

Väliaikainen versio

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

MICHAL BOBEK

22 päivänä helmikuuta 2018(1)

Asia C-665/16

Minister Finansów

vastaan

Gmina Wrocław

(Ennakkoratkaisupyyntö – Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola))

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Verolliset liiketoimet – 2 artiklan 1 kohdan a alakohta – Vastikkeellinen tavaroiden luovutus – 14 artiklan 2 kohdan b alakohta – Omaisuuden omistusoikeuden vastikkeellinen siirto viranomaisen määräyksestä – Kunnan omistaman kiinteän omaisuuden pakkolunastus

I. Johdanto

1. Roomalaisessa mytologiassa Janus oli alkujen ja loppujen sekä ovien ja porttien jumala mutta esiklassisena aikana ilmeisesti myös koko luomakunnan, sodan, vesivarojen ja auringon jumala.(2) Toimivaltajaosta, joka oli aina pulmallista roomalaisille jumalille, joiden valta muuttui jatkuvasti vuosisatojen kuluessa, aiheutuvien (ja unionin oikeuden parissa työskentelevälle hyvin tuttujen) vaikeuksien lisäksi Janukseen liittyy yksi asia, jonka ihmiset muistavat yhä nykyäänkin: hänet oli tapana kuvata kaksikasvoisena.

2. Toisin kuin Jumala, jolla on yksi pää ja kahdet kasvot, käsiteltävässä asiassa on kyse yksistä kasvoista kahdessa eri päässä. Pähkinänkuoressa tästä juontaa juurensa käsiteltävänä oleva arvonlisäveroa koskeva riita-asia: Wrocławin kunnanjohtajalla on Puolan lainsäädännön nojalla kaksi erillistä roolia. Yhtäältä hän on Wrocławin kunnan (jolla on itsehallinto) toimeenpanoviranomainen. Toisaalta (ylhäältä alas -mallia noudattavan) valtionhallinnon asioissa hän toimii lisäksi veronsaajan edustajana.

3. Joidenkin aluehallinnon elinten, jotka toimivat kulloisenkin tehtävänsä mukaan joko itsehallintoeliminä tai valtionhallinnon eliminä, kahtalaisessa tehtävässä ei ole mitään uutta, ainakaan Keski-Euroopassa. Käsiteltävän asian yhteydessä uutta on kuitenkin se, miten tätä käytäntöä olisi arvioitava arvonlisäverotuksen kannalta tapauksissa, joissa sama elin – käsiteltävässä asiassa Wrocławin kunnanjohtaja – on kiinteän omaisuuden pakkolunastusta

koskevassa skenaariossa sekä liiketoimen molempina osapuolina kahdessa eri roolissa. Lisäksi sen jälkeen, kun omistusoikeus on muodollisesti siirretty Wrocławin kunnalta valtiolle, sama viranomainen eli Wrocławin kunnanjohtaja tosiasiallisesti hallinnoi kyseistä omaisuutta.

4. Tässä asiayhteydessä Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) pyrkii selvittämään, onko kyseessä olevan kiinteän omaisuuden omistusoikeuden siirto Wrocławin kunnalta valtiolle arvonlisäverodirektiivin(3) 14 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettu verollinen liiketoimi. Tämän kysymyksen yhteydessä esille nousee kaksi näkökohtaa: Ensinnäkin, jotta kyseessä voisi olla verollinen liiketoimi, onko arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaisen *omaisuuden omistusoikeuden siirron* merkittävä myös saman artiklan 1 kohdassa tarkoitettua *omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan* siirtoa? Toiseksi, mikä on arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdassa käytetyn ilmauksen ”*vastikkeellinen*” (englanniksi ”compensation”, ts. korvaus) ja 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa käytetyn ilmauksen ”*vastikkeellinen*” (englanniksi ”consideration”, ts. vastike) keskinäinen suhde?

II. Asiaa koskevat oikeussäännöt

A. Unionin oikeus

5. Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan luetteloon liiketoimista, joista on suoritettava arvonlisävero, sisältyy muun muassa

”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittama vastikkeellinen tavaroiden luovutus”.

6. Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettun 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.”

B. Puolan oikeus

7. Tavaroiden ja palveluiden perittävästä verosta 11.3.2004 annetun lain (Ustawa o podatku od towarów i usług, jäljempänä arvonlisäverolaki)(4) 7 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään seuraavaa: ”Edellä 5 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettua tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa, mukaan lukien myös siirto viranomaisen tai sen nimissä toimivan toimijan määräyksestä tai tavaroiden omistusoikeuden siirtoa korvausta vastaan suoraan lain nojalla.”

III. Tosiseikat, asian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymys

8. Wojewoda Dolnośląskin (Ala-Sleesian voivodi) päätöksen mukaisesti aiemmin Wrocławin

kunnalle kuuluneen kiinteän omaisuuden omistusoikeus siirrettiin valtiolle tien rakentamista varten. Wojewoda Dolnośląski määrittä erillisellä päätöksellä Wrocławin kunnalle pakkolunastetusta omaisuudesta kuuluvan korvauksen määrän ja velvoitti Wrocławin kunnanjohtajan (jäljempänä kunnanjohtaja) maksamaan kyseisen määrän.

9. Wrocławin kunta oli epävarma kyseiseen liiketoimeen liittyvistä verovelvoitteistaan, joten se esitti valtiovarainministerille verolainsäädännön tulkintaa yksittäistapauksessa koskevan pyynnön. Pyyntönsä se tiedusteli, muodostaako kiinteän omaisuuden omistusoikeuden siirtäminen korvausta vastaan suoraan lain nojalla arvonlisäveron alaisen vastikkeellisen tavaroiden luovutuksen. Jos kyseessä on arvonlisäverollinen vastikkeellinen tavaroiden luovutus, se tiedusteli lisäksi, mikä elin olisi merkittävä arvonlisäveron sisältävään laskuun tavaroiden ostajaksi.

10. Valtiovarainministeri vastasi, että käsiteltävässä asiassa kyseessä oleva liiketoimi on arvonlisäverollinen, ja selvensi asiaa seuraavasti.

11. Verovelvollinen ei ensinnäkään voi olla kunnanjohtaja, koska hän ei harjoita itsenäisesti liiketoimintaa eikä toimi omaan lukuunsa. Näin ollen verovelvollinen on kunta.

12. Toiseksi, vaikka kunnanjohtaja määrättäisiinkin maksamaan korvaus, tämä ei muuta sitä tosiasiaa, että kiinteän omaisuuden omistusoikeus oli siirretty kunnalta valtiolle, jota kunnanjohtaja edusti. Tämän seurauksena arvonlisäveron kannalta liiketoimen molemmat osapuolet ovat yksi ja sama verovelvollinen.

13. Kolmanneksi, koska kiinteän omaisuuden omistusoikeus oli siirretty kunnalta valtiolle korvausta vastaan, oli tapahtunut arvonlisäverollinen vastikkeellinen tavaroiden luovutus.

14. Valtiovarainministeri totesi näin ollen, että kunta oli velvollinen osoittamaan pakkolunastetun kiinteän omaisuuden luovutuksen arvonlisäveron sisältävällä laskulla, jossa kunta on merkitty sekä omissa nimissään toimivaksi luovuttajaksi että valtion edustajana toimivaksi vastaanottajaksi.

15. Wrocławin kunta ei hyväksynyt tätä tulkintaa. Se nosti näin ollen kanteen valtiovarainministeriä vastaan Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (alueellinen hallintotuomioistuim, Wrocław, Puola).

16. Kyseinen tuomioistuim katsoi, ettei tarkasteltavassa tapauksessa täytynyt edellytys sille, että kyseessä voitaisiin katsoa olevan verolainsäädännössä tarkoitettu tavaroiden luovutus, nimittäin kiinteää omaisuutta koskevan taloudellisen määräämisvallan siirto luovuttajalta vastaanottajalle. Tämä johtui siitä, että luovuttaja ja vastaanottaja olivat yksi ja sama elin: Wrocławin kunta. Näin ollen kyseinen tuomioistuim katsoi, ettei taloudellista ja tosiasiallista määräysvaltaa kiinteään omaisuuteen ollut siirretty, mikä on ehdoton edellytys sille, että liiketoimea voidaan pitää arvonlisäverotuksessa tarkoitettuna verotettavana tapahtumana unionin ja kansallisen lainsäädännön mukaisesti.

17. Valtiovarainministeri teki päätöksestä kassaatiovalituksen Naczelny Sąd Administracyjnyyn.

18. Kyseinen tuomioistuin totesi, että kyseessä oleva tilanne herätti vakavia epäilyjä siitä, voitaisiinko kunnan suorittamaa kiinteän omaisuuden omistusoikeuden siirtoa korvausta vastaan viranomaisen määräyksestä pitää arvonlisäverolain 7 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuna verollisena liiketoimena. Kolmesta tuomarista koostuva jaosto siirsi 12.2.2015 tekemällään päätöksellä(5) asian Naczelný Súd Administracyjnýn seitsemästä tuomarista koostuvan laajennetun ratkaisukokoonpanon käsiteltäväksi ja esitti seuraavan kysymyksen:

”Voidaanko kiinteistön omistusoikeuden siirtoa korvausta vastaan ja viranomaisen määräyksestä niin, että korvauksesta kantaa taloudellisen taakan (mukaan lukien veronmaksua koskevan taakan) pakkolunastuksen kohteena ollut taho, pitää [arvonlisäverolain] 7 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuna arvonlisäverollisena liiketoimena?”

19. Naczelný Súd Administracyjnýn seitsemästä tuomarista koostuva ratkaisukokoonpano vastasi kysymykseen 12.10.2015 tekemällään päätöksellä myöntävästi:(6) kunnan suorittama kiinteän omaisuuden omistusoikeuden siirto korvausta vastaan viranomaisen määräyksestä muodostaa arvonlisäverolain 7 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuna tavaroiden luovutuksen. Se selitti, että tällainen omaisuuden siviilioikeudellisen omistusoikeuden siirto on arvonlisäverotuksessa tarkoitettu tavaroiden luovutus. Se katsoi näin ollen, ettei ollut tarpeen tarkastella kysymystä siitä, liittyikö tähän liiketoimeen myös omaisuuden taloudellisen määräämisvallan siirtäminen. Naczelný Súd Administracyjnýn ratkaisukokoonpano ei myöskään ollut samaa mieltä siitä, että valtion kunnalle pakkolunastetusta kiinteästä omaisuudesta maksama korvaus ei ollut varsinainen maksu. Sen mukaan kunta saa itse asiassa varoja valtion talousarviosta osana määrärahoja, joiden avulla se voi hoitaa julkisia tehtäviään valtionhallinnon alalla.

20. Pääasian asianosaiset eivät ole samaa mieltä Naczelný Súd Administracyjnýn ratkaisusta. Ne ovat pyytäneet ennakkoratkaisukysymyksen esittämistä Euroopan unionin tuomioistuimelle. Naczelný Súd Administracyjnýn kolmesta tuomarista koostuva jaosto on päättänyt tehdä näin, lykännyt asian käsittelyä ja esittänyt seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko kiinteän omaisuuden omistusoikeuden siirto suoraan lain nojalla kunnalta valtiolle korvausta vastaan [arvonlisäverodirektiivin] 14 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettu verollinen liiketoimi, jos kansallisesta säännöstöstä ilmenee, että tätä kiinteää omaisuutta hallinnoi edelleen kunnanjohtaja, joka on veronsaajan edustaja ja samanaikaisesti kunnan täytäntöönpanoelin?”

Onko edellä esitettyyn kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkitystä sillä, onko korvaus kunnalle todellinen vai onko se ainoastaan kunnan talousarvioon tehty sisäinen uudelleenkirjaus?”

21. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Wrocławin kunta, Puolan hallitus ja Euroopan komissio. Kyseiset osapuolet ja lisäksi valtiovarainministeriö esittivät suullisia huomautuksia 13.12.2017 pidetyssä istunnossa.

IV. Asian tarkastelu

22. Tämä ratkaisuehdotus on jäsennelty seuraavasti. Ensiksi esitän muutamia alustavia huomautuksia käsiteltävän asian erityisestä asiayhteydestä ja ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämien kysymysten täsmällisestä laajuudesta (A). Toiseksi käsittelen yleisellä tasolla arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohtaan ja 14 artiklan 2 kohdan a alakohdtaan sisältyvän tavaroiden luovutuksen käsitteen tulkintaa sekä korvauksen käsitteen (arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohda; englanniksi ”compensation”) ja vastikkeen käsitteen (arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohda; englanniksi

"consideration") keskinäistä suhdetta (B). Kolmanneksi tarkastelen käsiteltävässä asiassa esitettyä kysymystä edellä mainituista säännöksistä esitetyn tulkinnan valossa (C).

A. Alustavat huomautukset

1. Puolan paikallisviranomaisten kaksijakoinen luonne

23. Käsiteltävässä asiassa on kyse hyvin erityisestä tapauksesta. Paikallisviranomaisten kaksijakoinen luonne ja kahtalaiset tehtävät tekevät nyt kyseessä olevan kaltaisen liiketoimen verollisuuden arvioimisesta monimutkaista. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on ne avuliaasti hahmotellut ja osapuolet ovat niitä tarkemmin kommentoineet, asiaa koskevat kansalliset säännöt ovat ymmärtääkseni seuraavanlaiset:

24. Ensinnäkin hallinnon tasolla Wroc?aw on piirikuntatason kaupunki. Piirikuntatason kaupunki hoitaa sekä omia tehtäviään, joista se on vastuussa (itsehallinto), että tehtäviä, jotka valtio on sille osoittanut (valtionhallinto). Käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kiinteän omaisuuden hallinnointiin liittyvät tehtävät kuuluvat piirikuntatason kaupungin omiin tehtäviin. Tämä tarkoittaa sitä, että pakkolunastuksen jälkeen aiemmin Wroc?awin kunnan omistuksessa ollutta kiinteää omaisuutta hallinnoi edelleen sama elin, jota edustaa Wroc?awin kunnanjohtaja.

25. Toiseksi, kun tarkastellaan kunnan talousarviota, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin selittää, että piirikuntatason kaupunki rahoittaa omat tehtävänsä omista varoistaan. Kunnalle siirretyt valtionhallinnon tehtävät sitä vastoin rahoitetaan valtion talousarviosta tai muiden hallintotasojen talousarviosta myönnettävillä määrärahoilla. Ennakkoratkaisupyynnön mukaan kunta (piirikuntatason kaupunki) vastaa kyseessä olevan kiinteän omaisuuden hallinnointiin liittyvistä tehtävistä. Koska ne ovat sen *omia* tehtäviä, niihin liittyviä kustannuksia ei välttämättä kateta kokonaan valtion talousarvion määrärahoilla.

26. Kolmanneksi, kun tarkastellaan sitä, miten osapuolet olivat muodollisesti edustettuina liiketoimessa, on niin, että vaikka kiinteän omaisuuden omistusoikeus on siirretty Wroc?awin kunnalta valtiolle, molempia julkisia yksiköitä edusti kyseisessä liiketoimessa sama, eri rooleissa toimiva viranomaislainen: Wroc?awin kunnanjohtaja.

2. Esitetyn kysymyksen laajuus

27. Kansallinen tuomioistuin on muotoillut ennakkoratkaisupyynnön varsin yksityiskohtaisesti. Ennakkoratkaisukysymys pohjautuu useisiin tosiseikkoja koskeviin ja oikeudellisiin olettimiin.

28. Erityisesti on huomattava, että arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaan "verovelvollisella" tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. "Liiketoimintana" pidetään aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.(7) Poikkeus arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetystä verovelvollisuutta koskevasta pääsäännöstä sisältyy saman direktiivin 13 artiklan 1 kohtaan. Siinä säädetään, että julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina, paitsi jos niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen.(8)

29. Vaikka Wroc?awin kunta on sen toistuvasti kiistänyt, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on nimenomaisesti todennut, että Wroc?awin kunta on epäilyksettä *verovelvollinen*. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämä kysymys koskee siten yksinomaan kyseessä olevan kiinteän omaisuuden omistusoikeuden siirron *verollisuutta*.

30. Kansallisen tuomioistuimen asiana on luokitella kyseessä oleva toiminta unionin tuomioistuimen esittämät arviointiperusteet huomioon ottaen.(9) Tässä yhteydessä on palautettava mieleen, että kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on määrittää sen käsiteltäväksi saatetussa oikeusriidassa kyseessä olevat oikeudelliset seikat ja tosiseikat.(10) Kansallisen tuomioistuimen eikä pääasian asianosaisten asiana on erityisesti päättää unionin tuomioistuimelle esitettävistä kysymyksistä. Tämä johtuu paitsi unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklassa annetusta tehtävästä myös velvollisuudesta, joka unionin tuomioistuimella on sen takaamiseksi, että kaikille, joita asia koskee, annetaan mahdollisuus esittää huomautuksensa Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 23 artiklan mukaisesti.(11)

31. Näin ollen ei ole unionin tuomioistuimen tehtävä avata uudelleen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen jo tekemää tosiseikkojen arviointia tai kansallisen oikeuden tulkintaa, joka ei ole ennakkoratkaisukysymysten kohteena. Tämä pätee myös (tai varsinkin) tapauksiin, joissa asianmukainen arviointi edellyttää unionin oikeuden soveltamista melko monimutkaiseen kansalliseen lainsäädäntöön.

32. Otan näin ollen tässä ratkaisuehdotuksessa lähtökohdaksi kansallisen tuomioistuimen tekemän arvioinnin – nimittäin sen, että kyseessä olevan liiketoimen kannalta Wrocławin kunta on verovelvollinen – ottamatta kantaa tähän nimenomaiseen seikkaan.

B. Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukainen tavaroiden luovutus

33. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii kysymyksellään selvittämään, muodostaako pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä oleva liiketoimi arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitetun verollisen tavaroiden luovutuksen. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleekin lisäksi, onko tämän arvioinnin kannalta merkitystä sillä, onko korvaus kunnalle ainoastaan kunnan talousarvioon tehty sisäinen uudelleenkirjaus.

34. Hyödyllisen vastauksen antamiseksi esitettyyn kysymykseen tarkastelen ensin arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdan alkuperää ja tarkoitusta (1). Toiseksi arvioin arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdan ja 14 artiklan 1 kohdan keskinäistä suhdetta (2). Kolmanneksi käsittelen sitä, täyttääkö arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettu korvaus saman direktiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohtaan sisältyvän vastikkeellisuuden edellytyksen (3).

1. Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdan alkuperä ja tarkoitus

35. Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohta koskee kolmesta osatekijästä koostuvaa liiketoimea. Kyseessä on ensinnäkin oltava ”omaisuuden omistusoikeuden – – siirto”. Omistusoikeuden siirron on toiseksi tapahduttava ”viranomaisen määräyksestä, sen nimissä tai suoraan lain nojalla”. Omistusoikeuden siirto on kolmanneksi toteutettava korvausta vastaan.

36. Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohta koskee tiettyjä liiketoimia. Toisin kuin arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdan kohteena olevat liiketoimet, joissa vastikkeelliseen vastavuoroiseen liiketoimeen liittyy olennaisesti sen osapuolten vapaa tahto, 14 artiklan 2 kohdan a alakohta koskee toisenlaista tilannetta: korvausta vastaan toteutettua omistusoikeuden siirtoa, joka on seurausta viranomaisen yksipuolisesta päätöksestä.

37. Vaikka valmisteluasiakirjat eivät juurikaan tuo lisävalaistusta arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdan tarkoitukseen,(12) kyseisen säännöksen sanamuodosta ja logiikasta voidaan silti tehdä joitakin päätelmiä.

38. Kuten useat oikeustieteilijät ovat korostaneet, voidaan kohtuudella olettaa, että koska tässä säännöstössä korvausta vastaan toteutettu pakkolunastus luokitellaan nimenomaisesti tavaroiden verolliseksi luovutukseksi ja korvausta vastaan toteutettuihin omistusoikeuden vastikkeellisiin pakkosiirtoihin sovelletaan siten samoja sääntöjä kuin muihin tavaroiden luovutuksiin, sillä on ehkä pyritty estämään viranomaisia valitsemasta pakkolunastuksen sellaisen liiketoimen sijasta, joka täyttää tavaroiden luovutuksen yleiset edellytykset.(13)

39. Olen samaa mieltä. Vaikuttaa nimittäin järkevältä, ettei julkishallintoa rohkaista pakkolunastamiseen tarjoamalla sille verokannustimia siihen, sen sijaan että se pyrkisi pääsemään sopimukseen kyseisen osapuolen kanssa. Kiinteän omaisuuden luovutuksen olisi siten oltava verotuksellisesti neutraali siitä riippumatta, perustuuko se sopimukseen vai pakkolunastukseen. On kuitenkin syytä korostaa arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdan erilaista logiikkaa ja siten erilaista käsitteistöä, jota voidaan kuvata seuraavalla vertailulla: yhtäältä *yksityisoikeus – vastavuoroisuus – vastikkeellisuus* ja toisaalta *julkisoikeus – yksipuolinen päätös – korvaus*.

2. Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdan ja 14 artiklan 1 kohdan keskinäinen suhde

40. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämä kysymys ja osapuolten esittämät argumentit pyörivät sen ympärillä, onko arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdan soveltamisalaan kuuluvien liiketoimien täytettävä saman direktiivin 14 artiklan 1 kohdan edellytykset ja etenkin edellytys, jonka mukaan kyseessä on oltava "aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirto".

41. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ja huomautuksia esittäneet osapuolet ovat viitanneet laajasti arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohtaa koskevaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön, jossa korostetaan omistusoikeuden tosiasiallisen siirron merkitystä kyseisen siirron oikeudellisesta muodosta riippumatta.(14) Unionin tuomioistuin on todennut, että jotta liiketoiminta voitaisiin pitää 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna tavaroiden luovutuksena, on tarpeen, että kyseinen liiketoimi johtaa siihen, että kyseinen henkilö saa tosiasiallisesti vallan määrätä kyseisestä tavarasta niin kuin hän olisi sen omistaja.(15) Omistajalle kuuluvaa määräämisvaltaa on kuvattu vallaksi päättää siitä, miten tavaroita on käytettävä ja mihin tarkoitukseen tämä käyttäminen tapahtuu.(16)

42. Wroc?awin kunta on väittänyt, että jotta liiketoimi voi kuulua 14 artiklan 2 kohdan a alakohdan soveltamisalaan, sen täytyisi myös täyttää 14 artiklan 1 kohdan edellytykset eli oikeuttaa käyttämään omistajalle kuuluvaa määräämisvaltaa.

43. Puolan hallitus ja komissio sitä vastoin katsovat, että arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohta on itsenäinen säännös kyseisen direktiivin 14 artiklan 1 kohtaan nähden. Näin ollen 14 artiklan 2 kohdan a alakohdan kannalta ei ole merkitystä, onko kyseessä tavaroiden määräämisvallan siirto taloudellisessa mielessä.

44. Yhdyn viimeksi mainittuun näkemykseen.

45. Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklassa, joka sisältyy osastoon "Verolliset liiketoimet", määritetään, mikä muodostaa tavaroiden luovutuksen.
46. Sen 1 kohdassa määritellään *yleissääntö* siitä, mitä tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan: "aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa". Saman artiklan 2 kohdassa viitataan *muihin liiketoimiin*, joita "edellä 1 kohdassa tarkoitetun liiketoimen lisäksi [pidetään] tavaroiden luovutuksena".
47. Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan sanamuodosta ja rakenteesta ilmenee näin ollen, että artiklan 2 kohta on tosiasiallisesti erityissäännös sen 1 kohtaan sisältyvään tavaroiden luovutuksen yleiseen määritelmään nähden.
48. Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 ja 2 kohta ovat tavaroiden luovutusta koskevia erillisiä tapauksia, joita on tulkittava itsenäisesti. Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohta sisältää yleiset perusteet, joiden mukaisesti määritellään tavaroiden luovutus. Saman artiklan 2 kohtaan sisältyy luettelo liiketoimista, joita 1 kohdan yleiseen määritelmään kuuluvien liiketoimien "lisäksi" pidetään myös tavaroiden luovutuksena. Kyseisen 14 artiklan rakenne on siten ratkaiseva: Sen 1 kohdassa vahvistetaan yleiset edellytykset tavaroiden luovutukselle. Sen 2 kohdassa sitä vastoin viitataan tiettyihin liiketoimiin, jotka rinnastetaan tavaroiden luovutukseen.
49. Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdassa käytetään eri käsitteitä 14 artiklan 1 kohtaan verrattuna. Ensiksi mainitussa säännöksessä ei viitata "aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvaan määräämisvaltaan" vaan valitaan selkeästi erilainen muotoilu: "omaisuuden omistusoikeuden – – siirto – – määräyksestä".
50. Kun siis tarkastellaan erityisesti omistusoikeuden pakkosiirtoja vastakohtana vapaaehtoisuuteen perustuville sopimussuhteille, 14 artiklan 2 kohdan a alakohdassa korvataan tosiasiallisesti kaikki 14 artiklan 1 kohdan merkitykselliset osatekijät. Edellä kuvattu erilainen logiikka ja tarkoitus(17) edellyttävät siis erilaisia käsitteitä.
51. Keskittyminen omaisuuden omistusoikeuden siirron muodolliseen osatekijään eikä omaisuuden omistajalle kuuluvaan tosiasialliseen määräämisvaltaan taloudellisessa mielessä on ymmärrettävää omaisuuden pakkolunastuksen erityisessä asiayhteydessä. Tällaisissa tapauksissa on todennäköistä, että pakkolunastuksen suorittanut viranomainen on tehnyt näin tiettyä tarkoitusta varten. Tämän erityisen tarkoituksen toteutuminen (kuten tien rakentaminen pakkolunastetulle maalle) sitoo tosiasiallisesti kyseistä viranomaista sen suhteen, miten se käyttää omaisuutta. Siten voi itse asiassa olla niin, että vaikka viranomainen on saanut muodollisen omistusoikeuden maahan, tapaa, jolla se käyttää valtaa määrätä omaisuudesta, olisi rajoitettu huomattavasti. Jos tällaisissa erityisolosuhteissa sovellettaisiin omistajalle kuuluvan määräämisvallan logiikkaa, tämä voisi johtaa melko eriskummallisiin tilanteisiin tapauksissa, joissa omaisuutta pakkolunastetaan yleisen edun nimissä, koska arvonlisäverotuksen kannalta omistajaa ei olisi.
52. Sisäisen analogian mukaisesti voitaisiin myös lisätä, että 14 artiklan 2 kohdan b alakohdassa, johon sisältyy yksi tavaroiden luovutukseen rinnastettavista lisäliiketoimista, viitataan "tavaroiden luovutukseen sellaisen tavaroista tehdyn määräaikaisen vuokrasopimuksen tai osamaksusopimuksen perusteella, johon sisältyy ehto omistusoikeuden siirtymisestä viimeistään viimeisen maksuerän maksamisen yhteydessä". Kuten unionin tuomioistuin on todennut, 14 artiklan 2 kohdan b alakohdan sanamuodostakin ilmenee, että siinä ei viitata omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoon, *toisin kuin* saman artiklan 1 kohdassa.(18)
53. Yhteenvetona voidaan todeta, ettei arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a

alakohdassa edellytetä omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa, toisin kuin saman artiklan 1 kohdassa. Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdan kannalta, ja jos muut kyseisen säännöksen edellytykset täyttyvät, omaisuuden omistusoikeuden siirto – kyseistä omaisuutta koskevan muodollisen laillisen omistusoikeuden mielessä – riittää siihen, että kyseistä liiketoimea pidetään verollisena tavaroiden luovutuksena.

3. Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdan ja 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan keskinäinen suhde

54. Arvonlisäverodirektiivin 2 artikla on puitesäännös, jossa määritetään liiketoimet, joista on suoritettava arvonlisävero. Kyseisen artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan yksi näistä liiketoimista on ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittama vastikkeellinen tavaroiden luovutus”.

55. Jotta liiketoimi on kyseisen säännöksen mukaan verollinen, neljän osatekijän on täyttyvä. Ensinnäkin kyseessä on oltava ”tavaroiden luovutus”. Toiseksi tavaroiden luovutuksen on oltava ”vastikkeellinen”. Kolmanneksi luovutuksen on tapahduttava jäsenvaltion alueella. Neljänneksi ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan” on suoritettava luovutus.

56. Arvonlisäverodirektiivin 14 artikla kattaa ainoastaan ensimmäisen näistä 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetyistä perusteista. Siinä ainoastaan määritellään ”tavaroiden luovutus”. Siinä ei kuitenkaan viitata lainkaan muihin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan osatekijöihin (vastikkeellisuus, alueellinen osatekijä ja verovelvollisen ominaisuus). Toisin kuin arvonlisäverodirektiivin 16–18 artiklassa, joissa viitataan liiketoimiin, jotka rinnastetaan tai voidaan rinnastaa ”vastikkeelliseen tavaroiden luovutukseen”, 14 artiklassa nimittäin ainoastaan säädetään liiketoimista, joita pidetään ”tavaroiden luovutuksena”.

57. Tästä seuraa loogisesti, että arvonlisäverodirektiivin 14 artikla ei koske muita 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa määritettyjä perusteita. *Vastikkeellisuutta* koskevan osatekijän ei siten voida olettaa olevan olemassa jokaisessa tilanteessa, jossa suoritetaan arvonlisäverodirektiivin 14 artiklassa tarkoitettu tavaroiden luovutus.

58. Tämän toteamuksen myötä esille nousee toinen kansallisen tuomioistuimen ennakkoratkaisukysymyksen esiin tuoma ongelma: mikä on arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitetun korvauksen käsitteen ja saman direktiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetun vastikkeen käsitteen keskinäinen suhde? Ovatko nämä kaksi käsitettä erillisiä? Vai onko korvausta pidettävä vastikkeen käsitteen yhtenä lajina (toisin sanoen loogisena osajoukkona).

59. Oikeuskäytännössä vastikkeen käsitettä on tulkittu siten, että ”vastikkeellinen” tavaroiden luovutus on kyseessä, jos luovutetun tavaran tai suoritetun palvelun ja saadun vastasuorituksen välillä on *suora yhteys*.⁽¹⁹⁾ Tällainen suora yhteys on olemassa ”ainoastaan sillä edellytyksellä, että luovuttajan ja ostajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja luovuttajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus luovutetusta tavarasta”.⁽²⁰⁾ Unionin tuomioistuin on todennut, että ”vastikkeena on subjektiivinen arvo eli todella saatu vastike eikä objektiivisin perustein arvioitu arvo”.⁽²¹⁾

60. Unionin tuomioistuin on myös katsonut, että ”vastikkeen on oltava rahassa ilmaistavissa” ja että ”ellei kyseinen arvo ole osapuolten keskenään sopima rahamäärä, sen on, jotta sitä voitaisiin pitää subjektiivisena, oltava arvo, jonka palvelujen, jotka ovat vastike tavaroiden luovutuksesta, vastaanottaja antaa palveluille, jotka se haluaa hankkia, ja sen on vastattava määrää, jonka vastaanottaja on valmis käyttämään tähän tarkoitukseen”.⁽²²⁾ Unionin tuomioistuimen mukaan sillä, että liiketoimi suoritetaan tavanomaisen markkinahinnan ylittävään tai alittavaan hintaan, ei

ole merkitystä sen kannalta, voidaanko liiketoimea pitää vastikkeellisena.(23)

61. Keskustelulla siitä, täyttääkö 14 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettu korvauksen käsite kaikki edellä mainitussa oikeuskäytännössä määritellyt vastikkeen osatekijät, on mielestäni vain vähäinen merkitys. Kuten komissio on perustellusti todennut, unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä vastikkeellisuuden käsitteen yhteydessä muotoillut perusteet, joita käsiteltävän asian osapuolet ovat laajasti käsitelleet, on kehitetty nimenomaisesti tulkittaessa 2 artiklan 1 kohdan a alakohdtaa sellaisten liiketoimien osalta, jotka yleisesti kuuluvat arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan, tai saman direktiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetun vastikkeellisen palvelujen suorituksen osalta.

62. Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettu korvaus on ymmärtääkseni saman direktiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetun vastikkeen erityinen tyyppi. Sitä voidaan pitää vakiomuotoisena vastikkeena, joka suoritetaan pakkolunastusta koskevissa erityisolosuhteissa.

63. Tästä syystä pidän vähäisenä sen merkitystä, täyttääkö tällainen objektiivisesti tarkasteltuna erilainen korvauksen käsite täsmälleen kaikki yksittäiset perusteet, jotka unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on kehitetty vuosien saatossa vastikkeen käsitteestä. Kummankin käsitteen erilainen logiikka ja tarkoitus voivat oikeuttaa tarvittavat mukautukset ja erot.

64. Sikäli kuin sillä on merkitystä, tarkastelen tämän jakson lopussa kuitenkin näiden kahden käsitteen välisestä erosta mahdollisesti esitettäviä kahta vastaväitettä ja osoitan niiden perusteella, miten korvauksen käsite tällä tavalla ymmärrettynä voi kuulua helposti vastikkeen yleiskäsitteeseen. Ensimmäinen niistä koskee oikeuskäytäntöä, jonka mukaan vahingonkorvaus ei yleensä ole "vastike", ja toinen oikeuskäytäntöä, joka liittyy vastavuoroiseen suoritukseen.

65. Kun tarkastellaan ensimmäistä näistä mahdollisista vastaväitteistä, palvelujen suorituksen ja arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan tulkinnan yhteydessä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on eri tapauksissa katsottu, ettei vahingonkorvaus täytä edellytyksiä sille, että sitä voitaisiin pitää vastikkeena. Unionin tuomioistuimen mukaan käsirahana maksettu rahamäärä – joka maksettiin kiinteämääräisenä peruutuskorvauksena vahingosta, joka aiheutuu hotellipalvelujen tarjoamiseen liittyvän sopimuksen purkamisesta asiakkaan jäätyä saapumatta – ei ollut suoraan yhteydessä mihinkään vastikkeelliseen palvelujen suoritukseen, eikä siitä tämän vuoksi kannettu arvonlisäveroa.(24) Unionin tuomioistuin on myös todennut, että oikeudenomistajille siitä aiheutuvaan vahinkoon, että heidän suojatuista teoksistaan valmistetaan kappaleita ilman heidän lupaansa, liittyvä sopiva hyvitys ei myöskään ole välitön vastasuoritus jostakin suorituksesta.(25)

66. Korvaus, joihin mainituissa tapauksissa viitataan, on nähdäkseni yksinkertaisesti erilainen kuin arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettu vastike. Edellä mainitut tuomiot annettiin palvelujen tarjoamisen alalla. Tavaroiden luovutuksesta poiketen palvelujen tarjoamisen alalla ei ole arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdtaa vastaavaa tai muistuttavaa säännöstä, toisin sanoen säännöstä, joka koskisi omaisuuden siirtämistä korvausta vastaan. Kun muistetaan, että omaisuuden omistusoikeuden siirto korvausta vastaan on sisällytetty nimenomaisesti arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdtaan, olisi järjenvastaista jättää kyseisen säännöksen soveltamisalaan kuuluvat liiketoimet 2 artiklaan sisältyvän verollisten liiketoimien käsitteen ulkopuolelle määrittelemällä ensiksi mainitussa käytettävä korvauksen käsite siten, ettei se kuulu vastikkeen yläkäsitteeseen. Kuten oikeuskirjallisuudessa on perustellusti huomautettu, 14 artiklan 2 kohdan a alakohdan ottamisella arvonlisäverodirektiiviin on saatettu pyrkiä juuri ratkaisemaan mahdolliset käsitteelliset ongelmat luokittelemalla siihen sisältyvä liiketoimi tavaroiden luovutukseksi.(26)

67. Toinen mahdollinen vastaväite liittyy oikeuskäytäntöön, jossa tulkitaan arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa yhdessä sen 14 artiklan 1 kohdan kanssa ja painotetaan vastavuoroista suoritusta koskevaa osatekijää. Siten esimerkiksi tuomiossa Posnania Investment, jossa kyseessä ollut liiketoimi koostui kiinteistön omistusoikeuden siirtämisestä julkisyhteisölle suorituksena maksamattomista veroista, unionin tuomioistuin totesi, että vaikka kiinteistön luovuttajan ja luovutuksensaajan välillä oli oikeussuhde, verovelvollisen (luovuttajan) *maksuvelvollisuus* oli luonteeltaan *yksipuolinen*, ja veron maksaminen merkitsee ainoastaan sen laillista vapautumista kyseisestä verovelasta, jolloin vero merkitsee pakollista maksua. Unionin tuomioistuin katsoi tämän perusteella, ettei kyse ollut oikeussuhteesta, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia.(27)

68. Siltä osin kuin tämä ryhmä on tosiasiallisesti merkityksellinen, kun otetaan huomioon arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkasteltavan liiketoimen erilaisuus, jäljelle jää edelleen vastavuoroisuuden osatekijä ”suoran yhteyden” merkityksessä myös omaisuuden omistusoikeuden siirron ja korvauksen yhteydessä. Toinen on syynä toiseen – korvaus maksettiin, koska omaisuus pakkolunastettiin. Tämä osatekijä liittyy nimittäin vastikkeeseen ja luovutuksen väliseen loogiseen suhteeseen: kyseisen tavaroiden luovutuksen ja vastikkeeseen (korvauksen muodossa) on katsottava olevan suoraan yhteydessä toisiinsa. Jos luovutusta ei tehdä, vastiketta ei suoriteta, ja päinvastoin.(28)

4. Välipäätelmä

69. Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdan soveltaminen edellyttää kolmen kumulatiivisen edellytyksen täyttymistä. Kyseessä on ensinnäkin oltava omistusoikeuden siirto. Omistusoikeuden siirron on toiseksi tapahduttava viranomaisen määräyksestä, sen nimissä tai suoraan lain nojalla. Siirto on kolmanneksi tehtävä korvausta vastaan.

70. Kun tarkastellaan ensimmäistä näistä edellytyksistä, arvonlisäverodirektiivissä ei edellytä omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa, kuten saman artiklan 1 kohdassa. Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdan kannalta, ja jos korvauksen maksamiseen ja liiketoimen suorittamistapaan liittyvät edellytykset täyttyvät, omaisuuden omistusoikeuden siirto – kyseistä omaisuutta koskevan muodollisen laillisen omistusoikeuden mielessä – riittää siihen, että tällaista liiketoimea pidetään direktiivin 14 artiklassa tarkoitettuna tavaroiden luovutuksena.

71. Jotta 14 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukainen luovutus on verollinen, myös 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan edellytysten on täytyttävä, ellei ensiksi mainittuun säännökseen sisältyvistä osatekijöistä muuta johdu. Nämä 14 artiklan 2 kohdan a alakohdan erityiset osatekijät vaikuttavat myös 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa sisältyvän vastikkeeseen yleiskäsitteen tulkintaan. Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaisesti tosiasiallisesti suoritettua korvausta on pidettävä 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetun vastikkeeseen erityisenä muotona.

C. Käsiteltävä asia

1. Oliko kyseessä 14 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettu tavaroiden luovutus?

72. Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on esittänyt epäilyjä siitä, onko kyseessä omistusoikeuden siirto ”taloudellisessa” merkityksessä. Se selittää, että Wroc?awin kunnanjohtaja toimii liiketoimen molempina osapuolina eli paikallishallinnon elimenä (kunta) ja valtionhallinnon edustajana. Sovellettavat Puolan säännökset koskevat ainoastaan ”laillisen omistusoikeuden” siirtoa eivätkä liity ”taloudellisen omistusoikeuden” siirtoon. Näin ollen on

epäselvää, onko taloudellinen omistusoikeus tosiasiallisesti siirtynyt. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin myös huomauttaa, että riidanalainen liiketoimi koskee omistusoikeuden siirtoa, joka ei ole seurausta kyseisen liiketoimen osapuolten vapaasta tahdosta vaan tapahtuu lain nojalla ja korvausta vastaan.

73. Taloudellisen omistusoikeuden käsitettä ei esiinny sellaisenaan direktiivissä. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toteamusten ja menettelyn osapuolten näkemystenvaihdon perusteella vaikuttaa kuitenkin siltä, että alustava kysymys koskee sitä, onko arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohtaan sisältyvää käsitettä "aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirto", sellaisena kuin unionin tuomioistuin on sitä tulkinnut, mahdollista soveltaa.

74. Edellä tämän ratkaisuehdotuksen 40–53 kohdassa esitettyjen yleisten perusteiden mukaisesti vaatimus, jonka mukaan kyseessä on oltava omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirto, ei ole yksi arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdassa asetetuista edellytyksistä.

75. Jollei kansallisen tuomioistuimen arvioinnista muuta johdu, vaikuttaa näin ollen siltä, että kaikki kolme 14 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tavaroiden luovutukselle asetettua edellytystä täyttyvät käsiteltävässä asiassa.

76. Kuten kansallinen tuomioistuin on vahvistanut, on ensinnäkin kiistatonta, että kiinteän omaisuuden omistusoikeus siirrettiin Wroc?awin kunnalta valtiolle. Tältä kannalta on merkityksetöntä, että sama Wroc?awin kunnanjohtaja toimi itse asiassa kahdessa eri roolissa samassa liiketoimessa, nimittäin toimeenpanoviranomaisena kunnan nimissä ja valtionhallinnon edustajana. Kyseisen säännöksen kannalta ratkaisevaa on muodollisen, laillisen omistusoikeuden muutos kahden selkeästi erillisen oikeushenkilön välillä.

77. Tämä omistusoikeuden siirto tapahtui toiseksi Ala-Sleesian voivodin tekemän päätöksen jälkeen ja kansallisen lainsäädännön mukaisesti.(29) Tältä osin on merkityksetön myös se ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen huomauttama seikka, ettei tavaroiden omistusoikeuden siirto tapahtunut osapuolten vapaasta tahdosta. Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohtaan sisältyvä toinen edellytys koskee nimittäin juuri sitä, että omistusoikeuden siirto tapahtuu joko viranomaisen määräyksestä, sen nimissä tai suoraan lain nojalla. Tämä osatekijä erottaa ne saman artiklan 1 kohdan soveltamisalaan kuuluvista liiketoimista ja tarkoittaa sinänsä sitä, ettei kyse ole vapaasta tahdosta tai vastavuoroisesta sopimuksesta.

78. Vaikuttaa kolmanneksi siltä, että Wroc?awin kunnanjohtaja maksoi pakkolunastuksesta korvauksen, kuten hänet oli valtuutettu tekemään Ala-Sleesian voivodin tekemällä erillisellä päätöksellä, jossa määritettiin sen korvauksen määrä, johon Wroc?awin kunta oli oikeutettu. Koska menettelyn osapuolet ovat kuitenkin käsitelleet laajasti sitä, onko kyseessä "tosiasiallinen" korvaus, tarkastelen vielä tätä kysymystä erikseen.

2. "Tosiasiallinen" korvaus tai vastike

79. Edellä tämän ratkaisuehdotuksen 54–68 kohdassa esitetty yleinen analyysi viittaa jo siihen, että arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohtaan sisältyvä korvauksen käsite olisi tulkittava saman direktiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetun vastikkeen erityiseksi muodoksi.

80. Ennakkoratkaisupyynnön ja myös pääasian asianosaisten lausumien perusteella vaikuttaa kuitenkin siltä, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen epäilyt eivät liity niinkään

korvauksen käsitteen ja vastikkeen käsitteen väliseen loogiseen suhteeseen kuin pikemminkin siihen, että on epävarmaa, onko korvaus *tosiasiallisesti* maksettu.

81. Molemmat pääasian asianosaiset katsovat, ettei *tosiasiallista* vastiketta ole maksettu.

82. Wroc?awin kunnan mukaan varat Ala-Sleesian voivodin päätöksessä määritetyn korvauksen maksamiseen otettiin piirikuntatason kaupungin tehtäviin liittyvästä kunnan talousarviosta. Samanaikaisesti korvauksesta saadut tulot näkyvät samassa talousarviossa kunnan tuloina. Tähän on käytetty talousarvioon tehtyä sisäistä uudelleenkirjausta, jolla ei ole katettu Wroc?awin kunnalle kiinteän omaisuuden menetyksestä aiheutunutta tappiota.

83. Puolan hallitus väittää, ettei omistusoikeuden siirron ja korvauksen välistä *suoraa yhteyttä* koskevan edellytyksen voida katsoa täyttyvän. Wroc?awin kunnanjohtajalla, joka määrättiin maksamaan korvaus, ei ole omaa talousarviota. Hänen hoitamansa tehtävät rahoitetaan kunnan talousarviosta. Tämän seurauksena korvauksen maksamisesta tehty päätös pannaan ainoastaan täytäntöön siirtämällä varoja, jotka on jo osoitettu piirikuntatason kaupungin tehtävien hoitamiseen, Wroc?awin kunnalle. Valtiovarainministeri esitti samankaltaisen näkemyksen istunnossa.

84. On yksin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asia määrittää, onko korvaus tosiasiallisesti maksettu käsiteltävän asian olosuhteissa. Unionin tuomioistuimen tehtävä ei nimittäin ole lausua Puolan hallintolainsäädännön koukeroista, sillä tosiseikkoja koskeva ja oikeudellinen tilanne on eittämättä epäselvä siitä huolimatta, että unionin tuomioistuin kehotti istunnossa menettelyn osapuolia selittämään, miten kunnallishallinnon, jolla on kaksijakoisia tehtäviä, kirjanpitojärjestelmä tosiasiallisesti toimii. On etenkin edelleen epäselvää, siirrettiinkö varoja tosiasiallisesti valtiolta, ja jos siirrettiin, niin mihin kunnan talousarviokohtiin, eikä tietoa ole edes siitä, missä määrin kunnalla on erilliset talousarviokohdat niille eri tehtäville, jotka sille on uskottu.

85. Ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle voitaisiin ehkä esittää tästä huolimatta joitain yleisiä huomautuksia.

86. Ensinnäkin se, että korvaus suoritettiin kirjanpitoon tehdyn kirjauksen muodossa, ei estä pitämästä sitä tosiasiallisena, koska arvonlisäverodirektiivissä sen enempää kuin oikeuskäytännössäkään ei aseteta mitään nimenomaista vaatimusta maksutavalle tai kirjanpitomenettelylle, jolla korvaus on suoritettava.

87. Toiseksi, mihin tahansa liiketoimeen olennaisesti kuuluvan ”suoran yhteyden” tai sen perustana olevan ”quid pro quo” -logiikan mukaisesti,(30) kyseessä on oltava vastike, joka on suoritettu omaisuuden muodollisen omistusoikeuden siirrosta. Vastikkeen suorittamisen ja omistusoikeuden siirron on tavallaan tapahduttava päinvastaisiin suuntiin. Kunnalle on siten täytynyt kertyä jonkin verran *omia varoja*, kun otetaan huomioon, että kiinteän omaisuuden omisti aiemmin kunta itsehallinnon riippumattoman yksikön ominaisuudessaan.

88. Kolmanneksi, koska arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettu korvaus on saman direktiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa edellytettävän vastikkeen erityinen ilmentymä, on välttämätöntä, että korvaus on *tosiasiallisesti* suoritettu. Tämän vahvistaa 14 artiklan 2 kohdan a alakohta, jossa nimenomaisesti edellytetään korvauksen *maksamista*. Yksi arvonlisäverodirektiivin peruseriaatteista on se, että veron peruste on *todella* saatu vastike, ja tästä seuraa väistämättä, että veroviranomaiset eivät voi kantaa arvonlisäveroa enempää kuin verovelvollinen oli sitä saanut.(31) Jos luovutus nimittäin tapahtuu vastikkeetta, veron perustetta ei ole.(32) Yksinkertaisesti sanoen: jos maksua ei saatu, ei ole mitään verotettavaa.

V. Ratkaisuehdotus

89. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että Naczelný Súd Administracyjnyn esittämään ennakkoratkaisukysymykseen vastataan seuraavasti:

Kiinteän omaisuuden omistusoikeuden siirto suoraan lain nojalla kunnalta valtiolle tosiasiallista korvausta vastaan on yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 14 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettu verollinen liiketoimi, jos kansallisesta säännöstöstä ilmenee, että tätä kiinteää omaisuutta hallinnoi edelleen kunnanjohtaja, joka on veronsaajan edustaja ja samanaikaisesti kunnan toimeenpanoelin.

1 Alkuperäinen kieli: englanti.

2 Ks. esim. Roscher, W. H. (toim.), *Ausführliches Lexikon der Griechischen und Römischen Mythologie. 2nd volume*. Leipzig, Verlag von B. G. Teubner, 1890-1897, s. 29–41 tai Smith, W. (toim.), *Dictionary of Greek and Roman Biography and Mythology. Vol. II*. London, Taylor and Walton, 1846, s. 550–552.

3 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi).

4 Dz. U. 2005, nro 54, järjestysnumero 535. Konsolidoitu teksti, Dz. U. 2011, nro 177, järjestysnumero 1054, sellaisena kuin se on muutettuna.

5 I FSK 1857/13.

6 I FPS 1/15.

7 Tuomio 11.5.2017, Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:361, 27 kohta).

8 Ks. tuomio 29.9.2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

9 Ks. tuomio 14.12.2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös määräys 20.3.2014, Gmina Wrocław (C-72/13, EU:C:2014:197, 18–22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

10 Ks. esim. tuomio 19.1.2017, National Roads Authority (C-344/15, EU:C:2017:28, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

11 Ks. esim. tuomio 6.10.2015, T-Mobile Czech Republic ja Vodafone Czech Republic (C-508/14, EU:C:2015:657, 28 ja 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

12 Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohtaa vastaava säännös otettiin käyttöön jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetulla kuudennella neuvoston direktiivillä 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1). Komission ehdotuksessa (KOM(73) 950 lopullinen) 5 artiklan 2 kohdan f alakohdan, josta tuli kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 4 kohdan a alakohta, sanamuoto oli seuraava: ”omaisuuden omistusoikeuden vastikkeellista siirtoa viranomaisen määräyksestä tai sen nimissä, jos tällaisen omaisuuden siirto yksityisellä sopimuksella johtaisi verovelvollisuuden syntymiseen”. Tätä viimeistä (kursivoitua) lausetta ei sisällytetty lopulliseen säädöstekstiin. Ehdotukseen sisältyi myös 12 artiklan 4 kohta, jonka mukaan ”edellä 5 artiklan 2 kohdan f alakohdassa tarkoitettujen luovutusten osalta veron

perusteena pidetään maksettavan korvauksen määrää, lukuun ottamatta työllistymistukea”. Tätä säännöstä ei sisällytetty lopulliseen säädöstekstiin. Ks. Terra, J. M., ja Kajus, J., *A Guide to the Sixth VAT Directive. Commentary to the Value Added Tax of the European Community*, Volume A, IBFD Publications, 1991, s. 209.

13 Ks. esim. Terra, B.J.M., ja Kajus, J., *Introduction to European VAT (Recast), Commentaries on European VAT Directives*, IBFD Publications, 2017, s. 246 tai van Doesum, A., van Kesteren, H., ja van Norden, G.-J. *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016, s. 111.

14 Ks. vastaavasti tuomio 18.7.2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, 35 kohta). Unionin tuomioistuin on myös tähdentänyt, että kyseisessä säännöksessä ”ei tarkoiteta omistusoikeuden siirtoa sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyissä muodoissa, vaan siihen sisältyvät kaikki yhden osapuolen toteuttamat aineellisen omaisuuden siirtotoimenpiteet, joilla toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin hän olisi sen omistaja”. Ks. esim. tuomio 3.9.2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Unionin tuomioistuin on selittänyt, että tämän tarkoituksena on verollisten liiketoimien yhdenmukaiseen käsitteeseen perustuvan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän käyttöön ottaminen ja että tämä tavoite voi vaarantua, ”jos tavaroiden luovutuksen – – toteutumisen edellytykset vaihtelevat jäsenvaltiosta toiseen, kuten on asia siviilioikeudellisten omaisuudenluovutusta koskevien edellytysten osalta”. Ks. esim. tuomio 8.2.1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, 8 kohta).

15 Tuomio 3.9.2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

16 Ks. vastaavasti tuomio 6.2.2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, 34 kohta).

17 Edellä tämän ratkaisuehdotuksen 35–39 kohta.

18 Ks. tuomio 4.10.2017, Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:734, 31 kohta).

19 Ks. esim. tuomio 8.11.2012, Profitube (C-165/11, EU:C:2012:692, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

20 Ks. esim. tuomio 11.5.2017, Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:361, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

21 Ks. esim. tuomio 7.11.2013, Tulic ja Plavožin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

22 Ks. tuomio 19.12.2012, Orfey Bulgaria (C-549/11, EU:C:2012:832, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

23 Ks. tuomio 2.6.2016, Lajvér (C-263/15, EU:C:2016:392, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Tuomio 18.7.2007, Société thermale d'Eugénie-Les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, 32 kohta).

25 Tuomio 18.1.2017, SAWP (C-37/16, EU:C:2017:22, 30 kohta).

26 Ks. esim. van Doesum, A., van Kesteren, H. ja van Norden, G.-J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016, s. 111; Terra, B.J.M. ja Kajus, J., *Introduction to European VAT (Recast), Commentaries on European VAT Directives*

, IBFD Publications, 2017, s. 246 ja Henkow, O., *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, Kluwer Law International, 2013, s. 67.

27 Tuomio 11.5.2017, Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:361, 32–36 kohta). Ks. vastaavasti palvelujen suorituksen yhteydessä tuomio 22.6.2016, ?eský rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, 24–26 kohta).

28 Ks. van Doesum, A., van Kesteren, H., ja van Norden, G.-J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016, s. 129, jossa lainataan tuomiota 2.6.1994, Empire Stores (C-33/93, EU:C:1994:225, 16 kohta). Ks. sitä vastoin tuomio 18.7.2007, Société thermale d'Eugénie-Les-BainsSociété thermale d'Eugénie-Les-BainsSociété thermale d'Eugénie-Les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, 26 kohta), jossa varaamisvelvollisuuden ei katsottu seuraavan maksetusta käsirahasta, joten suoritettun palvelun ja saadun vastikkeen välillä ei ollut välitöntä yhteyttä.

29 Vedottu kansallinen säännös oli yleisten teiden sijoittamisen erityisperusteista annetun lain (Ustawa o szczególnych zasadach lokalizacji dróg publicznych) 12 §:n 4 momentti.

30 Yleisesti ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 68 kohta.

31 Ks. tuomio 2.7.2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös tuomio 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, 12 ja 13 kohta).

32 Ks. vastaavasti tuomio 21.11.2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).