JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
GEORGES COSMAS
20 päivänä maaliskuuta 1997 *

1. Nyt käsiteltävänä oleva asia liittyy komission Ranskan tasavaltaa vastaan perustamissopimuksen 169 artiklan nojalla nostamaan jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevaan kanteeseen, jonka kohteena on telttojen, asuntovaunujen ja liikuteltavien asuntojen vuokrauksen verotuskohteluun liittyvien kuudennen arvonlisäverodirektiivin [1] (jäljempänä kuudes direktiivi) 2 artiklaan perustuvien velvoitteiden rikkominen.

I Kuudes direktiivi

2. Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään, että arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

3. Kuudennen direktiivin X osasto koskee tietyille toiminnoille myönnettäviä vapautuksia. Direktiivin 13 artiklan, jonka otsikkona on "Maan alueella myönnettävät vapautukset", B kohta sisältää seuraavat säännökset:

"B. Muut vapautukset

Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

a) — —

b) kiinteän omaisuuden vuokraus, lukuun ottamatta:

1. hotellialalla tai vastaavalla alalla harjoitettavaa kyseisen jäsenvaltion lainsäädännössä määriteltyä majoitustoi-

* Alkuperäinen kieli: kreikka.

1 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1).

mintaa, mukaan lukien leirintätarkoitukseen varustetuilla alueilla tapahtuva majoitustoiminta;

2. — —

Jäsenvaltiot voivat säätää muistakin tämän vapautuksen soveltamisalaa koskevista poikkeuksista." [2]

II Riidanalainen kansallinen lainsäädäntö

4. Ranskassa verovelvollisen tässä ominaisuudessaan vastikkeellisesti suorittamista palveluista kannetaan arvonlisäveroa yleisen verolain (jäljempänä verolaki) 256 §:n nojalla.

2 — Kuudennen direktiivin 4 artiklan 3 kohdan a alakohdan viimeisen alakohdan mukaan "rakennuksella" tarkoitetaan "kiinteästi maapohjaan liittyvää rakennelmaa".

5. Verolain nyt käsiteltävän asian yhteydessä merkityksellinen 261-D §:n sanamuoto kuuluu seuraavasti:

"Arvonlisäverosta on vapautettu

— —

4° kalustettujen tai asumista varten varustettujen asuntojen satunnainen, pysyvä tai kausittainen vuokraus.

Vapautusta ei kuitenkaan sovelleta

— —

b) kalustetun tai varustetun asunnon tarjoamiseen, kun omistaja tarjoaa majoituksen lisäksi aamiaisen, huoneiston päivittäisen siivouksen ja talon liinavaatteet ja ottaa vastaan asiakkaat ja kun omistaja on

rekisteröity kauppa- ja yhtiörekisteriin tällaisen toiminnan harjoittajana;

— — .”

6. Verolainsäädäntöyksikön 11.4.1991 antamassa arvonlisäveroa — soveltamisalaa, vapautusta, kalustettujen tai asumista varten varustettujen asuntojen vuokrausta — koskevassa hallinnollisessa ohjeessa [3] määrätään seuraavaa:

”asuintiloina on pidettävä muun muassa asuntovaunuja, telttoja, liikuteltavia asuntoja ja kevytrakenteisia vapaa-ajan asuntoja, jotka ovat todellisia pysyviä rakennelmia, jotka on erityisesti varustettu ja varattu yksinomaan asumista varten. Sitä vastoin vankkureiden, matkailuautojen, proomujen, veneiden ynnä muiden sellaisten tunti-, vuorokausi-, viikko- tai kuukausiperusteista vuokrausta pidetään irtainten esineiden vuokrauksena, josta on maksettava arvonlisäveroa — — .”

7. Komission mielestä tiettyjen irtainten esineiden (teltat, asuntovaunut, liikuteltavat asunnot ja kevytrakenteiset vapaa-ajan asunnot) vuokrauksen vapauttamisella arvonlisäverosta Ranskan lainsäädännössä rikotaan kuudennen direktiivin 2 artiklaa, koska näin ylitetään ne vapautusta koskevat rajat, joista säädetään kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa, jota sovelletaan ainoastaan kiinteän omaisuuden vuokraukseen. Tämän vuoksi komissio lähetti 23.4.1993 Ranskan hallitukselle virallisen huomautuksen, jossa se antoi tälle kahden kuukauden määräajan huomautusten esittämistä varten.

8. Ranskan hallitus kiisti komission väitteet. [4] Se väitti, että tietyissä olosuhteissa asuntovaunujen ja liikuteltavien asuntojen käyttöön antamista ei voida rinnastaa irtainten esineiden vuokraukseen, koska kyseessä ovat pysyvät rakennelmat, joissa ei ole Ranskan Conseil d'État'n määrittelemiä edellytyksiä täyttäviä kiinteitä liikutteluvälineitä. Lisäksi Ranskan hallitus väitti, että riidanalaisten kansallisten säännösten avulla voidaan välttää kilpailun vääristyminen, joka aiheutuu siitä, että edellä mainittuun asuntovaunujen ja liikuteltavien asuntojen vuokraukseen sovelletaan erilaista verotuskohtelua kuin kiinteistöjen vuokraukseen, joka on vapautettu arvonlisäverosta.

9. Koska Ranskan hallituksen perustelut eivät vakuuttaneet komissiota, se lähetti Ranskan hallitukselle 8.11.1994 perustellun lausunnon, jossa se esitti yksityiskohtaisesti

3 — 11.4.1991 annettu hallinnollinen ohje (BOI 3 A-9-91 ja DB 3 A 317, ajan tasalle saatettuna 1.5.1992).

4 — Tämä vastaus annettiin Ranskan Euroopan yhteisöjen pysyvän edustuston lähettilään komissiolle 22.6.1993 lähettämässä kirjeessä.

ne syyt, joiden perusteella se katsoi, että Ranskan lainsäädäntö on ristiriidassa kuudennen direktiivin 2 artiklan kanssa, ja pyysi sitä toteuttamaan vaaditut toimenpiteet lausunnon noudattamiseksi kahden kuukauden määräajassa sen tiedoksi antamisesta lukien.

10. Ranskan hallitus yhtyi komission kantaan perusteltuun lausuntoon antamassaan vastauksessa [5] sen jälkeen, kun se oli hankkinut asiantuntijalausunnon telttojen, asuntovaunujen ja liikuteltavien asuntojen käyttämisestä asumistarkoitukseen. Ranskan hallitus lisäsi, että 11.4.1991 annetun riidanalaisen hallinnollisen ohjeen määräykset kumottaisiin ja että se määrittelisi näiden asuntojen arvonlisäverotusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt. Se totesi, että asiantuntijalausuntojen jälkeen toteutettavat toimenpiteet annettaisiin komissiolle mahdollisimman pian tiedoksi.

11. Vuotta 1995 koskevan oikaistun varainhoitolain (laki nro 95-1347, 30.12.1995) [6] 39 §:llä on lisätty verolain 279 §:n a momenttiin kolmas alakohta, jossa säädetään 5,5 prosentin alennetun arvonlisäverokannan soveltamisesta palveluihin, jotka liittyvät "luokitellulla leirintäalueella tarjottavaan majoitukseen, kun leirintäaluetoiminnan harjoittaja antaa ilmoituksen — — ottaa vastaan asiakkaat ja käyttää 1,5 prosenttia verottomasta kokonaisliikevaihdostaan mainoskuluihin, tai jos majoituksesta huolehtii kolmas henkilö, joka käyttää 1,5 prosenttia Ranskan kokonaisliikevaihdostaan mainostamiseen". Tätä säännöstä sovelletaan liiketoimiin, jotka on toteutettu 1.1.1996 jälkeen. [7]

12. Komissio väittää, että riidanalaisen Ranskan lainsäädännön muutoksesta ei ole ilmoitettu sille virallisesti. Se väittää sitä vastoin, että sille on ilmoitettu, että Ranskan viranomaiset jatkavat 11.4.1991 annetun ohjeen soveltamista ja että tällä perusteella kyseessä olevia palveluja tarjoavien verovelvollisten osalta on tehty veronoikaisu. Tämän vuoksi komissio on nostanut 5.3.1996 jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen Ranskan tasavaltaa vastaan katsoen,

5 — Tämä vastaus annettiin Ranskan Euroopan yhteisöjen pysyvän edustuston lähettilään komissiolle 9.1.1995 lähettämässä kirjeessä.

6 — Vuotta 1995 koskeva oikaistu varainhoitolaki, julkaistu Journal officiel de la République française (Ranskan tasavallan virallinen lehti) 31.12.1995, s. 19078.

7 — Ranskan hallitus arvioi, että asettaessaan näille toiminnoille alennetun arvonlisäverokannan se käyttää kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohdassa jäsenvaltioille annettua mahdollisuutta. Tämän säännöksen mukaan jäsenvaltiot voivat soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa. Alennettujen verokantojen on oltava vähintään 5 prosenttia, ja niitä on sovellettava yksinomaan liitteessä H tarkoitettujen tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin. (Kyseessä on 12 artiklan 3 kohta, sellaisena kuin se on muutettuna yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta (ALV-kantojen lähentäminen) 19 päivänä lokakuuta 1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/77/ETY (EYVL L 316, s. 1) ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi 14 päivänä joulukuuta 1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/111/ETY (EYVL L 384, s. 47). Lisäksi direktiivin 92/111/ETY 4 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa säädetään, että jäsenvaltioiden on annettava tarvittavat lait, asetukset ja hallinnolliset määräykset niiden näin mukautetun järjestelmän voimaan saattamiseksi 1 päivänä tammikuuta 1993 ja ilmoitettava niistä komissiolle.) Kuudennen direktiivin liitteen H, jossa on "luettelo tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, joihin voidaan soveltaa alennettuja ALV-kantoja", 11 kohdassa mainitaan, että alennettuja verokantoja voidaan soveltaa hotelleissa tai vastaavissa laitoksissa tarjottavaan majoitukseen, mukaan lukien lomamajoitus sekä leirintäalueiden ja asuntovaunualueiden vuokraus. (Liite H on lisätty kuudenteen direktiiviin direktiivillä 92/77/ETY (1 artiklan 5 kohta)).

että telttojen, asuntovaunujen ja liikuteltavien asuntojen vuokrauksesta on kannettava arvonlisäveroa.

III Komission vaatimukset

15. Komissio vaatii kanteessaan, että yhteisöjen tuomioistuin

13. Ranskan hallitus väittää lähettäneensä Ranskan Euroopan yhteisöjen pysyvään edustustoon 10.4.1996 komissiolle toimitettavaksi tarkoitetun kirjeen, jossa ilmoitetaan lainsäädännöllisistä muutoksista ja siitä, että uusia säännöksiä sovelletaan 1.1.1996 lähtien, jolloin riidanalaisen hallinnollisen ohjeen määräykset lakkaavat olemasta voimassa.

a) toteaa, että Ranskan tasavalta ei ole noudattanut 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun neuvoston direktiivin 77/388/ETY (kuudes arvonlisäverodirektiivi) 2 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on ottanut käyttöön ja pitänyt voimassa hallinnollisen määräyksen, jossa tiettyjen irtainten esineiden vuokraukseen ulotetaan arvonlisäverovapautus, joka yhteisön lainsäädännössä myönnetään ainoastaan kiinteän omaisuuden vuokraukselle,

14. Ranskan valtiovarainministeriön verolainsäädäntöosaston 18.7.1996 laatimassa ohjeessa, jonka otsikkona on "leirintäalueilla tarjottavaan majoitukseen sovellettava alennettu verokanta", on tämän jälkeen vahvistettu, että telttojen, asuntovaunujen, liikuteltavien asuntojen ja kevyiden vapaa-ajan rakennelmien tarjoaminen luokitelluilla leirintäalueilla on tästä lähtien arvonlisäveron alaista toimintaa, johon sovelletaan tavanomaista verokantaa niin, että siihen voidaan soveltaa alennettua verokantaa tässä ohjeessa mainittujen tiettyjen edellytysten täyttyessä. [8]

b) velvoittaa Ranskan tasavallan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

IV Asian arviointi

16. Asiakirja-aineistosta ilmenee, että sekä 30.12.1995 annettu laki nro 95-1347 että 18.7.1996 annettu uusi ohje on annettu sen jälkeen, kun perustellussa lausunnossa

8 — Tämä ohje on julkaistu Ranskan valtionvarainministeriön Bulletin officiel des impôts'ssa (virallinen veroasioita koskeva julkaisu) (code 3 C-4-96) nro 142, 26.7.1996, 3 C. A./22-C 223.

Ranskan tasavallalle asetettu kahden kuukauden määräaika oli päättynyt. [9]

17. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan "arvioitaessa sitä, onko jäsenvaltio jättänyt jäsenyysvelvoitteitaan noudattamatta, on otettava huomioon jäsenvaltion tilanne sellaisena kuin se on perustellussa lausunnossa asetetun määräajan päättyessä, eikä yhteisöjen tuomioistuin voi ottaa huomioon tämän jälkeen tapahtuneita muutoksia" [10].

18. Ottaen huomioon tämän yhteisöjen tuomioistuimen kannan katson, että komission perustellussa lausunnossaan vahvistaman määräajan päätyttyä tehtyjä lainsäädännöllisiä muutoksia ei voida enää ottaa huomioon. Toisin sanoen sitä, onko Ranskan tasavalta jättänyt noudattamatta kuudennen direktiivin 2 artiklan mukaisia velvoitteitaan, on tutkittava perustellussa lausunnossa asetetun määräajan päättyessä voimassa olleen kansallisen lainsäädännön perusteella.

19. Ranskan hallitus on nimenomaisesti todennut perusteltuun lausuntoon antamassaan vastauksessa, että hankittuaan asiantuntijalausunnon telttojen, asuntovaunujen ja liikuteltavien asuntojen käyttämisestä asumistarkoituksiin se yhtyy komission kantaan. Se on myös tässä vastauksessaan sitoutunut toteuttamaan tarpeelliset toimenpiteet perustellun lausunnon noudattamiseksi ja tästä komissiolle ilmoittamiseksi. Ranskan hallituksen asiamies totesi suullisessa käsittelyssä nimenomaisesti vielä kerran, että Ranskan tasavalta on jättänyt noudattamatta jäsenyysvelvoitteitaan perustellussa lausunnossa asetetun määräajan jälkeenkin. Koska Ranskan tasavalta näin ollen ei ole toteuttanut kyseisiä toimenpiteitä asetetussa määräajassa, katson, että se ei ole noudattanut kuudennen direktiivin 2 artiklan mukaisia jäsenyysvelvoitteitaan. [11]

20. Näin ollen ei ole tarpeen tutkia, miltä osin Ranskan tasavalta on antamalla lain nro 95-1347 ja uuden hallinnollisen ohjeen 18.7.1996, jotka molemmat on annettu asetetun määräajan päätyttyä, noudattanut kuudennen direktiivin 2 artiklan mukaisia jäsenyysvelvoitteitaan telttojen, asuntovaunujen ja liikuteltavien asuntojen vuokrauksen arvonlisäveron alaiseksi saattamisen osalta, eikä sitä, miltä osin 11.4.1991 annetun riidanalaisen ohjeen soveltamista on jatkettu uuden lain antamisen jälkeenkin kyseisessä 2 artiklassa säädettyjen velvoitteiden vastaisesti.

9 — Muistutettakoon, että komission perusteltu lausunto on päivätty 8.11.1994 ja Ranskan pysyvän edustuston lähettiään kirje Ranskan hallituksen vastauksen välittämisestä komissiolle on päivätty 9.1.1995. Kirjettä, joka sisältää Ranskan hallituksen vastauksen, ei sitä vastoin ole päivätty.

10 — Ks. erityisesti asia C-302/95, komissio v. Italia, tuomio 12.12.1996 (Kok. 1996, s. I-6765, 13 kohta) ja asia C-289/94, komissio v. Italia, tuomio 17.9.1996 (Kok. 1996, s. I-4405, 20 kohta).

11 — Ks. selvennykseksi alaviitteessä 10 mainittu asia C-302/95 (13 kohta) ja asia C-289/94 (20 kohta).

V Ratkaisuehdotus

21. Näillä perusteilla ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin

1) toteaa, että Ranskan tasavalta ei ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen direktiivin 77/388/ETY 2 artiklan säännöksiä, koska se on pitänyt voimassa hallinnollisen määräyksen, jossa tiettyjen irtainten esineiden vuokraukseen ulotetaan arvonlisäverovapautus, joka yhteisön lainsäädännössä myönnetään ainoastaan kiinteän omaisuuden vuokraukselle, ja koska se ei ole noudattanut asetetussa määräajassa komission perusteltua lausuntoa,

2) velvoittaa Ranskan tasavallan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.