JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
N. FENNELLY
27 päivänä helmikuuta 1997 *

1. Kun useiden rakennusten omistaja antaa rakennukset vuokralle sukulaisensa yhtiölle sellaisesta vuokrasta, joka ei tosiasiassa kata rakennusten hankinta- ja ylläpitokustannuksia mutta joka vastaa vertailukelpoisten kiinteistöjen vallitsevia vuokratasoa, voiko jäsenvaltio kuitenkin pitää näiden kustannusten määrää tällaisen vuokrausliiketoimen arvonlisäveron perusteena? Saadakseen tähän kysymykseen vastauksen Bundesfinanzhof on esittänyt ennakkoratkaisupyynnön, joka edellyttää yhteisöjen tuomioistuimen pääasiallisesti tulkitsevan kuudennen neuvoston direktiivin [1] 27 artiklaa ja erityisesti sen nojalla toteutetun toimenpiteen suhteellisuutta.

I Lainsäädäntö ja tosiseikat

Asiaa koskeva lainsäädäntö

i) Kuudes direktiivi

2. Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava "verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta —— palvelujen suorituksesta". Direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa määritellään "palvelujen suorituksella" tarkoitettavan "liiketointa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta". Arvonlisäverollisten liiketoimien "veron perusteesta" säädetään kuudennen direktiivin 11 artiklassa. Direktiivin 11 artiklan A kohdassa säädetään jäsenvaltion alueella suoritettujen liiketoimien osalta seuraava pääsääntö:

"1. Veron perusteen on oltava:

a) muiden kuin —— c —— kohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet;

—— ——

* Alkuperäinen kieli: englanti.

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

c) edellä 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta verovelvolliselle palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrä;

— —".

3. Veron perusteen määrittelemisessä käytettävää "kustannusten määrän" sääntöä sovelletaan 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuihin omaan kulutukseen otettavia tavaroita koskeviin erityistapauksiin; tässä kohdassa säädetään seuraavaa:

"Vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin on rinnastettava:

a) yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavarat oikeuttavat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen;

b) verovelvollisen vastikkeettomasti omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön tai yleensä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin suorittama palvelu.

Jäsenvaltiot voivat poiketa tämän kohdan säännöksistä, jos poikkeaminen ei johda kilpailun vääristymiseen."

4. Kuudennen direktiivin 27 artikla on ainoa XV osaston artikla, ja sen otsikkona on "Yksinkertaistamistoimenpiteet". Jäsenvaltiot voivat poiketa siinä säädettyjen edellytysten mukaisesti direktiivin muista säännöksistä. Direktiivin 27 artiklan 5 kohta koskee sellaisten olemassa olevien kansallisten toimenpiteiden voimassa pitämistä, jotka saattavat olla kuudennen direktiivin vastaisia. Direktiivin 27 artiklan 1—4 kohta koskee uusia poikkeustoimenpiteitä ja ne kuuluvat seuraavasti:

"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."

ii) Saksan lainsäädäntö

5. Saksassa saatettiin vuoden 1980 *Umsatzsteuergesetz*illä (vuoden 1980 liikevaihtoverolaki, jäljempänä UStG) Saksan liikevaihtoverolaki kuudennen direktiivin vaatimusten mukaiseksi. [2] UStG:n 10 §:n 1 momentissa säädetään yleisenä sääntönä veron perusteesta, että "vastikkeena pidetään kaikkea sitä, mitä vastaanottaja suorittaa suorituksen saadakseen lukuun ottamatta liikevaihtoveron osuutta".

6. Omaan käyttöön tehtyjen suoritusten osalta 10 §:n 4 momentissa poiketaan tästä pääsäännöstä. Momentin 2 kohdan mukaan veron peruste määräytyy "— — näiden liiketoimien suorittamisesta aiheutuneiden kustannusten perusteella". [3]

7. UStG:n 10 §:n 5 momentin mukaisesti 10 §:n 4 momentin mukaista, omaa käyttöä koskevaa veron perustetta sovelletaan myös läheisten välisiin vastikkeellisiin suorituksiin. Lain 10 §:n 5 momentissa säädetään seuraavaa:

"4 momenttia sovelletaan vastaavasti

1. UStG:n 10 §:n 5 momentin mukaan tämän pykälän 4 momenttia sovelletaan vastaavasti luovutuksiin ja muihin suorituksiin, joita yhteisöverolain 1 §:n 1 momentin 1—5 kohdassa tarkoitetut yhteisöt ja henkilöyhtiöt sekä oikeuskelpoisuutta vailla olevat henkilöyhtymät ja muut yhtymät suorittavat yritystoiminnassaan niiden osakkeenomistajille, yhtiömiehille, jäsenille, osakkaille tai näiden läheisille.

— —

2 — BGBl I, s. 1953.

3 — Liikevaihtovero ei kuitenkaan ole veron perusteen osana.

jos 4 momentin mukainen veron peruste ylittää 1 momentissa tarkoitetun vastikkeen."

Asian käsittely kansallisessa tuomioistuimessa

8. Pääasian kantaja, joka on muutoksenhakuvaiheessa vastaaja, (jäljempänä kantaja) omistaa itse rakentamansa usean perheen asuintalon ja useita huoneistoja. Hän vuokrasi nämä asunnot rajavastuuyhtiölle (jäljempänä vuokralainen), jonka omistavat hänen vaimonsa ja täysi-ikäinen poikansa. Kummallakin yhtiömiehellä on 50 prosentin osuus, mutta kantajan vaimo on vuokralaisena olevan yhtiön toimitusjohtaja, jolla on yksinomainen oikeus edustaa yhtiötä. Pääasian oikeudenkäynnin asianosaiset ovat yhtä mieltä siitä, että kantajan ja vuokralaisen sopimat vuokrat vastasivat alueen vertailukelpoisten kohteiden tavanomaista vuokratasoa.

9. Riita koskee arvonlisäveron määrää, jonka kantaja oli velvollinen maksamaan näistä vuokrista, sillä sovittu vuokra oli alempi kuin edellä mainitun UStG:n 10 §:n 5 momentin 1 kohdan ja 10 §:n 4 momentin 2 kohdan mukaan sovellettava niin sanottu vähimmäisperuste (Mindestbemessunsgrundlage). Erityisen arvonlisäverotarkastuksen jälkeen Finanzamt Bergisch Gladbach (verovirasto) määräsi kantajan veron tämän vähimmäisperusteen mukaisesti.

10. Tehtyään riidanalaisesta verotuksesta tuloksettoman oikaisuvaatimuksen kantaja valitti Finanzgerichtiin (vero-oikeus), joka hyväksyi hänen valituksensa. Vaikka Finanzgericht tosiasiassa katsoi, ettei vuokralainen ollut UStG:n 10 §:n 5 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla kantajan läheinen, se katsoi myös, että 10 §:n 5 momentin 1 kohtaa on tulkittava suppeasti ja että sitä ei siten voida soveltaa, kun tarjotusta palvelusta sovittu vastike vastaa tällaisten palvelujen käypää hintaa. Viitaten erityisesti Saksan hallituksen lausumiin vuonna 1978 sen antaessa sittemmin vuonna 1980 voimaan tulleen UStG:n lakiesityksen parlamentille Finanzgericht katsoi, että 10 §:n 5 momentin mukaista veron vähimmäisperustetta on sovellettava aina silloin, kun elinkeinonharjoittaja luovuttaa tavaroita tai suorittaa palveluja "suhteettoman alhaisesta vastikkeesta" ("zu unangemessen niedrigen Entgelten"), sen estämiseksi, että kulutus jäisi osittain verottamatta. [4] Finanzgericht katsoi kuitenkin, että tämän säännöksen ei ole tarkoitettu koskevan läheisten välisiä käypää vastiketta vastaan suoritettuja palveluja, jotka eivät Finanzgerichtin mukaan poikkea muiden henkilöiden välisistä liiketoimista.

4 — Ks. BR-Drucksache 145/78, s. 38.

11. Finanzamt valitti tuomiosta Bundesfinanzhofiin (liittovaltion verotuomioistuin, jäljempänä kansallinen tuomioistuin). Kansallinen tuomioistuin katsoo, että veron vähimmäisperusteen soveltamisen seurauksena suorittaja tai luovuttaja kantaa ylimääräisen arvonlisäverorasituksen siltä osin kuin veron peruste ylittää sovitun vastikkeen, koska kyseessä ei ole vastikkeesta kannettava vero, joka voitaisiin siirtää tavaroiden tai palvelujen vastaanottajalle. Kansallinen tuomioistuin katsoo, että sovitut vuokrat vastaavat käypää hintaa, vaikka ne ovat pienempiä kuin aiheutuneiden kustannusten, joihin ei sisälly liikevaihtoveroa, mukaan määriteltävät niin sanotut vuokrakulut (Kostenmiete) ja toisin kuin Finanzgericht, Bundesfinanzhof katsoo lisäksi, että vuokralainen on UStG:n 10 §:n 5 momentissa tarkoitettu kantajan läheinen. Bundesfinanzhof oli epävarma siitä, pitäisikö tätä säännöstä soveltaa vai voisiko kantaja sen sijaan vedota kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan veron perustetta koskevaan pääsääntöön. Näin ollen se päätti esittää yhteisöjen tuomioistuimelle perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1. Kattaako direktiivin 77/388/ETY 27 artikla neuvoston myöntämän luvan ottaa käyttöön veron kiertämisen estämiseksi direktiivistä 77/388/ETY poikkeava erityistoimenpide, jonka mukaan läheisten välisten vastikkeellisten suoritusten yhteydessä veron vähimmäisperusteeksi asetetaan direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitetut kustannukset, myös silloin kun sovittu vastike on käyvän hinnan mukainen mutta alhaisempi kuin veron vähimmäisperuste, kun kyseessä ei ole veron kiertäminen?

2. Voiko jäsenvaltio vedota verovelvollista vastaan direktiivin 77/388/ETY 27 artiklassa tarkoitettuihin erityistoimenpiteisiin verosäännöksinä, kun neuvoston lupapäätöstä ei ole julkaistu *Euroopan yhteisöjen virallisessa lehdessä* eikä direktiivin 77/388/ETY 27 artiklan 2—4 kohdassa tarkoitetussa lupamenettelyssä käsiteltyä asiaa ole toimenpiteen täytäntöönpanon jälkeen julkistettu jäsenvaltion virallisissa lehdissä?"

Kansallisen tuomioistuimen kannanotto

i) Ensimmäinen kysymys

12. Kansallinen tuomioistuin katsoo, että UStG:n 10 §:n 5 momentti annettiin kuudennen direktiivin 27 artiklassa tarkoitettuna 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdasta poikkeavana erityistoimenpiteenä. Saksan hallituksen 15.3.1978 antaman lakiesityksen mukana oli selvitys 10 §:n 5 momentin antamisen syistä ja siinä todetaan, että

"sääntö on kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdan mukainen". [5] Saksan hallitus antoi 12.5.1978 tämän säännöksen nojalla komissiolle tiedoksi aikomuksensa ottaa käyttöön erityistoimenpide. Se väitti, että sellaisten liiketointen osalta, joissa sovittu vastike on suhteettoman alhainen, oli tarpeen varmistaa, että veropetosten tai veron kiertämisen estämiseksi voidaan soveltaa korkeampaa veron perustetta. UStG:n 10 §:n 4 momentissa säädettyä kustannussääntöä on sovellettava veron perusteena silloin, kun kyseessä olevista suorituksista tosiasiassa maksettu vastike on tätä arvoa alempi. Kansallisen tuomioistuimen mukaan tällaisen veron vähimmäisperusteen käyttöön ottamisella varmistetaan, että suorituksia, joista saatava vastike ei ole asianmukainen, verotetaan samalla tavoin kuin samanlaisia vastikkeettomia suorituksia, ja että näin ollen lopullinen kulutus ei jää verottamatta.

13. Komissio ilmoitti 15.9.1978 päivätyllä kirjeellään Saksalle, että se oli aloittanut kuudennen direktiivin 27 artiklan 1—4 kohdan mukaisen menettelyn antamalla 12.6.1978 päivätyllä kirjeellään Saksan ilmoituksen muille jäsenvaltioille tiedoksi. Komissio tai yksikään jäsenvaltioista ei esittänyt, että asia kuuluisi neuvostolle. Tämän vuoksi direktiivin 27 artiklan 4 kohdassa säädetyn määräajan kuluttua umpeen [6] katsottiin tehdyksi neuvoston päätös antaa Saksalle lupa ottaa toimenpiteet käyttöön. [7]

14. Kansallinen tuomioistuin epäilee, onko UStG:n 10 §:n 5 momentti sen yhteisön oikeuden periaatteen mukainen, jonka mukaan kuudennen direktiivin 27 artiklan nojalla veropetosten tai veron kiertämisen estämiseksi säädetyillä "erityistoimenpiteillä" voidaan periaatteessa poiketa direktiivin 11 artiklasta ainoastaan siltä osin, kuin se on tämän tavoitteen saavuttamisen kannalta ehdottoman välttämätöntä. [8] Se katsoo, että UStG:n 10 §:n 5 momentissa ei sallita sen mahdollisuuden huomioon ottamista, että läheisten sopima käyvän hinnan mukainen vastike ei välttämättä ole suhteettoman alhainen, vaikka se olisikin pienempi kuin palvelun tarjoamisen kustannukset; veron vähimmäisperustetta on sovellettava jopa silloin, kun kysymys ei ole veron kiertämisestä. Direktiivin 27 artiklan mukaisesti neuvoston antamaksi katsottu lupa perustuu ainoastaan Saksan ehdottaman toimenpiteen tavoitteeseen estää veronkierto, sellaisena kuin tavoite on ilmoitettu komissiolle 12.5.1978 päivätyllä kirjeellä. Toimenpiteen väitettyä tehtävää yksinkertaistamistoimenpiteenä ei ole saatettu komission tietoon lupamenettelyn aikana.

5 — BT-Drucksache, 8/1779.

6 — Koska 27 artiklan 4 kohdassa asetetaan kahden kuukauden määräaika, tämän ajan pitäisi katsoa päättyneen 13.8.1978, kuten Saksa toteaa kirjallisissa huomautuksissaan.

7 — Saksa ilmoittaa kirjallisissa huomautuksissaan yhteisöjen tuomioistuimelle, että vuoden 1980 UStG:n 10 pykälän 5 momentti tuli voimaan 1.1.1980. Yhteisöjen tuomioistuimen saaman tiedon mukaan tämän säännöksen sanamuotoa ei muutettu kansallisen lainsäädäntömenettelyn aikana.

8 — Tämän periaatteen osalta se viittaa yhdistettyihin asioihin 138/86 ja 139/86, Direct Cosmetics, tuomio 12.7.1988 (Kok. 1988, s. 3937, jäljempänä Direct Cosmetics II -tapaus); asiaan 5/84, Direct Cosmetics, tuomio 13.2.1985 (Kok. 1985, s. 617, jäljempänä Direct Cosmetics I -tapaus) ja asiaan 324/82, komissio v. Belgia, tuomio 10.4.1984 (Kok. 1984, s. 1861).

ii) Toinen kysymys

15. Kansallinen tuomioistuin viittaa asiaan Internationale Crediet- en Handelsvereniging Rotterdam ja Coöperatieve Suikerfabriek en Raffinaderij Puttershoek [9] ja katsoo, että neuvoston tässä asiassa antaman luvan kaltaisten toimenpiteiden julkaisematta jättäminen, joiden julkaisemista ei ole edellytetty perustamissopimuksessa, ei voi vaikuttaa toimenpiteen pätevyyteen tai tehokkuuteen. Se ei kuitenkaan hyväksy pääasiassa esitettyä valtiovarainministeriön väitettä, jonka mukaan voidaan kohtuudella olettaa, että vuoden 1978 lakiesitystä koskeva Saksan hallituksen lausuma merkitsi aiotun, kuudennen direktiivin 11 artiklasta tehtävän poikkeuksen tosiasiallista julkaisemista. Sen mielestä julkaiseminen "yleisesti saatavilla olevassa lähteessä" on tarpeen, jotta verovelvollinen saisi tietää sellaisesta kuudennesta direktiivistä tehdystä poikkeuksesta, joka estää häntä vetoamasta tämän direktiivin muiden hänelle edullisempien artiklojen välittömään soveltamiseen.

II Huomautukset

16. Saksan liittotasavalta, Ranskan tasavalta ja komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia. Kantaja, Saksan liittotasavalta, Ranskan tasavalta, komissio ja Alankomaiden kuningaskunta ovat esittäneet suullisia huomautuksia. Ranska esitti kirjallisia ja suullisia huomautuksia ainoastaan toisen kysymyksen osalta. Koska kirjallisissa huomautuksissa esitetyt kannanotot toiseen kysymykseen olivat yksimielisiä, Saksa esitti suullisia huomautuksia ainoastaan ensimmäisen kysymyksen osalta. Myös kantaja ja komissio keskittyivät suullisissa huomautuksissaan ensimmäiseen kysymykseen. Vaikka Alankomaat ilmaisi erityistä mielenkiintoa toiseen kysymykseen, se esitti kuitenkin joitakin huomautuksia ensimmäisenkin kysymyksen osalta.

III Tapauksen erittely

Ensimmäinen kysymys

17. Aluksi on syytä selventää kyseessä olevan poikkeuksen luonnetta. Pääasian käsittelyssä osapuolena oleva ministeriö ja Saksa eivät ole kumpikaan kiistäneet yhteisöjen tuomioistuimelle esittämissään huomautuksissa, etteikö UStG:n 10 §:n 5 momentti olisi kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan vastainen. Direktiivin 6 artiklan 2 kohdan b alakohdassa mainittuja "vastikkeettomasti omaan käyttöön" suoritettuja palveluja on 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukaan verotettava niiden suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrästä. Erityistoimenpide, jolla

9 — Yhdistetyt asiat 73/63 ja 74/63, Handelsvereniging Rotterdam, tuomio 18.2.1964 (Kok. 1964, s. 1).

tämä sääntö ulotetaan koskemaan ainakin sellaisia liiketoimia, joista on sovittu käyvän hinnan mukainen korvaus, on ristiriidassa 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan kanssa. Siten sitä voidaan soveltaa ainoastaan, jos se kuuluu 27 artiklan mukaisen voimassa olevan luvan piiriin.

18. Kansallinen tuomioistuin haluaa ensimmäisellä kysymyksellään pääasiallisesti tietää, voiko Saksa soveltaa neuvoston kuudennen direktiivin 27 artiklan mukaisesti antamaa lupaa tilanteessa, jossa ei ole näyttöä veropetoksesta eikä veron kiertämisestä. Koska Saksa kuitenkin väittää kirjallisissa huomautuksissaan vaihtoehtona pääväitteelleen, jonka mukaan UStG:n 10 §:n 5 momentti on veron kiertämistä estävänä toimenpiteenä 27 artiklan mukainen, että erityistoimenpidettä voidaan tosiasiassa pitää yksinkertaistamistoimenpiteenä, käsittelen aluksi tätä väitettä.

i) *Kansallinen sääntö yksinkertaistamistoimenpiteenä*

19. Kuudennen direktiivin XV osasto koskee yksinkertaistamistoimenpiteitä. Direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa todetaan nimenomaisesti, että lupahakemukset kuudennen direktiivin säännöksistä poikkeamiselle voivat koskea toimenpiteitä, joita pidetään tarpeellisina *joko* "veronkannon yksinkertaistamiseksi *tai* tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi". [10] Lisäksi 27 artiklan 1 kohdan viimeisessä virkkeessä on yksinkertaistamistoimenpiteitä koskevien hakemusten osalta erityissäännös, jota ei sovelleta veropetosten estämiseen, eli edellytys, jonka mukaan "veronkannon yksinkertaistamiseksi tarkoitetut toimenpiteet saavat vaikuttaa ainoastaan vähäisessä määrin lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron määrään". Tämän vuoksi on selvää, että yhteisön lainsäätäjän aikomuksena on ollut erottaa nämä kaksi eri toimenpidetyyppiä toisistaan.

20. Yhteisöjen tuomioistuin ja julkisasiamies korostivat tämän eron merkitystä asiassa komissio vastaan Belgia. [11] Sen mukaan jäsenvaltioilla on kuudennen direktiivin 27 artiklan mukaan velvollisuus yksilöidä täsmällisesti niiden poikkeustoimenpiteiden sisältö ja luonne, joita varten ne hakevat lupaa. Tapauksessa Direct Cosmetics I, [12] jossa Yhdistynyt kuningaskunta oli ottanut käyttöön uuden kansallisen toimenpiteen useita vuosia sen jälkeen, kun se oli saanut 27 artiklan mukaisen neuvoston luvan sellaista toimenpidettä varten, johon tosiasiassa viitattiin sen hakemuksessa komissiolle, yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että alkuperäinen ilmoitus menettää merkityksensä, kun ilmoitettu toimenpide korvataan uudella toimenpiteellä, "— — jollei näytetä, että uutta säännöstä voidaan pitää olennaisesti samana

10 — Kursivointi tässä.

11 — Mainittu edellä alaviitteessä 8; ks. erityisesti tuomion 24 kohta ja julkisasiamies VerLoren van Themaatin ratkaisuehdotuksen 3 kohta.

12 — Edellä alaviitteessä 8 mainittu asia 5/84.

kuin aikaisempaa säännöstä". [13] Uudemmassa asiassa BP Soupergas [14] Kreikka yritti vedota 27 artiklaan tapauksessa, jossa se oli ainoastaan ilmoittanut komissiolle lakiesityksen tekstin kokonaisuudessaan. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että hakijajäsenvaltion on 27 artiklan mukaisessa ilmoituksessa komissiolle paitsi viitattava "nimenomaisesti 27 artiklan 2 kohtaan", myös annettava sille erityistä tietoa erityisjärjestelyistä, joita se ehdottaa otettavaksi käyttöön kuudennesta direktiivistä poiketen. [15]

21. Mielestäni kuudennen direktiivin 27 artiklan mukainen jäsenvaltioiden velvollisuus selvästi yksilöidä aiottujen poikkeustoimenpiteiden sisältö edellyttää, että säädösesityksen antamisen perusteet ilmoitetaan. Komission, neuvoston ja muiden jäsenvaltioiden ei voida kohtuudella odottaa arvioivan tällaisia toimenpiteitä annetussa lyhyessä määräajassa ilman tietoa niiden tavoitteesta. Koska 27 artiklaa on tutkittava suppeasti säännöksenä, jossa mahdollistetaan poikkeuksien myöntäminen kuudennesta direktiivistä, jäsenvaltion on tehtävä uusi hakemus joka kerta, kun se havaitsee uuden tarpeen hakea poikkeuslupaa. Kansallinen tuomioistuin toteaa, että neuvosto oli antanut Saksalle luvan soveltaa erityistoimenpiteitä, joiden tarkoituksena oli estää arvonlisäveron kiertäminen. Kansallisen tuomioistuimen kanta, jonka mukaan Saksa ei voi nyt yrittää muuttaa vuoden 1978 ilmoituksensa perusteita katsoen, että UStG:n 10 §:n 5 momentti voi lisäksi toimia yksinkertaistamistoimenpiteenä läheisten välisissä liiketoimissa, on täysin oikea. [16]

ii) *Kansallinen sääntö veron kiertämisen ja veropetosten estämiseksi tarkoitettuna toimenpiteenä*

a) Johdanto ja huomautukset

22. Yhteisöjen tuomioistuin on vakiintuneesti katsonut, että kuudennen direktiivin yleisistä säännöksistä tehtyjä poikkeuksia on tulkittava suppeasti. Koska 27 artiklan 1—4 kohdassa säädetään luvasta, joka voi-

13 — On huomionarvoista, että julkisasiamies VerLoren van Themaat vertaili tapauksessa Direct Cosmetics I antamassaan ratkaisuehdotuksessa jäsenvaltion korvaamaa 27 artiklan mukaisesti ilmoitettua (ja hyväksyttyä) toimenpidettä tilanteeseen, jossa toimenpide "osoittautuu myöhemmin olennaisesti erilaiseksi kuin se, josta kyseinen jäsenvaltio ilmoitti ja joka tämän jälkeen korvataan toimenpiteellä, jolla on eri sanamuoto"; (Kok. 1985, s. 617, erityisesti s. 627).

14 — Asia C-62/93, BP Soupergas, tuomio 6.7.1995 (Kok. 1995, s. I-1883).

15 — Em. asia, tuomion 23 kohta. Julkisasiamies Jacobs selosti ratkaisuehdotuksessaan näiden vaatimusten taustalla olevat perusteet. Viitaten 27 artiklan mukaisessa menettelyssä toimenpiteiden hiljaiselle hyväksymiselle asetettuihin lyhyisiin määräaikoihin ja tarpeeseen tarkistaa näiden toimenpiteiden suhteellisuus hän toteaa seuraavaa: "Sen vuoksi on tärkeää, että jäsenvaltioille ja erityisesti komissiolle annetaan asianmukainen tilaisuus tutkia ehdotetut toimenpiteet, jotta ne voivat varmistaa, että nämä edellytykset täyttyvät. Ottaen huomioon kuudennen direktiivin 27 artiklassa säädetyt määräajat, tämä on mahdollista ainoastaan, jos ehdotetuista toimenpiteistä ilmoitetaan erikseen"; ks. julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen 36 kohta.

16 — Julkisasiamies VerLoren van Themaat katsoi edellä alaviitteessä 8 mainitussa asiassa komissio v. Belgia antamassaan ratkaisuehdotuksessa komission ja neuvoston 27 artiklan 1 kohtaa koskevaan vallitsevaan käytäntöön viitaten, että "komission vastauksen liitteestä IV itse asiassa ilmenee, että ainakin yhdessä tapauksessa neuvosto ja komissio ovat hyväksyneet veron vähimmäisperusteen *veron kiertämisen estämiseksi* (Saksan liikevaihtoverolain 10 §:n 5 momentti)" (kursivointi tässä). Voidakseen hyväksyä tällaisen veron perusteen yksinkertaistamistoimenpiteeksi neuvoston olisi arvioitava, noudatetaanko ehdotuksessa 27 artiklan 1 kohdan viimeisessä virkkeessä asetettua edellytystä. Ei voida olettaa, että veron kiertämisen estämiseksi tarkoitettuna toimenpiteenä ilmoitettu toimenpide johtaisi tällaiseen arviointiin tai mahdollistaisi sen.

daan antaa yksittäisille kansallisille, kuudennesta direktiivistä tehtäville poikkeuksille, säännöksiä on tulkittava suppeasti, kuten yhteisöjen tuomioistuin on usein todennut. [17] Komissio viittaa aivan oikein veropetosten tai veron kiertämisen estämiseksi hyväksyttyjen toimenpiteiden laajuuden osalta yhteisöjen tuomioistuimen asiassa komissio vastaan Belgia lausumaan periaatteeseen siitä, että tällaisten toimenpiteiden "on oltava luonteeltaan sellaisia, että niillä estetään veropetoksia tai veron kiertämistä ja että niillä ei pääsääntöisesti voida poiketa 11 artiklassa säädetystä arvonlisäveron perusteesta, elleivät ne ole tämän tavoitteen saavuttamiseksi ehdottoman välttämättömiä". [18] Lisäksi komissio huomauttaa, että silloin kun käyvän hinnan mukainen vastike on maksettu, poikkeuksen myöntämistä 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädetystä yleisestä veron perusteesta ei voida perustella; tässä alakohdassa viitataan "luovuttajan tai suorittajan —— ostajalta —— saamaan tai saatavaan vastikkeeseen". Istunnossa komissio ilmaisi arvostavansa neuvoston nykyistä käytäntöä varmistaa, että nämä 27 artiklan mukaan hyväksytyt erityistoimenpiteet rajoittuvat niiden tavoitteiden saavuttamisen kannalta välttämättömimpään. [19] Kantaja korosti mielivallan mahdollisuutta määrättäessä vero kustannusten perusteella, kun rakennusalalla tällaiset kustannukset usein nousevat. Käsiteltävässä asiassa kantaja rakensi asuintalon omalla kustannuksellaan, mutta käyvän vuokran on todettu olevan alempi kuin näihin kustannuksiin perustuva vuokra.

23. Saksa kiistää erityistoimenpiteensä olevan suhteeton. Se katsoo, että yleensä on kohtuullista edellyttää, että palvelujen tarjoaja saa vastikkeen, joka vastaa vähintään kyseisen palvelun suorittamisesta aiheutuneita kuluja. Saksa toteaa, että ne tapaukset, joissa tavanomaisesti markkinoilla saatavan vastikkeen taso ei kata näitä vähimmäiskuluja, ovat poikkeuksellisia, ja huomauttaa, että sovellettaessa UStG:n 10 §:n 5 momenttia näihin tilanteisiin noudatetaan suhteellisuusperiaatetta; kaikkien oikeussääntöjen pitää olla objektiivisia, ja arvonlisäveron kiertämisen estämiseksi tarkoitetut toimenpiteet voidaan siten perustellusti laatia viittaamalla niihin tosiasiallisiin olosuhteisiin, joista arvonlisäveropetoksissa on yleensä kyse. Viitaten asiassa komissio vastaan Belgia [20] annetun tuomion 30 kohtaan Saksa katsoo, että veropetosten estämiseksi tarkoitetut toimenpiteet voivat kuudennen direktiivin 27 artiklan mukaisesti tarvittaessa sisältää kiinteiden määrien käyttöä. Saksa katsoo, että niitä tapauksia on melko vähän, joissa

17 — Ks. esim. kuudennen direktiivin 13 artiklaan sisältyvien poikkeusten osalta asia 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, tuomio 15.6.1989 (Kok. 1989, s. 1737, 13 kohta) ja asia C-453/93, Bulthuis-Griffioen, tuomio 11.8.1995 (Kok. 1995, s. 2341, 19 kohta).

18 — Tuomion 29 kohta.

19 — Komission asiamies viittasi äskettäiseen päätökseen, jolla neuvosto antoi Alankomaille luvan poiketa 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdasta ja soveltaa käypää markkina-arvoa veron perusteena tiettyjä esineoikeuksia perustettaessa kahdella edellytyksellä, joista ensimmäinen heijastaa selvästi neuvoston pyrkimystä varmistaa, että Alankomaiden toimenpiteet ovat suhteellisuusperiaatteen mukaisia. Päätöksessä säädetään (1 artiklan ensimmäinen luetelmakohta), että 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaisesti määritetty veron peruste on "epätavallisen alhainen verrattuna siihen hintaan, jonka omaisuudesta voisi saada riippumattomien osapuolten vapaassa hintakilpailussa"; ks. luvan antamisesta Alankomaille soveltaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 11 artiklasta poikkeavaa toimenpidettä 8 päivänä heinäkuuta 1996 tehty neuvoston päätös 96/432/EY (EYVL 1996, L 179, s. 51).

20 — Mainittu edellä alaviitteessä 8.

10 §:n 5 momentin soveltaminen johtaisi käyvän hinnan mukaista vastiketta korkeamman veron perusteen määräämiseen, verrattuna yleisiin Belgian toteuttamiin toimenpiteisiin, joita yhteisöjen tuomioistuin piti asiassa komissio vastaan Belgia suhteettomina; [21] tässä asiassa toimivaltaisille viranomaisille ilmoitetun uusien moottoriajoneuvojen luettelohinnan oletettiin olevan välittäjän saama vastike usein käytännössä sovituista hyvityksistä ja muista hinnanalennuksista huolimatta. Lisäksi Saksa huomauttaa, että erityistoimenpiteellä sovelletaan sellaista veron perustetta, jota kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa on tarkoitettu sovellettavan nimenomaisesti oman käytön tilanteeseen. Koska näitä tilanteita voidaan verrata läheisten välisiin vastikkeellisiin liiketoimiin, erityistoimenpiteellä on sama lähestymistapa asiaan kuin direktiivillä, vaikka toimenpide perustuukin poikkeukseen.

b) Kannanotto

25. Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa asetetaan jäsenvaltioille selvä ja ehdoton velvoite silloin, kun ne arvioivat liiketoimen veron perustetta. Yhteisöjen tuomioistuin on jo katsonut, että "11 artiklan A kohdan 1 alakohdassa —— annetaan yksityishenkilöille oikeuksia, joihin nämä voivat vedota kansallisessa tuomioistuimessa". [22] Jäsenvaltion, joka vetoaa arvonlisäveron kiertämisen tai veropetosten estämiseksi 27 artiklan mukaiseen neuvoston myöntämään poikkeukseen, jolla annetaan lupa soveltaa muuta kuin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa yksilöityä veron perustetta, on perusteltava toteutettujen toimenpiteiden laajuus ja soveltaminen. Siltä osin kuin ne eivät ole ehdottoman välttämättömiä tämän tavoitteen saavuttamiseksi, niitä ei voi soveltaa verovelvollisen vahingoksi. [23]

24. Alankomaiden puolesta esitettiin, että kansallinen tuomioistuin ei voi asettaa kyseenalaiseksi sitä, onko neuvoston 27 artiklan 1—4 kohdan mukaisesti antama lupa suhteellisuusperiaatteen mukainen, koska tällöin kansallinen tuomioistuin tosiasiassa tarkastelisi uudelleen sen neuvoston päätöksen pätevyyttä, jolla toimenpide on hyväksytty. Alankomaiden asiamies huomautti, että kysymys päätöksen suhteellisuusperiaatteen mukaisuudesta voi tulla esille ainoastaan, jos myös sen pätevyys asetetaan nimenomaisesti kyseenalaiseksi.

26. En hyväksy Alankomaiden väitettä, jonka mukaan kansallisen tuomioistuimen esittämällä ensimmäisellä ennakkoratkaisukysymyksellä asetetaan neuvoston luvan pätevyys kyseenalaiseksi. Kansallinen tuomioistuin on halunnut kysyä, koskeeko tämä päätös Saksan toimenpiteiden soveltamista tapauksissa, joissa ei ole kyse veropetoksesta ja joissa on sovittu käyvän hinnan mukaisesta vastikkeesta. Kysymys on tulkinnasta eikä pätevyyden arvioinnista. Yhteisöjen tuomioistuimen on annettava kansalliselle

21 — Edellä alaviitteessä 8 mainittu asia komissio v. Belgia; ks. tuomion 2—7 kohta, joissa kyseisiä Belgian toimenpiteitä kuvataan yksityiskohtaisesti.

22 — Ks. edellä alaviitteessä 14 mainittu asia BP Soupergas, tuomion 36 kohta.

23 — Ks. edellä alaviitteessä 8 mainittu asia komissio v. Belgia, tuomion 29 kohta.

tuomioistuimelle arviointiperusteet sen määrittelemiseksi, onko se poikkeus, johon Saksa vetoaa erityistoimenpiteidensä soveltamisen puolustamiseksi pääasiassa kyseessä olevassa tilanteessa ja joka olisi muutoin selvästi ristiriidassa 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan kanssa, sallittu kuudennen direktiivin 27 artiklan perusteella myönnetyn poikkeuksen johdosta. Tämän vuoksi yhteisöjen tuomioistuimen vastattavana oleva yhteisön oikeuteen liittyvä kysymys koskee siis neuvoston myöntämän poikkeuksen soveltamisalaa eikä sen pätevyyttä.

27. Pelkästään se seikka, että kansallisten säännösten soveltaminen voidaan yleensä perustella sillä, että lopullisen kulutuksen verottamatta jättäminen pyritään estämään läheisten välisissä liiketoimissa, ei sinänsä oikeuta niiden soveltamista tilanteessa, jossa on sovittu täydestä käyvän hinnan mukaisesta vastikkeesta. Tältä osin on tärkeää pitää mielessä kansallisen tuomioistuimen esittämät useat huomiot. Ensinnäkin se toteaa, että vaikka käsiteltävänä olevan tapauksen kaltaiset tapaukset, joissa vuokra ei riitä edes kattamaan kustannuksia, eivät ole "niin usein toistuvia ja vaikka niiden taloudelliset seuraukset eivät ole niin vakavia, että ne johtaisivat kilpailun vääristymiseen, — — ne eivät kuitenkaan ole niin harvinaisia, että ne voidaan jättää huomioon ottamatta". Tätä kansallisen tuomioistuimen kantaa on pidettävä oikeampana kuin Saksan päinvastaista ehdotusta; Saksan asiamieskin katsoi istunnossa, että tämä on usein tilanne kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta. Lisäksi suhteellisuusperiaate, joka koskee niiden toimenpiteiden soveltamista, jotka jäsenvaltiot veron kiertämisen estämiseksi 27 artiklan nojalla annettujen neuvoston lupien mukaisesti toteuttavat, edellyttää toimenpiteiden rajoittamista niihin tilanteisiin, joissa ne ovat nimenomaisesti välttämättömiä. Toiseksi kansallinen tuomioistuin toteaa, että "veron vähimmäisperusteen ja sovitun vastikkeen välisen eron liikevaihtoveroa ei voida siirtää tavaroiden ja palvelujen vastaanottajalle". Luultavasti tämä voitaisiin perustella keinotekoisesti toteamalla, että palvelujen suorittaja, jonka on maksettava arvonlisäveroa suuremmasta vastikkeesta, voi vähentää vastaavan suuruisen palvelun hintaan sisältyvän arvonlisäveron eikä tämän vuoksi kärsi tappiota. Tämä on mielestäni kuitenkin ristiriidassa arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden periaatteen kanssa. Yhteisöjen tuomioistuin lausui äskettäin asiassa Elida Gibbs antamassaan tuomiossa seuraavaa: [24] "Perusperiaatteena on, että arvonlisäverojärjestelmässä verorasitus kohdistuu pelkästään lopulliseen kuluttajaan. Niinpä sen arvonlisäveron peruste, jonka veroviranomaiset kantavat, ei voi ylittää sitä vastiketta, jonka lopullinen kuluttaja on tosiasiallisesti maksanut ja jonka perusteella on laskettu se arvonlisävero, jonka viime kädessä tämä kuluttaja maksaa."

Lisäksi tavallisissa tappiollisen liiketoiminnan tilanteissa ei ole kysymys siitä, että liiketoimessa olisi asettava keinotekoisesti korkeampi myyntihinta, jotta ostoihin sisältyvä arvonlisävero ja myynnistä suoritettava arvonlisävero vastaisivat toisiaan. Kolmanneksi, mikä tärkeintä, kansallinen tuomioistuin pitää veron vähimmäisperustetta suhteettomana silloin, kun vastike vastaa käypää hintaa ja kun kyse ei ole veron kiertämisestä.

24 — Asia C-317/94, Elida Gibbs, tuomio 24.10.1996 (Kok. 1996, s. I-5339; tuomion 19 kohta).

Yhdyn sen esittämään käsitykseen siitä, että mikään ei olisi estänyt käyttämästä käypää arvoa veron perusteena poikkeavassa erityistoimenpiteessä. Lyhyesti sanottuna se katsoo, että UStG:n 10 §:n 5 momentilla ylitetään tällaisen poikkeuksen tavoite.

28. Olen kansallisen tuomioistuimen näkemysten kannalla. Poikkeuksen pätevyyden arviointi ei ole tarpeen. Olisi ollut erittäin helppoa säätää käsiteltävän asian kaltaisista tilanteista, joissa palveluista saatu vastike on käyvän hinnan mukainen. Siltä osin kuin UStG:n 10 §:n 5 momenttiin ei sisälly tällaista säännöstä, sillä ylitetään sen ilmoitettu tavoite, ja se on kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan vastainen.

Toinen kysymys

i) Johdanto

29. Kansallinen tuomioistuin haluaa toisella kysymyksellään tietää, voiko julkaisematta jääminen yhteisössä ja kansallisella tasolla vaikuttaa neuvoston muutoin pätevästi myöntämän kuudennen direktiivin 27 artiklan mukaisen poikkeuksen pätevyyteen tai oikeusvaikutuksiin. Kansallisen tuomioistuimen ja kantajan näkemysten vastaisesti Ranska, Saksa, Alankomaat ja komissio ovat yhtä mieltä siitä, ettei tällaisen poikkeuksen pätevyys tai sovellettavuus riipu mistään julkaisemisesta tai tiedoksi antamisesta, mitä niiden mukaan ei edellytetä missään yhteisön oikeuden säännöksessä tai periaatteessa. Siltä osin kuin tämä kysymys tuo mahdollisesti esille yleisen kysymyksen yhteisön toimielinten tekemien julkaisemattomien päätösten oikeusvaikutuksista muita kuin niitä kohtaan, joille päätökset on osoitettu, tämä kysymys olisi selvästi ratkaistava yhteisöjen tuomioistuimen täysistunnossa. Koska yhteisöjen tuomioistuin saattaa seurata suositustani ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen osalta ja päättää, ettei toiseen kysymykseen ole enää tarpeen vastata, en katso tämän ennakkoratkaisupyynnön yhteydessä kuin tietyin varauksin tarpeellisena tutkia toista kysymystä. Tämän kysymyksen erityispiirteet on kuitenkin huomattava; kansallisen tuomioistuimen muotoilemana kysymys koskee ainoastaan jäsenvaltioiden oikeutta vedota "27 artiklassa tarkoitettuihin erityistoimenpiteisiin" siinä tapauksessa, että kyseistä neuvoston päätöstä ei ole julkaistu *Euroopan yhteisöjen virallisessa lehdessä* eikä sen jäsenvaltion virallisessa lehdessä, jolle päätös on osoitettu. Näin ollen seuraavia näkemyksiä on tarkasteltava ainoastaan tämän erityisen kysymyksen valossa.

ii) Kannanotto

30. Perustamissopimuksen 191 artiklassa edellytetään tiettyjen yhteisön säädösten

julkaisemista *Euroopan yhteisöjen virallisessa lehdessä*. Siltä osin kuin sillä on käsiteltävän asian kannalta merkitystä, siinä määrätään seuraavaa:

"2. Neuvoston ja komission asetukset sekä ne näiden toimielimien direktiivit, jotka on osoitettu kaikille jäsenvaltioille, julkaistaan *Euroopan yhteisöjen virallisessa lehdessä*. Ne tulevat voimaan niissä säädettynä päivänä tai, jollei voimaantulosta ole säädetty, kahdentenakymmenentenä päivänä siitä, kun ne on julkaistu.

3. Muut direktiivit sekä päätökset annetaan tiedoksi niille, joille ne on osoitettu, ja ne tulevat voimaan kun ne on annettu tiedoksi."

Neuvoston implisiittinen päätös, jolla myönnetään kuudennen direktiivin 27 artiklan mukainen poikkeus, on perustamissopimuksen 191 artiklan 3 kohdassa tarkoitettu "päätös", jonka julkaisemista ei edellytetä. [25] Kuten Ranskan puolesta esitettiin, koska päätös tulee voimaan, kun se on annettu tiedoksi (tällaisissa tapauksissa hakijajäsenvaltiolle), sen pätevyys ei voi riippua — edes välillisestä — velvoitteesta julkaista se *Euroopan yhteisöjen virallisessa lehdessä*. Yhteisöjen tuomioistuin vahvisti tämän tulkinnan asiassa Internationale Crediet- en Handelsvereniging Rotterdam antamassaan tuomiossa. [26] Korostaen, että vaikka onkin suotavaa, että poikkeuslupapäätökset — tuossa asiassa komission perustamissopimuksen 226 artiklan 2 kohdan perusteella tekemät päätökset — "pitäisi saattaa yleisön tietoisuuteen", yhteisöjen tuomioistuin totesi, että "191 artiklassa määrätään ainoastaan, että päätökset on annettava tiedoksi niille, joille ne on osoitettu". [27]

31. Ranska ja Saksa huomauttavat, että käytäntö, jonka mukaan ilmoitus kuudennen direktiivin 27 artiklan mukaisista neuvoston päätöksistä julkaistaan *Euroopan yhteisöjen virallisen lehden* L-sarjan osastossa, jonka otsikkona on "Säädökset, joita ei tarvitse julkaista", alkoi vasta 1980-luvulla ja että useiden aikaisemmin julkaisemattomien neuvoston päätösten oikeusvaikutukset lakkaisivat kantajan esittämän väitteen perusteella. Lisäksi olisi outoa, jos yhteisön oikeudessa asetettaisiin neuvostolle velvollisuus julkaista päätös, jolla myönnetään poikkeus direktiivistä, joka itse julkaistiin ainoastaan tiedoksi.

32. Myöskään kuudennen direktiivin 27 artiklassa ei nimenomaisesti aseteta velvoitetta

25 — Kyseessä olevana ajankohtana tämä oli ETY:n perustamissopimuksen 191 artiklan 2 kohta. Kuten Ranska huomautti osuvasti, tämän kuudennen direktiivin antamisen aikaan sovelletun kohdan mukaan tämän direktiivin julkaiseminen virallisessa lehdessä tapahtui ainoastaan tiedoksi. Vasta EY:n perustamissopimuksen 191 artiklan 2 kohdan uudessa versiossa, sellaisena kuin se on muutettuna Euroopan unionista tehdyn sopimuksen G artiklan 63 kohdalla, edellytetään kaikille jäsenvaltioille osoitettujen neuvoston ja komission direktiivien julkaisemista.

26 — Mainittu edellä alaviitteessä 9.

27 — Em. asia, Kok. 1964, s. 7.

julkaista sen mukaista lupaa. Ranska nojautuu erityisesti yhteisöjen tuomioistuimen asiassa BP Soupergas antamaan tuomioon, jossa todettiin, että "— — direktiivistä tehdyt poikkeukset ovat yhteisön oikeuden mukaisia ainostaan, jos ne pysyvät 27 artiklan 1 kohdassa vahvistettujen tavoitteiden rajoissa ja jos niistä on ilmoitettu komissiolle ja neuvosto on hyväksynyt ne hiljaisesti tai nimenomaisesti kyseisen artiklan 1—4 kohdan mukaisesti". [28] Vaikka yhteisöjen tuomioistuinta ei kyseisessä tapauksessa pyydetty ratkaisemaan tätä kysymystä, tämän otteen sanamuoto on vakuuttava välillinen sen kannan tunnustaminen, että yhteisön oikeudessa ei ole tällaista julkaisemisvelvoitetta. Olen kansallisen tuomioistuimen kanssa samaa mieltä siitä, että luvan julkaisematta jättäminen *Euroopan yhteisöjen virallisessa lehdessä* ei vaikuta sen pätevyyteen.

33. Toisessa kysymyksessä halutaan kuitenkin myös tietää, voiko neuvoston pätevästi antaman luvan julkaisematta jättäminen sen jäsenvaltion virallisessa lehdessä, jolle päätös on osoitettu, vaikuttaa sen oikeusvaikutuksiin kansallisella tasolla. Kansallinen tuomioistuin toteaa, että komissio katsoi asiassa Boesenberg [29] antamissaan huomautuksissa, että koska vuoden 1980 UStG:n 10 §:n 5 momenttia koskeva lupamenettely oli jätetty julkaisematta, saksalaisia säännöksiä ei voinut soveltaa verovelvollisen vahingoksi, jolla on lisäksi oikeus vedota kuudennen direktiivin välittömästi sovellettaviin edullisempiin säännöksiin. Saksa puolustaa yhteisöjen tuomioistuimelle esittämissään huomautuksissa pääasian käsittelyssä osapuolena olevan ministeriön esittämiä perusteita. Se vetoaa 15.3.1978 annetun lakiesityksen yhteydessä annetuissa perusteluissa olevaan nimenomaiseen mainintaan, jonka mukaan sen säännöksen, josta lopulta tuli 10 §:n 5 momentti, oli tarkoitus kuulua kuudennen direktiivin 27 artiklan mukaisen poikkeuksen soveltamisalaan. Tällä lauselmalla on Saksan mukaan saatettu verovelvolliset siihen käsitykseen, että Saksan hallitus olisi jo saanut tai olisi saamassa vaadittavan neuvoston luvan. Verovelvollinen voi Saksan mukaan luonnollisesti vapaasti asettaa kyseenalaiseksi minkä tahansa myöhemmin annetun luvan yhteensopivuuden kuudennen direktiivin kanssa. Tällaisissa tilanteissa kansallinen tuomioistuin voisi vaatia Saksan viranomaisia esittämään kaikki lupaa koskevat asiaankuuluvat tiedot *Grundgesetz*in (Saksan perustuslaki) 35 §:n nojalla.

34. Mielestäni kysymys on siitä, vähennetäänkö poikkeuksen julkaisematta jättämisellä oikeusvarmuutta tai poikkeuksen soveltamisesta valittavan verovelvollisen käytettävissä olevan tuomioistuinvalvonnan tehokkuutta. Siten esimerkiksi asiassa Gondrand ja Garancini yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että "oikeusvarmuuden periaate edellyttää, että niiden sääntöjen, joissa määrätään verovelvolliselle maksuja, on oltava

28 — Tuomion 22 kohta.

29 — Asia C-340/92, Finanzamt Mainz v. Boesenberg. Myös tämä ennakkoratkaisupyyntö koski vuoden 1980 UStG:n 10 §:n 5 momenttia, mutta se poistettiin yhteisöjen tuomioistuimen rekisteristä yhteisöjen tuomioistuimen presidentin 6.10.1993 antamalla määräyksellä.

selkeitä ja täsmällisiä siten, että verovelvollinen voi ilman mitään epävarmuutta tietää oikeutensa ja velvoitteensa ja toimia sen mukaisesti". [30] Lisäksi asiassa Heylens ym. [31] yhteisöjen tuomioistuin kuvasi yksityisten rikossubjektien oikeutta tehokkaaseen oikeussuojaan sellaisissa tapauksissa, että tietty päätös on yhteisön oikeudessa (tässä asiassa perustamissopimuksen 48 artiklassa) heille annettujen oikeuksien vastainen siten, että heillä on oltava mahdollisuus puolustaa "oikeuksiaan parhain mahdollisin edellytyksin ja mahdollisuus kaikista asian kannalta merkityksellistä seikoista täysin tietoisena päättää siitä, onko asiaa tarkoituksenmukaista viedä oikeuteen". [32] Mielestäni nyt käsiteltävän kaltaisen neuvoston päätöksen julkaisematta jättämisellä kansallisella tasolla ei vähennetä, muutoin kuin kenties täysin muodollisesti, oikeusvarmuutta eikä niiden hallinnollisten tai oikeudellisten oikeussuojakeinojen tehokkuutta, jotka ovat epäedullisen kohtelun saaneen verovelvollisen käytettävissä.

35. Kantajan tapauksen kaltaisissa tilanteissa verovelvollinen voi tutustua lainsäädäntöön eli ensinnäkin kuudennen direktiivin tekstiin, jolla nimenomaisesti kiinnitetään hänen huomionsa siihen, että 27 artiklan mukaan voidaan saada neuvoston implisiittisesti myöntämiä poikkeuksia, ja toiseksi kansallisen lain sisältöön, jolla (käsiteltävässä asiassa) pannaan samanaikaisesti täytäntöön tämä direktiivi ja verovelvollisen kannalta epäedullisesti sovellettu riidanalainen poikkeus direktiivistä. Hänellä on näin ollen täysin selvästi oikeus tosiasialliseen oikeussuojakeinoon, koska hän voi jopa ensimmäisessä hallinnollisessa käsittelyvaiheessa pelkästään esittämällä vastalauseensa vaatia kyseistä jäsenvaltiota perustelemaan kuudennen direktiivin kansallisten täytäntöönpanotoimenpiteiden ja direktiivin itsensä välisen ristiriidan. Lisäksi, jollei jäsenvaltio voi näyttää pätevän poikkeuksen olevan voimassa, verovelvollisella on oikeus vedota suoraan kuudennen direktiivin asianomaisiin säännöksiin. Tämän vuoksi jäsenvaltiolla on todistustaakka, ja sen on tarvittaessa esitettävä kansalliselle tuomioistuimelle näyttöä 27 artiklan noudattamisesta, kuten yhteisöjen tuomioistuin on selostanut asiassa BP Soupergas antamassaan tuomiossa (ks. edellä 32 kohta). Kansallisessa laissa säädettyjen oikeuksien lisäksi yhteisön oikeuden mukaan verovelvolliselle on annettava tällaisissa oikeudenkäynneissä selvästi kaikki kohtuulliset mahdollisuudet kiistää tämä yhteensopivuus. Täytynee olettaa, että kansallinen tuomioistuin antaa verovelvolliselle kansallisten prosessisääntöjen mukaisesti kaikki tarvittavat tiedot, kohtuullisen määräajan ja asianmukaista oikeusapua oikeudenkäyntikulujen osalta oikeudenmukaisen käsittelyn takaamiseksi. [33] En kuitenkaan ymmärrä, miten poikkeuksen julkaisematta jättäminen sinänsä voi vaikuttaa jäsenvaltion oikeuteen vedota siihen. Näin täytyy olla erityisesti silloin, kun poikkeuksella rajoitetaan sellaisen direktiivin soveltamisalaa, jonka kyseessä oleva jäsenvaltio on pannut perustamissopimuksen 189 artiklan mukaisesti ajoissa ja asianmukaisesti täytäntöön ja jossa säädetään selvästi ja nimenomaisesti tällaisten poikkeuksien myöntämisestä.

30 — Asia 169/80, Gondrand ja Garancini, tuomio 9.7.1981 (Kok. 1981, s. 1931, 17 kohta).

31 — Asia 222/86, Heylens ym., tuomio 15.10.1987 (Kok. 1987, s. 4097).

32 — Edellä alaviitteessä 31 mainittu asia 222/86, tuomion 15 kohta.

33 — Ks. esim. Irlannin oikeuden osalta asia State (Healy) v. Donoghue [1976] IR 325.

IV Ratkaisuehdotus

36. Tämän vuoksi katson, että kansallisen tuomioistuimen esittämään ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava seuraavasti:

Vaikka neuvosto on antanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun neuvoston kuudennen direktiivin 77/388/ETY 27 artiklan nojalla jäsenvaltioille luvan ottaa käyttöön tiettyjä erityistoimenpiteitä arvonlisäveron kiertämisen estämiseksi, tämä lupa ei ulotu sellaiseen kansalliseen sääntelyyn, jonka mukaan läheisten välisten vastikkeellisten suoritusten yhteydessä veron vähimmäisperusteeksi katsotaan direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitetut verovelvolliselle aiheutuvat kustannukset, kun sovittu vastike on käyvän hinnan mukainen mutta alempi kuin veron vähimmäisperuste.

Jos yhteisöjen tuomioistuin ei hyväksy ehdottamaani vastausta ensimmäiseen kysymykseen, mielestäni toiseen kysymykseen on vastattava seuraavasti:

Jäsenvaltio voi vedota verovelvollista vastaan kansalliseen sääntelyyn, jolla toteutetaan neuvoston implisiittinen poikkeustoimenpiteitä koskeva direktiivin 77/388/ETY 27 artiklan 1 kohdan nojalla annettu lupa ja jossa noudatetaan niitä luvan pätevyyden edellytyksenä olevia muoto- ja sisältöedellytyksiä, jotka johtuvat direktiivin 77/388/ETY 27 artiklan 1—4 kohdasta; näin on siitä huolimatta, että neuvoston tekemää lupapäätöstä ei ole julkaistu *Euroopan yhteisöjen virallisessa lehdessä* ja että direktiivin 77/388/ETY 27 artiklan 2—4 kohdassa tarkoitetussa lupamenettelyssä käsiteltyä asiaa ei ole julkaistu direktiivin täytäntöönpanon jälkeen tämän jäsenvaltion virallisessa lehdessä.