

62000J0144

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio (kuudes jaosto) 3 päivänä huhtikuuta 2003. - Rikosoikeudenkäynti vastaan Matthias Hoffmann. - Ennakkoratkaisupyyntö: Bundesgerichtshof - Saksa. - Arvonlisävero - Kuudes direktiivi - Tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävät vapautukset - Laitoksen käsite - Luonnollisen henkilön suorittamat palvelut - Solistin suorittamat kulttuuripalvelut . - Asia C-144/00.

Oikeustapauskokoelma 2003 sivu I-02921

Tiivistelmä

Asianosaiset

Tuomion perustelut

Päätökset oikeudenkäyntikuluista

Päätöksen päätösosa

Avainsanat

1. Verotus - Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen - Liikevaihtoverot - Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä - Kuudennessa direktiivissä säädetyt vapautukset - Tietyille kulttuuripalveluille myönnettävät vapautukset - Käsite "muut tunnustetut kulttuurilaitokset" - Yksittäin esiintyvien solistien kuuluminen käsitteen piiriin

(Neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohta)

2. Verotus - Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen - Liikevaihtoverot - Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä - Kuudennessa direktiivissä säädetyt vapautukset - Direktiivin 13 artiklan A kohdan otsikosta ei aiheudu rajoituksia

(Neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohta)

Tiivistelmä

1. Kuudennen direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohtaa, joka koskee tiettyjen julkisoikeudellisten laitosten tai muiden kyseisen jäsenvaltion tunnustamien kulttuurilaitosten suorittamien kulttuuripalvelujen suoritusten vapauttamista arvonlisäverosta, on tulkittava siten, että yksittäin esiintyviä solisteja ei ole rajattu ilmaisun "muut tunnustetut kulttuurilaitokset" ulkopuolelle.

On nimittäin verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista, että kun yksittäisten taiteilijoiden palvelujen luonne kulttuuripalveluina on tunnustettu, kyseisiä taiteilijoita ei voida kulttuuriryhmien

tavoin pitää laitoksina, jotka samaistetaan kyseisessä säännöksessä tarkoitettuihin tiettyjä kulttuuripalveluja tarjoaviin julkisoikeudellisiin laitoksiin.

(ks. 27 ja 30 kohta sekä tuomiolauselman 1 kohta)

2. Kuudennen direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan otsikko, jonka sanamuoto on "Tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävät vapautukset", ei sellaisenaan aseta rajoituksia kyseisessä säännöksessä säädetyille vapautusmahdollisuuksille. Mahdolliset rajoitukset vapautusten myöntämiselle voivat vaikuttaa asiaan ainoastaan sovellettaessa kyseisen säännöksen 2 alakohtaa, joka koskee jäsenvaltioiden mahdollisuutta asettaa vapautuksen myöntämiselle tiettyjä ehtoja sekä toisaalta niiden velvollisuutta olla soveltamatta kyseistä vapautusta tiettyihin suorituksiin.

(ks. 37, 39 ja 40 kohta sekä tuomiolauselman 2 kohta)

Asianosaiset

Asiassa C-144/00,

jonka Bundesgerichtshof (Saksa) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadaksean tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa rikosoikeudenkäynnissä, jossa vastaajana on

Matthias Hoffmann,

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J.-P. Puissochet (esittelevä tuomari) sekä tuomarit R. Schintgen, V. Skouris, F. Macken ja J. N. Cunha Rodrigues,

julkisasiamies: L. A. Geelhoed,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies H. A. Rühl,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- M. Hoffmann, edustajinaan Steuerberater A. J. Rädler ja Rechtsanwalt M. Lausterer,

- Saksan hallitus, asiamiehinään W.-D. Plessing ja T. Jürgensen,

- Alankomaiden hallitus, asiamiehenään M. A. Fierstra,

- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään J. E. Collins, avustajanaan barrister A. Robertson,

- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään G. Wilms ja K. Gross,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan M. Hoffmannin, edustajinaan A. J. Rädler ja M. Lausterer, Saksan hallituksen, asiamiehenään M. Lumma, ja komission, asiamiehinään G. Wilms ja K. Gross, 3.10.2002 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 14.11.2002 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen on antanut seuraavan

tuomion

Tuomion perustelut

1 Bundesgerichtshof on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 5.4.2000 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 17.4.2000, EY 234 artiklan nojalla kaksi ennakkoratkaisukysymystä 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) 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdan tulkinnasta.

2 Kysymykset on esitetty Bundesgerichtshofin käsitellessä valitusta (Revision), jonka konserttijärjestäjä M. Hoffman oli tehnyt sen jälkeen, kun hänet oli tuomittu rangaistukseen muun muassa siitä, että hän ei ollut maksanut arvonlisäveroa esiintymispalkkioista, jotka maksettiin kolmelle laulusolistille näiden esiinnyttyä Saksassa pidetyssä konsertissa.

Yhteisön oikeuden säännökset

3 Kuudennen direktiivin 13 artiklassa säännellään arvonlisäveroa koskevia tiettyjä vapautuksia. Siinä säädetään muun muassa seuraavaa:

"A. Tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävät vapautukset

1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkin rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

--

n) tietyt julkisoikeudellisten laitosten tai muiden kyseisen jäsenvaltion tunnustamien kulttuurilaitosten suorittamat kulttuuripalvelujen suoritukset ja niihin läheisesti liittyvät tavaroiden luovutukset;

--

2. a) Jäsenvaltiot voivat asettaa [edellä 1 alakohdan -- n alakohdassa säädetyn] vapautuksen myöntämiselle muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta kussakin yksittäistapauksessa yhden tai useamman seuraavista ehdoista:

- 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,

- yhteisöjen johdossa ja hallinnossa toimivien henkilöiden on toimittava pääasiallisesti vapaaehtoisuusperiaatteella, eikä heille saa omassa toiminnassaan tai välikäsiensä kautta koitua

välitöntä tai välillistä hyötyä toiminnan tuloksesta,

- yhteisöjen on sovellettava viranomaisten vahvistamia hintoja tai sellaisia hintoja, jotka eivät ylitä vahvistettuja hintoja, taikka sellaisten liiketoimien osalta, joiden hintoja ei ole vahvistettava, alhaisempia hintoja kuin niitä, joita arvonlisäveroa maksavat kaupalliset yritykset veloittavat vastaavista liiketoimista,

- vapautukset eivät saa johtaa arvonlisäverovelvollisia kaupallisia yrityksiä haittaavaan kilpailun vääristymiseen.

b) Palvelujen suorituksiin ja tavaroiden luovutuksiin ei sovelleta 1 alakohdan - - n alakohdassa tarkoitettuja vapautuksia, jos

- ne eivät ole välttämättömiä vapautettujen liiketoimien suoritukselle,

- niiden pääasiallinen tarkoitus on lisätulojen hankkiminen yhteisölle tällaisilla liiketoimilla, jotka kilpailevat suoraan arvonlisäveroa maksavien kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa.

- - "

Kansallinen lainsäädäntö

4 Umsatzsteuergesetzin (liikevaihtoverolaki; jäljempänä UStG) 4 §:ssä, jonka otsikkona on "Tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten verovapautukset", säädetään muun muassa seuraavaa:

" - - vapautettuja ovat:

- -

20. a) Liittovaltion, osavaltioiden, kuntien ja kuntayhtymien seuraavien laitosten toiminnot: teatterit, orkesterit, kamarimusiikkiyhtyeet, kuorot, museot, kasvitieteelliset puutarhat, eläintieteelliset puutarhat, eläintarhat, arkistot, kirjastot sekä rakennustaiteellisesti arvokkaat rakennukset, puutarhat ja muut sellaiset kohteet. Samoja säännöksiä sovelletaan myös muiden elinkeinonharjoittajien vastaavien laitosten toimintaan, jos osavaltion toimivaltainen viranomainen vahvistaa, että ne suorittavat samaa kulttuuritehtävää kuin ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettut laitokset. - -

b) Muiden elinkeinonharjoittajien suorittama teatteriesitysten ja konserttien järjestäminen, kun esityksen esittää a kohdassa tarkoitettu teatteri, orkesteri, kamarimusiikkiyhtye tai kuoro."

5 UStG:n 18 §:n, jonka otsikkona on "Verotusmenettely", 8 momentin 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Veron suorittamisen varmistamiseksi liittovaltion talousministeriö voi Bundesratin suostumuksella antaa asetuksen, jonka mukaan seuraavia toimintoja koskeva vero on maksettava siten, että palvelun vastaanottaja tilittää veron:

1. ulkomaille sijoittautuneen elinkeinonharjoittajan suorittamat toiminnot."

6 Tällainen menettely on todella otettu käyttöön Saksan liittotasavallassa.

7 Umsatzsteuer-Richtlinienissä (liikevaihtoveron tulkintakysymyksiä koskevassa hallinnollisessa ohjeistossa; jäljempänä UStR) todetaan UStG:n 4 §:n 20 momentissa tarkoitettujen verosta vapautettujen henkilöiden osalta seuraavaa:

"1) Orkestereihin, kamarimusiikkiyhtyeisiin ja kuoroihin luetaan kuuluviksi kaikki musiikki- ja lauluryhmät, joihin kuuluu vähintään kaksi henkilöä. Musiikin lajilla ei ole merkitystä. Näin ollen myös kevyen musiikin yhtyeet voivat kuulua tämän säännöksen alaan.

2) Konserttien verovapaus on voimassa myös silloin, kun niihin osallistuu solisteja, kuitenkin sillä edellytyksellä, että kokonaisuus on luonteeltaan konsertti. Tämän edellytyksen voidaan katsoa täyttyvän esimerkiksi oratoriokonserttien osalta. Sama koskee myös konserttien järjestämistä (UStG:n 4 §:n 20 momentin b kohta)."

Oikeudenkäynti pääasiassa ja ennakkoratkaisukysymykset

8 M. Hoffmann järjesti maailmankiertueen Saksan ulkopuolelle sijoittautuneille kolmelle tunnetulle laulusolistille, jotka esiintyivät yhdessä useissa konserteissa. Kahta Saksassa järjestettyä konserttia varten Hoffman hankki toimivaltaisilta kulttuuriviranomaisilta vahvistuksen, jonka mukaan nämä "järjestelytoiminnot" olivat "rinnastettavissa" UStG:n 4 §:n 20 momentin a kohdassa tarkoitettuihin toimintoihin. Saksan hallitus on kuitenkin täsmentänyt tässä oikeudenkäyntimenettelyssä, että nämä vahvistukset eivät sido veroviranomaisia siltä osin kuin kysymys on siitä, muodostiko kukin näistä kolmesta solistista kyseisessä säännöksessä tarkoitetun "laitoksen".

9 Hoffmann jätti pidättämättä arvonlisäveron kyseisille kolmelle solistille maksetuista palkkioista eikä maksanut kyseistä veroa. Häntä syytettiin veropetoksesta Landgericht Mannheimissa (Saksa) muun muassa näiden seikkojen takia. Puolustukseen hän on väittänyt, että kun otetaan huomioon kulttuuriviranomaisten hänelle toimittamat vahvistukset, hänen ei ollut pitänyt maksaa arvonlisäveroa kolmen solistin palkkioista.

10 Landgericht on tuominnut M. Hoffmannin vankeusrangaistukseen 22.12.1998 antamallaan tuomiolla.

11 Kyseinen tuomioistuimien katsoi, että UStG:n 4 §:n 20 momentin a kohdassa säädetty vapautus ei ollut sovellettavissa solisteina esiintyvien kolmen taiteilijan palveluihin, koska kyseinen vapautus soveltuu ainoastaan laitoksiin, eli yksittäiset taiteilijat on rajattu vapautuksen ulkopuolelle. Landgericht katsoi, että kyseessä olevien konserttien tapauksessa etualalla oli kulloisenkin yksittäisen solistin persoona eikä suinkaan tapahtuma kokonaisuudessaan ja että musiikin sovitus oli tehty heidän kunkin suoritukseen sopivaksi. Landgericht huomautti myös, että sopimukset oli tehty kunkin taiteilijan kanssa erikseen siten, että suoritettu palvelu ei ollut duon tai trion suorittama palvelu.

12 Landgerichtin mukaan sen tulkinta UStG:n 4 §:n 20 momentin a kohdasta ei ole kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdan vastainen. Kyseisen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan nojalla jäsenvaltiot saavat vapaasti asettaa muiden henkilöiden kuin julkisoikeudellisten laitosten suorittamien kulttuuripalvelujen verovapautukselle tiettyjä ehtoja, kuten järjestelmällisen voiton tavoittelun puuttumisen tai pääasiassa vapaaehtoisperiaatteella toimivan johdon ja hallinnon. Yhteisön lainsäätäjä on näin ollen katsonut, että ennen kaikkea taloudellisesti heikot ja erityisesti yleishyödylliset laitokset ansaitsevat tulla vapautetuksi arvonlisäverosta. Landgerichtin mukaan jäsenvaltiot voivat siten vapaasti päättää, antavatko ne säännökset kuudennessa direktiivissä sallituista vapautuksista, ja kyseisen direktiivin 13 artiklan A kohdassa säädetty vapautukset eivät missään tapauksessa koske luonnollisia henkilöitä.

13 M. Hoffman on tehnyt Landgerichtin tuomiosta Bundesgerichtshofiin valituksen (Revision), jossa hän lähinnä väittää, että verovapautuksen epääminen solistien osalta on yhteisön oikeuden vastaista syrjintää.

14 Bundesgerichtshof on todennut tältä osin, että yhteisöjen tuomioistuin on asiassa C-216/97, Gregg, 7.9.1999 antamassaan tuomiossa (Kok. 1999, s. I-4947) katsonut kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja g alakohdan osalta, että kyseisessä kohdassa käytetty käsite laitos on riittävän laaja sisältämään myös luonnolliset henkilöt. Tämä käsite tuo tosin mieleen yksilöidyn kokonaisuuden, joka suorittaa tiettyä tehtävää, mutta kuitenkin myös yksi tai useampi liiketoimintaa harjoittava luonnollinen henkilö, eivätkä pelkästään oikeushenkilöt, voisi täyttää tämän edellytyksen.

15 Bundesgerichtshofin mukaan kaikki viittaa siihen, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdan käsitettä tunnustettu laitos on tulkittava samalla tavalla, jolloin luonnollisina henkilöinä esiintyvien solistien konsertit voisivat saada vapautuksen arvonnalisäverosta. Lisäksi arvonnalisäverojärjestelmään kuuluva verotuksen neutraalisuuden periaate, jonka yhteisöjen tuomioistuin toi esiin asiassa C-283/95, Fischer, 11.6.1998 antamassaan tuomiossa (Kok. 1998, s. I-3369), estää myös sen, että taloudellisia toimijoita, jotka toteuttavat samankaltaisia liiketoimia, kohdeltaisiin verotuksen osalta eri tavoin.

16 Näin ollen Bundesgerichtshof on päättänyt esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonnalisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohtaa tulkittava siten, että tässä säännöksessä käytetty muiden tunnustettujen kulttuurilaitosten käsite kattaa myös solistit, joka suorittavat kulttuuripalveluja?

2) Jos vastaus ensimmäiseen kysymykseen on myöntävä, seuraako 13 artiklan A kohdan otsikosta (Tietyille yleishyödyllisille toiminnoille - -) tiettyjä rajoituksia, kuten siinä tapauksessa, että solistin esiintyminen tapahtuu ensisijaisesti kaupallisista syistä?"

Ensimmäinen kysymys

17 M. Hoffmann ja komissio esittävät, että yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa Gregg antamallaan tuomiolla hylännyt asiassa C-453/93, Bulthuis-Griffioen, 11.8.1995 annetusta tuomiosta (Kok. 1995, s. I-2341) ilmenevän aikaisemman oikeuskäytäntönsä, jonka mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdassa säädetyt vapautukset on varattu yksinomaan oikeushenkilöille. Hoffmann ja komissio korostavat erityisesti sitä, että yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa Gregg antamansa tuomion 18 kohdassa katsonut, että laitoksen käsite tarkoittaa yksilöityä kokonaisuutta, joka suorittaa tiettyä tehtävää, ja että kysymys on edellytyksestä, jonka yhtä hyvin oikeushenkilöt kuin myös yksi tai useampi liiketoimintaa harjoittava luonnollinen henkilö voivat täyttää. Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin katsoi kyseisen tuomion 19 ja 20 kohdassa, että tämä tulkinta on yhdenmukainen yhteiseen arvonnalisäverojärjestelmään kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, jonka vastaista on se, että samanlaisissa olosuhteissa samanlaista toimintaa harjoittavia taloudellisia toimijoita kohdellaan arvonnalisäverotuksessa eri tavoin. Hoffmann ja komissio katsovat näin ollen, että solistit voivat olla laitoksia kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdassa tarkoitetulla tavalla.

18 Saksan, Alankomaiden ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset katsovat, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettuja vapautuksia on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeuksia yleisestä periaatteesta, jonka mukaan kaikista vastikkeellisista palveluista kannetaan arvonnalisäveroa (asia C-2/95, SDC, tuomio 5.6.1997, Kok. 1997, s. I-3017, 20 kohta ja edellä mainittu asia Gregg, tuomion 12 kohta).

19 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdan sanamuoto ja rakenne osoittavat kuitenkin, että ainoastaan tietyt kulttuuripalvelujen suoritukset, samoin kuin niihin läheisesti liittyvät tavaroiden luovutukset, voidaan vapauttaa arvonlisäverosta. Näiden palvelujen pitää lisäksi olla tiettyjen laitosten suorittamia, ja jäsenvaltioilla on tältä osin valta harkita, mitä muita laitoksia kuin julkisoikeudellisia laitoksia ne tunnustavat.

20 Edellä mainitut hallitukset katsovat, että vaikka yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa Gregg antamassaan tuomiossa soveltanut laitoksen käsitettä luonnollisiin henkilöihin verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattamiseksi, se ei kuitenkaan ole yleisesti samaistanut luonnollisia henkilöitä ja tunnustettuja laitoksia. Se on todennut, että luonnolliset henkilöt voivat olla kyseisissä säännöksissä tarkoitetulla tavalla laitoksia vain silloin, kun ne turvautuvat toiminnassaan henkilöstöstä ja aineellisista voimavaroista muodostuvaan kokonaisuuteen. Solistia ei siten voida pitää laitoksena, koska sen toiminnassa ei käytetä laajemmassa määrin henkilöstöä ja aineellisia voimavaroja eikä niiden edellyttämää organisaatorakennetta, toisin kuin asia on kuoron, orkesterin tai kamarimusiikkiyhtyeen osalta.

21 Jos oletetaan, että solisteja voidaan pitää laitoksina, edellä mainittujen hallitusten mukaan on otettava huomioon harkintavalta, joka jäsenvaltioilla on kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdan soveltamisessa. Koska muiden kuin julkisoikeudellisten laitosten vapauttaminen arvonlisäverosta on nimenomaisesti asetettu riippumaan siitä, että ne ovat jäsenvaltion tunnustamia, kansallinen lainsäätäjä voi rajata yksittäiset taiteilijat vapautuksen ulkopuolelle.

22 Edellä mainittujen hallitusten mukaan tämä ei ole vastoin verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Kilpailun vääristymistä esiintyy itse asiassa vain silloin, jos samantyyppisiä kulttuuripalveluja kohdellaan perusteettomasti eri tavalla. Solistien ja laitosten palvelut ovat kuitenkin luonteeltaan erilaisia. Solistin suorittamat palvelut ovat luonteeltaan hyvin vahvasti henkilökohtaisia ja liittyvät solistin kuuluisuuteen, eivätkä ne siten ole verrattavissa kuorojen, orkestereiden tai kamarimusiikkiyhtyeiden suorittamiin palveluihin.

23 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa annetaan edellä mainittujen hallitusten mukaan jäsenvaltioille oikeus soveltaa yhtä tai useampaa kyseisessä kohdassa lueteltua ehtoa laitoksiin, jotka haluavat hyötyä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdan säännöksistä. Kaksi ensimmäistä ehtoa (tarkoituksena ei saa olla järjestelmällinen voiton tavoittelu, ja johdossa ja hallinnossa toimivien henkilöiden on toimittava vapaaehtoisuusperiaatteella) osoittavat edellä mainittujen hallitusten mukaan selvästi, että käsitteellä laitos tarkoitetaan yleishyödyllistä toimintaa harjoittavia kokonaisuuksia, eikä sen sijaan yksittäistä henkilöä, joka harjoittaa toimintaansa yksin. Ehto, jonka mukaan voittoa ei tavoitella, ei voi soveltua yksilöllistä toimintaa harjoittavaan henkilöön. Lisäksi on mahdotonta, että yksittäistä henkilöä johtaisi ja hallinnoisi pääasiallisesti vapaaehtoisuusperiaatteella sellainen henkilö, jolle ei koituisi välitöntä taloudellista hyötyä ensiksi mainitun henkilön toiminnoista.

24 Tältä osin on syytä todeta, että yhteisöjen tuomioistuin on katsonut edellä mainitussa asiassa Gregg antamansa tuomion 17 kohdassa tiettyjä sosiaali- ja hoitopalveluja koskevien kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja g alakohdan osalta, että laitoksen käsite on periaatteessa riittävän laaja sisältämään myös luonnolliset henkilöt ja että kyseisessä säännöksessä tarkoitettuja vapautuksia ei ole rajoitettu ainoastaan oikeushenkilöiden toimintaan, vaan ne voivat ulottua myös yksityisten toimintaan. Yhteisöjen tuomioistuin on täsmentänyt kyseisen tuomion 18 kohdassa, että vaikka laitoksen käsite tuo mieleen yksilöidyn kokonaisuuden, joka suorittaa tiettyä tehtävää, myös yksi tai useampi liiketoimintaa harjoittava luonnollinen henkilö voi täyttää tämän edellytyksen.

25 Ei ole ainoatakaan syytä poiketa tästä tulkinnasta, kun kyse on kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdassa tarkoitetuista kulttuuripalvelujen suorituksista

sellaisten taiteilijoiden kuten laulusolistien osalta, jotka tarjoavat yksilöllisen palvelun.

26 Tällaiset taiteilijat voivat kulttuuriryhmän tavoin harjoittaa toimintaansa ammattilaisina, puoliammattilaisina tai harrastelijoina ja tehdä sen joko tavoittelemalla voittoa tai vapaaehtoisperiaatteella, mahdollisesti kattamalla ainoastaan kulunsa. Huolimatta siitä, että taiteilija suorittaa palvelun omilla varoillaan, ja riippumatta siitä, minkä oikeudellisen muodon hän on valinnut toiminnalleen, taiteilija on näissä erilaisissa tapauksissa yksilöllinen kulttuuritehtävää suorittava kokonaisuus, samalla tavalla kuin jokin kulttuuriryhmä.

27 Näin ollen on verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista, että kun yksittäisten taiteilijoiden palvelujen luonne kulttuuripalveluina on tunnustettu, kyseisiä taiteilijoita ei voida kulttuuriryhmien tavoin pitää laitoksina, jotka samaistetaan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdassa tarkoitettuihin tiettyjä kulttuuripalveluja tarjoaviin julkisoikeudellisiin laitoksiin.

28 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohtaa sovellettaessa jäsenvaltiot voivat sekä yksittäisten taiteilijoiden että kulttuuriryhmien osalta halutessaan asettaa yhden tai useamman kyseisessä kohdassa säädetyn ehdon kyseisen säännöksen 1 alakohdan n alakohdassa tietyille kulttuuripalveluille säädettyjen vapautusten myöntämiselle, muun muassa ehdon järjestelmällisen voiton tavoittelun puuttumisesta ja ehdon, jonka mukaan kyseisen kulttuuripalveluja suorittavan yhteisön on toimittava pääasiallisesti vapaaehtoisuusperiaatteella.

29 Jos jäsenvaltiot vastaavasti noudattavat kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan b alakohdassa säädettyä velvoitetta rajata vapautusten ulkopuolelle palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, jotka eivät ole välttämättömiä kyseiselle kulttuuritoiminnolle tai joiden pääasiallinen tarkoitus on lisätulojen hankkiminen asianomaisille tällaisilla toimilla, jotka kilpailevat suoraan arvonlisäveroa maksavien kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa, jäsenvaltioiden on kohdeltava yksittäisiä taiteilijoita ja kulttuuriryhmiä samalla tavalla.

30 Ensimmäiseen kysymykseen on näin ollen syytä vastata, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohtaa on tulkittava siten, että yksittäin esiintyviä solisteja ei ole rajattu ilmaisun "muut tunnustetut kulttuurilaitokset" ulkopuolelle.

Toinen kysymys

31 Toisessa kysymyksessään kansallinen tuomioistuin kysyy sitä, aiheuttaako kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan otsikko, jossa viitataan "tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettäviin vapautuksiin", sellaisenaan rajoituksia kyseisessä säännöksessä säädettyihin vapautusmahdollisuuksiin, erityisesti jos kyseiset palvelut suoritetaan pääasiallisesti kaupallisista syistä.

32 M. Hoffmann katsoo, että jäsenvaltiot eivät voi soveltaa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohtaa asettamalla vapautuksen epäämiselle muita perusteita kuin ne, joista on nimenomaisesti säädetty kyseisessä säännöksessä. Tämän lisäksi epäämisperusteita asetettaessa pitää noudattaa yhdenvertaisen kohtelun periaatetta, kuten ilmenee erityisesti asiassa C-36/99, *Idéal tourisme*, 13.7.2000 annetusta tuomiosta (Kok. 2000, s. I-6049, 36 kohta).

33 Saksan hallituksen mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan otsikosta ei sellaisenaan aiheudu minkäänlaisia rajoituksia jäsenvaltioiden valitessa laitokset, joiden tunnustaminen antaa niille oikeuden saada vapautus arvonlisäverosta.

34 Alankomaiden hallitus väittää, että verovapautuksen ulkopuolelle voidaan rajata kaupallisten syiden takia toimivat kulttuurilaitokset "tiettyjä yleishyödyllisiä toimintoja" koskevan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan nojalla, koska kyseisen säännöksen 1 alakohdan n alakohdan mukaan verovapautuksen saajien on oltava jäsenvaltioiden tunnustamia ja nämä voivat evätä

tällaisen tunnustamisen. Alankomaiden hallitus toteaa lisäksi, että jäsenvaltiot voivat kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan nojalla asettaa muiden kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta verovapautuksen myöntämisen ehdoksi sen, että kyseisten laitosten tarkoituksena ei ole järjestelmällinen voiton tavoittelu.

35 Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan otsikko osoittaa, että kyseisessä säännöksessä säädetyt vapautukset on rajoitettava yleishyödyllisiin toimintoihin. Näin ollen kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdassa on tulkittava rajoittavasti, jolloin ainoastaan yleishyödyllisessä tarkoituksessa toteutetut kulttuuritoiminnot ovat vapautettuja verosta, kun taas yksinomaan voiton keräämisen tarkoituksessa harjoitetut toiminnot eivät ole vapautettuja.

36 Komissio toteaa, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat säätää vapautusta koskevia rajoituksia sellaisten laitosten osalta, joiden tarkoituksena on järjestelmällinen voiton tavoittelu. Lisäksi 2 alakohdan b alakohdassa aiheuttaa rajoituksia kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdassa säädetyille vapautusmahdollisuuksille, erityisesti koska vapautus saattaa vääristää kilpailua. Pääasialla käsittelevän tuomioistuimen on pääasian osalta ratkaistava, onko pääasiassa kyseessä olevien kulttuuritapahtumien tarkoituksena hankkia M. Hoffmannin toiminnalle lisätuloja, kilpaileeko Hoffmann arvonnalisäveroa maksavien kaupallisten yritysten kanssa ja vääristääkö vapautuksen myöntäminen kilpailua.

37 Tältä osin on syytä todeta, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan otsikko, jonka sanamuoto on "Tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävät vapautukset", ei sellaisenaan aseta rajoituksia kyseisessä säännöksessä säädetyille vapautusmahdollisuuksille.

38 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan sisällössä on täsmällisesti määritetty toiminnot, jotka on vapautettava arvonnalisäverosta, sekä toiminnot, jotka jäsenvaltiot voivat vapauttaa verosta ja joita ne toisaalta eivät voi vapauttaa, samoin kuin ne ehdot, jotka jäsenvaltiot voivat asettaa niille toiminnoille, jotka voidaan vapauttaa verosta. Kuten toisaalta on vahvistettu kyseisen kohdan 2 alakohdan a alakohdassa, jossa jäsenvaltiot oikeutetaan, mutta niitä ei veloiteta, rajoittamaan verovapautuksen myöntäminen muiden kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta sellaisiin laitoksiin, joiden tarkoituksena ei ole järjestelmällinen voiton tavoittelu, toiminnan kaupallisuus ei kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan perusteella sulje pois toiminnan yleishyödyllisyyttä.

39 Kuten tämän tuomion 28 ja 29 kohdassa on todettu, kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdassa säädetyt mahdolliset rajoitukset vapautusten myöntämiselle voivat vaikuttaa asiaan ainoastaan sovellettaessa kyseisen säännöksen 2 alakohdassa.

40 Toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on näin ollen syytä vastata, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan otsikko ei sellaisenaan aseta rajoituksia kyseisessä säännöksessä säädetyille vapautusmahdollisuuksille.

Päätökset oikeudenkäyntikuluista

Oikeudenkäyntikulut

41 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Saksan, Alankomaiden ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksille sekä 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 oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Päätöksen päätösosa

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto)

on ratkaissut Bundesgerichtshofin 5.4.2000 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohtaa on tulkittava siten, että yksittäin esiintyviä solisteja ei ole rajattu ilmaisun "muut tunnustetut kulttuurilaitokset" ulkopuolelle.

2) Kyseisen direktiivin 13 artiklan A kohdan otsikko ei sellaisenaan aseta rajoituksia kyseisessä säännöksessä säädetyille vapautusmahdollisuuksille.