JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
4 päivänä toukokuuta 2006 [1]

I Johdanto

1. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin [2] (jäljempänä kuudes direktiivi) 28 artiklassa annetaan jäsenvaltioille tietyin edellytyksin toimivalta pysyttää alennetut arvonlisäverokannat väliaikaisesti voimassa. Yhdistynyt kuningaskunta soveltaa tämän säännöksen mukaisesti tiettyjen asuntovaunujen luovutusten yhteydessä 0 prosentin verokantaa (vapautus arvonlisäverosta siten, että ostoihin sisältyvä vero voidaan vähentää, kutsutaan myös nimellä *zero-rating*). Nollaverokanta ei kuitenkaan koske asuntovaunujen irtainta sisustusta (*removable contents*). [3]

2. Talacre Beach Caravan Sales Ltd (jäljempänä Talacre tai valittaja) on riitauttanut tämän pääasian oikeudenkäynnissä. Sen mielestä asuntovaunu ja sisustus muodostavat *yhden* luovutuksen. Kuudennen direktiivin periaatteiden mukaisesti yhteen yhtenäiseen tavaroiden luovutukseen voidaan soveltaa vain yhtä arvonlisäverokantaa. Tässä tapauksessa tämä on sen mielestä nollaverokanta, jota sovelletaan luovutuksen pääasialliseen osaan eli asuntovaunuun.

3. Court of Appeal, Civil Division (England & Wales) pyrkii ennakkoratkaisupyynnöllään selventämään, onko valittajan näkemys oikea. Tästä seuraisi kansallisen tuomioistuimen mukaan, että kansallisia säännöksiä, jotka johtavat siihen, että sisustuksen luovutuksesta kannetaan vero erikseen yleisen verokannan mukaan, ei voitaisi soveltaa.

1 – Alkuperäinen kieli: saksa.

2 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1).

3 – Siltä osin kuin jäljempänä puhutaan yksinkertaisuuden vuoksi sisustuksesta, sillä tarkoitetaan kansalliseen lainsäädäntöön otettua käsitettä removable contents.

II Asiaa koskeva lainsäädäntö

A *Kuudennen arvonlisäverodirektiivin asiaa koskevat säännökset*

4. Kuudennen direktiivin [4] 12 artiklan 3 kohdassa säädetään arvonlisäveron yleisestä verokannasta, joka ei saa alittaa 15:tä prosenttia, ja alennetuista verokannoista, joita voidaan soveltaa tiettyihin liitteessä H lueteltuihin luovutuksiin.

5. Tästä sallitaan kuudennen direktiivin [5] 28 artiklan 2 kohdassa väliaikaisia poikkeuksia:

"Sen estämättä, mitä 12 artiklan 3 kohdassa säädetään, jäljempänä olevia säännöksiä sovelletaan 28 l artiklassa tarkoitettuna siirtymäkautena. [6]

a) Sellaiset vapautukset, joihin liittyy edeltävässä vaiheessa maksetun veron palauttaminen ja 12 artiklan 3 kohdassa määrättyä alennettujen verokantojen vähimmäisverokantaa alhaisemmat alennetut verokannat, joita sovellettiin 1 päivänä tammikuuta 1991 ja jotka ovat yhteisön lainsäädännön mukaiset sekä täyttävät 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun toisen neuvoston direktiivin 17 artiklan viimeisessä luetelmakohdassa tarkoitetut edellytykset, [7] voidaan pysyttää voimassa. – –"

B *Kansallinen lainsäädäntö*

6. Value Added Tax Act 1994 -nimisen lain 30 §:ssä säädetään tarkemmin luovutuksista, jotka on vapautettu verosta ja joihin liittyy ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeus (zero-rating). Niiden tavaroiden luovutusten osalta, joihin sovelletaan nollaverokantaa, tämän pykälän 2 momentissa viitataan Value Added Tax Act 1994 -lain liitteeseen 8. Tämän liitteen ryhmässä 9 mainitaan 1 koh-

4 – Yleinen vähimmäisverokanta vahvistettiin määräajaksi tämän suuruiseksi direktiivin 77/338/ETY muuttamisesta ja toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi 14 päivänä joulukuuta 1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/111/ETY (EYVL L 384, s. 47). Tämän jälkeen yleisen vähimmäisverokannan voimassaoloa on jatkuvasti pidennetty, viimeksi vuoteen 2010 saakka direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta arvonlisäveron yleisen verokannan vähimmäistason soveltamisajan osalta 12 päivänä joulukuuta 2005 annetulla neuvoston direktiivillä 2005/92/EY (EUVL L 345, s. 19).

5 – Sellaisena kuin se on muutettuna yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta (ALV-kantojen lähentäminen) 19 päivänä lokakuuta 1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/77/ETY (EYVL L 316, s. 1).

6 – Kuudennen direktiivin 28 l artiklan neljännen kohdan toisen virkkeen mukaan siirtymäjärjestelmän soveltamisaikaa pidennetään ilman eri toimenpiteitä siihen päivään saakka, jona lopullinen järjestelmä tulee voimaan, mitä tähän mennessä ei ole kuitenkaan tapahtunut.

7 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja yksityiskohtaiset soveltamissäännöt – 11 päivänä huhtikuuta 1967 annettu toinen neuvoston direktiivi 67/228/ETY (EYVL nro 71, s. 1303) ei ole enää voimassa, mutta sen asiaa koskevan säännöksen sanamuoto oli seuraava: "Siirryttäessä nykyisistä liikevaihtoverojärjestelmistä yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään jäsenvaltioilla on oikeus – – säätää, siihen saakka kun maahantuonnin verollisuus ja viennin verottomuus lakkautetaan jäsenvaltioiden välisessä kaupassa, tarkkaan määritellyistä sosiaalista etua koskevista syistä kuluttajien hyväksi alennetuista verokannoista tai jopa vapautuksista siten, että niihin liittyy edeltävässä vaiheessa maksetun veron palauttaminen, jos näillä toimenpiteillä ei kokonaisuutena tarkasteltuna ylitetä nykyisessä järjestelmässä sovellettavia verotuksen kevennyksiä".

dassa "asuntovaunut, jotka ylittävät sellaisten perävaunujen hyväksytyt mitat, joita vedetään yleisillä teillä moottoriajoneuvolla, jonka kuormaamaton paino on alle 2 030 kiloa".

7. Kyseisen 1 kohdan oikeudellisesti sitovasta huomautuksesta [8] ilmenee, että asuntovaunuja koskeva vapautus ei kata niiden irtainta sisustusta (removable contents).

III Tosiseikasto ja ennakkoratkaisukysymys

8. Talacre harjoittaa lomakylätoimintaa ja myy siinä yhteydessä uusia suuria kiinteästi pysäköitäviä asuntovaunuja, jotka sijoitetaan sen lomakyliin. Saatavilla olevat asuntovaunut ovat täysin sisustettuja asiakkaita varten ja myydään sisustettuina. Asiakkaat eivät voi enää lainkaan vaikuttaa niiden varustukseen.

9. Asuntovaunujen valmistaja ilmoittaa Talacrelle lähettämissään laskuissa erikseen asuntovaunun hinnan ilman arvonlisäveroa ja sisustuksen [9] hinnan lisättynä yleisen verokannan suuruisella arvonlisäverolla. Talacre myy puolestaan asuntovaunut kuluttajille yhteishintaan, johon sisältyy vielä myös paikkavuokra. Siinä yhteydessä ei eritellä yksittäisiä hinnan osia eikä arvonlisäveroakaan ilmoiteta missään muodossa.

10. Talacre vaati menestyksettä asuntovaunujen sisustuksesta kannetun arvonlisäveron palautusta Commissioners of Customs & Exciselta. Valittaja ei ole kyennyt vakuuttamaan myöskään alempia oikeusasteita näkemyksestään, jonka mukaan nollaverokantaa pitäisi soveltaa koko asuntovaunuun eli myös sen sisustukseen.

11. Talacren valitusta käsittelevä Court of Appeal, Civil Division (England & Wales) on esittänyt 24.5.2004 tekemällään välipäätöksellä, joka on saapunut runsas vuosi myöhemmin eli 15.6.2005 yhteisöjen tuomioistuimeen, EY 234 artiklan nojalla seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Kun jäsenvaltio on kuudennen arvonlisäverodirektiivin (77/388/ETY) 28 artiklan 2 koh-

8 – Value Added Tax Act 1994 -lain 96 §:ssä säädetään, että liitteitä tulkitaan niihin sisältyvien huomautusten (notes) mukaisesti.

9 – Vakiosisustukseen kuuluvat seuraavat sisusteet: kylpyhuone, lattianpäällysteet, verhotangot, verhot, astiakaapit, keittiöt (ja keittolaitteet), kiinteät istuinryhmät, ruokapöydät, tuolit, jakkarat, näyttölaitteet, peilit, vaatekomerot, sängyt ja patjat.

dan a alakohdan nojalla käyttänyt sille annettua oikeutta poiketa direktiivistä kansallisessa lainsäädännössään siten, että tiettyjen tavaroiden luovutukseen sovelletaan nollaverokantaa, mutta samassa lainsäädännössä on määritelty tavarat, joihin ei sovelleta nollaverokantaa ('poissuljetut tavarat'), estääkö se, että tavarat luovutetaan yhdessä (eli luovutukseen sisältyy poissuljettuja tavaroita), jäsenvaltiota perimästä yleisen verokannan mukaista arvonlisäveroa poissuljettujen tavaroiden luovutuksesta?"

IV Oikeudellinen arviointi

12. Sovellettava kansallinen säännös on kiistatta poikkeussäännös, joka vastaa suureksi osaksi kuudennen direktiivin 28 artiklan 2 kohdan a alakohdan siirtymäkauden järjestelyn vaatimuksia. [10] Lähtökohtana on pidettävä erityisesti sitä, että nollaverokanta oli sovellettavissa tiettyihin asuntovaunuihin jo 1.1.1991 alkaen ja että säännös annettiin toisen arvonlisäverodirektiivin [11] 17 artiklassa tarkoitetuista tarkkaan määritellyistä sosiaalista etua koskevista syistä kuluttajien hyväksi.

13. Lisäksi ennakkoratkaisupyynnön [12] kannalta vallitsee yksimielisyys siitä, että tässä tapauksessa nollaverokannan soveltaminen sisustukseen on kansallisen lainsäädännön perusteella mahdotonta, koska sitä koskee Value Added Tax Act 1994 -lain liitteessä 8 olevan ryhmän 9 1 kohdan huomautuksen mukainen poikkeuksen peruutus.

14. On selvitettävä ainoastaan, edellytetäänkö kuudennessa direktiivissä, että asuntovaunun luovuttamista sisustuksineen on nyt käsiteltävään asiaan liittyvissä olosuhteissa pidettävä luovutuskokonaisuutena, johon sovelletaan yhtä arvonlisäverokantaa ja nimenomaan nollaverokantaa, joka koskee asuntovaunua luovutuksen pääasiallisena osana. Toisin muotoiltuna kysymys kuuluu, onko sellainen kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan asuntovaunuihin ja niiden sisustukseen sovelletaan eri verokantoja, ristiriidassa direktiivin kanssa.

A *Kuudennen direktiivin 28 artiklan 2 kohdan a alakohdan tulkinta*

15. Kuudennen direktiivin 28 artiklan 2 kohdan a alakohdassa annetaan jäsenvaltioille toimivalta pysyttää väliaikaisesti voimassa poikkeussäänteIyt, joita sovellettiin 1.1.1991.

10 – Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus viittaa tässä yhteydessä asiassa 416/85, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, 21.6.1988 annettuun tuomioon (Kok. 1988, s. 3127, erityisesti 34 kohta ja sitä seuraavat kohdat), jossa komissio ei kyseenalaistanut nyt käsiteltävässä asiassa riidanalaista vapautusta tältä osin.

11 – Mainittu alaviitteessä 7.

12 – Pääasian oikeudenkäynnissä on lisäksi vielä riidatonta, mitä sisusteita on pidettävä käsitteeseen removable contents kuuluvina.

Direktiivissä viitataan tässä yhteydessä kansallisiin säännöksiin. Niiden sanamuoto on näin ollen ratkaiseva määritettäessä luovutuksia, jotka vapautetaan verosta. Yhdistyneen kuningaskunnan sovellettavien säännösten mukaan ainoastaan itse asuntovaunu on vapautettu verosta, mutta ei sen sisustus.

16. Tätä kansallista säännöstä on lähtökohtaisesti tarkasteltava suppeasti, eikä sitä kuudennen direktiivin 28 artiklan 2 kohdan a alakohdan yksiselitteisen sanamuodon mukaan saa laajentaa, kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja komissio perustellusti korostavat; poikkeussääntelyn rajoittaminen olisi mahdollisesti sallittua. [13] Kuudennen direktiivin 28 artiklan 2 kohdan a alakohta on näet eräänlainen stand-still-lauseke. Tämä säännös sisältyi jo direktiivin alkuperäiseen versioon, ja siinä sallittiin tuolloin 31.12.1975 voimassa olleiden poikkeussäännösten väliaikainen voimassa pysyttäminen. Sillä pyrittiin estämään se, että direktiiviin sisältymättömien veroetujen välitön poistaminen johtaisi sosiaalisiin vaikeuksiin. [14]

17. Kansalliset poikkeussäännökset, joiden voimassa pysyttäminen on kuudennen direktiivin 28 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaan sallittua, poikkeavat eri tavoin direktiivin järjestelmästä, joten niitä on tulkittava suppeasti. [15]

18. Seuraavat piirteet ovat tunnusomaisia tälle järjestelmälle: Arvonlisäveroa kannetaan lähtökohtaisesti kaikesta verovelvollisen maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta myynnistä sekä tavaroiden maahantuonnista (kuudennen direktiivin 2 artikla). Siinä yhteydessä sovelletaan yleensä kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa lähemmin määriteltyä yleistä verokantaa.

19. Direktiivissä itsessäänkin säädetään tosin useista tätä periaatetta koskevista poikkeuksista, joiden tausta on usein sosiaalipoliittinen. Jäsenvaltiot voivat esimerkiksi soveltaa tiettyihin liiketoimiin alennettua verokantaa. [16] Lisäksi tietyt liiketoimet on vapautettu kuudennen direktiivin 13 artiklalla kokonaan arvonlisäverosta.

20. Kuudes direktiivi sisältää – tiettyjä jäsenvaltioille annettuja valinnanmahdolli-

13 – Vrt. asia C-136/97, Norbury Developments, tuomio 29.4.1999 (Kok. 1999, s. I-2491, 19 kohta) ja asia C-36/99, Idéal tourisme, tuomio 13.7.2000 (Kok. 2000, s. I-6049, 32 kohta).

14 – Komission 29.6.1973 antama ehdotus jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – annettavaksi kuudenneksi neuvoston direktiiviksi, Euroopan yhteisöjen tiedote, liite 11/73, s. 31.

15 – Yhteisöjen tuomioistuin on useaan kertaan korostanut sitä, että kuudennessa direktiivissä säädettyä erityisjärjestelyä on tulkittava suppeasti; (ks. esim. maataloustuottajia koskevan erityissääntelyn osalta asia C-43/04, Stadt Sundern, tuomio 26.5.2005 (Kok. 2005, s. I-4491, 27 kohta) ja asia C-321/02, Harbs, tuomio 15.7.2004 (Kok. 2004, s. I-7101, 27 kohta) sekä matkatoimistoja koskevan erityissääntelyn osalta yhdistetyt asiat C-308/96 ja C-94/97, Madgett ja Baldwin, tuomio 22.10.1998 (Kok. 1998, s. I-6229, 34 kohta)).

16 – Vrt. kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohdan kolmas alakohta luettuna yhdessä liitteen H kanssa sekä b ja c alakohta.

suuksia lukuun ottamatta – tyhjentävän luettelon verosta vapautetuista tai alemmalla verokannalla verotettavista liiketoimista. Tällä pyritään yhdenmukaistamaan arvonlisäveron kantaminen mahdollisimman pitkälle ja estämään tällä tavoin kilpailun vääristymät. Lisäksi yhdenmukaistamisella varmistetaan yhdenmukainen arvonlisäverotulo jäsenvaltioissa ja vastaavat suoritukset yhteisön omiin varoihin.

21. Tästä poiketen kuudennen direktiivin 28 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaan voidaan suosia liiketoimia, jotka eivät kuulu niihin vapautettuihin tai alennetulla verokannalla verotettaviin liiketoimiin, jotka määritellään itse direktiivissä. Kyseessä ovat lähinnä sosiaalista etua koskevista syistä annetut yhdenmukaistamatta jätetyt muut veroedut, jotka riippuvat jäsenvaltioiden poliittisista päätöksistä. [17] Tästä on kysymys nyt käsiteltävässä asiassa.

22. Nyt käsiteltävän asian kohteena oleva veroetu poikkeaa lisäksi rakenteeltaan direktiivin järjestelmästä. Siinä tunnetaan ainoastaan tietyt alennetut verokannat, jotka eivät saa alittaa 5:tä prosenttia. Mikäli niitä sovelletaan, verovelvollisella säilyy oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen. Mikäli kyseessä on kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettu täydellinen vapautus arvonlisäverosta, ostoihin sisältyvän veron vähentäminen ei sen sijaan ole mahdollista. [18] Sen mukaan verosta vapautetaan ainoastaan lisäarvo, joka lisätään viimeisessä portaassa ennen luovutusta loppukäyttäjälle.

23. Pääasian kohteena olevassa riidassa sovellettava zero-rating on sitä vastoin pidemmälle menevä veroetu. Kun sovelletaan nollaverokantaa, luovutusta pidetään muodollisesti verollisena, jolloin oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen säilyy. Kun kyseessä on tämä vapautuksen erityinen muoto, verosta ei siis vapauteta ainoastaan lisäarvoa, joka lisätään, kun tavara luovutetaan loppukuluttajalle, vaan myös aikaisemmissa portaissa luotu lisäarvo. Tämä erityisen pitkälle menevä vapautus on sinänsä kuudennelle direktiiville tuntematon. [19] Ainoastaan yhteisönsisäisiä luovutuksia on vapautettu direktiivillä verosta siten, että niihin liittyy siitä huolimatta oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen. [20] Tässä asiayhteydessä zero-rating ei kuiten-

17 – Tällä on seurauksia yhteisöjen tuomioistuimen tutkimuksen laajuudelle (ks. tästä jäljempänä 25 kohta).

18 – Tämä seuraa jo kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan sanamuodosta, jossa annetaan oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen, "jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin". Ks. ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden ja verovelvollisuuden välisestä yhteydestä myös asia C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, tuomio 30.3.2006 (Kok. 2006, s. I-3039, 24 kohta).

19 – Vrt. Terra/Kajus, *Introduction to European VAT and other indirect taxes 2005*, osa 1, 16.2., s. 712 ja sitä seuraavat sivut.

20 – Ks. kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohta luettuna yhdessä 17 artiklan 2 kohdan d alakohdan kanssa, sellaisena kuin se on muutettuna 28 f artiklalla.

kaan vaikuta suosivasti, vaan siinä ainoastaan otetaan huomioon se, että verovelvollisuus siirtyy ostajalle kohdevaltiossa.

B *Kansallisen poikkeussääntelyn yhteensopivuus yhteisön oikeuden kanssa*

24. Kuudennen direktiivin 28 artiklan 2 kohdan a alakohdassa sallitaan ainoastaan sellaisten kansallisten poikkeusäännösten voimassa pysyttäminen, jotka ovat *yhteisön lainsäädännön mukaisia*. Tämä vasta vuonna 1992 direktiiviin nimenomaisesti otettu edellytys voidaan ymmärtää ainoastaan siten, että kansallisen säännöksen on vastattava yhteisön lainsäädännön vaatimuksia *muilta osin* eli siltä osin kuin 28 artiklassa itsessään ei sallita poikkeamisia, kuten esimerkiksi verokannan tai ostoihin sisältyvän veron vähentämistä koskevan oikeuden osalta.

25. Yhteisöjen tuomioistuimella on toimivalta tutkia, täyttyvätkö kuudennen direktiivin 28 artiklassa vastaavien kansallisten säännösten voimassa pysyttämiselle asetetut edellytykset. Siinä yhteydessä tutkimuksen laajuutta rajoitetaan siltä osin kuin yhteisön oikeudessa annetaan jäsenvaltioille harkintavaltaa esimerkiksi vapautuksen sosiaalisten tavoitteiden määrittämisen osalta.[21] Tämä rajoitus ei kuitenkaan päde muilta osin yhteisön oikeuden noudattamisen osalta. Yhteisöjen tuomioistuin on esimerkiksi jo tutkinut kansallisia poikkeuksia verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattamisen osalta.[22]

26. Talacre katsoo, että on yhdistettyjen luovutusten kohtelua koskevien yhteisön oikeuden periaatteiden vastaista soveltaa nollaverokantaa ainoastaan asuntovaunujen ulkokuoreen mutta ei sen mukana toimitettavaan sisustukseen.

1. Yhdistettyjä luovutuksia koskeva yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö

27. Kuudes direktiivi ei sisällä mitään erityissäännöstä siitä, millä edellytyksillä useita toisiinsa liittyviä suorituksia on kohdeltava

21 – Yhteisöjen tuomioistuin valvoo ainoastaan sitä, johtaisiko sosiaalisten syiden määrittäminen tämän käsitteen vääristämisen vuoksi sellaisiin toimenpiteisiin, joiden vaikutukset ja todelliset tavoitteet ylittävät yhteisön oikeudessa asetetut rajat (vrt. edellä alaviitteessä 10 mainitussa asiassa komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta annetun tuomion 14 kohta).

22 – Asia C-481/98, komissio v. Ranska, tuomio 3.5.2001 (Kok. 2001, s. I-3369, 21 kohta).

yhtenä suorituskokonaisuutena.[23] Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin asiassa CPP antamassaan tuomiossa[24] esittänyt tästä kysymyksestä seuraavat perustavanlaatuiset toteamukset:

"Tältä osin kun otetaan huomioon ne kaksi seikkaa, joiden mukaan yhtäältä kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdasta johtuen jokaista palvelun suoritusta on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä ja toisaalta, jotta arvonlisäverojärjestelmän toimivuutta ei vaarannettaisi, taloudelliselta kannalta katsottuna yhdestä ainoasta palvelusta koostuvaa suoritusta ei pidä jakaa keinotekoisesti osiin, on tärkeää selvittää kyseisen liiketoimen luonteenomaiset tekijät sen määrittelemiseksi, tarjoaako verovelvollinen keskivertona pidettävälle kuluttajalle useita erillisiä pääasiallisia suorituksia vai yhden ainoan suorituksen."

28. Silloin kun liiketoimi koostuu useista suorituksista, on siis tehtävä kokonaisarviointi sen ratkaisemiseksi, onko kysymys useammasta erillisestä suorituksesta vai yhdestä yhtenäisestä suorituksesta.[25] Tällä ratkaisulla on kaksi vastakkaista tavoitetta. Ensinnäkin yksittäisiä eri suorituksia on arvioitava erikseen niiden luonteen mukaisesti. Suorituskokonaisuuden liian voimakas jakaminen erillisinä arvioitaviin yksittäisiin suorituksiin monimutkaistaisi toisaalta arvonlisäverosäännösten soveltamista.[26]

29. Kyseessä on yksi ainoa suoritus erityisesti silloin, jos yhden tai useamman tekijän on katsottava muodostavan pääasiallisen suorituksen, mutta yhden tai useamman tekijän on katsottava olevan liitännäissuoritus tai liitännäissuorituksia, joita kohdellaan verotuksellisesti samoin kuin pääasiallista suoritusta.[27] Suoritusta on pidettävä pääasialliselle suoritukselle liitännäisenä, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään, vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta suorituksesta parhaissa olosuhteissa.[28]

23 – Vrt. asiassa C-41/04, Levob, 12.5.2005 antamani ratkaisuehdotus, tuomio 27.10.2005 (Kok. 2005, s. I-9433, 65 kohta).

24 – Asia C-349/96, CPP, tuomio 25.2.1999 (Kok. 1999, s. I-973, 29 kohta). Ks. myös edellä alaviitteessä 23 mainitussa asiassa Levob annetun, tuomion (20 kohta).

25 – Edellä alaviitteessä 25 mainitussa asiassa Levob annetun tuomion 19 kohta, jossa viitataan asiassa C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, 2.5.1996 annettuun tuomioon (Kok. 1996, s. I-2395, 12–14 kohta) ja alaviitteessä 24 mainitussa asiassa CPP annetun tuomion 28 ja 29 kohtaan.

26 – Vrt. edellä alaviitteessä 23 mainitussa asiassa Levob antamani ratkaisuehdotuksen 66 kohta. Joissain ratkaisuehdotuksissa on havaittavissa jopa sellainen suuntaus, että tässä tilanteessa käytännöllisyys asetetaan etusijalle täsmällisyyteen nähden: vrt. julkisasiamies Cosmasin edellä alaviitteessä 25 mainitussa asiassa Faaborg-Gelting Linien 1.2.1996 antama ratkaisuehdotus (14 kohta); julkisasiamies Fennellyn asiassa C-327/94, Dudda, 25.4.1996 antama ratkaisuehdotus (Kok. 1996, s. I-4595, 35 kohta) ja julkisasiamies Fennellyn edellä alaviitteessä 24 mainitussa asiassa CPP 11.6.1998 antama ratkaisuehdotus (47 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

27 – Edellä alaviitteessä 24 mainitussa asiassa CPP annetun tuomion 30 kohta; asia C-34/99, Primback, tuomio 15.5.2001 (Kok. 2001, s. I-3833, 45 kohta) ja edellä alaviitteessä 23 mainitussa asiassa Levob annetun tuomion 21 kohta.

28 – Edellä alaviitteessä 24 mainitussa asiassa CPP annetun tuomion 30 kohta ja alaviitteessä 15 mainitussa asiassa Madgett ja Baldwin annetun tuomion 24 kohta.

30. Sama pätee silloin, kun verovelvollisen keskivertokuluttajana pidettävälle kuluttajalle tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoista. [29]

31. Liiketoimen laajuudella on erityinen merkitys arvonlisäveron osalta paitsi palvelujen suorituspaikan paikallistamiseksi myös verokannan soveltamiseksi kuudennessa direktiivissä säädettyjen vapautusta koskevien säännösten soveltamiseksi. [30] Mikäli suorituskokonaisuuden pääasialliseen osaan sovelletaan vapautusta, se voidaan edellä kuvattujen periaatteiden mukaisesti laajentaa koskemaan myös toissijaisia suorituksen osia, jotka olisivat erillisinä liiketoimina verollisia. [31]

32. *Yhteen* (yhdistettyyn) suoritukseen voidaan myös soveltaa vain *yhtä* verokantaa. Mikäli oletettaisiin, että kyseessä on yksi suoritus, mutta veron peruste tämän jälkeen jaettaisiin osiin useiden arvonlisäverokantojen soveltamista varten, tämä olisi yhdistettyjä suorituksia koskevan oikeuskäytännön tavoitteen eli arvonlisäverojärjestelmän toimintakykyisenä pitämisen vastaista.

33. Yhteisöjen tuomioistuin näyttää tosin asiassa C-384/01 (komissio vastaan Ranska) antamassaan tuomiossa [32] hyväksyneen sen, että luovutuksen "osa-alueeseen" sovelletaan alennettua verokantaa. Tuomion kohteena oli sähkö- ja kaasutoimitusten jakeluverkkojen liittymämaksuihin sovellettu alennettu verokanta tilanteessa, jossa kulutuksen perusteella suoritettavaan maksuun sovellettiin edelleen yleistä verokantaa.

34. Yhteisöjen tuomioistuin selvitti kuitenkin kyseisessä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeneessa menettelyssä lähinnä sen, oliko komissio näyttänyt toteen sen, että alennetun verokannan soveltaminen johtaa kilpailun vääristymiseen. Näin ollen tästä ratkaisusta ei voitane tehdä pitkälle meneviä päätelmiä nyt käsiteltävän kysymyksen kannalta. Yhteisöjen tuomioistuin on

29 – Edellä alaviitteessä 23 mainitussa asiassa Levob annetun tuomion 22 kohta.

30 – Edellä alaviitteessä 24 mainitussa asiassa CPP annetun tuomion 27 kohta ja alaviitteessä 23 mainitussa asiassa Levob annetun tuomion 18 kohta.

31 – Vrt. tältä osin asia 173/88, Henriksen, tuomio 13.7.1989 (Kok. 1989, s. 2763). Yhteisöjen tuomioistuin ulotti kyseisessä asiassa kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan mukaisen kiinteistöjen vuokrausta koskevan vapautuksen asuintalon kanssa vuokrattuun pysäköintipaikkaan, vaikka pysäköintipaikkojen vuokraaminen sellaisenaan on verollista. Myös edellä alaviitteessä 24 mainitussa asiassa CPP oli epäselvää, pitäisikö kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan a alakohdan mukainen vakuutuspalveluja koskeva verovapautus ulottaa koskemaan tiettyjä vakuutuspalveluun liittyviä liitännäispalveluja.

32 – Asia C-384/01, komissio v. Ranska, tuomio 8.5.2003 (Kok. 2003, s. I-4395, 26 kohta).

pikemminkin vasta vähän aikaa sitten vahvistanut, että luokittelulla yhdistetyksi suoritukseksi on merkitystä verokannan soveltamisen kannalta.[33] Mikäli osasuorituksiin pitäisi soveltaa eri verokantoja myös yhdistetyn suorituksen yhteydessä, luokittelulla suorituskokonaisuudeksi ei nimenomaan olisi mitään vaikutusta sovellettavaan verokantaan.

2. Yhdistettyjä suorituksia koskevan oikeuskäytännön sovellettavuus nyt käsiteltävässä tilanteessa

35. Mikäli yhdistettyjä suorituksia koskevassa oikeuskäytännössä kehitettyjä periaatteita sovellettaisiin siten, että nyt käsiteltävään asiaan liittyvää erityistilannetta ei otettaisi huomioon, voitaisiin tehdä se päätelmä, että asuntovaunu ja sen sisustus todellakin muodostavat yhden yhtenäisen luovutuksen. Tähän luovutukseen pitäisi silloin soveltaa vain yhtä arvonlisäverokantaa ja nimenomaan luovutuksen pääasiallista osaa koskevaa verokantaa. Sillä edellytyksellä, että asuntovaunu on pääasiallinen osa, nollaverokanta pitäisi ulottaa koskemaan sisustuksen liitännäistä luovutusta.[34]

36. Tämä vapautuksen laajentaminen olisi kuitenkin tässä tilanteessa ristiriidassa aikanaan asetettujen kuudennen direktiivin 28 artiklan tavoitteiden kanssa. Tämä ristiriita, joka vallitsee sen periaatteen, jonka mukaan kuudennen direktiivin 28 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettujen kansallisten poikkeussäännösten soveltamisalaa ei saa laajentaa, ja oikeuskäytännössä yhdistettyjen suoritusten verokohtelun osalta kehitettyjen sääntöjen välillä, ratkeaa, kun verrataan molempien periaatteiden tarkoitusta keskenään.

37. Asiassa CPP annetussa tuomiossa ja muissa nyt käsiteltävän asian kannalta merkityksellisissä tuomioissa vahvistetut säännöt perustuvat siihen näkemykseen, että liiketoimien liian pitkälle menevä jakaminen osiin saattaisi heikentää arvonlisäverojärjestelmän toimintakykyä. Tämän tavoitteen vastapuolena on se rajoitus, että kuudennen direktiivin säännöksistä tehtävät kansalliset poikkeukset pitäisi rajoittaa siihen, mikä on aivan välttämätöntä.

33 – Edellä alaviitteessä 23 mainitussa asiassa Levob annetun tuomion 18 kohta.

34 – Vaihtoehtoisesti yhteisluovutusten verottamista koskevien periaatteiden mukainen tilanne voitaisiin saada aikaan myös siten, että asuntovaunun ja sisustuksen yhdistettyyn luovutukseen sovelletaan kokonaisuutena yleistä verokantaa. Koska direktiivit eivät voi vaikuttaa välittömästi yksityisten vahingoksi, tämä ratkaisu edellyttäisi kansallisen lainsäätäjän toimia ja poikkeussääntelyn poistamista.

38. Näitä tavoitteita punnittaessa on asetettava etusijalle se, että kuudennella direktiivillä aikaansaatua lainsäädännön lähentämistä ei tehdä tyhjäksi kansallisten poikkeusten laajentamisella, niihin tavoitteisiin nähden, joihin yhteisöjen tuomioistuin on pyrkinyt suorituksen laajuuden määrittämistä koskevilla säännöillä. Nämä säännöt on näet pohjimmiltaan kehitetty ainoastaan käytännön syistä, eivätkä ne ole ehdottomasti sovellettavia.

39. Yhteisöjen tuomioistuin korostaa esimerkiksi asiassa CPP antamassaan tuomiossa, että liiketoimien moninaisuus huomioon ottaen on mahdotonta antaa tyhjentävää vastausta liiketoimen laajuuden määrittämisessä sovellettavasta asianmukaisesta menettelytavasta, jota pitäisi soveltaa kaikissa tapauksissa.[35] Asiassa CPP annetussa tuomiossa vahvistettuja sääntöjä ei siten voida soveltaa kaavamaisesti. Suorituksen laajuutta määritettäessä on pikemminkin otettava huomioon kaikki olosuhteet ja myös erityinen oikeudellinen asiayhteys. Tässä tapauksessa on otettava huomioon se erityispiirre, että Yhdistynyt kuningaskunta on sosiaalipoliittisia arvoja koskevien päätöstensä mukaisesti suunnitellut vapautuksen tietyllä tavalla ja että 28 artiklaan perustuvan siirtymäkauden järjestelyn mukaiset kansalliset veroedut voidaan kyllä pysyttää voimassa, mutta niitä ei saa laajentaa.

40. Kuudennen direktiivin 28 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaisten kansallisten poikkeussäännösten soveltaminen on sallittua vain silloin, jos ne ovat – jäsenvaltion näkemyksen mukaan – välttämättömiä tarkkaan määritellyistä sosiaalista etua koskevista syistä kuluttajien hyväksi. Yhdistynyt kuningaskunta on tältä osin päättänyt, että nollaverokantaa on sovellettava ainoastaan asuntovaunujen toimitukseen. Se ei ole pitänyt nollaverokannan ulottamista sisustukseen sosiaalisesti perusteltuna. Tätä kansallisen lainsäätäjän arviointia ei voida noin vain ohittaa.

41. Arvonlisäverojärjestelmän toimintakykyä ei myöskään kyseenalaisteta vakavalla tavalla, mikäli asuntovaunujen ja niiden sisustuksen luovutusta – mahdollisesti asiassa CPP annetussa tuomiossa vahvistetuista periaatteista poiketen – pitää käsitellä erikseen verotettavina liiketoimina. Ei ole varsinkaan odotettavissa, että hinnan eri osien ilmoittaminen erikseen ja eri verokantojen soveltaminen näihin osiin aiheuttaisi suuria vaikeuksia, sillä asuntovaunujen valmistaja ilmoittaa jo tällä hetkellä Talacrelle laskussa molemmat suorituksen osat erikseen.

42. On tosin kaiken kaikkiaan myönnettävä, että yhteisöjen tuomioistuin on täysin hyväk-

35 – Edellä alaviitteessä 24 mainitussa asiassa CPP annetun tuomion 27 kohta.

synyt sen, että yhdistetyn suorituksen pääasiallista osaa koskevat verovapautukset ulotetaan siihen liittyviin liitännäissuorituksiin.[36] Kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus kuitenkin perustellusti esittää, näissä tapauksissa oli kyse kuudennen direktiivin 13 artiklan mukaisista vapautuksista eli vapautuksista, jotka perustuvat direktiivin järjestelmään ja joiden soveltamisen yhteydessä oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen ei ole mahdollista. Direktiivin 28 artiklan mukaiset kansalliset poikkeussäännökset jäävät sitä vastoin yhdenmukaistetun puitelainsäädännön ulkopuolelle. Ne eivät perustu samoihin tavoitteisiin kuin direktiivissä itsessään säädetyt vapautukset, ja niiden rakenne poikkeaa näistä vapautuksista. Tästä syystä näissä tapauksissa täytyy pitää tarkemmin huolta siitä, että poikkeuksia ei laajenneta.

43. Yhteenvetona on todettava seuraavaa: Liiketoimen laajuuden määrittämistä koskevia sääntöjä ei voida tulkita siten, että niissä edellytettäisiin kuudennen direktiivin 28 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettujen kansallisten poikkeussäännösten laajentamista tavaroihin, jotka on kansallisessa lainsäädännössä nimenomaisesti jätetty poikkeuksen soveltamisalan ulkopuolelle.

44. Yhdistynyt kuningaskunta vetoaa komission tukemana toissijaisesti vielä siihen, että asuntovaunu ja sen sisustus eivät todellisuudessa muodosta oikeuskäytännössä tarkoitettua yhdistettyä suoritusta, koska tavarat ovat fyysisesti ja taloudellisesti erotettavissa toisistaan.[37] Komissio yhtyy tähän näkemykseen ja korostaa erityisesti, että riidanalainen säännös koskee *irtainta* sisustusta.

45. Koska yhdistettyjä suorituksia koskeva oikeuskäytäntö ei ole ilman muuta kaavamaisesti sovellettavissa nyt käsiteltävään tilanteeseen, tämä kysymys voidaan jättää avoimeksi. Ainoastaan siinä tapauksessa, että yhteisöjen tuomioistuin ei yhtyisi tässä esitettyyn ratkaisuun, pitäisi kansallisen tuomioistuimen päättää, onko mahdollista, että kyseessä ei ole yhdistetty suoritus. Tätä vastaan tosin puhuu se, että keskivertokuluttajan kannalta asuntovaunu ilman sisustusta tai myös sisustus ilman asuntovaunua olisi suureksi osaksi hyödytön, vaikka nämä tavarat voidaankin lähtökohtaisesti toimittaa erikseen.

36 – Ks. tästä edellä 31 kohta.

37 – Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus viittaa tässä yhteydessä asiassa 353/85, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, 23.2.1988 annettuun tuomioon (Kok. 1988, s. 817, 33 kohta), jolla tosin ei liene tässä asiayhteydessä ratkaisevaa merkitystä.

V Ratkaisuehdotus

46. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että Court of Appealin ennakkoratkaisukysymykseen annettaisiin seuraava vastaus:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 28 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitetut jäsenvaltion poikkeussäännökset eivät ole ristiriidassa liiketoimen laajuuden määrittämistä koskevien sääntöjen kanssa, kun niiden mukaan tiettyjen tavaroiden luovutukseen sovelletaan nollaverokantaa mutta nollaverokannan soveltaminen toisiin tavaroihin ei ole mahdollista siinäkään tapauksessa, että soveltamisalan ulkopuolelle jäävät ja siihen kuuluvat tavarat toimitetaan yhdessä.