoja varten

— matkoja, joiden pituus on 6–20 kilometriä, varten koulukuljetus tarjotaan sitä vastaan, että kuljetettavan lapsen vanhemmat maksavat kiinteän maksun, jonka määrä vastaa 6 kilometrin matkan hintaa julkisilla liikennevälineillä,

— yli 20 kilometrin matkoja varten koulukuljetus tarjotaan sellaista maksua vastaan, joka ei voi ylittää kyseisen kuljetuksen omakustannushintaa, joka lasketaan perhekohtaisesti siten, että siinä otetaan huomioon vanhempien maksukyky, jonka perusteena ovat tuloverosta vuonna 2001 annetussa laissa (Wet op de inkomstenbelasting 2001) tarkoitetut vanhempien yhteenlasketut tulot vähennysten jälkeen.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11 Borselen kunta käyttää koulukuljetukseen oikeutettujen oppilaiden kuljettamiseen kuljetusyritysten palveluja. Se maksoi tästä vuodelta 2008 yhteensä 458 231 euroa, arvonlisävero mukaan luettuna.

12 Borselen kunnan koulukuljetuksia vuonna 2008 koskevan päätöksen mukaisesti noin kolmasosa koulukuljetusta käyttävien oppilaiden vanhemmista maksoi maksuja, joiden yhteismäärä oli 3 prosenttia kyseisen kunnan koulukuljetuspalveluista maksamasta määrästä, yhteensä 13 958 euroa. Erotuksen maksoi mainittu kunta julkisin varoin.

13 Borselen kunta väitti veroviranomaisille olevansa velvollinen maksamaan arvonlisäveron koulukuljetuspalveluiden maksullisesta suorittamisesta ja voivansa näin ollen vähentää maksettavasta verosta liikenteenharjoittajien siltä laskuttaman arvonlisäveron. Vaatimus hylättiin sillä perusteella, ettei kyseinen kunta suorittanut palveluja vastiketta vastaan eikä näin ollen harjoittanut liiketoimintaa.

14 Verohallinto vahvisti 1.7.2009 tekemällään päätöksellä arvonlisäveron hyvitysrahastosta Borselen kunnalle vuodelta 2008 suoritettavan määrän sisällyttämättä siihen liikenteenharjoittajien tältä laskuttamaa arvonlisäveroa.

15 Borselen kunta valitti mainitusta päätöksestä rechtbank te ‘s-Gravenhageen (Haagin ensimmäisen asteen tuomioistuin, Alankomaat). Valitus hylättiin perusteettomana 29.12.2010 annetulla tuomiolla. Borselen kunta valitti Gerechtshof te ’s-Gravenhageen (Haagin toisen asteen tuomioistuin, Alankomaat), joka kumosi 20.4.2012 antamallaan tuomiolla viimeksi annetun tuomion ja verohallinnon päätökset. Borselen kunta ja valtiovarainministeriön valtiosihteeri saattoivat kumpikin asian Hoge Raad der Nederlandenin (Alankomaiden ylimmän asteen tuomioistuin) käsiteltäväksi toisen asteen tuomioistuimen tuomiosta tekemillään erillisillä kassaatiovalituksilla.

16 Tässä tilanteessa mainittu ylimmän asteen tuomioistuin on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa ja 9 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että välipäätöksessä kuvatun järjestelmän yhteydessä kuntaa on pidettävä koulukuljetusten osalta direktiivissä tarkoitettuna verovelvollisena?

2) Onko tähän kysymykseen vastattaessa tarkasteltava järjestelmää kokonaisuutena vai onko jokainen kuljetussuoritus arvioitava erikseen?

3) Jos jokainen kuljetussuoritus on arvioitava erikseen, onko tällöin erotettava toisistaan suoritukset, joissa koulukuljetuksen matka on 6–20 kilometriä, ja suoritukset, joissa matka on yli 20 kilometriä?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksillään olennaisilta osin sitä, onko arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että koulukuljetuspalvelun pääasian kaltaisissa olosuhteissa tarjoava alueellinen julkisyhteisö toimii verovelvollisen asemassa ja siltä kannetaan arvonlisävero.

18 Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan ”verovelvollisella” tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

19 Sen toteamiseksi, toimiiko alueellinen julkisyhteisö pääasian asiayhteydessä verovelvollisen asemassa, on näin ollen ratkaistava, harjoittaako se arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettua liiketoimintaa.

20 Tässä yhteydessä on muistutettava, että kyseisen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa säädetään, että ”liiketoimintana” pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava.

21 Kuten julkisasiamies on esittänyt ratkaisuehdotuksensa 32 kohdassa, toimintaa voidaan pitää edellä mainitussa säännöksessä tarkoitettuna liiketoimintana ainoastaan, jos se täyttää jonkin arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa tarkoitetun liiketoimen tunnusmerkistön.

22 Nyt käsiteltävässä asiassa sen ratkaisemiseksi, onko kunnan pääasian olosuhteissa järjestämää koulukuljetusta pidettävä kyseisen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuna liiketoimintana, on selvitettävä ensimmäiseksi, suorittiko kyseinen kunta koulukuljetuksen järjestämisen yhteydessä mainitun direktiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetun palvelun.

23 Koska ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ennakkoratkaisupyynnössään esittämien seikkojen perusteella voidaan katsoa, että pääasiassa on todella kyse palvelujen suorituksesta, on tutkittava, voidaanko mainitun kunnan katsoa suorittaneen sen vastikkeellisesti, kuten arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa edellytetään.

24 Tässä yhteydessä on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan palvelujen suoritus on arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetulla 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. mm. tuomio 3.3.1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, 14 kohta; tuomio 5.6.1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, 45 kohta ja tuomio 26.6.2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, EU:C:2003:377, 47 kohta).

25 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava, ettei vanhempien maksuosuutta koulukuljetuskustannuksista lasketa suoritetun palvelun todellisten kustannusten perusteella. Vanhempien maksuosuuden määrää ei nimittäin ole sidottu päivittäisen kuljetuksen kilometrimäärään, kunkin kuljetetun oppilaan matkakohtaiseen omakustannushintaan eikä matkojen tiheyteen.

26 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 (ks. vastaavasti tuomio 8.3.1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, 12 kohta ja tuomio 20.1.2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, 22 kohta).

27 Niinpä sen perusteella, että noin kolmasosa kuljetettavien lasten vanhemmista maksaa koulukuljetuksesta, voidaan katsoa, että Borselen kunta on suorittanut palvelun arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetulla tavalla vastikkeellisesti.

28 Toiseksi on täsmennettävä – kuten julkisasiamies on korostanut ratkaisuehdotuksensa 49 ja 50 kohdassa –, että arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetulla tavalla vastikkeellisesti suoritetun palvelun olemassaolo ei ole riittävä peruste arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun liiketoiminnan toteamiseksi.

29 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee tältä osin, että sen ratkaisemiseksi, onko palvelua pidettävä siten vastikkeellisesti suoritettuna, että kyseinen toiminta voidaan katsoa liiketoiminnaksi (ks. vastaavasti tuomio 26.3.1987, komissio v. Alankomaat, 235/85, EU:C:1987:161, 15 kohta), on arvioitava sen toteuttamiseen liittyviä olosuhteita kokonaisuudessaan (ks. vastaavasti tuomio 26.9.1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, 27 kohta).

30 Olosuhteiden, joissa asianomainen suorittaa kyseessä olevia palveluja, ja olosuhteiden, joissa tämänkaltaisia palveluja tavallisesti suoritetaan, vertailu voi näin ollen olla yksi tapa tutkia, onko kyseessä oleva toiminta liiketoimintaa (ks. analogisesti tuomio 26.9.1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, 28 kohta).

31 Muitakin seikkoja, kuten asiakaskunnan suuruus ja tulojen määrä, voidaan muiden mukana ottaa huomioon tällaisessa tutkimisessa (ks. analogisesti tuomio 26.9.1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, 29 kohta).

32 Vaikka kansallisen tuomioistuimen on toki viime kädessä arvioitava pääasiaan liittyviä tietoja kokonaisuudessaan, unionin tuomioistuimella, jonka tehtävänä on antaa kansallista tuomioistuinta hyödyttäviä vastauksia, on toimivalta antaa kyseisen asian asiakirja-aineiston sekä sille esitettyjen kirjallisten ja suullisten huomautusten perusteella ohjeita, joiden avulla kansallinen tuomioistuin voi ratkaista käsiteltävänään olevan yksittäisen oikeusriidan.

33 Tässä yhteydessä on mainittava yhtäältä, että Borselen kunta saa maksuina takaisin vain erittäin pienen osan sille aiheutuneista kustannuksista. Pääasiassa kaikilla käyttäjillä ei nimittäin ole velvollisuutta maksaa maksuja, ja niitä on maksanut vain kolmasosa heistä. Maksujen määrällä katetaan näin ollen ainoastaan 3 prosenttia kaikista kuljetuskustannuksista, ja niiden loppuosa rahoitetaan julkisin varoin. Tällainen ero toimintakustannusten ja tarjottujen palvelujen vastikkeena saatujen määrien välillä viittaa siihen, että vanhempien maksuosuus on rinnastettava pikemminkin maksuun kuin vastikkeeseen (ks. analogisesti tuomio 29.10.2009, komissio v. Suomi, C-246/08, EU:C:2009:671, 50 kohta).

34 Tällaisesta epäsymmetriasta seuraa näin ollen se, ettei maksetun määrän ja suoritetun palvelun välillä ole tosiasiallista yhteyttä. Niinpä mainitun kunnan suorittaman kuljetuspalvelun ja vanhempien maksaman vastasuorituksen välinen yhteys ei ole suora siten kuin edellytetään, jotta vastasuorituksen voitaisiin katsoa olevan vastike kyseisistä palveluista ja jotta kyseistä palvelua pidettäisiin arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna liiketoimintana (ks. analogisesti tuomio 29.10.2009, komissio v. Suomi, C-246/08, EU:C:2009:671, 51 kohta).

35 Toisaalta on mainittava, että olosuhteet, joissa pääasiassa kyseessä oleva palvelu suoritetaan, eroavat niistä olosuhteista, joissa henkilönkuljetusliiketoimet tavanomaisesti suoritetaan, koska – kuten julkisasiamies on huomauttanut ratkaisuehdotuksensa 64 kohdassa – Borselen kunta ei tarjoa palveluja yleisillä henkilönkuljetusmarkkinoilla vaan on pikemminkin sopimuskumppaneinaan olevilta kuljetusyrityksiltä ostamiensa kuljetuspalvelujen saaja ja loppukuluttaja ja antaa kyseiset palvelut oppilaiden vanhempien käytettäväksi osana julkisen palvelun toimintaansa.

36 Kaikesta edellä mainitusta seuraa, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että koulukuljetuspalvelun pääasian kaltaisissa olosuhteissa tarjoava alueellinen julkisyhteisö ei harjoita liiketoimintaa eikä ole näin ollen verovelvollisen asemassa.

Oikeudenkäyntikulut

37 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 (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 9 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että koulukuljetuspalvelun pääasian kaltaisissa olosuhteissa tarjoava alueellinen julkisyhteisö ei harjoita liiketoimintaa eikä ole näin ollen verovelvollisen asemassa.

Allekirjoitukset