Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
3 päivänä syyskuuta 2020[1]

Asia C-604/19

Gmina Wrocław
vastaan
Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

(Ennakkoratkaisupyyntö – Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Wrocławin alueen voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola))

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 14 artiklan 2 kohdan a alakohta – Tavaroiden luovutuksen käsite – Pysyvän käyttöoikeuden muuttuminen omistusoikeudeksi lain nojalla – Aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirto – Fiktio luovutuksesta – Kunta verovelvollisen ominaisuudessa, kun se kantaa maksuja laissa säädetystä muuttumisesta

I Johdanto

1. Unionin tuomioistuimen on tässä menettelyssä tarkasteltava sitä, kuinka omistusoikeuden hankintaa suoraan lain nojalla muuttamismaksua vastaan on kohdeltava arvonlisäverotuksessa. Käsiteltävässä asiassa kiinteistöihin kohdistui erityinen esineoikeus (pysyvä käyttöoikeus). Tästä seurasi, että ”taloudellinen omistaja”, joka käytti kiinteistöä omistajan tavoin, ja ”muodollinen omistaja”, jolle omaisuus kuului yksityisoikeudellisesti, olivat eri henkilöitä. Maksut, jotka pysyvän käyttöoikeuden haltija suoritti kiinteistönomistajalle, olivat Puolassa arvonlisäveron alaisia.

2. Esineoikeudellisen uudistuksen yhteydessä tähänastisten kiinteistönomistajien omistusoikeus siirtyy suoraan lain nojalla pysyvän käyttöoikeuden haltijoille. Viimeksi mainittujen on jatkettava pysyvää käyttöoikeutta koskevien vuosimaksujen maksamista 20 vuoden ajan tai suoritettava sama määrä kertamaksuna. Ovatko entisten omistajien nyt kantamat maksut edelleen arvonlisäveron alaisia?

3. Käsiteltävässä asiassa on kyse kunnan omistamista kiinteistöistä. Näin ollen on lisäksi selvitettävä, onko kunta käsiteltävässä asiassa toiminut verovelvollisena vai viranomaisen ominaisuudessa, jolloin arvonlisäveroa ei ole maksettava.

[1] Alkuperäinen kieli: saksa.

II Oikeudellinen kehys

A Unionin oikeussäännöt

4. Asiaa koskevat unionin oikeussäännöt sisältyvät yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi)[2] 2, 9, 13, 14, 24 ja 25 artiklaan.

5. Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava sekä vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta (a alakohta) että vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta (c alakohta).

6. Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdasta ilmenee, että verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

7. Arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan 1 kohdassa säädetään poikkeuksesta, joka koskee julkisoikeudellisten yhteisöjen tiettyjen toimintojen verovelvollisuutta:

”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 14 artiklan 1 ja 2 kohdassa määritellään tavaroiden luovutus:

”1. ’Tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitetun liiketoimen lisäksi tavaroiden luovutuksena pidetään seuraavia liiketoimia:

a) omaisuuden omistusoikeuden vastikkeellista siirtoa viranomaisen määräyksestä, sen nimissä tai suoraan lain nojalla;

b) tavaroiden luovutusta sellaisen tavaroista tehdyn määräaikaisen vuokrasopimuksen tai osamaksusopimuksen perusteella, johon sisältyy ehto omistusoikeuden siirtymisestä viimeistään viimeisen maksuerän maksamisen yhteydessä;

c) tavaroiden siirtoa osto- tai myyntikomissiota koskevan sopimuksen perusteella.”

[2] EUVL 2006, L 347, s. 1.

9. Arvonlisäverodirektiivin 24 artiklan 1 kohdassa määritellään palvelujen suoritus:

”1. ’Palvelujen suorituksella’ tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole tavaroiden luovutus.”

10. Arvonlisäverodirektiivin 25 artiklan c alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Palvelujen suoritus voi käsittää muun muassa jonkin seuraavista liiketoimista:

– –

c) palvelun täytäntöönpanon viranomaisen määräyksestä, sen nimissä tai suoraan lain nojalla.”

B Puolan oikeus

11. Nämä unionin oikeussäännöt on saatettu osaksi Puolan lainsäädäntöä tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta annetulla lailla [3] (jäljempänä arvonlisäverolaki). Arvonlisäverolain 7 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”– – tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa, mukaan lukien myös:

1) tavaroiden omistusoikeuden siirtyminen korvausta vastaan viranomaisen tai sen nimissä toimivan toimijan määräyksestä tai suoraan lain nojalla; – –

6) maa-alueiden luovuttaminen pysyvään käyttöön.”

12. Pysyvästä käyttöoikeudesta säädetään kiinteistön hyödyntämisestä annetussa laissa. [4] Kiinteistön hyödyntämisestä annetun lain 12a §:n 1 momentin mukaan pysyvän käyttöoikeuden haltijoilta oleviin saataviin sovelletaan yksityisoikeuden sääntöjä.

13. Kiinteistön hyödyntämisestä annetun lain 32 §:n 1 momentin mukaan pysyvään käyttöön luovutettu maa-alue voidaan myydä ainoastaan pysyvän käyttöoikeuden haltijalle.

14. Kiinteistön hyödyntämisestä annetun lain 32 §:n 2 momentissa täsmennetään, että aiemmin perustettu pysyvä käyttöoikeus lakkaa kiinteistön kauppaa koskevan sopimuksen tekopäivänä suoraan lain nojalla.

15. Kiinteistön hyödyntämisestä annetun lain 69 §:n mukaan pysyvän käyttöoikeuden haltijan maksettavaksi tuleva kauppahinta vastaa kyseisen kiinteistön käyttöoikeuden arvoa myyntipäivänä.

[3] Ustawa o podatku od towarów i usług 11.3.2004.

[4] Ustawa o gospodarce nieruchomościami 21.8.1997.

16. Asuintarkoituksiin rakennettujen maa-alueiden pysyvän käyttöoikeuden muuttamisesta näiden maa-alueiden omistusoikeudeksi annetun lain [5] (jäljempänä maa-alueiden käyttöoikeuden muuttamisesta omistusoikeudeksi annettu laki) 1 §:n 1 momentissa säädetään, että asuintarkoituksiin rakennettujen maa-alueiden pysyvä käyttöoikeus muuttuu omistusoikeudeksi 1.1.2019.

17. Maa-alueiden käyttöoikeuden muuttamisesta omistusoikeudeksi annetun lain 7 §:ssä säädetään suoritettavasta maksusta. Kyseisen 7 §:n 2 momentin mukaan maksun määrä vastaa pysyvästä käyttöoikeudesta suoritettavaa vuosittaista maksua. Saman säännöksen 6 momentissa täsmennetään, että vuosittainen maksu on suoritettava 20 vuoden ajan muutospäivästä. Edelleen 7 momentin mukaan sama määrä on hakemuksesta mahdollisuus suorittaa kertamaksuna. Maa-alueiden käyttöoikeuden muuttamisesta omistusoikeudeksi annetun lain 12 §:n 2 momentin mukaan sovelletaan kiinteistön hyödyntämisestä annetun lain 12a §:ää.

III Tosiseikat

18. Ennakkoratkaisupyynnön taustalla oleva oikeusriita perustuu yksittäistapauksen tulkintaa koskevaan hakemukseen, jonka Wrocławin kunta (Puola) (pääasian kantaja, jäljempänä kantaja tai kunta) on tehnyt Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowejalle (Puolan verohallinnon pääjohtaja, jäljempänä veroviranomainen).

19. Kantaja on julkisoikeudellinen yhteisö, mutta se on samalla rekisteröity aktiiviseksi arvonlisäverovelvolliseksi. Se omisti kiinteistöt, joihin kolmansilla henkilöillä oli pysyvä käyttöoikeus.

20. Pysyvä käyttöoikeus (użytkowanie wieczyste) on ajallisesti rajoitettu käyttö- ja tuotto-oikeuden käsittävä esineoikeus, joka antaa sen haltijalle omistajan asemaan rinnastettavan aseman. Pysyvän käyttöoikeuden haltija maksaa vuosittaisen maksun omistajalle niin kauan kuin pysyvä käyttöoikeus on voimassa. Kaikki asianosaiset ovat yksimielisiä siitä, että tällainen pysyvän käyttöoikeuden perustaminen on katsottava arvonlisäverolain 5 §:n 1 momentin 1 kohdassa, luettuna yhdessä 7 §:n 1 momentin 6 kohdan kanssa, tarkoitetuksi vastikkeelliseksi luovutukseksi. Asianosaiset vaikuttavat olevan yksimielisiä myös siitä, että kunta on kantanut pysyvän käyttöoikeuden haltijan suorittamat maksut verovelvollisen ominaisuudessa.

21. Maa-alueiden käyttöoikeuden muuttamisesta omistusoikeudeksi annetun lain perusteella kyseisten kiinteistöjen omistusoikeus siirtyi kullekin pysyvän käyttöoikeuden haltijalle 1.1.2019. Entiset omistajat saavat vastineeksi 20 vuoden ajan suoritettavan vuosittaisen maksun. Vuosimaksun määrä vastaa täsmälleen pysyvästä käyttöoikeudesta vuosittain suoritettavaa maksua. Kyseinen muuttamismaksu voidaan hakemuksesta suorittaa myös kertamaksuna.

22. Kantaja tiedusteli veroviranomaiselta, ovatko myös nämä maksut arvonlisäveron alaisia. Veroviranomainen vastasi kysymykseen myöntävästi 15.1.2019 tekemällään päätöksellä. Veroviranomainen katsoo, että oikeudenmuutos on jatkoa alkuperäiselle luovutukselle, joka koostui pysyvän käyttöoikeuden perustamisesta. Tästä seuraa, että omistusoikeuden siirtotoimea on kohdeltava oikeudellisesti samoin kuin pysyvää käyttöoikeutta.

[5] Ustawa o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów 20.7.2018.

23. Kantaja nosti tästä päätöksestä kanteen Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiussa (Wrocławin alueen voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola). Kantaja katsoo, että muuttamismaksu ei ole arvonlisäveron alainen. Pysyvän käyttöoikeuden haltija on jo kyseisen oikeuden perustamisen yhteydessä saanut omistajaan rinnastettavan aseman ja näin ollen taloudellisen määräämisvallan kiinteistöön. Kun pysyvä käyttöoikeus nyt vahvistuu omistusoikeudeksi, sama kiinteistö ei voi olla uudelleen luovutuksen kohteena. Lisäksi kantaja on toiminut viranomaisen ominaisuudessa, ja tällainen toiminta on verotonta.

IV Ennakkoratkaisupyyntö

24. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu on 19.6.2019 tekemällään päätöksellä esittänyt unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko pysyvän käyttöoikeuden muuttuminen suoraan lain nojalla kiinteistön omistusoikeudeksi käsiteltävän asian kaltaisissa olosuhteissa arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdassa, luettuna yhdessä 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan kanssa, tarkoitettu tavaroiden luovutus, josta on suoritettava arvonlisäveroa?

2) Jos vastaus ensimmäiseen kysymykseen on kieltävä, onko pysyvän käyttöoikeuden muuttuminen suoraan lain nojalla kiinteistön omistusoikeudeksi arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa, luettuna yhdessä 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan kanssa, tarkoitettu tavaroiden luovutus, josta on suoritettava arvonlisäveroa?

3) Toimiiko kunta kantaessaan maksuja pysyvän käyttöoikeuden muuttumisesta suoraan lain nojalla kiinteistön omistusoikeudeksi käsiteltävän asian kaltaisissa olosuhteissa arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa, luettuna yhdessä 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan kanssa, tarkoitettuna verovelvollisena vaiko arvonlisäverodirektiivin 13 artiklassa tarkoitettuna julkisoikeudellisena yhteisönä?”

25. Unionin tuomioistuimessa käydyssä menettelyssä kantaja, Puolan tasavalta ja Euroopan komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia.

V Oikeudellinen arviointi

A Ennakkoratkaisukysymykset

26. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä ja toisella kysymyksellään lähinnä sitä, onko pysyvän käyttöoikeuden muuttuminen lain nojalla omistusoikeudeksi arvonlisäveron alaista silloin, kun uuden omistajan on suoritettava vastikkeena laissa säädetty maksu. Koska nämä tilanteet koskevat pääasiassa julkisoikeudellisten yhteisöjen omistamia kiinteistöjä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa kolmannella kysymyksellään tietää, onko kunta ylipäänsä toiminut verovelvollisen ominaisuudessa.

27. Kahteen ensimmäiseen kysymykseen voidaan vastata yhdessä. Siltä osin kuin ne kuitenkin koskevat sitä, onko pysyvän käyttöoikeuden muuttumisessa kyse arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdassa vai 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta tavaroiden luovutuksesta, on muistutettava seuraavaa.

28. Kahden ensimmäisen kysymyksen taustalla ilmeisesti oleva tuomioistuimen olettama, jonka mukaan arvonlisäveronalaisuus riippuu käsiteltävässä asiassa siitä, onko kyseessä luovutus, on virheellinen. Veronalaisina liiketoimina ei pidetä ainoastaan arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan, luettuna yhdessä 14 artiklan kanssa, mukaisia tavaroiden luovutuksia, vaan myös arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa, luettuna yhdessä 24 artiklan kanssa, tarkoitettuja palvelujen suorituksia. Arvonlisäverodirektiivissä palvelujen suorituksiksi katsotaan liiketoimet, jotka eivät ole tavaroiden luovutuksia (arvonlisäverodirektiivin 24 artiklan 1 kohta).

29. Sen erottaminen, onko veronalaisessa liiketoimessa kyse tavaroiden luovutuksesta vai palvelujen suorituksesta, on merkityksellinen suorituspaikan, suoritushetken ja verokannan osalta. Sillä ei kuitenkaan ole merkitystä sen kannalta, onko arvonlisäveroa lähtökohtaisesti maksettava. Jotta ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle voidaan antaa hyödyllinen vastaus, kysymykset edellyttävätkin tiettyä täsmennystä.

30. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tosiasiassa tietää, onko omistusoikeuden lakisääteisessä siirrossa muuttamismaksua vastaan kyse veronalaisesta liiketoimesta (vastikkeellinen tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus) (B kohta) ja onko kantaja siltä osin toiminut verovelvollisen ominaisuudessa (C kohta). Jos näin on, pysyvän käyttöoikeuden muuttuminen lain nojalla omistusoikeudeksi muuttamismaksua vastaan on – koska verovapautuksia ei sovelleta – arvonlisäveron alainen.

B Ensimmäinen ja toinen kysymys: pysyvän käyttöoikeuden muuttuminen omistusoikeudeksi veronalaisena liiketoimena (vastikkeellinen tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus)

31. Ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen voidaan mielestäni ajatella kahta mahdollista ratkaisua. Kyseessä voi ensinnäkin olla kaksi erillistä toimea: maa-alueen luovuttaminen pysyvään käyttöön ja kyseisen maa-alueen omistusoikeuden hankinta suoraan lain nojalla. Jos viimeksi mainittu ei ole luovutus, omistusoikeudeksi muuttuminen on katsottava palvelujen suoritukseksi (1 kohta). Toiseksi, kun muutosta tarkastellaan taloudellisena kokonaisuutena, sitä on pidettävä pysyvän käyttöoikeuden jatkona siten, että luovutuksen kohdetta laajennetaan jälkikäteen maa-alueiden käyttöoikeuden muuttamisesta omistusoikeudeksi annetussa laissa (2 kohta).

32. Riippumatta siitä, mitä lähestymistapaa (erillinen tarkastelu tai taloudellinen kokonaistarkastelu) unionin tuomioistuin noudattaa, molemmissa tilanteissa on kyse veronalaisesta liiketoimesta. Näin ollen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämä kysymys arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdan tulkinnasta ei periaatteessa nouse esiin käsiteltävässä asiassa (3 kohta).

1. Omistusoikeuden siirron erillinen tarkastelu

33. Muodollisesti tarkasteltuna omistaja siirtää pysyvän käyttöoikeuden haltijalle ensin määräämisvallan kiinteistöön, mitä on pidettävä arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna arvonlisäverollisena luovutuksena. Toisessa vaiheessa pysyvä käyttöoikeus muuttuu suoraan lain nojalla omistusoikeudeksi. Jos muutosta ei pidetä luovutuksena sen vuoksi, että määräämisvalta oli jo siirtynyt pysyvän käyttöoikeuden haltijalle, kyseessä on joka tapauksessa veronalainen palvelujen suoritus arvonlisäverodirektiivin 24 artiklan 1 kohdan mukaan.

34. Arvonlisäverodirektiivin 24 artiklan 1 kohdan mukaan nimittäin veronalaisia palvelujen suorituksia ovat sellaiset liiketoimet, jotka eivät ole tavaroiden luovutuksia. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan palvelujen suoritusta on pidettävä vastikkeellisena ainoastaan silloin, kun palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajan saamasta palvelusta.[6] Näin on asian laita silloin, kun palvelujen suorituksen ja saadun vastasuorituksen välillä on suora yhteys.[7]

35. Jokainen maksu ei välttämättä johda veronalaiseen suoritusten vaihtoon. Kulutusveroa kannetaan vain siinä tapauksessa, että suorituksen vastaanottaja saa myös kulutettavan edun.[8] Arvonlisäverodirektiivin 24 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta palvelujen suorituksesta ei näin ollen ole kyse silloin, kun maksun vastaanottaja ei saa maksua vastikkeena tietystä suorituksesta vaan muista syistä (esimerkiksi hyvityksenä viivästyksen aiheuttamasta vahingosta[9] tai korvauksena saamatta jääneestä voitosta[10]).[11]

36. Käsiteltävässä asiassa on selvää, että tähänastinen pysyvän käyttöoikeuden haltija on saanut kulutettavan edun. Tämän edun puuttumista ei voida johtaa siitä, että pysyvän käyttöoikeuden haltija on jo ennen muutosta käyttänyt määräämisvaltaa kiinteistöön taloudellisesti katsottuna omistajan tavoin. Sitä vastoin omistajana hän voi sen lisäksi, että hänellä on oikeus kiinteistöstä saatuun tuottoon, luovuttaa kyseisen kiinteistön kolmansille. Pysyvän käyttöoikeuden muuttuminen omistusoikeudeksi on sen vuoksi kulutettava etu. Erillään tarkasteltuna kyse on näin ollen arvonlisäverodirektiivin 24 artiklan 1 kohdan mukaisesta palvelujen suorituksesta.

2. Taloudellinen kokonaistarkastelu: omistusoikeuden siirto on ainoastaan jatkoa alkuperäiselle luovutukselle

37. Yhdyn käsiteltävässä asiassa kuitenkin Puolan kantaan ja pidän taloudellista kokonaisarviointia vakuuttavampana. Toisin kuin kantaja väittää, pysyvän käyttöoikeuden muuttuminen omistusoikeudeksi ei ole merkityksetön arvonlisäverolainsäädännön kannalta, vaan sitä on pidettävä jatkona arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulle luovutukselle.

38. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tavaroiden luovutukseen sisältyvät kaikki yhden osapuolen toteuttamat aineellisen omaisuuden siirtotoimenpiteet, joilla toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin tämä olisi omaisuuden

6 Viimeksi tuomio 11.6.2020, Vodafone Portugal (C-43/19, EU:C:2020:465, 31 kohta); tuomio 11.3.2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, 21 kohta) ja perustava tuomio 3.3.1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, 14 kohta).

7 Tuomio 22.11.2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, 39 kohta); tuomio 23.12.2015, Air France-KLM ja Hop!-Brit Air (C-250/14 ja C-289/14, EU:C:2015:841, 22 kohta) ja tuomio 18.7.2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, 19 kohta).

8 Ks. tästä jo ratkaisuehdotukseni MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, 35 ja 36 kohta), jossa on viitattu 18.12.1997 annettuun tuomioon Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, 13 kohta) ja 29.2.1996 annettuun tuomioon Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, 20 kohta).

9 Tuomio 1.7.1982, BAZ Bausystem (222/81, EU:C:1982:256, 8 kohta viivästyskoroista).

10 Tuomio 18.7.2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, 35 kohta, joka koskee sopimuksen purkamisen vuoksi saamatta jääneen voiton korvaamista).

11 Tuomio 29.2.1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, 21 kohta); ks. myös ratkaisuehdotukseni MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, 35 ja 36 kohta).

omistaja.[12] Vaikka luovutuksen vastaanottaja ei voi määrätä omaisuudesta ”omistajana”, tämä ei sulje pois luovutusta, jos hän voi määrätä siitä ainakin ”omistajan tavoin”.[13] Tämä käy joka tapauksessa ilmi eräistä arvonlisäverodirektiivin kieliversioista.[14]

39. Tämä on vahvistettu myös unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä. Unionin oikeuden yhdenmukainen soveltaminen ja yhdenvertaisuusperiaate edellyttävät, että unionin oikeutta on tulkittava itsenäisesti ja yhtenäisesti.[15] Tämä vaarantuisi, mikäli luovutuksen olemassaolon perusteena olisi yksityisoikeudellinen omistusoikeuden hankinta, joka riippuu kansallisen yksityisoikeuden sisällöstä. Se, siirtyykö omistusoikeus, ei näin ollen voi olla ratkaiseva luovutuksen käsitteen kannalta.[16] Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklassa tarkoitettua määräämisvaltaa ei siis voida rinnastaa oikeudelliseen omistajuuteen. Näin ollen yksityisoikeudellisen omaisuudenluovutuksen puuttuminen ei unionin tuomioistuimen näkemyksen mukaan ole esteenä luovutukselle.[17]

40. Nykyiset omistajat ovat saaneet taloudellisen määräämisvallan jo pysyvän käyttöoikeuden luovutushetkellä. Pysyvän käyttöoikeuden haltija voi käyttää kiinteistöä omistajan tavoin. Kaikki asianosaiset katsovatkin perustellusti, että pysyvän käyttöoikeuden luovutus on luokiteltava arvonlisäverolliseksi luovutukseksi arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdan mukaan niin, että vuosittaiset maksut ovat arvonlisäveron alaisia. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa tähän nimenomaisesti.

41. Sitä vastoin kantajan päätelmä, jonka mukaan muutostoimi on merkityksetön arvonlisäverolainsäädännön kannalta, on virheellinen. Vuosittaiset maksut, jotka pysyvän käyttöoikeuden haltija on tähän asti suorittanut omistajalle, ovat olleet vastike kiinteistön määräämisvallan saamisesta. Näin ollen niistä on, tavaroiden luovutuksesta suoritettuna vastikkeena, kannettu arvonlisäverolain 5 §:n 1 momentin ja 7 §:n 7 momentin 6 kohdan nojalla arvonlisävero. Se, että tähänastiselle pysyvän käyttöoikeuden haltijalle siirtyy nyt myös omistusoikeus ja että hän pysyvästä käyttöoikeudesta suoritettujen maksujen sijaan suorittaa muuttamismaksun, ei muuta kyseisten maksujen verokohtelua.

42. Maksut nimittäin liittyvät edelleen kiinteistön luovutukseen. Pysyvän käyttöoikeuden tähänastinen haltija maksaa edelleen vastiketta kiinteistön määräämisvallan saamisesta. Muutostoimessa on kyse ainoastaan luovutuksen kohteen modifikaatiosta. Vastiketta, jota alun perin maksettiin yksinomaan pysyvästä käyttöoikeudesta, maksetaan nyt omistusoikeudeksi vahvistuneesta pysyvästä käyttöoikeudesta.

12 Tuomio 2.7.2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, 29 kohta); tuomio 18.7.2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, 33 kohta); tuomio 3.6.2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, 24 kohta); tuomio 14.7.2005, British American Tobacco ja Newman Shipping (C-435/03, EU:C:2005:464, 35 kohta) ja tuomio 8.2.1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, 7 kohta).

13 Ratkaisuehdotukseni Herst (C-401/18, EU:C:2019:834, 34 kohta).

14 Näin saksankielisessä versiossa (”wie ein Eigentümer”), ranskankielisessä versiossa (”comme un propriétaire”); asia voi kuitenkin olla toisin englanninkielisessä (”as owner”) ja vironkielisessä (”Kaubatarne on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek”) versiossa. Ks. tästä jo ratkaisuehdotukseni Herst (C-401/18, EU:C:2019:834, 34 kohta, alaviite 16).

15 Tuomio 21.6.2018, Oberle (C-20/17, EU:C:2018:485, 33 kohta) ja tuomio 29.7.2019, B (Käytettyjen ajoneuvojen jälleenmyyjän liikevaihto) (C-388/18, EU:C:2019:642, 30 kohta).

16 Tuomio 13.6.2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, 39 kohta); tuomio 2.7.2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, 29 kohta); tuomio 16.2.2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, 39 kohta); tuomio 6.2.2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, 32 kohta) ja tuomio 8.2.1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, 7 ja 8 kohta).

17 Tuomio 8.2.1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, 9 kohta).

43. Tämä käy ilmi myös muuttamismaksun muodosta, kuten Puola perustellusti korostaa. Tähänastinen pysyvän käyttöoikeuden haltija suorittaa edelleen pysyvään käyttöoikeuteen perustuvat maksut – ainoastaan niiden ehdot ovat muuttuneet. Omistajuuden muutokseen liittyvä vastike vastaa täsmälleen sitä määrää, joka pysyvästä käyttöoikeudesta olisi vuosittain suoritettava.

44. Kun maa-alueiden käyttöoikeuden muuttamisesta omistusoikeudeksi annetun lain 7 §:n 7 momentissa säädetään, että muuttamismaksu voidaan hakemuksesta suorittaa kertamaksuna, tai saman lain 7 §:n 6 momentin mukaan tämä maksu porrastetaan 20 vuodelle, kyseessä on tältä osin vain maksuehtoja koskeva järjestely. Tämä ei muuta maksun oikeusperustaa. Maa-alueiden käyttöoikeuden muuttamisesta omistusoikeudeksi annetun lain ainoana tavoitteena on ilmeisesti poistaa jako muodollisen ja aineellisen omistajuuden väliltä. Sekä maksuvelvollisuus että myös maksun suuruus perustuvat alkuperäiseen pysyvän käyttöoikeuden luovutukseen, ja näin ollen niitä on taloudelliselta kannalta pidettävä myös yhtenä ja samana vastikkeena kyseisestä luovutuksesta.

3. Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu luovutus?

45. Unionin tuomioistuimen omaksumasta lähestymistavasta riippumatta arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdan, jonka mukaan omaisuuden omistusoikeuden vastikkeellista siirtoa suoraan lain nojalla on pidettävä luovutuksena, tulkinnalla ei näin ollen ole merkitystä käsiteltävän asian ratkaisun kannalta. Kyse on joka tapauksessa veronalaisesta toimesta.

46. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa kuitenkin selvennyksen arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdan ja 14 artiklan 2 kohdan a alakohdan väliseen suhteeseen. Sen yhteistyösuhteen puitteissa, joka unionin tuomioistuimella on kansallisten tuomioistuinten kanssa, unionin tuomioistuin vastaa mahdollisuuksien mukaan niiden esittämiin kysymyksiin. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämä kysymys vaikuttaa kuitenkin perustuvan virheelliseen näkemykseen. Se katsoo ilmeisesti, että arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdassa luodaan fiktio luovutuksesta siinä tapauksessa, että määräämisvalta ei ole siirtynyt arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

47. Unionin tuomioistuin on tosin kerran[18] – kuitenkin tapauksessa, jossa oli kyse arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta luovutuksesta[19] – todennut, että arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdan säännös on lex specialis 14 artiklan 1 kohdan säännökseen nähden. Siinä luodaan fiktio luovutuksesta myös silloin, kun määräämisvalta ei siirry.[20] Lähemmin tarkasteltuna tämä päätelmä on kuitenkin ristiriidassa säännöksen sanamuodon ja systematiikan (48 ja 49 kohta), historian (50 ja 51 kohta) sekä teleologisten näkökohtien (52 kohta ja sitä seuraavat kohdat) kanssa.

[18] Tuomio 13.6.2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, 36 kohta), jossa unionin tuomioistuin on noudattanut julkisasiamies Bobekin tässä asiassa antamaa ratkaisuehdotusta Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:112, 47 kohta).

[19] Tässä asiassa luovutettua kiinteistöä hallinnoi edelleen kunta, jolta omistusoikeus poistettiin. Toiselle kuuluvan omaisuuden hallinnointia ei kuitenkaan voida rinnastaa arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuun määräämisvaltaan. Koska ennakkoratkaisukysymykset olivat epätäsmällisiä, unionin tuomioistuin ei kuitenkaan käsitellyt tätä seikkaa.

[20] Tuomio 13.6.2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, 36 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

48. Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan sanamuodosta ja systematiikasta seuraa, että 14 artiklan 2 kohdan a alakohdan säännös perustuu aina luovutuksen olemassaoloon. Niinpä säännöksessä viitataan omistusoikeuden siirtoon. Omistusoikeuden siirto onkin perinteinen arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu luovutustilanne. [21]

49. Myöskään arvonlisäverodirektiivin 25 artiklan c alakohdan rinnakkaissäännöksestä ei löydy tukea lex specialis -suhteelle. Siinä nimittäin täsmennetään selvästi (”muun muassa”), että arvonlisäverodirektiivin 24 artiklan 1 kohdan perustunnusmerkistön mukaisiin palvelujen suorituksiin luetaan myös ne, joiden täytäntöönpano on pakollista. Arvonlisäverodirektiivin 25 artiklan säännöksellä on siis merkitystä ainoastaan esimerkkinä. Säännöksellä ei missään tapauksessa luoda fiktiota mistään. Tätä tulkintaa voidaan soveltaa myös arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdan ja 14 artiklan 2 kohdan a alakohdan väliseen suhteeseen. [22]

50. Tämä vastaa myös lainsäätäjän tahtoa. Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohta perustuu kuudennen arvonlisäverodirektiivin [23] 5 artiklan 4 kohtaan. Viimeksi mainittu säännös puolestaan perustuu neuvoston kuudetta direktiiviä koskevan ehdotuksen 5 artiklan 2 kohdan f alakohtaan. [24] Sen sanamuoto oli seuraava: ”Edellä 1 kohdassa tarkoitettuna luovutuksena on pidettävä myös: – – f) omaisuuden omistusoikeuden siirtoa vastiketta vastaan viranomaisen määräyksestä siinä tapauksessa, että kyseisen omaisuuden myynnistä, jota viranomainen ei ole määrännyt, kannettaisiin vero.”

51. Kyseisellä sääntelyllä on näin ollen tarkoitus varmistaa omaisuuden tavanomaisen myynnin, jota viranomainen ei ole määrännyt, ja viranomaisen määräämän omistusoikeuden siirron rinnakkaisuus arvonlisäverotuksessa.

52. Myöskään teleologiselta kannalta näkemys, jonka mukaan arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdassa luodaan fiktio luovutuksesta silloin, kun määräämisvalta ei siirry, [25] ei ole vakuuttava.

53. Tämän vahvistaa arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdassa säädetyn kahden muun vaihtoehdon tarkastelu. Nimittäin myöskään 14 artiklan 2 kohdan b tai c alakohdan tarkoituksena ei ole luoda fiktiota luovutuksesta. Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan b alakohdassa täsmennetään ainoastaan, että esimerkiksi rahoitusleasingissä on kokonaisuutena kyse luovutuksesta [26] riippumatta siitä, missä järjestyksessä taloudellinen määräämisvalta ja viime kädessä omistusoikeus siirtyvät.

54. Erityinen tarkoitus käy ilmi myös arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan c alakohdasta, joka koskee komissiosopimuksia. Vaikka toimeksiantoon perustuva palvelu, jonka komissionsaaja suorittaa komissionantajalle, olisi arvonlisäverodirektiivin 24 artiklan 1 kohdan mukaan lähtökohtaisesti katsottava palvelujen suoritukseksi, tällainen suoritus luokitellaan myyntikomissiotilanteessa luovutukseksi 14 artiklan 2 kohdan c alakohdan mukaan. Tässä

[21] Ks. tuomio 19.12.2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, 78 kohta).

[22] Ks. tuomio 4.5.2017, komissio v. Luxemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, 88 kohta), jossa unionin tuomioistuin tekee johtopäätökset arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan c alakohdan ja palvelujen suoritusta koskevan rinnakkaissäännöksen (arvonlisäverodirektiivin 28 artikla) välisestä suhteesta.

[23] Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1).

[24] Ehdotus neuvoston kuudenneksi direktiiviksi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta (KOM(73) 950 lopullinen).

[25] Näin julkisasiamies Bobekin ratkaisuehdotus Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:112, 52 kohta).

[26] Julkisasiamies Szpunarin ratkaisuehdotus Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:414, 41 kohta).

säännöksessä siis luodaan oikeudellinen fiktio kahdesta peräkkäin suoritetusta identtisestä tavaroiden luovutuksesta,[27] jotta komissionsaajan ja komissionantajan välillä sekä luovuttajan ja komissionsaajan välillä toteutettujen liiketoimien rinnakkaisuus voidaan varmistaa arvonlisäverotuksessa.

55. Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdan osalta ei kuitenkaan ole nähtävissä mitään perustetta sille, miksi fiktio luovutuksesta pitäisi luoda sellaista tilannetta varten, jossa omistusoikeus siirtyy määräämisvallasta riippumatta. Päinvastoin on niin, että tällainen tulkinta käsiteltävän asian kaltaisissa tilanteissa johtaisi järjestelmän vastaiseen kaksinkertaiseen luovutukseen. Yhtä ja samaa omaisuutta, joka on jo kerran luovutettu ostajalle, ei voida toiseen kertaan luovuttaa samalle ostajalle. Kun otetaan huomioon arvonlisäverodirektiivin 24 artiklan 1 kohdan yleissäännös, vaaraa verottamatta jäämisestä ei ole olemassa.

56. Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdan normatiivinen sisältö rajoittuu näin ollen sen täsmentämiseen, että omistusoikeuden (pakollinen) siirto julkisoikeudellisella perusteella on arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna luovutuksena arvonlisäveron alainen, mikäli vastaavaa yksityisoikeudellista liiketointa olisi pidettävä tällaisena luovutuksena. Tätä päätelmää tukee viime kädessä myös se, että lainsäätäjä on tältä osin halunnut huomioida pakkolunastuksen tai pakkotäytäntöönpanon[28] kaltaiset tapaukset. On selvää, että molemmissa tapauksissa siirtyy myös omaisuuden määräämisvalta.

C Kolmas kysymys: tointa ei toteuta viranomaisen ominaisuudessa

57. Kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tietää, toimiiko kunta käsiteltävässä asiassa ylipäänsä arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa tarkoitettuna verovelvollisena. Jos kunta kantaa muuttamismaksun julkisoikeudellisena yhteisönä viranomaiselle kuuluvan toiminnan yhteydessä, kyse ei olisi veronalaisesta liiketoimesta arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan poikkeussäännöksen mukaisesti.

58. On kuitenkin todettava, että vaikka – myötäillen Puolan esittämiä kirjallisia huomautuksia – pysyvän käyttöoikeuden lakisääteinen muuttuminen Puolassa koskisi ennen kaikkea tai jopa yksinomaan julkisoikeudellisten yhteisöjen omistamia kiinteistöjä, arvonlisäverodirektiivin 13 artikla ei ole merkityksellinen käsiteltävässä asiassa.

59. Tämän säännöksen taustalla on se, että vaikka tietyt toiminnot ovat luonteeltaan taloudellisia, ne liittyvät läheisesti sellaisten julkisten toimivaltuuksien käyttöön,[29] jotka on varattu yksinomaan julkisoikeudellisille yhteisöille. Kilpailun vääristyminen voidaan tällöin sulkea pois.

[27] Tuomio 4.5.2017, komissio v. Luxemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, 88 kohta) ja tuomio 14.7.2011, Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489, 35 kohta).

[28] Ks. luovutuksista pakkotäytäntöönpanon yhteydessä tuomio 26.3.2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, 33 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

[29] Tuomio 16.9.2008, Isle of Wight Council ym. (C-288/07, EU:C:2008:505, 31 kohta).

60. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan julkisoikeudellisten yhteisöjen viranomaisen ominaisuudessa harjoittama toiminta on sellaista toimintaa, jota julkisoikeudelliset yhteisöt harjoittavat niitä erityisesti koskevan oikeudellisen järjestelmän piirissä, eikä se sisällä sellaista toimintaa, jota ne harjoittavat samoilla oikeudellisilla edellytyksillä kuin yksityiset taloudelliset toimijat. [30]

61. Omistusoikeuden menetys tai muuttamismaksun kanto ei käsiteltävässä asiassa ole toimintaa, jota harjoitetaan viranomaisen ominaisuudessa. Maa-alueiden käyttöoikeuden muuttamisesta omistusoikeudeksi annetussa laissa kunta tosin velvoitetaan hallinnollisen menettelyn toteuttamiseen. Kunta ei kuitenkaan vahvista tähänastisten pysyvän käyttöoikeuden haltijoiden suoritettavaksi tulevaa maksua julkisen vallan käyttäjänä sellaisen hallinnollisen menettelyn puitteissa, johon sovelletaan erityistä julkisoikeudellista järjestelmää.

62. Pikemminkin kunta saa kyseisen maksun tähänastisen kiinteistönomistajan ominaisuudessa. Tätä päätelmää ei horjuta myöskään se, että suoraan lain nojalla tapahtuvalla muutoksella pyritään esineoikeudellisesti laillistamaan julkisten maa-alueiden hankinta, joka oli ilmeisesti kielletty kommunismin aikaan, minkä vuoksi tuolloin turvauduttiin pysyvään käyttöoikeuteen. Nyt kyseessä oleva omistusoikeuden siirto on taloudellisesti tarkasteltuna jatkoa luovutukselle, joka liittyi pysyvän käyttöoikeuden perustamiseen (edellä 2 kohta). Maksuvelvollisuus liittyy – kuten komissio perustellusti toteaa – siis kunnallisiin kiinteistöihin kohdistuvan pysyvän käyttöoikeuden luovutukseen. Sen perusta on kuitenkin yksityisoikeudessa.

63. Kunta toimii sen vuoksi verovelvollisen ominaisuudessa, kun se kantaa maksuja pysyvästä käyttöoikeudesta. Ei siis ole mitään syytä luokitella kunnan nykyistä toimintaa eri tavalla kuin aikaisemmin.

64. Maa-alueiden käyttöoikeuden muuttamisesta omistusoikeudeksi annetussa laissa ei puututa maksun (yksityisoikeudelliseen) luonteeseen. Tämä vahvistetaan maa-alueiden käyttöoikeuden muuttamisesta omistusoikeudeksi annetun lain 12 §:n 2 momentissa. Kyseisessä säännöksessä nimittäin viitataan nimenomaisesti kiinteistön hyödyntämisestä annetun lain 12a §:ään, jossa säädetään maksujen, jotka pysyvän käyttöoikeuden haltijan on suoritettava, yksityisoikeudellisesta luonteesta.

D Ratkaisuehdotus

65. Näillä perusteilla ehdotan, että unionin tuomioistuin ratkaisee asian seuraavasti:

1) Pysyvän käyttöoikeuden muuttuminen suoraan lain nojalla kiinteistön omistusoikeudeksi käsiteltävän asian kaltaisissa olosuhteissa on direktiivin 2006/112 14 artiklan 1 kohdassa, luettuna yhdessä 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan kanssa, tarkoitettu tavaroiden luovutus, josta on suoritettava arvonlisäveroa.

2) Kunta, joka kantaa maksuja pysyvän käyttöoikeuden muuttumisesta suoraan lain nojalla kiinteistön omistusoikeudeksi käsiteltävän asian kaltaisissa olosuhteissa, toimii direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna verovelvollisena eikä saman direktiivin 13 artiklassa tarkoitettuna julkisoikeudellisena yhteisönä.

[30] Tuomio 13.6.2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, 48 kohta); tuomio 16.9.2008, Isle of Wight Council ym. (C-288/07, EU:C:2008:505, 21 kohta); tuomio 12.9.2000, komissio v. Kreikka (C-260/98, EU:C:2000:429, 35 kohta) ja tuomio 14.12.2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, 17 kohta).