

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

NIILO JÄÄSKINEN

25 päivänä kesäkuuta 2015 (1)

Asia C-174/14

**Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos de Saúde dos Açores SA
vastaan**

Fazenda Pública

(Ennakkoratkaisupyyntö – Supremo Tribunal Administrativo (Portugali))

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 13 artiklan 1 kohta – Verovelvollisuuden ulkopuolelle jättäminen – Muiden julkisoikeudellisten yhteisöjen käsite – Azorien itsehallintoalue – Alueen perustama osakeyhtiömuotoinen oikeushenkilö, jonka pääoma on kokonaan alueen omistuksessa ja jonka tehtävänä on tarjota alueelle yleisiin taloudellisiin tarkoituksiin liittyviä palveluja alueen terveydenhuoltopalvelun hallinnoinnin alalla – Näiden palvelujen yksityiskohtaisten sääntöjen määrittäminen, mukaan lukien niistä maksettava korvaus, oikeushenkilön ja alueen välillä tehdyissä ohjelasopimuksissa

I Johdanto

1. Nyt käsiteltävä asia koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY(2) 13 artiklan 1 kohdan tulkintaa ja erityisesti muiden julkisoikeudellisten yhteisöjen käsitteen tulkintaa. Mainitussa artiklassa säädetään tiettyjen julkisoikeudellisen yhteisön harjoittamien toimintojen vapauttamisesta arvonlisäverosta.
2. Pääasian kantaja, Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos de Saúde dos Açores SA (jäljempänä Saudaçor), on kokonaan julkisessa omistuksessa oleva osakeyhtiö, sillä sen osakepääoman omistaa 100-prosenttisesti Azorien itsehallintoalue. Sitä koskevan erityisen säännösten, jolla on niin julkisia kuin yksityisiäkin piirteitä, vuoksi Supremo Tribunal Administrativo (Portugali) epäilee sen luokittelemista julkisoikeudelliseksi yhteisöksi edellä mainitun direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdassa tarkoitettussa merkityksessä.

3. Tätä säännöstä (aikaisemmin jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun neuvoston kuudennen direktiivin 77/388/ETY(3) 4 artiklan 5 kohta) koskevaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä on runsaasti, mutta se koskee olennaisesti toista mainitussa artiklassa ilmaistua kumulatiivista kriteeriä ja etenkin edellytystä, joka koskee julkisoikeudellisten yhteisöjen ”viranomaisen ominaisuudessa” harjoittamaa toimintaa ja suorittamia liiketoimia. Muiden julkisoikeudellisten yhteisöjen käsitettä sinänsä on sitä vastoin tutkittu harvemmin.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

1. Direktiivi 2004/18

4. Julkisia rakennusurakoita sekä julkisia tavara- ja palveluhankintoja koskevien sopimusten tekomenettelyjen yhteensovittamisesta 31.3.2004 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2004/18/EY(4) 1 artiklan 9 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Hankintaviranomaisina’ pidetään valtiota, alueellisia tai paikallisia viranomaisia, julkisoikeudellisia laitoksia sekä yhden tai useamman edellä tarkoitetun viranomaisen tai julkisoikeudellisen laitoksen muodostamia yhteenliittymiä.

’Julkisoikeudellisella laitoksella’ tarkoitetaan laitosta,

- a) joka on nimenomaisesti perustettu tyydyttämään yleisen edun mukaisia tarpeita, joilla ei ole teollista tai kaupallista luonnetta,
- b) joka on oikeushenkilö, ja
- c) jota joko rahoittaa pääosin valtio, alueellinen tai paikallinen viranomainen taikka muu julkisoikeudellinen laitos tai jonka johto on näiden laitosten valvonnan alainen taikka jonka hallinto-, johto- tai valvontaelimen jäsenistä valtio, alueellinen tai paikallinen viranomainen taikka muu julkisoikeudellinen laitos nimittää yli puolet.

Liitteessä III ovat ohjeelliset luettelot toisen alakohdan a, b ja c alakohdassa säädetyt edellytykset täyttävistä julkisoikeudellisista laitoksista ja niiden ryhmistä. – –”

2. Direktiivi 2006/112

5. Direktiivillä 2006/112 kumottiin ja korvattiin 1.1.2007 lukien tuohon asti voimassa ollut arvonlisäveroa koskeva yhteisön lainsäädäntö, erityisesti kuudes direktiivi.(5)

6. Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

– –

- c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta”.

7. Kyseisen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

8. Mainitun direktiivin 13 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”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 kantaisivat 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.

Julkisoikeudellisia yhteisöjä on joka tapauksessa pidettävä verovelvollisina liitteessä I luetelluista toimista, jos nämä eivät ole merkitykseltään vähäisiä.”

B Portugalin oikeus

1. Arvonlisäveroa koskeva lainsäädäntö

9. Portugalin arvonlisäverolain 2 §:n 2 momentissa säädetään, että valtio ja muut julkisoikeudelliset oikeushenkilöt eivät ole arvonlisäverovelvollisia niiden liiketoimien osalta, joita ne toteuttavat viranomaisen toimivaltaa käyttäessään, ja tämä pätee myös silloin, kun ne perivät maksuja tai muita vastikkeita, ellei tästä aiheudu kilpailun vääristymistä.

10. Mainitun lain 2 §:n 3 momentissa säädetään, että valtio ja muut julkisoikeudelliset oikeushenkilöt ovat aina arvonlisäverovelvollisia tietyistä toiminnoista ja näistä toiminnoista seuraavista verotettavista liiketoimista, jollei ole osoitettu, että kyseessä on toiminta, jonka merkitys on vähäinen.

2. Saudaçoria koskeva sääntely

11. Saudaçor perustettiin 17.10.2003 annetulla Azorien itsehallintoalueen alueellisella asetuksella (Decreto Legislativo Regional) nro 41/2003/A(6) kokonaan julkisessa omistuksessa olevana osakeyhtiönä, jonka osakepääoman omistaa 100-prosenttisesti Azorien itsehallintoalue. Saudaçorin perustamisen tarkoituksena oli Instituto de Gestão Financeira da Saúde da Região Autónoma dos Açoresin (Azorien itsehallintoalueen terveydenhuoltoalan rahoittamista hoitava viranomainen) muuttaminen osakeyhtiöksi.

12. Mainitun asetuksen nro 41/2003A 2 §:n 1 momentin mukaan Saudaçorin tehtävänä on tarjota yleisiin taloudellisiin tarkoituksiin liittyviä terveydenhuoltoalan palveluja. Tämä tehtävä koostuu alueellisen terveydenhuoltojärjestelmän ja siihen kuuluvien tietojärjestelmien, infrastruktuurien ja laitosten suunnittelusta ja hallinnoinnista sekä terveydenhuoltoyksiköiden ja palvelujen rakennus-, suojelu-, kunnostus- ja jälleenrakennustöiden toteuttamisesta etenkin luonnonkatastrofeista kärsivillä alueilla ja riskialueiksi katsotuilla alueilla.

13. Kyseisen alueellisen asetuksen nro 41/2003/A 3 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Yleisiin taloudellisiin tarkoituksiin liittyvien palvelujen tarjontatehtävässä [Saudaçor]

- a) toteuttaa alueellisen terveydenhuoltoalan hankinnat keskitetysti;
- b) toimittaa tavaroita ja tarjoaa palveluja alueellisen terveydenhuoltojärjestelmän jäsenyksiköille;
- c) rahoittaa terveydenhuoltoyksiköitä niiden hoidon tarjoamista koskevien tavoitteiden mukaisesti, joihin kukin yksikkö on tekemillään sopimuksilla sitoutunut;
- d) määrittelee säännöt ja ohjaavat periaatteet terveydenhuoltoyksiköiden taloushallinnolle sekä seuraa sen täytäntöönpanoa;
- e) arvioi alueelliseen terveydenhuoltojärjestelmään integroitujen tai tästä järjestelmästä rahoitettujen laitosten ja palvelujen taloushallintoa ja varainhoitoa ja laatii säännöllisiä kertomuksia järjestelmän taloudellisesta tilanteesta ja sen aineellisten ja henkilöstöresurssien hallinnosta;
- f) kannustaa tietojärjestelmien kehittämistä alueellisesta terveydenhuoltojärjestelmästä riippuvaisille laitoksille;
- g) toteuttaa alueellista terveydenhuoltojärjestelmää koskevia töitä, joiden toteutus on yleisen edun mukaista;
- h) tukee alueellisen terveydenhuoltojärjestelmän palveluja ja laitoksia aloilla, joilla se on tarpeen.”

14. Mainitun alueellisen asetuksen nro 41/2003/A 4 §:n 1 momentissa säädetään, että Saudaçorin toimintaan sovelletaan ”tämän säädöksen säännöksiä, sen liitteenä olevaa yhtiöjärjestystä, 17.12.1997 annetulla asetuksella (Decreto-Lei) N:o 558/99[(7)] vahvistettua valtionyrityksiä koskevaa oikeudellista järjestelmää sekä yksityisoikeutta”. Kyseisen pykälän 2 momentissa säädetään, että Saudaçorin on noudatettava toiminnassaan Azorien itsehallintoalueen alueellisen terveydenhuoltopalvelun organisaatiota ja toimintaa koskevia sääntöjä.

15. Alueellisen asetuksen nro 41/2003/A 10 §:ssä säädetään, että Saudaçorilla on tehtäviensä hoitamisessa samat viranomaisvaltuudet kuin Azorien itsehallintoalueella, ja luetellaan sitten esimerkkeinä joitakin näistä valtuuksista, kuten pakkolunastusvaltuus.

16. Alueellisen asetuksen nro 41/2003/A 4 §:n 1 momentissa, joka koskee Saudaçorin perustamista, säädetään, että tätä yksikköä sääntelee valtionyrityksiä koskeva oikeudellinen järjestelmä, sellaisena kuin siitä säädetään asetuksessa N:o 558/99. Kyseisen asetuksen N:o 558/99(8) 3 §:n mukaan julkiseksi yritykseksi katsotaan kauppalain mukaisesti perustetut yhtiöt, joissa valtio tai muut julkiset valtion elimet käyttävät yksinään tai yhdessä määräysvaltaa suoraan tai epäsuorasti, sekä yritysmuotoiset yksiköt, joista säädetään saman asetuksen III luvussa ja joita nimitetään yritysmuotoisiksi julkiseksi yksiköiksi.

17. Asetuksen N:o 558/99 7 §:ssä säädetään, että julkisiin yrityksiin sovelletaan yksityisoikeutta, ellei tästä asetuksesta ja mainittujen yritysten yhtiöjärjestysten vahvistamista koskevista säädöksistä muuta johdu, sanotun kuitenkaan rajoittamatta alueellisia,(9) kunnallisia ja kuntienvälisiä julkisia yrityksiä koskevien säännösten soveltamista. Julkisia yrityksiä verotetaan välittömästi ja välillisesti yleisen verolainsäädännön mukaisesti.(10)

18. Saudaçor harjoittaa toimintaansa Azorien itsehallintoalueen kanssa tekemiensä ohjelasopimusten puitteissa yhtiöjärjestyksensä 20 artiklan 1 kohdan mukaisesti; niissä määritellään etenkin palvelut, jotka Saudaçorin on toimitettava alueellisen terveystalvelun suunnittelun ja hallinnoinnin alalla, sekä korvaus eli "rahoitustuki", joka mainitun alueen on suoritettava "vastasuorituksena tämän sopimuksen kohteena olevista palveluista" ja jonka "katsotaan olevan riittävä kattamaan Saudaçorin toiminnan kustannukset".

19. Ensimmäinen ohjelasopimus tehtiin 23.7.2004 ajanjaksolle 2004–2008, ja siinä määrättiin 15 905 000 euron kokonaiskorvauksesta, johon sisältyi 3 990 000 euron summa vuodelle 2007 ja 4 050 000 euron summa vuodelle 2008. Toinen ohjelasopimus tehtiin vuosille 2009–2012 siten, että se tuli voimaan 1.1.2009,(11) ja siinä määrättiin vuotuisesta 8 500 000 euron korvauksesta, joka 8.3.2010 annetulla yhteisellä päätöksellä(12) pienennettiin 6 599 147 euroon vuoden 2009 osalta. Näiden kahden ohjelasopimuksen 5. lausekkeen mukaan näitä määriä voidaan tarkistaa silloin, kun kyseinen määrä ei olosuhteista johtuvan muutoksen vuoksi selvästi riitä ohjelasopimuksen täytäntöönpanoon.

20. Ohjelasopimusten 3. lausekkeessa luetellaan Saudaçorin sopimusvelvoitteet ja liitteessä III Saudaçorin tarjoamat yleishyödylliset palvelut. Näihin yleishyödyllisiin palveluihin sisältyy kolme palveluryhmää, joita ovat tuki alueellisen terveydenhuoltopalvelun suunnittelulle, alueellisen terveydenhuoltopalvelun seuranta ja rahoitus sekä Azorien itsehallintoalueen terveydenhuoltoalan tietojärjestelmän ja tietoteknisen tuen järjestelmän käytännön toteuttaminen, järjestelmän hallinnointi ja ylläpito.

III Pääasia, ennakkoratkaisukysymykset sekä asian käsittelyn vaiheet unionin tuomioistuimessa

21. Portugalin verohallinto laati 2.3.2011 luonnoksen tarkastuskertomukseksi, jossa ehdotettiin oikaisuja, jotka koskivat arvonlisäveroa, jonka Saudaçor oli velvollinen maksamaan toiminnastaan vuosina 2007–2010 ja jonka kokonaismäärä oli 4 750 586,24 euroa.

22. Tämä tarkastuskertomus hyväksyttiin Saudaçorin kuulemisen jälkeen 6.4.2011.

23. Tämän ennakkoratkaisupyyntöissä siteeratun kertomuksen mukaan Saudaçor kirjasi kyseisten tilikausien aikana Azorien itsehallintoalueelta saamansa vastasuoritukset arvonlisäverosta vapautettuina tukina. Menettelyn aikana Saudaçor kuitenkin luopui tukiluokittelusta ja määritteli itsensä "julkisoikeudelliseksi oikeushenkilöksi" arvonlisäverolain 2 §:n 2 momentissa tarkoitetussa merkityksessä; kyseisellä säännöksellä pannaan kansallisessa oikeudessa täytäntöön kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan ensimmäinen alakohta, jonka sisältö vastaa direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan sisältöä.

24. Mainitussa tarkastuskertomuksessa verohallinto katsoi etenkin, että Saudaçor kuului sitä koskevan säännösten vuoksi tavallisen arvonlisäverojarjestelmän piiriin eikä voinut vedota julkisoikeudellisten yhteisöjen arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolelle jättämistä koskevaan sääntöön, sellaisena kuin siitä säädetään arvonlisäverolain 2 §:n 2 momentissa. Lisäksi verohallinnon mukaan Saudaçor myönsi arvonlisäverovelvollisuutensa, koska se vaati tavara- ja palveluhankinnoistaan arvonlisäverovähennyksinä takaisin yhteensä 2 300 273,17 euron määrää suorittamatta kuitenkaan arvonlisäveroa Azorien itsehallintoalueelta perimistään määristä.

25. Verohallinto viittasi 21.3.2006 päivätyyn sitovaan ennakkotietoon nro 1271,(13) jonka mukaan arvonlisäverolain 2 §:n 2 momentissa rajataan veron soveltamisalan ulkopuolelle jättäminen verohallinnon määräämin edellytyksin koskemaan valtiota ja julkisoikeudellisia oikeushenkilöitä. Muut yksiköt eivät voi päästä sen piiriin, vaikka olisi kyse julkisista yrityksistä

valtionyritysten alan oikeudellisessa järjestelmässä tarkoitetussa merkityksessä, kuten tässä tapauksessa, joka koskee kokonaan julkisessa omistuksessa olevaa osakeyhtiötä, ja vaikka sen hoidettavaksi on annettu tiettyjä toimia, jotka kuuluvat viranomaisen delegoidun toimivallan käyttöön eivätkä aiheuta kilpailun vääristymistä.

26. Lisäksi verohallinnon mukaan Saudaçorin ohjelmasuostimusten puitteissa tarjoamat alueellisen terveydenhuoltopalvelun suunnittelu- ja hallinnointipalvelut koskevat yksityisen sektorin piiriin kuuluvia toimialoja, mikä merkitsee myös, että arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolelle jättäminen saattaa johtaa kilpailun vääristymiseen. Tämä koskee esimerkiksi tietyn alueen terveydenhuollon tietoteknisen tuen järjestelmän käytännön toteutusta, järjestelmän hallinnointia ja ylläpitoa.

27. Tämän jälkeen Saudaçor sai tiedon perintätoimista. Se haastettiin 27.7.2011 saapumaan vero-oikeudenkäyntiin, joka koski arvonlisäveron ja hyvityskorkojen perintää.

28. Saudaçor nosti Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgadassa kanteen arvonlisäveron ja hyvityskorkojen perintätoimista, jotka koskivat tilikausia 2007–2010, joiden osalta siltä vaaditaan 5 157 249,72 euron kokonaismäärää.

29. Mainittu alimman oikeusasteen tuomioistuin hylkäsi kyseisen kanteen etenkin sillä perusteella, että julkisoikeudellisten yhteisöjen arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolelle jättämistä koskeva sääntö, sellaisena kuin siitä säädetään direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa, ei kata Saudaçorin kaltaista yksikköä, koska Saudaçor on tosin Azorien itsehallintoalueen perustama mutta silti alueesta erillinen osakeyhtiö, johon sovelletaan yksityisoikeuden sääntöjä ja joka hoitaa tehtäviään ja pyrkii tavoitteisiinsa itsenäisesti.

30. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin, johon tästä tuomiosta valitettiin, katsoo, että nyt käsiteltävässä asiassa keskeisenä kysymyksenä on sen selvittäminen, voiko Saudaçorin kaltainen yksikkö vedota julkisoikeudellisten yhteisöjen arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolelle jättämistä koskevaan sääntöön, josta säädetään arvonlisäverolain 2 §:n 2 momentissa, joka vastaa sisällöltään direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohtaa, ja sen arvioiminen, ovatko riidanalaisiin arvonlisäveron perintätoimiin liittyvät määrät julkisyhteisöjen välisiä talousarvosiirtoja.

31. Kyseinen tuomioistuin katsoo, että vaikka onkin selvästi unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaista, että arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolelle jätetään ainoastaan viranomaisen ominaisuudessa toimivien julkisoikeudellisten yhteisöjen toiminta, on kuitenkin niin, että kun otetaan huomioon Saudaçorin oikeudellinen asema valtion yksikön muutoksen seurauksena syntyneenä osakeyhtiönä, tämän oikeuskäytännön perusteella ei voida määrittää, vastaako Saudaçorin kaltainen yksikkö mainitun julkisoikeudellisen yhteisön käsitettä ja onko tämä käsite tässä yhteydessä ulottuvuudeltaan sama kuin direktiivin 2004/18 1 artiklan 9 kohdassa määritellyn julkisoikeudellisen laitoksen käsite, kuten Saudaçor väittää.

32. Supremo Tribunal Administrativo ei ole varma direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan tulkinnasta, joten se on päättänyt 12.3.2014 tekemällään päätöksellä lykätä pääasian ratkaisua ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voiko kansallinen tuomioistuin määritellä [direktiivin 2006/112] 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetun julkisoikeudellisen yhteisön käsitteen [direktiivin 2004/18] 1 artiklan 9 kohdassa esitetyn julkisoikeudellisen laitoksen käsitteen mukaisesti?

2) Vastaako [direktiivin 2006/112] 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettua viranomaisen ominaisuudessa toimintaa harjoittavan julkisoikeudellisen yhteisön käsitettä sellainen osakeyhtiömuotoinen oikeushenkilö, joka on kokonaan julkisessa omistuksessa

eli jonka omistaa kokonaan Azorien itsehallintoalue ja jonka toimialana on harjoittaa alueelliseen terveydenhuoltojärjestelmään liittyvää konsultointi- ja hallinnointitoimintaa kyseisen järjestelmän kehittämiseksi ja rationalisoimiseksi, kun kyseistä toimintaa harjoitetaan Azorien itsehallintoalueen kanssa tehtyjen ohjelasopimusten täyttämiseksi ja kun kyseinen oikeushenkilö käyttää valtuutuksen nojalla itsehallintoalueelle, jonka tehtävä julkisten terveydenhuoltopalvelujen järjestäminen alkujaan on, kyseisellä alalla kuuluvaa toimivaltaa?

3) Voidaanko samassa direktiivissä säädetyn perusteella katsoa, että tällaisen yhtiön saama vastasuoritus, joka käsittää ohjelasopimusten täyttämiseen tarvittavan rahoituksen käyttöön antamisen, on arvonlisäverovelvollisuuden kannalta korvausta suoritetuista palveluista?

4) Jos kysymykseen vastataan myöntävästi, täyttääkö tällainen yhtiö [direktiivin 2006/112] 13 artiklan 1 kohdassa asetetut edellytykset sille, että sitä ei pidetä arvonlisäverovelvollisena?"

33. Soudaęor, Portugalin ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä Euroopan komissio esittivät kirjallisia huomautuksia, ja ne olivat kaikki edustettuina 19.3.2015 pidetyssä istunnossa.

IV Asian tarkastelu

A Alustavat toteamukset

34. Ennen ennakkoratkaisukysymysten tarkasteluun ryhtymistä tarkastelen sitä, missä järjestyksessä ne on syytä käsitellä. Soudaęor on ehdottanut, että ensiksi tarkasteltaisiin kolmatta kysymystä, joka koskee sitä, onko Azorien itsehallintoalueen maksama vastasuoritus korvausta suoritetuista palveluista. Soudaęorin mukaan tämä kysymys koskee sen toiminnan luonnetta, eikä kyseinen toiminta ole "liiketoimintaa" direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitetussa merkityksessä.

35. Direktiivin 2006/112 9 ja 13 artikla kuuluvat mainitun direktiivin III osastoon, jonka otsikkona on "Verovelvolliset". Kyseinen III osasto sisältää säännöt, jotka koskevat verovelvollisuutta yleensä sekä erityistapauksia, kuten arvonlisäveroryhmää, ja säännöt, jotka koskevat viranomaisia.

36. Tältä osin tuon esiin, että direktiivin 2006/112 9 artiklassa vahvistetaan yleissääntö, kun taas 13 artikla on vapautussäännös.(14) Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan soveltaminen edellyttää, että edeltä käsin on todettu kyseisen toiminnan olevan luonteeltaan liiketoimintaa.(15)

37. Direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa esitetty liiketoiminnan käsite on sidoksissa mainitun direktiivin 2 artiklaan, koska toiminnan on oltava vastikkeellista, jotta se voitaisiin määritellä liiketoiminnaksi. Silloin, kun suorittaja suorittaa yksinomaan sellaisia suorituksia, joista ei suoriteta välitöntä vastiketta, veron perustetta ei ole eivätkä mainitut ilmaiset suoritukset siis kuulu arvonlisäveron alaisuuteen. Verollista liiketoimintaa harjoitetaan välttämättä vastikkeen saamiseksi tai siitä voidaan suorittaa vastike.(16)

38. Mielestäni unionin tuomioistuimen pitäisi siis ratkaista vain kaksi oikeudellista kysymystä, jotta se voisi antaa hyödyllisiä vastauksia ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.

39. Pääasian ratkaisu riippuu näet ensinnäkin siitä, onko Soudaęorin kaltainen yksikkö katsottava verovelvolliseksi, ja vastaus tähän kysymykseen taas riippuu siitä, onko sen toiminta luonteeltaan liiketoimintaa direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitetussa merkityksessä. Jotta tähän kysymykseen voitaisiin vastata, on syytä tutkia, onko Azorien itsehallintoalueen suorittama korvaus vastasuoritus, jonka Soudaęor on saanut tarjoamistaan palveluista.

40. Toiseksi on niin, että jos Soudaęor on katsottava verovelvolliseksi, olisi aiheellista tutkia,

olisiko se silti direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan nojalla vapautettu arvonlisäverosta julkisoikeudellisena yhteisönä, joka harjoittaa kyseistä toimintaa viranomaisen ominaisuudessa.

41. Ehdotan siis, että Supremo Tribunal Administrativon esittämät ennakkoratkaisukysymykset käsitellään tässä järjestyksessä.

42. Huomautan lisäksi, että Portugalin hallitus on perustellut väitettään, jonka mukaan direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohta ei ole merkityksellinen pääasian kannalta, väittämällä, että koska Sudaçor toteutti toimia, jotka sen oman ilmoituksen mukaan mahdollistivat arvonlisäveron vähentämisen sen hankinnoista, se ei voi enää vedota oikeuteen tulla jätetyksi arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolelle näiden samojen liiketoimien osalta. Tältä osin kyseinen hallitus viittasi tuomioihin Cantor Fitzgerald International(17) ja MDDP.(18) Minusta vaikuttaa kuitenkin siltä, että näihin tuomioihin sisältyviä tietoja ei voida suoraan soveltaa nyt käsiteltävään asiaan eivätkä ne edes ole merkityksellisiä pääasian ratkaisemisen kannalta.

43. Mielestäni näet direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu liiketoiminnan käsite sekä mainitun direktiivin 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu muiden julkisoikeudellisten yhteisöjen käsite ovat objektiivisiin seikkoihin perustuvia käsitteitä. Tietyn henkilön toiminta ei voi muuttaa näiden artiklojen ulottuvuutta ja soveltamisalaa, olipa kyseinen henkilö sitten arvonlisäverovelvollinen tai ei.(19)

B Sudaçorin toiminnan taloudellinen luonne ja sen arvonlisäverovelvollisuus

44. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kolmannessa ennakkoratkaisukysymyksessään esittämä epäily Sudaçorin suoritusten luonteesta perustuu Sudaçorin väitteeseen, jonka mukaan Azorien itsehallintoalueen sille suorittamat korvaukset vastaavat kahden julkisoikeudellisen oikeushenkilön välisiä tuloja koskevaa talousarviomäärärahaa, jonka tarkoituksena on mahdollistaa se, että Sudaçor tarjoaa ei-kaupallisia palveluja alueellisen terveydenhuoltopalvelun täytäntöönpanon ja hallinnoinnin alalla.

45. Muiden huomautuksia esittäneiden asianosaisten mukaan Azorien itsehallintoalueen Sudaçorille maksamat määrät ovat kuitenkin suorassa yhteydessä niihin palveluihin, jotka Sudaçor on velvollinen toimittamaan Azorien itsehallintoalueelle.

46. Kuten edellä on jo todettu, Sudaçorin tehtävänä on tarjota yleisiin taloudellisiin tarkoituksiin liittyviä terveydenhuoltoalan palveluja, joiden tarkoituksena on alueellisen terveydenhuoltojärjestelmän ja siihen kuuluvien tietojärjestelmien, infrastruktuurien ja laitosten suunnittelu ja hallinnointi sekä terveydenhuoltoyksiköiden ja ?palvelujen rakennus-, suojelu-, kunnostus- ja jälleenrakennustöiden toteuttaminen.(20)

47. Portugalin hallitus täsmensi, että pääasiassa on kyse ainoastaan ajanjaksoja 2004–2008 ja 2009–2012 koskevien ohjelmasuostimusten 2. lausekkeen a alakohdassa ja 5. lausekkeen 1 kohdassa sekä liitteessä I tarkoitetuista maksuista, jotka liittyvät palveluihin, jotka Sudaçor on sitoutunut tarjoamaan Azorien itsehallintoalueelle, koska pääasiassa riidanalaiset arvonlisäveron maksuunpanopäätökset koskevat vain mainittuja maksuja.(21) Portugalin hallituksen mukaan lisäksi kyseiset palvelut ovat pelkästään teknisen tuen palveluja ja hallinnollisia palveluja, jotka usein luokitellaan niin sanotuiksi back office ?palveluiksi.

48. Mitä tulee vuoden 2009 rahoitustuen pienentämiseen 8.3.2010 annetulla päätöksellä, Portugalin hallitus selitti, että kyse oli vuosia 2009–2012 koskevaan ohjelasopimukseen päässeeseen suuren virheen korjaamisesta(22) eikä Azorien itsehallintoalueen yksipuolisesta Saudačorille maksettavan korvauksen vahvistamisesta. Lisäksi Saudačorilla oli oma itsenäinen hallitus sekä täydet neuvottelu- ja sopimuskäyttövaltuudet.
49. Ensinnäkin on syytä muistaa, että liiketoiminnan käsite määritellään direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa siten, että liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa ja erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa. Oikeuskäytännön mukaan näitä määritelmiä tarkasteltaessa havaitaan, että liiketoiminnan käsite on soveltamisalaltaan laaja ja objektiivinen, millä tarkoitetaan sitä, että toimintaa tarkastellaan sellaisenaan sen tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta. Toiminta katsotaan siis yleensä liiketoiminnaksi, jos se on jatkuvaluonteista ja jos se suoritetaan toiminnan harjoittajan saamaa vastiketta vastaan.(23)
50. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ainoana edellytyksenä sille, että toiminta voidaan määritellä vastikkeelliseksi toiminnaksi, on *suoran yhteyden* olemassaolo tavaroiden toimittamisen tai palvelujen suorittamisen ja verovelvollisen tosiasiallisesti vastaanottaman vastasuorituksen välillä. Palvelujen suoritus on näin ollen vastikkeellinen ja siis verollinen ainoastaan sillä edellytyksellä, että palvelun suorittajan ja sen vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajan saamasta palvelusta.(24)
51. Sillä, että toimijan toiminnassa on kyse laissa annettujen ja säänneltyjen tehtävien hoitamisesta yleisen edun vuoksi, ei ole merkitystä.(25) Niinpä viranomaisen yleisen edun mukaisesti suorittama maksu voi olla vastiketta suoritetusta palvelusta direktiivissä 2006/112 tarkoitetuin tavoin. Palvelujen suorittamisen käsite ei riipu siitä, miten palvelun maksaja palvelun käyttää. Ainoastaan annetulla sitoumuksella on merkitystä siten, että vain kulutukseen liittyvät sitoumukset voivat kuulua yhteisen arvonlisäverojärjestelmän alaisuuteen.(26)
52. Jotta voitaisiin katsoa, että palvelujen suoritus on direktiivissä 2006/112 tarkoitetulla tavalla vastikkeellinen, ei lisäksi ole edes tarpeen, että vastike tästä suorituksesta saadaan suoraan sen vastaanottajalta, vaan vastike voidaan saada myös kolmannelta.(27) Tämä ei kuitenkaan päde pääasiaan, koska Saudačorin tarjoamien palvelujen vastaanottaja on Azorien itsehallintoalue, Azorien alueellisesta terveydenhuoltojärjestelmästä vastaava julkisyhteisö, joka suorittaa maksun ja on näiden palvelujen vastaanottaja.
53. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee myös, että silloin, kun kyseiselle palvelulle on tyypillistä muun muassa se, että palvelujen suorittajan jatkuvan valmiuden takia tarvittavat palvelut saadaan oikeaan aikaan, sitä varten, että kyseisen suorituksen ja saadun vastikkeen välillä katsotaan olevan suora yhteys, ei ole tarpeen osoittaa, että maksu liittyy yksilöllisesti mitoitettuun tiettyyn palveluun.(28)
54. Mielestäni ohjelasopimuksista, joissa määrätään nimenomaisesti korvauksesta "vastasuorituksena tämän sopimuksen kohteena olevista palveluista", käy jo ilmi, että Azorien itsehallintoalueen maksujen ja Saudačorin suorittamien yleishyödyllisten palvelujen välillä on suora yhteys. Kuten olen todennut, se, että maksun suorittaa viranomainen yleisen edun mukaisesti, ei ole esteenä sille, että maksu voi olla vastiketta suoritetusta palvelusta direktiivissä 2006/112 tarkoitetuin tavoin.(29)
55. Lisäksi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan taloudellisen ja kaupallisen

todellisuuden huomioon ottaminen on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen perusedellytys. Koska oikeusvarmuuden vaatimuksia on noudatettava ja koska sopimukseen perustuva tilanne heijastaa periaatteessa liiketoimien taloudellista ja kaupallista todellisuutta, asiassa merkitykselliset sopimusmääräykset ovat tavallisesti seikka, joka on otettava huomioon, ellei käy ilmi, että mainitut sopimusmääräykset muodostavat täysin keinotekoisen järjestelyn, joka ei vastaa liiketoimien taloudellista ja kaupallista todellisuutta.(30) Tästä ei ilmeisesti ole kyse pääasiassa. Sopimusmääräykset voidaan siis ottaa huomioon arviointiperusteena.

56. Nyt käsiteltävässä asiassa mikään ei myöskään viittaa siihen, ettei Saudaçorin saama tuki selvästi vastaisi suoritettujen palvelujen todellista arvoa.(31) Sitä vastoin tuen määrää voidaan ohjelmäsopimusten mukaan tarkistaa, jos osoittautuu, että se ei riitä mainitun ohjelmäsopimuksen täyttämiseen. Nähdäkseni tällaisia määrää kasvattavia tarkistuksia ei tehty vuosina 2007–2010. Sitä vastoin vuoden 2009 rahoitustuen tarkistus mainitun tuen pienennyksen muodossa tehtiin tilanteessa, jossa määrät, jotka Saudaçor oli kyseisen vuoden ohjelmäsopimuksen allekirjoittamishetkellä jo laskuttanut, alittivat vuonna 2010 allekirjoitetun ohjelmäsopimuksen mukaisen määrän lähes kahdella miljoonalla eurolla.

57. Saudaçorin toiminta, joka muodostuu suunnittelu-, hallinnointi- ja konsultointipalveluista, on jatkuvaluonteista, ja Saudaçor saa näistä palveluista vastikkeeksi korvausta. Näin ollen kyseinen Saudaçorin toiminta on luonteeltaan liiketoimintaa, ja siinä on kyse vastikkeellisista palvelujen suorituksista. Lisäksi on korostettava, että Saudaçor ei lainkaan tarjoa julkisen terveydenhuollon palveluja Azorien asukkaille. Alueellisen terveydenhuoltojärjestelmän jäsenyksiköt tarjoavat viimeksi mainitut palvelut.

58. Koska pääasiassa kyseessä olevat Saudaçorin toteuttamat palvelujen suoritukset on katsottava luonteeltaan liiketoiminnaksi, Saudaçor on direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan nojalla katsottava arvonlisäverovelvolliseksi. On siis syytä tulkita direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa esitettyä julkisoikeudellisen yhteisön käsitettä, jotta voitaisiin tutkia, voidaanko Saudaçor silti vapauttaa arvonlisäverosta viranomaisen ominaisuudessa toimivana julkisoikeudellisena yhteisönä.

C Mahdollisuus soveltaa direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdassa säädettyä vapautusta Saudaçorin liiketoimintaan

1. Direktiivissä 2004/18 tarkoitetun julkisoikeudellisen laitoksen käsitteen merkityksettömyys tulkittaessa direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan ensimmäistä alakohtaa

59. Saudaçor on pääasiassa ehdottanut järjestelmän sisäisen johdonmukaisuuden vuoksi, että direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa esitettyä muiden julkisoikeudellisten yhteisöjen käsitettä tulkittaisiin direktiivin 2004/18 1 artiklan 9 kohdassa esitetyn julkisoikeudellisen laitoksen (yhteisön) käsitteen valossa. Saudaçorin mukaan julkisoikeudellisen yhteisön käsite on unionin oikeudessa horisontaalinen käsite. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelea ensimmäisellä ennakkoratkaisukysymyksellään, onko tällainen tulkinta mahdollinen.

60. Portugalin ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitusten sekä komission tavoin olen jäljempänä esitetyistä syistä sitä mieltä, että tällaista tulkintaa ei voida hyväksyä.

61. On muistettava, että direktiivin 2006/112 9 ja 13 artiklassa annetaan arvonlisäverolle hyvin laaja soveltamisala. Unionin tuomioistuimien on moneen kertaan katsonut, että direktiivin 2006/112 systematiikasta ja tarkoituksesta sekä asemasta, joka tämän direktiivin 13 artiklalla on kuudennella direktiivillä perustetussa yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä, ilmenee, että kaikki liiketoiminta on periaatteessa verollista.(32)

62. Unionin lainsäätäjät ovat näet pyrkineet rajoittamaan julkisoikeudellisten yhteisöjen jättämistä verovelvollisuuden ulkopuolelle, jotta tätä yleissääntöä noudatettaisiin.(33) Direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan tavoitteena on siis, että arvonlisäverosta vapautetaan ainoastaan viranomaisen ominaisuudessa toimivien julkisoikeudellisten yhteisöjen liiketoiminta, pois sulki tilanteet, joissa vapautus johtaisi ”huomattavaan kilpailun vääristymiseen”.(34)

63. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä 13 artikla on katsottu vapautussäännökseksi, jota on tarkasteltava yhteisen arvonlisäverojärjestelmän yleisessä asiayhteydessä.(35) Direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan ensimmäistä alakohtaa on siis *tulkittava suppeasti* poikkeuksena periaatteesta, jonka mukaan kaikki liiketoiminta on verollista.(36) Tämä koskee tietenkin myös mainitun 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa esitetyn muiden julkisoikeudellisten yhteisöjen käsitteen tulkintaa.

64. Kun otetaan huomioon unionin oikeuden säännösten tavoitteet, jotka koskevat julkisia hankintoja koskevien sopimusten tekomenettelyjen yhteensovittamista, ja erityisesti kilpailulle avaamista ja avoimuutta koskeva kaksitahoinen tavoite, direktiivin 2004/18 1 artiklan 9 kohdassa tarkoitettua julkisoikeudellisen laitoksen käsitettä on sitä vastoin tulkittava laajasti ja funktionaalisesti.(37)

65. On todettava, että yhtäältä direktiivissä 2004/18 tarkoitettua julkisoikeudellisen laitoksen (yhteisön) käsitteen ja toisaalta direktiivissä 2006/112 tarkoitettua muiden julkisoikeudellisten yhteisöjen käsitteen merkitys ei voi olla sama, koska näiden kahden direktiivin tavoitteet ovat hyvin erilaiset. Kuten Portugalin hallitus on korostanut, yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tavoitteet näet vaarantuisivat, jos tämän veron osalta olisi mahdollista tulkita muiden julkisoikeudellisten yhteisöjen käsitettä samalla tavoin laajasti kuin direktiivissä 2004/18 tulkitaan julkisoikeudellisen laitoksen käsitettä funktionaalisista syistä, jotka koskevat julkisia hankintoja koskevien sopimusten tekosääntöjen noudattamista. Tällainen käsitteiden lähentäminen johtaisi tosiasiallisesti direktiivin 2004/18 1 artiklan 9 kohdassa tarkoitettua julkisten ja yksityisten henkilöiden harjoittaman liiketoiminnan perusteettomaan vapauttamiseen arvonlisäverosta.

66. Kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on aivan oikein tuonut esille, on lisättävä, että unionin lainsäätäjän tekemä valinta, jonka mukaan direktiivissä 2006/112 ei viitata direktiivissä 2004/18 esitettyyn julkisoikeudellisen laitoksen käsitteeseen, on tarkoituksellinen. Unionin lainsäätäjät ovat näet muissa yhteyksissä valinnut sisäisen viittauksen direktiivissä 2004/18 käytettyyn määritelmään silloin, kun se on katsonut aiheelliseksi yhdistää kaksi unionin oikeudellista välinettä.(38)

67. Näin ollen direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa esitettyä muiden julkisoikeudellisten yhteisöjen käsitettä on tulkittava yksinomaan mainitun direktiivin systematiikan ja tarkoituksen perusteella sekä sen aseman perusteella, joka mainitulla säännöksellä on kuudennella direktiivillä perustetussa yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä.(39)

2. Muiden julkisoikeudellisten yhteisöjen käsitteen tulkinta ja Sudaçorin oikeudellinen määrittely tältä osin

68. Toisen ja neljännen ennakkoratkaisukysymyksen osalta olennainen kysymys direktiivin

2006/112 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettua muiden julkisoikeudellisten yhteisöjen käsitettä tulkittaessa on se, onko kyse unionin oikeuden itsenäisestä käsitteestä, kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää, vai pikemminkin epäsuorasta viittauksesta jäsenvaltioiden sisäiseen oikeuteen.

69. Ensinnäkin muistutan, että unionin lainsäätäjä jätti tämän käsitteen määrittelemättä direktiivissä 2006/112 ja jätti niin ikään pois viittauksen julkisoikeudellisen yhteisön käsitteeseen sellaisena kuin se esitetään muun muassa direktiivissä 2004/18, kuten jo toin esille tämän ratkaisuehdotuksen 66 kohdassa.

70. Muiden julkisoikeudellisten yhteisöjen käsite esitettiin jo kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa, jonka sanamuoto on sama kuin direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan. Tämän aiemman artiklan ranskankielisessä versiossa mainittiin "les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public".

71. Direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan ja kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan ensimmäisen alakohdan saksan- ja englanninkielisissä versioissa on niin ikään säilytetty tältä osin sama sanamuoto. Saksaksi luettelo on seuraava: "Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts", kun taas englanninkielinen versio kuuluu seuraavasti: "states, regional and local government authorities and other bodies governed by public law".

72. On kuitenkin syytä huomata, että eri kieliversiot eivät ole aivan samankaltaisia, koska ranskankielisessä versiossa luetellaan "muiden julkisoikeudellisten yhteisöjen" lisäksi neljä julkisoikeudellisen yhteisön tasoa, kun taas saksan- ja englanninkielisissä versioissa niitä luetellaan vain kolme. Mainitun artiklan muista alkuperäisistä kieliversioista tanskan- ja italiankielisissä versioissa luetellaan ranskankielisen version tavoin neljä yhteisöluokkaa, kun taas hollanninkielisessä versiossa niitä luetellaan viisi: "de Staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen".

73. Tämän luettelon laatimisessa käytettyä lähestymistapaa ei ole selitetty kuudetta direktiiviä koskevan ehdotuksen johdanto-osassa,(40) mutta alkuperäisen kuudetta direktiiviä koskevan ehdotuksen useita kieliversioita(41) muutettiin ennen mainitun direktiivin hyväksymistä siten, että niihin lisättiin sana "muut".(42)

74. Kun otetaan huomioon kielelliset erot sekä luetteloon sisältyvä sana "muut", minusta vaikuttaa selvältä, että mainitun luettelon tarkoituksena on luetella esimerkkejä yhteisöistä, jotka voidaan vapauttaa arvonlisäverosta direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan nojalla. Valtiot, alueet ja kunnat ovat näin ollen pelkkiä esimerkkejä yhteisöistä, jotka voidaan vapauttaa verosta.

75. Katson siis, että kyseiseen säännökseen sisältyvän muiden julkisoikeudellisten yhteisöjen käsitteen ainoana tehtävänä on tuoda esiin mainitun säännöksen esimerkinomainen luonne. Eri kieliversioiden väliset erot niiden yhteisöjen tai yksikköjen määrässä ja nimityksissä, jotka voidaan vapauttaa verosta, vahvistavat tämän analyysin.

76. Näin ollen minusta vaikuttaa siltä, että direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa viitataan epäsuorasti jäsenvaltioiden lainsäädäntöihin muiden julkisoikeudellisten yhteisöjen käsitteen osalta.

77. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väitti istunnossa, että julkisoikeudellisen yhteisön käsite on unionin oikeuden itsenäinen käsite. Kyseisen hallituksen mukaan on niin, että jos tämä käsite riippuisi yksinomaan jäsenvaltioiden lainsäädännöistä, sen soveltamisala voisi olla liian

laaja. Yksikön luokittelu julkisoikeudelliseksi yhteisöksi kansallisessa lainsäädännössä tarkoitetussa merkityksessä ei ole merkityksetöntä, mutta sen merkitys ei ole ratkaiseva.

78. On totta, että ensi näkemältä unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö näyttää vahvistavan tämän Yhdistyneen kuningaskunnan hallinnon esittämän tulkinnan. Unionin tuomioistuimen mukaan on näet niin, että vaikka yhteisön luokittelu julkisoikeudelliseksi yhteisöksi jäsenvaltion hallinto-oikeudessa onkin merkityksellistä määritettäessä sen kohtelua arvonlisäverotuksessa, sitä ei voida pitää ratkaisevana silloin, kun kyseisen yhteisön harjoittaman toiminnan todellisesta luonteesta ja sisällöstä ilmenee, että tämän verovelvollisuuden ulkopuolelle jättämistä koskevan säännön tiukat soveltamisedellytykset eivät täyty.(43)

79. Kyseinen tuomio komissio v. Espanja koski kuitenkin tilannetta, jossa yhteisön määrittely julkisoikeudelliseksi yhteisöksi kansallisessa lainsäädännössä ei vastannut sen luonnetta eikä sen tosiasiallisesti harjoittamaa toimintaa, koska kyseisiä toimijoita ei ollut integroitu julkishallinnon organisaatioon ja koska ne harjoittivat toimintaansa vapaaseen ammattiin verrattavassa ammatissa. Tässä nimenomaisessa tuomiossa hyväksytty tulkinta oli siis välttämätön, jotta kaikkien vapautussäännösten, kuten direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan vapautussäännöksen, suppea tulkinta taattaisiin.(44)

80. Sitä vastoin olisi nähdäkseni vaikea kuvitella, että yhteisö, johon kansallisen lainsäädännön nojalla sovelletaan yksityisoikeutta, voitaisiin unionin oikeudessa määritellä julkisoikeudelliseksi yhteisöksi. Koska julkisoikeudelle ei ole määritelmää unionin oikeuden tasolla, sen osalta on siis viitattava kunkin jäsenvaltion julkisoikeuden sääntöihin.

81. Kuten olen jo todennut tämän ratkaisuehdotuksen 63 kohdassa, direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan ensimmäistä alakohtaa on kuitenkin tulkittava suppeasti poikkeuksena periaatteesta, jonka mukaan kaikki liiketoiminta on verollista. Tällä artiklalla voidaan siis yhdessä sen kumulatiivisen kriteerin kanssa, joka koskee toiminnan harjoittamista viranomaisen ominaisuudessa, rajoittaa mutta ei laajentaa julkisoikeudellisen yhteisön määritelmää kansallisessa oikeudessa silloin, kun tämä määritelmä johtaisi sellaiseen vapautukseen arvonlisäverosta, joka ei olisi direktiivin 2006/112 hengen ja sen 13 artiklan tavoitteiden mukainen.

82. Nähdäkseni tästä seuraa, että direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan ensimmäistä alakohtaa ei voida tulkita siten, että kansallisessa lainsäädännössä tarkoitettu yksityinen yhteisö voitaisiin unionin oikeuden nojalla määritellä julkisoikeudelliseksi yhteisöksi. Jäsenvaltioilla on oltava oikeus määritellä muut julkisoikeudelliset yhteisöt suppeasti ilman, että unionin oikeus voisi laajentaa tätä määritelmää muihin yhteisöihin, jotka sovellettavien kansallisen oikeuden säännösten nojalla ovat luonteeltaan yksityisiä. Mielestäni tuomiossa komissio v. Espanja(45) omaksuttu kanta ei kyseenalaista tätä päätelmää.

83. Kun otetaan huomioon kaikki edellä esitetyt näkökohdat, minusta näyttää lisäksi siltä, että sellaista kansallista julkisoikeudellisen yhteisön määritelmää, joka ei heijasta tällaisen yhteisön toiminnan todellista luonnetta ja sisältöä, voitaisiin yhtä lailla rajoittaa sillä toisella kumulatiivisella edellytyksellä, joka vaaditaan verovelvollisuuden ulkopuolelle jättämistä koskevan säännön soveltamiseksi, nimittäin edellytyksellä, jonka mukaan kyseisen yhteisön on toimittava ”viranomaisen ominaisuudessa”. Toiminnan harjoittaminen ”viranomaisen ominaisuudessa” direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu tavoin on unionin oikeuden itsenäinen käsite. Edellä mainitun tuomion komissio v. Espanja mukaan näet sovellettaessa yhteisöön tätä verovelvollisuuden ulkopuolelle jättämistä koskevaa sääntöä on otettava huomioon paitsi kyseisen yhteisön määrittely kansallisessa oikeudessa myös ”tämän yhteisön harjoittaman toiminnan todellinen luonne ja sisältö”.(46) ”Toiminnan sisältö” voidaan mielestäni ymmärtää suoraksi viittaukseksi edellytykseen, joka koskee toiminnan harjoittamista ”viranomaisen ominaisuudessa”.

84. Siltä osin kuin on kyse kumulatiivisesta edellytyksestä, joka koskee toiminnan harjoittamista viranomaisen ominaisuudessa, vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu viranomaisen ominaisuudessa harjoitettu toiminta on sellaista toimintaa, jota julkisoikeudelliset yhteisöt harjoittavat niitä erityisesti koskevan oikeudellisen järjestelmän piirissä, eikä se sisällä sellaista toimintaa, jota ne harjoittavat samoilla oikeudellisilla edellytyksillä kuin yksityiset taloudelliset toimijat. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on luokitella kyseinen toiminta tämän arviointiperusteen kannalta.(47)

85. Tältä osin julkisten yhteisöjen verovelvollisuuden ulkopuolelle jättämisen laajuus voidaan oikeuskäytännön mukaan määrittää juuri toiminnan harjoittamista koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen perusteella. On näet niin, että siltä osin kuin direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa asetetaan julkisoikeudellisten yhteisöjen verovelvollisuuden ulkopuolelle jättämisen edellytykseksi, että ne toimivat ”viranomaisen ominaisuudessa”, siinä suljetaan verovelvollisuuden ulkopuolelle jättämisen säännön ulkopuolelle toiminta, jota nämä yhteisöt eivät harjoita julkisoikeudellisina vaan yksityisoikeudellisina oikeussubjekteina. Kuitenkin ainoa peruste, jonka avulla nämä kaksi toimien ryhmää voidaan varmuudella erottaa toisistaan, on näin ollen kansallisen oikeuden nojalla sovellettava oikeudellinen järjestelmä.(48) Toiminnan luokitteleminen ”viranomaisen ominaisuudessa harjoitettavaksi toiminnaksi” on siis sekin tiettyssä määrin riippuvaista sovellettavasta kansallisesta oikeudesta.

86. On muistettava, että oikeuskäytännössä on selvästi ilmaistu periaate, jonka mukaan *yksityisoikeudellisia toimijoita* ei voida direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan nojalla vapauttaa arvonnlisäverosta, vaikka niiden toiminta olisikin viranomaisen valtaoikeuksiin kuuluvan toiminnan harjoittamista.(49) Jos tiettyä toimijaa ei ole integroitu julkishallinnon organisaatioon, se ei näin ollen harjoita toimintaansa julkisoikeudellisena yhteisönä, vaan kyseessä on vapaaseen ammattiin verrattavassa ammatissa harjoitettava toiminta.(50) Direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohtaa ei siis voida soveltaa yksityiseen yhtiöön, vaikka se olisi julkisoikeudellisen yhteisön kokonaan omistama.(51)

87. Muistutan, että alueellisen asetuksen nro 41/2003/A 4 §:n 1 momentin mukaan Sudaçor on osakeyhtiö ja siihen sovelletaan muun muassa valtionyrityksiä koskevaa oikeudellista järjestelmää sekä *yksityisoikeutta*. Valtionyrityksiä koskevaa oikeudellista järjestelmää koskevan säädöksen N:o 558/99 7 §:ssä säädetään, että julkisiin yrityksiin sovelletaan *yksityisoikeutta*.

88. Siltä osin kuin Sudaçor siis on kokonaan julkisessa omistuksessa olevana osakeyhtiönä, jota ei ole integroitu julkishallinnon organisaatioon, sovellettavan kansallisen lainsäädännön nojalla yksityisoikeudellinen yhteisö, mikä ennakoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen on joka

tapauksessa selvitettävä, ja sitä verotetaan yhteisen järjestelmän mukaisesti, se on selvästi yksityisoikeudellinen toimija.

89. Tällaista osakeyhtiötä ei näin ollen voida luokitella julkisoikeudelliseksi yhteisöksi direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetussa merkityksessä, eikä sen kyseessä olevaa toimintaa siis voida vapauttaa arvonlisäverosta mainitun artiklan nojalla. Sillä, että Soudaçoilla on tiettyjen tehtäviensä hoitamiseksi samat viranomaisvaltuudet kuin Azorien itsehallintoalueella, ei ole merkitystä tämän toteamuksen kannalta.

90. Muistutan, että kahden edellytyksen on täyttyvä samanaikaisesti, jotta direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan ensimmäistä kohtaa voidaan soveltaa, eli toiminnan harjoittajan on oltava julkisoikeudellinen yhteisö ja toimintaa on harjoitettava viranomaisen ominaisuudessa.⁽⁵²⁾ Koska ensimmäinen näistä edellytyksistä ei täyty nyt käsiteltävässä asiassa, ei siis ole tarpeen tutkia, täyttävätkö Soudaçojen toimintamuodot kyseisen toisen edellytyksen.

V Ratkaisuehdotus

91. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Supremo Tribunal Administrativon (Portugali) esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

Kolmannen kysymyksen osalta pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa ”rahoitustuet”, jotka julkisyhteisö on maksanut ohjelmasuorituksen nojalla ”vastasuorituksena tämän sopimuksen kohteena olevista palveluista” yksityisoikeudelliselle osakeyhtiölle, jonka koko osakepääoman se omistaa, ovat vastasuoritusta tämän osakeyhtiön tälle julkisyhteisölle tarjoamista palveluista.

Ensimmäisen kysymyksen osalta yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettua muiden julkisoikeudellisten yhteisöjen käsitettä ei voida tulkita julkisia rakennusurakoita sekä julkisia tavara- ja palveluhankintoja koskevien sopimusten tekomenettelyjen yhteensovittamisesta 31.3.2004 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2004/18/EY 1 artiklan 9 kohdassa määritellyn julkisoikeudellisen laitoksen käsitteen valossa.

Toisen ja neljännen kysymyksen osalta direktiivin 2006/112 nojalla kokonaan julkisessa omistuksessa olevaa osakeyhtiötä, jota ei ole integroitu julkishallinnon organisaatioon, johon sovelletaan yksityisoikeutta ja jota verotetaan yhteisen järjestelmän mukaisesti siihen sovellettavan kansallisen lainsäädännön nojalla, ei voida luokitella julkisoikeudelliseksi yhteisöksi kyseisen direktiivin 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetussa merkityksessä.

1 – Alkuperäinen kieli: ranska.

2 – EUVL L 347, s. 1.

3 – EYVL L 145, s. 1, jäljempänä kuudes direktiivi.

4 – EUVL L 134, s. 114.

5 – Useista toimituksellisista muutoksista huolimatta asian kannalta merkitykselliset direktiivin 2006/112 säännökset ovat tosiasiallisesti samoja kuin kuudennen direktiivin vastaavat säännökset. Ks. vastaavasti tuomio Le Rayon d’Or (C-151/13, EU:C:2014:185, 6 kohta).

6 – Diário da República I, A-sarja, nro 257, 6.11.2003, s. 7430.

7 – Diário da República I, A-sarja, nro 292, 17.12.1999, s. 9012.

8 – Sellaisena kuin se on muutettuna. Mainittu asetus kumottiin 2.12.2013 lukien 3.10.2013 annetulla asetuksella (Decreto-Lei) N:o 133/2013 (Diário da República I, A-sarja, nro 191, 3.10.2013, s. 5988), mutta ensin mainittu asetus oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan eli vuosina 2007–2010.

9 – Portugalin hallituksen mukaan tämä varaus ei koske itsehallintoalueiden aloitteesta perustettuja yrityksiä vaan hallintoalueiden aloitteesta perustettuja yrityksiä, joita ei pääasian tapahtuma-aikaan mennessä ole perustettu.

10 – Soudaçoriin alueellisen asetuksen nro 41/2003/A 4 §:n 1 momentin nojalla sovellettavan valtionyrityksiä koskevan järjestelmän lisäksi Euroopan komissio viittasi Azorien itsehallintoalueen julkisia yrityksiä koskevaan oikeudelliseen järjestelmään, joka perustettiin alueellisella asetuksella (Decreto Legislativo Regional) nro 7/2008/A (Diário da República I, A-sarja, nro 58, 24.3.2008, s. 1649). Tämän alueellisen asetuksen 9 § sisältää säännöksiä, jotka ovat olennaisilta osiltaan samanlaisia kuin säädöksen N:o 558/99 7 §:n säännökset.

11 – Tämä toinen ohjelmasuopimus kuitenkin hyväksyttiin ja allekirjoitettiin vasta maaliskuussa 2010.

12 – Azorien aluehallituksen varapuheenjohtajan ja alueellisen terveydenhuoltoministeriön päätös.

13 – Ennakkoratkaisupyyntöstä tehdyssä päätöksessä tältä osin annetut tiedot eivät ole kovin selviä, mutta minusta vaikuttaa siltä, että kyseessä on sitova ennakkotieto, jonka verohallinto on antanut menettelyssä A200 2005045 ja joka koskee sitä, katsottiinko Soudaçorin harjoittaneen toimintaansa arvonlisäverolain 2 §:n 2 momentin mukaisten viranomaisvaltuuksien nojalla, ja sitä, miten sen toiminta ja yritys päinvastaisessa tapauksessa olisi luokiteltava arvonlisäverotuksessa. Portugalin hallitus vahvisti istunnon aikana, että Soudaçor oli itse pyytänyt tätä sitovaa ennakkotietoa.

14 – Mitä tulee kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohtaan, joka vastaa direktiivin 2006/112 nykyistä 13 artiklaa, ks. tuomio komissio v. Alankomaat (235/85, EU:C:1987:161, 18 kohta).

15 – Ks. vastaavasti tuomio T-Mobile Austria ym. (C-284/04, EU:C:2007:381, 48 kohta); tuomio Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, 15 kohta) ja tuomio komissio v. Suomi (C-246/08, EU:C:2009:671, 34 ja 39 kohta).

16 – Tuomio Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, 10 ja 11 kohta) ja tuomio Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, 12 kohta).

17 – Tuomion Cantor Fitzgerald International (C-108/99, EU:C:2001:526, 33 kohta) mukaan verovelvollisen, jolla tiettyyn taloudelliseen päämäärään päästäkseen on mahdollisuus valita verosta vapautettujen ja verollisten liiketoimien välillä, on säännönmukaisesti tehtävä valintansa oman etunsa mukaisesti ottamalla huomioon objektiivinen arvonlisäverojärjestelmä. Verotuksen neutraalisuuden periaate ei merkitse sitä, että verovelvollinen, jolla on mahdollisuus valita kahden liiketoimen välillä, voi valita toisen mutta vedota toisen oikeusvaikutuksiin.

18 – Tuomiossa MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, 45 kohta ja tuomiolauselma) todettiin, että verovelvollinen ei voi vedota oikeuteen vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, jos sen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa tarjoamat palvelut eivät kansallisessa oikeudessa unionin oikeuden säännösten vastaisesti säädetyin verovapautuksen johdosta ole arvonlisäverollisia.

19 – Lisäksi on huomattava, että kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on joka tapauksessa evätä kyseinen oikeus, jos asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että

vähennysoikeuteen vedotaan tavalla, joka merkitsee petosta tai väärinkäyttöä (ks. vastaavasti tuomio Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, 33 ja 34 kohta).

20 – Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 12 kohta.

21 – Saman hallituksen mukaan Soudaço voi niin ikään ohjelmajopimusten 2., 5. ja 7. lausekkeen nojalla saada Azorien itsehallintoalueelta muita määriä, etenkin tukia, joita Azorien itsehallintoalue maksaa Soudaçoille tiettyihin merkittäviin, yleisen edun mukaisiin erityistavoitteisiin pyrkimiseksi.

22 – Koska tämä ohjelmajopimus allekirjoitettiin vasta 5.3.2010, sopimukseen kirjattu kyseisen tuen määrä ei vastannut sitä todellista määrää, joka oli jo laskutettu kuukausittain ja maksettu Soudaço-
rin tosiasiallisesti vuonna 2009 suorittamista palveluista.

23 – Tuomio komissio v. Alankomaat (235/85, EU:C:1987:161, 8, 9 ja 15 kohta); tuomio komissio v. Kreikka (C-260/98, EU:C:2000:429, 26 ja 28 kohta) sekä tuomio komissio v. Suomi (C-246/08, EU:C:2009:671, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 – Tuomio Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, 11 ja 12 kohta); tuomio Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, 13 ja 14 kohta); tuomio Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, 39 kohta); tuomio komissio v. Suomi (C-246/08, EU:C:2009:671, 44 kohta); tuomio GFKL Financial Services (C-93/10, EU:C:2011:700, 18 ja 19 kohta) sekä tuomio Serebryannay vek (C-283/12, EU:C:2013:599, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 – Tuomio komissio v. Alankomaat (235/85, EU:C:1987:161, 10 kohta); tuomio komissio v. Irlanti (C-358/97, EU:C:2000:425, 31 kohta) ja tuomio komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta (C-359/97, EU:C:2000:426, 43 kohta).

26 – Tuomio Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, 20 kohta).

27 – Tuomio Loyalty Management UK ja Baxi Group (C-53/09 ja C-55/09, EU:C:2010:590, 56 kohta) ja tuomio Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, 34 kohta).

28 – Tuomio Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, 40 kohta) ja tuomio Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, 36 kohta). Tässä tapauksessa ohjelmajopimusten mukaan Azorien itsehallintoalueen tuki maksetaan Soudaço-
rille kahdestoistaosittain, ja Portugalin hallituksen mukaan myös Soudaço-
rin palvelut laskutetaan kuukausittain.

29 – Tuomio Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, 20 kohta).

30 – Tuomio Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, 42–45 kohta).

31 – Ks. vastaavasti tuomio komissio v. Suomi (C-246/08, EU:C:2009:671, 49 ja 51 kohta), jonka mukaan oikeusaputoimistojen suorittamien oikeusapupalvelujen ja oikeusavun saajien maksettavaksi tulevan vastasuorituksen välinen yhteys ei ollut suora siten kuin edellytetään, jotta vastasuorituksen voitaisiin katsoa olevan vastike kyseisistä palveluista ja jotta siis näitä palveluja pidettäisiin taloudellisena toimintana, koska osakorvaus, jonka oikeusapupalvelujen saajat maksoivat oikeusaputoimistoille, riippui vain osittain suoritettujen palvelujen todellisesta arvosta.

32 – Tuomio Isle of Wight Council ym. (C-288/07, EU:C:2008:505, 25–28 ja 38 kohta); tuomio komissio v. Irlanti (C-554/07, EU:C:2009:464, 39 kohta) ja tuomio komissio v. Alankomaat (C-79/09, EU:C:2010:171, 76 kohta).

33 – Tuomio Isle of Wight Council ym. (C?288/07, EU:C:2008:505, 38 kohta).

34 – Direktiivin 2006/112 13 artiklan 2 kohta.

35 – Tuomio komissio v. Alankomaat (235/85, EU:C:1987:161, 18 kohta).

36 – Ks. vastaavasti tuomio Isle of Wight Council ym. (C?288/07, EU:C:2008:505, 60 kohta); tuomio komissio v. Irlanti (C?554/07, EU:C:2009:464, 42 kohta) sekä tuomio komissio v. Espanja (C?154/08, EU:C:2009:695, 119 kohta) ja määräys Gmina Wroc?aw (C?72/13, EU:C:2014:197, 19 kohta).

37 – Ks. erityisesti tuomio Adolf Truley (C?373/00, EU:C:2003:110, 43 kohta) ja tuomio komissio v. Espanja (C?214/00, EU:C:2003:276, 53 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 – Ks. esim. energiatehokkuudesta, direktiivien 2009/125/EY ja 2010/30/EU muuttamisesta sekä direktiivien 2004/8/EY ja 2006/32/EY kumoamisesta 25.10.2012 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2012/27/EU (EUVL L 315, s. 1) 2 artiklan 8 kohta; Euroopan aluekehitysrahastoa, Euroopan sosiaalirahastoa, koheesiorahastoa, Euroopan maaseudun kehittämisen maatalousrahastoa ja Euroopan meri- ja kalatalousrahastoa koskevista yhteisistä säännöksistä sekä Euroopan aluekehitysrahastoa, Euroopan sosiaalirahastoa, koheesiorahastoa ja Euroopan meri- ja kalatalousrahastoa koskevista yleisistä säännöksistä sekä neuvoston asetuksen (EY) N:o 1083/2006 kumoamisesta 17.12.2013 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 1303/2013 (EUVL L 347, s. 320) 2 artiklan 16 kohta; sekä Euroopan maaseudun kehittämisen maatalousrahaston (maaseuturahaston) tuesta maaseudun kehittämiseen 20.9.2005 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 1698/2005 (EYVL L 277, s. 1) 2 artiklan i alakohta. Viimeksi mainittu asetus hyväksyttiin ennen direktiivin 2006/112 hyväksymistä ja kaksi ensin mainittua säädöstä sen hyväksymisen jälkeen, mikä osoittaa, että unionin lainsäätäjän käytäntö ei ole tältä osin muuttunut.

39 – Tuomio Isle of Wight Council ym. (C?288/07, EU:C:2008:505, 25 kohta).

40 – Perustelut, KOM(73) 950, 20.6.1973.

41 – Etenkin ranskan-, saksan-, italian- ja hollanninkieliset versiot.

42 – Ks. jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – annettua neuvoston kuudetta direktiiviä koskeva ehdotus, jonka komissio esitti neuvostolle 29.6.1973 (EYVL 1973, C 80, s. 1).

43 – Tuomio komissio v. Espanja (C?154/08, EU:C:2009:695, 119 kohta).

44 – Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 63 kohta. On kuitenkin huomattava, että ”suppea” tulkinta ei välttämättä merkitse ”rajoittavaa” tulkintaa. Vapautuksia arvonlisäverosta pitäisi näet tulkita suppeasti, mutta niistä ei pitäisi tehdä tulkinnallisin keinoin täysin merkityksettömiä. Arvonlisäveroa koskevien vapautusten rajoituksia ei pitäisi tulkita rajoittavasti mutta ei myöskään niiden sanamuotoa laajemmin. Sekä vapautuksia että niiden mahdollisia rajoituksia on tulkittava niin, että vapautusta sovelletaan alun perin tarkoitettulla tavalla eikä tätä laajemmin (ks. tältä osin julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus Zoological Society, C?267/00, EU:C:2001:698, 19 kohta).

45 – C?154/08, EU:C:2009:695.

46 – Ibidem (tuomion 119 kohta).

47 – Ks. erityisesti tuomio *Comune di Carpaneto Piacentino* ym. (231/87 ja 129/88, EU:C:1989:381, 16 kohta); tuomio *Comune di Carpaneto Piacentino* ym. (C-4/89, EU:C:1990:204, 8 kohta); tuomio komissio v. Ranska (C-276/97, EU:C:2000:424, 40 kohta); tuomio komissio v. Irlanti (C-358/97, EU:C:2000:425, 38 kohta); tuomio komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta (C-359/97, EU:C:2000:426, 50 kohta); tuomio *Fazenda Pública* (C-446/98, EU:C:2000:691, 17 kohta) ja tuomio *Isle of Wight Council* ym. (C-288/07, EU:C:2008:505, 21 kohta).

48 – Ks. vastaavasti tuomio *Comune di Carpaneto Piacentino* ym. (231/87 ja 129/88, EU:C:1989:381, 15 kohta) ja tuomio *Comune di Carpaneto Piacentino* ym. (C-4/89, EU:C:1990:204, 10 kohta).

49 – Tuomio komissio v. Ranska (C-276/97, EU:C:2000:424, 45 ja 46 kohta); tuomio komissio v. Irlanti (C-358/97, EU:C:2000:425, 43 ja 44 kohta) sekä tuomio komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta (C-359/97, EU:C:2000:426, 55 ja 56 kohta).

50 – Ks. edellinen alaviite sekä tuomio komissio v. Espanja (C-154/08, EU:C:2009:695, 115 kohta). Tuomiossa *CO.GE.P.* (C-174/06, EU:C:2007:634, 24 ja 25 kohta) unionin tuomioistuin totesi, että tilanteessa, jossa taloudellista toimintaa harjoittava julkisyhteisö ei toiminut valtion nimissä ja sen lukuun vaan omissa nimissään ja tehden itsenäisiä päätöksiä, kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdassa arvonlisäverottomuudelle asetetut kaksi edellytystä eivät samanaikaisesti täyttyneet.

51 – Ks. tältä osin 1.3.2011 annettu komission lopullinen kertomus ”VAT in the public sector and exemptions in the public interest”, Final report for TAXUD/2009/DE/316, s. 41.

52 – Ks. erityisesti tuomio komissio v. Ranska (C-276/97, EU:C:2000:424, 39 kohta) tuomio *Isle of Wight Council* ym. (C-288/07, EU:C:2008:505, 19 kohta).