JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
F. G. JACOBS
25 päivänä syyskuuta 1997 *

1. Finanzgericht des Landes Brandenburgin yhteisöjen tuomioistuimelle esittämässä ennakkoratkaisupyynnössä on kyse siitä, suorittaako maanviljelijä kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä [1] tarkoitetun vastikkeellisen palvelun vähentäessään perunantuotantoaan vastikkeena kansalliselle tuelle.

Yhteisön säännökset

2. Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavasti:

"Arvonlisäveroa on kannettava

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

3. Kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavasti:

"'Palvelujen suorituksella' tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta."

Tällainen liiketoimi voi käsittää muun muassa:

"— —

— velvoitteen pidättyä tietystä teosta tai sietää tiettyä tekoa taikka tilaa,

— palvelun täytäntöönpanon viranomaisen määräyksestä, sen nimissä tai suoraan lain nojalla."

* Alkuperäinen kieli: englanti.

1 — 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).

4. Tapahtuma-aikaan eli vuonna 1990 kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdassa säädettiin seuraavasti:

"Arvonlisäveron yleinen verokanta on kussakin jäsenvaltiossa vahvistettava prosenttiosuutena veron perusteesta, ja sen on oltava sama sekä tavaroiden luovutusten että palvelujen suoritusten osalta."

5. Tätä 12 artiklan 3 kohtaa muutettiin neuvoston direktiivillä 92/77/ETY, [2] joka jäsenvaltioiden oli pantava täytäntöön viimeistään 31.12.1992. Nyt esillä olevan asian kannalta on merkitystä kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohdalla seuraavilta osin:

"Jäsenvaltioiden on 1 päivästä tammikuuta 1993 sovellettava yleistä verokantaa, jonka 31 päivään joulukuuta 1996 on oltava vähintään 15 prosenttia.

— —

Jäsenvaltiot voivat myös soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa. Alennettujen verokantojen on oltava vähintään 5 prosenttia, ja niitä on sovellettava yksinomaan liitteessä H tarkoitettujen tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin."

6. Seuraavat tavaroiden ryhmät sisältyvät kuudenteen direktiiviin direktiivillä 92/77/ETY lisättyyn liitteeseen H:

"Ihmisten ja eläinten elintarvikkeet (mukaan lukien juomat, mutta lukuun ottamatta alkoholijuomia); elävät eläimet, vilja, kasvit ja tavallisesti elintarvikkeiden valmistuksessa käytettäviksi tarkoitetut ainekset; tuotteet, joita tavallisesti käytetään elintarvikkeiden täydentämiseen tai korvaamiseen."

Tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

7. Pääasian kantaja Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG:stä (jäljempänä Landboden) tuli oikeudellisesti Landwirtschaftliche Produktionsgenossenschaft (P) Bronkowin (jäljempänä Bronkow) seuraaja. Bronkow oli vuonna 1990 saanut Calaun piirin, Amt für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten (ravitsemus-, maatalous- ja metsäasioita

2 — Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta (ALV-kantojen lähentäminen) 19 päivänä lokakuuta 1992 annettu neuvoston direktiivi 92/77/ETY (EYVL L 316, s. 1).

hoitava viranomainen) 13.7.1990 annetun asetuksen nojalla myöntämän korvauksen maataloustuotannon laajaperäistämiseksi. [3] Tuo 348 660 Saksan markan suuruinen korvaus myönnettiin Bronkowille vastikkeena perunoiden vuosituotannon vähentämisestä 20 prosentilla. Vuoden 1990 liikevaihtoveroilmoituksessa Bronkow ei sisällyttänyt tätä korvausta veronalaiseen liikevaihtoonsa, ja se sai tuolta vuodelta liikevaihtoveron palautusta. Veroviranomaiset katsoivat kuitenkin asiaa tutkittuaan, että korvaus olisi ollut sisällytettävä Bronkowin veronalaiseen liikevaihtoon, ja ilmoittivat sille verotuksen oikaisemisesta.

8. Seuranneessa oikeudenkäynnissä Finanzgericht päätti esittää seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Suorittaako verovelvollinen maanviljelijä, joka on laajaperäistänyt perunantuotantoaan vuonna 1990 Saksan liittotasavallassa, Brandenburgin osavaltiossa siten, että hän on jättänyt korjaamatta vähintään 20 prosenttia viljelemistään perunoista, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun palvelun tietylle vastaanottajalle?

2) Onko 13.7.1990 annetun asetuksen perusteella perunantuotannon laajaperäistämiseen maksettava tuki sellainen rahamääräinen suoritus, jota on verotettava kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan nojalla?

3) Jos vastaus ensimmäiseen kysymykseen on myöntävä,

sovelletaanko suoritettuun palveluun kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohdan neljännessä virkkeessä ja liitteessä H säädettyä alennettua verokantaa?"

3 — Tämä hieman harhaanjohtava termi esiintyy yhteisön lainsäädännössä ja sillä tarkoitetaan maataloustuotannon vähentämistä; ks. esim. neuvoston asetus (ETY) N:o 1760/87 (EYVL L 167, s. 1). The Timesin mukaan (23.1.1989) "laajaperäistämisellä tarkoitetaan euroslangissa tehokkuudeltaan tingittyä tuotantomenetelmää, jolla tuotannon vähentymistä kompensoidaan rehuja, lannoitteita ja kasvinsuojeluaineita koskevilla kustannussäästöillä". Lähde Oxford English Dictionary Word and Language Service (OWLS), Oxford University Press.

Asiassa Mohr annettu tuomio

9. Nyt esillä olevaa asiaa koskevan oikeudenkäynnin aikana yhteisöjen tuomioistuin antoi asiassa Mohr [4] tuomion, jossa se katsoi, että sitoumusta, jonka maanviljelijä antaa luopuessaan yhteisön asetuksessa tarkoitetuin tavoin maidontuotannosta, ei ollut pidettävä palvelujen suorituksena. Tästä syystä maanviljelijän asetuksen mukaisesti saama korvaus ei kuulunut arvonlisäveron alaisuuteen. Yhteisöjen tuomioistuin päätyi tähän johtopäätökseen seuraavista syistä:

"— — yhteisö ei hanki tavaroita tai palveluita omaan käyttöönsä, kun se maksaa korvausta maidontuotannosta luopumiseen sitoutuneille maataloustuottajille, vaan se pyrkii yleisen edun nimissä edistämään yhteisön maitomarkkinoiden toimintaa.

Näin ollen sen paremmin yhteisö kuin toimivaltaiset kansalliset viranomaisetkaan eivät saa maataloustuottajan maidontuotantoa koskevasta luopumissitoumuksesta sellaista hyötyä, jonka johdosta niitä voitaisiin pitää palvelun kuluttajina. Sitoumusta ei siis voida pitää direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna palvelun suorituksena."

4 — Asia C-215/94, tuomio 29.2.1996 (Kok. 1996, s. I-959).

10. Komissio katsoo, että yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Mohr antamassa tuomiossa esittämää näkemystä voidaan soveltaa myös nyt kyseessä olevaan korvaukseen, jonka kansalliset viranomaiset ovat myöntäneet vastikkeena kansallisen tuotannonrajoittamisjärjestelmän mukaiselle tuotannon vähentämistä koskevalle sitoumukselle. Yhdyn tähän näkemykseen.

11. Finanzamt ja Saksan hallitus arvostelevat asiassa Mohr tehtyä ratkaisua, kuten tulen jäljempänä selvittämään, katsoen, että yhteisöjen tuomioistuimen ei pitäisi ulottaa siinä annettua ratkaisua nyt esillä olevaan asiaan.

Asian arviointi

12. Voitaisiin perustellusti katsoa, että tukien saattamisessa arvonlisäveron alaisuuteen on vain vähän, jos ollenkaan, mieltä. Näin toimien julkinen viranomainen yksinkertaisesti vain perii takaisin rahan, jonka se itse tai jonka joku toinen julkinen viranomainen on myöntänyt; viimeksi mainitussa tapauksessa tukien verottaminen on pikemminkin työläs — ja kallis — tapa jakaa uudelleen julkisten viranomaisten välisiä tuloja. Jos yhteisön tukia verotetaan kansallisesti, yhteisön budjettivaroja suunnataan jäsenvaltion budjettiin (lukuun ottamatta luonnollisestikaan sitä

arvonlisäveron osaa, joka kuuluu yhteisön omiin varoihin ja joka tulisi yhteisöön).

13. Tämän lisäksi verotuksella vähennettäisiin niitä taloudellisia vaikutuksia, joihin korvauksella pyritään, jollei verona kannettua määrää kompensoida korottamalla vastaavasti tuen määrää. Kun tuensaaja voi valita, myykö se tuotantonsa vai jättääkö se sen myymättä vastikkeeksi hyväksymälleen tuelle, tuen verottaminen tekee siitä vähemmän houkuttelevan.

14. Kuudennessa direktiivissä tukia verotetaan vain rajoitetusti. Sen 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaan veron perusteeseen kuuluvat liiketoimien "hintaan suoraan liittyvät tuet". Näin tuki kuuluu veron perusteeseen, jos sen maksamisen edellytyksenä on, että tuensaaja luovuttaa tavaroita tai suorittaa palveluja. Esimerkiksi sellainen tukitoimi, jonka perusteella maanviljelijä saa tietyn summan jokaista myytyä tuotetta kohti, on osa liiketoimeen kohdistuvasta tuesta. Sitä vastoin tukia, jotka eivät niinkään koske yksittäisiä luovutuksia ja joilla pyritään yleisemmin parantamaan yrityksen taloudellista tilannetta, ei oteta huomioon veron perustetta määrättäessä. Esimerkkeinä tällaisista tuista voidaan mainita liikeomaisuuden hankintaan, tappioiden kattamiseen ja yrityksen rakenteelliseen uudistamiseen myönnettävät tuet.

15. Kuudennessa direktiivissä tehty erottelu aiheuttaa tiettyjä vaikeuksia. Komissio totesi ensimmäisessä kertomuksessaan seuraavaa: [5]

"Direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädetään, että veron perusteeseen sisältyvät sellaiset verovelvollisen saamat tuet, jotka liittyvät suoraan tämän verovelvollisen suorittamien liiketoimien hintaan, koska ne ovat osa kolmannelta saatavaa vastiketta. Vaikka niiden tukien osalta, joiden suuruus on määritetty joko tavaroiden tai suoritettujen palvelujen, myyntihinnan taikka myytyjen määrien tai yleisölle ilmaiseksi tarjottujen tavaroiden tai suoritettujen palvelujen mukaan, onkin suhteellisen helppo todeta 'hintaan suoraan liittyvät tuet', muun tyyppisten tukien osalta tämä määrittäminen on erityisen vaikeaa; tämä koskee esimerkiksi nk. tasapainottamistukia tai toimintatukia, joiden maksamisella pyritään yrityksen taloudellisen tilanteen tervehdyttämiseen ja jotka myönnetään ottamatta nimenomaisesti perusteeksi tiettyä hintaa. Se, että näiden tukityyppien välillä ei ole oleellista eroa (myös 'hintaan suoraan liittyvillä tuilla' pyritään yleensä yrityksen tilanteen tervehdyttämiseen) ja se, että jäsenvaltio voi muuttaa ensin mainitun tyyppiset tuet toisentyyppisiksi, osoittaa, että puhtaasti muodollisiin perusteisiin (tuen myöntämistapaan) perustuva erottelu on kyseenalainen ja että direktiivi on tältä osin puutteellinen."

5 — 17.5.1977 annetun kuudennen direktiivin 77/388/ETY 34 artiklan mukaisesti komission 14.9.1983 neuvostolle antama ensimmäinen kertomus yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnasta KOM(83) 426 lopull., s. 37.

16. Kuudennessa direktiivissä käytettyä tukien käsittelytapaa voidaan kuitenkin pitää sen yleisen säännön mukaisena, jossa edellytetään, että luovutuksen ja vastikkeen on liityttävä toisiinsa välittömästi. [6] Sitä voidaan perustella myös sillä, että tiettyjen liiketoimien perusteella myönnetyillä tuilla on todennäköisesti suurempi kilpailuvaikutus. Ainakin pinnallisesti asiaa tarkasteltaessa näyttää siltä, että näitä tukia on pikemminkin käsiteltävä osana kuluttajan (tai sen puolesta) maksettua hintaa.

17. Olivatpa kuudennella direktiivillä asetetun edellytyksen edut mitkä hyvänsä, näyttää selvältä, että nyt esillä olevassa asiassa kyseessä oleva tuki ei täytä näitä edellytyksiä.

18. Ensinnäkin näyttää selvältä, että tämä tuki ei liity välittömästi tuotteiden luovuttamiseen kuluttajille. Tästä seuraa, että se ei ole kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitettu vastike tavaroiden luovuttamisesta. Sen tavoitteena on sitä vastoin markkinoiden vakauttaminen rajoittamalla tarjontaa. Sillä pyritään parantamaan maanviljelijän asemaa korvaamalla tälle menetettyä tuotantoa ja korottamalla kuluttajille myytävien tuotteiden hintaa. Tästä syystä tämä tuki on erotettava edellä mainitusta hintatuesta, jolla pyritään parantamaan maanviljelijän taloudellista asemaa tukemalla määrättyjen tuotteiden luovuttamista.

19. Vaikka Finanzamt Calau ja Saksan hallitus myöntävätkin, että pääasiassa kyseessä olevaa korvausta ei voida pitää kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitettuna vastikkeena tavaroiden luovutuksesta, ne katsovat, että korvaus kuuluu tämän direktiivin soveltamisalaan, koska se on vastike palvelujen suorituksesta. Se, että maanviljelijä rajoittaa tuotantoaan tai on saattamatta tiettyjä tuotteita markkinoille, on oma vastikkeellinen palvelunsa, joka on erotettava tavaroiden luovuttamisesta kuluttajille. On väitetty, että vaatiessaan, että julkinen viranomainen ottaa tavaroita tai palveluja omaan käyttöönsä, yhteisöjen tuomioistuin on asettanut lisäedellytyksen, josta ei säädetä kuudennessa direktiivissä. Saksan hallitus tukee tätä väitettään aika eksoottisella esimerkillä yksityisestä, joka ostaa Etelämeren saaren; saaren myyntiä pidetään kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna tavaroiden luovutuksena riippumatta siitä, käyttääkö tämä henkilö tosiasiallisesti saarta. Saksan hallitus lisää, että tuki voi olla palvelujen suorituksen vastike, vaikka se on maksettu yleisen edun vuoksi.

20. Saksan hallitus katsoo, että yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Mohr omaksuma ratkaisu vääristää kilpailua. Se mainitsee

6 — Ks. viimeisimmistä tuomioista asia C-288/94, Argos Distribution, tuomio 24.10.1996 (Kok. 1996, s. I-5311) ja asia C-317/94, Elida Gibbs, tuomio 24.10.1996 (Kok. 1996, s. I-5339).

esimerkkinä maanviljelijän, jonka viljelemien tiettyjen tuotteiden viljelykustannus on 100 Saksan markkaa (DEM). Markkinatilanne on kuitenkin sellainen, että hän saisi vain 1 DEM:n myydessään tuotantonsa. Viljelijä saa 99 DEM yhteisöltä tappioiden kattamiseen. Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaan verotettava määrä olisi 100 DEM. Jos yhteisö sitä vastoin olisi markkinoita vakauttaakseen ostanut tuotannon 100 DEM:n hintaan, tuki ei Saksan hallituksen mukaan kuuluisi arvonlisäveron alaisuuteen asiassa Mohr annetun tuomion mukaisesti. Saksan hallitus korostaa, että verovelvollinen toimii samalla tavalla ja saa saman tulon; tästä huolimatta se tekee toisessa tapauksessa arvonlisäveron alaisen liiketoimen ja toisessa ei.

21. Saksan hallituksen esimerkillä ei ole kovinkaan suurta merkitystä asian kannalta, sillä — kuten tulen kohta osoittamaan — minusta toiseksi mainitussa tapauksessa on kyse kuudennessa direktiivissä tarkoitetusta tavaroiden luovutuksesta. Saksan hallituksen väitteeseen sisältyy kuitenkin perustavanlaatuinen puute, sillä siinä jätetään ottamatta huomioon, että arvonlisävero ei ole tulovero, vaan kulutusvero. Verovelvollisen tulo on arvonlisäveron alaista vain silloin kun se on vastike kuluttajalle luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista. Jollei kulutusta ole, ei pidä olla arvonlisäveroakaan.

22. Tältä osin on tarpeen tehdä ero tavaroiden luovutuksen ja palvelujen suorituksen välillä. Kuten Saksan hallitus on Etelämeren saarta koskevassa esimerkissään havainnollisesti esittänyt, jos verovelvollinen luovuttaa tavaroita, niitä pidetään aina kulutukseen luovutettuina riippumatta siitä, mihin näitä tavaroita käytetään tai käytetäänkö niitä ylipäänsä mihinkään. Arvonlisäverojärjestelmässä tarkoitetulla kulutuksella ei tarkoiteta tosiasiallista käyttöä, vaan ainoastaan sitä, että tavarat niihin liittyvine vallintaoikeuksineen luovutetaan. Kun tavarat siirtyvät jalostusketjussa, niiden on kuuluttava arvonlisäveron alaisuuteen; veroviranomaisten tehtävä olisi mahdoton, jos niiden olisi pakko selvittää, onko tavaroiden omistus tosiasiallista.

23. Jos viranomainen hankkii maata moottoritien rakentamista varten, mutta ei tosiasiallisesti käytä sitä mihinkään, kyse on silti tavaroiden luovutuksesta. Se, että tämä hankinta on tehty asianmukaiseen kuljetuspolitiikkaan perustuvan yleisen edun vuoksi, ei sulje sitä arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle. Kuten on jo todettu, Saksan hallituksen esimerkissä, jossa komissio tai interventioelin ostaa tavaroita, on epäilyksittä kyse tavaroiden luovutuksesta.

24. Tilanne on kuitenkin monitahoisempi palvelujen osalta. Palveluilla tarkoitetaan kuudennessa direktiivissä "liiketointa, joka ei ole tavaran luovutusta". Palvelun hankinta on vaikeampi todeta kuin tavaran hankinta. Mihin tahansa maksuun — ehkä lahjaa lukuun ottamatta — liittyy edellytyksiä,

joiden täyttämistä voitaisiin pitää palveluna luovassa kielenkäytössä.

25. Jotta voitaisiin määrittää, onko palvelu suoritettu kuudennessa direktiivissä tarkoitetuin tavoin, sitä on kuitenkin tarpeen tutkia yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tavoitteet ja ominaispiirteet huomioon ottaen. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun neuvoston direktiivin 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1301) 2 artiklassa säädetään seuraavasti:

"Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

Jokaisesta liiketoimesta on kannettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä.

— —".

26. Nyt esillä olevassa asiassa tarkoitettu liiketoimi ei ole tämän määritelmän mukainen. Kulutusta koskeva edellytys ei täyty. Maanviljelijä ei luovuta tavaroita kuluttajalle, hän ei suorita palveluja yksilöitävissä olevalle kuluttajalle eikä anna toiselle kaupalliseen ketjuun kuuluvalle henkilölle mitään sellaista etua, jota voidaan pitää tämän toimintakustannuksena.

27. Ennakkoratkaisupyynnössä, joka on tehty ennen kuin yhteisöjen tuomioistuin antoi asiaa Mohr koskevan tuomion, kansallinen tuomioistuin on päätynyt samankaltaiseen johtopäätökseen Saksan lainsäädännön osalta. Se toteaa seuraavaa:

" — — on syytä pohtia, ketä suorituksensaajalla tarkoitetaan. *Umsatzsteuergesetz*in (liikevaihtoverolaki, jäljempänä USTG) 1 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen 1 alakohdassa ei nimenomaisesti säädetä, että palvelu on suoritettava tietylle palvelunsaajalle. Tämä edellytys voidaan kuitenkin asettaa asian luonteen perusteella ja siksi, että liikevaihtovero on kulutusvero ja myöskin sen vuoksi, että USTG:ssä on useita säännöksiä, joissa tämän katsotaan olevan itsestään selvää (esim. USTG:n 3 §:n 1 momentti, 6 §:n 2 momentti, 7 §, 9 §:n 1 momentti ja 10 §:n 2 momentti). Julkisista varoista myönnettyihin tukiin liittyvissä asioissa on usein niin, että tällaista tiettyä suorituksensaajaa ei voida yksilöidä. Koska tapa, jolla verovelvollisen halutaan toimivan, perustuu yleiseen etuun, voitaisiin katsoa, että yhteiskunta on suorituksensaaja; yhteiskunta ei kuitenkaan ennakkoratkaisukysymykset esittävän tuo-

mioistuimen mukaan voi olla sellainen tietty suorituksensaaja, jollainen sen olisi oltava, jotta kyse olisi liikevaihtoveron alaisesta liiketoimesta. Tuen maksavaa viranomaista ei sitäkään voida pitää saajana. Verovelvollinen ei luovuta sille konkreettista palvelusuoritusta. Se ei laajaperäistä maataloustuotantoaan tuen myöntävän viranomaisen hyväksi — — ."

28. Nyt esillä olevaa tilannetta voidaan verrata tilanteeseen, jossa verovelvollisen kilpailija tekee (ehkä kilpailusääntöjen vastaisesti) sopimuksen, jolla pyritään rajoittamaan verovelvollisen tuotantoa. Kilpailija maksaa verovelvolliselle, jotta tämä toimisi näin, ja toivoo voivansa korottaa tavaroidensa hintaa. Verovelvolliselta ostettu palvelu on selvästi osa kilpailijan myyntihintaa samalla tavoin kuin raaka-aineesta tai työvoimasta aiheutunut kustannus. Kilpailija on verovelvollisen suorittaman palvelun yksilöitävissä oleva kuluttaja; verovelvollinen suorittaa palvelun rajoittamalla tuotantoaan tai luopumalla markkinoille saattamisesta.

29. Jos nyt esillä olevassa asiassa oletetaan, että kysymyksessä on arvonlisäveron alainen palvelu, Finanzamt kiertää sääntöä, jonka mukaan ainoastaan liiketoimien hintaan liittyvät tuet kuuluvat veron perusteeseen. Lisäksi silloin kun on kyse nyt esillä olevan kaltaisesta tuesta, Finanzamt voisi verottaa luovutusten vähentämisen jälkeen jäljelle jäävän tuotannon myyntihinnan korotuksen (korotus voi hyvinkin olla määrältään suurempi kuin myönnetty tuki) sekä myös itse tuen.

30. Voidaan myös havaita, että kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohdan ja sen liitteen H säännöksissä säädetty alennettu verokanta koskee vain elintarvikkeiden luovutuksia, mutta ei palveluja, jotka on suoritettu rajoittamalla elintarvikkeiden tuotantoa tai luopumalla niiden markkinoille saattamisesta. Mielestäni Saksan hallitus on oikeassa ehdottaessaan, vastauksessaan kansallisen tuomioistuimen kysymysten c osaan, että ennakkoratkaisukysymykseen nro 3 vastattaisiin siten, että alennettua verokantaa ei voida soveltaa tällaisiin palveluihin. Saksan hallituksen kanta johtaa siihen omalaatuiseen lopputulokseen, että korvaukseen, joka on maksettu vastikkeeksi luopumisesta elintarvikkeiden luovuttamisesta kuluttajille, sovelletaan tavanomaista verokantaa, kun taas itse elintarvikkeisiin, jos ne myydään, voidaan edellä mainituilla säännöksillä jäsenvaltioille annetun valintamahdollisuuden mukaisesti soveltaa alennettua verokantaa.

31. Toisin kuin Saksan hallitus, en pidä omalaatuisena sitä, että maanviljelijä tuen hyväksyessään välttyy arvonlisäveron maksamiselta. Arvonlisäverohan ei ole tulovero, vaan kulutusvero.

Ratkaisuehdotus

32. Näillä perusteilla olen sitä mieltä, että Finanzgericht des Landes Brandenburgin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin on vastattava seuraavasti:

Maanviljelijälle perunantuotannon laajaperäistämiseen myönnetty kansallinen tuki ei ole kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan A osan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitettu tavaroiden luovutus tai palvelun suoritus.