YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

2 päivänä kesäkuuta 2005 *

Asiassa C-378/02,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Hoge Raad (Alankomaat) on esittänyt 18.10.2002 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 21.10.2002, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Waterschap Zeeuws Vlaanderen

vastaan

Staatssecretaris van Financiën,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit J.-P. Puissochet, S. von Bahr (esittelevä tuomari), J. Malenovský ja U. Lõhmus,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

julkisasiamies: F. G. Jacobs,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Múgica Arzamendi,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 23.9.2004 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Waterschap Zeeuws Vlaanderen, asiamiehenään H. de Kat, jota avustaa advokaat R. Brouwen,

— Alankomaiden hallitus, asiamiehenään S. Terstal,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään E. Traversa, H. van Vliet ja D. W. V. Zijlstra,

kuultuaan julkisasiamiehen 18.11.2004 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Waterschap Zeeuws Vlaanderen (jäljempänä WZV) ja Staatssecretaris van Financiën ja joka koskee WZV:n erään teollisuuslaitoksen rakennuttamisen ja luovuttamisen yhteydessä suorittaman arvonlisäveron oikaisupyyntöä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuudennen direktiivin II osastossa, jonka otsikkona on "Soveltamisala", olevassa 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Arvonlisäveroa on kannettava:

1. Verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta."

4 Mainitun direktiivin 4 artiklan 1–3 ja 5 kohdassa säädetään seuraavaa:

"1. 'Verovelvollisella' tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. — —

3. Jäsenvaltiot voivat pitää verovelvollisena myös jokaista, joka satunnaisesti suorittaa 2 kohdassa tarkoitettuun toimintaan liittyviä liiketoimia, erityisesti jotain seuraavista liiketoimista:

a) rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen ennen niiden ensimmäistä käyttöönottoa; jäsenvaltiot voivat määritellä, miten tätä perustetta sovelletaan rakennuksen muutostöihin, ja mitä käsitteellä maapohja tarkoitetaan.

— —

b) rakennusmaan luovutus.

— —

5. Valtioita, hallinnollisia alueita, kuntia ja muita julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina, vaikka ne tämän toiminnan tai liiketoimien yhteydessä kantaisivatkin maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai korvauksen.

Jos ne harjoittavat tällaista toimintaa tai suorittavat tällaisia liiketoimia, niitä on kuitenkin pidettävä verovelvollisina tämän toiminnan tai liiketoiminnan osalta, jos niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen.

— —

Jäsenvaltiot voivat pitää edellä tarkoitettujen yhteisöjen harjoittamaa toimintaa, joka on vapautettu arvonlisäverosta 13 tai 28 artiklan nojalla, sellaisena toimintana, jota nämä harjoittavat viranomaisen ominaisuudessa."

5 Kuudennen direktiivin 20 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

"1. Alun perin tehty vähennys on oikaistava jäsenvaltioiden vahvistamien yksityiskohtaisten sääntöjen mukaan, erityisesti

a) jos vähennys on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu;

b) jos vähennysten määrän määräytymisessä huomioon otetuissa erissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, etenkin jos kauppa on peruutettu tai hinnanalennus saatu; oikaisua ei kuitenkaan suoriteta kokonaan tai osittain maksamatta jääneiden liiketoimien osalta eikä asianmukaisesti toteen näytetyn tai todetun tuhoutumisen, hävikin tai varkauden osalta eikä 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetun vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten tapahtuneen käyttöön ottamisen osalta. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia oikaisua kokonaan tai osittain maksamatta jääneiden liiketoimien sekä varkauden osalta.

2. Investointitavaroiden osalta oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, mukaan lukien tavaran hankinta- tai valmistusvuosi. Kunakin vuonna oikaisu kohdistuu vain viidennekseen näiden tavaroiden verosta. Oikaisu perustuu seuraavien vuosien aikana tapahtuneisiin vähennysoikeuden muutoksiin suhteessa tavaran hankinta- tai valmistusvuoteen.

Jäsenvaltiot voivat edellisestä alakohdasta poiketen oikaisua tehdessään käyttää perusteena täydet viisi vuotta kestävää kautta, joka alkaa tavaran ensimmäisestä käyttöönotosta.

Kiinteistöinvestointien osalta oikaisun perusteena toimivaa kautta voidaan pidentää kymmeneen vuoteen."

Kansallinen lainsäädäntö

28.6.1968 annettu laki

6 Alankomaiden kuningaskunta otti arvonlisäverosta 28.6.1968 annetulla lailla (Wet van 28 juni 1968, houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde, Stbl. 1968, s. 329; jäljempänä arvonlisäverolaki) käyttöön liikevaihtoverotuksen, joka perustui arvonlisäverojärjestelmään.

7 Arvonlisäverolain 7 §:n mukaan "yrittäjäksi" katsotaan jokainen, joka itsenäisesti harjoittaa taloudellista toimintaa. Kyseiseen pykälään sisältyy lisäksi sellaisia julkisoikeudellisia laitoksia ja yhteisöjä koskeva säännös, jotka suorittavat muussa kuin yrittäjän ominaisuudessa luonteeltaan sellaisia palveluita tai luovutuksia, joita yrittäjät voivat suorittaa. Kyseisen säännöksen mukaan ministeriön asetuksella voidaan määrätä, että kyseiset laitokset ja yhteisöt katsotaan yrittäjiksi, kun ne suorittavat näitä palveluita tai luovutuksia.

8 Arvonlisäverolain 11 §:n 1 momentin a ja b kohdassa säädetään, että kiinteän omaisuuden luovuttaminen ja vuokraaminen ovat periaatteessa vapautettuja arvonlisäverosta, mutta pykälässä säädetään tietyistä poikkeuksista sillä varauksella, että tilanteen mukaan luovutuksen suorittava yrittäjä ja luovutuksensaaja tai vuokranantaja ja vuokralainen toimittavat hakemuksen yhdessä.

Täytäntöönpanoa koskeva päätös

9 Alankomaiden viranomaiset hyväksyivät 30.8.1968 annetulla ministeriön asetuksella liikevaihtoverosta annetun lain täytäntöönpanoa koskevan päätöksen (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, Stcrt. 1968; jäljempänä täytäntöönpanoa koskeva päätös).

10 Täytäntöönpanoa koskevan päätöksen 3 §:n a kohdassa säädetään, että julkisoikeudelliset laitokset ja yhteisöt katsotaan yrittäjiksi siltä osin kuin kysymys on kiinteän omaisuuden luovuttamisesta ja tällaiseen omaisuuteen liittyvien oikeuksien luovuttamisesta tai perustamisesta.

11 Mainitun päätöksen 13 ja 13 a §:ssä, joiden tarkoituksena on erityisesti panna täytäntöön kuudennen direktiivin 20 artiklan säännökset, säädetään tässä tarkoituksessa vähennysoikeuden oikaisemista koskevasta järjestelmästä.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

12 WZV on julkisoikeudellinen laitos, joka vastaa vesialan julkisesta hallinnoinnista sille osoitetulla alueella Alankomaissa. Harjoittaessaan kyseistä toimintaa WZV toimii kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdassa tarkoitetulla tavalla viranomaisen ominaisuudessa, eikä se siten ole arvonlisäverovelvollinen.

13 Jotta WZV saattoi suoriutua hyvin sille kuuluvista tehtävistä, se rakennutti jätevesien käsittelylaitoksen, josta se maksoi arvonlisäveroa noin 7,2 miljoonan

Alankomaiden guldenin (NLG) suuruisen summan. Käsittelylaitos aloitti toimintansa vuonna 1990.

14 WZV ja kaksi muuta vesialan viranomaista sopivat käsittelylaitoksen keskitetystä käytöstä jätevesien puhdistamisesta syntyvän lietteen käsittelemiseksi. Nämä kaksi viimeksi mainittua viranomaista osallistuivat niiden lisäinvestointien rahoittamiseen, jotka olivat tarpeen, jotta kyseiset kolme viranomaista saattoivat käyttää käsittelylaitosta. Vuodesta 1993 lähtien WZV siirsi kahden muun viranomaisen maksettavaksi niille kuuluvan osan lietteen keskitetystä käsittelystä aiheutuneista kustannuksista ilman, että se kuitenkaan laskutti niiltä arvonlisäveroa. Tältä osin veroviranomainen oli WZV:n suostumuksella hyväksynyt, että näiltä kahdelta viranomaiselta ei laskuteta arvonlisäveroa sillä edellytyksellä, että WZV luopuu oikeudestaan vähentää ostoihin sisältyvän veron.

15 Joulukuussa vuonna 1994 WZV perusti Alankomaiden Flanderiin ympäristönsuojelusäätiön (jäljempänä säätiö), jolle se möi laitoksen noin 18 miljoonan NLG:n hintaan ilman arvonlisäveroa.

16 Kun otetaan huomioon ne olosuhteet, joissa kyseinen omaisuuden luovutus tapahtui, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan sitä on pidettävä kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa ja lain 3 §:n 1 momentissa, joka perustuu kyseiseen 5 artiklaan, tarkoitettuna luovutuksena. Myyntipäivänä WZV vuokrasi laitoksen säätiöltä yhdeksäksi vuodeksi ja kahdeksi päiväksi.

17 WZV ja säätiö osoittivat veroviranomaiselle kaksi yhteistä hakemusta, jotta niihin ei sovellettaisi laitoksen myyntiin sekä vuokraukseen soveltuvaa vapautusta lain 11 §:n 1 momentin a ja b kohdan säännösten mukaisesti, joilla pyritään panemaan täytäntöön kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan säännökset ja jotka koskevat

mahdollisuutta valita arvonlisäverotus kiinteän omaisuuden myynnin ja vuokrauksen osalta.

18 WZV nojautui täytäntöönpanoa koskevan päätöksen 13 ja 13 a §:ään ja ilmoitti laitoksen rakennuttamisesta laskutetun arvonlisäveron määrän oikaisun kohteena mahdollisesti olevaksi osuudeksi noin 3,6 miljoonaa NLG, joka on viisi kymmenesosaa veron kokonaismäärästä. Tätä murto-osaa perusteltiin sillä seikalla, että laitoksen ostosta oli kulunut viisi vuotta ja että vastaavan pituinen aika oli vielä jäljellä.

19 Vuoden 1994 neljänteen neljännesvuoteen liittyvässä ilmoituksessaan WZV haki veroviranomaiselta palautuksena noin 3,6 miljoonaa NLG.

20 Kyseinen hakemus hylättiin sillä perusteella, että käsittelylaitosta luovuttaessaan WZV:llä ei ollut oikeutta minkäänlaiseen oikaisuun niiden täytäntöönpanoa koskevan päätöksen säännösten nojalla, joilla pyritään kuudennen direktiiviin 20 artiklan täytäntöönpanoon.

21 WZV nosti veroviranomaisen hylkäävästä päätöksestä kanteen. Gerechtshof te Amsterdamin muutoksenhaun johdosta antaman tuomion jälkeen asiassa tehtiin kassaatiovalitus Hoge Raadiin.

22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että siltä osin kuin WZV teki myyntitoimen verovelvollisen ominaisuudessa ja pyysi yhdessä käsittelylaitoksen ostajan kanssa, ettei niihin sovellettaisi tällaiseen liiketoimeen soveltuvaa vapautusta, WZV:n kiinteistön rakennuttamisesta maksaman arvonlisäveron oikaisu pitäisi periaatteessa hyväksyä. Kun otetaan huomioon yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö, Hoge Raadilla on tältä osin kuitenkin epäilyksensä.

23 Hoge Raad haluaa tietää, onko julkisoikeudellisella laitoksella tai yhteisöllä, joka käyttää tavaraa viranomaisen ominaisuudessa ja joka ei näin ollen ollut vähentänyt tavaran hankinnan yhteydessä maksettua arvonlisäveroa, oikeus sellaisen verovelvollisen tapaan, joka on käyttänyt tavaraa arvonlisäverosta vapautetuissa suorituksissa, kuudennen direktiivin 20 artiklassa säädettyyn oikaisuun silloin, kun se myöhemmin verovelvollisena luovuttaa kyseisen tavaran ja tämä luovutus on verollinen.

24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää, että lisävaikeus johtuu siitä seikasta, että WZV luopui veroviranomaisen kanssa tehdyn sopimuksen perusteella oikeudestaan vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero. WZV:n on näin ollen katsottava luopuneen siitä, että se pitää laitosta osittain sen yritysomaisuuteen kuuluvana.

25 Kyseinen tuomioistuin pohtii, soveltuuko yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö, joka koskee verovelvollisen valinnan mukaan investointitavaroiden lukemista viimeksi mainitun yksityiseen omaisuuteen tai sen liiketoimintaan kuuluviksi, soveltuvin osin julkisoikeudellisiin laitoksiin ja yhteisöihin.

26 Hoge Raad päätti näin ollen lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko julkisoikeudellisella yhteisöllä, joka on hankkinut investointitavaran, jonka se luovuttaa vastiketta vastaan kolmannelle, ja kun kyseisen yhteisön on katsottava olevan tämän luovutuksen osalta verovelvollinen, kuudennen direktiivin 20 artiklan (erityisesti sen 2 ja 3 kohdan) nojalla oikeus tavaran hankinnan osalta maksamaansa liikevaihtoveroa koskevaan oikaisuun siltä osin

kuin se on käyttänyt kyseistä tavaraa kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdassa tarkoitetun viranomaisen ominaisuudessa toteuttamiensa toimien yhteydessä?

2) Onko julkisoikeudellisella yhteisöllä kuudennen direktiivin nojalla oikeus jättää sellainen investointitavara kokonaan yrityksensä omaisuuden ulkopuolelle, jota se käyttää sekä verovelvollisen että viranomaisen ominaisuudessa, siten kuin yhteisöjen tuomioistuin on katsonut verovelvollisten luonnollisten henkilöiden osalta?"

Alustavat toteamukset

27 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen antamista tiedoista, jotka esitetään tämän tuomion 12 ja 13 kohdassa, käy ilmi, että WZV hankki käsittelylaitoksen suoriutuakseen sille kuuluvista, vesialan julkista hallinnointia koskevista tehtävistä sille osoitetulla alueella ja että se tässä yhteydessä toimi viranomaisen ominaisuudessa.

28 Ensimmäisellä kysymyksellä on siten katsottava tarkoitettavan sitä, voiko julkisoikeudellinen laitos tai yhteisö, joka kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetulla tavalla viranomaisen ominaisuudessa ostaa investointitavaran ja joka myöhemmin verovelvollisena myy tämän tavaran, tehdä tämän myynnin osalta kyseisen direktiivin 20 artiklaan perustuvan oikaisun vähentämällä tavaran oston yhteydessä maksetun arvonlisäveron.

Ensimmäinen kysymys

29 On palautettava mieleen, että kuudennen direktiivin 2 artiklan säännösten mukaan arvonlisäveroa koskevien säännösten, joihin sisältyvät vähennysoikeutta koskevat

säännökset, soveltaminen maan alueella suoritettuihin tavaroiden luovutusta tai palveluiden suorittamista koskeviin liiketoimiin, riippuu liiketoimen suorittavan henkilön asemasta verovelvollisena.

30 Verovelvollinen voi vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka maksamiseen se on velvollinen, veron, jonka se on itse maksanut, mikäli se täyttää kuudennen direktiivin 17 artiklassa säädetyt edellytykset.

31 Kyseisen 17 artiklan 1 kohdan mukaan vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy. Kuudennen direktiivin 10 artiklan 2 kohdan mukaan tämä on se hetki, jolloin tavara luovutetaan. Siten tavaran oston yhteydessä vähennysoikeus syntyy, kun tavara luovutetaan. Mainitun direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa säädetään, että verovelvollisella on oikeus vähentää arvonlisävero, jonka se maksoi tavaroista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut toinen verovelvollinen, jos kyseiset tavarat käytetään sen suorittamiin arvonlisäverollisiin liiketoimiin.

32 Mainituista 2 ja 17 artiklan säännöksistä seuraa, että ainoastaan henkilöllä, joka on verovelvollinen ja joka toimii tässä ominaisuudessa silloin, kun hän hankkii tavaran, on tähän tavaraan perustuva vähennysoikeus, ja hän voi vähentää kyseisestä tavarasta maksettavan tai maksetun arvonlisäveron, jos hän käyttää tavaroita arvonlisäverollisiin liiketoimiinsa (ks. kuudennen direktiivin 17 artiklan osalta asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991, Kok. 1991, s. I-3795, Kok. Ep. XI, s. I-311, 8 kohta).

33 Sitä vastoin henkilöllä, joka ei ole verovelvollinen, ei ole sen arvonlisäveron vähennysoikeutta, jonka hän saattoi maksaa tavaran oston yhteydessä. Kyseisen henkilön toiminta — tavaroiden luovuttaminen tai palveluiden suorittaminen — ei kuulu arvonlisäveroa koskevien säännösten soveltamisalaan sellaisina kuin ne on määritelty kuudennen direktiivin 2 artiklassa.

34 On syytä todeta, että mainitun direktiivin 4 artiklan 5 kohdan mukaan julkisoikeudellisia laitoksia ja yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina.

35 Tästä seuraa, että kun kyseiset laitokset ja yhteisöt, joihin WZV kuuluu, toimivat investointitavaran ostohetkellä viranomaisen ominaisuudessa, niillä ei periaatteessa ole mitään kyseiseen tavaraan liittyvää vähennysoikeutta.

36 On kuitenkin syytä pohtia sitä seikkaa, voiko kyseisen laitoksen tai yhteisön tilanteessa tapahtuneella arvonlisäverovelvollisuutta koskevalla muutoksella olla vaikutuksia vähennysoikeuteen. Siten on erityisesti selvitettävä, voiko se, että laitos tai yhteisö saa myöhemmin verovelvollisen aseman tiettyjen sellaisten liiketoimien yhteydessä, jotka koskevat tavaraa, jonka ostaessaan se ei ollut verovelvollinen, oikeuttaa sen tästä tavarasta maksetun arvonlisäveron vähentämiseen ja antaa aihetta kuudennen direktiivin 20 artiklaan perustuvaan oikaisuun.

37 Edellä mainitussa asiassa Lennartz annetun tuomion taustalla oli kysymys arvonlisäverovelvollisena olevasta yksityisestä oikeussubjektista, joka oli ostanut ja käyttänyt ajoneuvoa yksityisiin tarkoituksiin ja joka oli tämän jälkeen käyttänyt kyseistä tavaraa myös ammattitarkoituksiin ja oli tämän vuoksi yrittänyt vähentää auton oston yhteydessä maksamansa arvonlisäveron.

38 Sen jälkeen, kun yhteisöjen tuomioistuin oli muistuttanut, että kuudennen direktiivin 17 artiklassa määritetään hetki, jolloin vähennysoikeus syntyy, ja korostanut, että ainoastaan se asema, jossa asianomainen yksityinen oikeussubjekti toimi tavaran ostohetkellä, voi määrittää vähennysoikeuden olemassaolon, se totesi, että tämän saman direktiivin 20 artiklaan, jonka otsikko on "Vähennysten oikaiseminen", ei sitä vastoin sisälly mitään säännöstä vähennysoikeuden syntymisestä. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että tässä viimeksi mainitussa säännöksessä ainoastaan vahvistetaan menettely, jonka perusteella alun perin tehtyjen vähennys-

ten oikaisu lasketaan, ja sen perusteella ei siten voi syntyä vähennysoikeutta eikä oikeutta muuttaa verovelvollisen verottomien liiketoimien yhteydessä maksamaa veroa 17 artiklassa tarkoitetuksi vähennyskelpoiseksi veroksi (ks. em. asia Lennartz, tuomion 11 ja 12 kohta).

39 Kyseistä perustelua on syytä soveltaa julkisoikeudelliseen laitokseen tai yhteisöön, joka investointitavaran ostohetkellä toimii viranomaisen ominaisuudessa. Koska kyseinen laitos tai yhteisö ei silloin toimi verovelvollisena, sillä ei, kuten ei yksityisiä tarkoituksiaan varten toimivalla yksityisellä oikeussubjektillakaan, nimittäin ole mitään oikeutta vähentää kyseisestä tavarasta maksamaansa arvonlisäveroa.

40 Siitä seikasta, että mainittu yhteisö toimi myöhemmin verovelvollisen ominaisuudessa, ei siten voi kuudennen direktiivin 20 artiklan perusteella seurata, että tämän saman yhteisön viranomaisen ominaisuudessa suorittamien ja siten verottomien liiketoimien perusteella maksama vero tulisi viimeksi mainitun direktiivin 17 artiklassa tarkoitetulla tavalla vähennyskelpoiseksi.

41 Vastoin WZV:n puolustamaa käsitystä tällaista yhteisöä ei voida samastaa sellaiseen verovelvollisena olevaan henkilöön, joka harjoittaa tiettyä verotettavaa ja muuta verosta vapautettua toimintaa. Kuten edellä on mainittu, verovelvollisen asema on ratkaiseva ja sitä arvioidaan sillä hetkellä, jolloin mainittu yhteisö hankki kyseisen tavaran.

42 WZV väittää lisäksi, että mahdottomuus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero aiheuttaa merkittävää kilpailun vääristymistä, joka sen mukaan oikeuttaa sen kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toisessa alakohdassa säädetyn poikkeuksen soveltamiseen, jonka mukaan julkisoikeudellisia yhteisöjä on pidettävä verovelvollisina. Kilpailun vääristymisen olemassaolon osoittamiseksi WZV vertaa markkinoilla toimivan yrityksen asemaa julkisoikeudellisen laitoksen tai yhteisön asemaan ja väittää, että samanlaisissa olosuhteissa markkinoilla toimiva yritys voi

vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron myynneistä perittävästä arvonlisäverosta.

43 Tätä väitettä ei myöskään voida hyväksyä. Nimittäin pääasiassa kysymyksessä olevan kaltaisissa olosuhteissa mahdollisen kilpailun vääristymisen taustalla on enemmänkin se, että julkisoikeudellinen yhteisö valitsee kyseisen kiinteän omaisuuden myyntiä ja vuokrausta koskevan verotuksen, kuin sellaisen järjestelmän soveltaminen, jonka mukaan julkisoikeudellisia yhteisöjä ei pidetä verovelvollisina niiden liiketoimien osalta, joita ne suorittavat viranomaisen ominaisuudessa. Kuten julkiasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 38 kohdassa, vaikka tämä järjestelmä voi itsessään jossakin määrin haitata verotuksen neutraalisuuden ja yhdenvertaisen kohtelun periaatteiden soveltamista, tämä vaikutus on ominaista arvonlisäverojärjestelmään liittyville poikkeuksille.

44 Näin ollen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että julkisoikeudellisella laitoksella tai yhteisöllä, joka kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetulla tavalla viranomaisen ominaisuudessa ostaa investointitavaran eikä näin ollen ole verovelvollinen ja joka myöhemmin verovelvollisena myy tämän tavaran, ei tämän myynnin osalta ole oikeutta kyseisen direktiivin 20 artiklaan perustuvaan oikaisuun mainitun tavaran oston yhteydessä maksetun arvonlisäveron vähentämiseksi.

Toinen kysymys

45 Tämä kysymys esitetään epäsuorasti sitä tapausta varten, että WZV:n kaltaisen julkisoikeudellisen laitoksen katsottaisiin investointitavaran ostohetkellä harjoitta-

neen sekä kuudennen direktiivin 4 artiklan ensimmäisessä kohdassa että saman artiklan 5 kohdan 1 alakohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa. Kun otetaan huomioon toteamukset, jotka on tehty vastauksen antamiseksi ensimmäiseen kysymykseen ja joista käy ilmi, että tällainen laitos tai yhteisö ei kyseisen oston suorittaessaan toiminut verovelvollisena, toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

46 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Julkisoikeudellisella laitoksella tai yhteisöllä, joka jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetulla tavalla viranomaisen ominaisuudessa ostaa investointitavaran eikä näin ollen ole verovelvollinen ja joka myöhemmin verovelvollisena myy tämän tavaran, ei tämän myynnin osalta ole oikeutta kyseisen direktiivin 20 artiklaan perustuvaan oikaisuun mainitun tavaran oston yhteydessä maksetun arvonlisäveron vähentämiseksi.

Allekirjoitukset