YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

19 päivänä syyskuuta 2000 *

Yhdistetyissä asioissa C-177/99 ja C-181/99,

jotka Tribunal administratif de Nantes (C-177/99) ja Tribunal administratif de Melun (C-181/99) (Ranska) ovat saattaneet EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäviksi saadakseen näissä kansallisissa tuomioistuimissa vireillä olevissa asioissa

Ampafrance SA

vastaan

Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire (C-177/99)
ja
Sanofi Synthelabo, aiemmin **Sanofi Winthrop SA,**

vastaan

Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne (C-181/99)

ennakkoratkaisun sellaisen 28.7.1989 tehdyn neuvoston päätöksen 89/487/ETY pätevyydestä (EYVL L 239, s. 21), jolla Ranskan tasavallalle annetaan oikeus soveltaa säännöstä, joka poikkeaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 6 kohdan toisesta alakohdasta,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja D. A. O. Edward sekä tuomarit L. Sevón, P. J. G. Kapteyn, H. Ragnemalm ja M. Wathelet (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: G. Cosmas,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies H. A. Rühl,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Ampafrance SA, edustajinaan asianajajat J.-C. Bouchard ja O. Cortez, Hauts-de-Seine,

— Sanofi Synthelabo, edustajanaan rahoitusjohtaja J.-C. Leroy,

— Ranskan hallitus, asiamiehinään ulkoasiainministeriön oikeudellisen osaston jaostopäällikkö K. Rispal-Bellanger ja saman osaston ulkoasiainsihteeri S. Seam,

— Euroopan unionin neuvosto, asiamiehinään oikeudellinen neuvonantaja J. Monteiro ja oikeudellisen yksikön virkamies M.-J. Vernier,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään oikeudellinen neuvonantaja E. Traversa ja oikeudellisen yksikön virkamies H. Michard,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Ampafrance SA:n, edustajinaan asianajajat J.-C. Bouchard ja O. Cortez, Sanofi Synthelabon, edustajinaan asianajajat B. Geneste ja O. Davidson, Hauts-de-Seine, Ranskan hallituksen, asiamiehenään S. Seam, neuvoston, asiamiehinään J. Monteiro ja M.-J. Vernier, ja komission, asiamiehenään H. Michard, 27.1.2000 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 23.3.2000 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Tribunal administratif de Melun (C-181/99) ja Tribunal administratif de Nantes (C-177/99) ovat kumpikin erikseen esittäneet yhteisöjen tuomioistuimelle 3.12.1998 ja 11.5.1999 tekemillään päätöksillä, jotka ovat saapuneet yhteisöjen tuomioistuimeen 14.5.1999 ja 17.5.1999, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla ennakkoratkaisukysymyksen sellaisen 28.7.1989 tehdyn neuvoston päätöksen 89/487/ETY (EYVL L 239, s. 21) pätevyydestä, jolla Ranskan tasavallalle annetaan oikeus soveltaa säännöstä, joka poikkeaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 6 kohdan toisesta alakohdasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty asiassa, jossa valittajina ovat Ampafrance SA -niminen yhtiö (jäljempänä Ampafrance) (C-177/99) ja Sanofi Winthrop SA -niminen yhtiö, josta on absorptiofuusion seurauksena tullut 12.5.1998 Sanofi ja 18.5.1999 Sanofi Synthelabo (jäljempänä Sanofi) (C-181/99), ja vastapuolena on veroviranomainen ja joka koskee majoitus-, ravintola- ja vastaanotto- ja viihdytyskuluihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisoikeuden epäämisen vuoksi näihin kahteen yhtiöön kohdistunutta jälkiverotusta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1301; jäljempänä ensimmäinen direktiivi) 2 artiklan toinen kohta kuuluu seuraavasti:

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

4 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL

L 145 s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi), jossa säädetään verovelvollisten oikeudesta arvonlisäveron vähennykseen, joka tehdään aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa liiketoimeen sisältyvästä verosta, 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen:

a) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen".

5 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa on standstill-lauseke, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat säilyttää arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoittamista koskevat säännökset, jotka olivat voimassa ennen kuudennen direktiivin voimaantuloa eli ennen 1.1.1979. Säännös kuuluu seuraavasti:

"Neuvosto päättää neljän vuoden kuluessa tämän direktiivin voimaantulosta yksimielisesti komission ehdotuksesta, mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Sellaiset kustannukset, jotka eivät luonteeltaan ole liiketoimintaan liittyviä, kuten ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset, jäävät joka tapauksessa vähennysoikeuden ulkopuolelle.

Kunnes edellä olevat säännökset tulevat voimaan, jäsenvaltiot voivat edelleen soveltaa kaikkia sisäisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia säännöksiä."

6 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettuja yhteisön säännöksiä ei ole vielä hyväksytty, koska neuvostossa ei ole päästy sopimukseen kuluista, jotka on mahdollista jättää arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle.

7 Kuudennen direktiivin 27 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Neuvosto voi yksimielisesti komission ehdotuksesta antaa jäsenvaltioille luvan ottaa käyttöön tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi. Veronkannon yksinkertaistamiseksi tarkoitetut toimenpiteet saavat vaikuttaa ainoastaan vähäisessä määrin lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron määrään.

2. Jäsenvaltion, joka haluaa ottaa käyttöön 1 kohdassa tarkoitetut toimenpiteet, on ilmoitettava asiasta komissiolle ja annettava komissiolle kaikki asiaan liittyvät tiedot.

3. Komissio antaa tämän tiedoksi muille jäsenvaltioille kuukauden kuluessa.

4. Neuvoston päätös katsotaan tehdyksi, jollei komissio tai jokin jäsenvaltio ole kahden kuukauden kuluessa 3 kohdassa tarkoitetusta tiedoksi antamisesta vaatinut asian saattamista neuvoston käsiteltäväksi.

5. — — ."

Kansallinen lainsäädäntö

8 Ranskassa majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskulujen jättäminen arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle on otettu asteittain käyttöön vuosina 1967—1979.

9 Säännökset, joissa vähennysoikeus evättiin tiettyjen tavaroiden ja palvelujen osalta ja joita sovellettiin ennen kuudennen direktiivin voimaantuloa eli 1.1.1979, sisältyivät 27.7.1967 annetun asetuksen nro 67-604 (décret n° 67-604 du 27 juillet 1967; Journal Officiel de la Republique Française; jäljempänä JORF 28.7.1967, s. 7541; jäljempänä asetus nro 67-604) 7 ja 11 §:ään.

10 Asetuksen 7 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Yritysjohtajien ja yrityksen henkilökunnan asumisesta tai majoituksesta aiheutuviin kuluihin sisältyvä vero ei ole vähennyskelpoinen.

Vähennysoikeuden ulkopuolelle ei kuitenkaan jää sellaisiin kuluihin sisältyvä vero, joita aiheutuu laitoksen tai liiketilan taikka työmaan turvallisuudesta tai valvonnasta vastaavalle työntekijälle vastikkeetta tarjotusta majoituksesta."

11 Asetuksen nro 67-604 11 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Sellaisiin kuluihin sisältyvä vero, joita on aiheutunut yritysjohtajien ja yrityksen henkilökunnan henkilökohtaisten tarpeiden täyttämisestä, sekä erityisesti vastaanotto-, ravintola- ja viihdytyskuluihin sisältyvä vero ei ole vähennyskelpoinen.

Vähennysoikeuden rajoittaminen ei kuitenkaan koske kuluja, jotka liittyvät:

sellaiseen kiinteään omaisuuteen, jota hyödynnetään erityisesti henkilökunnan yhteisiin tarpeisiin työpaikalla;

työasusteisiin tai -suojaimiin, jotka yritys antaa henkilökuntansa käyttöön."

12 Kuudennen direktiivin voimaantulon jälkeen hyväksytyn, 29.12.1979 annetun asetuksen nro 79-1163 (décret n° 79-1163 du 29 décembre 1979; JORF 31.12.1979, s. 3333; jäljempänä asetus nro 79-1163) 25 §:ssä korvataan yleisen verolain (code général des impôts) liitteessä II oleva 236 § seuraavasti:

"Vähennyskelpoinen ei ole vero, joka sisältyy yrityksen ulkopuolisen henkilön, yritysjohtajan tai yrityksen henkilökunnan käyttämistä tavaroista tai palveluista aiheutuneisiin kuluihin kuten majoitus-, vastaanotto-, ravintola- tai viihdytyskuluihin tai muihin sellaisiin kustannuksiin, joilla on suora tai välillinen yhteys paikasta toiseen siirtymiseen tai asumiseen.

Vähennysoikeuden rajoitus ei kuitenkaan koske työasuja tai -suojaimia, työpaikalla henkilökunnan käytettävissä olevia tiloja ja tavaroita eikä turvallisuudesta tai valvonnasta vastaavan henkilökunnan vastikkeetonta majoittamista työpaikalla."

13 Conseil d'État on todennut asiassa Compagnie Alitalia 3.2.1989 antamassaan tuomiossa asetuksen nro 79-1163 25 §:n pätemättömäksi siltä osin, kuin siinä jätetään arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle vero, joka sisältyy yrityksen ulkopuolisen henkilön käyttämiin tavaroihin ja palveluihin "ja näin ollen jätetään huomioon ottamatta kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa määriteltyjen vähennysoikeuden rajoitusten tavoite".

14 Asiassa Alitalia annetun tuomion seurauksena Ranskan viranomaiset pyysivät 13.4.1989 päivätyllä kirjeellään neuvostolta kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdan nojalla lupaa ottaa käyttöön "tästä artiklasta poikkeavan toimenpiteen sisällyttääkseen lainsäädäntöönsä säännöksen, jonka mukaan majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskulut jäävät vähennysoikeuden ulkopuolelle".

15 Ranskan hallitus toteaa seuraavaa:

"Tämän erityistoimenpiteen tarkoituksena on estää veropetokset ja veron kiertäminen, joita saattaisi syntyä sellaisten kulujen jättämisestä verotuksen ulkopuolelle, jotka jo ominaispiirteidensä vuoksi liittyvät tavaroiden tai palvelujen loppukäyttöön. Veropetoksen ja veron kiertämisen riski on tällöin huomattava, koska yrityksiä kannustetaan näin huolehtimaan verovapaaseen loppukäyttöön kuuluvista luontoisetuuksista tai lahjoista ja jättämään erottelematta moitteettomalla tavalla toisaalta johtajiin ja henkilökuntaan ja toisaalta yrityksen ulkopuolisiin henkilöihin liittyviä kuluja.

Vähennysoikeuden ulkopuolelle ei kuitenkaan ole tarkoitus jättää seuraavia kuluja:

— verovelvolliselle tämän itse vastiketta vastaan suorittamista majoituksen, aterioiden, ruoan tai juomien luovutuksista aiheutuvat kustannukset;

— turvallisuus-, vartiointi- tai valvontahenkilöstölle työmaalla tai liiketiloissa vastikkeetta järjestetystä majoituksesta aiheutuvat kustannukset;

— kustannukset, jotka aiheutuvat verovelvolliselle tämän täyttäessä sopimukseen tai lakiin perustuvia velvoitteitaan asiakkaitaan kohtaan (esimerkiksi kustannukset, joita lentoyhtiölle aiheutuu matkustajien majoituksen ja ruokailun maksamisesta silloin, kun odotusaika lentokentällä on pidentynyt)."

16 Neuvosto hyväksyi 28.7.1989 päätöksen 89/487/ETY. Sen johdanto-osan toinen ja kolmas perustelukappale kuuluvat seuraavasti:

" — — Ranskan tasavalta on kirjeellään, joka on kirjattu komissiossa 17.4.1989, pyytänyt lupaa ottaa käyttöön erityistoimenpiteen, joka poikkeaa kyseisen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisesta alakohdasta;

— — Ranskassa tietyt verovelvolliselle kohdistetut, erityisesti verovelvollisen edustuskustannuksiin liittyvät, luovutukset ja suoritukset on kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan mukaisesti jätetty arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle; — — tämän toimenpiteen tarkoituksena on veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi jättää arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle arvonlisäveron alaisia majoitus-, ravintola-, vastaanotto-

ja viihdytyskuluja; — — vähennysoikeuden ulkopuolelle ei voida jättää verovelvolliselle tämän itse vastiketta vastaan suorittamista majoituksen, aterioiden, ruoan tai juomien luovutuksista aiheutuvia kustannuksia, eikä turvallisuus-, vartiointi- tai valvontahenkilöstölle työmaalla tai liiketiloissa vastikkeetta järjestetystä majoituksesta aiheutuvia kustannuksia, eikä kustannuksia, jotka aiheutuvat verovelvolliselle tämän täyttäessä sopimukseen tai lakiin perustuvia velvoitteitaan asiakkaitaan kohtaan".

17 Päätöksen 89/487/ETY 1 artikla kuuluu seuraavasti:

"1. Poiketen siitä, mitä kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa säädetään, Ranskan tasavallalle annetaan väliaikaisesti ja enintään kyseisen kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettujen kustannusten kohtelua koskevien yhteisön sääntöjen voimaantuloon saakka lupa jättää arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle arvonlisäveron alaiset majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskulut.

2. Vähennysoikeuden ulkopuolelle 1 kohdan mukaisesti ei voida jättää:

— verovelvolliselle tämän itse vastiketta vastaan suorittamista majoituksen, aterioiden, ruoan tai juomien luovutuksista aiheutuvia kustannuksia,

— turvallisuus-, vartiointi- tai valvontahenkilöstölle työmaalla tai liiketiloissa vastikkeetta järjestetystä majoituksesta aiheutuvia kustannuksia, eikä

— kustannuksia, jotka aiheutuvat verovelvolliselle tämän täyttäessä sopimukseen tai lakiin perustuvia velvoitteitaan asiakkaitaan kohtaan."

18 Ranskan hallitus muutti päätöksen 89/487/ETY seurauksena 14.12.1989 annetun asetuksen nro 89-885 4 §:llä (décret n° 89-885 du 14 décembre 1989; JORF 15.12.1989, s. 15578) yleisen verolain liitteessä II olevaa 236 §:ää. Pykälä kuuluu nyt seuraavasti:

" — — Majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskuluihin sisältyvä arvonlisävero ei väliaikaisesti ole vähennyskelpoinen.

Vähennysoikeuden rajoitus ei kuitenkaan koske:

1. verovelvolliselle tämän itse vastiketta vastaan suorittamista majoituksen, aterioiden, ruoan tai juomien luovutuksista aiheutuvia kustannuksia;

2. turvallisuus-, vartiointi- tai valvontahenkilöstölle työmaalla tai liiketiloissa vastikkeetta järjestetystä majoituksesta aiheutuvia kustannuksia;

3. kustannuksia, jotka aiheutuvat verovelvolliselle tämän täyttäessä sopimukseen tai lakiin perustuvia velvoitteitaan asiakkaitaan kohtaan."

Pääasian oikeudenkäynnit

Asia C-177/99

19 Ampafrancelle aiheutuu liiketoiminnan yhteydessä erilaisia majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskuluja. Se teki arvonlisäveron vähennyksen kesäkuussa 1993 henkilökuntansa ja yrityksen ulkopuolisten henkilöiden sille aiheuttamista majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskuluista.

20 Veroviranomainen vaati 30.11.1993 Ampafrancea suorittamaan 252 086 Ranskan frangia eli edellä mainittujen kustannusten perusteella vähennetyn arvonlisäveron määrän. Tämä jälkiverotus perustui yleisen verolain liitteessä II olevaan 236 §:ään, jolla päätös 89/487/ETY oli saatettu osaksi Ranskan oikeusjärjestystä ja jossa majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskuluihin sisältyvä arvonlisävero jätettiin vähennysoikeuden ulkopuolelle.

21 Ampafrancen tästä jälkiverotusta koskevasta päätöksestä tekemä valitus hylättiin Maine-et-Loiren veroviranomaisen päätöksellä, ja Ampafrance valitti tästä päätöksestä Tribunal administratif de Nantesiin.

22 Valituksessaan Ampafrance vaatii kesäkuussa 1993 suoritetuista toimista aiheutuneen arvonlisäveron perusteella maksamansa määrän palauttamista ja toissijaisesti päätöksen 89/487/ETY pätevyyttä koskevan ennakkoratkaisun pyytämistä yhteisöjen tuomioistuimelta.

Asia C-181/99

23 Veroviranomainen vaati vuonna 1995 saman, yleisen verolain liitteessä II olevan 236 §:n nojalla laboratorio Choayta suorittamaan 260 524 Ranskan frangia, laboratorio Millot Solacia suorittamaan 661 796 Ranskan frangia ja laboratorio Clin Midytä suorittamaan 635 422 Ranskan frangia jälkiveroa. Määrät vastasivat sellaisia näiden laboratorioiden vähentämiä arvonlisäveron määriä, jotka olivat sisältyneet alihankkijoista ja asiakkaista aiheutuneisiin vastaanottokustannuksiin vuoden 1993 marras-joulukuun aikana.

24 Koska Val de Marnen veroviraston johtaja hylkäsi päätöksillään näiden summien maksamista koskevan valituksen, Sanofi, jolle laboratorioiden Choay, Millot Solac ja Clin Midy oikeudet ja velvollisuudet olivat tällä välin siirtyneet, valitti päätöksestä Tribunal administratif de Paris'n. Tribunal administratif de Melunin perustamisen seurauksena asia siirrettiin tämän alueellisesti toimivaltaisen tuomioistuimen käsiteltäväksi.

25 Sanofi väitti Tribunal administratif de Melunissa muun muassa, että yleisen tullilain liitteessä II olevan 236 §:n perustana oleva päätös 89/487/ETY oli pätemätön. Se esitti tältä osin viisi pätemättömyysperustetta, joista neljää tuomioistuin ei pitänyt perusteltuina. Viidennen perusteen yhteydessä Sanofi väitti, että päätös 89/487/ETY loukkasi yhteisön oikeusjärjestykseen kuuluvaa suhteellisuusperiaatetta.

Ennakkoratkaisukysymykset

26 Asiassa C-177/99 Tribunal administratif de Nantes päätti lykätä asian käsittelemistä ja pyytää yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua seuraavaan kysymykseen:

"Riidan ratkaiseminen edellyttää sen selvittämistä, ovatko neuvoston 28.7.1989 tekemän päätöksen määräykset, joiden nojalla Ranskan hallitus voi poiketa 17.5.1977 annetussa Euroopan yhteisöjen neuvoston kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä 77/388/ETY vahvistetusta standstill-lausekkeesta ja ulottaa arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoituksen koskemaan myös yrityksen ulkopuolisia henkilöitä majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskulujen osalta, yhdenmukaisia toisaalta kuudennen arvonlisäverodirektiivin tavoitteiden ja erityisesti sen 27 artiklan kanssa, jossa todetaan, että 'neuvosto voi yksimielisesti komission ehdotuksesta antaa jäsenvaltioille luvan ottaa käyttöön tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi', ja toisaalta suhteellisuusperiaatteen kanssa, jonka mukaan tavoitellun verotuksellisen päämäärän ja sen saavuttamiseksi käytettävien keinojen on oltava oikeassa suhteessa toisiinsa nähden. Valitusperusteiden paikkansapitävyyden arvioiminen on mahdollista ainoastaan tähän kysymykseen, jonka ratkaisu ei ole selvä, annettavan vastauksen perusteella."

27 Asian C-181/99 osalta Tribunal administratif de Melun lausui seuraavasti:

"On selvää, että väliaikaista lupaa rajoittaa oikeutta vähentää verovelvolliselle aiheutuneisiin majoitus—, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskuluihin sisältyvä arvonlisävero ei ole perusteltu sillä, että olisi todettu järjestelmällisiä veropetoksia tai veronkiertoja, jotka olisivat johtaneet tällaisiin kuluihin, vaan sitä on perusteltu olettamalla, joka perustuu kulujen sekaluonteisuuteen, joka johtaa helposti tällaisiin erheisiin. Vaikka hallintoviranomainen kuitenkin perustelee tällaista [kyseisiin kuluihin sisältyvän arvonlisäveron] järjestelmällistä vähennysoikeuden rajoittamista sillä vaikeudella, mitä esiintyy tehokkaan, kyseisten kulujen liiketoimintaan liittymistä koskevaa valvontaa koskevan menetelmän käyttöön ottamisessa, on huomattava, että veroviranomaiset valvovat asiakirjojen perusteella tai käymällä paikan päällä veroasioita käsittelevän tuomarin

johdolla sitä, kuinka nämä kulut vähennetään yhtiöiden voittoja verotettaessa tai tuloverotuksessa, mikä on mahdollista yleisen verolain 39.5 b §:n säännösten nojalla. Tällaisen valvonnan yksityiskohdat ovat ilmeisestikin siirrettävissä arvonlisäverotukseen huolimatta kyseisten verojen ilmoitusedellytysten ja kantotapojen eroavuudesta. Tavoiteltu päämäärä voitaisiin saavuttaa myös siten, että sallituille vähennyksille asetettaisiin kiinteä enimmäismäärä. Ottaen huomioon se seikka, että tämä poikkeus, joka on soveltamisalaltaan laaja ja ehdoton, rajoittaa sellaisiin kuluihin, joiden osalta ei ole kiistetty, että ne liittyisivät ehdottomasti liiketoimintaan, sisältyneen arvonlisäveron vähentämistä, on vakaasti epäiltävä, onko — — päätöksessä [89/487/ETY] Ranskan tasavallalle myönnetty poikkeus ehdottoman välttämätön ja oikeassa suhteessa sillä tavoiteltuun päämäärään nähden."

28 Näillä perusteilla tuomioistuin on päättänyt lykätä

"riidanalaisista veroista vapautumista koskevien valittajan vaatimusten ratkaisua — — siihen saakka, kunnes Euroopan yhteisöjen tuomioistuin lausuu, onko — — päätös [89/487/ETY] suhteellisuusperiaatteen kannalta pätevä".

29 Yhteisöjen tuomioistuimen viidennen jaoston puheenjohtajan 18.11.1999 antamalla määräyksellä nämä kaksi asiaa yhdistettiin kirjallista ja suullista käsittelyä varten.

Ennakkoratkaisukysymykset

30 Kyseiset kaksi kansallista tuomioistuinta pyytävät ennakkoratkaisukysymyksillään yhteisöjen tuomioistuinta arvioimaan päätöksen 89/487/ETY pätevyyttä.

31 Ennen päätöksen 89/487/ETY pätevyyden arvioimista on syytä selvittää yksityiskohtaisesti päätöksen soveltamisala.

Päätöksen 89/487/ETY soveltamisala

32 Pääasioiden valittajat katsovat jo päätöksen 89/487/ETY sanamuodosta, joka vastaa Ranskan hallituksen poikkeuslupaa koskevassa hakemuksessa esitettyä sanamuotoa, käyvän ilmi, että myönnettävän poikkeuksen ulottuvuus on yleinen ja että se koskee kaikkia majoitus-, vastaanotto-, ravintola- ja viihdytyskuluja riippumatta siitä, ovatko kulut aiheutuneet yritysjohtajien, yrityksen henkilökunnan vai yrityksen ulkopuolisen henkilön hyväksi tapahtuneesta toiminnasta ja siitä, liittyvätkö kulut liiketoimintaan vai ovatko ne yksityisluonteisia. Jos siis yhteisöjen tuomioistuin toteaisi päätöksen 89/487/ETY pätemättömäksi, tällaisiin menoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisoikeuden rajoittamista ei enää lainkaan sovellettaisi Ranskassa.

33 Ranskan hallitus ja komissio taas toteavat, että vaikka päätös 89/487/ETY, jonka sisällössä toistetaan Ranskan hallituksen esittämä poikkeuslupaa koskeva hakemus, koskee yleisesti majoitus-, vastaanotto-, ravintola- ja viihdytyskuluja, sen soveltamisala on todellisuudessa rajallisempi ja se koskee itse asiassa vain yrityksen ulkopuolisen henkilön hyväksi aiheutuneita majoitus-, vastaanotto-, ravintola- ja viihdytyskuluja. Tämä suppea tulkinta perustuu niiden mukaan asiassa Alitalia annettuun tuomioon, jonka yhteydessä Conseil d'État katsoi asetuksen nro 79-1163 25 §:n olevan ristiriidassa kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan kanssa vain siltä osin kuin siinä jätettiin arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle yrityksen ulkopuolisen henkilön hyväksi aiheutuneet majoitus-, vastaanotto-, ravintola- ja viihdytyskulut.

34 On syytä muistaa, että arvonlisäverojärjestelmään liittyvän perusperiaatteen mukaan sekä ensimmäisen että kuudennen direktiivin 2 artiklasta johtuen arvonlisäveroa kannetaan jokaiseen tuotantoon tai jakeluun liittyvästä liiketoimesta vähentämällä aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettuihin liiketoimiin suoraan sisältyvä arvonlisävero (asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio

6.7.1995, Kok. 1995, s. I-1883, 16 kohta). Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 17 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu keskeisesti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä periaatteessa voida rajoittaa. Sitä sovelletaan välittömästi kaikkiin veroihin, jotka sisältyvät aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettuihin liiketoimiin (ks. erityisesti em. asia BP Soupergaz, tuomion 18 kohta ja yhdistetyt asiat C-110/98—C-147/98, Galbafrisa ym., tuomio 21.3.2000, Kok. 2000, s. I-1577, 43 kohta). Kaikenlainen vähennysoikeuden rajoittaminen vaikuttaa verorasituksen suuruuteen, ja rajoituksia on sovellettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa. Tästä syystä poikkeuksia sallitaan ainoastaan direktiivissä nimenomaisesti säädetyissä tapauksissa (asia BP Soupergaz, tuomion 18 kohta).

35 Juuri tämän seikan valossa on arvioitava kuudennen direktiivin 27 artiklan, jonka mukaan jäsenvaltiolle voidaan antaa lupa ottaa käyttöön kuudennesta direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi, perusteella hyväksyttyä päätöstä 89/487/ETY.

36 Päätöksessä Ranskan tasavallalle annetaan oikeus poiketa kuudennen direktiivin säännöksistä siltä osin kuin on kyse direktiivin 17 artiklan mukaisesta arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevasta yleisestä periaatteesta.

37 On syytä todeta, että siltä osin kuin päätös 89/487/ETY perustuu kuudennen direktiivin 27 artiklaan, siinä annetaan Ranskan tasavallalle myönnetyn poikkeuksen yleisestä sanamuodosta huolimatta kyseiselle valtiolle lupa ottaa osaksi kansallista oikeusjärjestystään sellaisia majoitus-, vastaanotto-, ravintola-, ja viihdytyskuluja koskevia arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoituksia, joita ei ollut kyseisen valtion lainsäädännössä kuudennen direktiivin voimaantulohetkellä.

38 Tällainen tulkinta perustuu kuudennen direktiivin 27 artiklaan, jossa käytetään ilmaisua "ottaa käyttöön" ja jota on tulkittava yhdessä saman direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan kanssa, jossa jäsenvaltioille annetaan

oikeus pitää voimassa vähennysoikeuden rajoittamista koskevat säännökset, jotka olivat voimassa kuudennen direktiivin voimaantulohetkellä.

39 Tältä osin on aiheellista huomauttaa, että arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoittamista koskevat säännökset, jotka olivat voimassa ennen kuudennen direktiivin voimaantuloa, on myöhemmin säilytetty samanlaisina Ranskan oikeudessa, jossa vähennysoikeuden rajoittaminen on ulotettu koskemaan myös tiettyjä muita tilanteita. Kuluja, jotka kuuluivat jo asetuksen nro 67-604 nojalla vähennysoikeuden ulkopuolelle, on siten pidettävä kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toiseen alakohtaan otetun standstill-lausekkeen mukaisina.

40 Päätöksessä 89/487/ETY myönnetty poikkeus koskee siten todellisuudessa sellaisia yrityksen ulkopuolisen henkilön hyväksi aiheutuneita majoitus-, vastaanotto-, ravintola-, ja viihdytyskuluja, joita asetus nro 67-604 ei koskenut, ja toisaalta samantyyppisiä kuluja, joita on aiheutunut yritysjohtajien tai yrityksen henkilökunnan hyväksi ja jotka eivät asetuksen nro 67-604 mukaan jääneet vähennysoikeuden ulkopuolelle. On aiheellista huomauttaa, että asetuksessa nro 67-604 arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle jätettiin kulut, jotka olivat aiheutuneet yritysjohtajien tai yrityksen henkilökunnan majoituksesta, eikä tässä yhteydessä eroteltu sitä, liittyivätkö kulut liiketoimintaan vai olivatko ne yksityisluonteisia, sekä vastaanotto-, ravintola- ja viihdytyskulut, joita oli aiheutunut yritysjohtajien tai yrityksen henkilökunnan yksityisluonteisten tarpeiden täyttämisestä.

41 Päätöksessä 89/487/ETY myönnetyn poikkeuksen ulottuvuuden yksityiskohtaisen selvittämisen jälkeen on aiheellista arvioida kyseisen päätöksen pätevyyttä suhteellisuusperiaatteen kannalta, mitä ennakkoratkaisupyynnön esittäneet tuomioistuimet ovat pyytäneet.

Päätöksen 89/487/ETY pätevyys

42 Aluksi on huomautettava, että yhteisöjen tuomioistuin on tunnustanut suhteellisuusperiaatteen kuuluvan yhteisön oikeuden yleisperiaatteisiin (ks. mm. asia 265/87, Schräder, tuomio 11.7.1989, Kok. 1989, s. 2237, 21 kohta), ja yhteisöjen toimielinten antamien säädösten tai niiden toteuttamien toimenpiteiden pätevyyttä voidaan valvoa yleisten oikeusperiaatteiden valossa (asia C-27/95, Bakers of Nailsea, tuomio 15.4.1997, Kok. 1997, s. I-1847, 17 kohta).

43 Tämän valvonnan toteuttamiseksi on aiheellista tarkastella, ovatko päätöksen 89/487/ETY määräykset tarpeellisia ja oikein suhteutettuja niillä tavoitellun erityisen päämäärän saavuttamisen kannalta ja haittaavatko ne mahdollisimman vähän kuudennen direktiivin tavoitteiden ja periaatteiden toteutumista.

44 Ampafrance ja Sanofi, jotka pitävät päätöstä 89/487/ETY pätemättömänä, väittävät ensinnäkin, että päätöksessä käytetään päämäärään nähden väärin suhteutettuja keinoja veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi, siltä osin kuin siinä määrätään arvonlisäveron vähennysoikeuden yleisestä ja järjestelmällisestä rajoittamisesta, joka perustuu oletukseen siitä, että kyseisten kulujen yksityisen ja liiketoiminnallisen luonteen sekoittuminen aiheuttaa veropetoksen tai veron kiertämisen riskin. Niiden mukaan on suhteetonta jättää vähennysoikeuden ulkopuolelle tiettyjä kuluja veropetosten ja veron kiertämisen estämisen verukkeella näyttämättä toteen, että todellinen riski on olemassa, ja antamatta verovelvolliselle mahdollisuutta osoittaa, että kyse ei ole veropetoksesta tai veron kiertämisestä; tämän verovelvollinen voisi tehdä esittämällä näyttöä siitä, että kyseessä olevat kulut ovat aiheutuneet puhtaasti liiketoiminnallisista syistä.

45 Ampafrance lisää, että asiassa C-63/96, Skripalle, 29.5.1997 annetun tuomion (Kok. 1997, s. I-2847, 30 kohta) mukaan neuvosto ei voi antaa lupaa ottaa käyttöön kansallisia poikkeuksia, joilla pyritään muihin päämääriin kuin niihin, jotka on tyhjentävästi lueteltu kuudennen direktiivin 27 artiklassa. Kun Ranskan viranomaiset pyysivät neuvostolta lupaa poiketa kuudennen direktiivin säännöksistä, ne eivät pyrkineet estämään veropetoksia ja veron kiertämistä vaan

ottamaan käyttöön sellaisen järjestelmän, jonka seurauksena ne eivät enää tarkastaisi erikseen, liittyvätkö tietyt kulut liiketoimintaan vai eivät.

46 Ampafrance ja Sanofi väittävät toiseksi, että päätös 89/487/ETY on ristiriidassa suhteellisuusperiaatteen kanssa, koska päätöksen tavoite voitaisiin saavuttaa myös muilla sellaisilla keinoilla, jotka vaikuttaisivat lievemmin kuudennen direktiivin periaatteisiin ja tavoitteisiin. Ranskan oikeudessa on niiden mukaan muita keinoja, joiden avulla veroviranomaiset voivat tehokkaasti estää veropetoksiin ja veron kiertämiseen liittyvät ongelmat ja jotka ovat verovelvollisten kannalta vähemmän pakottavia kuin riidanalaisiin kuluihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden yleinen ja järjestelmällinen poistaminen.

47 Pääasioiden valittajat korostavat tältä osin ensinnäkin, että Ranskan lainsäädäntöön sisältyi jo säännös, jonka mukaan verovelvollisen yksityisluonteisiin kuluihin sisältyvä arvonlisävero ei ole vähennyskelpoinen. Yleisen verolain liitteessä II olevan 230 §:n 1 momentissa säädetään, että verovelvollisten yksityiskäyttöön hankkimiin tavaroihin tai palveluihin sisältyvä arvonlisävero voidaan vähentää vain, jos nämä tavarat ja palvelut ovat liiketoiminnan kannalta "tarpeellisia".

48 Ampafrance väittää lisäksi, että Ranskan oikeusjärjestelmässä on jo olemassa tällaisia kuluja varten tehokas valvontajärjestelmä, jossa edellytetään yksityiskohtaisen selvityksen antamista yleisistä kuluista (yleiskirje nro 2067), joka liitetään viranomaiselle toimitettavaan vuosittaiseen tuloslaskelmaan. Tämä selvitys sisältää viisi yleisten kulujen luokkaa, joihin sisältyvät myös ravintola- ja viihdytyskulut.

49 Pääasioiden valittajat toteavat lopuksi, että yritysverotusta koskevan Ranskan lainsäädännön (yleisen verolain 39.1.1 §) mukaan liiketoimintaan liittyvät majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskulut voidaan yritysverotuksessa vähentää verotettavasta tulosta, jos osoitetaan, että ne ovat aiheutuneet yrityksen edun nimissä. Asiaa C-181/99 koskevasta ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että tällaisten kulujen vähentämistä verotettavasta tulosta arvioidaan sillä

perusteella, liittyvätkö kulut liiketoimintaan, ja että veroviranomainen valvoo tätä verotuomioistuimen alaisuudessa asiakirjojen perusteella tai paikan päällä tehtävien tarkastusten avulla.

50 Sanofin mukaan päätöksen 89/487/ETY johdanto-osan neljännen perustelukappaleen mukaan Ranskan tasavallalle annettu oikeus ottaa käyttöön kuudennen direktiivin säännöksistä poikkeavia toimenpiteitä arvonlisäveron vähennysoikeuden osalta oli ainoastaan väliaikainen ja saattoi olla voimassa enintään sellaisten yhteisön säännösten tai määräysten hyväksymiseen saakka, joissa määritettäisiin, mitkä menot jäävät vähennysoikeuden rajoittamisen ulkopuolelle. Neuvoston kykenemättömyys hyväksyä kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettuja säännöksiä oli pitkittänyt tätä väliaikaista tilannetta siten, että poikkeus on Sanofin mukaan muodostunut väistämättä suhteettomaksi sillä tavoiteltuun päämäärään nähden.

51 Ranskan hallitus, neuvosto ja komissio kiistävät nämä väitteet.

52 Neuvosto ja Ranskan hallitus katsovat ensinnäkin, että päätös 89/487/ETY on perusteltu riippumatta siitä, onko järjestelmälliseen veropetokseen tai veron kiertämiseen pyrkiminen tai tällaisten rikosten olemassaolo todennettavissa. Majoitus-, vastaanotto-, ravintola- ja viihdytyskulut ovat niiden mukaan luonteeltaan sellaisia, että niitä saatetaan käyttää keinona veropetokseen tai veron kiertämiseen, koska on olemassa loppukäyttöön liittyvän verovapautuksen mahdollisuus ja koska on hankalampaa määritellä, liittyvätkö tällaiset kulut liiketoimintaan vai ovatko ne yksityisluonteisia. Tästä syystä on olennaista, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään, että hyväksyttävissä yhteisön säännöksissä kulut, jotka eivät nimenomaisesti liity liiketoimintaan, kuten ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset, jäävät joka tapauksessa vähennysoikeuden ulkopuolelle.

53 Toiseksi Ranskan hallitus, neuvosto ja komissio toteavat, että majoitus-, vastaanotto-, ravintola ja viihdytyskulujen jättäminen arvonlisäveron vähennysoi-

keuden ulkopuolelle ei ole kuudennen direktiivin 27 artiklassa määritettyyn, veropetosten ja veron kiertämisen estämistä koskevaan tavoitteeseen nähden suhteeton keino, koska nyt esillä olevassa tapauksessa vähennysoikeuden rajoittaminen koskee nimenomaisesti vain tilanteita, joissa veropetosten ja veron kiertämisen riski on todellinen ja joissa on mahdotonta määritellä, liittyvätkö kulut liiketoimintaan vai ovatko ne yksityisluonteisia.

54 Ranskan hallitus ja komissio väittävät tässä yhteydessä, että Ranskan viranomaiset ovat poikkeushakemuksessaan rajanneet arvonlisäveron vähennysoikeuden poistamisen koskemaan kuluja, joiden osalta on olemassa vakava veropetoksen tai veron kiertämisen riski, sillä ne ovat pyytäneet, ettei lupa vähennysoikeuden rajoittamiseen koskisi kolmea sellaista tilannetta, joissa vastaavaa veropetoksen tai veron kiertämisen riskiä ei ole. Neuvosto nojautuu samoihin perusteisiin väittäessään, että päätös 89/487/ETY, jossa toistetaan Ranskan hallituksen pyynnössä esitetty sanamuoto, täyttää yhteisöjen tuomioistuimen esittämät kriteerit keinojen oikeanlaisesta suhteuttamisesta tavoiteltujen päämäärien saavuttamiseen.

55 Neuvosto ja Ranskan hallitus toteavat lopuksi, että arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoittaminen päätöksessä 89/487/ETY tarkoitettujen kulujen osalta on tavoitellun päämäärän saavuttamisen kannalta tarpeellinen keino. Neuvosto myöntää, että on myös muita mahdollisia keinoja, kuten kiinteämääräisen vähennyksen käyttöönotto. Neuvosto ei kuitenkaan pidä tällaista toimenpidettä tehokkaana, koska tällaisen kiinteämääräisen vähennyksen vaikutukset verovelvollisen asemaan saattaisivat olla hyvin vähäiset, jos vähennettävä määrä olisi kovin pieni, tai sitten keinolla ei saavutettaisi tavoiteltua päämäärää, jos määrä vahvistettaisiin päinvastoin hyvin suureksi. Ranskan hallitus taas väittää, että majoitus-, vastaanotto-, ravintola- ja viihdytyskulujen jättäminen arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle on tarpeen kuudennen direktiivin 27 artiklassa määritellyn veropetosten ja veron kiertämisen estämistä koskevan tavoitteen saavuttamisen kannalta, koska ei ole olemassa muita riittäviä keinoja,[3] joiden avulla voitaisiin varmistaa kyseessä olevien kulujen luonne.

56 Siltä osin kuin väitetään, että vähennysoikeuden rajoittaminen on oikeutettua siitä syystä, että on mahdotonta valvoa tehokkaasti sitä, liittyvätkö riidanalaiset kulut liiketoimintaan vai eivät, ja että kyse on siten keinosta saavuttaa veropetosten ja veron kiertämisen estämistä koskeva tavoite, on syytä todeta, että saattaa olla hankalaa eritellä majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskulujen kaltaisten kustannusten yksityisiä ja liiketoimintaan liittyviä osia toisistaan myös silloin kun ne liittyvät tavanomaiseen yritystoimintaan. On kiistatonta, että tässä yhteydessä saattaa olla veropetoksen tai veron kiertämisen riski, joka oikeuttaa ottamaan käyttöön kuudennen direktiivin 27 artiklassa sallittuja erityistoimenpiteitä. Riskiä ei kuitenkaan ole, jos objektiivisista tiedoista käy ilmi, että kulut ovat aiheutuneet yksinomaan liiketoiminnasta.

57 Tästä syystä Ranskan hallituksen, neuvoston ja komission esittämiä väitteitä, jotka on tuotu esiin tämän tuomion 55 ja 56 kohdassa, ei voida hyväksyä. On nimittäin todettava, että Ranskan tasavallalla on päätöksen 89/487/ETY 1 artiklan 2 kohdassa mainittuja kolmea vähennysoikeuden rajoittamista koskevaa poikkeusta lukuun ottamatta kyseisen päätöksen nojalla oikeus evätä talouden toimijoilta oikeus vähentää sellaisiin kuluihin sisältyvä arvonlisävero, joiden nämä toimijat voivat osoittaa liittyvän yksinomaan liiketoimintaan.

58 Päätöksessä 89/487/ETY hyväksytty vähennysoikeuden rajoittamista koskeva järjestelmä voi siten johtaa siihen, että kielletään yritysten liiketoimintaan liittyviin kuluihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen, ja jätetään arvonlisävero rasittamaan tiettyjä väliportaan kulutuksen muotoja, mikä on ristiriidassa arvonlisäveron neutraalisuuden takaavan vähennysoikeutta koskevan periaatteen kanssa.

59 Siltä osin kuin on kyse vähennysoikeuden pyydetyn rajoittamisen tarpeellisuudesta, on ensin todettava, että päätöksessä 89/487/ETY ei yksilöidä syitä, joiden vuoksi Ranskan hallituksen pyytämä poikkeus olisi tarpeen tiettyjen veropetosten tai veron kiertämisen estämiseksi.

60 On sitä paitsi muistettava, että jotta arvonlisäverojärjestelmää koskeva yhteisön säädös olisi suhteellisuusperiaatteen mukainen, sen sisältämien säännösten on oltava tarpeen erityisesti tavoiteltavan päämäärän saavuttamisen kannalta ja haitattava mahdollisimman vähän kuudennen direktiivin tavoitteiden ja periaatteiden toteutumista.

61 Veropetosten ja veron kiertämisen estämisen kannalta tarpeelliselta ei vaikuta toimenpide, jolla periaatteessa evätään kaikkien majoitus-, vastaanotto-, ravintola- ja viihdytyskulujen osalta arvonlisäveron vähennysoikeus eli yksi kuudennessa direktiivissä käyttöönotetun arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteista, koska muita oikein suhteutettuja ja tämän periaatteen toteutumista vähemmän haittaavia keinoja kuin tiettyihin menoihin kohdistuvan vähennysoikeuden rajoittaminen on harkittavissa tai jo olemassa kansallisessa oikeusjärjestyksessä.

62 Yhteisöjen tuomioistuimen tehtävänä ei ole lausua siitä, kuinka asianmukaisia veropetosten ja veron kiertämisen estämisen kannalta voisivat olla muut mahdolliset keinot, kuten kiinteämääräisen vähennyksen käyttöönotto tai tulo- tai yhtiöverotuksen yhteydessä suoritettavaa valvontaa vastaava valvonta; on kuitenkin aiheellista täsmentää, että yhteisön oikeuden tämänhetkinen tila huomioon ottaen kansallinen lainsäädäntö, jossa poistetaan arvonlisäveron vähennysoikeus majoitus-, vastaanotto-, ravintola- ja viihdytyskulujen osalta ilman, että verovelvollisella on mahdollisuus osoittaa, ettei kyse ole veropetoksesta tai veron kiertämisestä, ja saada tämän jälkeen hyväkseen kyseinen vähennysoikeus, ei ole veropetosten ja veron kiertämisen estämisen tavoitteeseen nähden oikein suhteutettu keino, vaan se haittaa liiallisesti kuudennen direktiivin tavoitteiden ja periaatteiden toteutumista.

63 Tribunal administratif de Nantesin ja Tribunal administratif de Melunin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin on näin ollen vastattava, että päätös 89/487/ETY on pätemätön.

Tuomion oikeusvaikutusten ajallinen rajoittaminen

64 Ranskan hallitus on suullisessa käsittelyssä esittänyt, että jos yhteisöjen tuomioistuin pitää päätöstä 89/487/ETY suhteellisuusperiaatteen vastaisena, se voisi rajoittaa ajallisesti tämän tuomion oikeusvaikutuksia.

65 Ranskan hallitus on vaatimuksensa tueksi vedonnut perustellun luottamuksen suojaamiseen, jota tällainen rajaaminen palvelisi, siltä osin kuin päätöstä 89/487/ETY on kuitenkin voitu aiemmin pitää yhteisön oikeuden mukaisena. Se huomauttaa tässä yhteydessä noudattaneensa kuudennen direktiivin 27 artiklan mukaista järjestelyä; se on ensin pyrkinyt saamaan komission hyväksynnän ja tämän jälkeen neuvostolta päätöksen, jossa Ranskan viranomaisille annetaan oikeus soveltaa poikkeuksellisesti ja arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoittamista koskevan yhdenmukaisen järjestelyn hyväksymistä edeltävänä aikana vähennysoikeutta, joka koskee yrityksen ulkopuolisen henkilön hyväksi aiheutuneita majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskuluja. Komission antama hyväksyntä ja neuvoston päätös ovat Ranskan hallituksen mukaan luoneet sille perusteettomia toiveita siitä, että päätös 89/487/ETY olisi yhteisön oikeuden mukainen.

66 On aiheellista korostaa, että yhteisöjen tuomioistuin voi ainoastaan poikkeustapauksissa yhteisön oikeusjärjestykseen olennaisesti kuuluvaa oikeusvarmuuden periaatetta soveltaen ryhtyä rajoittamaan asiaomaisten henkilöiden mahdollisuutta vedota näin tulkittuun säännökseen vilpittömässä mielessä perustettujen oikeussuhteiden pätevyyden kyseenalaistamiseksi. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tällainen rajoitus voidaan hyväksyä vain siinä tuomiossa, jossa annetaan pyydetty tulkintaratkaisu. Sen ratkaisemiseksi, onko tuomion ajallisia vaikutuksia syytä rajoittaa, on otettava huomioon, että vaikka kaikkia oikeudellisia päätöksiä on harkittava tarkkaan, ei kuitenkaan voida heikentää oikeuden objektiivisuutta ja sitoa sen tulevaa soveltamista niiden

vaikutusten vuoksi, joita oikeudellisella päätöksellä voi olla menneisyyteen nähden (asia 24/86, Blaizot, tuomio 2.2.1988, Kok. 1988, s. 379, 28 ja 30 kohta ja asia C-163/90, Legros ym., tuomio 16.7.1992, Kok. 1992, s. I-4625, 30 kohta).

67 Käsiteltävänä olevan ennakkoratkaisupyyntöä koskevan asian osalta on syytä huomauttaa, että ensimmäistä kertaa jokin hallitus vetoaa luottamuksensuojan periaatteeseen tuomion oikeusvaikutusten ajallista rajoittamista koskevan pyyntönsä tueksi. Tähän yhteisön oikeusjärjestykseen kuuluvaan periaatteeseen, joka perustuu välittömästi oikeusvarmuuden periaatteeseen (asia C-63/93, Duff ym., tuomio 15.2.1996, Kok. 1996, s. I-569, 20 kohta ja asia C-107/97, Rombi ja Arkopharma, tuomio 18.5.2000, Kok. 2000, s. I-3367, 66 kohta) vetoavat yleensä yksityiset oikeussubjektit (taloudelliset toimijat), joilla on julkisen vallan aikaansaama perusteltu luottamus johonkin asiaintilaan (ks. esimerkiksi em. asiassa Duff annetun tuomion 22 kohta sekä oikeuskäytäntö, johon ko. kohdassa viitataan). Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 83 kohdassa, hallitus ei voi vedota luottamuksensuojan periaatteeseen välttääkseen yhteisöjen tuomioistuimen sellaisen tuomion seuraukset, jossa yhteisön säädös todetaan pätemättömäksi, sillä tämä kyseenalaistaisi yksityishenkilöiden mahdollisuuden saada suojaa laittomiin sääntöihin perustuvalta julkisen vallan toiminnalta.

68 Vaikka komissio ja neuvosto ovat nyt käsiteltävässä tapauksessa hyväksyneet Ranskan viranomaisten pyynnön saada poiketa kuudennen direktiivin 17 artiklan säännöksistä veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi, yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä kuitenkin johtuu, että johdetussa oikeudessa on noudatettava yleisiä oikeusperiaatteita ja etenkin suhteellisuusperiaatetta (ks. vastaavasti asia 114/76, Bela-Mühle, tuomio 5.7.1977, Kok. 1977, s. 1211, 7 kohta ja asia C-361/96, Grandes sources d'eaux minérales françaises, tuomio 11.6.1998, Kok. 1998, s. I-3495, 30 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin on itse asiassa jo todennut, että kuudennen direktiivin 27 artiklaan perustuvalla toimenpiteellä, jonka avulla on tarkoitus estää veropetoksia ja veron kiertämistä, voidaan poiketa kuudennessa direktiivissä hyväksytystä periaatteesta ainoastaan siltä osin kuin tämä on ehdottoman välttämätöntä kyseisen tavoitteen saavutta-

misen kannalta (ks. vastaavasti asia 324/82, komissio v. Belgia, tuomio 10.4.1984, Kok. 1984, s. 1861, 29 kohta) ja että tällaisen toimenpiteen on oltava suhteellisuusperiaatteen mukainen.

69 Ranskan viranomaiset ovat nyt käsiteltävässä asiassa vaikuttaneet suuresti päätöksen 89/487/ETY sisältöön ja päätöksessä toistetaan näiden viranomaisten esittämän poikkeushakemuksen sanamuoto (13.4.1989 päivätyn kirjeen 9 ja 10 kohta), minkä seurauksena on sallittu veropetosten ja veron kiertämisen estämiseen tarkoitettuna erityistoimenpiteenä aikaisempaan vaihdannan vaiheeseen sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoittaminen jopa silloin, kun kyse on kuluista, joiden osalta on osoitettavissa, että ne liittyvät yksinomaan liiketoimintaan. Ranskan viranomaiset eivät siten voineet olla huomaamatta, ettei päätös 89/487/ETY ollut sisällöltään suhteellisuusperiaatteen mukainen eivätkä siten voi väittää, että ne saattoivat perustellusti pitää kyseistä päätöstä pätevänä.

70 Tästä syystä tämän tuomion oikeusvaikutuksia ei ole ajallisesti rajattava.

Oikeudenkäyntikulut

71 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Ranskan hallitukselle, neuvostolle ja komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on ratkaissut Tribunal administratif de Melunin 3.12.1998 tekemällään päätöksellä ja Tribunal administratif de Nantesin 11.5.1999 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

Neuvoston päätös 89/487/ETY, joka on tehty 28.7.1989 ja jossa Ranskan tasavallalle annetaan oikeus soveltaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 6 kohdan toisesta alakohdasta poikkeavaa säännöstä, on pätemätön.

Edward Sevón Kapteyn

Ragnemalm Wathelet

Julistettiin Luxemburgissa 19 päivänä syyskuuta 2000.

R. Grass D. A. O. Edward

kirjaaja viidennen jaoston puheenjohtaja