

Conclusions

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

F. G. JACOBS

18 päivänä marraskuuta 2004(1)

**Asia C-378/02**

**Waterschap Zeeuws Vlaanderen**

**vastaan**

**Staatssecretaris van Financiën**

1. Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa Hoge Raad (Alankomaat) pyytää yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua kuudennen arvonlisäverodirektiivin (2) (jäljempänä kuudes direktiivi) tulkinnasta siltä osin kuin sitä sovelletaan erityisesti julkisoikeudellisiin yhteisöihin.
2. Pääasiassa eräs Alankomaiden vesialan viranomainen rakennutti viranomaisen ominaisuudessa jätevesien käsittelylaitoksen. Myöhemmin se möi laitoksen kolmannelle mutta sopi samalla itse vuokraavansa laitoksen. Tämän jälkeen kyseinen viranomainen pyysi oikaisun kautta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä, jonka se oli maksanut laitoksen rakentamisen yhteydessä, sillä perusteella, että laitoksen myynnin osalta se oli toiminut verovelvollisen ominaisuudessa.
3. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy näin ollen, onko julkisoikeudellisella yhteisöllä kuudennen direktiivin 20 artiklan nojalla oikeus sellaista investointitavaraa hankkiessaan maksamaansa arvonlisäveroa koskevaan oikaisuun, jota se on käyttänyt viranomaisen ominaisuudessa toteuttamiensa toimien yhteydessä, kun se myöhemmin verovelvollisen ominaisuudessa myy kyseisen tavarahan.
4. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy myös, onko julkisoikeudellisella yhteisöllä oikeus jättää sellainen investointitavara, jota se käyttää osittain verovelvollisen ja osittain viranomaisen ominaisuudessa toteuttamiinsa toimiin, kokonaan yrityksensä omaisuuden ulkopuolelle, kuten on tilanne verovelvollisina olevien luonnollisten henkilöiden suhteen.

**Asiaa koskevat oikeussäännöt**

5. Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisävero määrätään ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan – suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta”. Verovelvollisella tarkoitetaan 4 artiklan 1 kohdan mukaan ”jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa”.
6. Kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan ”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”. Kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toisen alakohdan mukaan näitä yhteisöjä on kuitenkin pidettävä verovelvollisina silloin, kun ne harjoittavat tällaista toimintaa tai suorittavat tällaisia liiketoimia, jos niiden jättäminen verovelvollisuuden

ulkopuolelle ”johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen”. Kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan viimeisen alakohdan mukaan ”jäsenvaltiot voivat pitää edellä tarkoitettujen yhteisöjen harjoittamaa toimintaa, joka on vapautettu arvonlisäverosta 13 tai 28 artiklan nojalla, sellaisena toimintana, jota nämä harjoittavat viranomaisen ominaisuudessa”.

7. Kuudennen direktiivin 13 artiklassa säädetään arvonlisäverojärjestelmää koskevista vapautuksista. Kiinteän omaisuuden vuokraus on kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan nojalla tietyin poikkeuksin normaalisti vapautettu arvonlisäverosta, ja sama koskee 13 artiklan B kohdan g alakohdan nojalla rakennuksen tai rakennuksen osan luovutusta siihen liittyvine maapohjineen. Kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat kuitenkin myöntää verovelvollisille oikeuden verotuksen valitsemiseen kyseisten toimintojen osalta.

8. Kuudennen direktiivin 17–20 artiklassa säädetään vähennyksistä. Direktiivin 17 artiklan 1 kohdan mukaan ”vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy”. Kyseisen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan mukaan ”jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen, – arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen”.

9. Vähennysten oikaisemisesta säädetään kuudennen direktiivin 20 artiklassa, jonka tässä asiassa merkityksellisissä säännöksissä säädetään seuraavaa:

”1. Alun perin tehty vähennys on oikaistava jäsenvaltioiden vahvistamien yksityiskohtaisten sääntöjen mukaan, erityisesti:

a) jos vähennys on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu;  
– – .

2. Investointitavaroiden osalta oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, mukaan lukien tavarankankinta- tai valmistusvuosi. Kunakin vuonna oikaisu kohdistuu vain viidennekseen näiden tavaroiden verosta. Oikaisu perustuu seuraavien vuosien aikana tapahtuneisiin vähennysoikeuden muutoksiin suhteessa tavarankankinta- tai valmistusvuoteen.  
– –

Kiinteistöinvestointien osalta oikaisun perusteena toimivaa kautta voidaan pidentää kymmeneen vuoteen.

3. Oikaisukauden aikana luovutettua investointitavaraa on katsottava käytetyksi verovelvollisen taloudellisessa toiminnassa oikaisukauden loppuun saakka. Tätä taloudellista toimintaa on pidettävä kokonaisuudessaan verollisena, jos mainitun tavarankankintu on verollinen; ja sitä on pidettävä kokonaan vapautettuna, jos luovutus on vapautettu. Oikaisu on suoritettava kerralla koko jäljellä olevan oikaisukauden osalta.”

10. Alankomaiden laissa on verovelvollisille myönnetty kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdassa säädetty oikeus verotuksen valitsemiseen. Kansallisessa lainsäädännössä on myös erityisesti mainittu, että julkisoikeudellisia toimielimiä kohdellaan verovelvollisina, mikäli kysymys on kiinteän omaisuuden luovuttamisesta ja tällaiseen omaisuuteen liittyvien oikeuksien luovuttamisesta tai perustamisesta.

### **Tosiseikat ja asian käsittelyn vaiheet**

11. Waterschap Zeeuws Vlaanderen (jäljempänä WZV) toimii vesialan viranomaisena eräällä alueella Alankomaissa. Sovelletavan kansallisen lainsäädännön nojalla se on julkisoikeudellinen toimielin. Tässä viranomaisen ominaisuudessaan se rakennutti jätevesien käsittelylaitoksen, joka valmistui vuonna 1990.

12. Myöhemmin WZV sopi kahden muun vesialan viranomaisen kanssa, että myös nämä voisivat käyttää laitosta. Kyseiset kaksi viranomaista vastasivat osittain laitoksen muutostöistä aiheutuneista kustannuksista, ja vuodesta 1993 lähtien ne vastasivat myös niistä kustannuksista, jotka johtuivat laitoksen säännöllisestä käytöstä niiden osalta. Veroviranomaisen kanssa tehdyn

sopimuksen perusteella WZV ei laskuttanut kyseisistä kustannuksista arvonlisäveroa, mikä edellytti, että se oli luopunut oikeudestaan vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron.

13. Tässä yhteydessä haluan korostaa, että vaikka veroviranomaisen kanssa tehdyn sopimuksen perusteista ei ole esitetty selvitystä, mitkään epäselvyydet tältä osin eivät ole omiaan vaikuttamaan nyt käsiteltävänä olevan asian ratkaisuun.

14. Vuonna 1994 WZV:n aloitteesta perustettiin Zeeuwsch-Vlaanderenin alueen ympäristönsuojelusäätiö, jolle WZV möi jätevesien käsittelylaitoksen. Samana päivänä säätiö teki sopimuksen laitoksen vuokraamisesta takaisin WZV:lle yhdeksäksi vuodeksi.

15. Sekä luovutus että vuokraus olivat periaatteessa vapautettuja liiketoimia. WZV ja säätiö sovelsivat kuitenkin kumpikin niille Alankomaiden laissa tarjottua verotuksen valintamahdollisuutta. Arvonlisävero tuli siten maksettavaksi kummankin liiketoimen osalta.

16. Tämän jälkeen WZV haki arvonlisäveron vähennyksenä osaa siitä verosta, joka oli laskutettu alun perin laitoksen rakentamisen yhteydessä, kuudennen direktiivin 20 artiklan mukaisesti oikaistuna. Vähennys koski näin ollen viittä kymmenesosaa kokonaissummasta, koska viisi vuotta kymmenen vuoden pituisesta oikaisukaudesta oli ehtinyt kulua. Veroviranomainen hylkäsi WZV:n pyynnön.

17. WZV on nostanut veroviranomaisen päätöksestä kanteen. Asia on nyt vireillä Hoge Raadissa, johon Gerechtshof te Amsterdamin päätöksestä on valitettu.

18. Hoge Raad on hyväksynyt WZV:n valituksen siltä osin kuin veroviranomainen oli katsonut, että laitoksen luovuttaminen säätiölle ei ollut verollinen liiketoimi. Alankomaiden lain mukaan on selvää, että viranomainen on verovelvollinen silloin, kun se luovuttaa kiinteää omaisuutta – ja tietysti WZV oli tässä ominaisuudessa soveltanut sille suotua verotuksen valintamahdollisuutta.

19. Siltä osin kuin kysymys on siitä, oliko WZV kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdan nojalla oikeutettu oikaisuun, Hoge Raad viittaa yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Lennartz (3) antamaan tuomioon. Se katsoo, että jos kyseinen tuomio soveltuu käsillä olevaan tapaukseen, WZV ei ole oikeutettu oikaisuun sikäli kuin yhteisöjen tuomioistuin on kyseisessä tapauksessa katsonut, että vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus määräytyvät kuudennen direktiivin 17 artiklan eikä 20 artiklan nojalla ja että vähennysoikeus määräytyy yksinomaan sen mukaan, missä ominaisuudessa henkilö hankintahetkellä toimii.

20. Hoge Raad on kuitenkin epävarma siitä, voidaanko asiassa Lennartz annettua tuomiota, jossa oli kysymys luonnollisen henkilön toimimisesta sekä yksityisen henkilön ominaisuudessa että liiketoiminnassa, soveltaa julkisoikeudelliseen yhteisöön.

21. Hoge Raad huomauttaa myös, että Gerechtshof päätyi siihen, että oikaisu ei ollut mahdollinen, koska WZV ei ollut sisällyttänyt osaa laitoksesta yritysomaisuuteensa, kun se oli veroviranomaisen kanssa tehnyt sopimuksen siitä, ettei se laskuta arvonlisäveroa niistä käytöstä aiheutuvista kustannuksista, jotka se siirsi kahden muun laitosta käyttävän viranomaisen maksettavaksi. Hoge Raadin mukaan kyseinen perustelu nostaa esille kysymyksen siitä, soveltuuko yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö, joka koskee verovelvollisen mahdollisuutta ilmoittaa investointitavaroita yksityiseen tarkoitukseen tai liiketoimintaan hankituksi omaisuudeksi, mutatis mutandis julkisoikeudellisiin yhteisöihin.

22. Hoge Raad on sen vuoksi päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat kysymykset:

”1) Onko julkisoikeudellisella yhteisöllä, joka on hankkinut investointitavaran, jonka se luovuttaa vastiketta vastaan kolmannelle, ja kun kyseisen yhteisön on katsottava olevan tämän luovutuksen osalta verovelvollinen, kuudennen direktiivin 20 artiklan (erityisesti sen 2 ja 3 kohdan) nojalla oikeus tavaran hankinnan osalta maksamaansa liikevaihtoveroa koskevaan oikaisuun siltä osin kuin se on käyttänyt kyseistä tavaraa kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdassa tarkoitetun viranomaisen ominaisuudessa toteuttamiensa toimien yhteydessä?

2) Onko julkisoikeudellisella yhteisöllä kuudennen direktiivin nojalla oikeus jättää sellainen investointitavara kokonaan yrityksensä omaisuuden ulkopuolelle, jota se käyttää sekä verovelvollisen että viranomaisen ominaisuudessa, siten kuin yhteisöjen tuomioistuin on katsonut verovelvollisten luonnollisten henkilöiden osalta?”

## Tapauksen tarkastelu

23. Alustavana seikkana totean, että tietyissä yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyissä huomautuksissa on käsitelty sitä, onko WZV rakennuttanut laitoksen viranomaisen ominaisuudessa. Tällaisen asian ratkaiseminen kuuluu kuitenkin selvästi kansalliselle tuomioistuimelle. Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyistä ennakkoratkaisukysymyksistä yksikään ei koske kyseisen asian ratkaisemisessa sovellettavia edellytyksiä. Asianmukainen ratkaisutapa käy kuitenkin ilmi asiassa Lennartz (4) annetusta tuomiosta, ja nyt käsiteltävänä olevan asian ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen perusteella voidaan olettaa, että kansallinen tuomioistuin on katsonut, että WZV rakennutti laitoksen alun perin viranomaisen ominaisuudessa.
24. Toinen seikka, jota ei ole tuotu esille ja jota ei voida kunnollisesti tarkastella antamatta ensin menettelyn eri osapuolille tilaisuutta esittää siitä näkemyksensä, on se, onko kansallisia sääntöjä, joiden nojalla julkisoikeudellista yhteisöä ei ole kohdeltava verovelvollisena silloin, kun se hankkii investointitavaroita, mutta joiden nojalla sitä on kohdeltava verovelvollisena silloin, kun se luovuttaa näitä tavaroita, pidettävä yhteensoveltuvina kuudennen direktiivin kanssa.
25. Näin ollen rajoitun tarkastelussani niihin oikeudellisiin kysymyksiin, jotka on nimenomaisesti tuotu esille ennakkoratkaisupyyntöissä.
26. Ensimmäisen kysymyksen osalta asianosaisten ja ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen välillä vallitsee yksimielisyys siitä, että siihen on vastattava kieltävästi, mikäli yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Lennartz (5) antama tuomio soveltuu julkisoikeudellisiin yhteisöihin niiden suorittaessa liiketoimia viranomaisen ominaisuudessa.
27. Asiassa Lennartz yhteisöjen tuomioistuinta pyydettiin itse asiassa ottamaan kantaa siihen, soveltuvatko ostoihin sisältyvän veron oikaisua koskevat kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdan säännökset tapaukseen, jossa verovelvollinen hankkii tavaroita alun perin täysin yksityiseen käyttöön mutta käyttää niitä myöhemmin liiketoiminnassaan oikaisuajan kuluessa.
28. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että koska arvonlisäveron vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy, "vähennysoikeus määräytyy yksinomaan sen mukaan, missä ominaisuudessa henkilö sillä hetkellä toimii". Jos verovelvollinen tässä ominaisuudessaan käyttää tavarat ja palvelut arvonlisäverollisiin liiketoimiinsa, hänellä on kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan nojalla oikeus vähentää vero, joka on maksettava tai maksettu näistä tavaroista. Vähennysoikeutta ei sitä vastoin voi syntyä, jos tavaroita ei käytetä 4 artiklassa tarkoitetussa verovelvollisen taloudellisessa toiminnassa, vaan tämä käyttää niitä yksityiseen kulutukseensa. (6)
29. Vaikka tällainen ratkaisu saattaa joissakin tilanteissa olla vaikutuksiltaan hieman ankara, eikä se välttämättä ole täysin yhdenmukainen arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, on huomattava, että ratkaisu johtuu kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 ja 2 kohdan sanamuodosta ja että päinvastainen ratkaisu toisi esille vakavia oikeusvarmuuteen liittyviä ongelmia.
30. Kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdan osalta yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että kyseisessä säännöksessä ainoastaan vahvistetaan menettely, jonka perusteella alun perin tehtyjen vähennysten oikaisu lasketaan. Sen perusteella ei niin ollen voi syntyä vähennysoikeutta eikä oikeutta muuttaa verovelvollisen verottomien liiketoimien yhteydessä maksamaa veroa 17 artiklassa tarkoitetuksi vähennyskelpoiseksi veroksi. (7)
31. Alankomaat ja komissio väittävät, että yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Lennartz antama tuomio soveltuu analogisesti tilanteeseen, jossa hankintaa ei alun perin ole tehnyt henkilö yksityistä käyttöään varten vaan julkisoikeudellinen yhteisö viranomaisen ominaisuudessa harjoittamaansa toimintaa varten. Kummassakaan tapauksessa hankinnan suorittanut henkilö ei ole verovelvollinen suhteessa tähän toimeen, mistä seuraa, ettei vähennysoikeutta synny.
32. WZV sitä vastoin väittää, että viranomasta tulisi verrata pikemminkin verovelvolliseen, joka tarjoaa vapautettua palvelua, kuin verovelvolliseen, joka hankkii tavaroita omia yksityisiä tarkoituksiaan varten.
33. Mielestäni Alankomaat ja komissio ovat oikeassa väittäessään, että asiassa Lennartz annettu tuomio soveltuu myös silloin, kun hankinnan on alun perin tehnyt julkisoikeudellinen

yhteisö viranomaisen ominaisuudessa toteuttamiaan toimia varten.

34. Kuten Alankomaat ja komissio väittävät, analogisen vertailun on tapahduttava viranomaisen ominaisuudessa toimivan julkisoikeudellisen yhteisön ja tavaroita yksityiseen käyttöön hankkivan verovelvollisen välillä. Toisin kuin silloin, kun verovelvollinen tekee verosta vapautetun luovutuksen, kummatkin näistä jäävät kokonaan arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolelle. Henkilö, joka tekee hankintoja yksityistä käyttöään varten, ei harjoita mitään kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa. Vastaavasti kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdassa säädetään selvästi, että julkisoikeudellisia yhteisöjä ei ole tavallisesti pidettävä verovelvollisina niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien toimien osalta. Koska ne eivät ole verovelvollisia, niiden suorittamat toimet eivät koskaan voi synnyttää vähennysoikeutta. Sitä vastoin verovelvollinen, joka suorittaa vapautetun liiketoimen, kuuluu arvonlisäverotuksen soveltamisalan piiriin. Vähennysoikeus jää kuitenkin syntymättä vain sen vuoksi, niin kauan ja siinä laajuudessa kuin luovutukset ovat verosta vapautettuja.

35. Kuitenkin, kuten komissio perustellusti huomauttaa, sulkeminen arvonlisäveroa koskevien sääntöjen ulkopuolelle, sellaisena kuin se on toteutettu kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdassa, eroaa luonteeltaan ja vaikutuksiltaan kuudennen direktiivin X osastoon sisältyvistä vapautuksista. (8) Mikäli näin ei olisi, ei olisi mitään syytä sallia jäsenvaltioiden katsoa kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan viimeisen alakohdan nojalla tietyt arvonlisäverosta vapautetut toimet arvonlisäveroa koskevien sääntöjen ulkopuolelle jääviksi.

36. WZV väittää, että mikäli julkisoikeudelliset yhteisöt eivät voisi vähentää arvonlisäveroa ensimmäisessä kysymyksessä tarkoitetuissa olosuhteissa, tämä johtaisi kilpailun vääristymiseen. Kyseisille yhteisöille aiheutuisi perusteettomasti haittaa verrattuna verovelvollisiin, jotka voivat vähentää investointitavaran hankinnasta alun perin maksamansa arvonlisäveron. WZV viittaa tältä osin kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toiseen alakohtaan, joka edellyttää, että julkisoikeudellisia yhteisöjä, myös silloin kuin ne toimivat viranomaisen ominaisuudessa, on pidettävä verovelvollisina, jos verovelvollisuuden ulkopuolelle jättäminen johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen.

37. Vaikka ymmärrän kyseisen näkemyksen, en voi yhtyä siihen.

38. Arvonlisäverojärjestelmään liittyville poikkeuksille on ominaista se, että ne haittaavat jossakin määrin verotuksen neutraalisuuden ja yhdenvertaisen kohtelun periaatteiden soveltamista. Olipa päätös kohdella julkisyhteisöjä loppukuluttajina sisällöllisesti perusteltu tai ei, se muodostaa olennaisen osan kuudetta direktiiviä. Tällaisessa ja tähän verrattavissa tilanteissa verovelvollisten ja arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle jäävien henkilöiden kohtelu on väistämättä erilainen.

39. Hankintahetkellä viranomainen, joka toimii tässä ominaisuudessa, joutuu luonteeltaan erilaisen verotuksen kohteeksi kuin verovelvollinen. Viranomainen hankkii luovutuksensa arvonlisäverolliseen hintaan, mutta toisin kuin verovelvollinen, se ei voi vähentää ostoihin sisältyvää veroa. Sille tuleva arvonlisäveroa koskeva verorasitus määräytyy näin ollen hankintahetkellä, eikä mikään myöhempi myyntitapahtuma voi tätä rasitusta muuttaa.

40. Mielestäni kyseisen erilaisen kohtelun yksin ei kuitenkaan voida katsoa aiheuttavan huomattavaa kilpailun vääristymistä kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitetulla tavalla. Mikäli näin olisi, lähes mikä tahansa julkisyhteisön tässä ominaisuudessa suorittama liiketoimi kuuluisi kyseisen säännöksen piiriin.

41. Kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan ensimmäisen alakohdan tarkoitus on sulkea arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolelle julkisyhteisöjen viranomaisen ominaisuudessa harjoittama toiminta, periaatteessa mitä tahansa seurauksia siihen liittyikin. Kyseisen kohdan toisen alakohdan tarkoituksena on ehkäistä kaikkea huomattavaa kilpailun vääristymistä, ja tämän tarkoituksen on välttämättä oltava poikkeuksellinen verrattuna tavanomaisiin poissulkemisesta johtuviin seurauksiin, mikäli toista alakohtaa ei ole täysin pidettävä ensisijaisena suhteessa ensimmäiseen alakohtaan. Kohtelun erilaisuus nyt käsiteltävänä olevassa asiassa on tavallinen poissulkemisesta johtuva seuraus, eikä se voi kuulua toisen alakohdan piiriin.

42. Näin ollen WZV:n kaltaista yhteisöä ei ole kohdeltava verovelvollisena suhteessa

hankintaan, jonka se tekee sen toteuttaessa toimiaan viranomaisen ominaisuudessa. Sillä ei siten ole vähennysoikeutta, eikä kysymystä oikeudesta vähennysten oikaisemiseen, mikä seikka on kiistanalainen kansallisen tuomioistuimen esittämässä ensimmäisessä kysymyksessä, ole tarpeen käsitellä.

43. Lisäksi, koska julkisoikeudellisen yhteisön asema arvonlisäverotuksessa määräytyy hankintahetken mukaan, hankittujen hyödykkeiden myöhempi käyttäminen ei voi muuttaa tätä asemaa. Sen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen havainnon valossa, jonka mukaan WZV rakennutti laitoksen viranomaisen ominaisuudessa, toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

#### **Ratkaisuehdotus**

44. Näin ollen edellä mainituilla perusteilla olen sitä mieltä, että yhteisöjen tuomioistuimen tulisi vastata sille esitettyihin kysymyksiin seuraavasti:

Julkisoikeudellisella yhteisöllä, joka hankkii investointitavaran ja myöhemmin luovuttaa sen vastiketta vastaan kolmannelle, toimien näin verovelvollisen ominaisuudessa, on neuvoston direktiivin 77/388/ETY 20 artiklan nojalla oikeus oikaisuun tämän hankinnan perusteella maksetusta arvonlisäverosta vain, mikäli se tavaraa alun perin hankkiessaan toimi verovelvollisena.

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).

3 – Asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991 (Kok. 1991, s. I-3795, Kok. Ep. XI, s. I-311, ks. erityisesti tuomion 8 ja 11 kohta).

4 – Ks. tuomion 21 kohta.

5 – Edellä alaviitteessä 3 mainittu asia.

6 – Tuomion 8 ja 9 kohta.

7 – Tuomion 12 kohta.

8 – Ks. esim. asia C-45/95, komissio v. Italia, tuomio 25.6.1997 (Kok. 1997, s. I-3605, tuomion 20 kohta ja julkisasiamies Ruiz-Jarabon ratkaisuehdotuksen 42 kohta ja sitä seuraavat kohdat).