YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

4 päivänä kesäkuuta 2009 *

Asiassa C-102/08,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 20.12.2007 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 5.3.2008, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Finanzamt Düsseldorf-Süd

vastaan

SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit A. Ó Caoimh, J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka ja A. Arabadjiev (esittelevä tuomari),

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: M. Poiares Maduro,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 21.1.2009 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG, edustajinaan Wirtschaftsprüfer/Steuerberater U. Prinz ja Rechtsanwalt A. Cordewener,

– Saksan hallitus, asiamiehinään M. Lumma ja C. Blaschke,

– Irlanti, asiamiehinään D. O'Hagan ja M. MacGrath, avustajanaan N. Travers, BL,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään D. Triantafyllou,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 4 artiklan 5 kohdan toisen ja neljännen alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty oikeudenkäynnissä, jossa valittajana on Finanzamt Düsseldorf-Süd (Düsseldorf-Südin verovirasto, jäljempänä Finanzamt) ja valittajan vastapuolena SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG (jäljempänä Salix) ja joka koskee oikeutta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen sellaisen rakennuksen rakentamisen osalta, joka tämän jälkeen vuokrattiin julkisoikeudelliselle yhteisölle, joka puolestaan antoi osan rakennuksesta pitkäaikaisesti alivuokralle kolmansille arvonlisäverovelvollisille.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön säännöstö

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklan mukaan arvonlisäveroa on kannettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta”.

4 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdassa 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.

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.

Edellä tarkoitettuja yhteisöjä on joka tapauksessa pidettävä verovelvollisina liitteessä D luetelluista liiketoimista, 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.”

5 Jäsenvaltioiden on kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan ensimmäisen alakohdan mukaisesti vapautettava verosta ”kiinteän omaisuuden vuokraus, lukuun ottamatta: – – alueiden vuokrausta kulkuneuvojen paikoitusta varten”.

6 Saman direktiivin 13 artiklan C kohdassa varataan jäsenvaltioille mahdollisuus myöntää verovelvollisilleen oikeus verotuksen valitsemiseen kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta, ja siinä sallitaan jäsenvaltioiden sekä rajoittaa valintaoikeuden laajuutta että säätää valintaoikeuden käyttöä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä.

Kansallinen säännöstö

7 Vuoden 1993 liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz 1993; BGBl. 1993 I, s. 565), sellaisena kuin se oli voimassa vuonna 1995 (jäljempänä UStG), 2 §:n 1 ja 3 momentissa säädettiin seuraavaa:

”1. Elinkeinonharjoittaja on henkilö, joka harjoittaa itsenäisesti liike- tai ammattitoimintaa. Yritys kattaa elinkeinonharjoittajan kaiken liiketoiminnan ja ammatinharjoittamisen. Liike- tai ammattitoimintaa on kaikki pysyväisluonteinen tulonhankkimistoiminta, vaikka sillä ei tavoiteltaisikaan voittoa tai vaikka yhteisö toimisi vain suhteessa jäseniinsä.

– –

3. Julkisoikeudelliset oikeushenkilöt harjoittavat liike- tai ammattitoimintaa ainoastaan siltä osin kuin tällaista toimintaa harjoitetaan niiden liikeyritysten (Körperschaftsteuergesetzin 1 §:n 1 momentin 6 kohta ja 4 §) taikka maa- tai metsätalousyritysten puitteissa. – –”

8 UStG:n 4 §:n 12 momentin a kohdassa säädettiin, että UStG:n 1 §:n 1 momentin 1–3 kohdassa tarkoitetuista liiketoimista verosta vapautettuja ovat ”kiinteän omaisuuden, sellaisten käyttöoikeuksien, joihin sovelletaan kiinteää omaisuutta koskevia yksityisoikeudellisia säännöksiä, ja sellaisten valtion valtaoikeuksien, jotka koskevat kiinteää omaisuutta, vuokraus”.

9 UStG:n 9 §:n 1 momentin mukaan ”elinkeinonharjoittaja voi pitää verollisena liiketointa, joka on vapautettu verosta UStG:n 4 §:n – – 12 momentin – – nojalla, kun kyseinen liiketoimi suoritetaan toiselle elinkeinonharjoittajalle tämän yritystä varten”.

10 UStG:n 9 §:n 2 momentin mukaan verovapaudesta luopuminen on sallittua vain ”siltä osin kuin suorituksen vastaanottaja käyttää tai suunnittelee käyttävänsä kiinteistöä yksinomaan sellaisiin liiketoimiin, jotka eivät sulje pois ostoihin sisältyvän veron vähentämistä. Elinkeinonharjoittajan on osoitettava, että nämä edellytykset täyttyvät”.

11 Yhteisöverolain (Körperschaftsteuergesetz; BGBl. 1991 I, s. 637), sellaisena kuin se oli voimassa vuonna 1995 (jäljempänä KStG), 1 §:n 1 momentin 6 kohdassa säädettiin, että julkisoikeudellisten oikeushenkilöiden ”liikeyritykset” (Betriebe gewerblicher Art), joiden johto tai kotipaikka on Saksassa, ovat yleisesti yhteisöverovelvollisia.

12 KStG:n 4 §:ssä säädettiin seuraavaa:

”1. Julkisoikeudellisten oikeushenkilöiden liikeyrityksiä ovat 1 §:n 1 momentin 6 kohdan mukaisesti kaikki yksiköt, jotka harjoittavat pysyväisluonteista taloudellista toimintaa tulonsaantitarkoituksessa, eikä kyseessä ole maa- tai metsätaloustoiminta, ja jotka erottuvat taloudellisesti oikeushenkilön kokonaistoiminnan sisällä, sanotun kuitenkaan rajoittamatta 5 kohdan soveltamista. Voitontavoittelu ja osallistuminen yleiseen taloudelliseen vaihdantaan ei ole välttämätöntä.

2. Liikeyritys on myös yleisesti verovelvollinen, jos se itse on julkisoikeudellinen oikeushenkilö.

– –

4. Liikeyrityksen harjoittamista on myös tällaisen yrityksen vuokraaminen.

5. Liikeyrityksiä eivät ole yritykset, joiden toiminta palvelee pääosin julkisen vallan käyttöä (Hoheitsbetriebe). Pelkästään sillä perusteella, että yksikölle on myönnetty pakottamis- tai yksinoikeuksia, ei voida vielä katsoa, että kyseessä olisi julkisen vallan käyttö.”

13 Ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdystä päätöksestä käy ilmi, että kiinteän omaisuuden pitkäaikaista vuokrausta ei katsota yhteisöverojärjestelmässä ”liikeyritykseksi”. Tämä arviointi ilmenee osittain KStG:n 4 §:n 4 momentista ja osittain yleisistä verosäännöksistä annetun vuoden 1977 lain (Abgabenordnung 1977) 14 §:stä, sellaisena kuin laki oli voimassa vuonna 1995 (jäljempänä AO).

14 AO:n 14 §:ssä säädettiin, että ”liiketoiminta on pysyväisluonteista itsenäistä toimintaa, josta saadaan tuloja tai muita taloudellisia etuja ja joka ei ole pelkkää omaisuuden hallinnointia. Voitontavoittelu ei ole välttämätöntä. Omaisuuden hallinnoinnista on pääsääntöisesti kyse silloin, kun omaisuutta hyödynnetään, esimerkiksi kun pääomaa sijoitetaan korkoa tuottavasti tai kiinteää omaisuutta annetaan vuokralle”.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

15 Kiinteistöjä vuokraava yhtiö Salix teki 20.3.1995 ”kiinteistöleasingsopimuksen” Industrie- und Handelskammer Offenbachin (Offenbachin teollisuus- ja kauppakamari, jäljempänä IHK) kanssa, joka on julkisoikeudellinen yhteisö. Tällä sopimuksella se sitoutui antamaan IHK:lle vuokralle 27 vuoden pituiseksi vuokra-ajaksi myöhemmin rakennettavan virastorakennuksen pysäköintihalleineen.

16 Salix sai rakennuksen valmiiksi samana vuonna ja luovutti sen IHK:lle. Viimeksi mainittu varasi osan toimistotiloista omaan käyttöönsä ja alivuokrasi loput toimistotilat pitkäaikaisesti liikevaihtoverovelvollisille kolmansille osapuolille. IHK varasi myös osan pysäköintihallin pysäköintipaikoista itselleen, osan niistä se alivuokrasi pitkäaikaisesti toimistotilojen alivuokralaisille ja muut paikat se antoi lyhytaikaisesti vastiketta vastaan ulkopuolisten pysäköintikäyttöön.

17 Voidakseen vähentää rakennuksen rakentamisen osalta ostoihin sisältyvän liikevaihtoveron, joka liittyi IHK:n alivuokralle antamaan rakennuksen osaan, Salix luopui UStG:n 9 §:n 1 momentin mukaisesti UStG:n 4 §:n 12 momentin a kohtaan perustuvasta vuokraustoiminnan verovapautuksesta. Se katsoi, että tämän luopumisen johdosta sillä oli oikeus mainittuun vähennykseen, koska se vuokrasi rakennusta liiketoimintaa varten toiselle yritykselle eli IHK:lle, joka puolestaan käytti rakennusta osittain liiketoimintaan, joka oikeuttaa ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen.

18 Salixin tiloissa tehdyn verotarkastuksen yhteydessä verotarkastaja ei kuitenkaan myöntänyt tätä vähennystä pitkäaikaisesti alivuokralle annetun rakennuksen osan osalta sillä perusteella, että IHK ei ollut toiminut UStG:n 9 §:n 1 momentissa tarkoitettuna ”elinkeinonharjoittajana” tämän vuokralleannon osalta.

19 Verotarkastaja totesi tältä osin, että UStG:n 2 §:n 3 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan julkisoikeudelliset oikeushenkilöt voivat harjoittaa liiketoimintaa vain KStG:n 1 §:n 1 momentin 6 kohdassa ja 4 §:ssä määriteltynä ”liikeyrityksenä”.

20 Verotarkastajan mukaan vain lyhytaikaista vuokrausta voidaan pitää mainituissa säännöksissä tarkoitettuna ”liiketoimintayksikkönä” harjoitettuna toimintana, kun taas pitkäaikainen vuokraus ei pelkkänä ”omaisuuden hallinnointina” ole mainittua toimintaa.

21 Tästä syystä Finanzamt teki 20.4.2001 muutetun vuotta 1995 koskeneen liikevaihtoveropäätöksen, jossa se hylkäsi ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen, jonka Salix oli tehnyt rakennuksen rakentamisen osalta ja joka liittyi IHK:n pitkäaikaisesti alivuokralle antamaan rakennuksen osaan.

22 IHK:n verotuksesta vastaavat veroviranomaiset eivät kuitenkaan yhtyneet tähän näkemykseen. Ne totesivat, että IHK on elinkeinonharjoittaja koko alivuokraustoiminnan osalta ja että IHK:n ilmoittama luopuminen verovapautuksesta näiden toimintojen osalta oli lainmukainen.

23 Sen johdosta, että Salixin tekemä oikaisuvaatimus muutetusta veropäätöksestä hylättiin, Salix nosti kanteen Finanzgericht Düsseldorfissa (Düsseldorfin veroasioita käsittelevä tuomioistuin).

24 Finanzgericht Düsseldorf hyväksyi Salixin nostaman kanteen. Vaikka Finanzgericht Düsseldorf katsoi, että IHK ei ollut harjoittanut pitkäaikaista alivuokraustoimintaa Saksan verolainsäädännössä tarkoitettuna elinkeinonharjoittajana, se totesi, että IHK:n oli kuitenkin katsottava tältä osin toimineen verovelvollisena ja siten ”elinkeinonharjoittajana” kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toisen ja neljännen alakohdan mukaisen kansallisen oikeuden tulkinnan nojalla.

25 Finanzgericht Düsseldorf katsoi, että sillä, että IHK:ta ei pidetty elinkeinonharjoittajana, asetettiin IHK yksityisiin kilpailijoihinsa nähden epäedullisempaan asemaan kyseisillä markkinoilla, koska sillä ei ollut mahdollisuutta valita verovelvollisuutta eikä siten mahdollisuutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa. Tästä voi kuitenkin seurata ”huomattava kilpailun vääristyminen”, jota kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toisessa alakohdassa pyritään estämään.

26 Finanzamt teki valituksen Bundesfinanzhofiin ja vaati Finanzgericht Düsseldorfin antaman tuomion kumoamista sekä Salixin kanteen hylkäämistä. Finanzamt vetoaa valituksensa tueksi siihen, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että mainitulla ”huomattavan kilpailun vääristymisen” käsitteellä on tarkoitus suojella yksinomaan yksityistä liiketoimintaa eli verovelvollisia yksityisiä yrityksiä ei-verovel-

vollisten julkisoikeudellisten yhteisöjen kilpailulta. Tästä syystä tämän säännöksen soveltaminen myös julkisoikeudellisten yhteisöjen eduksi on vastoin tämän säännöksen tavoitetta.

27 Bundefinanzhof katsoo ensimmäiseksi, että jäsenvaltiot voivat vedota kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan neljännessä alakohdassa säädettyyn mahdollisuuteen pitää julkisoikeudellisten yhteisöjen harjoittamaa toimintaa, joka on vapautettu arvonlisäverosta tämän direktiivin 13 tai 28 artiklan nojalla, sellaisena toimintana, jota nämä harjoittavat viranomaisen ominaisuudessa, vain jos tästä on säädetty nimenomaisesti lailla.

28 Ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdystä päätöksestä käy tältä osin ilmi, että Saksassa ei ole säädetty nimenomaisesti lailla julkisoikeudellisten yhteisöjen, jotka harjoittavat kiinteän omaisuuden vuokrausta, verovelvollisuudesta. Mainittujen yhteisöjen verovelvollisuus silloin, kun ne harjoittavat tällaista toimintaa, riippuu pääasiassa ainoastaan ”omaisuuden hallinnoinnin” käsitteen tulkinnasta. Tätä käsitettä ei ole kuitenkaan mainittu merkityksellisessä lainsäädännössä eli UStG:n 2 §:n 3 momentissa, KStG:n 1 §:n 1 momentin 6 kohdassa ja KStG:n 4 §:ssä eikä myöskään näillä säännöksillä hallintoviranomaisille annetussa lakisääteisessä valtuutuksessa.

29 Bundesfinanzhof pohtii toiseksi, voidaanko kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan neljättä alakohtaa soveltaa pääasiassa, koska mainitun säännöksen toisessa alakohdassa tarkoitettu huomattava kilpailun vääristyminen voisi koitua ennemminkin IHK:n itsensä kuin sen yksityisten kilpailijoiden vahingoksi, jos sen pitkäaikaista alivuokrausta koskevia liiketoimia pidettäisiin verottomina.

30 Bundesfinanzhof katsoo nimittäin, että vaikka kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toisella alakohdalla pyritään ensisijaisesti suojelemaan yksityistä liiketoimintaa julkisoikeudellisten yhteisöjen verottomalta toiminnalta, tämä ei kuitenkaan

sulje pois sitä, että näihin yhteisöihin voidaan myös soveltaa tässä säännöksessä säädettyä kilpailua koskevaa varaumaa. Tältä osin on huomattava, että tämä kilpailua koskeva varauma ei mainitun toisen alakohdan sanamuodon mukaan sisällä rajoituksia; sen mukaan ratkaisevaa on huomattavan kilpailun vääristymisen aiheutuminen, riippumatta siitä, kenen vahingoksi se aiheutuu. Bundesfinanzhof katsoo kuitenkin, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä voidaan löytää perusteita näille molemmille vastakkaisille tulkinnoille.

31 Näin ollen Bundesfinanzhof on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voivatko jäsenvaltiot ’pitää’ valtioiden, hallinnollisten alueiden, kuntien tai muiden julkisoikeudellisten yhteisöjen harjoittamaa toimintaa, joka on vapautettu verosta – – kuudennen – – direktiivin – – 13 artiklan nojalla, – – [saman] direktiivin – – 4 artiklan 5 kohdan neljännen alakohdan mukaisesti toimintana, jota nämä yhteisöt harjoittavat viranomaisen ominaisuudessa, ainoastaan, jos jäsenvaltiot säätävät tästä nimenomaisesti lailla?

2) Voiko – – kuudennen – – direktiivin – – 4 artiklan 5 kohdan neljännessä alakohdassa, luettuna yhdessä toisen alakohdan kanssa, tarkoitettu ’huomattava kilpailun vääristyminen’ olla kyseessä vain silloin, jos julkisoikeudellisen yhteisön jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen kilpailevien yksityisten verovelvollisten vahingoksi, vai myös silloin, jos julkisoikeudellisen yhteisön jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen sen vahingoksi?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

32 Bundesfinanzhof tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään, voivatko jäsenvaltiot vedota kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan neljännessä alakohdassa säädettyyn mahdollisuuteen pitää julkisoikeudellisten yhteisöjen harjoittamaa toimintaa, joka on vapautettu arvonlisäverosta tämän direktiivin 13 tai 28 artiklan nojalla, sellaisena toimintana, jota nämä harjoittavat viranomaisen ominaisuudessa, ainoastaan, jos tästä on säädetty nimenomaisesti lailla.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

33 Salix katsoo, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että jotta kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan neljännessä alakohdassa säädettyyn mahdollisuuteen voidaan vedota, jäsenvaltioiden on säädettävä lailla nimenomaisesti tästä mahdollisuudesta. Jäsenvaltioiden on nimittäin yhteisön direktiivien täytäntöönpanon yhteydessä valittava kansallisen oikeuden sitovat lainsäädäntövälineet, jotta ne voivat vahvistaa täsmälliset oikeussäännöt, jotka ovat yksiselitteisiä ja taloudellisten toimijoiden selkeästi tunnistettavissa. Salix lisää, että näillä laeilla voidaan kuitenkin delegoida hallinnolle alisteista täytäntöönpanovaltaa.

34 Saksan hallitus katsoo puolestaan, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan neljännen alakohdan saattaminen osaksi oikeusjärjestystä edellyttää lain säätämistä mutta että täytäntöönpanosäännöksen ei välttämättä tarvitse olla nimenomainen.

Mainitussa säännöksessä säädetyn mahdollisuuden täytäntöönpanon osalta on riittävää, että lainsäätäjän tarkoitus voidaan selvästi päätellä sovellettavista lainsäännöksistä tunnettujen oikeudellisten tulkintamenetelmien avulla. Toisin kuin ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin väittää, lainsäännöksiä on kuitenkin annettu mainitun säännöksen saattamiseksi osaksi kansallista oikeusjärjestystä.

35 Irlanti väittää, että yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että kun jäsenvaltiot saattavat direktiivin osaksi kansallista oikeusjärjestystään, niiden on saavutettava tässä direktiivissä säädetyt tavoitteet mutta ne voivat vapaasti valita muodot ja keinot tähän lopputulokseen pääsemiseksi. Irlanti katsoo pääasiassa, että Saksan lainsäädäntö, jossa tehdään selkeä ero omaisuuden hallinnoinnin ja liiketoimien välillä, tarjoaa riittävän varman oikeusperustan kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan neljännen alakohdan soveltamiselle niin, että nimenomaisten säännösten puuttumisella ei ole merkitystä.

36 Euroopan yhteisöjen komissio väittää, että yhteisön oikeuden yleisten periaatteiden noudattaminen edellyttää, että yhteisön direktiivit pannaan täytäntöön sellaisilla kansallisen oikeuden säännöillä, jotka ovat selkeitä ja muodollisia, joilla on välitön vaikutus suhteessa kansalaisiin, jotka on julkaistava virallisesti ja joita hallinto ei voi vapaasti muutella. Tästä syystä jäsenvaltioiden on säädettävä näistä säännöksistä lailla tai asetuksella. Nimenomainen ja tarkasti määritelty säännös olisi pääasiassa erityisen tarpeellinen, koska kyse on sellaisen poikkeuksen soveltamisalan määrittämisestä, joka on tehty niiden kaikkien henkilöiden verovelvollisuutta koskevaan periaatteeseen, jotka harjoittavat itsenäisesti jotakin kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa mainituista taloudellisista toiminnoista.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

37 Aluksi on todettava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan ensimmäisestä alakohdasta käy ilmi, että alueiden vuokraaminen kulkuneuvojen paikoitusta varten ei ole verosta vapautettujen toimintojen joukossa. Näin ollen tällaista toimintaa ei voida rinnastaa kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan neljännen alakohdan nojalla tämän säännöksen ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettuun, viranomaisen ominaisuudessa harjoitettuun toimintaan, jollei se itsessään täytä tätä edellytystä (ks. vastaavasti asia C-466/98, Fazenda Pública, tuomio 14.12.2000, Kok., s. I-11435, 44 kohta).

38 On kuitenkin täsmennettävä, että ”kiinteän omaisuuden vuokrauksen” käsite, joka on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitetun vapautuksen kohteena, käsittää välttämättä paitsi vuokrauksen pääkohteena olevien esineiden vuokraamisen myös kaikkien liitännäisesineiden vuokrauksen. Tämän vuoksi vapautuksen piiristä ei voida sulkea pois ajoneuvojen pysäköintiin tarkoitetun alueen vuokrausta, kun vuokraus liittyy läheisesti muuhun käyttöön tarkoitetun kiinteistön vuokraukseen siten, että vuokraukset muodostavat yhden ainoan liiketoimen (asia 173/88, Henriksen, tuomio 13.7.1989, Kok., s. 2763, 14 ja 15 kohta).

39 Pääasiassa ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen on tarvittaessa varmistettava kaikki merkitykselliset seikat huomioon ottaen, onko siinä, että IHK antaa ajoneuvojen pysäköintiin tarkoitettuja maanalaisia alueita pitkäaikaisesti alivuokralle samassa rakennuksessa sijaitsevien toimistotilojen pitkäaikaisille alivuokralaisille, kyse edellisessä kohdassa esitetyssä oikeuskäytännössä tarkoitetusta yhdestä ainoasta liiketoimesta. Jos näin ei ole, IHK:n harjoittamaa pysäköintipaikkojen alivuokrausta ei voida mitenkään rinnastaa kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan neljännen alakohdan nojalla toimintaan, jota harjoitetaan kyseisen säännöksen ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetussa viranomaisen ominaisuudessa.

40 Sen osalta, voivatko jäsenvaltiot vedota kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan neljännessä alakohdassa säädettyyn mahdollisuuteen vain, jos ne ovat säätäneet tästä etukäteen nimenomaisesti lailla, on muistutettava, että yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä on katsottu, että direktiivin saattaminen osaksi valtion sisäistä oikeutta ei vaadi välttämättä sen säännösten muodollista ja sanatarkkaa toistamista nimenomaisessa ja erityisessä oikeusnormissa ja että yleinen oikeustila saattaa direktiivin sisällön huomioon ottaen olla tältä osin riittävä, mikäli sillä turvataan direktiivin täysimääräinen soveltaminen riittävän selvästi ja täsmällisesti (asia C-131/88, komissio v. Saksa, tuomio 28.2.1991, Kok., s. I-825, 6 kohta; asia C-49/00, komissio v. Italia, tuomio 15.11.2001, Kok., s. I-8575, 21 kohta ja asia C-410/03, komissio v. Italia, tuomio 28.4.2005, Kok., s. I-3507, 60 kohta).

41 Oikeusvarmuuden vaatimuksen noudattamiseksi on erityisen tärkeää, että tilanteessa, jossa direktiivin tarkoituksena on luoda yksityisille oikeuksia, näillä on mahdollisuus tuntea kaikki oikeutensa ja tarvittaessa mahdollisuus vedota niihin kansallisissa tuomioistuimissa (ks. em. asia komissio v. Saksa, tuomion 6 kohta; em. asia komissio v. Italia, tuomio 15.11.2001, 21 ja 22 kohta ja em. asia komissio v. Italia, tuomio 28.4.2005, 60 kohta).

42 Kunkin jäsenvaltion on nimittäin pantava direktiivit täytäntöön tavalla, joka vastaa täysin yhteisön lainsäätäjän asettamaa oikeudellisten tilanteiden selvyyden ja varmuuden vaatimusta, jäsenvaltioissa toimivien henkilöiden etujen mukaisesti. Tämän vuoksi direktiivin säännökset on pantava täytäntöön kiistattoman sitovasti ja riittävän konkreettisesti, täsmällisesti ja selvästi (asia C-354/99, komissio v. Irlanti, tuomio 18.10.2001, Kok., s. I-7657, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Erityisesti pelkkää hallintokäytäntöä, jolle on ominaista se, että hallintoelimet voivat halutessaan muuttaa sitä, ja jota ei riittävällä tavalla tehdä julkiseksi, ei voida pitää EY:n perustamissopimuksen mukaisten velvoitteiden pätevänä täyttämisen muotona (ks.

asia C-334/94, komissio v. Ranska, tuomio 7.3.1996, Kok., s. I-1307, 30 kohta ja asia C-197/96, komissio v. Ranska, tuomio 13.3.1997, Kok., s. I-1489, 14 kohta).

44 Vaikka ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida, täyttyvätkö tämän tuomion 40–43 kohdassa esitetyt täytäntöönpanon edellytykset pääasiassa, yhteisöjen tuomioistuin voi kuitenkin, antaakseen kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllisen vastauksen, antaa kyseiselle tuomioistuimelle kaikki tarpeellisiksi katsomansa ohjeet (ks. erityisesti asia C-49/07, MOTOE, tuomio 1.7.2008, Kok., s. I-4863, 30 kohta ja asia C-414/07, Magoora, tuomio 22.12.2008, Kok., s. I-10921, 33 kohta).

45 Käsiteltävänä olevassa asiassa ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdystä päätöksestä käy ilmi, että Saksan verolainsäädännön mukaan IHK:lla oleva mahdollisuus valita verovelvollisuus riippuu yksinomaan siitä, pidetäänkö julkisoikeudellisten yhteisöjen harjoittamaa rakennusten vuokrausta liikeyrityksenä toteutettuna liiketoimintana vai pelkästään omaisuuden hallinnointina.

46 Ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdystä päätöksestä ilmenee tältä osin, kuten tämän tuomion 28 kohdassa on todettu, että omaisuuden hallinnointia koskevaa ratkaisevaa käsitettä ei ole mainittu merkityksellisessä lainsäädännössä eli UStG:ssä ja KStG:ssä eikä näillä säännöksillä hallintoviranomaisille annetussa lakisääteisessä valtuutuksessa.

47 Siltä osin kuin Saksan hallitus huomauttaa, että AO:n 14 §:ssä säädetään omaisuuden hallinnoinnin käsitteestä ja erotetaan se liiketoiminnasta, on kuitenkin todettava, että ennakkoratkaisupyyntöä koskevasta päätöksestä ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen tilanne ei kuulu suoraan tämän 14 §:n soveltamisalaan.

48 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin täsmensi nimittäin yhtäältä, että merkityksellisessä lainsäädännössä ei tehdä eroa omaisuuden hallinnoinnin ja liiketoiminnan välillä. Toisaalta kyseinen tuomioistuin on nimenomaisesti todennut, että siltä osin kuin tätä eroa katsotaan voitavan kuitenkin soveltaa yhteisöverojärjestelmään, tämä arviointi on johdettavissa vain päätelmästä, joka perustuu sitä paitsi osittain AO:n 14 §:ään ja osittain KStG:n 4 §:n 4 momenttiin.

49 Ennakkoratkaisupyyntöä koskevasta päätöksestä ilmenee lopuksi, toisin kuin Finanzamt väittää, että veroviranomainen, joka on toimivaltainen tutkimaan IHK:n vaatimuksen, joka koskee ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä, katsoi, että pitkäaikainen vuokraus on myös liiketoimintaa, joka oikeuttaa viime kädessä tekemään vähennyksen. Näin ollen on todettava, että on olemassa erilaisia hallintokäytäntöjä.

50 Ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdystä päätöksestä käy ilmi lisäksi, että Saksassa ei ole säädetty nimenomaisesti lailla kiinteän omaisuuden vuokrausta harjoittavien julkisoikeudellisten yhteisöjen verovelvollisuudesta.

51 Tältä osin on korostettava, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan neljännen alakohdassa säädetään, että jäsenvaltioilla on mahdollisuus, mutta ei velvollisuutta, pitää julkisoikeudellisten yhteisöjen harjoittamaa toimintaa, joka on vapautettu arvonlisäverosta kuudennen direktiivin 13 tai 28 artiklan nojalla, sellaisena toimintana, jota nämä harjoittavat viranomaisen ominaisuudessa. Tämän säännöksen saattaminen osaksi kansallista oikeusjärjestystä ei siten ole pakollista.

52 Tästä seuraa, että jotta jäsenvaltiot voivat käyttää tässä säännöksessä säädettyä mahdollisuutta, niiden on päätettävä vedota siihen.

53 Lisäksi on todettava, että mainitun mahdollisuuden nojalla jäsenvaltiot voivat vedota näiden toimintojen osalta kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädettyyn poikkeukseen, jolla poiketaan siitä kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa ja 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetystä pääsäännöstä, jonka mukaan kaikki taloudellinen toiminta on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista.

54 Koska kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan neljännessä alakohdassa säädetään kuitenkin poikkeuksesta tässä direktiivissä säädettyihin pääsääntöihin, tätä säännöstä on tulkittava suppeasti.

55 Näin ollen on katsottava, että jotta jäsenvaltiot voivat vedota kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan neljännessä alakohdassa säädettyyn mahdollisuuteen, niiden on nimenomaisesti päätettävä näin. Niiden on täten säädettävä, että julkisoikeudellisten yhteisöjen tiettyjä toimintoja, jotka on vapautettu arvonlisäverosta kuudennen direktiivin 13 tai 28 artiklan nojalla, on pidettävä sellaisena toimintana, jota nämä harjoittavat viranomaisen ominaisuudessa.

56 Tältä osin on täsmennettävä, että jäsenvaltiot voivat valita tarkoituksenmukaisimmaksi katsomansa lainsäädäntötekniikan. Ne voivat niin ollen esimerkiksi joko pelkästään siirtää kansalliseen lainsäädäntöönsä kuudennessa direktiivissä käytetyn sanamuodon tai vastaavan ilmaisun taikka laatia luettelon julkisoikeudellisten yhteisöjen toiminnoista, jotka on vapautettu arvonlisäverosta kuudennen direktiivin 13 tai 28 artiklan nojalla ja joita on pidettävä sellaisena toimintana, jota nämä harjoittavat viranomaisen ominaisuudessa (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat 231/87 ja 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino ym., tuomio 17.10.1989, Kok., s. 3233, Kok. Ep. X, s. 215, 18 kohta).

57 Toimeenpanoviranomainen voidaan nimittäin valtuuttaa lailla määrittämään julkisoikeudellisten yhteisöjen toiminnot, jotka on vapautettu arvonlisäverosta kuudennen direktiivin 13 tai 28 artiklan nojalla ja joita pidetään sellaisena toimintana, jota nämä harjoittavat viranomaisen ominaisuudessa, sillä edellytyksellä, että nämä soveltamista koskevat päätökset ovat kiistattoman sitovia ja ne täyttävät asetetut konkreettisuuden, täsmällisyyden ja selkeyden vaatimukset, jotta oikeudellisten tilanteiden varmuus voidaan taata, ja ne voidaan saattaa kansallisten tuomioistuinten kontrolloitaviksi (ks. analogisesti em. asia Fazenda Pública, tuomion 35 kohta).

58 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että jäsenvaltioiden on annettava asiasta nimenomaiset säännökset, jotta ne voivat vedota kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan neljännessä alakohdassa säädettyyn mahdollisuuteen, jonka mukaan julkisoikeudellisten yhteisöjen tiettyjä toimintoja, jotka on vapautettu arvonlisäverosta tämän direktiivin 13 tai 28 artiklan nojalla, pidetään sellaisena toimintana, jota nämä harjoittavat viranomaisen ominaisuudessa.

Toinen kysymys

59 Bundesfinanzhof tiedustelee toisella kysymyksellään lähinnä sitä, onko kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toista alakohtaa tulkittava siten, että julkisoikeudellisia yhteisöjä on pidettävä verovelvollisina niiden viranomaisen ominaisuudessa suorittamista toiminnoista tai liiketoimista paitsi silloin, kun niiden verovelvollisuuden ulkopuolelle jättäminen mainitun säännöksen ensimmäisen ja neljännen alakohdan nojalla johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen kilpailevien yksityisten vahingoksi, myös silloin, kun tämä verovelvollisuuden ulkopuolelle jättäminen johtaisi tällaiseen kilpailun vääristymiseen niiden itsensä vahingoksi.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

60 Salix, Saksan hallitus ja komissio huomauttavat, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toisen alakohdan sanamuoto kattaa väistämättä kaikenlaisen ”huomattavan kilpailun vääristymisen”, riippumatta siitä, kenen vahingoksi se aiheutuu. Näiden yhteisöjen jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle sulkee niiltä kuitenkin pois oikeuden ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen, ja se voi myös johtaa kilpailun vääristymiseen ei-verovelvollisen vahingoksi. Koska kilpailu vääristyy julkisoikeudellisten yhteisöjen tai niiden yksityisten kilpailijoiden eduksi, on todettava, että arvonlisäverotuksen alalla yhdenvertaisen kohtelun periaatetta ilmentävää verotuksen neutraalisuuden periaatetta on loukattu. Tällainen tulkinta on nimittäin sellaisenaan kilpailun suojaamisen periaatteen mukainen ilman, että kyseessä olevan yksittäisen toimijan subjektiiviset ominaisuudet on otettava huomioon.

61 Irlanti huomauttaa sen sijaan, että vaikka kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toisen alakohdan sanamuodossa ei täsmennetä yksityiskohtaisemmin ”huomattavan kilpailun vääristymisen” käsitettä, mainitun 4 artiklan 5 kohdan tarkoituksena on jättää julkisoikeudelliset yhteisöt kuudennen direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle. Yhteisön lainsäätäjän tarkoituksena ei ole koskaan ollut sallia julkisoikeudellisten yhteisöjen itse vedota tähän poikkeukseen, jotta niitä voitaisiin pitää verovelvollisina toiminnoistaan. Tällainen tulkinta johtaisi lisäksi siihen, että mainitun säännöksen neljännessä alakohdassa jäsenvaltioille annetulla harkintavallalla ei olisi merkitystä, ja se olisi myös saman säännöksen toisen alakohdan sen tavoitteen vastainen, joka on yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan se, että kilpailevia yksityisiä on suojattava julkisoikeudellisten yhteisöjen toiminnalta.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

62 Aluksi on todettava, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan ensimmäisen alakohdan nojalla julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä arvonlisäverovelvollisina ja että saman säännöksen neljännen alakohdan nojalla jäsenvaltiot voivat pitää näiden yhteisöjen harjoittamaa toimintaa, joka on vapautettu arvonlisäverosta mainitun direktiivin 13 tai 28 artiklan nojalla, sellaisena toimintana, jota nämä harjoittavat viranomaisen ominaisuudessa.

63 Myös silloin kun nämä yhteisöt harjoittavat tällaista toimintaa viranomaisen ominaisuudessa, niitä on kuitenkin pidettävä 4 artiklan 5 kohdan toisen alakohdan mukaan verovelvollisina siltä osin kuin niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen.

64 Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen tehtävänä on täten ensiksi todeta, onko IHK:n harjoittama vuokraustoiminta kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä tai neljännessä alakohdassa tarkoitettua julkisoikeudellisen yhteisön harjoittamaa toimintaa, jota tämä harjoittaa viranomaisen ominaisuudessa. Vain siinä tapauksessa, että näin on, kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toista alakohtaa voidaan soveltaa (ks. vastaavasti em. asia Fazenda Pública, tuomion 43 kohta ja asia C-288/07, Isle of Wight Council ym., tuomio 16.9.2008, Kok., s. I-7203, 30–32 kohta).

65 Ensimmäiseksi on todettava, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toisen alakohdan mukaan julkisoikeudellisia yhteisöjä on pidettävä, jos ne harjoittavat

toimintaa tai suorittavat liiketoimia viranomaisen ominaisuudessa, verovelvollisina tämän toiminnan tai näiden liiketoimien osalta, ”jos niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen”.

66 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toisessa alakohdassa ei siis täsmennetä henkilöitä, joita tällä säännöksellä pyritään suojaamaan tältä huomattavalta kilpailun vääristymiseltä, joka johtuu julkisoikeudellisten yhteisöjen jättämisestä verovelvollisuuden ulkopuolelle.

67 Toiseksi on todettava, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toisen alakohdan tarkoituksena on vahvistaa tämän direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa sekä 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa esitetty pääsääntö, jonka mukaan kaikki taloudellinen toiminta on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista, koska mainitussa toisessa alakohdassa säädetään poikkeuksesta julkisoikeudellisten yhteisöjen verovelvollisuuden ulkopuolelle jättämiseen sellaisten toimintojen tai liiketoimien osalta, joita ne harjoittavat tai suorittavat viranomaisen ominaisuudessa (ks. em. asia Isle of Wight Council ym., tuomion 38 kohta).

68 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toista alakohtaa ei tästä syystä voida tulkita suppeasti (ks. em. asia Isle of Wight Council ym., tuomion 60 kohta).

69 Kolmanneksi kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toisen alakohdan tavoitteista, joihin erityisesti Irlanti viittaa, on todettava, että mistään ei ilmene, että tämän säännöksen tarkoituksena on varmistaa, että huomattavan kilpailun vääristymisen seuraukset, joita julkisoikeudellisten yhteisöjen jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle mainitun säännöksen ensimmäisen tai neljännen alakohdan nojalla voi aiheuttaa, koituvat niiden vahingoksi.

70 Neljänneksi on todettava, että kuudennen direktiivin 17 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Sitä sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettujen liiketoimien yhteydessä (ks. erityisesti asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995, Kok., s. I-1883, 18 kohta; yhdistetyt asiat C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000, Kok., s. I-1577, 43 kohta ja yhdistetyt asiat C-439/04 ja C-440/04, Kittel ja Recolta Recycling, tuomio 6.7.2006, Kok., s. I-6161, 47 kohta).

71 Vähennysjärjestelmässä pyritään nimittäin vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken sen taloudellisen toiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen neutraalisuuden tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. erityisesti asia C-408/98, Abbey National, tuomio 22.2.2001, Kok., s. I-1361, 24 kohta; asia C-25/03, HE, tuomio 21.4.2005, Kok., s. I-3123, 70 kohta ja em. yhdistetyt asiat Kittel ja Recolta Recycling, tuomion 48 kohta).

72 Tästä seuraa, että vähennysoikeutta voidaan lähtökohtaisesti soveltaa verovelvollisten toteuttamien tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten koko ketjuun, kun nämä toimivat tässä ominaisuudessa toisten verovelvollisten liiketoiminnan tarkoitusta varten (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, Optigen ym., tuomio 12.1.2006, Kok., s. I-483, 52 kohta ja em. yhdistetyt asiat Kittel ja Recolta Recycling, tuomion 45 kohta).

73 Ei voida kuitenkaan sulkea pois sitä, että julkisoikeudellisen yhteisön, joka harjoittaa tietynlaista toimintaa tai toteuttaa tiettyjä liiketoimia, jättämisellä verovelvollisuuden ulkopuolelle, minkä johdosta mainittua oikeutta arvonlisäveron vähennykseen ei ole, voi olla vaikutuksia tavaroiden ja palvelujen luovutus- ja suoritusketjuun yksityissektorilla toimivien verovelvollisten vahingoksi.

74 Kuten tämän tuomion 17–21 kohdassa on todettu, IHK:n jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle pääasiassa estää nimittäin Salixia, joka on yksityisoikeudellinen oikeushenkilö, käyttämästä oikeutta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen.

75 Kaikesta edellä esitetystä seuraa, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toinen alakohta koskee myös kilpailun vääristymistä julkisoikeudellisten yhteisöjen vahingoksi.

76 Toiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toista alakohtaa on tulkittava siten, että julkisoikeudellisia yhteisöjä on pidettävä verovelvollisina niiden viranomaisen ominaisuudessa suorittamista toiminnoista tai liiketoimista paitsi silloin, kun niiden verovelvollisuuden ulkopuolelle jättäminen mainitun säännöksen ensimmäisen ja neljännen alakohdan nojalla johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen kilpailevien yksityisten vahingoksi, myös silloin, kun tämä verovelvollisuuden ulkopuolelle jättäminen johtaisi tällaiseen kilpailun vääristymiseen niiden itsensä vahingoksi.

Oikeudenkäyntikulut

77 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:

1) **Jäsenvaltioiden on annettava asiasta nimenomaiset säännökset, jotta ne voivat vedota jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 5 kohdan neljännessä alakohdassa säädettyyn mahdollisuuteen, jonka mukaan julkisoikeudellisten yhteisöjen harjoittamaa tietynlaista toimintaa, joka on vapautettu arvonlisäverosta tämän direktiivin 13 tai 28 artiklan nojalla, pidetään sellaisena toimintana, jota nämä harjoittavat viranomaisen ominaisuudessa.**

2) **Kuudennen direktiivin 77/388 4 artiklan 5 kohdan toista alakohtaa on tulkittava siten, että julkisoikeudellisia yhteisöjä on pidettävä verovelvollisina niiden viranomaisen ominaisuudessa suorittamista toiminnoista tai liiketoimista paitsi silloin, kun niiden verovelvollisuuden ulkopuolelle jättäminen mainitun säännöksen ensimmäisen ja neljännen alakohdan nojalla johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen kilpailevien yksityisten vahingoksi, myös silloin, kun tämä verovelvollisuuden ulkopuolelle jättäminen johtaisi tällaiseen kilpailun vääristymiseen niiden itsensä vahingoksi.**

Allekirjoitukset