

Väliaikainen versio

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

MICHAL BOBEK

10 päivänä syyskuuta 2020 (1)

Asia C-449/19

WEG Tevesstraße

vastaan

Finanzamt Villingen-Schwenningen

(Ennakkoratkaisupyyntö – Finanzgericht Baden-Württemberg (verotuomioistuin, Baden-Württemberg, Saksa))

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Kiinteän omaisuuden vuokrausta koskeva poikkeus – Kansallinen säännös, jonka mukaan lämmön toimitus asunnonomistajien yhteisöltä asunnonomistajille on vapautettu arvonlisäverosta

I Johdanto

1. Asunnonomistajien yhteisö toimitti lämpöä kyseisten asuntojen omistajille ja vaati ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä tähän toimintaan liittyvistä kuluista. Toimivaltainen veroviranomainen hylkäsi tämän vaatimuksen. Se katsoi, että Saksan oikeuden mukaan lämmön toimittaminen asunnonomistajille on vapautettu arvonlisäverosta.
2. Tässä yhteydessä Finanzgericht Baden-Württemberg (verotuomioistuin, Baden-Württemberg, Saksa) pyrkii selvittämään, onko direktiivi 2006/112/EY(2) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) esteenä sille, että kansallisessa lainsäädännössä vapautetaan arvonlisäverosta asunnonomistajien yhteisöjen asunnonomistajille suorittama lämmön toimitus. Tähän kysymykseen vastatessaan unionin tuomioistuimella on tilaisuus antaa ohjeita siitä, milloin tavaroiden (kuten lämmön) luovutuksesta maksettavaa korvausta pidetään riittävänä suhteessa kyseisestä liiketoimesta saatuun ”hyötyyn”, jotta kyseessä on arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu ”vastikkeellinen” luovutus.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

3. Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan neljännessä perustelukappaleessa todetaan

seuraavaa:

"Sisämarkkinoiden toteuttaminen edellyttää, että jäsenvaltioissa sovelletaan liikevaihtoverolainsäädäntöä, joka ei vääristä kilpailun edellytyksiä eikä vaikeuta tavaroiden ja palvelujen vapaata liikkuvuutta. Sen vuoksi olisi tarpeen yhdenmukaistaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädäntö arvonlisäverojärjestelmän avulla tavoitteena poistaa mahdollisimman paljon tekijöitä, jotka ovat omiaan vääristämään kilpailun edellytyksiä sekä kansallisella että yhteisön tasolla."

4. Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdassa säädetään seuraavaa:

"1. Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

a) erovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta;

--

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta".

5. Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan, jonka otsikko on "Verovelvolliset", 1 kohdan sanamuoto on seuraava:

"1. 'Verovelvollisella' tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

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

6. Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdan määritelmän mukaan "tavaroiden luovutuksella" tarkoitetaan "aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa", kun taas 15 artiklan 1 kohdan määritelmän mukaan "lämpö -- -- rinnastetaan aineelliseen omaisuuteen".

7. Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklassa, joka kuuluu 3 lukuun ("Muiden toimintojen vapautukset"), säädetään useista arvonlisäveroa koskevista vapautuksista. Siinä säädetään käsiteltävän asian kannalta merkityksellisin osin seuraavaa:

"1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

--

l) kiinteän omaisuuden vuokraus."

B Saksan oikeus

1. Saksan liikevaihtoverolaki

8. Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG) 1 ja 4 §:ssä säädetään yleisistä säännöistä verosaatavan syntymiselle ja vapautuksista, joihin kuuluu asunnonomistajien yhteisöjen kyseisten asuntojen omistajille suorittamaa lämmön toimitusta koskeva vapautus:

”1 § Veronalaiset liiketoimet

(1) Liikevaihtoveron alaisia ovat seuraavat liiketoimet:

1. Tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset, jotka elinkeinonharjoittaja suorittaa maan alueella vastikkeellisesti yrityksensä piirissä. Suoritusten veronalaisuutta ei estä se, että liiketoimi suoritetaan lain tai viranomaisen määräyksen perusteella tai se katsotaan suoritettuna suoraan lain säädöksen nojalla;

— —

4 § Tavaroiden luovutusten ja palveluiden suoritusten verovapautukset

Edellä 1 §:n 1 momentin 1 kohtaan kuuluvista liiketoimista verosta vapautettuja ovat:

— —

13. asunto-omaisuudesta annetussa laissa [Wohnungseigentumsgesetz] tarkoitettujen asunnonomistajien yhteisöjen — — asunnon omistajille ja osaomistajille suorittamat palvelut siltä osin kuin palvelut koostuvat sellaisen yhteisölle kuuluvan omaisuuden käyttöön antamisesta, joka on tarkoitettu käyttöön, kunnossapitoon, korjaukseen ja muuhun omaisuudenhoitoon, sekä lämmön ja vastaavien esineiden toimittamisesta.”

2. **Laki asunto-omaisuudesta ja pysyvästä asumisoikeudesta (Gesetz über das Wohnungseigentum und das Dauerwohnrecht)**

9. Asunto-omaisuudesta ja pysyvästä asumisoikeudesta annetussa laissa (Gesetz über das Wohnungseigentum und das Dauerwohnrecht, jäljempänä asunto-omaisuudesta annettu laki) säädetään periaatteista, joihin omaisuuden muodollinen jakautuminen omistajien kesken perustuu. Siinä säädetään käsiteltävän asian kannalta merkityksellisin osin seuraavaa:

”10 § Yleiset periaatteet

(1) Jollei nimenomaisesti toisin säädetä, asuntojen omistajilla on tämän lain säännösten mukaiset oikeudet ja velvollisuudet, mukaan luettuina erityisesti erikseen omistetun omaisuuden ja yhteisesti omistetun omaisuuden osalta olevat oikeudet ja velvollisuudet.

— —

16 § Tuotot, rasitteet ja kustannukset

— —

(2) Jokaisella asunnonomistajalla on muihin asunnonomistajiin nähden velvollisuus vastata yhteisesti omistetun omaisuuden rasitteista samoin kuin yhteisesti omistetun omaisuuden kunnossapitoon, korjaamiseen, muuhun hoitoon ja yhteiseen käyttöön liittyvistä kustannuksista osuuteensa suhteutettuna (1 momentin toinen virke).

(3) Sen estämättä, mitä 2 momentissa säädetään, asunnonomistajat voivat äänten enemmistöllä päättää, että yhteisesti omistetun omaisuuden tai erikseen omistetun omaisuuden käyttökustannukset — —, joita ei tarvitse selvittää suoraan kolmansien osapuolten kanssa, samoin kuin hallinnolliset kulut määritetään käytön tai aiheutumisen perusteella ja jaetaan tämän tai jonkin muun perusteen mukaisesti, edellyttäen että tämä on hyvän hallintotavan mukaista.”

III Tosiseikat, kansallinen menettely ja ennakkoratkaisukysymys

10. WEG Tevesstraße (jäljempänä kantaja) on asunnonomistajien yhteisö. Tämän yhteisön muodostavat kolme oikeushenkilöä (yksityinen yhtiö, viranomainen ja kunta, jäljempänä omistajat). Vaikuttaa siltä, että kantajalle on annettu tehtäväksi Baden-Württembergin osavaltiossa sijaitsevan, moneen eri tarkoitukseen käytetyn kiinteistön (jäljempänä kiinteistö) hallinnointi. Kiinteistö koostuu 20 vuokra-asunnosta, viranomaisen toimipisteestä ja kunnan alaisesta yksiköstä.

11. Vuonna 2012 kantaja rakensi kiinteistölle sähköön ja lämmön yhteistuotantolaitoksen. Se alkoi tuottaa sähköä yhteistuotantolaitoksessa. Tämän jälkeen se myi tuottamansa sähköön sähköyhtiölle ja toimitti samalla tuotetun lämmön omistajille.

12. Samana vuonna kantaja jätti arvonlisäveroilmoituksensa ja vaati siinä yhteensä 19 765,17 euron ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä sähköön ja lämmön yhteistuotantolaitoksen rakentamisen ja toimintakustannusten osalta.

13. Finanzamt Villingen-Schwenningen (Villingen-Schwenningenin veroviranomainen, Saksa) käsitteli ilmoituksen ja hyväksyi 3.12.2014 tekemässään päätöksessä ostoihin sisältyvänä verona ainoastaan 28 prosenttia vastaavan määrän. Sen laskelmien mukaan tämä määrä edusti sähköntuotantoon kohdistuvaa osuutta edellä mainituista kustannuksista. Ostoihin sisältyvää veroa koskevan, lämmöntuotantoon kohdistuvan 72 prosentin osuuden osalta veroviranomainen hylkäsi kantajan vaatimuksen sillä perusteella, että UStG:n 4 §:n 13 kohdan mukaan lämmön toimitus asunnonomistajille on vapautettu arvonlisäverosta.

14. Tehtyään kyseisestä päätöksestä tuloksettoman oikaisuvaatimuksen veroviranomaiselle kantaja nosti kanteen Finanzgericht Baden-Württembergissä. Kantaja muun muassa katsoo, että UStG:n 4 §:n 13 kohta on unionin oikeuden vastainen, koska siihen sisältyvä vapautus ei perustu arvonlisäverodirektiiviin. Kun otetaan huomioon unionin oikeuden ensisijaisuus, lämmön toimituksesta omistajille olisi kannettava arvonlisäveroa, jolloin kantajalla on myös oikeus vähentää loput 72 prosenttia ostoihin sisältyvänä verona.

15. Koska Finanzgericht Baden-Württemberg on epävarma sovellettavan kansallisen lainsäädännön yhteensopivuudesta unionin oikeuden kanssa, se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY säännöksiä tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion sääntelylle, jonka mukaan lämmön toimitus asunnonomistajien yhteisöiltä asuntojen omistajille on vapautettu arvonlisäverosta?”

16. Kirjallisia huomautuksia esittivät Saksan hallitus ja Euroopan komissio. Ne myös vastasivat 22.5.2020 menettelyn osapuolille esitettyihin kirjallisiin kysymyksiin.

IV Asian tarkastelu

17. Tämän ratkaisuehdotuksen rakenne on seuraavanlainen: Aloitan alustavilla huomautuksilla, joissa esitän useita hypoteeseja asian tosiseikoista, ja tekemäni oletamat, jotta ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle voidaan antaa vastaus (A). Sen jälkeen esitän oikeudelliset arviointiperusteet sen määrittämiseksi, onko kyseessä arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettu veronalainen liiketoimi (B). Seuraavaksi tarkastelen Saksan hallituksen ja komission esittämiä väitteitä ennen kuin sovellan näitä oikeudellisia arviointiperusteita määritettyihin hypoteettisiin

skenaarioihin (C).

A Alustavat selvennykset

18. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, ovatko arvonlisäverodirektiivin säännökset esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan lämmön toimitus asunnonomistajien yhteisöiltä asuntojen omistajille on vapautettu arvonlisäverosta.

19. Kun otetaan huomioon arvonlisäveron yhdenmukaisen määräytymisperusteen tarpeellisuus,(3) liiketoimi voidaan vapauttaa arvonlisäverosta jommassakummassa seuraavista kahdesta tilanteesta: i) jos kyse ei ylipäättäänkään ole veronalaisesta (ts. veron soveltamisalaan kuuluvasta) liiketoimesta tai ii) jos sovelletaan jotakin arvonlisäverodirektiivin IX osastossa luetelluista rajoitetuista vapautuksista.

20. Molemmat näkökohdat edellyttävät kyseessä olevan liiketoimen taustalla olevien tosiseikkojen yksityiskohtaista selvitystä. Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyyntö ei ole kovinkaan yksityiskohtainen, mikä vaikeuttaa sen ratkaisemista, onko kyse jommastakummasta tilanteesta, tietämättä useita tosiseikkoja koskevia muuttujia. Näin ollen on nähdäkseni tarpeen esittää, miten ymmärrän käsiteltävän asian tosiseikat, ja tarve tehdä tiettyjä olettamia, jotka väistämättä määrittävät rajat ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämään kysymykseen antamalleni vastaukselle.

21. Ratkaisuehdotukseeni vaikuttavat kahdenlaiset muuttujat. Ne ovat seuraavanlaisia.

1. **Kuka suorittaa mitä ja kenelle ja mitä lämmitetään?**

22. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa sekä ennakkoratkaisupyyntönsä että ennakkoratkaisukysymyksensä, että kantaja toimittaa sähköntuotannosta syntyvän lämmön ja että vastaanottajina ovat "Wohnungseigentümer" (omistajat). Korostan, että siitä, että lämpö toimitetaan näille oikeushenkilöille, ilmenee, ettei asiakirja-aineistossa ole viitteitä siitä, että lämpö toimitettaisiin niiden 20 vuokra-asunnon vuokralaisille, jotka kuuluvat myös kiinteistöön (ja joiden omistajuus on yhtä epäselvä). Liiketoimessa ei itse asiassa vaikuta olevan osallisina yhtään vuokralaista.

23. Tämä mutkistaa asiaa entisestään: olisiko ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen päätöstä luettava kirjaimellisesti? Tämä kysymys tulee esille, koska määräisen artikkelin "die" käyttö sanan "Wohnungseigentümer" edellä osoittaa, että kyse on monikosta, mikä voi viitata siihen, että unionin tuomioistuinta pyydetään lausumaan lämmön toimittamisesta omistajille *kollektiivisesti* ja oletettavasti *kollektiiviseen* käyttöön yhteisillä alueilla. Vai onko ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ymmärrettävä tarkoittavan, että lämpö toimitetaan asunnon omistajille ("die Wohnungseigentümer") kollektiivisesti mutta *henkilökohtaiseen* käyttöön näiden *erikseen omistamissa* kiinteistön osissa?

24. Ennakkoratkaisupyyntö ei tarjoa selkeää ohjetta suuntaan tai toiseen. UStG:n 4 §:n 13 kohta on aivan yhtä epäselvä. Siinä pelkästään säädetään merkityksellisin osin – asiaa tarkentamatta –, että asunnonomistajien yhteisöjen asunnon omistajille ("die Wohnungseigentümer") suorittama lämmön toimitus on vapautettu arvonlisäverosta.

25. Tämä yksityiskohtaisuuden puute johtaa näin ollen siihen, että mahdollisia skenaarioita on kaksi. Ensimmäinen koskee *yhteisten alueiden* lämmittämistä. Tässä skenaariossa kantaja toimittaa lämpöä omistajille *kollektiivisesti* siinä mielessä, että joko omistajat tai kantaja (tai ehkä jopa suoraan kantaja omistajien puolesta) lämmittää kiinteistön yhteiskäytössä olevia alueita kollektiivista kulutusta ja nauttimista varten. Toinen skenaario koskee *erillisten alueiden*

lämmittämistä. Tällaisessa skenaariossa kantaja myöskin toimittaisi lämpöä omistajille mutta jokseenkin eri tavalla. Tässä tapauksessa omistajat vastaanottavat lämmön suoraan omiin kiinteistön osiinsa ja kuluttavat sen *erikseen*.

2. ***Mikä muodostaa (mahdollisen) vastikkeen ja miten se lasketaan?***

26. Kuten Saksan hallitus ja komissio perustellusti huomauttavat, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen pyynnössä ei myöskään käsitellä lainkaan kysymystä vastikkeesta. Itse asiassa siitä ei ilmene, että *jonkinlainen* vastike maksettaisiin. Siinä ei myöskään esitetä yksityiskohtaisesti, miten mahdollinen vastike laskettaisiin.

27. Ilman vastiketta ei näet ole olemassa veronalaista liiketoimea.(4)

28. Arviointini tarkoituksiin oletan joka tapauksessa, että omistajat suorittavat kantajalle jonkinlaisen vastikkeen lämmön toimittamisesta, koska on epätodennäköistä, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin edes esittäisi tällaisen kysymyksen, ellei minkäänlaista vastiketta olisi olemassa.

29. Lisäksi merkityksellinen on myös tapa, jolla vastikejärjestelmä on suunniteltu ja vastike lasketaan. Yhtäältä tietyistä kuluista voidaan laatia erillinen lasku. Toisin sanoen lämmön toimituksesta suoritettava maksu korvamerkitään ja maksetaan siten *suoraan* tämän nimenomaisen kulun kattamiseksi. Toisaalta lämmön toimittaminen voisi olla laajempaa kantajan harjoittamien toimintojen ryhmää. Omistajat maksaisivat siinä tapauksessa oletettavasti säännöllisen kiinteän määrän erilaisten juoksevien kulujen, lämmön toimitus mukaan luettuna, kattamiseksi. Tältä osin laskutettaisiin samalla kertaa kaikki (tai osa) näistä juoksevista kuluista, mahdollisesti kustannusluokittain eriteltynä. Vastike maksettaisiin tällöin *välillisesti* ”yleiskulujen” kattamiseksi.

30. Yhteenvedona voidaan todeta, että kaksi muuttujaa, jotka eivät ole tiedossani mutta jotka ovat mielestäni tärkeitä asian arvioinnin kannalta, ovat ensinnäkin se, vastaanotetaanko lämpö kiinteistön *yhteisille alueille* vai *erillisille alueille*, ja toisaalta se, suoritetaanko vastike tästä luovutuksesta tietyn kulun (*”suoraan”*) vai yleiskulujen (*”välillisesti”*) kattamiseksi.

B **Oikeudelliset arviointiperusteet**

31. Jotta liiketoimi on veronalainen arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetulla tavalla, (arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa tarkoitetun) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan on suoritettava liiketoimi vastikkeellisesti (jolloin se kuuluu saman direktiivin 2 artiklan soveltamisalaan) jäsenvaltion alueella (kuten sen 5 artiklassa edellytetään). Näin on, ellei sovelleta jotakin arvonlisäverodirektiivin IX osastoon sisältyvistä poikkeuksista.

32. Käsiteltävässä asiassa alueellisen edellytyksen täyttyminen on kiistatonta. En näin ollen käsittele sitä lähemmin vaan keskityn tarkastelussani muihin jäljelle jääviin tekijöihin.

1. ***Vastikkeellinen tavaroiden luovutus?***

33. Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa esitetään liiketoimet, joista on suoritettava arvonlisäveroa. Siinä muun muassa selvennetään, että "vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta" on suoritettava arvonlisäveroa. Tämän on tulkittu tarkoittavan sitä, että unionin lainsäätäjän tarkoituksena oli verottaa ainoastaan "vastikkeellista" kulutusta, toisin sanoen että tavaroiden luovutuksesta suoritettiin vastavuoroisesti vastike.(5) Tällaisena "vastikkeena" pidetään kyseisen tavarán (ainakin jonkinlaista, toisinaan jopa subjektiivista) arvoa eikä objektiivisten perusteiden mukaisesti arvioitua arvoa.(6)
34. Kyseisen verotettavan toiminnan ja saadun "vastasuorituksen" välillä on myös "oltava suora yhteys".(7) Ymmärrän oikeuskäytännön siten, että siinä asetetaan tältä osin kaksi kumulatiivista edellytystä. Ensinnäkin, että maksuun liittyy jonkinlainen "syy-yhteys". Toisin sanoen, että henkilön voidaan katsoa maksavan tietystä tavarasta tai palvelusta.(8) Toiseksi, että suoritettu maksu perustuu liiketoimen kahden osapuolen väliseen "oikeussuhteeseen".(9)
35. Tässä yhteydessä on syytä huomauttaa, että pidän ilmaisen "oikeussuhde" käyttämistä oikeuskäytännössä jokseenkin valitettavana. Voi näet olla "oikeussuhteen" alaisia liiketoimia, jotka eivät kuulu arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan soveltamisalaan. Siten tuomio Apple and Pear Development Council koski kiistatta Englantiin ja Walesiin sijoittautuneiden omenoiden ja päärynöiden kaupallisten tuottajien ja elimen, jolla oli lakisääteinen tehtävä ajaa heidän etujaan (ja jonka jäsenyys oli pakollinen), välistä "oikeussuhdetta", vaikka unionin tuomioistuin katsoi, että jokaisen omenoiden ja päärynöiden tuottajan maksama vuosittainen maksu ei ollut asianmukaisessa suhteessa edunvalvontaelimen toiminnasta saatuun "hyötyyn".(10) Tämä tarkoittaa, että "oikeussuhde" on käsitteenä laajempi kuin miltä ensi näkemältä vaikuttaa.
36. Tämän tyyppisissä tilanteissa "oikeussuhde" kohdistuu nähdäkseni pikemminkin suoritettun maksun ja saadun hyödyn asianmukaiseen suhteeseen. Toisin sanoen vaadittu "oikeussuhde" on olemassa vain, jos vastikkeen suorittava osapuoli saa myös tiettyä "hyötyä", joka on asianmukaisessa suhteessa tähän vastikkeeseen. Tuomiossa Apple and Pear Development Council katsottiin, ettei hyöty ollut asianmukaisessa suhteessa vastikkeeseen, koska edunvalvontaelimen toiminnot liittyivät tuottajien yhteisiin etuihin kollektiivisesti, joten yksittäisen tuottajan näistä toiminnoista saama hyöty oli vain "*välillistä seurausta yleisesti koko alalle koituneesta hyödystä*".(11)
37. Sama logiikka ilmenee myös tuomiosta komissio v. Suomi, jossa unionin tuomioistuin katsoi, että vaatimatonta palkkiota, joka laskettiin oikeusavun saajan tulojen perusteella, vastaan suoritettavat oikeusapupalvelut eivät olleet asianmukaisessa suhteessa vastaanotettuihin palveluihin, vaikka oikeussuhde olikin olemassa.(12) Samaan tapaan tuomiossa Tolsma, jossa "oikeussuhdetta" ei eittämättä ollut, katsottiin, etteivät ohikulkijoiden katusoittajalle antamat lahjoitukset olleet myöskään asianmukaisessa suhteessa hänen musiikin soittamisesta kadulla saamaansa hyötyyn.(13)
38. Käänteisesti asianmukainen suhde oli olemassa sekä tuomiossa Kennemer Golf että tuomiossa Le Rayon D'Or, joissa kiinteämääräisen maksun suorittamista palvelun "varallaolosta" (mahdollisuudesta käyttää golfkenttää tai saada hoitoa pyynnöstä) pidettiin "vastikkeena", vaikka näitä palveluja ei ollut tosiasiallisesti käytettykään.(14)

39. Yhteenvetona on todettava, että oikeussuhdetta koskevalla edellytyksellä vaikuttaa siten olevan sekä muodollinen että aineellinen puoli. Sen muodollinen edellytyksen lisäksi (tai puitteissa), että liiketoimen osapuolten välillä on jonkinlainen jäsennely oikeussuhde, oikeussuhteen käsite liittyy jälleen vastikkeen toimintaperiaatteeseen. Sillä pyritään kuvaamaan molemminpuolisen hyödyn muutosta, jolla on ainakin jonkinlaista taloudellista arvoa ja jossa on nähtävissä syy-yhteys kummankin osapuolen suoritusten välillä.

2. **Liiketoimintaa?**

40. Arvonlisäverodirektiivin 9 artikla koskee "verovelvollisia". Sen 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan "jokaista", joka itsenäisesti "missä tahansa" harjoittaa "liiketoimintaa" (ts. taloudellista toimintaa), riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. Saman kohdan toisessa alakohdassa täsmennetään, mitä pidetään "liiketoimintana".

41. Kun otetaan huomioon kyseisen 9 artiklan 1 kohdan laaja sanamuoto, "verovelvollinen" on jokainen, joka missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa.(15) Samaan tapaan käsitettä "liiketoiminta" on tulkittu laajasti, ja se on luonteeltaan objektiivinen siten, että toimintaa tarkastellaan sellaisenaan sen tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta.(16)

42. Selvennettyäni arvonlisäverodirektiivin 2 ja 9 artiklasta seuraavia oikeudellisia arviointiperusteita tarkastelen seuraavaksi käsiteltävää asiaa.

C **Käsiteltävä asia**

43. Arvonlisäverodirektiivin 15 artiklan mukaan "lämpö" rinnastetaan aineelliseen omaisuuteen.

44. Käsiteltävä asia voisi pohjimmiltaan koskea kahta eri skenaariota: yhtä, jossa lämpö toimitetaan kiinteistön *yhteisille alueille*, ja toista, jossa se toimitetaan kiinteistön *erillisille alueille*. Molemmissa tapauksissa oletan, että omistajat korvaavat kantajalle tavarán (lämmön) luovutuksen jotenkin, joko *suoraan* tai *välillisesti*.(17)

45. Ennen kuin arvioin näitä skenaarioita erikseen, otan kantaa käsiteltävässä asiassa esitettyihin kahteen laaja-alaiseen perustelulinjaan, joita sovelletaan tarkasteltavasta skenaariosta riippumatta.

46. Ensimmäinen perustelulinja koskee "liiketoiminnan" luonnetta. Saksan hallitus ja komissio katsovat, että kun otetaan huomioon, että *henkilöt*, joista asunnonomistajien yhteisö koostuu (kantaja eli käytännössä omistajat), ja lämpöä vastaanottavat osapuolet (jälleen omistajat) *ovat samoja*, tätä liiketoimea ei voida pitää liiketoimintana. Komission mukaan tämä ulottuu myös yleiseen kunnossapitoon, korjauksiin ja muihin palveluihin, joita kantaja suorittaa omistajille. Kaikki edellä mainitut jäävät sen mukaan arvonlisäverodirektiivin soveltamisalan ulkopuolelle.

47. En voi yhtyä tähän perustelulinjaan.

48. Ensinnäkin, kun tarkastellaan luovutuksen luonnetta, arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa virkkeessä käytetään jokseenkin selvää määrettä "kaikkea" osoittamaan, että "liiketoimintana" pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa". Lisäksi kyseisen säännöksen ensimmäiseen ja toiseen alakohtaan sisältyvien abstraktien ja typologisten määritelmien välinen vuorovaikutus tarkoittaa mielestäni sitä, että unionin lainsäätäjän tarkoituksena oli, että liiketoiminnan käsite sisältää mahdollisimman laajan toimintojen kirjon.(18)

49. Toiseksi, mikä on mielestäni varsin ratkaisevaa, Saksan oikeudessa kantaja on erillinen oikeushenkilö, kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa. Näin ollen yksi oikeushenkilö toimittaa lämpöä kolmelle muulle oikeushenkilölle. Ymmärrän toki, että taloudelliselta kannalta kantaja koostuu osittain samoista henkilöistä kuin ne, jotka hyötyvät sen toiminnasta. Taloudellisten intressien päällekkäisyys on kuitenkin tuskin peruste jättää kokonaan huomiotta kansallisessa oikeudessa tehty selkeä oikeudellinen eriyttäminen. Henkilöt eivät siten ole samoja, eikä kyse ole omasta käytöstä.

50. En näin ollen näe, miten oikeushenkilön, joka on erillinen tavaroiden vastaanottajista, suorittama lämmön luovutus ei merkitsisi arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua liiketoimintaa. Tätä päätelmää ei muuttaisi edes se, että tarkasteltaisiin jotain toista toimintaa: jos kantaja saisi vastikkeen esimerkiksi yhteisten alueiden siivoamisesta, rakennuksen julkisivun kunnossapidosta tai jopa etuportin sisäpuhelinten korjaamisesta, se harjoittaisi yksilöllistä liiketoimintaa samalla tavalla kuin se tekee käsiteltävässä asiassa toimittamalla lämpöä. Yksikään näistä toiminnoista ei jää arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan soveltamisalan ulkopuolelle.(19)

51. Toinen perustelulinja koskee UStG:n 4 §:n 13 kohdan luonnetta. Saksan hallitus esittää tältä osin kaksi huomautusta. Ensinnäkin UStG:n 4 §:n 13 kohdalla pannaan täytäntöön kansallisessa lainsäädännössä arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan I alakohtaan sisältyvä poikkeus, joka koskee ”kiinteän omaisuuden vuokrausta”. Toiseksi Saksan hallitus väittää, että UStG:n 4 §:n 13 kohtaan sisältyvä poikkeus saa tukea komission ja neuvoston lausumasta. Tässä lausumassa, joka sisältyy kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY(20) (jäljempänä kuudes direktiivi) antamista koskevaan neuvoston pöytäkirjaan, todetaan, että jäsenvaltiot voivat vapauttaa arvonlisäverosta muun muassa lämmön toimituksen.

52. En voi yhtyä kumpaankaan näistä perusteluista.

53. Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan I alakohdassa esitetään yksi toiminnoista, jotka jäsenvaltiot voivat vapauttaa arvonlisäverosta. Siinä ei määritellä, mitä ”vuokrauksella” tarkoitetaan, eikä viitata tässä tarkoituksessa kansalliseen lainsäädäntöön.(21) Kyseinen poikkeus on kuitenkin poikkeus tavanomaisesta edellytyksestä suorittaa arvonlisäveroa, joten sitä on tulkittava suppeasti.(22)

54. Ensinnäkin, kun tarkastellaan sanamuotoa, en näe mitään, mikä tukisi Saksan hallituksen kantaa, jonka mukaan asunnonomistajien yhteisön näille omistajille suorittaman lämmön luovutuksen – tai itse asiassa minkä tahansa sellaisten tavaroiden, jotka eivät ole kiinteää omaisuutta, luovutuksen – olisi kuuluttava tämän poikkeuksen soveltamisalaan. En ymmärrä, miten ”kiinteistössä kulutettavaksi tarkoitettun lämmön luovutuksen” voitaisiin koskaan minkään järkevän (eikä ainakaan suppean) tulkinnan mukaisesti katsoa kuuluvan ”kiinteän omaisuuden vuokraukseen”. Ensiksi mainittu on yksinkertaisesti täysin erilaista toimintaa, jolla on kylläkin jotain tekemistä ”omaisuuden” kanssa, mutta siihen se sitten jääkin.

55. Toiseksi oletettavasti on niin, että jos omistajat vuokraisivat kiinteää omaisuutta kantajalta (mikä ei asian tosiseikkojen perusteella pidä paikkaansa) ja kantaja toteaisi, että lämmön kulutus on osa pakollista ”vuokrapakettia”, voitaisiin väittää, että lämmön luovutus on osa vuokrausliiketoimea. Oikeuskäytännössä kuitenkin vapautetaan ”liitännäinen” suoritus arvonlisäverosta ainoastaan siltä osin kuin sitä kohdellaan verotuksessa samalla tavalla kuin ”pääasiallista” suoritusta ja siinä tapauksessa, että se ei ole asiakaskunnan päämääränä eikä sitä tavoitella sen itsensä vuoksi, vaan se on keino nauttia pääasiallisesta palvelusta parhaalla tavalla.(23) Tämä edellyttää kyseisen liiketoimen luonteenomaisten tekijöiden selvittämistä.(24)

56. Vaikka tämän ratkaiseminen olisikin kansallisen tuomioistuimen tehtävä, totean, ettei käsiteltävässä asiassa ole viitteitä siitä, että lämmön luovuttamisesta koostuva "liitännäinen" toiminta olisi osa "vuokrauksesta" koostuvaa liiketoimea, jos sellainen ylipäätään on olemassa, joka muodostaisi "pääasiallisen" toiminnan arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan I alakohdan poikkeuksen kannalta.(25) Vaikka olisikin, epäilen vahvasti, että tällainen toimintojen niputtaminen olisi yleisesti mahdollista arvonlisäverodirektiivin nojalla. Lämmön luovutusta olisi näin ollen jokseenkin vaikea sisällyttää tämän verosta vapautetun "pääasiallisen" toiminnan erityisen osatekijän käsitteeseen.(26)

57. Kolmanneksi ja sen estämättä, voitaisiinko lämmön luovutusta pitää tietyissä olosuhteissa liitännäisenä suorituksena, se on joka tapauksessa "aktiivinen" liiketoimi. Kuten unionin tuomioistuin on todennut, arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan I alakohdassa oli tarkoitus vapauttaa arvonlisäverosta pelkästään "kiinteän omaisuuden vuokrauksesta" koostuva "passiivinen" liiketoimi.(27) Kuten komissio perustellusti huomauttaa, tuomiossa Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie todetaan selvästi, että "aktiivisia" liiketoimia, kuten "veden, sähkön ja lämmön toimittamista sekä jätehuoltoa on lähtökohtaisesti pidettävä useina toisistaan erillisinä ja itsenäisinä suorituksina, joita on arvonlisäverotuksessa tarkasteltava erikseen".(28)

58. Kun tarkastellaan komission ja neuvoston kuudennesta direktiivistä antamaa lausumaa, vastaus on vieläkin yksinkertaisempi. Oikeuskäytäntö on selvä sikäli, että tällaisilla välineillä ei ole oikeudellista arvoa ja että niitä voidaan käyttää vain, jos niiden sisältöön viitataan kyseisen säännöksen sanamuodossa.(29) Tämä johtuu siitä, että niiden, joille kyseinen lainsäädäntö on osoitettu, on voitava luottaa sen sisältöön.(30)

59. Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan I alakohdassa ei viitata lämmön toimittamiseen, kuten ei myöskään sen kuudenteen direktiiviin sisältyvässä edeltäjässä eli 13 artiklan B kohdan b alakohdassa, jota lausuma koskee. Siihen ei siten voida vedota käsiteltävässä asiassa.

60. Käsiteltyäni yleisiä, laaja-alaisia perusteluja tarkastelen seuraavaksi kahta skenaariota, jotka ovat mahdollisia käsiteltävässä asiassa.

1. Ensimmäinen skenaario: yhteisten alueiden lämmittäminen

61. Palautan aluksi mieleen, että ensimmäisessä skenaariossa oletetaan, että kantaja toimittaa lämpöä omistajille *kollektiivisesti*. Siten lämpö toimitetaan ja kulutetaan omistajien yhteisen edun mukaisesti. Omistajat maksavat lämmön toimittamisesta kantajalle joko *suoraan* tai *välillisesti*.

62. Koska edellä on esitetty, että lämmön toimittaminen on todennäköisesti liiketoimintaa, seuraava kysymys olisi se, suoritetaanko se arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa tarkoitetulla tavalla vastikkeellisesti. Koska kantajan ja omistajien väliset maksu- tai laskutusjärjestelyt eivät ole tiedossa, voin vain esittää joitain, melko epämääräisiä, ohjeita arviointiperusteista, jotka ovat todennäköisesti merkityksellisiä kansalliselle tuomioistuimelle.

63. Ensinnäkin vastikkeen tyypistä ja laskutuksesta riippuen on todennäköistä, että suoritettuun vastikkeeseen liittyy jonkinlaista kausaalisuutta,(31) ellei tietysti kantaja ole siinä melko epätodennäköisessä tilanteessa, että omistajat eivät maksaisi lainkaan niille toimitetusta lämmöstä.

64. Toiseksi, onko olemassa "oikeussuhde", jonka perusteella tapahtuu jäsennelty suoritteiden vaihto? Tällainen oikeussuhde edellyttää paitsi molemminpuolista sopimusta myös sitä, että maksaja saa "hyödyn", joka on asianmukaisessa suhteessa maksettuun vastikkeeseen.(32) Tämä

tarkoittaa käsiteltävässä asiassa seuraavaa.

65. Kantaja ei luonteensa vuoksi toimi yhden yksittäisen omistajan edun nimissä tai johdon alaisena. Toimittaessaan lämpöä kiinteistön yhteisten alueiden lämmitystä varten kantaja todennäköisesti harjoittaa toimintaansa *koko kiinteistön hyväksi ja yhteisen edun mukaisesti*. Sen toimintojen harjoittamisesta (kuten lämmön toimittamisesta) saamalla vastikkeella ei ole mitään todellista vastaavuussuhdetta ”hyötyyn”, joka on asianmukaisessa suhteessa *yksittäiseen osuuteen*, joka omistajalla on tästä liiketoimesta suoritetusta koko ”vastikkeesta”.(33) Mikä tahansa yksittäisen omistajan saama ”hyöty” johtuisi välillisesti omistajien kollektiivisesti saamasta hyödystä, vaikka ei voidakaan sulkea pois, että osa omistajista voi tietyissä olosuhteissa hyötyä lämmön toimittamisesta enemmän kuin toiset.(34)

66. Toisin ilmaistuna, yksilöllinen ”hyöty” ei siten ole riittävässä suhteessa suoritettuun maksuun. Tästä syystä suoritetun vastikkeen ja vastaanotetun liiketoimen välinen yhteys ei ole riittävän suora, jotta se voisi kuulua arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan.(35)

67. On totta, että ainakin Saksan oikeudessa – ja jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen selvityksistä muuta johdu – omistajilla on lakisääteinen velvollisuus kattaa osuutensa kantajalle aiheutuvista yleisistä maksuista ja kuluista.(36) En kuitenkaan pidä sitä, että on olemassa lakisääteinen velvollisuus kuulua erilliseen yksikköön (kuten tuomiossa Apple and Pear Development Council), tai velvollisuutta maksaa oma suhteellinen osuus kyseisen elimen yleiskuluista (kuten käsiteltävässä asiassa sovellettavassa Saksan lainsäädännössä edellytetään) ratkaisevana sen kannalta, onko hyöty asianmukaisessa suhteessa vastikkeeseen. Valvonnan ja yhteisymmärrykseen perustuvan osatekijän puuttumisen voidaan tietysti kaikilta osin katsoa viittaavan siihen, ettei liiketoimessa ole kyse ”todellisesta mielessä tietystä toiminnasta maksamisesta”,(37) mutta se ei luonnehdi kyseisen toiminnan ja suoritetun maksun välistä suhdetta.

68. Tästä syystä katson, että lämmön toimittamisesta ensimmäisessä skenaariossa, jos se on tarkoitettu kiinteistön yhteisten alueiden lämmittämiseen, voi yhtä lailla puuttua hyödyn ja vastikkeen asianmukainen suhde, jos omistajilla ei ole lakisääteistä velvollisuutta kattaa kantajalle aiheutuvia maksuja ja kuluja. Näissä olosuhteissa lämmön toimittaminen tapahtuu omistajien yhteisen edun mukaisesti, eikä sitä näin ollen suoriteta ”vastikkeellisesti” arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan soveltamisalalla.

69. Jos asian tosiseikat ovat tällaiset, katsoisin näin ollen, ettei arvonlisäverodirektiivi ole esteenä UStG:n 4 §:n 13 kohdalle. Tällaisessa tapauksessa ja tällaisessa laajuudessa UStG:n 14 §:n 13 kohtaa voitaisiin nimittäin pitää pelkkänä kansalliseen lainsäädäntöön sisältyvänä sellaisen toiminnan selvennyksenä, josta ei joka tapauksessa ole suoritettava arvonlisäveroa.

2. Toinen skenaario: yksittäisten alueiden lämmittäminen

70. Toisessa skenaariossa kantaja toimittaa lämpöä omistajille *erikseen* näiden omaan käyttöön kiinteistöstä omistamissaan osissa. Tällainen luovutus suoritetaan siten omistajan oman edun mukaisesti. Lämpöä ei kuluteta kiinteistön yhteisillä alueilla. Omistajat maksavat kantajalle *suoraan tai välillisesti*.

71. Tässä skenaariossa kausaalisuutta koskeva edellytys, jota vastikkeellisuus edellyttää, todennäköisesti täyttyy, etenkin ensimmäiseen skenaarioon verrattuna. Vaikka voidaan ajatella useita erityyppisiä kiinteäjäkäyttöisiä tai muita sekamuotoisia maksuja, jotka ovat mahdollisia, kun kunkin omistajan on maksettava säännöllisesti osuutensa yhteisten alueiden lämmittämisestä, on melko vaikea kuvitella, että samantyyppistä järjestelyä käytettäisiin myös lähinnä yksityiseen

kulutukseen.

72. Toisen skenaarion erottava tekijä on kuitenkin mielestäni se, että yksittäisen omistajan saama ”hyöty” on asianmukaisessa suhteessa vastikkeeseen. Jos omistajat vastaanottavat lämpöä *omaan käyttöönsä* ja korvaavat tämän kantajalle, suoritettu korvaus on korvamerkitty toimintaan, josta aiheutuu riittävän suoraa ja korvaukseen suhteutettua hyötyä omistajalle. En suinkaan tarkoita, että hyödyn tarvitsee olla asianmukaisessa suhteessa suoritettun maksun *rahalliseen* arvoon. Arvonlisäverodirektiivillä ei valvota huonoa taloudellista päätöksentekoa. Kyse on pikemminkin siitä, onko saatu hyöty riittävän suora, jotta se on arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla ”vastikkeellinen”. Jos on, luovutus suoritetaan arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla ”vastikkeellisesti”.

73. Nämä päätelmät pätevät maksutavasta riippumatta. Jos lämmön toimittamisesta suoritetaan *suora* maksu tietyn laskun kattamiseksi, on selvästikin kiistatonta, että se on asianmukaisessa suhteessa lämmöstä saatavaan hyötyyn. Korvauksen suorittamistapaa voidaan muuttaa, mutta tämä päätelmä pysyy todennäköisesti muuttumattomana. Lämmön toimittamisesta koostuva liiketoimi, josta omistaja suorittaa *välillisesti* esimerkiksi säännöllisen kiinteämääräisen maksun, on edelleen asianmukaisessa suhteessa saatuun hyötyyn ja siten ”vastikkeellinen”, koska se kattaa ainakin osittain toiminnan, jota harjoitetaan omistajan *oman edun* mukaisesti.

74. Kuten tuomiot Kennemer Golf ja Le Rayon d'Or osoittavat, tämä pätee, vaikka maksun määrää ei ole mahdollista kohdistaa lämmön henkilökohtaiseen käyttöön.(38) Hyödyn ja vastikkeen asianmukaista suhdetta koskeva osatekijä on siten läsnä myös liiketoimessa, josta aiheutuu ”sekalaisia kuluja”. Toisin sanoen tilanteessa, jossa kantaja harjoittaa erilaisia toimintoja omistajille *kollektiivisesti* ja lisäksi toimittaa lämpöä omistajille *erikseen*. Tässä tapauksessa ainakin osa suoritetusta korvauksesta on korvamerkitty *erillisten* menojen kattamiseen. Liiketoimesta tulee siten osittain asianmukaisesti suhteutettu ja tältä osin ”vastikkeellinen” arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla sekä siten arvonlisäveron alainen.

75. Tässä tilanteessa UStG:n 4 §:n 13 kohdassa vapautettaisiin liiketoimi tavanomaisesta velvollisuudesta maksaa arvonlisäveroa Saksassa, kun taas samasta liiketoimesta olisi maksettava arvonlisäveroa muissa jäsenvaltioissa tai ehkä jopa Saksassa(39) verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaisesti.(40) Arvonlisäverodirektiivi olisi tällöin esteenä sille, että lämmön toimittaminen vapautetaan arvonlisäverosta UStG:n 4 §:n 13 kohdassa.

76. Edellä esitetyn perusteella on kansallisen tuomioistuimen asia arvioida kantajan ja omistajien välisen järjestelyn yksityiskohtia ja ottaa tässä yhteydessä asianmukaisesti huomioon edellä esitetyt näkökohdat, jotka koskevat mahdollisesti suoritettujen maksujen asianmukaista suhdetta lämmön toimittamiseen. Jos kansallisessa tuomioistuimessa tarkasteltavaan liiketoimeen liittyy tällainen asianmukaista suhdetta koskeva osatekijä, arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan vastikkeellisuutta koskeva edellytys todennäköisesti täyttyy, ja liiketoimesta on suoritettava tältä osin arvonlisäveroa.

V Ratkaisuehdotus

77. Ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Finanzgericht Baden-Württembergin ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY on tulkittava siten, että se ei ole esteenä jäsenvaltion sääntelylle, jonka mukaan lämmön toimitus asunnonomistajien yhteisöiltä asuntojen omistajille on vapautettu arvonlisäverosta, siltä osin kuin asunnonomistajien yhteisön lämmön toimittamisesta saamassa korvauksessa otetaan huomioon

ainoastaan maksut ja kulut, jotka ovat aiheutuneet lämmön toimittamisesta kiinteistön yhteisille alueille.

Käänteisesti direktiiviä 2006/112/EY on tulkittava siten, että se on esteenä samalle jäsenvaltion sääntelylle, siltä osin kuin asunnonomistajien yhteisön lämmön toimittamisesta saamassa korvauksessa otetaan huomioon, kokonaan tai osittain, lämmön toimittaminen kiinteistön erikseen omistettuihin osiin.

Kansallisen tuomioistuimen asia on varmistaa, missä olosuhteissa lämmön toimittamisesta suoritetaan korvaus pääasiassa.

1 Alkuperäinen kieli: englanti.

2 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1).

3 Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan seitsemännessä perustelukappaleessa viitataan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tarkoitukseen saada aikaan kilpailuneutraalisuus. Ks. myös tuomio 3.5.2001, komissio v. Ranska (C-481/98, EU:C:2001:237, 22 kohta).

4 Tuomio 5.2.1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, 14 kohta) ja tuomio 1.4.1982, Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, 10 kohta). Kuten olen toisaalla esittänyt, tietämättä vastikkeellisuutta koskevaa osatekijää tällaisen osatekijän ei voida olettaa olevan olemassa tilanteessa, jossa suoritetaan "tavaroiden luovutus". Ks. ratkaisuehdotuksen Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:112, 57 kohta).

5 Ks. edellä alaviitteessä 4 mainittu oikeuskäytäntö.

6 Ks. tuomio 13.6.2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, 43 kohta).

7 Ks. esim. tuomio 3.7.2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

8 Ks. tuomio 5.2.1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, 12 kohta).

9 Ks. tuomio 3.3.1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, 17 kohta) ja tuomio 10.11.2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

10 Tuomio 8.3.1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, 14 kohta).

11 Ibid., 14 kohta.

12 Tuomio 29.10.2009, komissio v. Suomi (C-246/08, EU:C:2009:671, 50 ja 51 kohta).

13 Tuomio 3.3.1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, 17 kohta).

14 Tuomio 21.3.2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, 40–42 kohta) ja tuomio 27.3.2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, 37 kohta).

15 Kuten Terra ja Kajus huomauttavat, arvonlisäverodirektiivin kannalta tämä tarkoittaa, että "satayn kaupustelijaa Djarkartassa" pidetään verovelvollisena samassa mielessä kuin "tavarataloa Amsterdamissa". Ks. Terra, B.J.M. ja Kajus, J., *Introduction to European VAT*, IBFD Publications 2018, s. 371.

- 16 Ks. mm. tuomio 5.7.2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, 22 kohta) ja tuomio 10.4.2019, PSM "K" (C-214/18, EU:C:2019:301, 41 ja 42 kohta).
- 17 Esitetty yksityiskohtaisesti edellä tämän ratkaisuehdotuksen 22–30 kohdassa.
- 18 Ks. vastaavasti julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, 25 kohta).
- 19 Tällaisten toimintojen *taloudellista* luonnetta voidaan korostaa entisestään seuraavalla ajatuskokeella: harjoittaisiko ja voisiko jokin toinen (ulkoistettu) yksikkö (muu kuin kantaja) harjoittaa tällaisia toimintoja tavanomaisesti maksuperusteisesti? Vastauksen tähän kysymykseen on väistämättä oltava myöntävä: ulkoinen yhtiö voi ilman muuta toimittaa lämpöä maksuperusteisesti (kuten usein tapahtuukin), samaan tapaan kuin yhtiö palkataan korjaamaan talossa rikkoutunut hissi.
- 20 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1).
- 21 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden yhdenmukainen tulkinnan tarve ja yhdenvertaisuusperiaate edellyttävät, että unionin oikeuden sellaisen säännöksen sanamuotoa, joka ei sisällä nimenomaista viittausta jäsenvaltioiden oikeuteen sen sisällön ja ulottuvuuden määrittämiseksi, on tavallisesti tulkittava itsenäisesti ja yhdenmukaisesti, ja tässä tulkinnassa on otettava huomioon säännöksen asiayhteys ja kyseisellä säännöstöllä tavoiteltu päämäärä (ks. esim. tuomio 16.11.2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 22 Ks. viimeksi tuomio 2.7.2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, 22 kohta).
- 23 Ks. tuomio 19.12.2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 24 Ks. tuomio 18.1.2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 25 Ks. vastaavasti tuomio 25.2.1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, 7–10 ja 31 kohta); tuomio 27.9.2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, 23 kohta); tuomio 27.6.2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:434, 24 kohta) ja tuomio 19.12.2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, 40 kohta).
- 26 Ks. samankaltaisesta toimenpiteestä tuomio 6.5.2010, komissio v. Ranska (C-94/09, EU:C:2010:253, 34 kohta).
- 27 Tuomio 4.10.2001, "Goed Wonen" (C-326/99, EU:C:2001:506, 52 kohta) ja tuomio 28.2.2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, 19 kohta). Ks. myös julkisasiamies Trstenjakin ratkaisuehdotus RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2008:697, 32 kohta).
- 28 Tuomio 16.4.2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, 47 kohta).

- 29 Ks. mm. tuomio 14.3.2013, Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169, 52 kohta).
- 30 Ks. tuomio 17.10.1996, Denkavit ym. (C-283/94, C-291/94 ja C-292/94, EU:C:1996:387, 29 kohta).
- 31 Kuten edellä tämän ratkaisuehdotuksen 26–30 kohdassa esitettiin.
- 32 Kuten edellä tämän ratkaisuehdotuksen 34–39 kohdassa esitettiin.
- 33 Ks. myös tuomio 3.3.1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, 14 kohta), jossa tätä kutsuttiin ”*vastavuoroisten suoritusten*” puuttumiseksi.
- 34 Tyypillinen esimerkki tästä olisi ensimmäisessä kerrossa sijaitseva hyvin hoidettu yhteispuutarha, joka hyödyttäisi välillisesti ensimmäisessä kerroksessa olevan asunnon omistajaa enemmän kuin ylimmän kerroksen asunnon omistajaa. Ks. vastaavasti tuomio 8.3.1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, 14 kohta).
- 35 Tässä mielessä todellakin yhtenevästi Conseil d’Etat’n 7.12.2001 antama ratkaisu asiassa nro 212273, FR:CEORD:2001:212273.20011207, johon ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittasi.
- 36 Tämä näkemys perustuu asunto-omaisuudesta annetun lain 16 §:n 2 momenttiin.
- 37 Julkisasiamies Slynnin ratkaisuehdotus Apple and Pear Development Council (102/86, ei julkaistu, EU:C:1987:466, s. 1461).
- 38 Ks. erityisesti tuomio 21.3.2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, 40 kohta) ja tuomio 27.3.2014, Le Rayon d’Or (C-151/13, EU:C:2014:185, 37 kohta).
- 39 Omaan käyttöön yksittäisen omistajan asunnoissa tai vuokra-asunnoissa tarkoitetun lämmön (tai sähkön tai veden) toimittaa tavallisesti kolmas osapuoli, ja siitä on suoritettava arvonlisävero. Vain käsiteltävän asian jokseenkin ainutkertaisessa tosiseikkojen muodostamassa tilanteessa on nimittäin niin, että asunnonomistajien yhteisö ilmeisesti alkaa tavanomaisten (kunnallisten) tehtäviensä lisäksi tehdä myös muita (yksilöllisesti räätälöityjä) kaupallisia suorituksia, jolloin syntyy ristiriita yhtäältä sen yleisesti todetun oikeudellisen luonteen ja toisaalta sen harjoittaman erityisen, käytännössä taloudellisen, toiminnan välille.
- 40 Ks. esim. tuomio 19.12.2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).