

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JÁN MAZÁK

10 päivänä heinäkuuta 2007 (1)

Asia C-442/05

Finanzamt Oschatz

vastaan

Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien

(Bundesfinanzhofin (Saksa) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Verotus – Kuudes arvonlisäverodirektiivi – 4 artiklan 5 kohta – Liitteessä D oleva 2 kohta – ”Veden jakelu” – 12 artiklan 3 kohdan a alakohta ? Alennettu verokanta – Liitteessä H oleva 2 ryhmä – ”Veden jakelu”

1. Nyt käsiteltävä EY:n perustamissopimuksen 234 artiklan mukainen ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY(2) (jäljempänä kuudes direktiivi) liitteessä D olevassa 2 kohdassa ja liitteessä H olevassa 2 ryhmässä tarkoitettujen ”veden jakelun” käsitteiden tulkintaa. Ennakkoratkaisua pyytäneenä tuomioistuimenä oleva Bundesfinanzhof (Saksan liittovaltion veroasioita käsittelevä tuomioistuin) kysyy erityisesti, kuuluuko kotitalouden liittäminen veden jakeluverkostoon erikseen laskutettavaa vastiketta vastaan näiden käsitteiden piiriin.

I Sovellettava yhteisön oikeus

2. Kuudennen direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

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

– —”

3. Kuudennen direktiivin 4 artiklassa määritetään ”verovelvollisen” käsite seuraavasti:

”1. ’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai

palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. – –

5. Valtioita, hallinnollisia alueita, kuntia ja muita julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina, vaikka ne tämän toiminnan tai liiketoimien yhteydessä kantaisivatkin maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai korvauksen.

Jos ne harjoittavat tällaista toimintaa tai suorittavat tällaisia liiketoimia, niitä on kuitenkin pidettävä verovelvollisina tämän toiminnan tai liiketoiminnan osalta, jos niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen.

Edellä tarkoitettuja yhteisöjä on joka tapauksessa pidettävä verovelvollisina liitteessä D luetelluista liiketoimista, jos nämä eivät ole merkitykseltään vähäisiä.

– –”

4. ”Veden jakelu” on mainittu kuudennen direktiivin liitteen D luettelossa 4 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa tarkoitetuista liiketoimista.

5. Kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

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

– –

Jäsenvaltiot voivat lisäksi soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa. Nämä verokannat on määrättävä vähintään 5 prosentin suuruisena prosenttiosuutena veron perusteesta, ja niitä sovelletaan ainoastaan niihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palveluiden suorituksiin, jotka on lueteltu liitteessä H.”

6. ”Veden jakelu” on mainittu liitteen H luettelossa tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, joihin voidaan soveltaa alennettuja arvonlisäverokantoja.

II Sovellettava kansallinen lainsäädäntö

7. Saksan liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG), sellaisena kuin sitä sovellettiin pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikana, 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan liikevaihtoveroa suoritetaan tavaroiden ja palvelujen luovutuksista, jotka elinkeinonharjoittaja suorittaa vastikkeellisesti elinkeinotoiminnassaan Saksassa.

8. UStG:n 2 §:n 3 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan julkisoikeudellinen oikeushenkilö on liikevaihtoveron alainen ainoastaan, jos se harjoittaa liiketoimintaa tai yhtiöverolain (Körperschaftsteuergesetz, jäljempänä KStG) 1 §:n 1 momentin 6 kohdassa ja 4 §:ssä tarkoitettua kaupallista ammattitoimintaa. Veden jakelu väestölle on yksi KStG:n 4 §:n 3 momentissa mainituista liiketoiminnan muodoista.

9. Tapauksen kannalta olennaisena ajankohtana sovellettava yleinen verokanta oli Saksassa UStG:n 12 §:n 1 momentin mukaan 16 prosenttia.

10. "Veden jakeluun" sovelletaan UStG:n 12 §:n 2 momentin 1 kohdan ja UStG:n liitteessä olevan 34 kohdan mukaan 7 prosentin suuruista alennettua verokantaa.

III Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisupyyntö

11. Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (jäljempänä kantaja) on julkisoikeudellinen yhteisö, joka toimittaa juomavettä ja käsittelee jätevettä. Sen jäseninä on useita kaupunkeja ja kuntia yhdestä Saksin hallintopiiristä.

12. Asiakkailleen toimittamansa veden lisäksi kantaja asentaa kiinteistönomistajien pyynnöstä kustannusten korvaamista vastaan kotitalouksiin vesiliittymiä. Kotitaloutta koskevan liittymän asentaessaan kantaja yhdistää vesijohtoverkostonsa kulloisenkin kiinteistönomistajan laitteistoon. Liittymäjohdot jäävät kantajan omistukseen.

13. Kantaja katsoo, että alennettua 7 prosentin verokantaa, jota sovelletaan veden jakeluun Saksassa, tulisi soveltaa myös kotitalouksien vesiliittymien asentamiseen, sillä liittyminen on tarkoitettu yksinomaan veden jakelun turvaamiseen kiinteistölle.

14. Finanzamt Oschatz (Oschatzin verovirasto, jäljempänä vastaaja) katsoo kuitenkin, että kotitaloutta koskevan liittymän asentamista tulisi tarkastella itsenäisenä palveluna, nimittäin "yhteyden järjestämisenä jakeluverkkoon", ja että sitä tulisi verottaa yleisen verokannan mukaan. Tämä näkemys tuotiin esille Bundesministerium der Finanzenin (liittovaltion valtiovarainministeriö) 4.7.2000 päivättyssä kirjeessä.

15. Finanzgericht (veroasioita käsittelevä tuomioistuin) hyväksyi kanteen, jonka kantaja oli nostanut vastaajaa vastaan, ja hylkäsi vastaajan esittämät, kantajan verotusta koskevat väitteet. Finanzgericht katsoi, että kantajan loppukäyttäjille tarjoamat palvelut, eli veden jakelu ja kotitaloutta koskevan vesiliittymän asentaminen, muodostavat yhdessä yhden "veden jakelua" koskevan palvelun ja että niitä tulisi verottaa Saksan lain mukaisesti alennetun 7 prosentin verokannan mukaan.

16. Bundesfinanzhof on epävarma siitä, kuuluuko kotitaloutta koskevan vesiliittymän asentaminen erikseen laskutettavaa vastiketta vastaan kuudennen direktiivin liitteessä D olevassa 2 kohdassa tarkoitettuun "veden jakelun" käsitteeseen. Siinä tapauksessa, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan kolmatta alakohtaa yhdessä liitteessä D olevan 2 kohdan kanssa ei voida soveltaa kotitaloutta koskevan vesiliittymän asentamiseen erikseen laskutettavaa vastiketta vastaan, Bundesfinanzhofin mukaan herää kysymys siitä, toimiiko kantaja kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä ja toisessa alakohdassa tarkoitettuna verovelvollisena, kun se asentaa kyseisen liittymän.

17. Kun tarkastellaan kysymystä sovellettavasta verokannasta, Bundesfinanzhof on lisäksi taipuvainen katsomaan, että kotitaloutta koskevan vesiliittymän asentaminen kuuluisi "veden jakelun" käsitteeseen ja että sitä pitäisi näin ollen verottaa alennetun verokannan mukaan. Se katsoo kuitenkin, että tämä kysymys riippuu yhteisön oikeuden tulkinnasta.

18. Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Kuuluuko se, että vesihuoltoyritys järjestää veden jakeluverkostosta yhteyden kiinteistönomistajan laitteistoon (ns. kotitaloutta koskeva liittyminen) erikseen laskutettavaa vastiketta vastaan, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 17.5.1977 annetussa kuudennessa neuvoston direktiivissä 77/388/ETY (liitteessä D oleva 2 kohta ja liitteessä H oleva 2

ryhmä) tarkoitettujen otsikoiden 'veden jakelu' alaisuuteen?"(3)

19. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet kantaja, vastaaja, Saksan ja Italian hallitukset sekä komissio. Kantaja ja komissio esittivät suullisia huomautuksia 10.5.2007 pidetyssä suullisessa käsittelyssä.

IV Tutkittavaksi ottaminen

20. Saksan hallituksen mukaan on kyseenalaista, voidaanko asia ottaa tutkittavaksi siltä osin kuin kysymys liittyy kuudennen direktiivin liitteessä D olevassa 2 kohdassa tarkoitetun "veden jakelun" käsitteen tulkintaan. Se katsoo, että pääasian oikeudenkäynnin lopputulos ei riipu kuudennen direktiivin liitteessä D olevan 2 kohdan tulkinnasta, koska on riidatonta, että kantaja on UStG:n 2 §:n 3 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan harjoittanut liiketoimintaa kotitalouksia koskevia vesiliittymiä asentaessaan. Kuudennen direktiivin liitteessä D olevaa 2 kohtaa koskeva kysymys on siten epäolennainen ja luonteeltaan hypoteettinen. Vastaaja katsoo, että yhteisöjen tuomioistuimen kuudennen direktiivin liitteessä D olevaan 2 kohtaan liittyvä ratkaisu olisi pääasian kannalta merkityksellinen vain, jos yhteisöjen tuomioistuinta olisi pyydetty harkitsemaan, olisiko hakijaa siinä tapauksessa, että kotitaloutta koskevan vesiliittymän asentaminen ei kuulu liitteessä D olevan 2 kohdan määritelmän piiriin, pidettävä tällaista toimintaa harjoittaessaan kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdassa tarkoitettuna verovelvollisena. Tätä kysymystä ei ole esitetty yhteisöjen tuomioistuimelle.

21. Jos kansallisen tuomioistuimen esittämät kysymykset koskevat yhteisön oikeuden tulkintaa, yhteisöjen tuomioistuimen on lähtökohtaisesti ratkaistava ne.(4) Yhteisöjen tuomioistuimen on kuitenkin oman toimivaltaisuutensa arvioimiseksi tarvittaessa tutkittava ne olosuhteet, joiden vallitessa kansallinen tuomioistuin on esittänyt ennakkoratkaisupyynnön, ja erityisesti ratkaistava, onko siltä pyydetyllä yhteisön oikeuden tulkinnalla yhteys pääasian tosiseikkoihin ja kohteeseen niin, ettei se päädy antamaan neuvoa-antavia lausuntoja yleisluonteisista tai hypoteettisista kysymyksistä. Jos ilmenee, että esitetty kysymys ei selvästikään ole merkityksellinen kyseisen asian ratkaisemisen kannalta, yhteisöjen tuomioistuimen on todettava, ettei kysymystä ole ratkaistava.(5)

22. Nyt käsiteltävässä asiassa ei käsitykseni mukaan ole selvää, että kansallisen tuomioistuimen pyytämällä kuudennen direktiivin liitteessä D olevaa 2 kohtaa koskevalla yhteisön oikeuden tulkinnalla ei olisi yhteyttä pääasian kohteeseen tai että kysymys olisi luonteeltaan hypoteettinen, kuten vastaaja ja Saksan hallitus ovat esittäneet.

23. Kansallisen tuomioistuimen esittämän ennakkoratkaisupyynnön ja Saksan hallituksen esittämien huomautusten perusteella on selvää, että kantaja on kotitalouksien vesiliittymiä asentaessaan Saksan lain mukaan velvollinen maksamaan arvonlisäveroa. Kansallinen tuomioistuin on kuitenkin ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdyssä päätöksessään todennut, että kantaja ei ainakaan periaatteessa näyttäisi olevan kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu verovelvollinen. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin on näin ollen epävarma siitä, onko kotitaloutta koskevan vesiliittymän asentaminen erikseen laskutettavaa vastiketta vastaan toimintaa, joka kuuluu liitteessä D olevan 2 kohdan mukaisen "veden jakelun" käsitteen piiriin, ja voidaanko kantajaa siten pitää kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan nojalla verovelvollisena.

24. Kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian keskeinen kysymys näyttäisi kansallisen tuomioistuimen ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tekemänsä päätöksen perusteella liittyvän alennetun verokannan soveltamiseen tai muutoin alennettuun verokantaan kotitalouksien vesiliittymien asentamisen yhteydessä kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohdan 3 alakohdan ja liitteessä D olevan 2 ryhmän nojalla. Mielestäni tämä kysymys tulee

esille kuitenkin vain, jos liittymän asentava yhteisö on verovelvollisen asemassa kyseistä toimintaa suorittaessaan ja jos toiminta kuudennen direktiivin 2 artiklan mukaan kuuluu arvonlisäverotuksen piiriin.

25. Kun otetaan huomioon kansallisen tuomioistuimen oikeudenkäyntimenettelyn perusteella esittämä toteamus, jonka mukaan kantaja ei välttämättä ole kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdassa tarkoitettu verovelvollinen, ellei vesiliittymän asentaminen erikseen laskutettavaa vastiketta vastaan kuulu liitteessä D olevassa 2 kohdassa mainitun käsitteen piiriin, katson, että kysymys siitä, kuuluuko kotitaloutta koskevan liittymän asentaminen erikseen laskutettavaa vastiketta vastaan liitteessä D olevan 2 kohdan mukaiseen "veden jakelun" käsitteeseen, on olennainen ennakkoratkaisupyyntöön esittäneessä tuomioistuimessa vireillä olevan asian kannalta.

26. Sen vuoksi katson, että kuudennen direktiivin liitteessä D olevaa 2 kohtaa koskevaan kysymyksen osaan olisi vastattava siten, että kansalliselle tuomioistuimelle esitetään kaikki sellaiset yhteisön oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, joista voi olla apua siellä vireillä olevan asian ratkaisemisessa. Näin ollen oikeudenkäyntiväitteet on hylättävä ja kuudennen direktiivin liitteessä D olevaa 2 kohtaa koskeva ennakkoratkaisupyyntö on otettava tutkittavaksi.

V Pääasia

A Asianosaisten ja muiden osapuolten keskeiset lausumat

27. Kantaja ja Italian hallitus katsovat, että kotitaloutta koskevan vesiliittymän asentaminen kuuluu kuudennen direktiivin liitteessä D olevan 2 kohdan ja liitteessä H olevan 2 ryhmän mukaisten "veden jakelun" käsitteiden piiriin. Ne katsovat, että kotitalouden vesiliittymä on veden jakelun kannalta välttämätön. Italian hallitus esittää, että kotitaloutta koskevan liittymän asentaminen on pääasialliseen suoritukseen, nimittäin veden jakeluun, liittyvä lisäsuoritus.

28. Kantaja katsoo, että kotitaloutta koskevan liittymän asentaminen ei ole veden jakeluun nähden erillinen suoritus. Asiakkaan näkökulmasta kotitaloutta koskevan vesiliittymän tarkoituksena on ainoastaan veden jakelun mahdollistaminen, eikä sillä ole muuta tarkoitusta. Tätä korostaa se seikka, että oikeudellisista ja käytännön syistä asiakas ei voi hankkia vettä toiselta yritykseltä. Kantajan näkemyksen mukaan se, että kotitaloutta koskevan vesiliittymän asentamisesta veloitetaan erityisellä tavalla tai kertakorvauksena, ei ole arvonlisäverotuksen kannalta olennaista. Se seikka, että kotitaloutta koskevan liittymän asentamiseen liittyvät kulut vähennetään kuukausittain perittävistä, kiinteitä kuluja koskevista maksuista ja todelliseen veden kulutukseen liittyvistä maksuista, osoittaa, että veden jakeluun sovelletaan yhtä hintaa, joka osittain laskutetaan erityisellä tavalla. Kun liittymä asennetaan vain kerran, se on lisäksi välttämätön veden jakelun jatkuvuuden kannalta, eikä sitä näin ollen voida pitää erillisenä suorituksena. Kyseisen kiinteistön arvoa pitkällä aikavälillä ei kasvata ainoastaan liittymä sinänsä vaan myös veden jakelun olemassaolo. Toisin kuin vastaaja on esittänyt, oletama siitä, että vettä ei kuluteta rakennuksissa liittymän avulla, ei vastaa todellisuutta. Lisäksi kotitaloutta koskevasta liittymästä veloitettava (suuri) maksu ei ole pätevä peruste sen johtopäätöksen tekemiselle, että liittymässä on kysymys erillisestä suorituksesta. Liittymä saattaa maksaa tuhat euroa, mutta kotitalouden veden kulutuksen kustannukset voivat olla 40–50 vuoden pituisena ajanjaksona kahdeksasta kahteentoista tuhanteen euroa.

29. Vastaaja ja Saksan hallitus ovat esittäneet väitteitä ainoastaan kuudennen direktiivin liitteessä H olevan 2 ryhmän tulkinnan osalta. Vastaaja, Saksan hallitus ja komissio esittävät, että kotitaloutta koskevan vesiliittymän asentaminen ei kuulu kuudennen direktiivin liitteessä H olevassa 2 ryhmässä mainitun "veden jakelun" käsitteen piiriin. Ne katsovat, että koska alennetun verokannan soveltamista koskevat säännöt poikkeavat kuudennen direktiivin yleisistä säännöistä, niitä on yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tulkittava suppeasti. Käsite "veden

jakelu” olisi siksi rajoitettava koskemaan veden jakelua käsitteen suppeassa merkityksessä, eikä siihen tulisi sisällyttää lisäpalveluja, kuten veden jakelun turvaamiseksi tehtäviä rakennustöitä. Vastaaja ja Saksan hallitus katsovat näin ollen, että kotitaloutta koskevan liittymän asentamisesta olisi veloitettava yleisen verokannan mukaan.

30. Saksan hallitus on lisännyt, että arvonlisäveron neutraalisuuden periaate vaarantuisi, jos käsitettä ”veden jakelu” tulkittaisiin liian laajasti, sillä vastaaviin suorituksiin, kuten esimerkiksi kaasu- tai sähköliittymien asentamiseen, ei sovelleta alennettua verokantaa. Vastaaja huomauttaa myös, että jos kantajan väitteet hyväksytään, kotitaloutta koskevan vesiliittymän asentamiseen sovellettaisiin alennettua verokantaa veden toimittajan asentaessa liittymän ja yleistä verokantaa itsenäisen rakennusalan yrityksen asentaessa liittymän.

31. Saksan hallitus huomauttaa lisäksi, että jäsenvaltiot voivat kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohdan kolmannen alakohdan mukaan päättää, soveltavatko ne alennettua verokantaa.

32. Saksan hallitus ja komissio katsovat näin ollen, että kotitaloutta koskevan vesiliittymän asentamista ja veden jakelua olisi pidettävä kahtena erillisenä suorituksena, joihin Saksan hallituksen mukaan sovelletaan eri verokantoja. Kotitaloutta koskevan liittymän asentamista ei siksi voida pitää lisäsuorituksena.

33. Komissio hyväksyy sen, että kotitaloutta koskevan liittymän asentaminen on ennakollinen ja välttämätön edellytys veden jakelulle. Teknisestä näkökulmasta liittymän rakentaminen ei kuitenkaan tarkasti ottaen liity veden jakeluun. Vastaaja, Saksan hallitus ja komissio katsovat erityisesti, että se seikka, että kotitalouden vesiliittymän maksamisesta vastuussa oleva henkilö on rakennuksen omistaja – kun taas maksu todellisesta veden kulutuksesta voidaan veloittaa esimerkiksi rakennuksen vuokraajalta – osoittaa, että liittymä ja vesi itsessään eivät ole yksi ja sama suoritus. Vastaaja huomauttaa myös, että liittymästä on kiinteistölle hyötyä pitkällä aikavälillä. Lisäksi vastaajan ja komission mukaan liittymä asennetaan vain kerran, eikä sillä ole ajallista yhteyttä veden jakeluun. Se seikka, että kotitaloutta koskevan liittymän asentaminen maksaa keskimäärin joitakin tuhansia euroja, kun taas veden jakelu maksaa yleensä vain muutamia satoja euroja vuodessa, viittaa siihen, että liittymän asentaminen ei ole lisäsuoritus. Komission mukaan taloudellisesta näkökulmasta tarkasteltuna kyse on näin ollen kahdesta erillisestä suorituksesta, jotka kuluttajat mieltävät erillisiksi. Tämä päätelmä vastaa erottelua, joka tehdään verkon rakentamisen ja ylläpidon ja tähän verkkoon tapahtuvan veden toimittamisen välillä.(6)

34. Saksan hallitus esittää, että vaikka keskivertokuluttajan näkökulmasta liittymän asentaminen ja veden jakelu palvelevat samaa taloudellista tarkoitusta, se ei sinällään ole riittävä peruste, jotta liittymää ja veden jakelua voitaisiin pitää yhtenä ja samana suorituksena. Jotta kysymys olisi yhdestä suorituksesta, erilaisten osatekijöiden tulisi liittyä toisiinsa niin kiinteästi, että niitä on mahdotonta erottaa toisistaan. Tästä ei ole kysymys nyt käsiteltävässä asiassa. Saksan hallitus huomauttaa myös, että kotitaloutta koskeva liittymä voidaan asentaa ilman käyttövelvoitetta ja näin ollen ilman veden jakelua.

35. Siltä osin kuin kysymys on liitteessä D olevan ”veden jakelun” käsitteen tulkinnasta, komissio katsoo, ettei asiassa ole esitetty yhteisöjen tuomioistuimelle riittäviä todisteita, jotta se voisi varmistua siitä, onko ennakkoratkaisupyyntöön esittäneessä tuomioistuimessa vireillä olevan oikeudenkäynnin kantaja kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan mukaiset edellytykset täyttävä oikeushenkilö. Komissio katsoo sen vuoksi, että yhteisöjen tuomioistuimen tulisi vastata liitettyä D koskevaan kysymyksen osaan siten, että kansallisen tuomioistuimen asiana on tutkia, onko kantajan toiminta verotettavaa.

36. Oikeudenkäynnin asianosaiset ovat erimielisiä lähinnä siitä, kuuluuko kotitaloutta koskevan vesiliittymän asentaminen kuudennen direktiivin liitteessä D olevan 2 kohdan ja liitteessä H olevan 2 ryhmän mukaisen "veden jakelun" käsitteen piiriin.

37. On huomattava, ettei kuudennen direktiivin liitteessä D olevassa 2 kohdassa eikä liitteessä H olevassa 2 ryhmässä määritellä "veden jakelun" käsitettä. Kuudennen direktiivin liitteen H johdanto-osassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat saattaessaan voimaan liitteessä H mainittuja tavaroiden ryhmiä kansallisessa lainsäädännössään käyttää yhdistettyä nimikkeistöä vahvistaakseen kyseisen ryhmän täsmällisen laajuuden. Tariffi? ja tilastonimikkeistöstä ja yhteisestä tullitariffista 23.7.1987 annetulla neuvoston asetuksella (ETY) N:o 2658/87,(7) sellaisena kuin se on muutettuna, käyttöön otettu yhdistetty nimikkeistö koostuu muun muassa vain tavaroita koskevasta harmonoidusta järjestelmästä. Siitä ei kuitenkaan ole apua "veden jakelun" käsitteen määrittämistä varten.

38. Mielestäni yhteisöjen tuomioistuimelle esitettyjä kysymyksiä ei voida ratkaista yksinomaan kuudennen direktiivin liitteessä D olevan 2 kohdan ja liitteessä H olevan 2 ryhmän sanamuodon perusteella. Kyseisten säännösten käsitteet ovat monessa mielessä monitulkintaisia erityisesti, kun tarkastellaan ja verrataan kuudennen direktiivin eri kieliversioita. Tiettyjen kieliversioiden sanamuoto saattaa puoltaa kuudennen direktiivin liitteessä D olevan 2 kohdan ja liitteessä H olevan 2 ryhmän mukaisten käsitteiden suppeaa tulkintaa, mikä rajoittaisi niiden soveltamisalan vain veden jakeluun, kun taas toiset kieliversiot puoltavat laajempaa tulkintaa.(8) Kielellisten erojen kannalta kyseisten käsitteiden soveltamisalaa ei voida määrittää yksinomaan sanamuodon mukaisen tulkinnan perusteella. Asianmukaista on siten ottaa huomioon muita tulkintaperusteita ja erityisesti sen sääntelyjärjestelmän yleinen rakenne ja tarkoitus, johon kyseiset säännökset kuuluvat.(9)

39. Katson, että näin ollen on välttämätöntä tarkastella erikseen liitteitä D ja H kuudennen direktiivin järjestelmässä ja tarkastella niiden erityistä tarkoitusta.

1. Liite D

40. Kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään, että valtioita, hallinnollisia alueita, kuntia ja muita julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuina verovelvollisina.(10) Direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toisen alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on varmistettava, että julkisoikeudellisia yhteisöjä pidetään verovelvollisina, jos niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen. Lisäksi kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on "joka tapauksessa" pidettävä julkisoikeudellisia yhteisöjä verovelvollisina direktiivin liitteessä D luetelluista liiketoimista, jos kyseiset toimet eivät ole merkitykseltään vähäisiä.

41. Kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toinen ja kolmas alakohta yhdessä liitteen D kanssa ovat mielestäni siten poikkeuksia 4 artiklan 5 kohdan ensimmäiseen alakohtaan sisältyvästä "pääsäännöstä". Kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toisen ja kolmannen alakohdan tarkoituksena on varmistaa veron neutraalisuuden säilyminen tilanteissa, joissa julkisoikeudelliset yhteisöt harjoittavat niitä erityisesti koskevien oikeussääntöjen alaisina toimintaa, jota niiden kanssa kilpaillen voivat harjoittaa myös yksityiset henkilöt yksityisoikeudellisten oikeussääntöjen alaisina tai hallinnollisen toimiluvan perusteella.(11)

42. Jos toiminta on mainittu liitteessä D olevassa luettelossa, ei kuitenkaan ole tarpeen tutkia kyseistä toimintaa harjoittavan yhteisön oikeusasemaa eikä sitä, missä muodossa toimintaa harjoitetaan. Sen tutkiminen on tarpeetonta, sillä jos toiminta kuuluu kuudennen direktiivin liitteen D soveltamisalan piiriin, toimintaa harjoittava yhteisö on lähtökohtaisesti velvollinen maksamaan veroa tällaisesta toiminnasta. Näkemykseni mukaan tämä johtuu kyseisessä säännöksessä käytetystä sanamuodosta ”joka tapauksessa”. Lisäksi ei ole tarpeen määrittää, kuten 4 artiklan 5 kohdan toisen alakohdan tapauksessa, johtaisiko julkisoikeudellisen yhteisön jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle huomattavaan kilpailun vääristymiseen. Kun toiminta kuuluu liitteen D soveltamisalaan, sen oletetaan aiheuttavan huomattavaa kilpailun vääristymistä. Kuten julkisasiamies Kokott korosti asiassa C-369/04(12) antamassaan ratkaisuehdotuksessa, liitteessä D luetellaan liiketoimet, joita voivat suorittaa sekä julkisoikeudelliset yhteisöt että yksityiset yritykset ja jotka ovat ”ensisijaisesti ja ilmeisesti luonteeltaan taloudellisia”.(13) Kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan tarkoituksena on yhdessä liitteen D kanssa varmistaa, että julkisoikeudelliset yhteisöt ja yksityiset yritykset asetetaan verotuksen kannalta yhdenvertaiseen asemaan liitteessä D mainittujen liiketoimien osalta.

43. Kun kyseessä on kuudennen direktiivin liitteessä D olevassa 2 kohdassa mainittu veden jakelu, direktiivin 2004/17(14) perusteella on selvää, että julkiset ja yksityiset yritykset toimivat tietyissä jäsenvaltioissa vesihuollon alalla ja kilpailevat ”sellaisten kiinteiden verkkojen saataville saattamisessa tai ylläpidossa, joiden tarkoituksena on tarjota yleisölle juomaveden tuotantoon, siirtoon tai jakeluun liittyviä palveluja” ja ”juomaveden toimittamisessa näihin verkkoihin”.(15) Lisäksi kantaja vahvisti tämän asian suullisessa käsittelyssä, että useat erityyppiset julkisen ja yksityisen sektorin yhteisöt asentavat kotitalouksien vesiliittymiä Saksassa. Lisäksi esitettyjen lausumien mukaan näyttäisi siltä, että kotitalouksia koskevien liittymien asentamisen taloudellinen merkitys on niihin liittyvien kustannusten perusteella huomattava.

44. Mielestäni näyttäisi siten kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan ja liitteen D hengen ja tarkoituksen mukaiselta, että kotitaloutta koskevan liittymän asentaminen kuuluisi kyseisen direktiivin liitteessä D mainittuun ”veden jakelun” käsitteeseen.

2. Liite H

45. Kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohdan kolmannessa alakohdassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa kyseisen direktiivin liitteessä H mainittuihin tavaroiden ja palvelujen ryhmiin.(16) Nämä säännökset ovat luonteeltaan poikkeuksia yleisen verokannan soveltamisen periaatteesta, ja niitä on sen vuoksi tulkittava suppeasti.(17)

46. Liite H otettiin kuudenteen direktiiviin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta (ALV-kantojen lähentäminen) 19.10.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/77/ETY.(18) ”Veden jakelun” ohella liitteessä H on 16 muuta tavaroiden ja palvelujen ryhmää, joihin voidaan soveltaa alennettua verokantaa.

47. Liitteen H tarkoitusta tai soveltamisalaa ei selvitetä direktiivin 92/77 eikä myöskään kuudennen direktiivin johdanto-osassa. Mielestäni kuitenkin näyttäisi ensinnäkin liitteessä H itsessään lueteltujen tavara- ja palveluryhmien ja toiseksi ehdotusta neuvoston direktiiviksi yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta (ALV-kantojen lähentäminen) koskevan talous- ja sosiaalikomitean lausunnon(19) perusteella siltä, että kuudennen direktiivin liitteen H tarkoituksena on yhdessä 12 artiklan 3 kohdan a alakohdan kolmannen alakohdan kanssa sallia jäsenvaltioille se, että tärkeisiin sosiaalista tai julkista tarkoitusta palveleviin päivittäistavaroihin ja palveluihin voidaan soveltaa alennettua verokantaa.

48. Mielestäni puhdas vesi on olennaisen tärkeä päivittäiseen käyttöön tarkoitettu hyödyke, jonka saatavuus epäilemättä edistää ihmisten terveyttä.(20) Koska kotitaloutta koskevan liittymän asentamisella ei ole muuta tarkoitusta kuin yhdistää asuinrakennus veden jakeluverkostoon ja koska se on alustava ja välttämätön edellytys veden saamiselle tästä verkostosta, jäsenvaltioiden mahdollisuus soveltaa alennettua verokantaa tällaisten liittymien toimittamiseen vastaisi näkemykseni mukaan kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohdan kolmannen alakohdan tavoiteltua päämäärää.

49. Katson sen vuoksi, että kuudennen direktiivin liitteessä H olevassa 2 ryhmässä tarkoitettu "veden jakelun" käsite sisältää kotitaloutta koskevan vesiliittymän asentamisen.

50. Tässä tapauksessa jää näkemykseni mukaan jäljelle sen seikan tarkastelu, onko alennetun arvonlisäverokannan valikoiva soveltaminen vain ryhmään "veden jakelu" kuuluviiin tiettyihin tapauksiin sallittua, ja jos näin on, onko kotitaloutta koskevan liittymän sulkeminen tämän kohtelun ulkopuolelle luvallista nyt käsiteltävän asian kannalta.(21) Kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohdan kolmannen alakohdan sanamuodon mukaan ja sanan "voivat" käytön perusteella tuossa säännöksessä on selvää, että alennetun verokannan soveltaminen jäsenvaltioissa on luonteeltaan valinnainen. Päätös alennetun verokannan soveltamisesta kuuluu näin ollen jäsenvaltioiden toimivaltaan.

51. Asiassa C-384/01(22) yhteisöjen tuomioistuin vahvisti, että kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdan b alakohdassa, jossa sallitaan alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen maakaasun ja sähkön toimituksiin, ei kielletä alennetun verokannan valikoivaa soveltamista konkreettisiin ja erityisiin tapauksiin, kuten liittymiin, jotka antavat tilaajille oikeuden vähimmäismäärään sähköä, edellyttäen, että se ei aiheuta kilpailun vääristymisen vaaraa.(23)

52. Näkemykseni mukaan kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohdan kolmatta alakohtaa voidaan tulkita myös tällä tavoin, jolloin sallitaan se, että jäsenvaltiot soveltavat alennettua arvonlisäverokantaa erityisiin ja erillisiin veden jakelua koskeviin tapauksiin ottaen kuitenkin huomioon sen tärkeän edellytyksen, että yhteiselle arvonlisäverojärjestelmälle ominaista verotuksen neutraalisuuden periaatetta ei vaaranneta. Katson, että yhteisöjen tuomioistuimen muita toimituksia koskevaa oikeuskäytäntöä voidaan hyödyllisellä tavalla soveltaa tarkasteltaessa sitä, voidaanko kotitaloutta koskevan liittymän asentaminen erottaa ryhmän "veden jakelu" muista tapauksista.

53. Kyseisen oikeuskäytännön mukaan silloin, kun liiketoimi koostuu useasta eri osatekijästä ja muista toiminnoista, on otettava huomioon kaikki ne olosuhteet, joissa kyseinen liiketoimi suoritetaan, jotta voidaan ratkaista, onko kysymys kahdesta tai useammasta erillisestä suorituksesta vai yhdestä yhtenäisestä suorituksesta. Kun otetaan huomioon ne kaksi seikkaa, joiden mukaan yhtäältä kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdasta seuraa, että jokaista liiketoimea on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä, ja toisaalta, jotta arvonlisäverojärjestelmän toimivuutta ei vaarannettaisi, taloudelliselta kannalta katsottuna yhdestä ainoasta suorituksesta koostuvaa liiketoimea ei pidä jakaa keinotekoisesti osiin, on tärkeää selvittää ensimmäiseksi kyseisen liiketoimen luonteenomaiset osatekijät sen määrittelemiseksi, tarjoaako verovelvollinen asiakkaalleen useita erillisiä pääasiallisia suorituksia vai yhden ainoan suorituksen. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut tältä osin, että kyseessä on yksi ainoa suoritus silloin, kun verovelvollisen keskivertokuluttajana pidettävälle kuluttajalle tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoisia.(24)

54. Lisäksi yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella on selvää, että suoritusta on

pidettävä pääasialliselle suoritukselle liitännäisenä, ja näin ollen siihen on sovellettava samaa verokohtelua kuin pääasialliseen suoritukseen, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään, vaan se on keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa.(25)

55. Katson, että kotitaloutta koskevan vesiliittymän asentaminen ei ole asennusta pyytävän henkilön kannalta tavoite sinällään. Kuten edellä 48 kohdassa on todettu, kotitalouden vesiliittymän yksinomainen tarkoitus asennusta pyytävän henkilön kannalta ja etenkin liittymän asentavan yrityksen kannalta on veden jakelun mahdollistaminen veden jakeluverkosta asuinrakennukseen. Itse asiassa Saksan hallitus on oikeudenkäynnissä myöntänyt, että keskivertokuluttajan näkökulmasta kotitalouden vesiliittymän asentaminen ja veden jakelu palvelevat samaa taloudellista tarkoitusta.(26) Mielestäni olisi hyvin keinotekoisia erottaa toisistaan kotitalouden vesiliittymä ja tosiasiallisesti kyseiseen asuinrakennukseen jakeluverkosta toimitettu vesi.

56. Kotitaloutta koskeva vesiliittymä on välttämätön edellytys veden saamiselle veden jakeluverkosta, ja vesiliittymään tulisi siten mielestäni soveltaa samaa verokohtelua kuin toimitettavaan veteen, jota ennakkoratkaisupyyntöni esittäneen tuomioistuimen mukaan ilmeisesti verotetaan Saksassa alennetun verokannan mukaan.

57. Tässä suhteessa se seikka, että liittymä asennetaan vain kerran, kun taas vettä voidaan toimittaa asuinrakennukseen pitkän ajanjakson ajan, ei nähdäkseni muuta edellä olevia pohdintoja, kun liittymää tarvitaan jatkuvasti veden saamiseksi veden jakeluverkostosta. Lisäksi se seikka, että nyt käsiteltävässä tapauksessa liittymän asentamisesta suoritetaan etukäteen maksu, joka voi olla kallis verrattuna esimerkiksi veden kulutuksesta kuukausittain maksettavaan maksuun, ei nähdäkseni ole ratkaiseva, eikä se katkaise luontaista ja toiminnallista yhteyttä liittymän asentamisen ja jakeluverkosta kotitalouteen tapahtuvan veden jakelun välillä.

58. Katson, että Saksan hallituksen ja vastaajan väitteet, jotka on esitetty edellä 30 kohdassa, eivät ole perusteltuja ja ettei arvonlisäverojärjestelmän verotuksen neutraalisuuden periaate vaarannu, jos kotitaloutta koskevan liittymän asennus sisällytetään kuudennen direktiivin liitteessä H olevassa 2 ryhmässä mainitun veden jakelun käsitteen piiriin.(27)

59. Kotitaloutta koskevan vesiliittymän asennus ja esimerkiksi kaasu? tai sähköliittymän asennus eivät nähdäkseni liity toisiinsa arvonlisäverotuksen näkökulmasta. Kotitalouden vesiliittymän asennuksen ja kaasu? tai sähköliittymän asennuksen välillä voi kieltämättä olla tiettyjä teknisiä yhtäläisyyksiä. Yhtäältä kaasun ja sähkön jakelulla ja toisaalta veden jakelulla on kuitenkin kuudennen direktiivin mukaan erilainen asema. Tältä osin on huomautettava, että kaasun ja sähkön jakelu sisältyvät kuudennen direktiivin liitteessä D olevaan 2 kohtaan veden jakelun ohella, kun taas kuudennen direktiivin liitteen H taulukossa luetelluissa tavaroissa ja palveluissa on mainittu vain "veden jakelu" eikä kaasun ja sähkön jakelua. Yhtäältä veden jakelua ja toisaalta kaasun ja sähkön jakelua ei mielestäni näin ollen voida arvonlisäverotuksen kannalta katsoa "vastaaviksi suorituksiksi".

60. Näin ollen kuudennen direktiivin liitteessä H olevassa 2 ryhmässä mainittu "veden jakelun" käsite sisältää asuinrakennuksen vesiliittymän asennuksen. Lisäksi kotitaloutta koskevan liittymän asennus ja kyseiseen kotitalouteen toimitettava vesi pitäisi arvonlisäverotuksessa katsoa yhdeksi suoritukseksi.

VI Ratkaisuehdotus

61. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Se, että vesihuoltoyritys järjestää veden jakeluverkostosta yhteyden kiinteistön omistajan laitteistoon erikseen laskutettavaa vastiketta vastaan, kuuluu jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetussa kuudennessa neuvoston direktiivissä 77/388/ETY (liitteessä D oleva 2 kohta ja liitteessä H oleva 2 ryhmä) tarkoitettujen otsikoiden ”veden jakelu” alaisuuteen, ja sitä tulisi arvonlisäverotuksessa tarkastella yhtenä suorituksena yhdessä kyseiseen asuinrakennukseen toimitetun veden kanssa.

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

2 – EYVL L 145, s. 1.

3 – On huomattava, että alkuperäisessä saksankielisessä yhteisöjen tuomioistuimelle esitetystä ennakkoratkaisukysymyksessä kansallinen tuomioistuin käyttää ilmaisua ”Lieferungen von Wasser”, mikä johtuu siitä, että kuudennen direktiivin saksankielisessä versiossa käytetään liitteessä D olevassa 2 kohdassa ja liitteessä H olevassa 2 ryhmässä samoja käsitteitä. Nämä käsitteet eivät kuitenkaan ole samat näiden kahden säännöksen eräissä muissa kieliversioissa. Esimerkiksi kuudennen direktiivin englanninkielisessä versiossa liitteessä D olevassa 2 kohdassa käytetään ilmaisua ”supply of water”, kun taas liitteessä H olevassa 2 ryhmässä ilmaisua ”Water supplies”.

4 – Ks. asia C-254/98, Schutzverband gegen unlauteren Wettbewerb v. TK-Heimdienst Sass, tuomio 13.1.2000 (Kok. 2000, s. I-151, 13 kohta).

5 – Ks. asia C-152/03, Ritter-Coulais, tuomio 21.2.2006 (Kok. 2006, s. I-1711, 15 kohta).

6 – Ks. vesi- ja energiahuollon sekä liikenteen ja postipalvelujen alalla toimivien yksiköiden hankintamenettelyjen yhteensovittamisesta 31.3.2004 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2004/17/EY 4 artikla (EUVL L 134, s. 1). Ks. myös kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan yhdeksäs luetelmakohta, joka koskee sähkön ja kaasun jakeluverkkoihin pääsyä.

7 – EYVL L 256, s. 1.

8 – Esimerkiksi kuudennen direktiivin liitteessä D olevan 2 kohdan ja liitteessä H olevan 2 ryhmän saksankielinen versio saattaisi viitata suppeampaan tulkintaan, sillä sanojen ”Lieferungen von Wasser” voidaan tulkita viittaavan pelkkään veden toimittamiseen. Toisaalta kuudennen direktiivin liitteessä D olevan 2 kohdan englanninkielisessä (the supply of water), ranskankielisessä (la distribution d’eau), italiansankielisessä (Erogazione di acqua), espanjankielisessä (Distribución de agua) ja slovakinkielisessä (Zásobovanie vodou) versiossa käytetyt käsitteet sallivat erilaisen, laajemman tulkinnan, ja niiden voidaan katsoa sisältävän laajempia, julkisen vesihuollon turvaamiseen liittyviä tehtäviä.

9 – Ks. erityisesti asia C-156/98, Saksa v. komissio, tuomio 19.9.2000 (Kok. 2000, s. I-6857, 50 kohta) ja asia C-53/05, komissio v. Portugali, tuomio 6.7.2006 (Kok. 2006, s. I-6215, 20 kohta).

10 – Näin on siinäkin tapauksessa, että yhteisöt tämän toiminnan tai liiketoimien yhteydessä kantavat maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai muun korvauksen.

11 – Yhteisöjen tuomioistuin vahvisti tämän kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toista

alakohtaa koskevan lähestymistavan viimeksi asiassa C-430/04, Feuerbestattungsverein Halle, tuomio 8.6.2006 (Kok. 2006, s. I-4999, 24 kohta).

12 – Julkisasiamiehen 7.9.2006 esittämä ratkaisuehdotus asiassa Hutchison 3G ym. (ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

13 – Julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus asiassa Hutchison 3G ym., 93 ja 94 kohta.

14 – Ks. edellä alaviite 6. Direktiivin 2004/17 liitteessä III, joka sisältää luettelon hankintayksiköistä juomaveden tuotannon, siirron ja jakelun alalla jäsenvaltioissa, viitataan sekä yksityisiin että julkisiin yrityksiin. Direktiivin 2004/17 johdanto-osan perustelukappaleista, erityisesti kymmenennestä perustelukappaleesta, käy ilmi, että direktiivi saatettiin voimaan muun muassa sen varmistamiseksi, että julkisella sektorilla ja yksityisellä sektorilla toimivien hankintayksiköiden yhdenvertaista kohtelua ei vaaranneta.

15 – Ks. direktiivin 2004/17 2 artiklan määritelmä direktiivissä tarkoitetuista hankintayksiköistä. Direktiivin 4 artiklassa ”vesi” mainitaan niiden toimien joukossa, jotka kyseisellä sektorilla kuuluvat direktiivin soveltamisalaan.

16 – Kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohdan kolmannessa alakohdassa käytetty ”ryhmän” käsite osoittaa, että kyseisen direktiivin liitteessä H luetellut tavarat ovat sellaisten tavaroiden tai palvelujen koskevien ryhmien tai luokkien otsikoita, joihin voidaan soveltaa alennettua verokantaa.

17 – Ks. asia C-83/99, komissio v. Espanja, tuomio 18.1.2001 (Kok. 2001, s. I-445, 18 ja 19 kohta).

18 – EYVL L 316, s. 1.

19 – EYVL C 237, s. 21.

20 – Ks. esimerkiksi ihmisten käyttöön tarkoitetun veden laadusta 3.11.1998 annetun neuvoston direktiivin 98/83/EY johdanto-osan kuudes perustelukappale (EYVL L 330, s. 32).

21 – Tämä tulee ilmi otettaessa huomioon se seikka, että Bundesministerium der Finanzenin (liittovaltion valtiovarainministeriö) 4.7.2000 päivätyn kirjeen mukaan ”yhteyden järjestämistä veden jakeluverkkoon” tulisi verottaa yleisen verokannan mukaisesti, kun taas ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan veden jakeluun sovelletaan Saksan lain mukaan alennettua verokantaa.

22 – Asia C-384/01, komissio v. Ranska, tuomio 8.5.2003 (Kok. 2003, s. I-4395, 24 ja 26–28 kohta).

23 – Asiassa C-251/05, Talacre Beach Caravan Sales v. Commissioners of Customs & Excise, 4.5.2006 antamassaan ratkaisuehdotuksessa julkisasiamies Kokott huomautti kuitenkin, ettei yhteisöjen tuomioistuimen omaksumaa kantaa asiassa C-384/01, jossa oli kysymys EY 226 artiklaan perustuvasta menettelystä, tulisi tulkita virheellisesti. Vaikka yhteisöjen tuomioistuin näyttäisi asiassa C-384/01 antamassaan tuomiossa hyväksyvän sen, että ”yhteen osaan” suoritusta voidaan soveltaa alennettua verokantaa, julkisasiamies Kokottin mukaan tässä asiassa oli ennen kaikkea kyse siitä, oliko komissio näyttänyt toteen sen, että alennetun verokannan soveltaminen johtaa todellakin kilpailun vääristymiseen. Näin ollen julkisasiamies Kokottin mukaan asiassa C-384/01 annetusta ratkaisusta ei voitane tehdä pitkälle meneviä päätelmiä. Ks. ratkaisuehdotuksen 33 ja 34 kohta.

24 – Ks. tältä osin asia C-41/04, Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomio 27.10.2005 (Kok. 2005, s. I-9433, 19, 20 ja 22 kohta).

25 – Ks. asia C-349/96, Card Protection Plan (CPP) v. Commissioners of Customs & Excise, tuomio 25.2.1999 (Kok. 1999, s. I-973, 30 kohta), jossa viitataan yhdistettyihin asioihin C-308/96 ja C-94/97, Commissioners of Customs and Excise v. Madgett ja Baldwin, tuomio 22.10.1998 (Kok. 1998, s. I-6229, 24 kohta).

26 – Ks. edellä ratkaisuehdotuksen 34 kohta.

27 – Kuten yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on erityisesti se, että keskenään samankaltaisia ja näin ollen kilpailevia tavaroita tai palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla, joten näihin tavaroihin tai palveluihin on sovellettava yhtenäistä verokantaa; ks. asia C-109/02, komissio v. Saksa, tuomio 23.10.2003 (Kok. 2003, s. I-12691, 20 kohta) ja asia C-481/98, komissio v. Ranska, tuomio 3.5.2001 (Kok. 2001, s. I-3369, 21 ja 22 kohta).