JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
ANTONIO LA PERGOLA
24 päivänä lokakuuta 1996 *

1. Bundesfinanzhof on esittänyt 21.3.1995 tekemällään päätöksellä yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 5 kohdan neljännen alakohdan mukaan sallittua, että jäsenvaltiot katsovat, että julkisoikeudellisten yhteisöjen verovapaita toimintoja, joiden osalta voidaan valita verollisuus, harjoitetaan viranomaisen ominaisuudessa, vaikka nämä yhteisöt harjoittavat kyseisiä toimintoja samoin oikeudellisin edellytyksin ja samalla tavalla kuin yksityiset taloudelliset toimijat?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi: Voidaanko verotuksen valintaa koskevan oikeuden laajuutta rajoittaa direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan C kohdan toisen alakohdan nojalla niin, että direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan C kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettuja toimintoja voidaan pitää liiketoimintana vain tietyillä edellytyksillä, jos toimintaa harjoittaa julkisoikeudellinen yhteisö?

3) Jos myös toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi: Voiko julkisoikeudellinen yhteisö myös silloin vedota suoraan direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 1 ja 2 kohtaan sekä saman artiklan 5 kohtaan estääkseen kansallisen säännöksen soveltamisen, kun direktiivin tämän säännöksen soveltamisella on edullinen vaikutus ostoon sisältyvää veroa vähennettäessä mutta kun se muutoin vaikuttaa rasitusta lisäten?"

2. Asia, jonka yhteydessä ennakkoratkaisukysymykset on esitetty, voidaan esittää tiivistettynä seuraavasti. Marktgemeinde Welden (jäljempänä kunta) on saksalainen kunta, joka rakennutti rakennuksen, jonka tilat se vuokrasi henkilölle, joka harjoitti niissä yritystoimintaa.

Kunta luopui Saksan lainsäädännön mukaisesti verovapaudesta, joka muutoin olisi koskenut sen saamia vuokratuloja. On syytä huomata, että se luopui verovapaudesta pystyäkseen vähentämään rakennuksen rakentamiskustannuksissa aikoinaan maksamansa arvonlisäveron. Veroviranomainen Finanzamt ei kuitenkaan hyväksynyt hakemusta. Hylkäämistä perusteltiin sillä, että kunta ei rakennusta vuokratessaan harjoittanut liiketoimintaa, eikä se siten ollut yritys kansallisen lainsäädännön mukaan. Tästä seurasi,

* Alkuperäinen kieli: italia.

että kunta ei ollut verovelvollinen liikevaihtoverojärjestelmässä eikä se näin ollen voinut luopua vuokraustoiminnan osalta säädetystä verovapaudesta. Finanzgericht hyväksyi kunnan nostaman kanteen katsoen, että sitä voidaan direktiivin 77/388/ETY [1] (jäljempänä kuudes direktiivi) nojalla pitää liiketoiminnan harjoittajana. Kansallinen tuomioistuin katsoi, että yhteisön lainsäädännön mukaan julkisoikeudellista oikeushenkilöä voidaan olla pitämättä liiketoiminnan harjoittajana ainoastaan siinä tapauksessa, että se toimii viranomaisen ominaisuudessa. Näin ei kuitenkaan ollut tässä asiassa, koska kunta oli toiminut kuten mikä tahansa yksityinen taloudellinen toimija. Sitä siis oli pidettävä liiketoiminnan harjoittajana, joten se pystyi vetoamaan direktiivin säännöksiin.

Finanzamt haki tähän päätökseen muutosta kassaatiovalituksella. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin päätti silloin esittää yhteisöjen tuomioistuimelle edellä mainitut ennakkoratkaisukysymykset.

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

3. Ensimmäisellä ennakkoratkaisukysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyytää yhteisöjen tuomioistuinta ratkaisemaan, voiko kyseinen jäsenvaltio jättää kiinteistön vuokraustoimintaa harjoittavan kunnan verovelvollisuuden ulkopuolelle kuudetta direktiiviä sovellettaessa. Komissio katsoo, että kysymykseen on vastattava kieltävästi, ja muistuttaa ennen kaikkea kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan ensimmäisestä alakohdasta, jossa säädetään seuraavaa: "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." Komissio toteaa, että yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen kannan mukaan tätä säännöstä on tulkittava siten, että "'viranomaisen ominaisuudessa' harjoitettu toiminta on sellaista toimintaa, jota julkisoikeudelliset yhteisöt harjoittavat erityisesti niitä koskevan oikeudellisen järjestelmän rajoissa, eikä se sisällä sellaista toimintaa, jota ne harjoittavat samoilla oikeudellisilla edellytyksillä kuin yksityiset taloudelliset toimijat". Näin ollen säännöksessä estetään "niiden toimintojen jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle, joita nämä yhteisöt eivät harjoita julkisoikeudellisina vaan yksityisoikeudellisina subjekteina". [2] Koska käsiteltävänä olevassa asiassa kunta oli vuokrannut kiinteistön samalla tavalla kuin mikä tahansa yksityinen taloudellinen toimija, sitä ei kansallisessa lainsäädännössä voitu jättää kuudennessa direktiivissä säädetyn järjestelmän ulkopuolelle.

4. En ole vakuuttunut siitä, että tämä kanta on oikea. Julkisoikeudellinen yhteisö epäile-

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

2 — Yhdistetyt asiat 231/87 ja 129/88, Uffizio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda ym., tuomio 17.10.1989 (Kok. 1989, s. 3233, 15 ja 19 kohta) ja asia C-4/89, Comune di Carpaneto Piacentino ym., tuomio 15.5.1990 (Kok. 1990, s. I-1869, 10 kohta).

mättä kuuluu kuudennella direktiivillä käyttöön otetun järjestelmän soveltamisalaan yksityisoikeudellisesti harjoitettujen toimintojen osalta. Yhteisöjen tuomioistuin on komission mainitsemissa tuomioissa jo selvittänyt tämän seikan eikä sitä ole tarpeen käsitellä enempää. Nyt kyseessä on toinen ongelma. Kiinteän omaisuuden vuokraus nimittäin kuuluu niihin toimintoihin, jotka on vapautettu verosta kuudennen direktiivin 13 artiklassa. Direktiivin 4 artiklan 5 kohdan neljännessä alakohdassa puolestaan säädetään, että "[j]äsenvaltiot voivat" — tietenkin siinä erityisessä verotuksellisessa tarkoituksessa, josta tässä asiassa on kyse — "pitää edellä tarkoitettujen yhteisöjen harjoittamaa toimintaa, joka on vapautettu arvonlisäverosta 13 tai 28 artiklan nojalla, sellaisena toimintana, jota nämä harjoittavat viranomaisen ominaisuudessa". Jäsenvaltio voi tämän säännöksen nojalla siis jättää verovelvollisuuden ulkopuolelle sellaisen julkisoikeudellisen yhteisön, joka harjoittaa verosta vapautettua toimintaa eli tässä tapauksessa kiinteän omaisuuden vuokrausta.

5. Komissio vastustaa kuitenkin sellaista 4 artiklan 5 kohdan neljännen alakohdan tulkintaa, jonka mukaan tässä säännöksessä ilmaistu verovelvollisuuden ulkopuolelle jättämistä koskeva periaate koskisi ainoastaan sellaista 13 artiklassa verosta vapautettua toimintaa, joka kiinteästi liittyy julkisen vallan harjoittamiseen. Tällainen väite on mielestäni hämmentävä. Jos 13 artiklassa mainitut toiminnot ovat julkisen vallan harjoittamisen ilmenemismuotoja, niitä harjoittavan julkisoikeudellisen yhteisön jättäminen kyseisen järjestelmän ulkopuolelle on seurausta 4 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa ilmaistusta yleisestä periaatteesta. Tässä tapauksessa ei olisi tarpeen turvautua saman artiklan neljännen alakohdan säännökseen. Jos komission väite hyväksyttäisiin, tämä säännös olisi täysin tarpeeton. Säännöksellä on sitä vastoin oma tarkoituksensa, jos katsotaan, että sillä on haluttu antaa kyseiselle jäsenvaltiolle mahdollisuus jättää verovelvollisuuden ulkopuolelle ne julkisoikeudelliset oikeushenkilöt, jotka harjoittavat 13 tai 28 artiklalla verosta vapautettuja toimintoja. Tämä valinta, johon direktiivissä ei puututa, on siis jätetty kansallisen lainsäätäjän tehtäväksi. Säännöksen sisältö on sitä paitsi selvä: siinä ei tehdä mitään eroa edellä mainitussa 13 artiklassa lueteltujen eri toimintojen välillä. [3]

Katson näin ollen, että 4 artiklan 5 kohdan neljättä alakohtaa on tulkittava siten, että siinä annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus jättää kuudennen direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle ne julkisoikeudelliset yhteisöt, jotka harjoittavat niitä verovapaita toimintoja, joihin tässä säännöksessä on viitattu.

6. Toinen ja kolmas ennakkoratkaisukysymys on esitetty siltä varalta, että ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi. Ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus huomioon ottaen näitä kysymyksiä ei tarvitse käsitellä.

3 — Sillä seikalla, että asiaosainen henkilö voi joidenkin 13 artiklassa verosta vapautettujen toimintojen osalta valita verotuksen, ei mielestäni ole mitään merkitystä. Tämä mahdollisuus nimittäin edellyttää, että asianomainen henkilö on kuudennessa direktiivissä tarkoitettu "verovelvollinen" ja että hän näin ollen voi vedota kyseisiin säännöksiin. Jos toimija ei — kuten käsiteltävänä olevassa asiassa — ole verovelvollinen, verotuksen valitseminen ei tietenkään ole mahdollista.

Ratkaisuehdotus

Edellä esitetty huomioon ottaen ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 5 kohdan neljättä alakohtaa on tulkittava siten, että kyseinen jäsenvaltio voi jättää saman direktiivin 13 artiklalla verosta vapautettua toimintaa harjoittavan julkisoikeudellisen yhteisön siinä säädetyn järjestelmän ulkopuolelle. Sillä, että se harjoittaa toimintaa samoin oikeudellisen edellytyksin kuin yksityiset taloudelliset toimijat, ei ole tältä osin merkitystä.