YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

18 päivänä joulukuuta 2007 *

Asiassa C-368/06,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka tribunal administratif de Lyon (Ranska) on esittänyt 5.9.2006 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 8.9.2006, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Cedilac SA

vastaan

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. Jann sekä tuomarit A. Tizzano (esittelevä tuomari), A. Borg Barthet, M. Ilešič ja E. Levits,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

julkisasiamies: J. Mazák,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Cedilac SA, edustajanaan avocat A. Bouzidi,

– Ranskan hallitus, asiamiehinään G. de Bergues ja J.-C. Gracia,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään R. Lyal ja M. Afonso,

kuultuaan julkisasiamiehen 18.9.2007 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 17 artiklan ja 18 artiklan 4 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Cedilac SA (jäljempänä Cedilac) ja ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie ja jossa on kyse Cedilacin vaatimuksesta saada Ranskan valtio velvoitettua suorittamaan sille korvaus vahingosta, jonka se on väittänyt aiheutuneen lainsäädännöstä, jolla kumottiin niin kutsuttu kuukauden siirtosääntö, jota sovellettiin verollisesta liiketoimesta maksetun arvonlisäveron vähennyksiin.

Sovellettavat oikeussäännöt

Yhteisön säännöstö

3 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohdassa säädetään, että "vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy".

4 Kuudennen direktiivin 18 artiklassa säädetään seuraavaa:

"_ _

2. Verovelvollisen on tehtävä vähennys vähentämällä ilmoituskaudelta maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärästä veromäärä, jonka osalta vähennysoikeus on syntynyt ja joka voidaan vähentää saman ajanjakson aikana 1 kohdan säännösten mukaisesti.

– –

4. Jos vähennysten määrä ylittää ilmoituskaudelta maksettavan veron määrän, jäsenvaltiot voivat siirtää ylimenevän osan seuraavalle kaudelle tai palauttaa sen tarkemmin määräämillänsä ehdoilla.

– –"

5 Kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan d alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat tämän artiklan 4 kohdassa tarkoitettuna siirtymäkautena "jatkaa sellaisten säännösten soveltamista, jotka poikkeavat 18 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetusta välittömän vähennyksen periaatteesta".

6 Kuudennen direktiivin 28 artiklan 4 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Siirtymäkausi säädetään aluksi viideksi vuodeksi 1 päivästä tammikuuta 1978. Viimeistään kuusi kuukautta ennen tämän kauden päättymistä ja tarvittaessa tämän jälkeenkin neuvosto tarkistaa komission kertomuksen perusteella tilanteen 3 kohdassa lueteltujen poikkeusten osalta ja päättää yksimielisesti komission ehdotuksesta tiettyjen tai kaikkien näiden poikkeuksien mahdollisesta lakkauttamisesta."

Kansallinen säännöstö

7 Ranskan yleisessä verolaissa (code général des impôts) säädettiin 1.7.1993 saakka direktiivin 28 artiklan 3 kohdan d alakohdan mukaisesti niin kutsutusta kuukauden siirtosäännöstä, jolla poikettiin arvonlisäveron välittömän vähennyksen periaatteesta.

8 Tämän poikkeuksen nojalla verovelvollisilla ei ollut mahdollisuutta, vaikka kuudennen direktiivin 18 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tästä säädetäänkin, vähentää välittömästi arvonlisäverosta, jonka ne olivat velvollisia suorittamaan, muista kuin käyttöomaisuuteen kuuluvista hyödykkeistä ja palveluista suoritettua veroa. Kuukauden siirtosäännön mukaan vähennys voitiin näet tehdä ainoastaan siitä arvonlisäveron määrästä, joka oli suoritettava vähennysoikeuden syntymiskuukautta seuraavan kuukauden osalta.

9 Vuoden 1993 lisätalousarviosta 22.6.1993 annetun lain nro 93-859 (loi de finances rectificative pour 1993, JORF 23.6.1993, s. 8815; jäljempänä vuoden 1993 laki) 2.-I §:llä kumottiin 1.7.1993 alkaen kuukauden siirtosääntö ja lisättiin yleiseen verolakiin 271-I §, jonka 3 momentissa säädetään seuraavaa:

"Tavaroista ja palveluista maksettu vero vähennetään verosta, joka verovelvollisen on suoritettava sen kuukauden osalta, jonka aikana vähennysoikeus on syntynyt."

10 Vuoden 1993 lain 2.-II §:llä perustettiin tämän lisäksi siirtymäkauden järjestely, joka otettiin käyttöön yleisen verolain uudella 271 A §:llä (jäljempänä siirtymäsäännökset).

11 Yleisen verolain 271 A §:n 1 momentin mukaan ennen 1.7.1993 toimintansa aloittaneet verovelvolliset vähentävät ensimmäisessä ilmoituksessa, jonka ne tekevät välittömän vähennyksen periaatteen käyttöön ottamisen jälkeen, vähennyskelpoisesta arvonlisäverosta viitevähennyksen, joka vastaa vähennyskelpoisen veron kuukausittaista keskiarvoa ajanjaksolla vuoden 1992 elokuusta vuoden 1993 heinäkuuhun. Näin saatu vähennyksen määrä muunnetaan verovelvollisen saatavaksi valtion varoista, ja sen palauttamiseen liittyvistä säännöistä on säädetty erikseen.

12 Tämän pykälän 2 momentissa säädetään muun muassa, että silloin kun viitevähennystä ei ole voitu kokonaan vähentää vähennyskelpoisesta arvonlisäverosta, yli menevä osa vähennetään arvonlisäverosta, joka voidaan vähentää muiden kuin käyttöomaisuuteen kuuluvien hyödykkeiden ja palvelujen osalta seuraavina kuukausina.

13 Yleisen verolain 271 A §:n 5 momentissa säädetään, että jos viitevähennyksen määrä on enintään 10 000 Ranskan frangia (FRF) (1 524,49 euroa), verovelvolliset eivät lähtökohtaisesti ole velvollisia tekemään viitevähennystä tämän pykälän 1 momentin mukaisesti.

14 Tämän jälkeen 14.9.1993 annetun asetuksen nro 93-1078 (JORF 15.9.1993, s. 12883), 6.4.1994 annetun asetuksen nro 94-296 (JORF 16.4.1994, s. 5646) ja 13.2.2002 annetun asetuksen nro 2002-179 (JORF 15.2.2002, s. 2968) mukaan saatavat, jotka verovelvollisille on syntynyt yleisen verolain 271 A §:n nojalla, palautettiin seuraavasti:

– Vuonna 1993 saatavat, jos ne olivat enintään 150 000 FRF (22 867,35 euroa), palautettiin kokonaan. Samana vuonna määrältään tätä suuremmista saatavista palautettiin 25 prosentin suuruinen osa, kuitenkin aina vähintään 150 000 FRF.

– Vuonna 1994 palauttamatta olleet saatavat siirrettiin tilille, ja niistä palautettiin osa, joka oli 10 prosenttia saatavan alkuperäisestä määrästä.

– Kunakin tätä seuraavana vuonna palautettiin osa, joka oli 5 prosenttia saatavan alkuperäisestä määrästä.

– Vuonna 2002 kaikki palauttamatta olleet saatavat palautettiin kokonaisuudessaan ennakolta.

15 Kyseisistä saatavista maksettiin 4,5 prosentin suuruinen korko vuoden 1993 osalta, 1 prosentin suuruinen korko vuoden 1994 osalta ja 0,1 prosentin suuruinen korko kunkin seuraavan vuoden osalta.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

16 Cedilac vaati 26.12.2002 Ranskan valtiota maksamaan sille 1 524 806,62 euroa korvauksena vahingosta, jonka se väitti sille aiheutuneen siirtymäsäännösten soveltamisesta vuosina 1993–2002.

17 Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie ei vastannut tähän vahingonkorvausvaatimukseen, minkä vuoksi Cedilac saattoi asian tribunal administratif de Lyonin käsiteltäväksi nostamalla kanteen tätä implisiittistä hylkäyspäätöstä vastaan.

18 Ennen Cedilacin kanteen ratkaisemista tämä tuomioistuin pyysi 15.11.2005 tekemällään välipäätöksellä Conseil d'État'n lausuntoa siitä, oliko siirtymäsäännöksiä pidettävä kuudennen direktiivin 17 artiklan ja 18 artiklan 4 kohdan mukaisina.

19 Conseil d'État katsoi 14.6.2002 antamassaan lausunnossa, että tribunal administratif de Lyonin kysymys on niin vaikea, että asiassa on perusteltua esittää ennakkoratkaisupyyntö yhteisöjen tuomioistuimelle.

20 Tämän johdosta tribunal administratif de Lyon päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Ovatko säännökset, jotka Ranska otti käyttöön kumotessaan säännön vähennysoikeuden siirtämisestä kuukaudella, yhteensoveltuvia [kuudennen direktiivin] 17 artiklan ja 18 artiklan 4 kohdan kanssa?"

21 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin katsoi, että koska hallintotuomioistuimissa oli vireillä lukuisia asioita ja koska kysymyksen ratkaisua voitiin pitää taloudellisena haasteena Ranskan valtion talousarvion kannalta, kysymykseen oli saatava kiireellisesti yhteisöjen tuomioistuimen vastaus, ja se pyysi yhteisöjen tuomioistuinta soveltamaan työjärjestyksen 104 a artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitettua nopeutettua menettelyä ennakkoratkaisupyynnön käsittelyssä.

22 Yhteisöjen tuomioistuimen presidentti hylkäsi tämän pyynnön 25.9.2006 antamallaan määräyksellä, jossa katsottiin, että työjärjestyksen 104 a artiklan ensimmäisen kohdan soveltamisedellytykset eivät täyttyneet.

23 Fromagerie des Chaumes SAS:n väliintulohakemus päätettiin jättää tutkimatta 23.3.2007 annetulla yhteisöjen tuomioistuimen presidentin määräyksellä.

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

24 Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen kysymys koskee sitä, onko kuudennen direktiivin 17 artiklaa ja 18 artiklan 4 kohtaa tulkittava siten, että kyseiset säännökset ovat siirtymäsäännösten kaltaisen kansallisen toimenpiteen esteenä.

25 Cedilac esittää, että ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen kysymykseen, sellaisena kuin se on edellä muotoiltu, pitäisi vastata myöntävästi, koska oikeus välittömään vähennykseen on yhteisön lainsäätäjän perustaman yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate, minkä vuoksi poikkeussäännösten puuttuessa vähennysoikeutta pitäisi voida käyttää välittömästi kaikkien aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien perusteella suoritettujen arvonlisäverojen osalta.

26 Ranskan hallitus ja komissio esittävät sitä vastoin, että yhteisöjen tuomioistuin vastaisi kieltävästi tähän kysymykseen, ja ne vetoavat kumpikin tämän vaatimuksen tueksi suurelta osin aivan samanlaisiin perusteisiin.

27 Ne viittaavat tähän liittyen ensiksi siihen, että kuukauden siirtosääntö oli laillinen poikkeus arvonlisäveron välittömän vähentämisen periaatteesta, jonka perustana on kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan d alakohta, ja että siirtymäsäännöksiä on pidettävä vain tämän säännön kumoamiseen nähden liitännäisenä toimenpiteenä.

28 Siirtymäsäännökset jakavat osan budjettirasituksesta, joka valtiolle aiheutuu kuukauden siirtosäännön kumoamisesta, useita vuosia kattavalle ajanjaksolle, mikä on Ranskan hallituksen ja komission mukaan mahdollistanut kuudennen direktiivin 18 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun välittömän vähennyksen yleisperiaatteen täytäntöönpanon Ranskan kansallisessa oikeusjärjestyksessä.

29 Tämän vuoksi kuudennen direktiivin tulkitseminen niin, että se estää annettujen siirtymäsäännösten kaltaiset kansalliset säännökset, saisi jäsenvaltion luopumaan lainsäädäntönsä lähentämisestä yleiseen järjestelmään ja tällä direktiivillä tavoiteltuihin päämääriin.

30 Komissio toteaa tämän jälkeen, että niiden verovelvollisten asema, joita siirtymäsäännökset koskevat, on selvästi suotuisampi kuin näiden verovelvollisten asema silloin, kun sovellettiin kuukauden siirtosääntöä.

31 Ennakkoratkaisukysymykseen vastaamiseksi on aluksi palautettava mieliin se, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 17 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu olennaisena osana arvonlisäverojärjestelmään, eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Erityisesti mainittakoon se, että vähennysoikeutta sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka sisältyy aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettuihin liiketoimiin (ks. mm. asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995, Kok. 1995, s. I-1883, 18 kohta ja yhdistetyt asiat C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000, Kok. 2000, s. I-1577, 43 kohta).

32 Yhteisöjen tuomioistuin on todennut lisäksi, että koska kaikki vähennysoikeuden rajoitukset vaikuttavat verorasituksen tasoon ja koska niitä on sovellettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa, poikkeukset ovat sallittuja vain kuudennessa direktiivissä nimenomaisesti mainituissa tapauksissa (ks. vastaavasti em. asia BP Soupergaz, tuomion 18 kohta ja yhdistetyt asiat C-177/99 ja C-181/99, Ampafrance ja Sanofi, tuomio 19.9.2000, Kok. 2000, s. I-7013, 34 kohta). Tällaiset poikkeukset voivat kuitenkin olla vain siirtymäsäännösten kaltaisia, koska kuudennen direktiivin 28 artiklan 4 kohdan tarkoituksena on niiden poistaminen (ks. vastaavasti asia C-136/97, Norbury Developments, tuomio 29.4.1999, Kok. 1999, s. I-2491, 19 kohta; asia C-36/99, Idéal tourisme, tuomio 13.7.2000, Kok. 2000, s. I-6049, 32 kohta; asia C-345/99, komissio v. Ranska, tuomio 14.6.2001, Kok. 2001, s. I-4493, 21 kohta ja asia C-240/05, Eurodental, tuomio 7.12.2006, Kok. 2006, s. I-11479, 52 kohta).

33 Esillä olevassa asiassa kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan d alakohta on nimenomaan yksi direktiivissä tarkoitetuista arvonlisäverojärjestelmään kohdistuvista poikkeuksista siltä osin kuin siinä sallitaan jäsenvaltioiden edelleen pitää voimassa tietyt ennen direktiiviä annetut kansallisen oikeuden säännökset, joilla poiketaan direktiivin 18 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetystä välittömän vähennyksen periaatteesta.

34 Toisaalta tässä artiklassa, jossa kielletään kaikkien uusien poikkeusten käyttöön ottaminen tai voimassa olevien poikkeuksien soveltamisalan laajentaminen kuudennen direktiivin voimaantulopäivän jälkeen, ei estetä poikkeusten soveltamisalan kaventamista, koska artiklassa tarkoitettu poikkeus on luonteeltaan siirtymäsäännös (ks. analogisesti em. asia komissio v. Ranska, tuomion 21 kohta).

35 Tässä yhteydessä on muistettava, että edellä mainitussa asiassa Norbury Developments, joka koski toista kuudennen direktiivin siirtymäsäännöstä eli sen 28 artiklan 3 kohdan b alakohtaa, joka koskee tiettyjä vapautuksia arvonlisäverosta, annetun tuomion 19 kohdassa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että jäsenvaltion lainsäädäntöön tehdyt muutokset, joilla ei ollut laajennettu kyseessä olleen arvonlisäverovapautuksen soveltamisalaa vaan jolla oli päinvastoin kavennettu sitä, eivät olleet kyseisen säännöksen sanamuodon vastaisia.

36 Näin ollen on todettava, että kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan d alakohtaa voidaan tässä tulkita analogisesti. Eli jos jäsenvaltion lainsäädännössä kavennetaan voimassa olleen, tässä artiklassa tarkoitettuun välittömän vähennyksen periaatteeseen kohdistuvan poikkeuksen soveltamisalaa, on katsottava, että tällainen sääntely kuuluu kyseisen säännöksen alaan eikä ole direktiivin 17 artiklan 1 kohdan vastainen.

37 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa Norbury Developments todennut, muunlainen tulkinta, joka koskee jotakin kuudennessa direktiivissä säädetyistä poikkeuksista ja jonka mukaan jäsenvaltio voisi pitää voimassa olemassa olevan vapautuksen mutta ei voisi kumota sitä asteittain, olisi direktiivin tavoitteen, jossa on kyse direktiivistä tehtävien poikkeusten poistamisesta, vastainen. Vastaavasti tällainen tulkinta asettaisi kyseenalaiseksi direktiivin yhdenmukaisen tulkinnan, koska jäsenvaltio saattaisi joutua näin tilanteeseen, jossa sen on pakko jatkaa kuudennen direktiivin antamispäivänä voimassa olleiden kaikkien vapautusten voimassa pitämistä, vaikka se samalla pitäisi mahdollisena, asianmukaisena ja toivottavana siirtyä asteittain direktiivissä säädettyyn järjestelmään asianomaisella alalla (ks. vastaavasti em. asia Norbury Developments, tuomion 20 kohta).

38 Pääasiassa on kuitenkin niin, että siirtymäsäännökset ovat vain rajatun ajan voimassa oleva liitännäinen toimenpide, jolla pyritään rajoittamaan vaikutuksia, joita valtion talousarvioon aiheutuu siitä, että kuukauden siirtosäännön soveltamisen sijasta siirrytään 1.7.1993 alkaen soveltamaan välittömän vähennyksen periaatetta.

39 Todettakoon ensin, että kuten asian oikeudenkäyntiaineistosta käy ilmi, siirtymäsäännökset mahdollistavat – toisin kuin kuukauden siirtosäännön soveltaminen – sen, että huomattavan suuri määrä verovelvollisia, mukaan lukien muun muassa ne, jotka ovat aloittaneet toimintansa 1.7.1993 jälkeen, ja ne, joiden verosaatava on korkeintaan 10 000 FRF, voi 1.7.1993 jälkeen vaatia sovellettavaksi välittömän vähennyksen periaatetta ilman minkäänlaisia rajoituksia.

40 Nämä säännökset mahdollistavat myös sen, että niiden soveltamisesta syntyneille saataville kertyy korkoa, toisin kuin saataville, jotka olivat syntyneet kuukauden siirtosäännön soveltamisen johdosta.

41 Tämän lisäksi siirtymäsäännökset rajaavat verovelvollisen valtion varoihin kohdistuvan saatavan määrän ainoastaan viitevähennykseen, kun niissä säädetään viitevähennyksen ja vähennyskelpoisen arvonlisäveron kokonaismäärän välisen erotuksen välittömästä vähentämisestä ja taataan viitevähennyksen palauttaminen porrastetusti. Nämä säännökset ovat siis mahdollistaneet sen, että vuodesta 2002 alkaen Ranskassa sovelletaan välittömän vähennyksen periaatetta täysin poikkeuksetta.

42 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 52 ja 53 kohdassa todennut, tästä seuraa, että siirtymäsäännökset lähtökohtaisesti kaventavat kuukauden siirtosäännön soveltamisalaa, mikä kansallisen tuomioistuimen on kuitenkin kussakin yksittäistapauksessa erikseen selvitettävä.

43 Esitettyyn kysymykseen on siis vastattava, että kuudennen direktiivin 17 artiklaa ja 18 artiklan 4 kohtaa on tulkittava siten, että kyseiset säännökset eivät ole esteenä siirtymäsäännösten kaltaiselle kansalliselle sääntelylle, joka liittyy tämän direktiivin 28 artiklan 3 kohdan d alakohdassa sallitun kansallisen poikkeussäännöksen kumoamiseen, edellyttäen, että kansallinen tuomioistuin selvittää, että tällä toimenpiteellä yksittäistapaukseen sovellettuna rajoitetaan kyseisen kansallisen poikkeussäännöksen vaikutuksia.

Oikeudenkäyntikulut

44 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 artiklaa ja 18 artiklan 4 kohtaa on tulkittava siten, että kyseiset säännökset eivät ole esteenä vuoden 1993 lisätalousarviosta 22.6.1993 annetun lain nro 93-859 kaltaiselle kansalliselle sääntelylle, joka liittyy tämän direktiivin 28 artiklan 3 kohdan d alakohdassa sallitun kansallisen poikkeussäännöksen kumoamiseen, edellyttäen, että kansallinen tuomioistuin selvittää, että tällä toimenpiteellä yksittäistapaukseen sovellettuna rajoitetaan kyseisen kansallisen poikkeussäännöksen vaikutuksia.

Allekirjoitukset