JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
PAOLO MENGOZZI
28 päivänä tammikuuta 2010[1]

I Johdanto

1. Unionin tuomioistuimelta tiedustellaan nyt käsiteltävissä yhdistetyissä asioissa esitetyillä kysymyksillä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja yksityiskohtaiset soveltamissäännöt – 11.4.1967 annetun toisen neuvoston direktiivin 67/228/ETY[2] 11 artiklan 4 kohdan sekä kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan tulkintaa.

2. Nämä kysymykset on esitetty riita-asioissa, joiden kohteena ovat lähinnä arvonlisäverovelvollisten tietyt henkilöstökustannusten luokat, jotka jätetään ennen kuudennen direktiivin voimaantuloa annetussa Alankomaiden lainsäädännössä osittain ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle.

II Asiaa koskeva lainsäädäntö

A *Yhteisön oikeus*

3. Toisen direktiivin 11 artiklan 1 kohdassa säädettiin seuraavaa:

”Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen yrityksen tarpeisiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka hän on velvollinen maksamaan:

a) arvonlisävero, joka häneltä on laskutettu tavaroista, jotka hänelle on luovutettu, ja palveluista, jotka hänelle on suoritettu;

1 – Alkuperäinen kieli: ranska.

2 – EYVL 71, s. 1303. Tämä direktiivi on kumottu 1.1.1978 lukien jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetulla kuudennella neuvoston direktiivillä 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi).

– –”

4. Toisen direktiivin 11 artiklan 4 kohdassa täsmennettiin seuraavaa:

”Vähennysjärjestelmän ulkopuolelle saadaan jättää tietyt tavarat ja palvelut, etenkin sellaiset, joita voidaan käyttää yksinomaan tai osittain verovelvollisen omiin tarpeisiin tai sen henkilöstön yksityisiin tarpeisiin.”

5. Kuudennen direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;

2. tavaroiden maahantuonnista.”

6. Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan sanamuoto on seuraava:

”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 [ovat oikeuttaneet] 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.”

7. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 ja 6 kohdassa säädetään seuraavaa:

”2. Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka on velvollinen maksamaan:

a) arvonlisäver[on], joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle

– –

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

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

B *Kansallinen lainsäädäntö*

8. Alankomaiden vuoden 1968 liikevaihtoverolain (Wet op de omzetbelasting 1968, jäljempänä liikevaihtoverolaki) 2 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista maksettavasta verosta vähennetään vero, jonka elinkeinonharjoittaja on maksanut sille luovutetuista tavaroista ja suoritetuista palveluista, sen suorittamista tavaroiden yhteisöhankinnoista ja sille osoitetusta tavaroiden maahantuonnista.”

9. Liikevaihtoverolain 15 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Elinkeinonharjoittaja saa vähentää edellä 2 §:ssä tarkoitetun veron,

a) jonka muut elinkeinonharjoittajat ovat ilmoituskauden aikana laskuttaneet elinkeinonharjoittajalta sääntöjenmukaisesti laaditulla laskulla tälle luovuttamistaan tavaroista tai suorittamistaan palveluista.

– –”

10. Liikevaihtoverolain 16 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Edellä 15 §:n 1 momentissa tarkoitettu vähennysoikeus voidaan tietyissä tapauksissa kokonaan tai osittain sulkea pois kuninkaan päätöksellä, jotta voitaisiin estää se, että sellaiset tavarat ja palvelut, joita käytetään ylellisyystarpeisiin tai muiden kuin elinkeinonharjoittajien tarpeisiin – –, jäävät kokonaan tai osittain verottamatta.”

11. Liikevaihtoverovähennyksen poissulkemisesta vuonna 1968 tehdyn kuninkaan päätöksen (Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968, jäljempänä vuoden 1968 kuninkaan päätös), siinä muodossa kuin se oli voimassa 1.1.1969–31.12.1979, 1 §:n mukaan liikevaihtoverolain 15 §:n 1 momentissa tarkoitettu vähennys ei ollut mahdollinen niissä tapauksissa ja siltä osin kuin tavarat ja palvelut käytettiin seuraaviin tarkoituksiin:

”1. – –

a) liikelahjojen tai muunlaisten lahjoitusten antaminen henkilöille, mikäli silloin, jos kyseisiä lahjoja tai lahjoituksia koskeva liikevaihtovero laskutettaisiin heiltä, veroa ei otettaisi kokonaisuudessaan tai pääasiallisesti huomioon vähennyskelpoisena,

b) aterioiden ja juomien tarjoaminen, asunnon hankkiminen, luontoisetujen tarjoaminen sekä liikuntamahdollisuuksien, vapaa-ajan toiminnan ja

yksityiskuljetuksen tarjoaminen elinkeinonharjoittajan henkilöstölle taikka käyttö henkilöstön muihin yksityisiin tarkoituksiin.

13. Vuoden 1968 kuninkaan päätöksen 3 §:ssä, siinä muodossa kuin se oli voimassa 31.12.1979 saakka, täsmennettiin seuraavaa:

2. 'Liikelahjat' tai 'muut lahjoitukset' käsittävät kaikki sellaiset suoritteet, joita elinkeinonharjoittaja liiketoiminnassaan tai avokätisyydestä suorittaa toisten hyväksi korvauksetta tai sellaista korvausta vastaan, joka on pienempi kuin hankinta- tai tuotantokustannukset taikka palvelujen osalta omakustannushinta ilman niihin sisältyvää liikevaihtoveroa."

"Jos kaikkien elinkeinonharjoittajan tilivuoden aikana yhdelle ja samalle henkilölle suorittamien 1 §:n [1 momentin] b ja c kohdassa tarkoitettujen suoritteiden hankinta- tai tuotantokustannukset taikka omakustannushinta ilman niihin sisältyvää liikevaihtoveroa ovat enintään 250 NLG, kyseisiä suorituksia ei oteta huomioon tätä päätöstä sovellettaessa."

12. Vuoden 1968 kuninkaan päätöksen 2 §:ssä säädetään seuraavaa:

14. Vuoden 1968 kuninkaan päätöstä muutettiin 1.1.1980 siten, että otettiin käyttöön erityinen järjestely aterioiden ja juomien tarjoamisen osalta, mutta kyseisen päätöksen muut määräykset jäivät voimaan muuttamattomina.

"Mikäli elinkeinonharjoittaja on laskuttanut 1 §:n [1 momentin] b tai c kohdassa tarkoitetun suoritteen osalta korvauksen ja on näin ollen velvollinen suorittamaan liikevaihtoveroa, vähennysoikeus koskee kyseisestä suoritteesta maksettavaa liikevaihtoveroa."

15. Siten aterioiden ja juomien tarjoaminen jätettiin 1.1.1980 lukien vuoden 1968 kuninkaan päätöksen 1 §:n 1 momentin c kohdan soveltamisalan ulkopuolelle. Päätöksen 3 §:stä tuli 4 §, ja päätökseen lisättiin uusi 3 §, jossa määrättiin aterioiden ja juomien tarjoamisen

jättämisestä liikevaihtoveron vähennysoikeuden ulkopuolelle. Entisessä 3 §:ssä (uusi 4 §) mainittua määrää korotettiin 250 NLG:sta 500 NLG:iin.

16. Kyseisen päätöksen uusien määräysten sanamuoto on siis seuraava:

3 §

”1. Mikäli elinkeinonharjoittaja käyttää tavaroita ja palveluja aterioiden ja juomien tarjoamiseen henkilöstölleen ja elinkeinonharjoittaja on laskuttanut tästä tarjoamisesta vähemmän kuin 2 momentissa määritellyn määrän, elinkeinonharjoittaja ei saa vähentää kuutta prosenttia kyseisen määrän ja laskutetun määrän välisestä erotuksesta.

2. Edellä 1 momentissa tarkoitettu määrä koostuu aterioiden ja juomien liikevaihtoverottomista hankintakustannuksista, korotettuna 25 prosentilla. Mikäli elinkeinonharjoittaja on itse valmistanut ruoat ja juomat, aterioiden ja juomien hankintakustannusten sijasta otetaan huomioon niiden raaka-aineiden hankintakustannukset.”

4 §

”1. Jos kaikkien elinkeinonharjoittajan tilivuoden aikana yhdelle ja samalle henkilölle suorittamien 1 §:n 1 momentin b ja c kohdassa tarkoitettujen suoritteiden hankinta- tai tuotantokustannukset taikka omakustannushinta, ilman niihin sisältyvää liikevaihtoveroa, ja tätä henkilöä koskeva osuus 3 §:n 1 momentissa tarkoitetusta erotuksesta ovat enintään 500 NLG, näitä suoritteita ja kyseistä osuutta mainitusta erotuksesta ei oteta huomioon tätä päätöstä sovellettaessa.

2. Laskettaessa 1 momentissa tarkoitettua kokonaissummaa ei oteta huomioon 3 §:n 1 momentissa tarkoitettua erotusta, mikäli elinkeinonharjoittajan henkilöstölle tarjoamien aterioiden ja juomien osalta vähennysoikeus on suljettu pois 3 §:n nojalla.”

III Pääasiat ja ennakkoratkaisukysymykset

A *Asia C-538/08, X Holding*

17. X Holding osti ajanjakson 1.1.1997–31.12.1999 aikana 34 henkilöautoa autojen jälleenmyyjiltä. Se piti ajoneuvot tietyn ajanjakson ajan ja myi ne sen jälkeen.

18. X Holding vähensi siltä autojen hankinnan yhteydessä laskutetun liikevaihtoveron kokonaisuudessaan. Se suoritti kutakin ajoneuvoa rasittavan liikevaihtoveron liikevaihtoveroilmoituksen antamisen yhteydessä.

19. X Holdingin riidanalaisina vuosina antamien liikevaihtoveroilmoitusten paikkansapitävyyttä koskeva tutkimus aloitettiin 10.7.2001. Verotarkastaja totesi 13.11.2002 päivätyssä kertomuksessaan, että suurinta osaa ostetuista autoista ei ollut käytetty yrityksen tarpeisiin ja että X Holding oli siis vaatinut virheellisesti oikeutta ostoihin sisältyneen veron vähentämiseen. Näin ollen hän teki 887 852 Alankomaiden guldenin (NLG) (402 889 euroa) suuruisen jälkikantopäätöksen.

20. X Holding teki päätöksestä oikaisuvaatimuksen. Verotarkastaja totesi tutkittuaan asian uudelleen, että neljä autoa 34:stä oli hankittu yrityksessä yksinomaan liiketoimintaa varten ja niitä oli käytetty yksinomaan liiketoiminnassa. Näin ollen näiden neljän auton ostoihin sisältyvä vero oli vähennettävissä. Liikevaihtoveron jälkikantopäätöstä alennettiin siis siten, että maksettavan veron määrä oli 856 605 NLG (388 710 euroa).

21. X Holding valitti tästä päätöksestä Gerechtshof te Amsterdamiin. Tämä totesi, että jälkikantopäätöksen kohteena olleita 30:tä autoa oli käytetty sekä liiketoiminnassa että yksityisiin tarkoituksiin. Gerechtshof piti näin ollen edellä mainitun jälkikantopäätöksen voimassa.

22. Hoge Raad der Nederlanden käsittelee Gerechtshofin tuomiosta tehtyä

kassaatiovalitusta ja toteaa, että toisen direktiivin 11 artiklan 4 kohdan mukaan jäsenvaltio sai jättää tiettyjä tavaroita ja palveluja vähennysoikeuden ulkopuolelle, erityisesti tavaroita ja palveluja, joita voitiin käyttää kokonaan tai osittain verovelvollisen tai hänen henkilöstönsä yksityisiin tarpeisiin. Tässä säännöksessä sallittiin siis se, että jäsenvaltio jättää tietyt ajoneuvoluokat vähennysoikeuden ulkopuolelle, mutta siinä ei sallittu sitä, että jäsenvaltiot jättävät vähennysjärjestelmän ulkopuolelle kaikki tavarat siltä osin kuin niitä käytetään verovelvollisen yksityisiin tarpeisiin. Säännöksessä annettu mahdollisuus koskee vain sellaisten kustannusluokkien jättämistä vähennysoikeuden ulkopuolelle, jotka on määritelty tavaran tai palvelun luonteen perusteella eikä sen käyttötarkoituksen tai käyttötapojen perusteella.

23. Hoge Raad on myös huomauttanut, että vuoden 1968 kuninkaan päätöksen 1 §:n 1 momentin c kohdassa vahvistettu vähennysoikeuden rajoitus koskee myös sellaisia tavaroita ja palveluja, jotka on tarkoitettu henkilöstön muihin yksityisiin tarpeisiin, ja luontoisetuja. Koska säännös koskee siltä osin kaikkia henkilöstön yksityiskäyttöön tarkoitettuja tavaroita, tämä vähennysoikeuden rajoitus ei ole kaiken kaikkiaan riittävän täsmällinen vaan liian laaja. Kyseisessä säännöksessä määritellään kuitenkin tietyt tavara- ja palveluluokat tarkemmin. Tämä pätee muun muassa tavaroihin ja palveluihin, joita käytetään yksityiskuljetuksen tarjoamiseen. Tämän säännöksen syntyhistoriasta ilmenee, että kansallinen lainsäätäjä tarkoitti tavaroilla ja palveluilla, joita käytetään yksityiskuljetuksen tarjoamiseen, myös sitä, että verovelvollinen asettaa työntekijänsä käyttöön henkilöauton.

24. Hoge Raad on näin ollen päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko toisen direktiivin 11 artiklan 4 kohtaa ja kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohtaa tulkittava siten, että jäsenvaltio, joka on halunnut käyttää näissä artikloissa annettua mahdollisuutta jättää (edelleen) vähennysoikeuden ulkopuolelle kustannusluokat, joita kuvataan ’yksityiskuljetuksen tarjoamiseksi’, on täyttänyt edellytyksen, jonka mukaan tällaiset tavarat ja palvelut on mainittava riittävän täsmällisesti?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ja 17 artiklan 2 ja 6 kohdan mukaan edellä mainitun kaltainen kansallinen säännös sallittu, kun se on annettu ennen direktiivin voimaantuloa ja sen mukaan verovelvollinen, joka on maksanut arvonlisäveron hankkiessaan tiettyjä tavaroita tai palveluja, joita

käytetään osittain liiketoiminnassa ja osittain yksityiskäyttöön, ei voi vähentää maksamaansa arvonlisäveroa kokonaan vaan ainoastaan siltä osin kuin arvonlisäveron voidaan katsoa liittyvän liiketoimintaan kohdistuvaan käyttöön?"

B *Asia C-33/09, Oracle Nederland*

25. Oracle toimittaa maailmanlaajuisesti tietokantatuotteita yrityksille.

26. Oracle tarjosi toukokuussa 2005 henkilöstölleen maksua vastaan aterioita ja juomia, joiden osalta yritys määritti ostoihin sisältyvän liikevaihtoveron määräksi 3 977 euroa, jonka se ilmoitti veroilmoituksessaan. Saman ajanjakson aikana Oracle hankki DJ-palveluita henkilöstönsä juhlatilaisuuteen ja antoi toimeksiannon asunnon etsimisestä yhdelle työntekijöistään, ja näistä kuluista suoritetun liikevaihtoveron määrät olivat 850 euroa ja 380 euroa. Oracle tarjosi myös liikelahjana golf-kierroksen yrityksensä ulkopuolisille henkilöille, ja tämän osalta yritys ilmoitti toukokuun 2005 veroilmoituksessaan liikevaihtoveron määräksi 256 euroa.

27. Oraclen ja Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooin välinen riita koskee liikevaihtoveroa, joka on maksettava edellisessä kohdassa luetelluista kustannuksista, sillä viimeksi mainittu katsoo, että siinä mainitut kustannusluokat pitäisi liikevaihtoverolain ja vuoden 1968 kuninkaan päätöksen säännösten mukaisesti jättää vähennysoikeuden ulkopuolelle.

28. Oracle riitautti tämän näkemyksen Rechtbank te Haarlemissa, joka hyväksyi kanteen osittain eli siltä osin kuin se koski golfkierroksiin liittyneitä kustannuksia, koska "liikelahjat" ovat riittämättömällä tavalla määritelty luokka, jotta se voisi johtaa vähennysoikeuden rajoituksiin. Rechtbank te Haarlem hylkäsi kanteen muilta osin.

29. Sekä Oracle että Alankomaiden veroviranomaiset valittivat Rechtbank te Haarlemin tuomiosta.

30. Oracle on väittänyt tässä yhteydessä erityisesti, että Alankomaiden lainsäädännön sovellettavat säännökset, joissa evätään kyseisiä tavaroita ja palveluja rasittavan arvonlisäveron vähennysoikeus tai rajoitetaan sitä, eivät ole toisen direktiivin 11 artiklan 4 kohdan ja kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan mukaisia. Alankomaiden veroviranomaiset ovat puolestaan vedonneet siihen, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden poissulkeminen perustuu kansalliseen säännökseen, joka on annettu ennen kuudennen direktiivin voimaantuloa mutta jota edelleen sovelletaan kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa jäsenvaltioille annetun mahdollisuuden mukaisesti.

31. Gerechtshof te Amsterdam on näin ollen lykännyt asian käsittelyä ja esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko toisen direktiivin 11 artiklan 4 kohtaa ja kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohtaa tulkittava siten, että jäsenvaltio, joka on halunnut käyttää näissä artikloissa annettua mahdollisuutta jättää (edelleen) vähennysoikeuden ulkopuolelle kustannusluokat, joita kuvataan seuraavasti:

– ’aterioiden ja juomien tarjoaminen elinkeinonharjoittajan henkilöstölle’,

– ’liikelahjojen tai muunlaisten lahjoitusten antaminen henkilöille, mikäli silloin, jos kyseisiä lahjoja tai lahjoituksia koskeva liikevaihtovero laskutettaisiin heiltä, veroa ei otettaisi kokonaisuudessaan tai pääasiallisesti huomioon vähennyskelpoisena’,

– ’asunnon hankkiminen elinkeinonharjoittajan henkilöstölle’,

– ’vapaa-ajan toiminnan tarjoaminen elinkeinonharjoittajan henkilöstölle’,

on täyttänyt edellytyksen, jonka mukaan tällaiset tavarat ja palvelut on mainittava riittävän täsmällisesti?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi yhden edellä mainitun luokan osalta, onko kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ja 17 artiklan 2 ja 6 kohdan mukaan mahdollista soveltaa sellaista tässä asiassa tarkasteltavana olevan kaltaista kansallista lainsäädäntöä, joka on annettu ennen kyseisen direktiivin voimaantuloa ja jonka perusteella verovelvollinen ei voi vähentää tiettyjen tavaroiden ja palvelujen hankinnan yhteydessä maksamaansa liikevaihtoveroa kokonaan, koska niiden osalta on

laskutettu liikevaihtoverollinen korvaus, mutta verovelvollinen voi vähentää veron tästä suorituksesta maksettavan veron määrän mukaisesti?

3) Jos tavaroiden ja palvelujen luokan riittävän täsmällistä määrittelyä koskeva edellytys täyttyy aterioiden ja juomien tarjoamisen osalta, onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan vastaista tehdä voimassa oleviin vähennysoikeuden rajoituksiin sellainen muutos, jonka lähtökohtaisesti oletetaan kaventavan rajoitusten soveltamisalaa mutta jonka yhteydessä ei voida kuitenkaan sulkea pois sitä mahdollisuutta, että jonakin vuonna jossakin yksittäisessä tapauksessa vähennysoikeuden rajoitusten soveltamisala laajenee, etenkin kun otetaan huomioon muutetun järjestelmän kiinteämääräisyys?"

IV Asian käsittely unionin tuomioistuimessa

32. Kreikan ja Alankomaiden hallitukset sekä Euroopan yhteisöjen komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia asioissa C-538/08 ja C-33/09 Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 23 artiklan mukaisesti. Myös Oracle on esittänyt kirjallisia huomautuksia asiassa C-33/09.

33. Asiat C-538/08 ja C-33/09 yhdistettiin tuomioistuimen presidentin 17.6.2009 antamalla määräyksellä suullista käsittelyä ja tuomion antamista varten.

34. Oracle, Kreikan ja Alankomaiden hallitukset sekä komissio esittivät suulliset lausumat 3.12.2009 pidetyssä istunnossa.

V Oikeudellinen arviointi

35. Koska asiassa C-33/09 esitetyt kaksi ensimmäistä kysymystä poikkeavat sanamuodoltaan asiassa C-538/08 esitetyistä kysymyksistä vain pääasioiden kohteena olevien tavaroiden ja palvelujen välisen eron osalta, ne on mielestäni tutkittava yhdessä.

Ainoastaan asiassa C-33/09 esitetty kolmas kysymys ansaitsee erillisen tarkastelun.

A *Molemmissa asioissa esitetyt ensimmäiset kysymykset*

36. Kansalliset tuomioistuimet tiedustelevat ensimmäisillä kysymyksillään, onko toisen direktiivin 11 artiklan 4 kohtaa ja kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toista alakohtaa tulkittava siten, että jäsenvaltio voi niiden perusteella jättää kansallisessa lainsäädännössään, jota sovellettiin ennen kuudennen direktiivin voimaantuloa, siinä luetellut eri tavara- tai palveluluokat ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle, kun otetaan huomioon näiden luokkien sanamuoto.

37. Aluksi on muistutettava siitä, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa nimenomaisin ja täsmällisin sanamuodoin ilmaistua arvonlisäveron vähennysoikeuden periaatetta on kuitenkin lievennetty kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa olevalla poikkeussäännöksellä. Jäsenvaltiot saavat kyseisen säännöksen nojalla pitää voimassa kyseisen direktiivin voimaan tullessa olemassa olleet vähennysoikeuden poissulkemista koskevat säännöksensä siihen asti, kun neuvosto antaa tässä artiklassa tarkoitetut säännökset.[3]

38. Koska neuvosto ei ole kuitenkaan hyväksynyt yhtään ehdotuksista, joita komissio on esittänyt sille kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan ensimmäisen alakohdan nojalla, jäsenvaltiot voivat pitää voimassa olemassa olevan lainsäädäntönsä, joka koskee arvonlisäveron vähennysoikeuden poissulkemista, kunnes yhteisön lainsäätäjä vahvistaa poissulkemista koskevan yhteisön säännöstön ja toteuttaa siten kansallisen arvonlisäverolainsäädännön vähittäisen yhdenmukaistamisen. Yhteisön oikeuteen ei ole tähän mennessä siis sisältynyt minkäänlaista säännöstä, jossa lueteltaisiin kustannukset, jotka jäävät arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle.[4]

39. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toiseen alakohtaan sisältyy toisin sanoen standstill-säännös, jossa säädetään sellaisten arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevien kansallisten rajoitusten voimassa pitämisestä,

3 – Ks. vastaavasti asia C-409/99, Metropol ja Stadler, tuomio 8.1.2002 (Kok., s. I-81, 43 ja 44 kohta); asia C-371/07, Danfoss ja AstraZeneca, tuomio 11.12.2008 (Kok., s. I-9549, 27 ja 28 kohta); asia C-74/08, PARAT Automotive Cabrio, tuomio 23.4.2009 (Kok., s. I-3459, 17 ja 21 kohta) ja asia C-460/07, Puffer, tuomio 23.4.2009 (Kok., s. I-3251, 83 kohta).

4 – Ks. esim. asia C-345/99, komissio v. Ranska, tuomio 14.6.2001 (Kok., s. I-4493, 20 kohta) ja em. asia Danfoss ja AstraZeneca, tuomion 29 kohta.

joita sovellettiin ennen kuudennen direktiivin voimaantuloa.[5]

40. Kuten oikeuskäytännössä on myös täsmennetty, kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa edellytetään kuitenkin, että vähennysoikeuden rajoitukset, jotka jäsenvaltiot saavat kyseisen säännöksen nojalla pitää voimassa, olivat lainmukaisia kuudetta direktiiviä edeltäneen toisen direktiivin nojalla.[6]

41. Vaikka toisen direktiivin 11 artiklan 1 kohdalla säädettiin otettavaksi käyttöön vähennysoikeus, saman artiklan 4 kohdassa säädettiin, että jäsenvaltiot saivat jättää tiettyjä tavaroita ja palveluja vähennysoikeuden ulkopuolelle, etenkin sellaisia, joita voidaan käyttää yksinomaan tai osittain verovelvollisen tai sen henkilöstön yksityisiin tarpeisiin.[7]

42. Kansalliset tuomioistuimet pohtivat tässä yhteydessä, määriteltiinkö Alankomaiden lainsäädännössä, joka oli voimassa ennen kuudennen direktiivin voimaantuloa (eli ennen päivämäärää 1.1.1978), riittävän täsmällisesti tietyt tavarat ja palvelut, joita koskevat kustannukset jätetään siinä arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle.

43. Vaikka lähtökohtaisesti ei ole unionin tuomioistuimen asiana tulkita ennakkoratkaisupyynnön yhteydessä kansallista lainsäädäntöä sen määrittämiseksi, oliko sen sisältö kuudennen direktiivin voimaantulohetkellä kyseisen direktiivin ja toisen direktiivin mukainen, unionin tuomioistuin voi kansallisten tuomioistuinten kanssa harjoittamansa yhteistyön nimissä antaa ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle kaikki hyödyllisen vastauksen antamiseksi tarpeellisiksi katsomansa ohjeet.[8]

44. Tässä tapauksessa on täsmennettävä, mitä on tulkittava tarkoitettavan toisen direktiivin 11 artiklan 4 kohdassa ja oikeuskäytännössä mainituilla *tietyillä* tavaroilla ja palveluilla.

45. Yhteisöjen tuomioistuin totesi tältä osin edellä mainitussa asiassa Royscot ym. antamassaan tuomiossa, että Yhdistynyt kuningaskunta oli menetellyt perustellusti

5 – Ks. vastaavasti esim. em. asia Danfoss ja AstraZeneca, tuomion 30 kohta ja asia C-414/07, Magoora, tuomio 22.12.2008 (Kok., s. I-10921, 35 kohta).

6 – Ks. asia C-305/97, Royscot ym., tuomio 5.10.1999 (Kok., s. I-6671, 21 kohta).

7 – Ks. vastaavasti em. asia Royscot ym., tuomion 22 kohta ja em. asia PARAT Automotive Cabrio, tuomion 29 kohta.

8 – Ks. vastaavasti em. asia Magoora, tuomion 32 ja 33 kohta.

käyttäessään toisen direktiivin 11 artiklan 4 kohtaan perustuvaa mahdollisuutta jättämällä vähennysoikeuden ulkopuolelle tiettyjä tavaroita, kuten henkilöautot, vaikka kyseiset kustannukset olivat puhtaasti liiketoimintaan liittyviä.[9]

46. Yhteisöjen tuomioistuin arvioi siten tavaroiden (tai palvelujen) luonnetta yksilöidäkseen kustannukset, jotka saadaan toisen direktiivin 11 artiklan 4 kohdan nojalla jättää vähennysoikeuden ulkopuolelle, eikä ottanut tässä selvityksessä huomioon näiden tavaroiden (tai palvelujen) käyttötarkoitukseen liittyvää perustetta eli sitä, käytetäänkö niitä liiketoiminnassa ja/tai yksityisiin tarkoituksiin.

47. Yhteisöjen tuomioistuin omaksui tämän edellä mainitussa asiassa Royscot esittämänsä tulkinnan olennaisilta osin myös asiassa Uudenkaupungin kaupunki antamassaan tuomiossa.[10] Yhteisöjen tuomioistuin päätteli näet viimeksi mainitussa tuomiossa edellä mainitussa asiassa Royscot ym. antamansa tuomion 21–25 kohdasta – jotka siis koskivat toisen direktiivin 11 artiklan 4 kohdan tulkintaa –, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan syntyhistorian tarkastelu osoittaa, että sitä mahdollisuutta, joka jäsenvaltioille on annettu kyseisen säännöksen toisessa alakohdassa, sovelletaan ainoastaan ”vähennysoikeuden rajoitusten voimassa pitämiseen sellaisten kustannusluokkien osalta, jotka on määritelty viittaamalla *hankitun tavaran tai palvelun luonteeseen*, eikä viittaamalla kyseisen tavaran tai palvelun käyttötarkoitukseen tai -tapoihin”.[11]

48. Komissio esitti kirjallisissa huomautuksissaan sekä Alankomaiden ja Kreikan hallitukset istunnossa kysymyksen siitä, sulkeeko tämä tavaroiden tai palvelujen määritteleminen niiden luonteen perusteella pois muut perusteet. Nämä osapuolet esittivät näet, että edellä mainitussa asiassa PARAT Automotive Cabrio annetun tuomion 28 kohdassa tunnustettiin, että arvonlisäveron vähennysoikeuden poissulkeminen voitaisiin perustella myös viittaamalla asianomaisten tavaroiden tai palvelujen kohteeseen tai tarkoitukseen, mikä merkitsisi kehitysaskelta verrattuna edellä mainitussa asiassa Uudenkaupungin kaupunki annettuun tuomioon liittyvään oikeuskäytäntöön. Näiden osapuolten mukaan tästä edellä mainitussa asiassa PARAT Automotive Cabrio annetusta tuomiosta seuraisi asiassa C-33/09, että arvonlisäveron vähennysoikeuden poissulkeminen voisi olla perusteltavissa Alankomaiden lainsäädännössä tarkoitetun liikelahjojen luokan osalta.

49. Katson omalta osaltani, että komissio sekä Alankomaiden ja Kreikan hallitukset

9 – Ks. em. asia Royscot ym., tuomion 23 ja 25 kohta. Ks. myös asia C-434/03, Charles ja Charles-Tijmens, tuomio 14.7.2005 (Kok., s. I-7037, 34 kohta).

10 – Asia C-184/04, tuomio 30.3.2006 (Kok., s. I-3039).

11 – Sama asia, tuomion 49 kohta (kursivointi tässä).

pyrkivät johtamaan edellä mainitussa asiassa PARAT Automotive Cabrio annetun tuomion 28 kohdasta seurauksia, jotka ylittävät kyseisen tuomion todellisen sisällön. Jäljempänä esittämistäni syistä arvioin näet, että tätä tuomiota ei voida tulkita siten kuin komissio sekä Alankomaiden ja Kreikan hallitukset väittävät nyt käsiteltävissä asioissa.

50. Muistutettakoon, että edellä mainitussa asiassa PARAT Automotive Cabrio annetun tuomion 28 kohdassa käsiteltiin kysymystä, joka koski kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan tulkintaa, ja todettiin, että tämän säännöksen ”ei voida katsoa antavan jäsenvaltiolle mahdollisuutta pitää edelleen voimassa arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoitusta, joka on yleisesti sovellettavissa mihin tahansa tavaranhankintoihin liittyviin kustannuksiin niiden luonteesta *tai kohteesta* riippumatta”.[12]

51. Todettakoon jo sen sanamuodon perusteella, että toisin kuin komissio on esittänyt kirjallisissa huomautuksissaan mutta samalla tavoin kuin se on myöntänyt istunnossa vastauksena unionin tuomioistuimen tätä koskevaan täsmälliseen kysymykseen, ilmaisulla ”kohde” ei viitata ”tavaraan” vaan tavaranhankintoihin liittyviin kustannuksiin. Tämä ilmenee luettaessa oikeudenkäyntikielen mukaista tuomion versiota sekä esimerkiksi ranskan- ja italiankielisiä versioita.[13] Tämä tulkinta on ymmärrettävissä myös, kun otetaan huomioon edellä mainitussa asiassa PARAT Automotive Cabrio annetun tuomion 27 kohta, jossa viitataan kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan ensimmäisessä alakohdassa mainittujen kustannusten luetteloon, joka pitäisi kyseisen säännöksen mukaan joka tapauksessa jättää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle, eli erityisesti ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset. Nämä kaksi viimeksi mainittua kustannustyyppiä määritellään näet selvästi niiden kohteen perusteella. Tämä selittää näin ollen kyseisen tuomion 28 kohdassa tehdyn viittauksen kustannuksen kohteeseen.

52. Tästä täsmennyksestä riippumatta erityisesti se asiayhteys, johon edellä mainitussa asiassa PARAT Automotive Cabrio annetun tuomion 28 kohta kuuluu, samoin kuin kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan ja toisen direktiivin 11 artiklan 4 kohdan välinen suhde ovat minulle syy katsoa, että ilmaisun ”kohde” lisäämistä ei pitäisi tulkita tuomioistuimen haluksi liittää toisen direktiivin 11 artiklan 4 kohdassa tarkoitettujen tiettyjen tavaroiden ja palvelujen määrittelemiseen niiden luonteen mukaan perustetta, jossa nojaudutaan tavaroiden tai palvelujen taikka tavaroiden tai palvelujen hankintoihin liittyvien kustannusten kohteeseen (jolla tarkoitettaisiin niiden tarkoitusta).

12 – Kursivointi tässä.

13 – Italiankielinen versio on erityisen selvä tältä osin: ”– – a qualunque spesa legata all'acquisto di beni, indipendentemente dalla sua natura o dal suo oggetto”.

53. Aluksi on näet muistutettava siitä, että edellä mainitussa asiassa PARAT Automotive Cabrio käsiteltävänä oli erityisesti kysymys siitä, oliko yleisluonteinen kansallinen toimenpide, joka oli toteutettu ennen Unkarin tasavallan liittymistä Euroopan unioniin ja jossa jätettiin julkisista varoista saadulla avustuksella rahoitettujen tavaroiden ostoihin sisältyvä arvonlisävero kokonaan vähennysoikeuden ulkopuolelle, kuudennen direktiivin 17 artiklan mukainen. Kun otetaan huomioon kaiken tyyppisiä tavaroita koskeneen kansallisen toimenpiteen yleisluonteisuus, esiin ei johdonmukaisesti tarkasteltuna tullut millään tavoin kysymys siitä, kuten nyt käsiteltävissä asioissa, oliko kansallisessa lainsäädännössä tarkoitettu tavaroiden tai palvelujen luokka määritelty riittävän täsmällisesti.

54. Tämän jälkeen on tärkeää täsmentää, että edellä mainitussa asiassa PARAT Automotive Cabrio annetun tuomion 28 kohdassa tulkitaan vain kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toista alakohtaa eikä siinä käsitellä kysymystä toisen direktiivin 11 artiklan 4 kohdassa tarkoitetun ilmaisun ”tietyt tavarat ja palvelut” tulkinnasta.

55. Tätä tulkintaa tukee mielestäni kyseisen tuomion 29 kohta, jossa muistutetaan siitä, että säännöksen syntyhistoria osoittaa ”yhteisön lainsäätäjän jatkuvia pyrkimyksiä sallia ainoastaan tiettyjen tavaroiden tai palvelujen sulkeminen vähennysoikeuden ulkopuolelle ja olla hyväksymättä tämän sääntelyn poissulkemista yleisesti”.

56. Kuten olen jo korostanut tämän ratkaisuehdotuksen 40 ja 41 kohdassa, kun nyt käsiteltävien asioiden kohteena olevan kaltaisessa ennen kuudennen direktiivin antamista annetussa kansallisessa lainsäädännössä säädetään arvonlisäveron vähennysoikeuden poissulkemisesta, sen on kuuluttava kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan soveltamisalaan, minkä lisäksi on niin, että, jotta se voitaisiin hyväksyä, sen pitäisi myös olla toisen direktiivin ja erityisesti sen 11 artiklan 4 kohdan mukainen, sellaisena kuin sitä sovellettiin kyseisen lainsäädännön antamishetkellä.

57. Tästä seuraa mielestäni, että edellä mainitussa asiassa PARAT Automotive Cabrio annetun tuomion 28 ja 29 kohta merkitsevät yksinkertaisesti sitä, että vaikka kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus jättää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle kustannukset, joiden luonne tai kohde on määritelty, tämä ei vapauta niitä toisen direktiivin 11 artiklan 4 kohdasta suoraan tai välillisesti johtuvasta velvoitteesta täsmentää riittävällä tavalla näihin kustannuksiin

liittyvien tavaroiden tai palvelujen luonne, koska muutoin vähennysoikeusjärjestelmää koskevan poikkeussäännöksen soveltamisalaa laajennettaisiin suhteettomasti.[14]

58. Näin ollen asiassa Uudenkaupungin kaupunki annettuun tuomioon liittyvän oikeuskäytännön mukaisesti pääasioissa on selvitettävä, onko riidanalaisessa lainsäädännössä ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle jätetyt kustannusluokat määritelty riittävän täsmällisesti eli onko ne rajattu hankittujen tavaroiden tai palvelujen luonteen perusteella.

59. Todettakoon yleisesti, että vuoden 1968 kuninkaan päätös koskee siinä vähennysoikeuden ulkopuolelle jätettyjen erityisten luokkien lisäksi myös tavaroita ja palveluja, joita käytetään kaikkiin muihin yrityksen henkilöstön yksityisiin tarpeisiin. Tämän sanamuodon mukaan rajoitus näyttäisi perustuvan pikemminkin tavaroiden tai palvelujen yksityiskäyttöön kuin niiden luonteeseen, eikä se näin ollen täytä toisen direktiivin 11 artiklan 4 kohdan vaatimuksia, sellaisena kuin yhteisöjen tuomioistuin on sitä tulkinnut.

60. Kuten Kreikan hallitus on huomauttanut kirjallisissa huomautuksissaan, pääasiat eivät kuitenkaan koske tähän yleiseen luokkaan kuuluvia tavaroita tai palveluja vaan tavaroita tai palveluja, joita verovelvollinen käyttää henkilöstönsä rajatumpiin tarpeisiin, jotka on täsmennetty vuoden 1968 kuninkaan päätöksessä luetelluissa muissa luokissa.

61. On siis tutkittava, ovatko nämä luokat riittävän täsmällisiä toisen direktiivin 11 artiklan 4 kohdan vaatimusten kannalta.

62. Asian C-538/08 osalta kyseinen luokka on vuoden 1968 kuninkaan päätöksen 1 §:n 1 momentin c kohdassa tarkoitettu luokka, joka koskee tavaroita tai palveluja, joita työnantaja käyttää tarjotakseen henkilöstölleen henkilökohtaisen kuljetusvälineen (”yksityiskuljetuksen tarjoaminen”).

14 – Toinen direktiivi on edelleen välittömästi merkityksellinen sellaisten Euroopan yhteisön perustajina olleiden jäsenvaltioiden ja ennen päivämäärää 1.1.1978 siihen liittyneiden jäsenvaltioiden osalta, jotka ovat antaneet lainsäädäntönsä, jossa oikeus arvonlisäveron vähentämiseen evätään, silloin kun toinen direktiivi oli yhä voimassa. Sitä vastoin sellaisten jäsenvaltioiden osalta, jotka liittyivät Euroopan yhteisöön sen jälkeen kun toinen direktiivi oli kumottu kuudennella direktiivillä, perusteen ”tietyt tavarat ja palvelut” soveltaminen on vain välillistä tai se toisin sanoen sisältyy kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan soveltamisedellytyksiin.

63. Kansallisen tuomioistuimen mukaan tämän säännöksen syntyhistorian tarkastelu osoittaa selvästi, että kansallinen lainsäätäjä on halunnut sisällyttää siihen sekä tavarat ja palvelut, joita käytetään henkilökohtaisen kuljetusvälineen tarjoamiseen henkilöstölle, että sen, että verovelvollinen antaa auton henkilöstönsä käyttöön.

64. Korostettakoon, että tämä luokka on kahdessa mielessä laajempi kuin luokka, jota käsiteltiin edellä mainitussa asiassa Royscot ym. annetussa tuomiossa, jossa todettiin kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan kanssa yhteensopivaksi autojen ostosta suoritettavan arvonlisäveron jättäminen vähennysoikeuden ulkopuolelle. Yhtäältä näet vuoden 1968 kuninkaan päätöksen 1 §:n 1 momentin c kohdassa tarkoitettu luokka sisältää tavarat tai palvelut, joita käytetään henkilökohtaisen kuljetusvälineen tarjoamiseen. Toisaalta tämä luokka ei sisällä ainoastaan henkilöautoja, vaan se voi sisältää myös, kuten kansallinen tuomioistuin on huomauttanut, ajoneuvon antamisen verovelvollisen henkilöstön kuljettamiseksi kotoa työpaikalle.

65. Tämä ei näin ollen merkitse sitä, että kyseinen luokka olisi määritelty liian yleisluonteisesti.

66. Ensinnäkään ei ole mitään vaaraa siitä, että tämä luokka voisi johtaa siihen, että kaikki tai lähes kaikki tavarat tai palvelut jäisivät vähennysoikeuden ulkopuolelle ja että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan mukaiselta yleiseltä järjestelmältä vietäisiin sisältö.[15]

67. Kun toiseksi henkilökohtaisen kuljetusvälineen antaminen verovelvollisen henkilöstön käyttöön sisältyy sellaisenaan kyseiseen luokkaan, tämä luokka on kiistatta riittävän täsmällinen kuvaus tavaroista, joihin pääasian kohteena olevat riidanalaiset kustannukset liittyvät, sillä kuten muistetaan, pääasia koskee verovelvollisen osittain henkilöstönsä yksityiskäyttöön tarkoittamiensa autojen oston yhteydessä suorittaman arvonlisäveron vähennysoikeuden poissulkemista.

68. Katson myös asian C-33/09 kohteena olevien luokkien osalta, että luokka, joka koskee ”aterioiden ja juomien tarjoamista elinkeinonharjoittajan henkilöstölle”, ja luokka, joka koskee ”asunnon hankkimista elinkeinonharjoittajan henkilöstölle”, vastaavat riittävällä tavalla toisen direktiivin 11 artiklan 4 kohdan vaatimuksia.

15 – Ks. tästä esim. em. asiat Royscot ym., tuomion 24 kohta ja Charles ja Charles-Tijmens, tuomion 33 kohta.

69. Yhtäältä – ja toisin kuin Oracle on esittänyt tässä samassa asiassa aterioiden ja juomien tarjoamista koskevan luokan osalta – tähän luokkaan kuuluvia tavaroita tai palveluita ei mielestäni tarvitse yksilöidä ja/tai luetella tyhjentävästi. Kun otetaan kansallisen tuomioistuimen antamat tiedot huomioon, on selvää, että tähän luokkaan kuuluvat elintarvikkeet sekä tavarat ja palvelut, joita käytetään aterioiden ja juomien valmistamiseen. Tämä tavaroiden tai palvelujen luokka on näin ollen mielestäni riittävällä tavalla yksilöitävissä ja on määritelty implisiittisesti niiden luonteen mukaan.

70. Huomautettakoon lisäksi, että edellä mainitussa asiassa Danfoss ja AstraZeneca annetussa tuomiossa ei viitattu periaatteelliseen esteeseen, joka koskisi sitä, että ”yrityksen omistajan ja henkilöstön ateriatarjoilua” koskevan vastaavia ostoja ja toimenpiteitä rasittavan arvonlisäveron vähennysoikeuden poissulkeminen kuuluisi kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa säädetyn poikkeuksen soveltamisalaan.

71. Toisaalta yhdyn kansallisen tuomioistuimen tekemään arviointiin, joka koskee luokkaa ”asunnon hankkiminen elinkeinonharjoittajan henkilöstölle”, joka sisältää, kuten kansallinen tuomioistuin on todennut, asunnon tarjoamisen työnantajan työntekijän käyttöön sellaisenaan mutta myös kustannukset, joita aiheutuu turvautumisesta edustajan tai välittäjän palveluihin, jotka mahdollistavat tällaisen tarjoamisen. Kyseessä on tässäkin tapauksessa mielestäni riittävällä tavalla implisiittisesti asianomaisten tavaroiden ja palvelujen luonteen perusteella määritelty luokka.

72. Minulla on sitä vastoin vakavia epäilyksiä siitä, onko kaksi muuta riidanalaista luokkaa määritelty riittävällä tavalla, eli luokka, joka koskee vuoden 1968 kuninkaan päätöksen 1 §:n 1 momentin c kohdassa tarkoitettua ”vapaa-ajan toiminnan tarjoamista [verovelvollisen] henkilöstölle”, ja luokka, jonka kohteena on kyseisen kuninkaan päätöksen 1 §:n 1 momentin b kohdassa tarkoitettu ”liikelahjojen tai muunlaisten lahjoitusten antaminen henkilöille, mikäli silloin, jos kyseisiä lahjoja tai lahjoituksia koskeva liikevaihtovero laskutettaisiin heiltä, veroa ei otettaisi kokonaisuudessaan tai pääasiallisesti huomioon vähennyskelpoisena”.

73. Nämä luokat näet määritellään niiden kohteen eli niiden tarkoituksen mukaan ilman että lisäksi rajattaisiin tai voitaisiin rajata objektiivisesti asianomaisten tavaroiden tai palvelujen luonne edes yleisellä tasolla. Toisin kuin Alankomaiden hallitus on esittänyt kirjallisissa huomautuksissaan,

ei ole etenkään mitään indisiota, jonka perusteella voitaisiin väittää, että liikelahjojen luokka koskisi vain ylellisyystuotteita. Tätä väitettä näyttäisi päinvastoin heikentävän vuoden 1968 kuninkaan päätöksen 1 §:n 2 momentti, jossa täsmennetään, että ”liikelahjat” tai ”muut lahjoitukset” käsittävät ”kaikki sellaiset suoritteet, joita elinkeinonharjoittaja liiketoiminnassaan tai avokätisyydestä suorittaa toisten hyväksi”.

74. Edellä esitetyn perusteella katson, että toisen direktiivin 11 artiklan 4 kohtaa ja kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohtaa on tulkittava siten, että jäsenvaltio, joka on käyttänyt näissä artikloissa annettua mahdollisuutta jättää vähennysoikeuden ulkopuolelle kustannusluokat, joita kuvataan seuraavasti:

– ”yksityisen kuljetuksen tarjoaminen elinkeinonharjoittajan henkilöstölle”,

– ”aterioiden ja juomien tarjoaminen elinkeinonharjoittajan henkilöstölle”,

– ”asunnon hankkiminen elinkeinonharjoittajan henkilöstölle”,

on täyttänyt edellytyksen, jonka mukaan sen on määriteltävä riittävällä tavalla tavaroiden ja/tai palvelujen luokka edes implisiittisesti kyseisten tavaroiden ja/tai palvelujen luonteen perusteella.

Tätä edellytystä ei sitä vastoin täytä se, että jäsenvaltio jättää vähennysoikeuden ulkopuolelle ostoihin sisältyvän arvonlisäveron, joka liittyy kustannusluokkiin, joita kuvataan seuraavasti:

– ”vapaa-ajan toiminnan tarjoaminen elinkeinonharjoittajan henkilöstölle”,

– ”liikelahjojen tai muunlaisten lahjoitusten antaminen henkilöille, mikäli silloin, jos kyseisiä lahjoja tai lahjoituksia koskeva liikevaihtovero laskutettaisiin heiltä, veroa ei otettaisi kokonaisuudessaan tai pääasiallisesti huomioon vähennyskelpoisena”.

B *Molemmissa asioissa esitetyt toiset kysymykset*

75. Kansalliset tuomioistuimet tiedustelevat toisilla kysymyksillään, jotka ovat sanamuodoltaan samanlaisia, pääasiallisesti sitä, onko

siinä tapauksessa, että arvonlisäveron vähennysoikeuden täydellinen poissulkeminen on sallittua yhden tai useamman ensimmäisiin kysymyksiin annetuissa vastauksissa tutkittujen kustannusluokkien osalta, kuudennen direktiivin säännöksiä tulkittava siten, että ne estävät arvonlisäveron vähennysoikeuden osittaisen poissulkemisen, sellaisena kuin se ilmenee kansallisesta lainsäädännöstä, joka on annettu ennen direktiivin voimaantuloa.

76. Kun otetaan yhtäältä huomioon, että jäsenvaltioille on annettu kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa yleisesti mahdollisuus pitää voimassa kaikki vähennysoikeuden poissulkemiset, joista säädettiin niiden kansallisessa lainsäädännössä ennen kuudennen direktiivin voimaantuloa, ja toisaalta periaate, jonka mukaan ”se, joka kykenee tekemään enemmän, voi tehdä myös vähemmän”, en näe mitään estettä sille, ettei jäsenvaltio voisi rajoittaa arvonlisäveron vähennysoikeuden poissulkemisen soveltamisalaa tällaisen poissulkemisen hyväksymisestä lähtien.

77. Tällainen tulkinta on mielestäni kuudennen direktiivin hengen mukainen. Kun yhteisöjen tuomioistuin on myöntänyt, että kuudennen direktiivin 17 artikla ei estä sitä, että jäsenvaltio kaventaa *kuudennen direktiivin voimaantulon jälkeen* voimassa olevien poissulkemisten ulottuvuutta tai soveltamisalaa, koska niiden poistaminen on kyseisen direktiivin 28 artiklan 4 kohdan tavoitteena,[16] siitä voidaan näet johdonmukaisesti päätellä, että kuudennen direktiivin säännökset ja erityisesti 17 artiklan 2 kohta eivät estä myöskään sitä, että *jo ennen tämän direktiivin voimaantuloa* annetaan kansallista lainsäädäntöä, jolla evätään osittain ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus.

78. Katson siis, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohtaa on tulkittava siten, että sen perusteella on sallittua, että jäsenvaltio pitää voimassa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden osittaisen poissulkemisen tiettyjä tavaroita ja palveluja koskevien kustannusten osalta, kun se on otettu käyttöön ennen kuudennen direktiivin voimaantuloa annetulla kansallisella lainsäädännöllä.

C *Asiassa C-33/09 esitetty kolmas kysymys*

79. Kansallisen tuomioistuimen asiassa C-33/09 esittämä kolmas kysymys koskee

16 – Ks. em. asia komissio v. Ranska, tuomion 21 ja 22 kohta; asia C-409/99, Metropol ja Stadler, tuomio 8.1.2002 (Kok., s. I-81, 45 kohta); em. asia Danfoss ja AstraZeneca, tuomion 32 kohta ja em. asia Magoora, tuomion 36 kohta.

vain erityistä tilannetta, jossa kustannusluokka, joka liittyy vuoden 1968 kuninkaan päätöksen 1 §:n 1 momentin c kohdassa tarkoitettuun ”aterioiden ja juomien tarjoamiseen” verovelvollisen henkilöstölle, on jätetty osittain arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle.

80. Muistutettakoon siitä, että kansallinen tuomioistuin tiedustelee tällä kysymyksellä, onko 17 artiklan 6 kohtaa tulkittava siten, että siinä kielletään jäsenvaltiota tekemästä muutosta arvonlisäveron vähennysoikeuden osittaiseen poissulkemiseen, joka koskee kustannusluokkaa ”aterioiden ja juomien tarjoaminen”, lähtökohtaisesti sen soveltamisalan rajoittamiseksi, jos ei ole mahdotonta, että sillä laajennetaan tietyssä yksittäistapauksessa ja tietyn verovuoden osalta kyseistä rajoitusta muutetun järjestelmän kiinteämääräisyyden vuoksi.

81. On kiistatonta, että vuoden 1968 kuninkaan päätöstä on muutettu kuudennen direktiivin voimaantulon jälkeen kyseisen luokan osalta – joka on mielestäni riittävällä tavalla määritelty, kuten totesin tutkiessani edellä ensimmäisiä ennakkoratkaisukysymyksiä.

82. Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee ja kuten Oraclekin on myöntänyt istunnossa, on myös kiistatonta, että tehdyillä muutoksilla, jotka liittyvät aterioiden ja juomien tarjoamiseen liittyvien kustannusten jättämiseen arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle, on yleisellä tasolla kavennettu kyseisen poissulkemisen ulottuvuutta.

83. Oikeuskäytännössä on katsottu, että tällainen vähennysoikeutta koskevan rajoituksen soveltamisalan kavennus kuuluu kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa säädetyn poikkeuksen soveltamisalaan, vaikka se olisi toteutettu kuudennen direktiivin voimaantulon jälkeen.[17] Kuten olen jo todennut, tällaisen kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa säädetystä arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevasta periaatteesta tehtävän poikkeuksen soveltamisalan kaventaminen on kyseisen direktiivin tavoitteen mukaista.

84. Tätä yleistä arviointia ei mielestäni heikennä se mahdollisuus, johon kansallinen tuomioistuin on viitannut mutta joka on kiistatta merkityksetön pääasian kannalta, että uusi kiinteämääräiseksi vahvistettu osittaisen poissulkemisen järjestelmä, joka on

17 – Em. asiat komissio v. Ranska, tuomion 22 kohta; Danfoss ja AstraZeneca, tuomion 32 kohta; Magoora, tuomion 36 kohta ja Puffer, tuomion 85 kohta.

otettu käyttöön kuudennen direktiivin voimaantulon jälkeen, saattaa poikkeustapauksessa johtaa taloudellisesti epäedullisempaan tulokseen kuin aikaisempi järjestelmä tämän uuden järjestelmän soveltamista koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen vuoksi.

85. Muistutettakoon tässä yhteydessä, että kansallisen tuomioistuimen ja Alankomaiden hallituksen kirjallisten huomautusten mukaan tällainen tilanne saattaisi syntyä ainoastaan siinä tapauksessa, että verovelvollinen tarjoaisi aterioita ja juomia henkilöstölleen osallistumatta niiden valmistamiseen ja tarjoilemiseen, samalla kun se ylittäisi 500 NLG:n (noin 227 euroa) suuruisen kynnyksen työntekijää kohti saman verovuoden aikana.

86. Yksistään se mahdollisuus, että tällainen tilanne saattaisi syntyä, ei mielestäni voi johtaa siihen, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa säädettyä poikkeusta ei voitaisi soveltaa, koska kuten kansallinen tuomioistuin on todennut, kyseisen direktiivin voimaantulon jälkeen tehty muutos on yleisellä tasolla verovelvollisille edullisempi kuin ennen kyseistä päivämäärää voimassa ollut järjestelmä. Tällaisen yksittäisen tai poikkeuksellisen tapauksen olemassaolo, vaikka se osoitettaisiinkin todeksi, ei näet vaikuta periaatteeseen, jonka mukaan kuudennen direktiivin voimaantulon jälkeen toteutettu kansallisen lainsäädännön muutos on kaventanut aikaisemmin voimassa olleiden rajoitusten soveltamisalaa.

87. Katson sitä vastoin, kuten komissio on perustellusti huomauttanut, että kansallisen tuomioistuimen, jonka käsiteltävänä olisi kansallisen tuomioistuimen mainitsema poikkeuksellinen ja tällä hetkellä hypoteettinen tapaus, pitäisi yhteisöjen oikeuteen perustuvan velvollisuutensa mukaisesti tulkita kansallisen lainsäädäntönsä säännöksiä mahdollisuuksien mukaan kuudennen direktiivin sanamuodon ja tarkoituksen mukaisesti, jotta direktiivillä tavoiteltavat tulokset saavutettaisiin.[18]

88. Katson näin ollen, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohtaa on tulkittava siten, että siinä sallitaan se, että jäsenvaltio tekee kyseisen direktiivin voimaantulon jälkeen muutoksen arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevaan rajoitukseen, joka liittyy esimerkiksi, kuten pääasiassa, siihen, että verovelvollinen tarjoaa aterioita ja juomia henkilöstölleen, ja jolla pyritään lähtökohtaisesti kaventamaan rajoituksen soveltamisalaa, vaikka ei ole mahdotonta, että sillä laajennetaan tietyssä yksittäistapauksessa ja tietyn verovuoden osalta, joilla ei ole merkitystä pääasian kannalta, tämän rajoituksen soveltamisalaa muutetun järjestelmän kiinteämääräisyyden vuoksi.

18 – Ks. erityisesti tästä velvoitteesta em. asia Magoora (tuomion 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

VI Ratkaisuehdotus

89. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Hoge Raad der Nederlandenin ja Gerechtshof te Amsterdamin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

”1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja yksityiskohtaiset soveltamissäännöt – 11.4.1967 annetun toisen neuvoston direktiivin 67/228/ETY 11 artiklan 4 kohtaa ja jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 6 kohtaa on tulkittava siten, että jäsenvaltio, joka on käyttänyt näissä artikloissa annettua mahdollisuutta jättää vähennysoikeuden ulkopuolelle kustannusluokat, joita kuvataan seuraavasti:

– ’yksityiskuljetuksen tarjoaminen elinkeinonharjoittajan henkilöstölle’,

– ’aterioiden ja juomien tarjoaminen elinkeinonharjoittajan henkilöstölle’,

– ’asunnon hankkiminen elinkeinonharjoittajan henkilöstölle’,

on täyttänyt edellytyksen, jonka mukaan sen on määriteltävä riittävällä tavalla tavaroiden ja/tai palvelujen luokka edes implisiittisesti kyseisten tavaroiden ja/tai palvelujen luonteen perusteella.

Tätä edellytystä ei sitä vastoin täytä se, että jäsenvaltio jättää vähennysoikeuden ulkopuolelle ostoihin sisältyvän arvonlisäveron, joka liittyy kustannusluokkiin, joita kuvataan seuraavasti:

– ’vapaa-ajan toiminnan tarjoaminen elinkeinonharjoittajan henkilöstölle’,

– ’liikelahjojen tai muunlaisten lahjoitusten antaminen henkilöille, mikäli silloin, jos kyseisiä lahjoja tai lahjoituksia koskeva liikevaihtovero laskutettaisiin heiltä, veroa ei otettaisi kokonaisuudessaan tai pääasiallisesti huomioon vähennyskelpoisena’.

2) Kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohtaa on tulkittava siten, että sen perusteella on sallittua, että jäsenvaltio pitää voimassa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden osittaisen poissulkemisen tiettyjä tavaroita ja palveluja koskevien kustannusten osalta, kun se on otettu käyttöön ennen kuudennen direktiivin voimaantuloa annetulla kansallisella lainsäädännöllä.

3) Kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohtaa on tulkittava siten, että siinä sallitaan se, että jäsenvaltio tekee kyseisen direktiivin voimaantulon jälkeen muutoksen arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevaan rajoitukseen, joka liittyy

esimerkiksi, kuten asiassa C-33/09, siihen, että verovelvollinen tarjoaa aterioita ja juomia henkilöstölleen, ja jolla pyritään lähtökohtaisesti kaventamaan rajoituksen soveltamisalaa, vaikka ei ole mahdotonta, että sillä laajennetaan tietyssä yksittäistapauksessa ja tietyn verovuoden osalta, joilla ei ole merkitystä pääasian kannalta, tämän rajoituksen soveltamisalaa muutetun järjestelmän kiinteämääräisyyden vuoksi."