Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
23 päivänä joulukuuta 2015 [1]

Asia C-520/14

Gemeente Borsele
vastaan
Staatssecretaris van Financiën

(Ennakkoratkaisupyyntö – Hoge Raad der Nederlanden (ylin yleinen tuomioistuin, Alankomaat))

Verolainsäädäntö — Arvonlisävero — Direktiivin 2006/112/EY 9 artiklan 1 kohta — Verovelvollinen — Liiketoiminta — Koulukuljetukset kunnan toimeksiannosta — Kuljetusmaksu, jonka kunta perii vanhemmilta tulojen perusteella

I **Johdanto**

1. Alankomaiden kunnallishallinto vaikuttaa olevan hyvässä kunnossa. Kaikesta huolimatta ainakin joidenkin kuntien hallintoelimet ovat silmiinpistävän usein huolissaan siitä, kuinka ne voisivat välttyä veroilta kansalaistensa hyväksi. Koska tämä ei aina suju ilman ristiriitoja Alankomaiden verohallinnon kanssa, unionin tuomioistuimelle on jo joitakin kertoja esitetty ennakkoratkaisupyyntöjä unionin arvonlisäverolainsäädännön tulkinnasta. [2]

2. Esillä olevassa asiassa on kyse siitä, harjoittaako Borselen kunta järjestäessään koulukuljetukset alueensa kouluihin arvonlisäveron alaista toimintaa. Tämä vastaisi kunnan toiveita. Se nimittäin haluaisi toimintaan liittyvän vähennysoikeuden avulla välttyä suurelta osin arvonlisäveroista, jotka se on maksanut koulukuljetusten suorittamisesta vastanneiden kuljetusyritysten palveluista.

3. Arvonlisäverolainsäädännön näkökulmasta on näin ollen selvitettävä, onko Borselen kunta tältä osin harjoittanut ”liiketoimintaa” (ts. ”taloudellista toimintaa”). Unionin tuomioistuin on tarkastellut tämän käsitteen määritelmää jo joitakin kertoja valtiollisen toiminnan tai sitä vastaavan toiminnan osalta. [3] Oikeuskäytännössä laadittuja arviointikriteerejä on kuitenkin tarpeen täsmentää edelleen.

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.

2 — Ks. vähennysten osalta tuomio Gemeente Leusden ja Holin Groep (C-487/01 ja C-7/02, EU:C:2004:263), joka koskee urheilukenttien vuokraamista; tuomio Gemeente ‘s-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188), joka koskee virastotalon rakennuttamista, sekä vireillä oleva asia Gemeente Woerden (C-267/15), joka myös koskee talon rakennuttamista; ks. lisäksi tuomio Gemeente Emmen (C-468/93, EU:C:1996:139), joka koskee rakennusmaan luovutuksen vapauttamista arvonlisäverosta, ja tuomio Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698), joka koskee arvonlisäveron kantamista urheilukentän käytöstä.

3 — Ks. tältä osin tuomio Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121); tuomio komissio v. Alankomaat (235/85, EU:C:1987:161); tuomio University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124); tuomio T-Mobile Austria ym. (C-284/04, EU:C:2007:381); tuomio Hutchison 3G ym. (C-369/04, EU:C:2007:382); tuomio Götz (C-408/06, EU:C:2007:789); tuomio SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619); tuomio komissio v. Suomi (C-246/08, EU:C:2009:671) ja tuomio Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733).

II **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

4. Arvonlisäveron kantamista unionin alueella säännellään yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/112/EY[4] (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi). Joulukuun 31. päivään 2006 asti sovelletulla kuudennella direktiivillä[5] ei ole välitöntä merkitystä pääasian kannalta. Esillä olevassa asiassa on kuitenkin suurelta osin yhtenevien säännösten vuoksi[6] otettava huomioon myös kuudetta direktiiviä koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö.

5. Arvonlisäveroa kannetaan muun muassa arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan nojalla ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta”.

6. Verovelvollinen määritellään arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa (aiempi kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohta) seuraavasti:”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.”

7. Valtion harjoittaman toiminnan osalta arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan 1 kohtaan (aiempi kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan ensimmäinen, toinen ja kolmas alakohta) sisältyy seuraava erityissäännös:”1. 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.”

8. Arvonlisäverodirektiivin liitteessä I, johon 13 artiklan 1 kohdan kolmannessa alakohdassa viitataan, mainitaan viidentenä toimintana ”henkilökuljetukset”.

III **Pääasia**

9. Pääasia koskee alankomaalaisen Borselen kunnan (jäljempänä kunta) liikevaihtoverovelkaa joulukuulta 2008 sekä korvauksia, jotka kunnalle on maksettava Alankomaiden arvonlisäverokorvausrahastosta vuodelta 2008.

4 — EUVL L 347, s. 1.

5 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1).

6 — Ks. arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan kolmas perustelukappale.

10. Kunta järjesti lukuvuonna 2008–2009 koulukuljetukset tietyille kunnan alueella asuville koululaisille. Tätä varten se teki toimeksiantosopimuksia useiden kuljetusyritysten kanssa, ja nämä yritykset laskuttivat kuntaa kuljetusten suorittamisesta liikevaihtoveroineen. Tästä aiheutui kunnalle 458 231 euron suuruiset kustannukset.

11. Kunta peri kuljetusmaksuja niiden koululaisten vanhemmilta, joiden oli haettava koulukuljetusta kunnalta. Matkan ollessa 6–20 kilometriä kuljetusmaksu määräytyi julkisessa liikenteessä 6 kilometrin matkalta syntyvien kustannusten perusteella; matkan ollessa yli 20 kilometriä otettiin lisäksi huomioon vanhempien tulot. Kaiken kaikkiaan kuljetusmaksuja maksoi ainoastaan kolmannes vanhemmista. Vuonna 2008 kuljetusmaksujen kokonaismäärä oli 13 958 euroa.

12. Kunta katsoo, että sen koulukuljetuksiin liittyvä toiminta on liikevaihtoveron alaista. Tämän vuoksi se katsoo, että sen on yhtäältä maksettava liikevaihtoveroa vanhemmilta saaduista 13 958 euron suuruisista kuljetusmaksuista ja että sillä on toisaalta vähennysoikeus kuljetusyritysten kuljetusten suorittamisesta laskuttaman 458 231 euron määrän liikevaihtovero-osuuden osalta. Näin ollen kunta saisi veronpalautusta. Alankomaiden verohallinto katsoo kuitenkin, että koulukuljetusten järjestäminen kunnan toimesta ei ole liikevaihtoveron alaista, koska se ei ole liiketoimintaa.

IV **Asian käsittely unionin tuomioistuimessa**

13. Hoge Raad der Nederlanden (ylin yleinen tuomioistuin), jossa asia on nyt vireillä, pitää unionin arvonlisäverolainsäädäntöä asian kannalta ratkaisevana ja esitti tämän vuoksi 18.11.2014 unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklan nojalla seuraavat kysymykset:

”Onko arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa ja 9 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että tässä välipäätöksessä kuvatun järjestelmän yhteydessä kuntaa on pidettävä koulukuljetusten osalta direktiivissä tarkoitettuna verovelvollisena? Onko tähän kysymykseen vastattaessa tarkasteltava järjestelmää kokonaisuutena vai onko jokainen kuljetussuoritus arvioitava erikseen? 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?”

14. Unionin tuomioistuimessa käytävässä oikeudenkäynnissä kirjallisia huomautuksia esittivät Alankomaiden hallitus, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus sekä Euroopan komissio. Marraskuun 26. päivänä 2015 pidettyyn istuntoon osallistui lisäksi myös kunta.

V **Oikeudellinen arviointi**

15. Kansallisen tuomioistuimen kysymykset koskevat sitä, missä määrin kunta on esillä olevassa asiassa toiminut kuvatussa koulukuljetusten järjestämisessä arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna verovelvollisena ja onko se näin ollen velvollinen maksamaan arvonlisäveroa.

16. Mainitun säännöksen ensimmäisen alakohdan mukaan tämä riippuu kahdesta seikasta. Ensinnäkin kunnan on täytynyt harjoittaa ”liiketoimintaa” ja toiseksi tämän on täytynyt tapahtua ”itsenäisesti”. Esillä olevassa oikeudenkäynnissä kyseenalaistetaan ainoastaan ensimmäinen näistä kahdesta edellytyksestä eli se, onko kunta koulukuljetusten järjestämisessä harjoittanut liiketoimintaa.

17. Liiketoiminnan legaalimääritelmä sisältyy arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toiseen alakohtaan. Sen mukaan liiketoimintana pidetään – käsiteltävänä olevassa asiassa merkityksellisiltä osin [7] – ”kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava”.

18. Tämä määritelmä vaikuttaa esillä olevan asian kannalta aluksi varsin suppealta. Pelkästään sanamuodon perusteella vaikuttaa kyseenalaiselta, voidaanko kunnan katsoa kuuluvan johonkin luetelluista elinkeinonharjoittajien ja ammattien luokista. Unionin tuomioistuin kuitenkin tulkitsee liiketoiminnan (ts. taloudellisen toiminnan) käsitteen vakiintuneessa oikeuskäytännössään kuitenkin laajasti, [8] ja tämä tulkinta saa nimenomaan esillä olevan asian tapauksessa lisävahvistuksen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklaan sisältyvän valtion toimintaa koskevan erityissäännöksen myötä.

19. Arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa nimittäin säädetään, että julkisoikeudellisia yhteisöjä – joihin myös kunnat nimenomaisesti kuuluvat – ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan osalta ole pidettävä verovelvollisina. Säännöksessä siis edellytetään, että myös valtio ja sen erilaiset julkisoikeudelliset yhteisöt voivat harjoittaa arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua liiketoimintaa ja olla siten arvonlisäverovelvollisia. Esillä olevassa valtion suorittamien henkilökuljetusten tapauksessa tämä jopa seuraa suoraan arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan 1 kohdan kolmannesta alakohdasta luettuna yhdessä liitteessä I olevan 5 kohdan kanssa. Sen mukaan julkisoikeudellisia yhteisöjä on – silloinkin, kun ne toimivat säännöksen ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetulla tavalla viranomaisen ominaisuudessa – pidettävä verovelvollisina, mikäli ne suorittavat henkilökuljetuksia, jotka eivät ole merkitykseltään vähäisiä.

20. Viimeksi mainitusta säännöksestä ei voida kuitenkaan päätellä, että henkilökuljetustoiminta tekee julkisoikeudellisesta yhteisöstä aina verovelvollisen. Unionin tuomioistuin on nimittäin toistuvasti korostanut, että arvonlisäverodirektiivin 13 artiklaan sisältyvän valtion toimintaa koskevan erityissäännöksen soveltaminen edellyttää, että valtio yksittäistapauksessa ylipäänsä harjoittaa liiketoimintaa. [9] Toisin sanoen ainoastaan silloin, kun julkisoikeudellinen yhteisö suorittaa henkilökuljetuksia, jotka ovat myös arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua liiketoimintaa, se toimii arvonlisäverodirektiivin liitteessä I olevan 5 kohdan ja 13 artiklan 1 kohdan kolmannen alakohdan mukaisesti verovelvollisena silloinkin, kun henkilökuljetukset hoidetaan viranomaisen ominaisuudessa.

21. Koska viimeksi mainittu säännös olisi muutoin vailla kohdetta, siitä on esillä olevan tarkastelun kohteen osalta joka tapauksessa pääteltävä, että valtion suorittamat henkilökuljetukset *voivat* olla liiketoimintaa. Se, milloin näin on yksittäistapauksessa katsottava olevan, on selvitettävä seuraavaksi.

A *Alustavat huomautukset valtion toiminnan verotuksesta*

22. Esillä oleva asia antaa aihetta pohtia periaatteellisella tasolla sitä, millä edellytyksin nimenomaan valtion toiminta voi olla liiketoimintaa ja siten arvonlisäveron alaista.

7 — Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan toisen virkkeen mukaan liiketoimintana pidetään erityisesti ”aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä”, johon esillä olevan koulukuljetusten järjestämisen ei kuitenkaan voida mitenkään katsoa kuuluvan.

8 — Ks. esim. tuomio komissio v. Alankomaat (235/85, EU:C:1987:161, 8 kohta); tuomio komissio v. Kreikka (C-260/98, EU:C:2000:429, 26 kohta); tuomio University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124, 47 kohta); tuomio komissio v. Suomi (C-246/08, EU:C:2009:671, 34 ja 37 kohta) ja tuomio Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, 31 kohta).

9 — Ks. tuomio T-Mobile Austria ym. (C-284/04, EU:C:2007:381, 48 kohta); tuomio Hutchison 3G ym. (C-369/04, EU:C:2007:382, 42 kohta); tuomio Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, 15 kohta); tuomio komissio v. Suomi (C-246/08, EU:C:2009:671, 53 kohta) ja tuomio komissio v. Espanja (C-154/08, EU:C:2009:695, 99 kohta).

23. Kuten julkisasiamies totesi toisessa yhteydessä, valtion palvelujen arvonlisäverotuksessa ei ensi näkemältä ole mieltä. Jos viranomainen saa arvonlisäveron, joka peritään toiselta viranomaiselta, kyseessä on ainoastaan työläs tapa jakaa uudelleen kansallisten viranomaisten välisiä tuloja.[10] Näin on asianlaita myös esillä olevassa asiassa. Etu tai haitta, jonka kunta saa toimintansa verotuksesta, on samalla etu tai haitta verotuloille, jotka Alankomaiden verohallinto saa. Alankomaiden valtion raha-asioiden kannalta on kaiken kaikkiaan siis merkityksetöntä, onko kunnan toiminta esillä olevassa asiassa arvonlisäveron alaista vai ei.

24. Kuten vastakohtaispäätelmänä arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan erityissäännöksestä kuitenkin ilmenee, unionin lainsäätäjä on päättänyt, että periaatteessa myös valtion toiminta on arvonlisäveron alaista, mikäli se samanaikaisesti on arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua liiketoimintaa. Tähän on olemassa kaksi hyvää syytä.

25. Ensinnäkin valtion liiketoiminnan verotus edistää kilpailun vääristymisen estämistä arvonlisäveron avulla. Jos viranomaiset suorittavat palveluja, jotka kilpailevat yksityisten talouden toimijoiden palvelujen kanssa, viranomaisilla olisi käytössään huomattava kilpailuetu, jos niiden toiminta ei olisi arvonlisäveron alaista. Tämä valtion toiminnan verotuksen peruste otetaan lisäksi huomioon arvonlisäverodirektiivin 13 artiklaan sisältyvässä erityissäännöksessä. Mainitun artiklan ensimmäisessä alakohdassa arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolelle suljetaan valtion toiminta viranomaisen ominaisuudessa, mutta tätä poikkeusta rajoitetaan tämän jälkeen heti toisessa ja kolmannessa alakohdassa, mikäli pelättävissä on kilpailun vääristyminen kyseessä olevilla markkinoilla.

26. Toiseksi valtion liiketoimintaa on verotettava myös siksi, että arvonlisäveron kohde tulisi katetuksi mahdollisimman aukottomasti. Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan viidennen perustelukappaleen mukaan voimassa oleva arvonlisävero kannetaan ”mahdollisimman yleisesti”. Periaatteessa arvonlisäveroa kannetaan kantamisjärjestelmän perusteella ainoastaan lopullisesta kulutuksesta,[11] ja oikeuskäytännön mukaan arvonlisävero kohdistuu pelkästään lopulliseen kuluttajaan.[12] Jos valtio suorittaa palveluja, jotka johtavat tällaiseen tavaroiden lopulliseen kulutukseen, kyseinen lopullinen kulutus, josta valtio vastaa, jätetään ainakin osittain verottamatta, mikäli myös valtion liiketoiminta voisi olla arvonlisäveron alaista. Tämä on merkityksellistä myös unionin omien varojen kannalta, sillä nämä muodostuvat osittain arvonlisäverosta.[13]

27. Se, että valtion toiminnan arvonlisäverotus ei ole itsestään selvää vaan edellyttää erityisiä perusteluja, käy selvästi ilmi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä. Oikeuskäytännön mukaan tarkasteltaessa sitä, onko valtiollinen toiminta tai sitä vastaava toiminta yksittäistapauksessa arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua liiketoimintaa, sovelletaan selvästi tiukempia kriteerejä kuin tarkasteltaessa yksityisen tahon toimintaa.[14] Tämä on perusteltua. Kunkin tarkastelun yhteydessä on nimittäin aina arvioitava kumpaakin erityistä perustetta, jotka edellä esitin valtion toiminnan verotettavuudelle, sen varmistamiseksi, että valtion ”itseverotuksessa” on yksittäistapauksessa myös mieltä.

10 — Julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:433, 12 kohta).

11 — Arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohta.

12 — Tuomio Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, 25 kohta) ja tuomio Tulică ja Plavoşin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 34 kohta); ks. myös tuomio Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), joka koskee verovelvollisen asemaa pelkkänä ”veron kerääjänä valtion lukuun”, sekä tuomio Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), joka koskee arvonlisäveron keskeisiä ominaispiirteitä.

13 — Euroopan yhteisöjen omien varojen järjestelmästä 7.6.2007 tehdyn neuvoston päätöksen 2007/436/EY, Euratom (EUVL L 163, s. 17) 2 artiklan 1 kohdan b alakohta.

14 — Ks. tuomio T-Mobile Austria ym. (C-284/04, EU:C:2007:381); tuomio Hutchison 3G ym. (C-369/04, EU:C:2007:382); tuomio SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619) ja tuomio komissio v. Suomi (C-246/08, EU:C:2009:671, 53 kohta); ks. myös tuomio Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72) ja tuomio Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627) valtion tukemien palvelujen verotuksen osalta.

B *Liiketoiminnan edellytykset*

28. Tätä taustaa vasten on nyt selvitettävä, onko esillä olevassa asiassa koulukuljetusten järjestäminen kunnan toimesta arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua liiketoimintaa.

29. Ensiksi on tarkasteltava vielä komission väitettä, jonka mukaan kunta on ylipäänsä voinut toimia liiketoiminnan puitteissa ainoastaan silloin, kun se on laskuttanut koululaisten vanhemmilta arvonlisäveron koulukuljetusten järjestämisestä. Komission mukaan tätä ei voida päätellä kansallisen tuomioistuimen tiedoista.

30. Tämä komission arvio perustuu kuitenkin väärinkäsitykseen. Sitä, onko henkilö toiminut liiketoiminnan puitteissa, on arvioitava riippumatta siitä, onko hän tällöin laskuttanut arvonlisäveron vai ei. Pikemminkin on sen sijaan tarvittaessa tutkittava, onko hän tehnyt tai jättänyt tekemättä näin perustellusti. Tämä riippuukin muun muassa siitä, voidaanko hänen toimintaansa pitää arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuna liiketoimintana. Muutoin kuka tahansa verovelvollinen voisi välttyä verovelvollisuuksiltaan ainoastaan sillä perusteella, että hän ei laskuta arvonlisäveroa asiakkailtaan.

1. Palvelujen suorittaminen

31. Alankomaiden hallitus kyseenalaistaa liiketoiminnan olemassaolon esillä olevassa asiassa ensinnäkin siksi, että sen mukaan kunta ei ole suorittanut lainkaan palveluja arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuna verotettavana tapahtumana.

32. Alankomaiden hallituksen näkemykseen on syytä yhtyä sikäli, että arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua liiketoimintaa ei voida todeta, jos toiminta ei täytä yhdenkään arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa tarkoitetun verotettavan tapahtuman edellytyksiä. Tällä tavoin on ymmärrettävä myös unionin tuomioistuimen toistuvat viittaukset 2 artiklassa tarkoitettuihin verotettaviin tapahtumiin arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan tulkinnan yhteydessä. [15]

33. Tosiasiallisesti esillä olevassa asiassa kyseeseen tulee ainoastaan arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu verotettava tapahtuma, jonka mukaan vastikkeelliset palvelujen suoritukset ovat arvonlisäveron alaisia. Tämän perusteella on kunnan liiketoiminnan olemassaolon kannalta välttämätöntä, että kunta on koulukuljetukset järjestäessään suorittanut arvonlisäverodirektiivin 24 ja 25 artiklan voimassa olevien määritelmien mukaisia palveluja.

34. Siltä osin kuin Alankomaiden hallitus kiistää tällaisten palvelujen olemassaolon siksi, että kunta koulukuljetukset järjestäessään ainoastaan täyttää lakisääteisen velvollisuuden, riittää viittaus arvonlisäverodirektiivin 25 artiklan c alakohtaan, jonka mukaan arvonlisäveron alainen palvelu voidaan toteuttaa myös ”lain nojalla”. Unionin tuomioistuin onkin jo todennut, että liiketoiminnan olemassaolon kannalta merkityksetöntä on se, jos toiminta on yleisen edun vuoksi laissa annettua ja säänneltyä. [16]

15 — Ks. esim. tuomio Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

16 — Tuomio komissio v. Alankomaat (235/85, EU:C:1987:161, 10 kohta) ja tuomio komissio v. Suomi (C-246/08, EU:C:2009:671, 40 kohta).

35. Lisäksi Alankomaiden hallitus on kuitenkin esittänyt, että suoritussuhteet ovat esillä olevassa asiassa toisenlaisia kuin kansallisen tuomioistuimen esittämässä kuvauksessa. Kuten ensimmäisen asteen opetuksesta annetun Alankomaiden lain 4 §:stä ja vastaavista kunnallisista täytäntöönpanomääräyksistä seuraa, kunta ei suorita palveluja koululaisten vanhemmille. Alankomaiden hallituksen mukaan vanhemmilla ei ole oikeutta saada kunnalta kuljetuksia lapsilleen eivätkä he maksa siitä mitään kunnalle. Sen sijaan vanhemmat voivat ainoastaan vaatia kunnalta osuuden kustannuksista, joka vanhemmille itselleen syntyy koulukuljetuksista.

36. Koska unionin tuomioistuin ei kuitenkaan ole ennakkoratkaisussa toimivaltainen tarkistamaan ennakkoratkaisupyyntöpäätöksessä ilmoitettuja pääasiaan liittyviä tosiseikkoja[17] eikä sitä, onko kansallinen tuomioistuin tulkinnut kansallista oikeutta oikein,[18] on ennakkoratkaisukysymyksiin vastattaessa pidettävä lähtökohtana suoritussuhteita sellaisina kuin kansallinen tuomioistuin on niistä ilmoittanut. Kansallisen tuomioistuimen mukaan kunta itse on antanut kuljetuspalvelut eri kuljetusyritysten toimeksi ja maksanut niistä. Kunta asetti nämä kuljetuspalvelut koululaisten vanhempien käyttöön heidän hakemuksestaan. Kunnalla oli sitten tämän perusteella mahdollisesti oikeus saada kuljetusmaksu vanhemmilta.

37. Näiden kansallisen tuomioistuimen tietojen perusteella kunta on koulukuljetukset järjestäessään siis suorittanut arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuja palveluja. Tältä osin sen toiminnan liiketoiminnallinen luonne ei siis ole kyseenalainen.

2. Tulonsaanti

38. Oikeuskäytännön mukaan toimintaa on pidettävä liiketoimintana, jos sitä harjoitetaan jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.[19]

39. Unionin tuomioistuin ilmaisi tämän edellytyksen osittain myös siten, että toimintaa on harjoitettava jatkuvaluonteisesti ja ”vastiketta vastaan”.[20] Tuolloinkin unionin tuomioistuin viittasi arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan toisessa virkkeessä olevaan säännökseen, jonka mukaan omaisuuden hyödyntäminen on liiketoimintaa, jos se tapahtuu ”jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa”. Tätä vaatimusta ei tule soveltaa ainoastaan omaisuuden hyödyntämiseen vaan kaikkeen toimintaan.[21]

40. Esillä olevassa asiassa kunnan toiminnan jatkuvaluonteisuus ei ole kyseenalainen, mutta kyseenalaista on se, onko kunta järjestänyt koulukuljetukset oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla tulonsaantitarkoituksessa tai vastiketta vastaan.

17 — Ks. esim. tuomio Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, 53 kohta).

18 — Ks. esim. tuomio Târşia (C-69/14, EU:C:2015:662, 13 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

19 — Tuomio Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, 18 kohta).

20 — Tuomio Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, 18 kohta) ja tuomio komissio v. Suomi (C-246/08, EU:C:2009:671, 37 kohta); ks. jo tuomio Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121), joka koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädäntöjen yhdenmukaistamisesta – yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja soveltamissäännöt – 11.4.1967 annetun toisen neuvoston direktiivin 67/228/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1303) 4 artiklaa.

21 — Ks. tuomio Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, 18 kohta); ks. myös tuomio komissio v. Suomi (C-246/08, EU:C:2009:671, 37 kohta), jossa tältä osin viitataan edellä mainittuun tuomioon.

41. Alankomaiden hallitus ja komissio katsovat kuitenkin, että kunnan toiminta ei ole liiketoimintaa, koska kunta ei ole järjestänyt koulukuljetuksia vastiketta vastaan. Niiden mukaan kuljetusmaksuilla, jotka koululaisten vanhemmat maksoivat kunnalle, ei ole yhteyttä palvelun suorittamisen kustannuksiin. Näkemyksensä tueksi ne vetoavat riita-asiaan, jonka osapuolina olivat komissio ja Suomi ja jossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että kyseinen valtion toiminta ei ollut luonteeltaan liiketoimintaa, koska siitä perittiin palvelujen todelliseen arvoon nähden ainoastaan osakorvaus, jonka suuruus riippui saajan tuloista ja varallisuudesta. [22]

42. Sitä vastoin Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus näkee mainitun tuomion olevan ristiriidassa tuomion Hotel Scandic Gåsabäck kanssa; jälkimmäisessä tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin nimenomaisesti katsoi, että silloinkin, kun korvaus alittaa omakustannushinnan, liiketoimea voidaan pitää vastikkeellisena. [23]

a) Vastikkeen ja tulonsaannin välinen yhteys

43. Nämä erilaiset näkemykset osoittavat, että mainittuja unionin tuomioistuimen tuomioita on tarkasteltava aluksi erikseen, jotta niitä ei ymmärrettäisi väärin.

44. On nimittäin erotettava toisistaan tulonsaanti, jota edellytetään 9 artiklan 1 kohdassa, ja yksittäisen palvelusuorituksen tai tavaraluovutuksen vastikkeellisuus, joka 2 artiklan mukaan on sen veronalaisuuden edellytys ja josta samalla veron peruste arvonlisäverodirektiivin 73 artiklan mukaan ilmenee.

45. Yhteisöjen tuomioistuin tosiasiallisesti totesi tuomiossa Hotel Scandic Gåsabäck todellakin yksiselitteisesti palvelun vastikkeellisuuden toteamisesta arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetun verotettavan tapahtuman mukaisesti, että palvelusuoritus tai tavaraluovutus on arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla ”vastikkeellinen” myös silloin, kun perittävä hinta alittaa omakustannushinnan. [24] Ei ole myöskään mitään syytä olla soveltamatta arvonlisäveroa omakustannushinnan alittaviin myynteihin, jotka ovat tietyin edellytyksin talouselämässä välttämättömiä ja rationaalisia. Vastaavasti vapautukseen arvonlisäverosta ei voi myöskään johtaa hinnanmuodostus, joka määräytyy jollakin tapaa asiakkaan tulojen tai varallisuuden mukaan, kuten talouselämässä on asianlaita esimerkiksi opiskelija- tai eläkeläisalennusten tapauksessa.

46. Sama pätee epäilemättä vastikkeen määräytymiseen arvonlisäveron määräytymisperusteen yhteydessä. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverodirektiivin 73 artiklan mukaan ratkaiseva ”vastike” on ”subjektiivinen arvo” eli todella saatu arvo eikä objektiivisin perustein arvioitu arvo. [25] Unionin tuomioistuin ilmaisee täten, että vero määräytyy aina yksittäistapauksen vastikkeen mukaan eikä suoritetun palvelun tai luovutetun tavaran ”objektiivisen” arvon mukaan. Tämä käy e contrario selvästi ilmi myös arvonlisäverodirektiivin 80 artiklasta, joka tietyissä tapauksissa sallii sen, että jäsenvaltiot käyttävät määräytymisperusteena tosiasiallisesti saadun vastikkeen asemesta suorituksen objektiivista markkina-arvoa. [26]

47. Sen toteamiseen, onko toimintaa pidettävä arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna liiketoimintana, sovelletaan sen sijaan muita kriteerejä.

22 — Ks. tuomio komissio v. Suomi (C-246/08, EU:C:2009:671, 47–51 kohta).

23 — Ks. tuomio Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, 22 kohta).

24 — Ks. tuomio Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, 22–24 kohta).

25 — Ks. esim. tuomio Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, 13 kohta); tuomio Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, 21 kohta) ja tuomio Tulică ja Plavoşin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 33 kohta).

26 — Tämä on ns. käypä markkina-arvo, joka määritellään arvonlisäverodirektiivin 72 artiklassa.

48. Yhteisöjen tuomioistuin näyttää tutkineen edellä mainitussa tuomiossa komissio v. Suomi 9 artiklan 1 kohdan osalta edellytystä, harjoittaako valtio toimintaansa ”vastiketta vastaan” ja siten tulonsaantitarkoituksessa, nojautumalla arvonlisäverodirektiivin nykyisissä 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdassa tarkoitettuihin verotettaviin tapahtumiin. [27] Kuten ranskan kielellä – eli kyseisen asian käsittelykielellä – laaditun toisinnon sanamuodosta kuitenkin käy ilmi, yhteisöjen tuomioistuin ei suinkaan pidä näissä kahdessa säännöksessä esiintyviä vastikkeen käsitteitä yhtenevinä. [28] Tämän vuoksi yhteisöjen tuomioistuin puhuu taloudellisen toiminnan (ts. liiketoiminnan) määritelmän yhteydessä sen sijaan vain osittain toiminnan vastikkeesta, koska – kuten edellä todettiin – taloudellisen toiminnan edellytyksenä on tulonsaanti. Tuloja ei kuitenkaan voida saada, jos toiminta on yksinomaan vastikkeetonta. [29]

49. Kun tuomiossa komissio v. Suomi puhutaan arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan osalta ”vastikkeesta”, ei ole kuitenkaan kyse täsmälleen samasta asiasta kuin silloin, kun tuomiossa Hotel Scandic Gåsabäck tulkitaan arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua vastikkeen käsitettä. Vaikka usein odotettavissa ovat samat päätelmät, on huomioitava, että arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa tarkoitettu vastikkeen määrittely ja sen 9 artiklan mukaisesti tutkittava tulonsaanti on pidettävä tiukasti erillään toisistaan. Tällä tavoin kumoutuvat sitten myös väitetyt unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön sisäiset ristiriidat. [30]

50. Tiivistetysti voidaan sanoa, että yhtäältä aina silloin, kun toiminnasta *ei* peritä vastiketta siten, kuin arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuissa verotettavissa tapahtumissa edellytetään, kyseessä ei myöskään ole liiketoiminta, koska toiminnalla ei saada tuloja arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan toisessa virkkeessä tarkoitetulla tavalla. Toisaalta oikeuskäytännön mukaan se, että verovelvollinen perii toiminnan osana vastikkeen verotettavan tapahtuman edellyttämällä tavalla, ei ole riittävä peruste arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan yhteydessä tarvittavalle toteamukselle, jonka mukaan verovelvollisen toiminta tapahtuu myös tulonsaantitarkoituksessa, eikä siten myöskään liiketoiminnan olemassaolon toteamiselle. [31]

b) Tulonsaanti esillä olevassa asiassa

51. Tällä tavoin on esillä olevassa asiassa nyt tutkittava, harjoittiko kunta koulukuljetusten järjestämistä tulonsaantitarkoituksessa.

– Verotettavassa tapahtumassa tarkoitettu vastike

52. Tätä vastikkeellisuutta ei voida kiistää ensinnäkään siksi, että kunta ei olisi vaatinut toiminnastaan lainkaan arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettua vastiketta. Asia on päinvastoin.

27 — Ks. tuomio komissio v. Suomi (C-246/08, EU:C:2009:671, 42–51 kohta); ks. myös tuomio komissio v. Ranska (C-276/97, EU:C:2000:424, 32–36 kohta).

28 — Ks. tuomion komissio v. Suomi ranskankielinen toisinto (C-246/08, EU:C:2009:671, 37 kohta), jossa taloudellisen toiminnan määrittelyn yhteydessä käytetään ilmaisua ”effectuée contre une rémunération”, joka ei vastaa arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a, b ja c alakohdan ilmaisua ”à titre onéreux”; ks. myös tuomio Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, 18 kohta).

29 — Ks. tältä osin jo tuomio Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, 12 kohta).

30 — Ks. edellä 41 ja 42 kohta.

31 — Ks. tältä osin tuomio Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, 21 kohta) ja tuomio komissio v. Suomi (C-246/08, EU:C:2009:671, 38 kohta).

53. Vastikkeellinen suoritus arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdassa tarkoitettuna verotettavana tapahtumana nimittäin edellyttää vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ainoastaan, että kyseisen tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen sekä verovelvollisen todella saaman vastikkeen välillä on suora yhteys.[32] Tätä koskee ainoastaan se edellytys, että palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, jossa vaihdetaan suorituksia keskenään,[33] ja että suoritus ja vastasuoritus edellyttävät toisiaan.[34]

54. Mikäli kolmasosan vanhemmista on suoritettava kuljetusmaksuja koulukuljetuksista, nämä vaatimukset selvästikin täyttyvät. Kuten edellä jo mainitusta tuomiosta Hotel Scandic Gåsabäck lisäksi käy ilmi, vastikkeen olemassaolon toteamista ei näissä tapauksissa estä se, että kunta on vaatinut vastikkeita omakustannushintansa alittavaan hintaan.[35] Tällöin kunta ei harjoita koulukuljetusten järjestämistä yksinomaan vastikkeettomasti.

– Tulonsaanti suppeassa merkityksessä

55. Kuten edellä esitin, arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetun vastikkeen olemassaolo ei riitä sen toteamiseen, että toimintaa harjoitetaan arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan toisen virkkeen mukaisessa tulonsaantitarkoituksessa.

56. Toiminta tulonsaantitarkoituksessa vaikuttaa esillä olevassa asiassa kyseenalaiselta erityisesti siksi, että yhteisöjen tuomioistuin katsoi tuomiossa komissio v. Suomi, että viranomaiset eivät harjoita taloudellista toimintaa oikeusapupalvelujen alalla, koska toiminnasta perittiin osakorvaus, joka riippui palvelujen saajien tuloista ja varallisuudesta. Esillä olevassa asiassa tilanne vaikuttaa samankaltaiselta.

57. Yhteisöjen tuomioistuin kuitenkin piti mainitussa tuomiossa ratkaisevana lähinnä sitä, että saatu korvaus oli aina ainoastaan osa lainsäädännössä yleisesti vahvistettua oikeusapupalveluista maksettavaa korvausta.[36] Esillä olevassa asiassa ei kuitenkaan näytä olevan olemassa lainsäädännössä vahvistettua yleistä kuljetushintaa.

58. Osaltaan ratkaisevana yhteisöjen tuomioistuin näyttää lisäksi pitäneen sitä, että korvauksen suuruus riippui oikeusapupalvelujen saajien tuloista ja varallisuudesta.[37] Esillä olevassa asiassa tällainen riippuvuus on olemassa ainakin osittain vanhempien tulojen osalta.

59. Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin katsoi mainitussa tuomiossa, että taloudellisen luonteen puuttumisen vahvisti se, että tulot kattoivat ainoastaan murto-osan oikeusapupalveluista aiheutuneista kustannuksista.[38] Juuri näin on asianlaita esillä olevassa asiassa. Kunta saa vanhemmilta kaiken kaikkiaan osakorvauksen, joka on noin kolme prosenttia koulukuljetusten järjestämisestä sille aiheutuvista kustannuksista.

32 — Ks. esim. tuomio Serebryannay vek (C-283/12, EU:C:2013:599, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 — Ks. esim. tuomio Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, 14 kohta); tuomio MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, 47 kohta) ja tuomio Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, 29 kohta).

34 — Ks. esim. tuomio Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, 13–20 kohta) ja tuomio Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, 12–17 kohta); ks. myös julkisasiamies Stix-Hacklin ratkaisuehdotus asiassa Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, 32 kohta).

35 — Ks. tuomio Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, 22–24 kohta).

36 — Ks. tuomio komissio v. Suomi (C-246/08, EU:C:2009:671, 47 kohta).

37 — Ks. tuomio komissio v. Suomi (C-246/08, EU:C:2009:671, 48 kohta).

38 — Ks. tuomio komissio v. Suomi (C-246/08, EU:C:2009:671, 50 kohta).

60. Vaikka jotkin näiden kahden asian väliset yhtäläisyydet ovatkin näin ollen selviä, esillä olevassa asiassa ei kuitenkaan voida suoralta kädeltä osoittaa, että kunnan toiminta – ainakin osittain – palvelisi tulonsaantia. Tulonsaantia ei nimittäin saa sekoittaa aikomukseen tavoitella voittoa, joka oikeuskäytännön mukaan ei ole edellytys liiketoiminnan olemassaolon toteamiselle. [39]

61. Seikka, jota yhteisöjen tuomioistuin ei tuomiossa komissio v. Suomi nimenomaisesti maininnut mutta joka oli viime kädessä sen ratkaisun perusta, on kuitenkin arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan toisessa virkkeessä tarkoitetun tulonsaannin tietyn implisiittisen edellytyksen puuttuminen, nimittäin markkinoille osallistumisen puuttuminen.

– Markkinoille osallistuminen

62. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi jo tuomiossa SPÖ Landesorganisation Kärnten, että kyseessä ei ole arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan toisessa virkkeessä tarkoitettu tulonsaanti, koska kyseinen poliittisen puolueen elin ei toiminnallaan osallistunut markkinoille. [40] Tämän vuoksi se on muissa tuomioissa katsonut, että viranomaiset eivät harjoita liiketoimintaa, koska markkinoille osallistumista ei ole voitu todeta. [41]

63. Tämä markkinoille osallistumisen vaatimus vahvistetaan ja sitä täydennetään sillä, että liiketoiminnan olemassaolon todetakseen unionin tuomioistuin tutkii toisinaan, harjoitetaanko toimintaa samalla tavoin kuin vastaavaa liiketoimintaa yleensä harjoitetaan. Erityisesti edellytetään vertailua arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan ensimmäisessä virkkeessä mainittujen ammattiryhmien tavanomaiseen toimintaan. [42]

64. Tällaista tavanomaista kunnan osallistumista markkinoille ei kuitenkaan ole havaittavissa esillä olevassa asiassa. Kunta ei toiminnassaan tarjoa palveluja kuljetuspalvelujen yleisillä markkinoilla. Pikemmin se esiintyy sellaisten kuljetusyritysten palvelujen lopullisena kuluttajana, joiden kuljetuspalveluja se asettaa koululaisten vanhempien käyttöön ainoastaan osana yleishyödyllisiä palveluja, vaikka se tällöin periikin rahoitusosuuden.

65. Tämän osoittaa erityisesti se, että kunta saa ainoastaan pienen prosentuaalisen osuuden ostamiensa palvelujen kustannuksista perimällä kuljetusmaksuja myöhemmän vaiheen suorituksistaan. Tällainen käyttäytyminen on epätyypillistä markkinatoimijalle.

66. Tältä osin myös yhteisöjen tuomioistuin totesi jo varhain, että vastikkeen *suuruuden* ja liiketoiminnan olemassaolon välillä on olemassa tietty yhteys. [43] Juuri tämän yhteyden yhteisöjen tuomioistuin sitten myös vahvisti tuomiossa komissio v. Suomi. [44] Toiminta, joka tavanomaisen arvonlisäverojärjestelmän sisällä yksittäisten kustannusten ja hintojen rakenteen perusteella voi johtaa ainoastaan veronpalautuksiin, ei johda nimenmukaisen arvonlisän verotukseen, koska tällaista arvonlisää ei rakenteellisista syistä voida tuottaa ollenkaan.

39 — Ks. vastaavasti tuomio Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, 25 kohta); tämä käy yksiselitteisesti ilmi myös arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan l ja m alakohdasta sekä 133 artiklan a alakohdasta, jotka koskevat erityisesti voittoa tavoittelemattomia yhteisöjä.

40 — Tuomio SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619, 21 ja 24 kohta).

41 — Tuomio T-Mobile Austria ym. (C-284/04, EU:C:2007:381, 42 kohta) ja tuomio Hutchison 3G ym. (C-369/04, EU:C:2007:382, 36 kohta); ks. tältä osin myös tuomio Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, 19 kohta).

42 — Ks. tuomio Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, 28 kohta); tuomio Słaby ym. (C-180/10 ja C-181/10, EU:C:2011:589, 39–41 kohta); tuomio Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, 21 kohta) ja tuomio Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, 24 kohta).

43 — Ks. tuomio komissio v. Ranska (50/87, EU:C:1988:429, 21 kohta).

44 — Ks. tuomio komissio v. Suomi (C-246/08, EU:C:2009:671, 50 kohta).

67. Kunnan järjestämien koulukuljetusten verottaminen ei käsiteltävässä asiassa ole myöskään välttämätöntä kummastakaan syystä, jotka edellä mainittiin arvonlisäveron kohdistamiseksi valtion toimintaan.[45]

68. Ensinnäkään havaittavissa ei ole kilpailun vääristymistä arvonlisäveron kantamatta jättämisen perusteella, joskin tämä on viime kädessä tosiseikka, jonka toteaminen on yksinomaan kansallisen tuomioistuimen tehtävä. Mikäli vanhemmat eivät käytä koulukuljetuksiin yksityisten kuljetusyritysten palveluja kunnallisten kuljetuspalvelujen perusteella, tämä ei perustu puuttuvaan arvonlisäverotukseen vaan siihen, että kunta perii vanhemmilta kuljetusmaksuja, jotka lähtökohtaisesti näyttävät olevan vastaavien kuljetuspalvelujen markkinahintoja alempia, sikäli kuin kunta ylipäänsä perii kuljetusmaksuja. Verottamalla tätä toimintaa sitä vastoin heikennettäisiin yksityisten kilpailutilannetta entisestään, koska kunta voisi rakenteellisesti jatkuvan vähennyksistä johtuvan veroylijäämän perusteella laskea vanhempien maksettavana olevia kuljetusmaksuja edelleen.

69. Toiseksi arvonlisäveron kohde eli lopullisen kulutuksen verottaminen voidaan käsiteltävässä asiassa kattaa riittävästi vain silloin, kun kunnan toimintaa *ei* veroteta. Jos koulukuljetusten järjestämisestä kunnan toimesta siten, että kunta käyttää hyväkseen ulkopuolisia kuljetusyrityksiä, tehtäisiin arvonlisäveron alaista, vähennysoikeuden vuoksi veroa kannettaisiin ainoastaan käyttäen määräytymisperusteena vanhempien maksettavana olevia kuljetusmaksuja. Nämä maksut ovat kuitenkin ainoastaan murto-osa kuljetuspalvelujen markkinahinnoista, sillä kuljetusmaksujen osuus on kaiken kaikkiaan vain kolme prosenttia kustannuksista, joita ulkopuolisten toimijoiden toteuttamista kuljetuksista aiheutuu. Näin ollen näiden kuljetuspalvelujen lopullinen kulutus olisi olennaisilta osin vapautettu arvonlisäverosta. Jotta tämä voidaan estää ja jotta kuljetuspalveluista voidaan tehdä arvonlisäveron alaisia markkinahintansa perusteella, lopullisen verotuksen on tapahduttava jo kunnan ostamien palvelujen tasolla. Tämä edellyttää, että koulukuljetusten järjestäminen kunnan toimesta *ei* ole liiketoimintaa.

– Kokonaisvaltainen tai tapauskohtainen tarkastelu

70. Yhdistynyt kuningaskunta on esittänyt, että tapauskohtaisesti tarkasteltuina liiketoimintana olisi pidettävä ainakin niitä kunnan järjestämiä kuljetuksia, joissa kunta saa vanhemmilta ainakin likimain markkinahinnan.

71. Valtion toiminnan markkinoille osallistumista koskeva vaatimus on periaatteessa todettava kaiken kaikkiaan toiminnan osalta eikä se edellytä jokaisen yksittäisen liiketoimen tarkastelua. Valtion toiminnan verotukseen sovellettava kilpailun vääristymisen peruste voi kuitenkin yksittäistapauksessa johtaa siihen, että toiminta jaetaan liiketoimintaosaan ja muuhun kuin liiketoimintaosaan.

72. Tämän vuoksi kansallisen tuomioistuimen on vielä tutkittava, missä määrin arvonlisäveron kantamatta jättäminen voi käsiteltävässä asiassa johtaa yksittäisten kuljetuspalvelujen tapauksessa kilpailun vääristymiseen suhteessa yksityisiin kuljetuspalvelujen tarjoajiin. Tällöin on aina otettava huomioon myös vaikutukset vähennyksiin.

73. Erottelua kunnan liiketoiminnan ja muun kuin liiketoiminnan välillä ei kuitenkaan tarvitse tehdä, jos esillä olevassa asiassa on havaittavissa vain merkityksetön määrä yksittäistapauksia, joissa kunnan järjestämien koulukuljetusten jättäminen arvonlisäverotuksen ulkopuolelle voisi vääristää kilpailua. Tämä vastaa nimittäin niitä perusteita, jotka sisältyvät arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan 1 kohdan toisessa ja kolmannessa alakohdassa olevaan erityissäänteleyyn.[46]

45 — Ks. edellä 25 ja 26 kohta.

46 — Ks. näiden kriteerien osalta erityisesti tuomio Isle of Wight Council ym. (C-288/07, EU:C:2008:505).

– Välipäätelmä

74. Jollei kansallisen tuomioistuimen suorittamassa kilpailutilanteen arvioinnissa toisin ilmene, on ensinnäkin todettava, että koulukuljetusten järjestäminen kunnan toimesta ei palvele arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua tulonsaantia.

C *Päätelmä*

75. Jollei kansallisen tuomioistuimen suorittamassa kilpailutilanteen arvioinnissa toisin ilmene, kunta ei nyt käsiteltävässä asiassa järjestäessään koulukuljetuksia harjoita arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua liiketoimintaa. Näin ollen sitä ei tule pitää arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettuna verovelvollisena.

VI **Ratkaisuehdotus**

76. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Hoge Raad der Nederlandenin (ylin yleinen tuomioistuin) esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

Kunta, joka pääasian tapauksen tavoin järjestää koulukuljetukset käyttämällä ulkopuolisia kuljetusyrityksiä ja saa koululaisten vanhemmilta kuljetusmaksut, jotka ovat ainoastaan kolme prosenttia kuljetusten toteuttamiskustannuksista, ei toimi direktiivin 2006/112/EY 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun verovelvollisen ominaisuudessa, mikäli tämä ei yksittäisten kuljetuspalvelujen osalta johda kilpailun vääristymiseen. Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kuitenkin toteaa kilpailun vääristyneen sellaisten kuljetuspalvelujen johdosta, joita ei ole vain vähäinen määrä, kunta toimii tältä osin verovelvollisena.