YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)
25 päivänä kesäkuuta 1997 *

Asiassa C-45/95,

Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään oikeudellisen yksikön virkamies Enrico Traversa, prosessiosoite Luxemburgissa c/o oikeudellisen yksikön virkamies Carlos Gómez de la Cruz, Centre Wagner, Kirchberg,

kantajana,

vastaan

Italian tasavalta, asiamiehenään ulkoasiainministeriön diplomaattisten riita-asioiden osaston osastopäällikkö professori Umberto Leanza, avustajanaan valtionasiamies Maurizio Fiorilli, prosessiosoite Luxemburgissa Italian suurlähetystö, 5 rue Marie-Adélaïde,

vastaajana,

jossa kantaja vaatii yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Italian tasavalta ei ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 13 artiklan B kohdan c alakohdan mukaisia velvoitteitaan, koska se on ottanut käyttöön ja pitänyt voimassa säännökset, joissa ei vapauteta arvonlisäverosta sellaisten tavaroiden luovutuksia, joita käytetään kokonaan vapautettuun toimintaan tai jotka eivät ole oikeuttaneet vähennykseen,

* Oikeudenkäyntikieli: italia.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja G. F. Mancini sekä tuomarit P. J. G. Kapteyn, G. Hirsch (esittelevä tuomari), H. Ragnemalm ja R. Schintgen,

julkisasiamies: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
kirjaaja: hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan asianosaisten 14.11.1996 pidetyssä istunnossa esittämät lausumat,

kuultuaan julkisasiamiehen 10.12.1996 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Euroopan yhteisöjen komissio on nostanut EY:n perustamissopimuksen 169 artiklan nojalla kanteen, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 24.2.1995 ja jossa yhteisöjen tuomioistuinta vaaditaan toteamaan, että Italian tasavalta ei ole noudattanut 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) 13 artiklan B kohdan c alakohdan mukaisia velvoitteitaan, koska se on ottanut käyttöön ja pitänyt voimassa säännökset, joissa ei vapauteta arvonlisäverosta sellaisten tavaroiden luovutuksia, joita käytetään kokonaan vapautettuun toimintaan tai jotka eivät ole oikeuttaneet vähennykseen.

Yhteisön oikeus

2 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan c alakohdassa säädetään seuraavaa:

"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:

— —

c) sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka käytetään kokonaan tämän artiklan —— nojalla vapautettuun toimintaan, jos nämä tavarat eivät ole oikeuttaneet vähennykseen, sekä sellaisten tavaroiden luovutukset, joiden hankinta tai valmistus ei 17 artiklan 6 kohdan nojalla ole oikeuttanut vähennykseen;

— —"

3 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Neuvosto päättää neljän vuoden kuluessa tämän direktiivin voimaantulosta yksimielisesti komission ehdotuksesta, mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Sellaiset kustannukset, jotka eivät luonteeltaan ole liiketoimin-

taan 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."

Tässä säännöksessä tarkoitettuja yhteisön säännöksiä ei ole vielä annettu.

Italian lainsäädäntö

4 Italian arvonlisäveron käyttöön ottamisesta 26.10.1972 annetun tasavallan presidentin asetuksen nro 633 (jäljempänä DPR) 2 §:ssä säädetään seuraavaa:

"(Tavaroiden luovutukset)

Tavaroiden luovutuksia ovat sellaiset vastikkeelliset toimet, joihin liittyy omistusoikeuden siirto tai tavaroita koskevien nautintaoikeuksien perustaminen tai niiden siirto niiden lajista riippumatta.

Lisäksi tavaroiden luovutuksia ovat: — —

Tavaroiden luovutuksina ei pidetä: — —

h) luovutuksia, jotka koskevat myyjän 19 §:n 2 momentin nojalla ilman vähennysoikeutta hankkimia tai maahantuomia tavaroita".

5 DPR:n 19 §:n 1 momentissa säädetään verovelvollisen oikeudesta vähentää suorittamistaan liiketoimista maksettavasta veron määrästä ostoihin sisältyvä arvonlisävero "yritystoiminnan tai taiteen- tai ammatinharjoittamisen yhteydessä maahantuoduista tai hankituista tavaroista ja palveluista". DPR:n 19 §:n 2 momentissa jätetään vähentämisoikeuden ulkopuolelle sellainen arvonlisävero, jonka verovelvollinen on maksanut tiettyjen tavaroiden, kuten autojen ja muiden moottoriajoneuvojen sekä huviveneiden, hankkimisen yhteydessä.

6 DPR:n 10 §:ssä, jossa luetellaan yksityiskohtaisesti ja tyhjentävästi "verosta vapautetut liiketoimet", ei säädetä verovapautuksesta sellaisten tavaroiden luovutusten osalta, joita verovelvollinen on käyttänyt kokonaan vapautettuun toimintaan ja joiden ostoihin sisältyvä arvonlisävero ei näin ollen ole oikeuttanut vähennykseen.

Oikeudenkäynti

7 Komissio ilmoitti 19.11.1992 päivätyllä kirjeellään Italian tasavallalle katsovansa, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan c alakohtaa ei ole saatettu oikein osaksi kansallista oikeutta DPR:n 2, 10 ja 19 §:ssä ja että se näin ollen kehottaa Italian tasavaltaa esittämään asiassa huomautuksensa kahden kuukauden määräajassa.

8 Italian hallitus myönsi 31.3.1993 päivätyssä kirjeessään, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan c alakohta on saatettu vain osittain osaksi kansallista oikeutta.

9 Koska Italian tasavalta piti voimassa nämä säännökset 19.7.1994 sille osoitetusta perustellusta lausunnosta huolimatta, komissio nosti nyt käsiteltävänä olevan kanteen.

10 Komissio esittää kanteessaan kaksi kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan c alakohdan virheellistä täytäntöönpanoa koskevaa väitettä, koska toisaalta siinä velvoitetaan jäsenvaltiot vapauttamaan verosta "sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka käytetään kokonaan tämän artiklan —— nojalla vapautettuun toimintaan, jos nämä tavarat eivät ole oikeuttaneet vähennykseen", ja koska toisaalta siinä velvoitetaan vapauttamaan "sellaisten tavaroiden luovutukset, joiden hankinta tai valmistus ei 17 artiklan 6 kohdan nojalla ole oikeuttanut vähennykseen".

11 Italian hallitus kiistää vastineessaan sen väitteen, että kyseistä säännöstä ei ole saatettu oikein osaksi Italian kansallista oikeutta.

Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan c alakohdan ensimmäisen osan virheellistä täytäntöönpanoa koskeva väite

12 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan c alakohdan ensimmäisessä osassa asetetaan jäsenvaltioille velvollisuus vapauttaa verosta sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka käytetään kokonaan tämän saman artiklan nojalla vapautettuun toimintaan, jos nämä tavarat eivät ole oikeuttaneet 17 artiklan 3 kohdan c alakohdassa säädettyyn vähennykseen.

13 On selvää, että Italian tasavalta ei ole vapauttanut verosta tällaisten tavaroiden luovutuksia ja että ne eivät ole DPR:n 10 §:ssä lueteltujen noin 30 verosta vapautetun liiketoimen joukossa, kuten komissio on todennut.

14 Italian hallitus väittää kuitenkin, että verovelvollinen, joka ostaa kokonaan verosta vapautettuun toimintaan käytettyjä tavaroita, hankkii ne tavallisesti omaan käyttöönsä niin, että näiden tavaroiden myöhempi luovuttaminen on vain oletuksenvaraisia. Koska lisäksi Italian hallituksen mukaan kyse on käytetyistä tavaroista, kaksinkertaisen veron määrä olisi joka tapauksessa merkityksetön.

15 Tätä väitettä ei voida hyväksyä. Vaikka kaksinkertaisen veron määrä olisi todellisuudessa merkityksetön, minkä komissio kiistää, se ei oikeuta Italian tasavaltaa olemaan soveltamatta oikein kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan c alakohtaa, jonka tarkoituksena juuri on estää yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastainen kaksinkertainen verotus.

Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan c alakohdan viimeisen osan virheellistä täytäntöönpanoa koskeva väite

16 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan c alakohdan viimeisessä osassa jäsenvaltioille asetetaan velvollisuus vapauttaa verosta sellaisten tavaroiden luovutukset,

joiden aikaisempi hankinta tai valmistus ei ole oikeuttanut verovelvollista tekemään tämän direktiivin 17 artiklan 6 kohdan nojalla vähennystä.

17 Italian tasavalta ei kiistä sitä, että DPR:n 2 §:n 3 momentin h kohdassa jätetään ennemminkin arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle kuin vapautetaan verosta tiettyjen sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka eivät ole suoranaisesti ammattitoimintaan liittyviä ja joiden hankinta ei oikeuttanut kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohtaa vastaavan Italian säännöksen, DPR:n 19 §:n 2 momentin nojalla vähennyksen tekemiseen.

18 Italian tasavalta väittää kuitenkin pääasiallisesti, että kuudennen direktiivin 13 artiklassa ei velvoiteta jäsenvaltioita saattamaan sanatarkasti osaksi kansallista oikeutta siinä olevaa vapauttamissääntöä, kunhan vain sen aineellista sisältöä noudatetaan. DPR:n 2 §:n 3 momentin h kohdassa, jossa jätetään arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle tietyt sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka eivät liity suoraan ammattitoimintaan sen sijaan, että ne vapautettaisiin verosta, ei ole kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan, johon saman direktiivin 13 artiklan B kohdan c alakohdassa viitataan, tavoitteen vastaista.

19 Tältä osin on muistutettava, että vaikka kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan c alakohdassa annetaan jäsenvaltioille oikeus vahvistaa edellytykset siinä säädettyjen vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi, siinä ei anneta jäsenvaltioille oikeutta pitää verosta vapautettavaa liiketointa toimena, joka ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan. Säännöksen saattaminen tällä tavoin osaksi kansallista oikeusjärjestystä on joka tapauksessa vastoin kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan c alakohdassa säädettyä vapautusten oikeaa ja selkeää soveltamista, koska sen seuraukset eivät vastaa vapautuksen seurauksia.

20 Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa on tehty kuitenkin juuri näin. Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 42 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa, kuudennen direktiivin 19 artiklassa ja DPR:n 19 §:n 3 momentissa säädetty vähennyksen suhdeluvun laskeminen ja näin ollen se arvonlisäveron määrä, jonka verovelvollinen voi vähentää, ovat erilaiset sen mukaan, onko kyseiset tavaroiden luovutukset vapautettu oikein verosta vai jäävätkö ne arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle, kuten DPR:n 2 §:n 3 momentin h kohdassa säädetään.

21 Näin ollen on todettava, että Italian tasavalta ei ole noudattanut kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan c alakohdan mukaisia velvoitteitaan, koska se on ottanut käyttöön ja pitänyt voimassa säännökset, joissa ei vapauteta arvonlisäverosta sellaisten tavaroiden luovutuksia, joita käytetään kokonaan verosta vapautettuun toimintaan tai jotka eivät muulla tavoin ole oikeuttaneet vähennykseen.

Oikeudenkäyntikulut

22 Yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio ei ole vaatinut Italian tasavaltaa korvaamaan oikeudenkäyntikuluja, kumpikin asianosainen vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto)

on antanut seuraavan tuomiolauselman:

1) Italian tasavalta ei ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan c alakohdan mukaisia velvoitteitaan, koska se on ottanut käyttöön ja pitänyt voimassa arvonlisäverosäännökset, joissa ei vapauteta verosta sellaisten tavaroiden luovutuksia, joita käytetään kokonaan verosta vapautettuun toimintaan tai jotka eivät muulla tavoin ole oikeuttaneet vähentämiseen.

2) Kumpikin asianosainen vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan.

Mancini Kapteyn Hirsch

Ragnemalm Schintgen

Julistettiin Luxemburgissa 25 päivänä kesäkuuta 1997.

R. Grass G. F. Mancini

kirjaaja kuudennen jaoston puheenjohtaja