

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

2 päivänä kesäkuuta 2016 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 9 artiklan 1 kohta – Arvonlisäverovelvollisen käsite ja liiketoiminnan käsite – 24 artiklan 1 kohta – Palvelujen suorituksen käsite – Maa- ja vesirakentaminen – Vedenpoistojärjestelmä, jonka rakennuttajana ja hyödyntäjänä on voittoa tavoittelematon yhtiö – Sen merkitys, että rakennusinvestoinnit on rahoitettu valtion ja Euroopan unionin tuilla

Asiassa C-263/15,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöä, jonka Kúria (Unkarin ylin tuomioistuin) on esittänyt 14.5.2015 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 3.6.2015, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft. ja

Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft.

vastaan

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (NAV),

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja D. Šváby sekä tuomarit J. Malenovský ja M. Vilaras (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: E. Sharpston,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Unkarin hallitus, asiamiehinään M. Z. Fehér ja G. Koós,
 - Euroopan komissio, asiamiehinään K. Talabér-Ritz ja M. Owsiany-Hornung,
- päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 9 artiklan 1 kohdan ja 24 artiklan 1 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa voittoa tavoittelemattomat yhtiöt Lajvér Meliorációs

Nonprofit Kft. ja Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft. ovat valittaneet Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatóságának (Unkarin valtion vero- ja tullihallituksen alainen Dél-dunántúlin alueen veroviranomainen, jäljempänä NAV) päätöksestä, joka koski näiden yhtiöiden oikeutta vähentää arvonlisävero, joka sisältyi Recontír BPM Kft. -nimisen yhtiön näiden lukuun tekemiin töihin.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään, että arvonlisäveroa on suoritettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta.

4 Direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

’Liiketoimintana’ pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

5 Direktiivin 24 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

Unkarin oikeus

6 Yleisestä liikevaihtoverosta vuonna 2007 annetun lain nro CXXVII (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény, jäljempänä liikevaihtoverolaki) 5 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisella tarkoitetaan jokaista oikeuskelpoista luonnollista henkilöä tai oikeushenkilöä, joka harjoittaa missä tahansa omalla nimellään liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta ja tuloksesta. – –”

7 Liikevaihtoverolain 6 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Liiketoiminta: kaikenlainen ammattimaisesti eli jatkuvasti tai säännöllisesti harjoitettava toiminta, jolla tavoitellaan tai josta saadaan vastiketta ja jota harjoitetaan itsenäisesti. – –”

8 Liikevaihtoverolain 16 § kuuluu seuraavasti:

”Tavaroiden luovutuksen ja palvelujen suorituksen kannalta merkitystä ei ole sillä, perustuvatko ne sopimukseen, lain säännöksiin, tuomioistuinten ja muiden viranomaisten ratkaisuihin (päätöksiin, joilla ei anneta asiaratkaisua) vai toteutuvatko ne huutokaupalla.”

9 Liikevaihtoverolain 259 §:n 6 momentissa säädetään seuraavaa:

”Vastike: kaikenlainen varallisuusetu, mukaan lukien myös olemassa olevien saatavien arvon alennukset, ei kuitenkaan vahingonkorvaus.”

10 Yhtiöistä vuonna 2006 annetun lain nro IV (a gazdasági társaságokról szóló 2006. évi IV.

törvény) 4 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Yhtiö voidaan perustaa myös yhteisen liiketoiminnan harjoittamiseksi niin, ettei toiminnan tavoitteena ole saada voittoa (voittoa tavoittelematon yhtiö). Voittoa tavoittelematon yhtiö voidaan perustaa ja sen toimintaa voidaan harjoittaa missä tahansa yhtiömuodossa. Toiminimessä on mainittava, että kyse on voittoa tavoittelemattomasta yhtiöstä, kyseistä yhtiömuotoa koskevan maininnan rinnalla.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11 Pääasian valittajat ovat voittoa tavoittelemattomia yhtiöitä, jotka eivät siis tähtää liiketoiminnallaan voiton tuottamiseen ja jotka voivat harjoittaa liiketoimintaa tulonsaantitarkoituksessa vain täydentääkseen muuta toimintaansa. Ne on perustettu osakkaidensa omistamille maa-alueille sijoitettavien vedenpoistojärjestelmän, hulevesialtaan ja tulvauoman edellyttämiä maa- ja vesirakennusinvestointeja varten.

12 Rakennusinvestointien edellyttämät työt rahoitettiin Unkarin valtion ja Euroopan unionin varoilla. Pääasian valittajilla oli töiden suorittamisen edellyttämät viranomaisluvut ja kyseisten maa-alueiden omistajien suostumus. Niiden oli määrä periä maa-alueiden omistajilta maa- ja vesirakenteiden käytöstä käyttömaksua kahdeksan vuoden ajan.

13 Pääasian valittajat uskoivat rakennusinvestointien valmistelun ja toteuttamisen Recontír BPM -nimiselle yhtiölle, joka laati toteutetuista töistä laskut, joihin se oli sisällyttänyt arvonlisäveron, jonka valittajat ovat halunneet vähentää.

14 NAV epäsi kuitenkin valittajien vaatiman vähennysoikeuden sillä perusteella, ettei harjoitettu toiminta ollut sen mukaan liikevaihtoverolain 6 §:ssä tarkoitettua liiketoimintaa, ei yleiseen tieverkkoon kuuluvien alueiden, joita kaikki saattoivat käyttää korvauksetta, eikä yksityisomistuksessa olevien alueiden osalta. Valittajat eivät näin ollen olleet kyseisen toiminnan osalta ”verovelvollisen” asemassa. Ne eivät harjoita suhteessa osakkaisiinsa eivätkä kolmansiin toimintaa, jota voitaisiin pitää ”palvelujen suorituksena”. Maa- ja vesirakenteiden tavanomainen käyttö rajoittuu betonilla päällystetyn väylän ja sen ympäristön ylläpitoon sekä veden esteettömän virtauksen jatkuvaan varmistamiseen, ja tämä luonteeltaan yleisiin teihin kohdistuva tehtävä perustuu lakisääteiseen velvollisuuteen eikä ole palvelujen suoritus. Ne vähäiset tulot, jotka valittajien on tarkoitus hankkia mainittujen rakenteiden käytöstä, eivät vastaa liikevaihtoverolaissa tarkoitettua käsitettä ”vastike”.

15 Pääasian valittajien muutoksenhaku hylättiin ensimmäisessä oikeusasteessa samoista syistä kuin ne, joihin NAV oli päätöksessään vedonnut.

16 Tämän johdosta pääasian valittajat ovat saattaneet asian Kúrian (Unkarin ylin tuomioistuin) käsiteltäväksi. Ne ovat muutoksenhaussa vedonneet asemaansa yhtiöinä ja näin ”verovelvollisina” sillä perusteella, että toiminnan verollisuus perustuu objektiivisiin seikkoihin. Ne katsovat, että mahdollisuus käyttää vähennysoikeutta riippuu siitä, miten toiminta luonnehditaan, ja jotta se vastaisi liikevaihtoverolain 6 §:n 1 momentissa tarkoitettua liiketoiminnan käsitettä, riittää, että harjoitetaan jatkuvasti ja säännöllisesti toimintaa, josta saadaan vastiketta. Toiminnan luonne ”liiketoimintana” ei edellytä voiton muodostumista.

17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, että liiketoiminnan käsite on hyvin laaja eikä voiton saaminen taikka se, että rakennusinvestoinnit on rahoitettu valtiontuilla, vaikuta tähän. Sen mukaan toiminnan katsomiseen ”palvelujen suorituksiksi” ei mitenkään vaikuta se, että kyse on valittajille kuuluvan lakisääteisen ylläpitovelvoitteen noudattamisesta. Se pohtii sitä vastoin sitä, onko hyödyntämis- ja käyttösopimuksen perusteella maksettua käyttömaksua pidettävä

vastikkeena ja onko maa- ja vesirakenteiden ylläpidon ja tällaisen vastikkeen välillä välitön yhteys.

18 Kúria (Unkarin ylin tuomioistuin) on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian ratkaisua ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) Onko valittajia tässä asiassa kyseessä olevissa olosuhteissa pidettävä verovelvollisina, kun otetaan huomioon, ettei [direktiivin 2006/112] 9 artiklan 1 kohtaa tulkittaessa yhtiöiden harjoittamaa toimintaa suljeta liiketoiminnan käsitteen ulkopuolelle silloinkaan, kun ne voivat harjoittaa liiketoimintaa ammattimaisesti vain täydentääkseen muuta toimintaansa?
- 2) Vaikuttaako valittajien asemaan verovelvollisina se, että huomattava osa niiden investoinneista toteutetaan valtion antamalla tuella ja että ne saavat toimintaa harjoittaessaan käyttömaksuista vähäisen määrän tuloja?
- 3) Jos toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko katsottava, että kyseinen ’käyttömaksu’ on vastiketta palvelusta ja että palvelun suorittaminen on välittömässä yhteydessä vastikkeen maksamiseen?
- 4) Onko valittajien toteuttamien investointien hyödyntämistä pidettävä [direktiivin 2006/112] 24 artiklan tulkinnan perusteella siinä tarkoitettuna palvelujen suorituksena vai onko katsottava, ettei sitä voida pitää palvelujen suorituksena, kun otetaan huomioon, että kyse on lakisääteisen velvoitteen täyttämisestä?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on näillä neljällä kysymyksellään, jotka on syytä käsitellä yhdessä, halunnut vastauksen siihen, onko direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisten maa- ja vesirakenteiden hyödyntämistä voittoa tavoittelemattoman yhtiön toimesta on pidettävä tässä säännöksessä tarkoitettuna liiketoimintana siitä huolimatta, että nämä rakenteet on rahoitettu suurelta osin valtiontuilla ja niiden hyödyntämisestä saadaan vain käyttömaksuun perustuvia vähäisiä tuloja. Se kysyy lisäksi, onko direktiivin 24 artiklaa tulkittava siten, että tällaista maa- ja vesirakenteiden hyödyntämistä on pidettävä palvelujen suorituksena, ja onko tämän suorituksen ja sen vastikkeeksi ehkä katsottavan käyttömaksun välillä välitön yhteys siitä huolimatta, että kyse on lakisääteisten velvoitteiden noudattamisesta.

20 On muistettava, että vaikka direktiivissä 2006/112 vahvistetaan arvonlisäverolle erittäin laaja soveltamisala, tämä vero koskee ainoastaan liiketoiminnan luonteista toimintaa (ks. mm. tuomio 26.6.2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C?305/01, EU:C:2003:377, 39 kohta; tuomio 26.6.2007, T?Mobile Austria ym., C?284/04, EU:C:2007:381, 34 kohta ja tuomio 29.10.2009, komissio v. Suomi, C?246/08, EU:C:2009:671, 34 kohta).

21 Direktiivin 2006/112 2 artiklassa, joka koskee verollisia liiketoimia, nimittäin säädetään, että arvonlisäveroa on kannettava paitsi tavaroiden maahantuonnista myös maan alueella suoritetusta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta. Lisäksi direktiivin 9 artiklan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta ja tuloksesta (ks. mm. tuomio 26.3.1987, komissio v. Alankomaat, 235/85, EU:C:1987:161, 6 kohta; tuomio 16.9.2008, Isle of Wight Council ym., C?288/07, EU:C:2008:505, 26 ja 27 kohta sekä tuomio 29.10.2009, komissio v. Suomi, C?246/08, EU:C:2009:671, 35 kohta).

22 Tavaroiden luovutuksen ja palvelujen suorituksen käsitteiden tarkastelu osoittaa samalla tavalla, että nämä käsitteet, jotka määrittelevät osaksi direktiivin 2006/112 mukaiset verolliset

liiketoimet, ovat kaikki luonteeltaan objektiivisia, ja niitä sovelletaan asianomaisten liiketoimien tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta (ks. vastaavasti tuomio 12.1.2006, Optigen ym., C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, EU:C:2006:16, 44 kohta).

23 Liiketoiminnan käsite määritellään direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa siten, että sitä on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta ja erityisesti liiketoimet, joissa on kyse aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämisestä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa (ks. mm. tuomio 26.6.2007, T-Mobile Austria ym., C-284/04, EU:C:2007:381, 33 kohta; tuomio 29.10.2009, komissio v. Suomi, C-246/08, EU:C:2009:671, 36 kohta ja tuomio 20.6.2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413, 16 kohta).

24 Tässä yhteydessä on todettava, että direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa käytetyllä hyödyntämisen käsitteellä viitataan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden periaatteen vaatimusten mukaisesti kaikkiin liiketoimiin, joilla on tarkoitus saada kyseisestä omaisuudesta jatkuvaluonteisia tuloja, näiden liiketoimien oikeudellisesta muodosta riippumatta (ks. vastaavasti tuomio 26.6.2007, T-Mobile Austria ym., C-284/04, EU:C:2007:381, 38 kohta ja tuomio 13.12.2007, Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, 18 kohta).

25 Lisäksi on muistettava, että direktiivin 2006/112 24 artiklan mukaan palvelujen suorituksella tarkoitetaan liiketoimintaa, joka ei ole tavaroiden luovutus.

26 Palvelujen suorituksista kannettavan veron perusteeseen kuuluu kaikki se, mikä muodostaa näistä palveluista saadun vastikkeen, ja palvelujen suoritus on tästä syystä veronalainen ainoastaan siinä tapauksessa, että suoritettun palvelun ja siitä saadun vastikkeen välillä on välitön yhteys. Tästä seuraa, että palvelujen suoritus on direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettulla tavalla "vastikkeellinen" ja näin ollen veronalainen 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 suoritettua palvelusta (tuomio 3.3.1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, 13 ja 14 kohta; tuomio 21.3.2002, Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, 39 kohta ja tuomio 6.10.2009, SPÖ Landesorganisation Kärnten, C-267/08, EU:C:2009:619, 19 kohta).

27 Esitettyihin kysymyksiin on vastattava näiden seikkojen valossa.

28 Ensimmäiseksi mainittakoon, että ennakkoratkaisupyyntöön mukaan pääasiassa kyseessä oleva toiminta koostuu vedenpoistojärjestelmästä, hulevesialtaasta ja tulvauomasta muodostuvien maa- ja vesirakenteiden hyödyntämisestä. Tällaisen toiminnan on katsottava kuuluvan direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua "liiketoiminnan" käsitteen alaan, jos toimintaa harjoitetaan jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.

29 Se, onko tällä toiminnalla jatkuvaluonteinen tulonsaantitarkoitus, on tosiseikkoja koskeva kysymys, jota on arvioitava ottamalla huomioon kaikki käsiteltävään asiaan liittyvät seikat, joihin kuuluu muun muassa kyseessä olevan omaisuuden luonne (ks. tuomio 19.7.2012, R-dlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, 33 kohta ja tuomio 20.6.2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413, 19 kohta).

30 Käsiteltävässä tapauksessa tämänhetkiset tai tulevat suoritukset koostuvat siitä, että pääasian valittajat hyödyntävät maa- ja vesirakenteita ja yleisiä teitä, joihin osa rakenteista on liitetty, taatakseen pysyvästi, muun muassa ylläpitämällä mainittuja rakenteita, veden esteettömän virtauksen. Näistä suorituksista maksetaan korvaus, sillä pääasian valittajien tarkoituksena on periä kyseisten maa-alueiden omistajilta maa- ja vesirakenteiden käyttömaksua kahdeksan vuoden ajan.

31 Näin ollen on katsottava, että kyseisiä rakenteita hyödynnetään tulonsaantitarkoituksessa.

32 Todettakoon tähän, että vaikkei voida olla varmoja siitä, että pääasian valittajat olivat aloittaneet maa- ja vesirakenteiden hyödyntämisen hetkellä, jolloin ne vaativat ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta, on muistettava, että sitä, jolla on objektiivisten seikkojen tukemana aikomus aloittaa direktiivin 2006/112 9 artiklassa tarkoitetulla tavalla itsenäisen liiketoiminnan harjoittaminen ja joka suorittaa tätä varten ensimmäiset investointinsa, on pidettävä verovelvollisena (ks. analogisesti tuomio 21.3.2000, Gabalfria ym., C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, 47 kohta ja tuomio 8.6.2000, Breitsohl, C?400/98, EU:C:2000:304, 34 kohta).

33 Lisäksi on todettava, että käyttömaksun perimiselle vahvistettu kahdeksan vuoden ajanjakso osoittaa edellä 23 kohdassa lainatussa oikeuskäytännössä tarkoitettua jatkuvaluonteisuutta.

34 Jatkuvaluonteista tulonsaantia ei voida kyseenalaistaa sillä, että pääasian valittajat voivat harjoittaa liiketoimintaa ammattimaisesti vain täydentääkseen muuta toimintaansa.

35 Yhtäältä on muistettava, että sekä direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan sanamuodosta että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, että jotta aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämisen voidaan katsoa tapahtuneen tulonsaantitarkoituksessa, sillä ei ole merkitystä, tavoitellaanko tällä voittoa (ks. mm. tuomio 20.6.2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C?219/12, EU:C:2013:413, 25 kohta), joten sillä, että pääasian valittajat voivat yhtiömuotonsa vuoksi harjoittaa liiketoimintaa ammattimaisesti vain täydentääkseen muuta toimintaansa, ei ole merkitystä sen kannalta, onko kyseessä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa harjoitettu liiketoimintaa.

36 Toisaalta se, mikä vaikutus pääasiassa kyseessä olevan toiminnan luonnehtimiseen liiketoiminnaksi on sillä, että toimintaa voidaan harjoittaa vain muuta toimintaa täydentävästi, riippuu arvioinnista, jossa tarkastellaan kaikkia näiden maa- ja vesirakenteiden hyödyntämisolosuhteita sen selvittämiseksi, käytetäänkö niitä todellakin jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa (ks. vastaavasti tuomio 26.9.1996, Enkler, C?230/94, EU:C:1996:352, 27 kohta ja tuomio 19.7.2012, R?dlihs, C?263/11, EU:C:2012:497, 34 kohta).

37 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tosiseikoista toimittaman selvityksen, johon edellä 30–33 kohdassa on viitattu, perusteella on katsottava, että suunniteltu käyttömaksu on sen perimiselle määritellyn ajanjakson pituuden vuoksi katsottava jatkuvaluonteiseksi ja näiden rakenteiden hyödyntäminen tällä perusteella direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitetuksi ”liiketoiminnaksi”.

38 Se, että toteutetut investoinnit on rahoitettu suurelta osin kyseisen jäsenvaltion ja unionin tuilla, ei vaikuta pääasian valittajien tällä hetkellä tai tulevaisuudessa harjoittaman toiminnan luonteeseen liiketoimintana, koska liiketoiminnan käsite on objektiivinen ja sitä sovelletaan asianomaisten liiketoimien tarkoituksesta ja tuloksesta sekä kyseisen toiminnan harjoittajan rahoitusmuodosta riippumatta silloinkin, kun kyse on julkisista tukimuodoista (ks. vähennysoikeuden rajoittamisen kiellosta tuomio 6.10.2005, komissio v. Ranska, C?243/03, EU:C:2005:589, 32 ja 33 kohta ja tuomio 23.4.2009, PARAT Automotive Cabrio, C?74/08,

39 Toiseksi mainittakoon, että maa- ja vesirakenteiden hyödyntämisen voidaan katsoa kuuluvan vastikkeellisten palvelujen suoritusten ryhmään vain siinä tapauksessa, että pääasian valittajien suorittaman palvelun ja saadun tai saatavan käyttömaksun välillä on välitön yhteys ja että käyttömaksu on todellinen vastasuoritus vastaanottajille suoritetusta palvelusta.

40 Käsiteltävässä tapauksessa toimet, jotka pääasian valittajat ovat suorittaneet tai suorittavat, koostuvat maa- ja vesirakenteiden ja yleisten teiden, joihin osa rakenteista on liitetty, hyödyntämisestä, jolla pyritään takaamaan pysyvästi veden esteetön virtaus muun muassa ylläpitämällä kyseisiä rakenteita, ja näitä toimia on siis pidettävä direktiivin 2006/112 24 artiklassa tarkoitettuina palvelujen suorituksina.

41 Pääasiassa kyseessä olevan toiminnan vastikkeellisuutta arvioitaessa merkitystä ei ole sillä, että kyseisen toiminnan puitteissa tapahtuva yleisten teiden ylläpito, jota vesien esteetön virtaus edellyttää, perustuu lakisääteiseen veloitteeseen, koska tämä ei voi kyseenalaista toiminnan luonnetta ”palvelujen suorituksena” eikä sitä, että tämän suorituksen ja siitä saadun vastikkeen välillä on välitön yhteys.

42 Oikeuskäytännössä on nimittäin katsottu, että sillä, että kyseessä oleva toiminta koostuu laissa annettujen ja säänneltyjen tehtävien hoitamisesta yleisen edun vuoksi, ei ole merkitystä arvioitaessa sitä, onko toimintaa pidettävä vastikkeellisena palvelujen suorituksena (ks. vastaavasti tuomio 12.9.2000, komissio v. Ranska, C?276/97, EU:C:2000:424, 33 kohta ja tuomio 29.10.2009, komissio v. Suomi, C?246/08, EU:C:2009:671, 40 kohta). Tämän lisäksi on myös katsottu, että silloinkin kun kyseessä olevan toiminnan kohteena on asianomaiselle jäsenvaltiolle yksinomaan ja välittömästi kuuluvan perustuslaillisen veloitteen noudattaminen, suoritettun palvelun ja saadun vastikkeen välillä olevaa välitöntä yhteyttä ei voida kyseenalaistaa pelkästään tästä syystä (ks. vastaavasti tuomio 29.10.2015, Sudaçor, C?174/14, EU:C:2015:733, 39 kohta).

43 Mikään mukaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ilmoittama seikka ei ole omiaan vaikuttamaan suoritettujen tai suoritettavien palvelujen ja saadun tai saatavan vastikkeen väliseen välittömään yhteyteen.

44 Näin on erityisesti sen osalta, että käyttömaksu, jota pääasian valittajien on tarkoitus periä, on pieni.

45 On näet muistettava, että sillä, että liiketoimi suoritetaan omakustannushinnan ylittävään tai alittavaan hintaan ja näin tavanomaisen markkinahinnan ylittävään tai alittavaan hintaan, ei ole merkitystä sen kannalta, voidaanko liiketoimi katsoa vastikkeelliseksi (ks. vastaavasti tuomio 20.1.2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C?412/03, EU:C:2005:47, 22 kohta; tuomio 9.6.2011, Campsa Estaciones de Servicio, C?285/10, EU:C:2011:381, 25 kohta ja tuomio 27.3.2014, Le Rayon d’Or, C?151/13, EU:C:2014:185, 36 ja 37 kohta).

46 Tämä ei siis sellaisenaan heikennä välitöntä yhteyttä suoritettujen tai suoritettavien palvelujen ja sen saadun tai saatavan vastikkeen välillä, jonka suuruus on vahvistettu etukäteen tarkkojen määräytymisperusteiden mukaisesti (ks. vastaavasti tuomio 29.10.2015, Sudaçor, C?174/14, EU:C:2015:733, 36 kohta).

47 Kyseisen käyttömaksun suuruus onkin vahvistettu etukäteen, koska niin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin, Unkarin hallitus kuin Euroopan komissio ovat katsoneet, että saatu tai saatava käyttömaksu on pieni. Lisäksi voidaan katsoa, että maksun suuruus on vahvistettu tarkkojen määräytymisperusteiden mukaisesti. Pääasian valittajien tällä hetkellä tai tulevaisuudessa suorittamien ylläpitopalvelujen on näet oltava sen veloitteen mukaisia, josta

niiden on huolehdittava maa- ja vesirakenteiden hyödyntäjinä ja jonka mukaan niiden on taattava vesien esteetön virtaaminen. Tällainen velvoite voi käytännössä muodostua tarkasti rajatuista ylläpitotoimista, joita suoritetaan säännöllisin väliajoin ja joista voidaan saada etukäteen vahvistettu korvaus.

48 Tällaisessa asiayhteydessä pienenkin käyttömaksun voidaan katsoa olevan vastasuoritus siitä palvelusta, jonka pääasian valittajat suorittavat niiden maa-alueiden omistajille, joilla mainitut rakenteet sijaitsevat, 3.3.1994 annetussa tuomiossa Tolsma (C?16/93, EU:C:1994:80, 13 ja 14 kohta), 21.3.2002 annetussa tuomiossa Kennemer Golf (C?174/00, EU:C:2002:200, 39 kohta) ja 6.10.2009 annetussa tuomiossa SPÖ Landesorganisation Kärnten (C?267/08, EU:C:2009:619, 19 kohta) tarkoitetulla tavalla.

49 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tämän osalta selvitettävä, voidaanko saadun tai saatavan käyttömaksun suuruuden katsoa vastikkeena osoittavan, että suoritettujen tai suoritettavien palvelujen ja mainitun vastikkeen välillä on välitön yhteys, ja näin osoittavan, että palvelujen suoritus on vastikkeellinen. Sen on tutkittava erityisesti, ettei pääasian valittajien suunnittelemalla käyttömaksulla korvata vain osaa suoritetuista tai suoritettavista palveluista ja ettei sen suuruutta ole vahvistettu sellaisten mahdollisten muiden tekijöiden vuoksi, jotka saattavat tietyissä tapauksissa asettaa kyseenalaiseksi palvelujen suorituksen ja niistä saatavan vastikkeen välisen välittömän yhteyden.

50 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarvittaessa myös tutkittava, ettei pääasiassa kyseessä oleva liiketoimi ole ilman taloudellista todellisuuspohjaa oleva täysin keinotekoinen järjestely, joka on toteutettu ainoastaan veroedun saamiseksi (ks. vastaavasti tuomio 27.10.2011, Tanoarch, C?504/10, EU:C:2011:707, 51 kohta ja tuomio 12.7.2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C?326/11, EU:C:2012:461, 35 kohta).

51 Esitettyihin kysymyksiin on edellä esitettyjen huomioiden perusteella vastattava seuraavasti:

– Direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisten maa- ja vesirakenteiden hyödyntämistä sellaisen voittoa tavoittelemattoman yhtiön toimesta, joka harjoittaa tällaista toimintaa ammattimaisesti vain täydentääkseen muuta toimintaansa, on pidettävä tässä säännöksessä tarkoitettuna liiketoimintana siitä huolimatta, että rakenteet on rahoitettu suurelta osin valtiontuilla ja että niiden hyödyntämisestä saadaan vain pieneen käyttömaksuun perustuvia tuloja, kun käyttömaksu on jatkuvaluonteinen sen perimiselle vahvistetun ajanjakson pituuden vuoksi.

– Direktiivin 2006/112 24 artiklaa on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisten maa- ja vesirakenteiden hyödyntämistä on pidettävä vastikkeellisena palvelujen suorituksena siitä syystä, että näillä palveluilla on välitön yhteys saatuun tai saatavaan käyttömaksuun, edellyttäen, että tämä pieni käyttömaksu on vastasuoritus suoritetusta palvelusta, ja huolimatta siitä, että suoritukset perustuvat lakisääteisten velvoitteiden noudattamiseen. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on selvitettävä, voidaanko saadun tai saatavan käyttömaksun suuruuden katsoa vastikkeena osoittavan, että suoritettujen tai suoritettavien palvelujen ja mainitun vastikkeen välillä on välitön yhteys, ja näin osoittavan, että palvelujen suoritus on vastikkeellinen. Sen on tutkittava erityisesti, ettei pääasian valittajien suunnittelemalla käyttömaksulla korvata vain osaa suoritetuista tai suoritettavista palveluista ja ettei sen suuruutta ole vahvistettu sellaisten mahdollisten muiden tekijöiden vuoksi, jotka saattavat tietyissä tapauksissa asettaa kyseenalaiseksi palvelujen suorituksen ja niistä saatavan vastikkeen välisen välittömän yhteyden.

52 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 (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) **Yhteisestä arvonnalisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 9 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisten maa- ja vesirakenteiden hyödyntämistä sellaisen voittoa tavoittelemattoman yhtiön toimesta, joka harjoittaa tällaista toimintaa ammattimaisesti vain täydentääkseen muuta toimintaansa, on pidettävä tässä säännöksessä tarkoitettuna liiketoimintana siitä huolimatta, että rakenteet on rahoitettu suurelta osin valtiontuilla ja että niiden hyödyntämisestä saadaan vain pieneen käyttömaksuun perustuvia tuloja, kun käyttömaksu on jatkuvaluonteinen sen perimiselle vahvistetun ajanjakson pituuden vuoksi.**
- 2) **Direktiivin 2006/112 24 artiklaa on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisten maa- ja vesirakenteiden hyödyntämistä on pidettävä vastikkeellisena palvelujen suorituksena siitä syystä, että näillä palveluilla on välitön yhteys saatuun tai saatavaan käyttömaksuun, edellyttäen, että tämä pieni käyttömaksu on vastasuoritus suoritetusta palvelusta, ja huolimatta siitä, että suoritukset perustuvat lakisääteisten velvoitteiden noudattamiseen. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on selvitettävä, voidaanko saadun tai saatavan käyttömaksun suuruuden katsoa vastikkeena osoittavan, että suoritettujen tai suoritettavien palvelujen ja mainitun vastikkeen välillä on välitön yhteys, ja näin osoittavan, että palvelujen suoritus on vastikkeellinen. Sen on tutkittava erityisesti, ettei pääasian valittajien suunnitteleamalla käyttömaksulla korvata vain osaa suoritetuista tai suoritettavista palveluista ja ettei sen suuruutta ole vahvistettu sellaisten mahdollisten muiden tekijöiden vuoksi, jotka saattavat tietyissä tapauksissa asettaa kyseenalaiseksi palvelujen suorituksen ja niistä saatavan vastikkeen välisen välittömän yhteyden.**

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: unkari.