JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
F. G. JACOBS
13 päivänä joulukuuta 2001 [1]

1. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin [2] 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan toisen luetelmakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat myöntää tiettyjä vapautuksia arvonlisäverosta edellyttäen, että vapautuksesta hyötyvän yhteisön johdossa ja hallinnossa työskentelevät henkilöt toimivat pääasiallisesti vapaaehtoisuusperiaatteella ja että heille ei koidu välitöntä tai välillistä hyötyä toiminnan tuloksesta.

2. High Court of Justice (England & Wales) haluaa pääasiallisesti selvittää, miten tätä ehtoa on tulkittava, kun kyseessä olevalla yhteisöllä on yhtäältä yksi tai useampi hallintoelin, jonka jäsenille ei makseta palkkaa, ja toisaalta yksi tai useampi johtaja tai muuta johtohenkilöstöä, jolle maksetaan palkkaa ja joka ei ole tämän elimen tai näiden elinten jäseniä.

1 — Alkuperäinen kieli: englanti.

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

Kuudes direktiivi

3. Kuudennen direktiivin 2 artiklan nojalla arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta. Direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka harjoittaa taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. Direktiivin mukaan tietyt liiketoimet on kuitenkin vapautettu tai voidaan vapauttaa arvonlisäverosta.

4. Direktiivin 13 artiklan A kohdan otsikkona on "Tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävät vapautukset", ja sen 1 alakohdassa luetellaan liiketoimia, jotka jäsenvaltioiden on vapautettava verosta "edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi". Näihin liiketoimiin kuuluvat n alakohdan nojalla "tietyt julkisoikeudellisten laitosten tai muiden kyseisen jäsenvaltion tunnustamien kulttuurilaitosten suorittamat kulttuuripalvelujen suoritukset ja niihin läheisesti liittyvät tavaroiden luovutukset".

5. Direktiivin 28 artiklan 3 kohdan a alakohdan nojalla, kun sitä luetaan yhdessä liitteessä E olevan 5 kohdan kanssa, jäsenvaltioiden ei edellytetty vapauttavan 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdassa mainittuja liiketoimia verosta siirtymäkauden aikana; tämä mahdollisuus kuitenkin poistettiin 1.1.1990 lukien. [3]

6. Direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdassa säädetään rajoituksista, joita on määrättävä tietyille 13 artiklan A kohdan 1 alakohdassa luetelluille vapautuksille, joihin kuuluvat n alakohdassa mainitut vapautukset. Edelleen A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa luetellaan ehtoja, joita jäsenvaltiot voivat asettaa vapautuksen myöntämiselle muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta kussakin yksittäistapauksessa. Toisessa luetelmakohdassa esitetyn ehdon mukaan kyseessä olevien yhteisöjen "johdossa ja hallinnossa toimivien henkilöiden on toimittava pääasiallisesti vapaaehtoisuusperiaatteella, eikä heille saa omassa toiminnassaan tai välikäsien kautta koitua välitöntä tai välillistä hyötyä toiminnan tuloksesta".

Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädäntö

7. Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen mukaan direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohtaa ei pantu täytäntöön Yhdistyneessä kuningaskunnassa ennen kuin vuoden 1996 Value Added Tax (Cultural Services) Order (kulttuuripalvelujen arvonlisäveroasetus; jäljempänä vuoden 1996 asetus) tuli voimaan 1.6.1996, vaikka kyseistä kohtaa piti soveltaa 1.1.1990 lukien. Vuoden 1996 asetuksella muutettiin vuoden 1994 Value Added Tax Actiä (vuoden 1994 arvonlisäverolaki) ottamalla käyttöön uusi verosta vapautettujen liiketoimien luokka, johon kuuluu asetuksessa tarkoitetun yhteisön tarjoama sisäänpääsyoikeus muun muassa eläintarhaan. "Asetuksessa tarkoitettu yhteisö" määritellään miksi tahansa (muuksi kuin julkisoikeudelliseksi) yhteisöksi, joka täyttää sen edellytyksen, jonka mukaan sen muun muassa "johdossa ja hallinnossa toimivat henkilöt toimivat vapaaehtoisuusperiaatteella, eikä heille koidu toiminnasta välitöntä tai välillistä hyötyä". Sanan "pääasiallisesti" pois jättäminen ei näytä aiheuttavan erimielisyyttä; asianosaiset ovat yksimielisiä siitä, että asetusta on tulkittava yhdenmukaisesti kuudennen direktiivin kanssa.

Asian käsittelyn vaiheet

8. Kun vuoden 1996 asetus oli tullut voimaan, asetuksessa tarkoitettuja yhteisöjä pyydettiin esittämään Commissioners of Customs & Exciselle (jäljempänä verottaja) vaatimuksensa arvonlisäveron palauttamisesta 1.1.1990 lukien. Zoological Society of London (jäljempänä Society) oli Yhdistyneen kuningaskunnan tällöin voimassa olleen lainsäädännön mukaisesti perinyt arvonlisäveroa sisäänpääsymaksuista ylläpitämäänsä kahteen eläintarhaan. Koska Society piti itseään asetuksessa tarkoitet-

3 — Ks. jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — tiettyjen kuudennen direktiivin 77/388/ETY 28 artiklan 3 kohdassa säädettyjen poikkeusten kumoaminen — 18 päivänä heinäkuuta 1989 annetun kahdeksannentoista neuvoston direktiivin 89/465/ETY (EYVL L 226, s. 21) 1 artikla.

tuna yhteisönä, se pyysi verottajaa palauttamaan kyseiset arvonlisäveromaksut, joiden määrä oli noin 6 000 000 Englannin puntaa. Verottaja oli kuitenkin sitä mieltä, että Society ei täyttänyt edellytystä, jonka mukaan sen "johdossa ja hallinnossa toimivat henkilöt toimivat vapaaehtoisuusperiaatteella eikä heille koidu toiminnasta välitöntä tai välillistä hyötyä", ja näin ollen se kieltäytyi palauttamasta arvonlisäveroa.

9. Mielipide-ero perustuu eriäviin tulkintoihin siitä, miten Societya johdetaan ja hallinnoidaan. Asianosaiset ovat kuitenkin yhtä mieltä seuraavista seikoista.

10. Societyn (joka ei ole julkisoikeudellinen yhteisö) ensisijaisena päämääränä on eläintieteen edistäminen, ja se voi perustamiskirjansa mukaan harjoittaa erilaisia toimintoja tähän päämäärään pyrkiessään. Niinpä sen omistuksessa ja johdossa on esimerkiksi Lontoon eläintarha ja Whipsnaden villieläinpuisto, joihin yleisö pääsee sisäänpääsymaksua vastaan.

11. Societyyn kuuluu noin 4000 yksittäistä jäsentä, jotka valitsevat puheenjohtajan, sihteerin, varainhoitajan ja hallituksen. Kukaan Societyn edellä mainituista luottamushenkilöistä tai jäsenistä tai sen hallituksen jäsenistä ei saa minkäänlaista korvausta Societylta eikä heille myöskään koidu taloudellista hyötyä Societyn toiminnasta. Hallituksen jäsenet, kyseiset luottamushenkilöt mukaan lukien, voivat ainoastaan saada korvauksen aiheutuneista kuluista. Hallitus on Societyn hallintoelin, jolla on yleinen vastuu sen tulojen, omaisuuden ja liikeasioiden johdosta, valvonnasta ja hallinnosta. Se kokoontuu kuudesti vuodessa käsittelemään Societyn asioita, ja se on myös nimittänyt seitsemän hallintovaliokuntaa tai -komiteaa, jotka vastaavat tiettyjen kyseiseen liiketoimintaan liittyvien asioiden valvonnasta; ne kokoontuvat neljästä kahdeksaan kertaan vuodessa, ja niiden jäsenet eivät myöskään saa palkkaa, vaan kulukorvauksen samalla tavoin kuin hallituksen jäsenet.

12. Society työllistää lisäksi useita satoja ihmistä, joihin kuuluvat pääjohtaja ja neljä johtajaa, jotka eivät saa olla Societyn jäseniä, mutta joille se voi maksaa "kohtuullisen ja asianmukaisen" korvauksen. Pääjohtaja ja johtajat osallistuvat Societyn toimintaan erityisten vastuualueittensa mukaisesti, ja he käyvät hallituksen ja hallintovaliokuntien ja -komiteoiden kokouksissa tarpeen mukaan, mutta he eivät ole näiden jäseniä. Johtajiin kuuluvat talousjohtaja, henkilöstöjohtaja ja kummankin Societyn omistaman eläintarhan johtaja, joista jälkimmäiset ovat vastuussa eläintarhojen juoksevasta hallinnosta.

13. Verottajan ja Societyn välinen erimielisyys koskee sitä, missä määrin Societyn palkkaama henkilökunta ja erityisesti johtajat ovat mukana sen toiminnan johdossa ja hallinnossa edellä mainitussa vapautuksessa tarkoitetulla tavalla.

14. Kun Societyn arvonlisäveron palauttamista koskeva vaatimus oli hylätty, se

saattoi asian VAT and Duties Tribunaliin (jäljempänä Tribunal), joka päätyi Societyn kannalle sen esikysymyksen osalta, mitä tarkoitetaan ilmaisulla "johdossa ja hallinnossa toimivat henkilöt toimivat pääasiallisesti vapaaehtoisuusperiaatteella". Tribunal oli sitä mieltä, että tällä edellytyksellä ei viitattu kyseessä olevan yhteisön eri toimintojen vaan koko yhteisön keskushallintoon ja että se ei estänyt ottamasta palvelukseen henkilöitä, jotka ovat johto- tai hallintotehtävissä keskushallinnon päätöksentekovaltaa käyttävän elimen tai elinten todellisen johdon alaisuudessa.

15. Verottaja valitti tämän jälkeen High Courtiin Tribunalin päätöksen kumoamiseksi tältä osin. Ennen tuomion antamista tuomari Lightman päätti pyytää ennakkoratkaisua yhteisöjen tuomioistuimelta seuraaviin kysymyksiin:

"Kuinka käsiteltävänä olevassa asiassa on tulkittava 17.5.1977 annetun neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan toisessa luetelmakohdassa olevaa ilmaisua 'johdossa ja hallinnossa toimivien henkilöiden on toimittava pääasiallisesti vapaaehtoisuusperiaatteella, eikä heille saa omassa toiminnassaan tai välikäsien kautta koitua välitöntä tai välillistä hyötyä toiminnan tuloksesta'? Erityisesti:

(a) Mitä arviointiperusteita on käytettävä määritettäessä, kuka toimii yhteisön johdossa ja hallinnossa säännöksessä tarkoitetulla tavalla; viitataanko näillä sanoilla

i) vain yhteisön ylimmissä hallintoelimissä toimiviin henkilöihin vai

ii) keihin tahansa missä tahansa johto- tai hallintotehtävissä toimiviin henkilöihin? Jos näin on, mitä arviointiperusteita on käytettävä sen määrittämiseksi, toimiiko henkilö merkityksellisessä johto- tai hallintotehtävässä?

(b) Mitä arviointiperusteita on käytettävä määritettäessä, johdetaanko ja hallinnoidaanko yhteisöä pääasiallisesti vapaaehtoisuusperiaatteella; viitataanko näillä sanoilla

i) siihen, kuinka paljon yhteisön johdossa ja hallinnossa toimii yhtäältä henkilöitä, jotka saavat toiminnastaan korvauksen, ja toisaalta henkilöitä, jotka työskentelevät ilman korvausta, ja jos näin on, miten tätä arviointiperustetta on sovellettava; vai

ii) sen taloudellisen etuuden määrään, jota kukin johdossa ja hallinnossa toimiva henkilö saa korvaukseksi toiminnastaan (esimerkiksi niin, ettei kenellekään tällaiselle henkilölle maksettu korvaus saa olla nimellistä korvausta suurempi); vai

iii) johonkin muuhun testiin tai arviointiperusteeseen, ja jos näin on niin mihin?"

16. Society, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja komissio esittivät asiassa sekä kirjalliset että suulliset huomautukset.

Asian tarkastelu

Tulkintatapa

17. Jokainen kolmesta huomautuksia esittäneestä asianosaisesta mainitsee vakiintuneen säännön, jonka mukaan ilmauksia, joita on käytetty kuudennen direktiivin 13 artiklassa säädettyjen vapautusten määrittämiseksi, on tulkittava suppeasti, koska vapautukset poikkeavat sekä pääsäännöstä, jonka mukaan arvonlisäveroa peritään jokaisesta verovelvollisen vastiketta vastaan suorittamasta palvelusta,[4] että tämän luonnollisesta seurauksesta eli siitä, että kyseisiin vapautuksiin liittyviä mahdollisia rajoituksia on tulkittava laajasti.

18. Society väittää lisäksi, että vapautuksen perimmäinen tarkoitus on selvitettävä tarkastelemalla 13 artiklan A kohtaa kokonaisuutena. Vapautusta on jopa mahdollista tulkita sen varsinaista sanamuotoa laajemmin sen perimmäisen tarkoituksen saavuttamiseksi,[5] ja harkinnanvaraista vapautusta on sovellettava kyseisen tarkoituksen edellyttämällä tavalla.[6] Komissio huomauttaa, että "suppea" ei välttämättä tarkoita samaa kuin "rajoittava"; vapautusta, jonka sanamuoto on yksiselitteinen, ei pidä tulkita erityisen suppeasti.[7]

19. Olen samaa mieltä siitä, että vapautuksia arvonlisäverosta pitäisi tulkita suppeasti, mutta niistä ei pitäisi tehdä tulkin-

4 — Ks. tästä viimeksi asia C-409/98, Mirror Group, tuomio 9.10.2001 (Kok. 2001, s. I-7175, 30 kohta) ja asia C-108/99, Cantor Fitzgerald International, tuomio 9.10.2001, 25 kohta (Kok. 2001, s. I-7257).

5 — Asia 173/88, Skatteministeriet v. Henriksen, tuomio 13.7.1989 (Kok. 1989, s. 2763, 10—17 kohta).

6 — Asia C-346/95, Blasi, tuomio 12.2.1998 (Kok. 1998, s. I-481, 21—22 kohta).

7 — Ks. asia C-76/99, komissio v. Ranska, tuomio 11.1.2001 (Kok. 2001, s. I-249), ja erityisesti julkisasiamies Fennellyn ratkaisuehdotuksen 20—23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen (tämä vahvistetaan tuomion 21—23 kohdassa).

nallisin keinoin täysin merkityksettömiä. Komissio on tässä suhteessa oikeassa tehdessään eron "suppean" ja "rajoittavan" tulkinnan välillä. Tästä seuraa edelleen, että vapautusten rajoituksia ei pitäisi tulkita suppeasti, mutta ei myöskään niiden sanamuotoa laajemmin. Sekä vapautuksia että niiden mahdollisia rajoituksia on tulkittava niin, että vapautusta sovelletaan alun perin tarkoitetulla tavalla eikä tätä laajemmin. Näin ollen olen samaa mieltä Societyn kanssa siitä, että on tarkoituksenmukaista tarkastella asiaankuuluvien säännösten tarkoitusta niiden asiayhteydessä.

Säännösten tarkoitus

20. Societyn mielestä kyseinen vapautus on säädetty siksi, että muita kuin ansiotarkoituksessa toteutettavia kulttuuritoimintoja edistävät yhteisöt toimivat yleishyödyllisessä tarkoituksessa, ja niillä on näin ollen oikeus vapautukseen. Käsiteltävänä olevan valinnaisen rajoituksen kannalta pääpaino ei ole toimintojen johdossa ja hallinnossa, vaan johdosta ja hallinnosta vastaavassa yhteisössä. Vapautusta ei ole tarkoitus soveltaa silloin, kun yhteisön johdossa olevat henkilöt toimivat ansiotarkoituksessa, vaikka yhteisö ei vaikutakaan taloudellista hyötyä tavoittelevalta.

21. Komissio on yleisesti ottaen samaa mieltä, mutta se huomauttaa, että kyseistä ehtoa on tulkittava niin, että tulkinta sopii paitsi 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdassa myös sen b, g, h, i, l ja m alakohdassa mainittuihin tilanteisiin, joihin sitä voidaan myös soveltaa. Lisäksi vaikka jäsenvaltiot voivat vapaasti päättää, soveltavatko ne 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa lueteltuja harkinnanvaraisia ehtoja, näitä on kuitenkin tulkittava yhdenmukaisesti koko yhteisössä, eikä niin kuin kukin jäsenvaltio pitää sopivana. Asettamalla tällaisia ehtoja jäsenvaltiot voivat rajoittaa vapautuksen soveltamisalan sellaisiin toimiin, joilla ei pyritä taloudellisen hyödyn saamiseen, ja välttää sen, että kilpailu verovelvollisten kaupallisten yritysten kanssa vääristyy. Toinen luetelmakohta täydentää ensimmäistä,[8] koska siinä vahvistetaan, että muodollisesti voittoa tavoittelemattoman yhteisön johdossa toimiville henkilöille ei saa koitua yksityistä hyötyä sen toiminnasta.

22. Yhdistynyt kuningaskunta on kuitenkin sitä mieltä, että 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdalla pyritään antamaan kullekin jäsenvaltiolle harkintavaltaa vapautuksen myöntämiselle asetettujen ehtojen muokkaamisessa siten, kuin ne pitävät sopivana niiden alueella vallitsevissa olosuhteissa. Yksi merkityksellinen tekijä on tarve noudattaa verotuksen neutraalisuutta kohtelemalla verotuksessa samalla tavalla sekä voittoa tavoittelevia kulttuuriyhteisöjä (kuten eläintarhoja) että niitä vastaavia voittoa tavoittelemattomia

8 — Ensimmäisen luetelmakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat asettaa vapautuksen myöntämiselle ehdon, jonka mukaan kyseisten yhteisöjen tarkoituksena ei saa olla järjestelmällinen voiton tavoittelu, eikä mahdollisesti syntynyttä voittoa saa koskaan jakaa, vaan se on käytettävä tarjottujen palvelujen ylläpitämiseksi tai kehittämiseksi.

ammattimaisesti johdettuja yhteisöjä, jotka kilpailevat keskenään. Suullisessa käsittelyssä todettiin myös, että käsiteltävänä olevan ehdon ansiosta jäsenvaltiot voivat toteuttaa vapaaehtoistyön edistämiseen liittyvää sosiaalista tavoitetta.

23. Yhdistyneen kuningaskunnan väitteet eivät mielestäni vaikuta tässä suhteessa vakuuttavilta. Tarve noudattaa verotuksen neutraalisuutta kaupallisten ja muiden kuin kaupallisten yritysten välillä aiheutti selvästi huolta kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan luonnosteluvaiheessa, mutta kyseisessä säännöksessä käsitellään tätä kysymystä nimenomaisesti ja aivan riittävästi. Vapautuksen soveltamisen edellytyksenä kolmessa 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan alakohdassa on se, että vapautus ei "ole omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen", ja seitsemän vapautuksen — joihin kuuluu tässä asiassa käsiteltävänä oleva — soveltamisen edellytyksenä voi 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan neljännen luetelmakohdan mukaan olla se, että "vapautukset eivät saa johtaa arvonlisäverovelvollisia kaupallisia yrityksiä haittaavaan kilpailun vääristymiseen". Voidaan olettaa, että muiden vapautusten suhteen lainsäätäjä oli sitä mieltä, että kyseisten liiketoimien vapauttamiseen liittyvä yleinen etu oli tärkeämpi kuin huoli kilpailun vääristymisen estämisestä.

24. Näin ollen on mielestäni tarpeetonta tulkita käsiteltävänä olevan 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan toista luetelmakohtaa niin, että siinä otettaisiin huomioon tällainen huolenaihe. Jos jäsenvaltio haluaa varmistaa, että 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdassa säädetty vapautus ei aiheuta vääristymistä, se voi soveltaa 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan neljännessä luetelmakohdassa olevaa ehtoa (mitä Yhdistynyt kuningaskunta ei näytä tehneen).

25. Mielestäni kyseisen ehdon sanamuodosta käy selvästi ilmi, että sillä vastataan toiseen 13 artiklan A kohdan luonnosteluvaiheessa ilmeistä huolta aiheuttaneeseen kysymykseen, joka koskee sen varmistamista, että tietyt toiminnat eivät hyödy verovapaudesta, jos niiden tarkoituksena on voiton tavoittelu. Kaksi lueteltua vapautusta koskee nimenomaisesti ainoastaan "voittoa tavoittelemattomia järjestöjä",[9] ja edellä mainitulta seitsemän vapautuksen ryhmältä, johon kuuluu tässä asiassa käsiteltävänä oleva 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohta, voidaan 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan ensimmäisen luetelmakohdan nojalla edellyttää, että "kyseisten yhteisöjen tarkoituksena ei saa olla järjestelmällinen voiton tavoittelu, eikä mahdollisesti syntynyttä voittoa saa koskaan jakaa, vaan se on käytettävä tarjottujen palvelujen ylläpitämiseksi tai kehittämiseksi".

26. Toisessa luetelmakohdassa tarkastellaan samaa ongelmaa hieman eri näkökulmasta. Sen sijaan, että siinä ensimmäisen luetelmakohdan tavoin keskityttäisiin sii-

9 — Ks. ratkaisuehdotukseni asiassa C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, joka esitettiin tänään (Kok. 2002, s. I-3293, s. I-3296).

hen, onko kyseisen yhteisön tarkoitus tuottaa voittoa ja miten se käyttää voiton, siinä pyritään nimenomaisesti poistamaan se mahdollisuus, että kyseisen yhteisön johdossa tai hallinnossa toimiville henkilöille voisi koitua välitöntä tai välillistä hyötyä toiminnan taloudellisesta tuloksesta. Näin ollen voidaan tulkita, että säädetyllä ehdolla "pääasiallisesti vapaaehtoisperiaatteella" vahvistetaan peruskieltoa.

27. Kun tämä on todettu, siirryn nyt pääasialliseen kysymykseen, joka koskee merkitystä, joka sanoille "johdossa ja hallinnossa" on annettava.

Sanojen "johdossa ja hallinnossa" merkitys

28. On selvää, että johtoon ja hallintoon liittyviä tehtäviä, näiden kahden sanan laajimmassa merkityksessä, toteutetaan eri tasoilla lähes kaikissa organisaatioissa. Kyseiset sanat eivät sellaisinaan ole täsmällisiä, ja niillä voidaan tarkoittaa kaikkea toimintaa, jossa tehdään päätöksiä; päätöksiä voidaan puolestaan tehdä kaikilla aloilla yleisten toimintaperiaatteiden laatimisesta niiden yksityiskohtaiseen toteutukseen saakka. Käsiteltävänä olevassa asiassa on huomautettu, että sekä Lontoon eläintarhan johtajan, sen päähoitajan että esimerkiksi matelijatalon hoitajan — ja monen muun henkilökuntaan kuuluvan — tehtäviä voidaan pitää jollain tavoin johtoon ja hallintoon liittyvinä. Aivan ylimpiä ja alimpia henkilökuntatasoja lukuun ottamatta velvollisuuksiin kuuluu kuitenkin todennäköisesti sekä päätöksentekoa että pelkästään päätösten toteutukseen liittyviä tehtäviä. Ongelmana käsiteltävänä olevassa asiassa on se, mitä tasoa yhteisön lainsäätäjän mielestä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan toisessa luetelmakohdassa tarkoitetaan.

29. Vaikka Yhdistynyt kuningaskunta tukee näkemyksiään kyseisen säännöksen alkuperäistä tarkoitusta koskevalla tulkinnalla, josta olen edellä ollut sen kanssa eri mieltä, se vetoaa myös sanojen "johto *ja hallinto*" (ja niiden muissa kieliversioissa olevien vastineiden) käyttöön ja väittää, että tarkoituksena oli kattaa kaikki muut kuin täysin jokapäiväiset tehtävät. Society on puolestaan sitä mieltä, että käsitettä voidaan soveltaa ainoastaan kyseessä olevan yhteisön ylimpiin hallintoelimiin eikä palkkaa nauttiviin johtajiin ja hallintohenkilökuntaan, joille ei koidu hyötyä yhteisön taloudellisesta tuloksesta; ei olisi johdonmukaista pidättää vapautusta yhteisöiltä heti, kun ne ottavat palvelukseensa yhden ainoan palkkaa nauttivan johtajan. Sekä Society että komissio huomauttavat, että monilla niillä toiminnanaloilla, joihin kyseistä luetelmakohtaa voidaan soveltaa — esimerkiksi sairaaloissa ja oppilaitoksissa — ei ole pelkästään tavallista vaan myös välttämätöntä, että yhteisössä on palkkaa saavia johtajia ja hallintohenkilökuntaa. Komissio on sitä mieltä, että kaikkien johtotehtävissä laajassa merkityksessä työskentelevien ihmisten ei tarvitse

olla vapaaehtoisia; palkattua henkilökuntaa voidaan käyttää, kun tähän henkilökuntaan kuuluvilla ei ole ratkaisevaa vaikutusta keskeiseen päätöksentekoon eli organisaation toimintaperiaatteiden, erityisesti talouspolitiikan, määrittämiseen ja sen toiminnan johtamiseen, vaan he työskentelevät ainoastaan toimeenpanoon liittyvissä johtotehtävissä todellisen päätöksentekovallan käyttäjien alaisuudessa.

30. Edellä esittämäni näkemyksen mukaisesti [10] 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan toinen luetelmakohta koskee niitä, jotka johtavat kyseessä olevaa organisaatiota, ja sillä pyritään selvästi estämään se, että tällaiset johtajat pystyisivät johtamaan organisaatiota sillä tavoin, että he rikastuvat itse.

31. Jäsenvaltion soveltaessa ainoastaan kyseistä luetelmakohtaa päämääränä ja seurauksena näyttää olevan "vallanjako". Tietyt yksilöt voivat hyötyä "toiminnan tuloksesta", mutta heillä ei saa olla valtaa vaikuttaa tulokseen, kun taas toiset, jotka saavat vaikuttaa tulokseen, eivät saa hyötyä tuloksesta, eli yksityisen suoran tai välillisen hyödyn tavoitteluun liittyvät seikat eivät vaikuta heidän tekemiinsä päätöksiin.

10 — 26 kohdassa.

32. Olen näin ollen sitä mieltä, että tässä yhteydessä mainitut johto ja hallinto viittaavat taloudelliseen tulokseen mahdollisesti vaikuttavaan toimintaan — ja myös näin saatujen varojen käyttöön — sikäli kuin molemmilla seikoilla voi olla vaikutusta kyseisille henkilöille koituvaan hyötyyn. Kaupallisessa yrityksessä vastaava toiminta kuuluisi lähinnä johtokunnalle. Tätä toimintaa ei kuitenkaan voida määritellä sen perusteella, millaisia toimivaltuuksia tällaisella johtokunnalla tai taloudellista hyötyä tavoittelemattoman yhteisön hallintoelimellä on kansallisen oikeusjärjestyksen mukaan, vaan sillä on oltava yhdenmukainen, yhteisön oikeuteen perustuva määritelmä. Olen samaa mieltä komission kanssa siitä, että johdolle ja valvonnalle on mieluumminkin tunnusomaista toimintaperiaatteisiin liittyvien päätösten tekeminen kuin näiden toimeenpaneminen ja että tämä tapahtuu vastaavasti ylemmällä tasolla.

33. Käsiteltävänä olevassa asiassa tällainen johto ja hallinto kuuluvat epäilemättä "keskushallinnon" alaan, josta Societyn hallitus ja hallintovaliokunnat ovat vastuussa, mutta siihen voisi myös sisältyä sen johtajien vastuualueisiin kuuluvia asioita; vaikka kyseisillä henkilöillä ei olisikaan valtuuksia tehdä asianomaisia päätöksiä itse, heillä voi kuitenkin olla huomattava vaikutus toimintaperiaatteiden sisältöön, jos esimerkiksi heidän hallitukselle ja/tai lautakunnille tekemiään suosituksia noudatetaan säännönmukaisesti. Heidän juoksevaan operatiiviseen johtoon ja hallintoon liittyvät velvollisuutensa, joihin kuuluu

valtuus tehdä päätöksiä ylemmällä tasolla päätettyjen toimintaperiaatteiden toimeenpanemiseksi, eivät kuitenkaan sisältyisi tähän. On tietysti kansallisen tuomioistuimen tehtävänä selvittää johtajien velvollisuuksien täsmällinen laajuus — käytännössä eikä pelkästään organisaation perustamiskirjojen mukaan — ja varmistaa, tekevätkö he toimintaperiaatteita koskevia päätöksiä, joihin kuuluu esimerkiksi Societyn toiminnan tuloksia koskevien päätösten tekeminen, tai vaikuttavatko he näihin merkittävästi.

Ilmaisun "pääasiallisesti vapaaehtoisuusperiaatteella" merkitys

34. Kansallisen tuomioistuimen toinen kysymys ei ole aiheuttanut suurempaa erimielisyyttä yhteisöjen tuomioistuimessa. Esitetyt väitteet koskevat ensisijaisesti sitä, pitäisikö pääpaino olla yhteisössä vai johto- ja hallintotehtävissä työskentelevissä yksilöissä.

35. Society väitti kirjallisissa huomautuksissaan, että ilmaisu "pääasiallisesti vapaaehtoisuusperiaatteella" viittaa yhteisöön eikä siihen, onko johtaja "pääasiallisesti" palkattu vai ei. Yhteisö toimii pääasiallisesti vapaaehtoisuusperiaatteella, kun sen keskushallinnon jäsenet saavat ainoastaan nimellisen korvauksen työstään. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus oli sitä mieltä, että ilmaisu ei viittaa yhteisöön vaan tarkoittaa sitä, että johto- ja hallintotehtävissä työskentelevien ihmisten on tarjottava palvelujaan pääasiallisesti vapaaehtoisuusperiaatteella pelkkää nimellistä korvausta vastaan.

36. Komission mielestä käsitettä pitäisi tulkita niin, että sellaisten henkilöiden, jotka eivät saa korvausta työstään, on vastattava lähes kokonaan kyseisen yhteisön johdosta ja hallinnosta edellä esitetyllä tavalla. Tämän vaatimuksen vastaista ei kuitenkaan ole se, että palkattu henkilökunta osallistuu tähän toimintaan ajoittain tai vähäisessä määrin tai että johto- ja hallintotehtäviä hoitavat ihmiset saavat nimellisen korvauksen työstään.

37. Suullisessa käsittelyssä ilmeni, että sekä Society että Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus olivat halukkaita yhtymään komission näkemykseen. Koska olen itsekin tämän Yhdistyneen kuningaskunnan edustajan "täysin järkeväksi ja toimivaksi" kuvaileman lopputuloksen kannalla, en käsittele tätä kysymystä laajemmin.

Ratkaisuehdotus

38. Näin ollen ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa High Courtin esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan toisessa luetelmakohdassa olevaa johdon ja hallinnon käsitettä on tulkittava niin, että sillä viitataan toimintaperiaatteisiin liittyvien päätösten tekemiseen, kuten kyseisen yhteisön toiminnan tuloksia koskevien päätösten tekemiseen, mukaan lukien huomattava vaikuttaminen näihin päätöksiin, mutta että siihen eivät kuulu juokseva operatiivinen johto ja hallinto tai sellaisten päätösten tekeminen, joilla pelkästään toteutetaan ylemmällä tasolla päätettyjä toimintaperiaatteita.

Samassa luetelmakohdassa asetettu vaatimus siitä, että johdossa ja hallinnossa toimivien henkilöiden on toimittava pääasiallisesti vapaaehtoisuusperiaatteella, on tulkittava niin, että sellaisten henkilöiden, jotka eivät saa vastiketta työstään, on vastattava lähes kokonaan johdosta ja hallinnosta, sellaisina kuin ne on edellä määritelty. Tämän vaatimuksen vastaista ei kuitenkaan ole se, että palkattu henkilökunta osallistuu tähän toimintaan ajoittain tai vähäisessä määrin tai että johto- ja hallintotehtäviä hoitavat henkilöt saavat nimellisen korvauksen työstään.