YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO
17 päivänä lokakuuta 1989 *

Yhdistetyissä asioissa 231/87 ja 129/88,

jotka Commissione tributaria di secondo grado ja Commissione tributaria di primo grado di Piacenza on saattanut ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisesti yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäviksi saadakseen ensin mainitussa tuomioistuimessa vireillä olevissa asioissa,

asiassa 231/87

Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda (Piacenza)

vastaan

Comune di Carpaneto Piacentino (Piacenza),

ja

asiassa 129/88

Comune di Rivergaro ja 23 muuta kuntaa

vastaan

Ufficio provinciale imposta sul valore aggiunto di Piacenza,

* Oikeudenkäyntikieli: italia.

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 4 artiklan 5 kohdan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

toimien kokoonpanossa: presidentti O. Due, jaostojen puheenjohtajat Sir Gordon Slynn ja F. A. Schockweiler sekä tuomarit G. F. Mancini, R. Joliet, T. F. O'Higgins, J. C. Moitinho de Almeida, G. C. Rodríguez Iglesias ja F. Grévisse,

julkisasiamies: J. Mischo,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies H. A. Rühl,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet:

- Italian tasavalta, kummassakin asiassa, asiamiehenään diplomaattisten riita-asioiden osaston päällikkö L. Ferrari Bravo, avustajanaan valtionasiamies F. Favara,

- Euroopan yhteisöjen komissio, kummassakin asiassa, asiamiehenään komission oikeudellisen yksikön virkamies E. Traversa,

- Comune di Carpaneto Piacentino, asiassa 231/87, edustajinaan asianajajat V. Pototschnig, F. Tesauro ja M. Avantaggiati,

- Alankomaiden hallitus, asiassa 129/88, asiamiehenään ulkoasiainministeriön pääsihteeri H. J. Heinemann,

- Comune di Piacenza, asiassa 129/88, edustajinaan asianajajat F. Capelli ja F. Tesauro,

- Comune di Rivergaro ja 23 muuta kuntaa, asiassa 129/88, edustajinaan asianajajat F. Tesauro, M. Avantaggiati ja F. Mancini,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen ja 1.2.1989 pidetyn suullisen käsittelyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 15.3.1989 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Commissione tributaria di secondo grado ja Commissione tributaria di primo grado di Piacenza ovat esittäneet 8.5.1987 ja 28.4.1988 tekemillään päätöksillä, jotka ovat saapuneet yhteisöjen tuomioistuimeen 30.7.1987 ja 4.5.1988, ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla useita ennakkoratkaisukysymyksiä, jotka koskevat 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) 4 artiklan 5 kohdan tulkintaa.

2 Kysymykset on esitetty kahdessa asiassa, joiden asianosaiset ovat toisaalta Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda (Piacenza) ja comune di Carpaneto Piacentino ja toisaalta comune di Rivergaro ja 23 muuta kuntaa, jotka tukevat väliintulijoina sen vaatimuksia, sekä Ufficio provinciale imposta sul valore aggiunto di Piacenza, ja jotka koskevat erityisesti kuntien suorittamien seuraavien toimien luokittelua arvonlisäverollisuutta varten: hautapaikkoja, hautaholveja ja hautakappeleita koskevien toimilupien myöntäminen, rakennusoikeuksien myöntäminen ja maa-alueiden omistusoikeuden luovutus asuinrakentamisen tukemisen yhteydessä, tieosuuksien yksityistäminen ja myynti, vesihuolto, julkisen ajoneuvovaa'an pitoa koskevien toimilupien antaminen, puiden karsinnasta saadun puutavaran myynti ja hautaholvien tarvikkeiden myynti.

3 Näiden kysymysten ratkaisemiseksi kansalliset viranomaiset päättivät esittää yhteisöjen tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyynnön.

4 Asiassa 231/87 kansallisen tuomioistuimen esittämillä kysymyksillä pyritään selvittämään:

1) "onko kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan ensimmäisen alakohdan periaate, jonka mukaan 'institutionaaliseksi' kutsuttua toimintaa ei pidetä arvonlisäverollisena toimintana, välittömästi sovellettava, jos kansallisia erityissäännöksiä ei ole,

2) pyrkikö yhteisön lainsäätäjä käyttäessään 4 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa ilmaisua 'viranomaisen ominaisuudessa harjoittama toiminta tai suorittamat liiketoimet' määrittelemään toimintaa, jota viranomaiset harjoittavat välittömästi ja yksinomaan julkisen, vaikka vain johdetun, valtansa nojalla,

3) jos todetaan, että ainoastaan viranomaiset harjoittavat institutionaalista toimintaa, kuuluuko 4 artiklan 5 kohdan toisessa alakohdassa olevaan ilmaisuun 'tällaista toimintaa' sellaiset muut julkisiin palveluihin liittyvät toiminnat, joista Italiassa määrätään 15.10.1925 annetulla kuninkaan asetuksella nro 2578,

4) onko 4 artiklan 5 kohdan toista alakohtaa tulkittava siten, että siinä velvoitetaan jäsenvaltiot sisällyttämään verolainsäädäntöönsä 'kilpailun huomattavan vääristymisen' peruste tässä alakohdassa tarkoitettujen liiketoimien verottamisen edellytykseksi,

5) onko 4 artiklan 5 kohdan kolmatta alakohtaa, jossa säädetään, että julkisyhteisöjä on joka tapauksessa pidettävä verovelvollisina liitteessä D luetelluista liiketoimista, jos nämä eivät ole merkitykseltään vähäisiä, tulkittava siten, että jäsenvaltiot velvoitetaan sisällyttämään verolainsäädäntöönsä 'vähäisen merkityksen' perusteen".

5 Asiassa 129/88 kansallinen tuomioistuin esitti yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Ovatko ETY:n kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohtaan sisältyvät arvonlisäveroa koskevat yhteisön säännökset välittömästi ja sellaisenaan sovellettavia?

2) Oliko Italian lainsäätäjä, soveltaessaan edellä mainitun direktiivin 1 artiklaa arvonlisäverojärjestelmänsä mukauttamiseksi yhteisön säännöksiin, velvollinen:

a) sisällyttämään lainsäädäntöönsä kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan ensimmäisen alakohdan yleisen periaatteen ilmaisemalla erityiset perusteet, joiden avulla voidaan määritellä kuntien 'viranomaisen ominaisuudessa' harjoittama toiminta,

b) jättämään verottamatta viranomaisten toimintaa, joka, vaikka se kansallisen lainsäädännön mukaan voidaan luokitella taloudelliseksi, on luonteeltaan julkisen vallan harjoittamaa toimintaa,

c) jättämään joka tapauksessa verotuksen ulkopuolelle viranomaisten toiminnan 4 artiklan 5 kohdan toisen alakohdan säännösten mukaisesti, jos se ei johda kilpailun vapauden huomattavaan vääristymiseen, ja vahvistamaan tarvittavat määrälliset rajat,

d) vahvistamaan määrällisen rajan kuudennen direktiivin liitteessä D lueteltujen julkisten liiketoimien verottamatta jättämiselle kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan säännösten mukaisesti?"

6 Pääasioita koskevia tosiseikkoja ja oikeussääntöjä, menettelyn kulkua sekä yhteisöjen tuomioistuimelle esitettyjä huomautuksia koskevat tarkemmat tiedot ilmenevät suullista käsittelyä varten laaditusta kertomuksesta. Oikeudenkäyntiasiakirjojen näitä osia käsitellään jäljempänä vain, mikäli se on tarpeen tuomioistuimen perustelujen selvittämiseksi.

7 Kaikki esitetyt kysymykset koskevat kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan tulkintaa, jonka sanamuoto on seuraava:

"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 näiden liiketoimien osalta, jos niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen.

Edellä tarkoitettuja yhteisöjä on joka tapauksessa pidettävä verovelvollisina liitteessä D lueteltujen liiketoimien osalta, jos nämä eivät ole merkitykseltään vähäisiä.

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

8 Kansallisten tuomioistuinten esittämät kysymykset on tarkoituksenmukaista käsitellä neljässä ryhmässä, jotka koskevat 4 artiklan 5 kohdan ensimmäistä, toista ja kolmatta alakohtaa sekä tämän kohdan välitöntä oikeusvaikutusta.

Kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan ensimmäisen alakohdan tulkinta

9 Ensimmäisellä kysymyksellä pyritään toisaalta selvittämään, mitkä ovat kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaisen "viranomaisen ominaisuudessa" harjoitettavan toiminnan olennaiset tunnusmerkit, ja toisaalta määrittelemään tämän säännöksen perusteella jäsenvaltioille asetetut velvoitteet.

10 On syytä muistaa, että kuudennen direktiivin 2 artiklasta, jossa määritellään arvonlisäveron soveltamisala, ilmenee, että arvonlisäveroa kannetaan maan alueella ainoastaan taloudellisesta toiminnasta. Taloudellisen toiminnan käsite määritellään 4 artiklan 2 kohdassa siten, että siihen kuuluu kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta.

11 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa jotakin edellä lueteltua taloudellista toimintaa. Poikkeuksen tästä säännöstä muodostaa näin ollen 4 artiklan 5 kohdan ensimmäinen alakohta, jonka tulkintaa esillä oleva kysymys koskee ja jossa verovelvollisen käsitteen ulkopuolelle jätetään valtiot, hallinnolliset alueet, kunnat ja muut julkisoikeudelliset yhteisöt tiettyjen toimintojensa osalta, "vaikka ne tämän toiminnan tai liiketoimien yhteydessä kantaisivatkin maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai korvauksen".

12 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on vahvistanut 11.7.1985 (asia 107/84, komissio v. Saksan liittotasavalta, Kok. 1985, s. 2663) ja 26.3.1987 (asia 235/85, komissio v. Alankomaiden kuningaskunta, Kok. 1987, s. 1485)

antamissaan tuomioissa, kyseisestä säännöksestä ilmenee, kun sitä tarkastellaan direktiivin tavoitteiden valossa, että jotta verovelvollisuuden ulkopuolelle jättämisen sääntöä voidaan soveltaa, seuraavan kahden edellytyksen on täytyttävä: toimintaa harjoittaa julkisyhteisö, ja toimintaa harjoitetaan viranomaisen ominaisuudessa.

13 Viimeksi mainitun edellytyksen määrittely ei voi perustua, kuten on väitetty, julkisyhteisön toiminnan kohteeseen tai tavoitteeseen, koska nämä tekijät on otettu huomioon direktiivin muissa säännöksissä muita tarkoituksia varten.

14 Arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluvien tiettyjen taloudellisten toimien kohde tai tavoite on nimittäin ratkaiseva toisaalta julkisoikeudellisten yhteisöjen verovelvollisuuden ulkopuolelle jättämisen laajuuden rajoittamisen kannalta (kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan kolmas alakohta ja liite D) ja toisaalta direktiivin X osastossa säädettyjen verovapautusten määrittämisen kannalta. Direktiivin tämän osaston 13 artiklan A kohdan 1 alakohdassa säädetään erityisesti julkisoikeudellisten yhteisöjen tai muiden kyseessä olevan jäsenvaltion luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustamien laitosten tietylle toiminnalle niiden yleishyödyllisyyden perusteella myönnettävistä vapautuksista.

15 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan ensimmäisen alakohdan tarkastelu direktiivin kokonaisuuden kannalta osoittaa, että toiminnan harjoittamista koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen perusteella voidaan määritellä julkisyhteisöjen verovelvollisuuden ulkopuolelle jättämisen laajuus. Siltä osin kuin tässä säännöksessä asetetaan julkisoikeudellisten yhteisöjen verovelvollisuuden ulkopuolelle jättämisen edellytykseksi, että ne toimivat "viranomaisen ominaisuudessa", siinä suljetaan verovelvollisuuden ulkopuolelle jättämisen säännön ulkopuolelle toiminta, jota nämä yhteisöt eivät harjoita julkisoikeudellisena, vaan yksityisoikeudellisena oikeussubjektina. Ainoa peruste, jonka avulla voidaan varmuudella erottaa nämä kaksi toimien ryhmää toisistaan, on siten kansallisen oikeuden nojalla sovellettava oikeudellinen sääntely.

16 Edellä esitetystä seuraa, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa mainitut julkisoikeudelliset yhteisöt suorittavat mainitun säännöksen mukaista toimintaa "viranomaisen ominaisuudessa" silloin, kun ne toimivat niitä erityisesti koskevan oikeudellisen sääntelyn puitteissa. Kun ne sitä vastoin toimivat samoilla oikeudellisilla edellytyksillä kuin yksityiset taloudelliset toimijat, ei voida katsoa, että ne harjoittavat toimintaa "viranomaisen ominaisuudessa". Kansallisen tuomioistuimen asiana on luokitella kyseessä oleva toiminta tämä arviointiperuste huomioon ottaen.

17 Saatettaessa 4 artiklan 5 kohdan ensimmäisen alakohdan sääntö osaksi kansallista lainsäädäntöä on syytä muistaa, että kun kyseessä on direktiivissä asetettu tulosvelvoite, perustamissopimuksen 189 artiklan kolmannen kohdan nojalla kunkin jäsenvaltion asiana on valita muoto ja keinot, jotka ovat tavoitteen saavuttamisen kannalta tarkoituksenmukaiset.

18 Edellä esitetystä seuraa, että vaikka jäsenvaltioiden on varmistettava, että julkisyhteisöjen viranomaisen ominaisuudessa harjoittamasta toiminnasta tai suorittamista liiketoimista ei kanneta arvonlisäveroa, jos ne eivät kuulu toisessa ja kolmannessa alakohdassa säädettyihin poikkeuksiin, ne voivat kuitenkin valita sitä varten tarkoituksenmukaisimpana pitämänsä lainsäädäntötekniikan. Ne voivat niin ollen esimerkiksi joko pelkästään siirtää kansalliseen lainsäädäntöönsä kuudennessa direktiivissä käytetyn sanamuodon tai vastaavan ilmaisun taikka laatia luettelon toiminnoista, joiden osalta julkisoikeudellisia yhteisöjä ei voida pitää verovelvollisina.

19 Ensimmäiseen kysymykseen on siten vastattava, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan ensimmäistä alakohtaa on tulkittava siten, että mainitun säännöksen mukaista "viranomaisten ominaisuudessa" harjoitettavaa toimintaa on sellainen toiminta, jota julkisoikeudelliset yhteisöt harjoittavat niitä erityisesti koskevan oikeudellisen sääntelyn puitteissa, eikä tällaisena ole pidettävä toimintaa, jota ne harjoittavat samoilla oikeudellisilla edellytyksillä kuin yksityiset taloudelliset toimijat. Kukin jäsenvaltio valitsee lainsäädäntötekniikan, joka on tarkoituksenmukainen kyseisessä säännöksessä vahvistetun verovelvollisuuden ulkopuolelle jättämisen säännön saattamiseksi osaksi kansallista lainsäädäntöään.

Kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toisen alakohdan tulkinta

20 Toisella kysymyksellä pyritään toisaalta täsmentämään kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toisessa alakohdassa käytetyn ilmaisun "harjoittavat tällaista toimintaa tai suorittavat tällaisia liiketoimia" merkitystä ja toisaalta selvittämään, onko jäsenvaltioiden sisällytettävä verolainsäädäntöönsä kirjaimellisesti kyseisen säännöksen "kilpailun huomattavan vääristymisen" peruste tai vahvistettava määrälliset rajat tämän perusteen saattamiseksi osaksi kansallista lainsäädäntöään.

21 Aluksi on syytä korostaa, että sekä kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan sanamuodosta että sen rakenteesta ilmenee, että toisessa alakohdassa käytetty ilmaisu "harjoittavat tällaista toimintaa tai suorittavat tällaisia liiketoimia" vastaa ensimmäisessä alakohdassa mainittua toimintaa tai liiketoimia, eli julkisoikeudellisten yhteisöjen viranomaisen ominaisuudessa harjoittamaa toimintaa tai suorittamia liiketoimia, eikä näiden yhteisöjen yksityisoikeudellisina oikeussubjekteina harjoittamaa toimintaa, kuten edellä on esitetty.

22 Seuraavaksi on syytä todeta, että kyseisen säännöksen toisessa alakohdassa säädetään poikkeus sääntöön, jonka mukaan julkisoikeudelliset yhteisöt jäävät verovelvollisuuden ulkopuolelle viranomaisen ominaisuudessa harjoittamansa toiminnan tai suorittamiensa liiketoimien osalta, jos niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen. Kuudennen direktiivin tärkeimmän tavoitteen, eli verotuksen neutraalisuuden, varmistamiseksi otetaan kyseisessä säännöksessä näin ollen huomioon tilanne, jossa julkisoikeudelliset yhteisöt niitä erityisesti koskevaa oikeudellista sääntelyä noudattaen harjoittavat toimintaa, jonka osalta yksityiset oikeussubjektit voivat kilpailla niiden kanssa harjoittamalla tällaista toimintaa yksityisoikeudellisen sääntelyn tai hallinnollisen toimiluvan perusteella.

23 Tällaisessa tilanteessa jäsenvaltioiden on perustamissopimuksen 189 artiklan kolmannen kohdan nojalla varmistettava julkisoikeudellisten yhteisöjen pitäminen verovelvollisina, jos niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle on omiaan johtamaan huomattavaan kilpailun vääristymiseen. Sitä vastoin jäsenvaltiot eivät ole velvollisia saattamaan kirjaimellisesti tätä perustetta osaksi kansallista lainsäädäntöään eivätkä vahvistamaan verovelvollisuuden ulkopuolelle jättämistä koskevia määrällisiä rajoja.

24 Toiseen kysymykseen on siten vastattava, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toista alakohtaa on tulkittava siten, että jäsenvaltioiden on varmistettava julkisoikeudellisten yhteisöjen pitäminen verovelvollisina sellaisen toiminnan osalta, jota ne harjoittavat viranomaisen ominaisuudessa silloin, kun myös yksityiset oikeussubjektit voivat kilpailla niiden kanssa harjoittamalla tällaista toimintaa, jos niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle on omiaan johtamaan huomattavaan kilpailun vääristymiseen. Jäsenvaltiot eivät kuitenkaan ole velvollisia saattamaan kirjaimellisesti tätä perustetta osaksi kansallista lainsäädäntöään eivätkä vahvistamaan verovelvollisuuden ulkopuolelle jättämistä koskevia määrällisiä rajoja.

Kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan tulkinta

25 Kolmannessa kysymyksessä pyydetään selvittämään, velvoitetaanko jäsenvaltiot kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa saattamaan osaksi verolainsäädäntöään perusteen "merkitykseltään vähäinen" julkisoikeudellisten yhteisöjen verovelvollisuuden edellytykseksi direktiivin liitteessä D lueteltujen liiketoimien osalta, sekä voivatko jäsenvaltiot vahvistaa tätä varten verovelvollisuuden ulkopuolelle jättämistä koskevan määrällisen rajan.

26 On todettava, että kun edellä mainitussa säännöksessä säädetään, että julkisoikeudellisia yhteisöjä on joka tapauksessa pidettävä verovelvollisina liitteessä D luetelluista liiketoimista, jos nämä eivät ole merkitykseltään vähäisiä, siinä asetetaan tällaisten yhteisöjen verovelvollisuuden ulkopuolelle jättämisen sääntöä koskeva rajoitus sen rajoituksen lisäksi, joka johtuu ensimmäisessä alakohdassa säädetystä edellytyksestä, jonka mukaan kyseessä on oltava viranomaisen ominaisuudessa harjoitettu toiminta, ja toisessa alakohdassa säädetystä poikkeuksesta, jos kyseessä olevan toiminnan jättäminen verotuksen ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen. Direktiivin 4 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa pyritään siten varmistamaan, että tiettyjä taloudellisten toimien ryhmiä, joiden merkitys perustuu niiden kohteeseen, ei voida vapauttaa arvonlisäverosta sen perusteella, että julkisoikeudelliset yhteisöt harjoittavat niitä viranomaisen ominaisuudessa.

27 Julkisoikeudellisten yhteisöjen verovelvollisuutta sovelletaan jäsenvaltioissa direktiivin liitteessä D lueteltujen liiketoimien osalta kuitenkin ainoastaan, jos kyseiset liiketoimet eivät ole merkitykseltään vähäisiä. Ottaen huomioon kyseisen säännöksen rakenne sitä on tulkittava niin, että jäsenvaltioilla on oikeus vapauttaa verosta liitteessä D luetellut liiketoimet, jos ne ovat merkitykseltään vähäisiä, mutta niitä ei velvoiteta käyttämään tätä oikeutta. Jäsenvaltiot eivät siten myöskään ole velvolliset vahvistamaan määrällisiä rajoja kyseessä olevien liiketoimien verottamatta jättämiselle.

28 Esitettyyn kysymykseen on siten vastattava, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan kolmatta alakohtaa on tulkittava siten, että jäsenvaltioita ei velvoiteta saattamaan osaksi verolainsäädäntöään perustetta "merkitykseltään vähäinen" liitteessä D lueteltujen liiketoimien verottamisen edellytykseksi.

Kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan välitön oikeusvaikutus

29 Neljännessä kysymyksessä pyydetään selvittämään, voiko julkisoikeudellinen yhteisö vedota kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohtaan sellaisen kansallisen säännöksen soveltamista vastaan, jonka mukaan se on arvonlisäverovelvollinen sellaisen toiminnan osalta, jota se harjoittaa viranomaisen ominaisuudessa ja jota ei ole lueteltu kuudennen direktiivin liitteessä D ja jonka jättäminen verotuksen ulkopuolelle ei ole omiaan johtamaan huomattavaan kilpailun vääristymiseen.

30 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan (ks. erityisesti asia 8/81, Becker, tuomio 19.1.1982, Kok. 1982, s. 53) sellaisissa tapauksissa, joissa direktiivin säännökset ovat sisältönsä osalta ehdottomia ja riittävän täsmällisiä, niihin voidaan vedota kaikkia sellaisia kansallisia säännöksiä vastaan, jotka eivät ole direktiivin säännösten mukaisia silloin, kun toimenpiteitä niiden voimaan saattamiseksi ei ole toteutettu määräajassa. Yksityiset oikeussubjektit voivat myös vedota kyseisiin säännöksiin, siltä osin kuin niissä perustetaan oikeuksia, joihin voidaan vedota suhteessa valtioon.

31 On syytä todeta, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan säännökset vastaavat näitä arviointiperusteita, kun otetaan huomioon, että niissä on selkeästi määritelty yhteisöt ja toimet, joita verovelvollisuuden ulkopuolelle jättämisen sääntö koskee. Julkisoikeudelliset yhteisöt, jotka tässä yhteydessä on rinnastettava yksityisiin oikeussubjekteihin, saavat näin ollen vedota verovelvollisuuden ulkopuolelle jättämistä koskevaan sääntöön sellaisen toiminnan osalta, jota ne harjoittavat viranomaisen ominaisuudessa ja jota ei ole lueteltu direktiivin liitteessä D.

32 Tähän päätelmään ei vaikuta se, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toisessa alakohdassa säädetään sellaisen toiminnan verollisuudesta, jonka jättäminen verotuksen ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen. Tosiasiallisesti tämä verovelvollisuuden ulkopuolelle jättämisen sääntöä koskeva rajoitus on vain ehdollinen, ja vaikka sen soveltamiseen liittyy taloudellisten edellytysten arviointi, tämä arviointi ei jää tuomioistuinvalvonnan ulkopuolelle.

33 Neljänteen kysymykseen on siten vastattava, että julkisoikeudellinen yhteisö voi vedota kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohtaan sellaisen kansallisen säännöksen soveltamista vastaan, jonka mukaan se on arvonlisäverovelvollinen sellaisen toiminnan osalta, jota se harjoittaa viranomaisen ominaisuudessa

ja jota ei ole lueteltu kuudennen direktiivin liitteessä D ja jonka jättäminen verotuksen ulkopuolelle ei ole omiaan johtamaan huomattavaan kilpailun vääristymiseen.

Oikeudenkäyntikulut

32 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Italian tasavallan hallitukselle, Alankomaiden hallitukselle ja Euroopan yhteisöjen komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikuluista.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

on ratkaissut Commissione tributaria di secondo grado ja Commissione tributaria di primo grado di Piacenzan 8.5.1987 ja 28.4.1988 tekemillään päätöksillä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) **Kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan ensimmäistä alakohtaa on tulkittava siten, että mainitun säännöksen mukaista "viranomaisten ominaisuudessa" harjoitettavaa toimintaa on sellainen toiminta, jota julkisoikeudelliset yhteisöt harjoittavat niitä erityisesti koskevan oikeudellisen sääntelyn puitteissa, eikä tällaisena ole pidettävä toimintaa, jota ne harjoittavat samoilla oikeudellisilla edellytyksillä kuin yksityiset taloudelliset toimijat. Kukin jäsenvaltio valitsee lainsäädäntötekniikan, joka on tarkoituksenmukainen kyseisessä säännöksessä vahvistetun verovelvollisuuden ulkopuolelle jättämisen säännön saattamiseksi osaksi kansallista lainsäädäntöään.**

2) **Kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toista alakohtaa on tulkittava siten, että jäsenvaltioiden on varmistettava julkisoikeudellisten yhteisöjen pitäminen verovelvollisina sellaisen toiminnan osalta, jota ne harjoittavat**

viranomaisen ominaisuudessa silloin, kun myös yksityiset oikeussubjektit voivat kilpailla niiden kanssa harjoittamalla tällaista toimintaa, jos niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle on omiaan johtamaan huomattavaan kilpailun vääristymiseen. Jäsenvaltiot eivät kuitenkaan ole velvolliset saattamaan kirjaimellisesti tätä perustetta osaksi kansallista lainsäädäntöään eivätkä vahvistamaan verovelvollisuuden ulkopuolelle jättämistä koskevia määrällisiä rajoja.

3) **Kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan kolmatta alakohtaa on tulkittava siten, että jäsenvaltioita ei velvoiteta saattamaan osaksi verolainsäädäntöään perustetta "merkitykseltään vähäinen" liitteessä D lueteltujen liiketoimien verottamisen edellytykseksi.**

4) **Julkisoikeudellinen yhteisö voi vedota kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohtaan sellaisen kansallisen säännöksen soveltamista vastaan, jonka mukaan se on arvonlisäverovelvollinen sellaisen toiminnan osalta, jota se harjoittaa viranomaisen ominaisuudessa ja jota ei ole lueteltu kuudennen direktiivin liitteessä D ja jonka jättäminen verotuksen ulkopuolelle ei ole omiaan johtamaan huomattavaan kilpailun vääristymiseen.**

Due Slynn Schockweiler Mancini Joliet

O'Higgins Moitinho de Almeida Rodríguez Iglesias Grévisse

Julistettiin Luxemburgissa 17 päivänä lokakuuta 1989.

J.-G. Giraud
kirjaaja

O. Due
presidentti