JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JEAN MISCHO
7 päivänä kesäkuuta 2001 [1]

1. Vaikka valtion taloudellinen tilanne olisi perustavilta osiltaan terve, jokainen valtiovarainhoitaja voi jossakin vaiheessa joutua vaikeiden kysymysten eteen, kun yksikön päivittäiset juoksevat tulot eivät katakaan niitä menoja, joista sen on vastattava. Näin kävi Italian tasavallallekin, joka nyt joutuu selvittämään yhteisöjen tuomioistuimelle sitä tapaa, jolla se yritti estää tällaisen kassavajeen syntymisen ja jonka vuoksi Euroopan yhteisöjen komissio katsoo sen syyllistyneen jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämiseen.

2. Italian hallitus selitti seuraavaa: "Italian valtion oli vuonna 1993 pakko korjata välitön tulonmenetys, joka seurasi, kun maahantuoduista tavaroista jätettiin kantamatta arvonlisävero tullauksen yhteydessä.

Sen vuoksi katsottiin aiheelliseksi säätää, että tietylle verovelvollisten ryhmälle (nimittäin niille, joiden tuonti yhteisön jäsenvaltioista oli edellisen verovuoden aikana yli 10 prosenttia tuonnin kokonaismäärästä) syntynyt veronpalautussaatava suoritettaisiin valtion joukkovelkakirjoina eikä näitä saatavia siirrettäisi vähennettäviksi seuraavina vuosina.

Veronpalautussaatavan suorittamisella 1.1.1994 lähtien valtion joukkovelkakirjoina tälle verovelvollisten ryhmälle, joka ennen tullirajojen poistamista vastasi välittömien verojen kantamisesta, verohallinto saattoi lisäksi turvata sisäisten tulojen vakauden myös varainhoitovuonna 1993."

3. Italian tasavallan toteuttamat toimenpiteet ilmenevät kahdesta peräjälkeen annetusta säädöksestä. Ensimmäinen niistä on 23.1.1993 annettu asetus (decreto-legge) nro 16 (Gazzetta Ufficiale di Repubblica Italiana; jäljempänä GURI, nro 18, 23.1.1993), joka muunnettiin 24.3.1993 annetuksi laiksi nro 75 (GURI nro 69, 24.3.1993).

4. Tämän lain 11 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Verovelvolliset, joiden muista jäsenvaltioista peräisin olevan rekisteröidyn tuonnin määrä vuonna 1992 ylittää 10 pro-

1 — Alkuperäinen kieli: ranska.

senttia niiden saman vuoden aikana toteuttaman rekisteröidyn liikevaihdon kokonaismäärästä ja jotka ovat arvonlisäveroilmoituksessaan ilmoittaneet vähintään 100 miljoonan liiran suuruisen verosaatavan, eivät voi siirtää tätä saatavaa vähennettäväksi seuraavina vuosina. — — "

Sen 11 §:n 2 momentissa säädetään myös seuraavaa:

"Edellä olevia 10 §:n 1 ja 2 momentin säännöksiä, [eli säännöksiä, jotka koskevat vuosittain annettavien tulo- ja arvonlisäveroilmoitusten nojalla todettujen saatavien suorittamista luovuttamalla valtion joukkovelkakirjoja] — — sovelletaan suoritettaessa tämän pykälän 1 momentissa tarkoitettuja saatavia.

Vaatimus [arvonlisäveron palauttamisesta luovuttamalla valtion joukkovelkakirjoja] on esitettävä 31.3.1993 mennessä; tarkastustoimenpiteet on suoritettava 30.6.1993 mennessä; kullekin saatavalle on laskettava korkoa 31.12.1993 saakka; valtion joukkovelkakirjojen hallinta luovutetaan 1.1.1994; liikkeelle laskettavien velkakirjojen kokonaisarvo ei saa ylittää 7 500:aa miljardia liiraa ja tätä kulua vastaava meno on kirjattava valtiovarainministeriön varainhoitovuoden 1993 budjettiin asianmukaiselle tilille; näiden velkakirjojen luovuttamiseen liittyviä ominaispiirteitä, yksityiskohtaisia sääntöjä ja siinä noudatettavaa menettelyä koskeva valtiovarainministeriön päätös on julkaistava virallisessa lehdessä viimeistään 30.11.1993."

5. Nämä arvonlisäveron palauttamista koskevat yksityiskohtaiset erityissäännöt vahvistettiin 28.6.1995 annetulla asetuksella nro 250 (GURI nro 150, 29.6.1995), joka on muunnettu 8.8.1995 annetuksi laiksi nro 349 (GURI nro 196, 23.8.1995), jonka 3 a §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"23.1.1993 annetun decreto-leggen nro 16, joka on muuttaen muunnettu 24.3.1993 annetuksi laiksi nro 75, 11 §:n 1 momentissa tarkoitettujen verovelvollisten vuodelta 1992 antamiin ilmoituksiin perustuvien, tämän säädöksen voimaantulopäivänä palauttamatta olevien arvonlisäverosaatavien ja niille kertyneiden korkojen suorittamiseksi valtiovarainministeriö valtuutetaan 1.1.1996 laskemaan liikkeeseen vapaasti vaihdettavissa olevia uusia valtion joukkovelkakirjoja, joiden laina-aika on kymmenen vuotta. Näiden velkakirjojen kokonaismäärä ei kuitenkaan saa ylittää 400:aa miljardia liiraa — — ."

6. Lienee syytä palauttaa mieleen, että yhteisön arvonlisäverojärjestelmä perustuu kokonaan periaatteeseen, jonka mukaan verovelvollisella on oikeus vähentää liiketoimistaan kannettavasta verosta arvonlisävero, jonka hän on maksanut tavarantoimittajilleen liiketoimintansa harjoittamisessa tarvittavista tavaroista tai palveluista, mikä poikkeaa olennaisesti monivaiheisten arvonlisäverojen järjestelmästä, jossa verot kannetaan markkinaketjun eri portaissa kasautuvasti.

7. Tämä periaate käy ilmi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräyty-

misperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY [2] (jäljempänä kuudes direktiivi) 17 ja 18 artiklasta.

8. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

"1. Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva veronpalautussaatava syntyy.

2. Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen:

a) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen;

b) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu maahantuoduista tavaroista;

c) arvonlisävero, joka on maksettava 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan ja 6 artiklan 3 kohdan mukaisesti."

9. Kuudennen direktiivin 18 artiklan 4 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jos vähennysten määrä ylittää ilmoituskaudelta maksettavan veron määrän, jäsenvaltiot voivat siirtää ylimenevän osan seuraavalle kaudelle tai palauttaa sen tarkemmin [määrääminsä ehdoin]. *

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin olla siirtämättä tai palauttamatta ylimenevää määrää, jos tämä määrä on merkityksetön."

10. Todettuaan Italian lainsäädännön säännösten rikkovan näitä kuudennen direktiivin artikloja komissio nosti Italian tasavaltaa vastaan nyt käsiteltävänä olevan jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen nro C-78/00, joka saapui yhteisöjen tuomioistuimeen 2.3.2000.

11. Kanteessaan komissio vaatii yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Italian

2 — EYVL L 145, s. 1.

* Lainausta on korjattu yhteisöjen tuomioistuimessa, koska direktiivin suomenkielinen toisinto on epätarkka.

tasavalta ei ole noudattanut kuudennen direktiivin 17 ja 18 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on säätänyt, että tietylle verovelvollisten ryhmälle, jolla on veronpalautussaatava vuodelta 1992, palautetaan arvonlisävero luovuttamalla valtion joukkovelkakirjoja, joiden luovuttaminen on lisäksi viivästynyt, sekä velvoittamaan Italian tasavallan korvaamaan oikeudenkäyntikulut. Italian tasavalta puolestaan katsoo, että kanne on hylättävä.

12. Aivan ensiksi on syytä selvittää, millä tavalla komissio tarkkaan ottaen katsoo Italian tasavallan syyllistyneen kuudennen direktiivin rikkomiseen, sillä asianosaisten oikeudenkäyntiä edeltävässä vaiheessa käymän kirjeenvaihdon perusteella vaikuttaa siltä, että tästä seikasta on ollut jonkin verran epäselvyyttä.

13. Komissio väitti ensinnäkin, että joukkovelkakirjojen luovuttamisella verovelvollisille, joilla on arvonlisäverosaatavia vuodelta 1992, rikotaan nämä luovuttamisolosuhteet huomioon ottaen sääntöä, jonka mukaan valtionkassalle maksettavan veron määrän ylittävät sallitut vähennykset on siirrettävä tehtäviksi niiden syntymiskautta seuraavalle kaudelle.

14. Komissio huomautti tässä yhteydessä myös, ettei kyse ollut pelkästään siitä, että joukkovelkakirjojen luovutuksen olisi Italian lainsäädännön säännösten mukaan pitänyt tapahtua yksinomaan vuonna 1994 eikä vuonna 1993, vaan tämän lisäksi — ja ehkä ennen kaikkea — siitä, että joukkovelkakirjojen luovutus viivästyi useissa tapauksissa huomattavasti.

15. Sen sijaan komissio ei nimenomaisesti riitauttanut sitä, että arvonlisävero palautettiin luovuttamalla joukkovelkakirjoja. Se täsmensi vasta myöhemmin katsovansa, että valtion joukkovelkakirjojen luovuttamista ei voida tulkita arvonlisäveron palauttamiseksi kuudennen direktiivin 18 artiklan 4 kohdassa tarkoitetussa merkityksessä, ja että se piti mainittujen joukkovelkakirjojen viivästynyttä luovuttamista vain lain rikkomista raskauttavana seikkana.

16. Tämä täsmennys esitettiin kuitenkin riittävän ajoissa niin, ettei kanteen tutkittavaksi ottamista voitu kyseenalaistaa vetoamalla siihen, että virallinen huomautus, perusteltu lausunto ja kannekirjelmä ovat keskenään ristiriidassa.

17. Italian hallitus ei toki epäröi vedota pääasiaa koskevissa perusteluissaan siihen, että komissio näyttää välillä muuttaneen kantaansa, mutta se ei myöskään kiistä, etteikö kanteen tutkittavaksi ottaminen olisi ollut perusteltua, ja sen puolustuksekseen esittämät väitteet koskevat nimenomaan sitä, oliko sillä sen jälkeen, kun se oli päättänyt käyttää kuudennen direktiivin 18 artiklan 4 kohdassa tarjottua mahdollisuutta valita, palauttaako se arvonlisäverosaatavat vai siirtääkö se ne seuraavalle verovuodelle, oikeus suorittaa tämä palautus luovuttamalla valtion joukkovelkakirjoja.

18. Mitä väitteitä on esitetty?

19. Komissio väittää yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Molenheide ym. 18.12.1997 antaman tuomion [3] nojalla, että kun jäsenvaltio on valinnut arvonlisäverosaatavan palauttamisen, palautuksen on tapahduttava välittömästi ja se on suoritettava asettamalla käteisvaroja verovelvollisen käyttöön.

20. Jäsenvaltiot voivat tietenkin määritellä palautuksen suorittamistavat, mutta ainoastaan siten, ettei palauttamisen välittömyyttä eikä sen maksamista käteissuorituksella vaaranneta.

21. Ei voida katsoa, että nämä seikat olisi varmistettu sellaiselle verovelvolliselle, jolle luovutetaan viiden tai kymmenen vuoden kuluttua erääntyvä valtion joukkovelkakirja.

22. Mikäli tämä verovelvollinen haluaa yrityksensä tarpeisiin saada haltuunsa summan, jonka Italian valtio on sille velkaa, hänen on löydettävä saamalleen joukkovelkakirjalle ostaja, mutta verovelvollinen ei kuitenkaan voi olla varma siitä, maksaako ostaja joukkovelkakirjasta sen nimellisarvon, ja samalla verovelvollinen joutuu varmasti maksamaan rahoituspalvelun välittäjälle provisiot tämän välittämästä liiketoimesta.

23. Komission mukaan Italian tasavallan toteuttama toimenpide täyttää itse asiassa kaikki pakkolainan tunnusmerkit.

24. Italian hallituksen kanta on tietenkin aivan päinvastainen. Se huomauttaa ensinnäkin, ettei se ole tehnyt verovelvollisten arvonlisäverosaataviin minkäänlaisia vähennyksiä. Niiden saatavat hyväksyttiin kokonaisuudessaan. Lisäksi se toteaa, että valitsemalla palauttamisen siirtämisen sijasta se vain käytti kuudennen direktiivin 18 artiklan 4 kohdassa säädettyä mahdollisuuttaan määrätä tarkemmin palauttamistavoista.

25. Italian hallitus huomauttaa tässä yhteydessä, että tapojen määrittämisellä ei tarkoiteta pelkästään valintaa shekin, pankki- tai postisiirron tai käteissuorituksen välillä.

26. Sen mukaan monet muutkin tavat ovat mahdollisia, kunhan niillä ei riistetä sitä verovelvollista, jolla on arvonlisäverosaatava.

3 — Asiat C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, Molenheide ym. (Kok. 1997, s. I-7281, 45 kohta).

27. Italian hallituksen mielestä tavoissa, jotka Italian tasavalta on itsenäisen harkintavaltansa nojalla määritellyt, ei kuitenkaan ole tältä osin mitään moittimista.

28. Se huomauttaa, että vaikka joukkovelkakirjat laskettiin liikkeeseen vasta 1.1.1994, verovelvollisille maksettiin tähän päivämäärään asti Italian lainsäädännössä veronpalautuksille säädettyä korkoa. Itse joukkovelkakirjoille maksettiin korkeaa korkoa, joka vaihteli huomattavasti inflaation mukaan ja nousi esimerkiksi 7,8 prosenttiin vuonna 1998.

29. Italian hallitus väittää, että vuoteen 1999 asti tämä korko oli jatkuvasti korkeampi kuin veronpalautuksille säädetty korko. Sen mukaan joukkovelkakirjat oli joka tapauksessa helppo myydä, koska ne oli otettu pörssilistalle ja koska ne voitiin korkotasonsa huomioon ottaen myydä periaatteessa jopa nimellisarvoaan korkeammalla hinnalla, joten verovelvollinen voi halutessaan milloin tahansa saada joukkovelkakirjoistaan vähintään aikaisempaa arvonlisäverosaatavaansa vastaavan summan käteisvaroja.

30. Italian hallitus toteaa lopuksi, että keskittäessään moitteensa joukkovelkakirjojen luovuttamisen viivästymiseen komissio oli todellisuudessa myöntänyt, että arvonlisäverosaatavan suorittaminen luovuttamalla valtion joukkovelkakirjoja on kuudennen direktiivin 18 artiklan 4 kohta huomioon ottaen täysin sallittua, kunhan joukkovelkakirjojen luovuttaminen ei viivästy niin, että tästä aiheutuu verovelvolliselle taloudellista vahinkoa.

31. Italian hallitus myöntää, että tässä tapauksessa todettiin tiettyjä viivästyksiä, mutta vakuuttaa, että ne johtuivat tietyistä kyseisten hallintoviranomaisten vaikeuksista ja aineellisista virheistä ja että periaatteessa sen suorittamaa varsinaista toimenpidettä ei tämän perusteella voida asettaa kyseenalaiseksi.

32. Mitä näistä väitteistä voidaan päätellä?

33. Ensinnäkin on heti todettava, että periaatekysymykseen voidaan esittää vain periaatteellinen vastaus, ja tämän vuoksi ei mielestäni ole hyötyä keskustella niistä eduista ja haitoista, joita on voinut konkreettisesti aiheutua italialaisille verovelvollisille, joille arvonlisäverosaatavat palautettiin luovuttamalla valtion joukkovelkakirjoja.

34. Näin ollen on tarpeen vastata ainoastaan siihen kysymykseen, onko tämä luovuttaminen sinällään hyväksyttävä, kun otetaan huomioon kuudennessa direktiivissä määrätyt säännöt.

35. Vastaukseni tähän yksinkertaiseen kysymykseen on selvästi ei. Kuudennen direktiivin 18 artiklan 4 kohdan perusteella on nimittäin todettava vähennysoikeuden tarkoittavan sitä, että kyseinen jäsenvaltio voi valita, siirretäänkö vähennysten ylimenevä osa seuraavalle kaudelle vai palautetaanko se silloin, kun verovelvollisella on ilmoituskauden lopussa veronpalautussaatavia.

36. On mahdotonta, että yhteisön lainsäätäjän tarkoituksena olisi ollut tarjota kaksi vaihtoehtoa, jotka johtaisivat verovelvollisten kannalta hyvin erilaisiin tuloksiin. Näinhän kävisi kiistatta, jos verovelvollisen pitäisi — silloin, kun jäsenvaltio on valinnut palauttamisen — odottaa vuosia, ennen kun hän saisi saatavat takaisin käteisvaroina, kun taas sellainen verovelvollinen, joka saa siirtää ylimenevän osan seuraavalle ilmoituskaudelle, saisi hyvin nopeasti suorituksen saatavistaan.

37. Vielä on selvitettävä, milloin palautus on viimeistään suoritettava. Tältä osin komissio vetoaa asiassa BP Soupergaz [4] 6.7.1995 annettuun tuomioon, jossa yhteisöjen tuomioistuin totesi seuraavaa: "Kuudennen direktiivin 17 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu keskeisesti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä periaatteessa voida rajoittaa. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan [— —] sitä sovelletaan välittömästi kaikkiin veroihin, jotka sisältyvät aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettuihin liiketoimiin."

38. "Vähennysoikeutta" sovelletaan siis "välittömästi", mutta voidaanko tämän perusteella tehdä johtopäätöksiä siitä, milloin jäsenvaltion on palautettava arvonlisäveron ylimenevä osa?

39. Edellä mainitussa asiassa Molenheide annetun tuomion 45 kohdassa yhteisöjen tuomioistuin viittaa "kansallisten viranomaisten velvollisuuteen palauttaa arvonlisäveron palautettavat määrät välittömästi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 4 kohdan nojalla".

40. Tässä yhteydessä on kuitenkin syytä pitää mielessä, että kuudennen direktiivin 18 artiklan 4 kohdan mukaan se kysymys, onko ylimenevä määrä siirrettävä vai palautettava, joudutaan ratkaisemaan vain siinä tapauksessa, että "vähennysten määrä ylittää *ilmoituskaudelta* maksettavan veron määrän". [5]

41. Vaikka vähennysoikeus syntyy "välittömästi" ja useaan kertaan tietyn ilmoituskauden aikana, ylimenevän osan siirto- tai palautusoikeutta voidaan käyttää vasta kyseisen kauden päätyttyä. Näitä kahta oikeutta ei pidä sekoittaa toisiinsa.

4 — Asia C-62/93, Kok. 1995, s. I-1883, 18 kohta.

5 — Kursivointi tässä.

42. "Ilmoituskauden" päätyttyä jäsenvaltioiden on kuitenkin joko sallittava vähennysten ylimenevän osan siirtäminen seuraavalle kaudelle tai palautettava se. Koska seuraavalle kaudelle siirretty saatava hyvitetään progressiivisesti uuden ilmoituskauden aikana kertyvästä uudesta arvonlisäverovelasta, voidaan olettaa, että myös palautuksen voi suorittaa useassa erässä saman kauden aikana. Sen pitäisi kuitenkin olla suoritettu viimeistään kyseisen kauden päättyessä.

43. Näin ollen ei voida sallia, että verovuotta 1992 koskevia veronpalautussaatavia "palautetaan" luovuttamalla 1.1.1994 lähtien 5—10 vuoden kuluttua erääntyviä valtion joukkovelkakirjoja.

44. Ainoa tällaiseen joukkovelkakirjaan liittyvä varmuustekijä (mikäli suljetaan pois se olettama, että valtio joutuu vararikkoon, mikä tosin ei kokemusten mukaan ole pelkästään teoreettinen mahdollisuus) on, että laina maksetaan takaisin laina-ajan päättymispäivänä ja että sille tätä ennen maksetaan määräajoin kiinteä korko. Tämä varmuustekijä on täysin vastakkainen sellaisen käteismaksun kanssa, joka suoritetaan maksuvaltion virallisella valuutalla viimeistään seuraavan ilmoituskauden päättyessä.

45. Kuten Italian hallitus vakuuttaa, joukkovelkakirjojen ottaminen pörssilistalle antaa niille toki käytännössä tietyn käteismaksuominaisuuden. Mutta tätä ominaisuutta ei aina voida taata. Pörssimarkkinoilla voi myydä arvopapereita vain se, joka löytää ostajan, ja arvopaperien ottaminen pörssilistalle ei sinällään ole tae siitä, että kenelle tahansa myyjälle olisi aina tarjolla ostovalmis asiakas riippumatta siitä, miten paljon arvopapereita tämä haluaa luovuttaa. Vielä vähemmän se on tae siitä, että tämä mahdollinen ostaja on valmis maksamaan arvopaperista sen nimellisarvoa vastaavan hinnan.

46. Jokainen arvopaperimarkkinoiden toiminnasta vähänkin perillä oleva tietää, että velkasitoumusten, toisin sanoen joukkovelkakirjojen, kurssit vaihtelevat korkotason kehityksen mukaan. Kukaan ei osta nimellishintaan sellaista joukkovelkakirjaa, jolla on 3 prosentin korko, jos uusien liikkeellelaskettujen velkakirjojen korko on 5 prosenttia. Ostaja on valmis maksamaan 3 prosentin korolla merkittäväksi tarjotusta vanhasta joukkovelkakirjasta vain sellaisen hinnan, joka takaa 5 prosentin tosiasiallisen tuoton — toisin sanoen paljon nimellisarvoa alhaisemman hinnan. Sen sijaan joukkovelkakirjasta, jonka korko on 10 prosenttia, saadaan sen nimellisarvoa korkeampi hinta, jos uudet liikkeeseenlasketut velkakirjat tarjoavat vain 5 prosentin korkotuoton.

47. Jos joukkovelkakirjan haltija päättää myydä joukkovelkakirjan ennen laina-ajan päättymistä, tähän sisältyy riski, joka voi yhtenä päivänä olla hänelle suotuisa, mutta joka yhtä hyvin voi muuttua seuraavana päivänä epäsuotuisaksi.

48. Kuudennen direktiivin 18 artiklan 4 kohdan viittaus veron ylimenevän osan palauttamiseen ei varmasti tarkoita sitä, että eri palautustapoihin voisi liittyä sellaisia menettelyjä, joista aiheutuisi jokin riski velkojalle.

49. Lisäksi joukkovelkakirjan myynti pörssissä aiheuttaa välttämättä kuluja, koska liiketoimi on suoritettava välittäjän kautta ja koska tälle on väistämättä maksettava palkkio. Näin ollen tämän joukkovelkakirjan myyjä voi odottaa saavansa joukkovelkakirjasta sen nimellisarvoa vastaavan hinnan vain siinä tapauksessa, että ostaja maksaa siitä sen nimellisarvon ylittävän hinnan.

50. Italian hallituksen väitteeseen, jonka mukaan valtion joukkovelkakirjojen luovuttaminen verovelvolliselle ei aiheuta ongelmia käteismaksun osalta, asianomaiset voisivat vastata asian kannalta täysin merkityksellisellä kysymyksellä, nimittäin sillä, voisivatko hekin maksaa liiketoiminnastaan kannetut erilaiset verot heille luovutetuilla joukkovelkakirjoilla shekin tai tilisiirron sijasta.

51. Mielestäni ei ole epäilystä siitä, miten Italian valtiovarainhoitaja tähän verovelvollisten kysymykseen vastaisi. Yhtä vaikea on kuvitella, että Italian viranomaiset — jotka eivät ainakaan toistaiseksi ole noudattaneet Ranskan vallankumouksellisten esimerkkiä määräämällä setelirahalle pakkokurssin — menettelisivät tällä tavalla voidakseen maksaa alihankkijoidensa laskut tai työntekijöidensä palkat, vaikka ne kuudennen direktiivin nojalla voivat täysin laillisesti turvautua arvonlisäverosaataviinsa varmistaakseen valtiontalouden vakauden.

52. On myös pantava merkille, että Italian hallituksen painotus, kun se toteaa, että verovelvolliset, joille luovutettiin vuodesta 1994 liikkeeseen laskettuja joukkovelkakirjoja, olivat tehneet "hyvät kaupat" Italiassa tapahtuneen korkokehityksen vuoksi, osoittaa kyseisen hallituksen yrittävän niin pitkälle kuin mahdollista välttää keskustelua periaatetasolla, koska sillä tasolla sen olisi mahdotonta puolustaa kantaansa.

53. Paljastava on myös se tosiseikka, että Italian hallitus vetoaa asiakirjoihin otetussa 19.2.1999 päivätyssä valtiovarainhoidosta, talousarviosta ja taloussuunnittelusta vastaavan ministerin kirjeessä siihen, että kyse on "palautustavasta, jolla verovelvollisen veronpalautussaatavasta muodostuva velka korvataan toisella, valtion joukkovelkakirjasta ilmenevällä velalla", osoittaakseen, ettei edellä mainittujen vuonna 1993 ja 1995 annettujen asetusten soveltamiseksi toteutettua toimenpidettä voitaisi mitenkään tulkita vähennysoikeuden siirtämiseksi seuraavaa ilmoituskautta seuraaville kausille ja että sillä nimenomaan suoritettiin kaikki Italian valtion arvonlisäverovelat kyseisille verovelvollisille.

54. En kuitenkaan voi hyväksyä, että yhteisön arvonlisäverojärjestelmän pitäisi mukautua toimenpiteeseen, joka vaikuttaa lähinnä huijaukselta, koska Italian valtio väittää maksaneensa velkojiensa saatavat tekemällä niiden kanssa pitkäaikaisen velkasitoumuksen.

55. Tämäntyyppiset toimenpiteet saattavat hyvinkin kuulua Italian lainsäätäjän "itsenäiseen harkintavaltaan" — lainatakseni ilmaisua, jota Italian hallitus käyttää eräässä komissiolle lähettämistään selvityksistä — mutta yksinomaan silloin, kun kyse on kokonaan yhteisön oikeuden ulkopuolelle jäävästä verotuksesta.

56. Italian tasavallan toteuttaman toimenpiteen hyväksyttävyydestä kuudennen direktiivin perusteella esittämäni analyysin pohjalta voin vain vahvistaa komission arvion, jonka mukaan kyse on itse asiassa pakkolainasta.

57. Sellaisen saatavan haltijalle, joka antaa oikeuden välittömään käteissuoritukseen, annetaankin tämän suorituksen sijasta toinen velkasitoumus, jolla lainsäätäjä on päättänyt suorittaa valtion arvonlisäverovelan.

58. Kahden yksityisen oikeussubjektin välisissä suhteissa tällainen korvaava toimenpide olisi komission mukaan tulkittava uudistamissopimukseksi.

59. Itse olen pikemminkin sitä mieltä, että Italian tasavallan toteuttamaa toimenpidettä on pidettävä epätavallisin maksuvälinein suoritettuna maksuna.

60. Oli asia miten hyvänsä, yksityisoikeudellisissa suhteissa tällainen toimenpide vaatisi ilman muuta velkojan suostumuksen.

61. Vaikka oletettaisiin, että Italian julkisoikeudessa näin ei olisi, tälle oikeudelle ei voida antaa etusijaa yhteisön oikeuteen nähden, ja katson jo osoittaneeni, että yhteisön oikeuden perusteella tällainen arvonlisäverosaatavien palauttamistapa on kielletty.

62. Olen alusta asti välttänyt tarkastelemasta verovelvollisille edellä mainituista vuosina 1993 ja 1995 annetuista asetuksista koituvia konkreettisia vaikutuksia, koska sitä, onko jäsenyysvelvoitteita jätetty noudattamatta, on mielestäni käsiteltävä kokonaan erillään näistä vaikutuksista, ja sen vuoksi en aio tarkastella komission esittämiä väitteitä, joiden mukaan jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen oli erityisen vakavaa siksi, että joukkovelkakirjojen luovuttaminen viivästyi. Koska jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta

jättämistä koskeva kanne on objektiivinen kanne eikä yhteisöjen tuomioistuimen määräämä seuraamus riipu rikkomisen vakavuudesta, yhteisöjen tuomioistuimen ei mielestäni pidä mainita tätä komission esittämää seikkaa tuomiolauselmassaan, vaikka se onkin omiaan tekemään Italian tasavallan jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisen vielä ilmeisemmäksi.

63. Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisen vakavuus olisi varmasti otettava huomioon siinä tapauksessa, että yhteisöjen tuomioistuin joutuisi käyttämään EY:n perustamissopimuksen 171 artiklan 2 kohdassa (josta on tullut EY 228 artiklan 2 kohta) määrättyjä toimivaltuuksiaan, mutta tässä tapauksessa näin ei ole.

64. Tutkittavana on vielä yksi näkökohta, nimittäin Italian tasavallan esittämät väitteet vaikeuksista, joita sille koituisi, mikäli yhteisöjen tuomioistuin päättäisi hyväksyä komission kanteen.

65. Käsittelen tätä näkökohtaa hyvin lyhyesti, koska vakiintuneen oikeuskäytännön perusteella on selvää, ettei tällaisia seikkoja voida missään tapauksessa ottaa huomioon silloin, kun kanne on nostettu EY:n perustamissopimuksen 169 artiklan (josta on tullut EY 226 artikla) perusteella. Jäsenyysvelvoitteita on joko jätetty noudattamatta, jolloin yhteisöjen tuomioistuimella ei ole muuta vaihtoehtoa kuin todeta tämä, tai sitten niitä ei ole jätetty noudattamatta, jolloin kanne on hylättävä. Kun yhteisöjen tuomioistuin on antamassaan tuomiossa todennut, että jäsenyysvelvoitteita on jätetty noudattamatta, jää jäsenvaltion tehtäväksi harkita, mitä toimenpiteitä se toteuttaa menettelyn lopettamiseksi. Mikäli jäsenvaltio katsoo, että tämä on sille mahdotonta, sen on ilmoitettava asiasta komissiolle. Komissio harkitsee, onko perustamissopimuksen 171 artiklan 2 kohdan nojalla aiheellista nostaa uusi kanne, ja viime kädessä yhteisöjen tuomioistuin päättää, onko jäsenvaltio laiminlyönyt velvoitteitaan, koska se ei pannut tuomiota tyydyttävästi täytäntöön, ja onko jäsenvaltion maksettavaksi syytä määrätä kiinteämääräinen hyvitys tai uhkasakko.

66. Kuten ei jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisen vakavuutta, ei tätäkään näkökohtaa voida ottaa huomioon tämän asian käsittelyssä.

67. Vaikka kirjallisessa menettelyssä käsitellyissä asiakirjoissa ei tähän missään kohden vedottukaan, ennen ratkaisuehdotuksen esittämistä haluan vielä huomauttaa, että Italian tasavallan toteuttamalla toimenpiteellä ei rikota pelkästään kuudetta direktiiviä.

68. Koska kuudennessa direktiivissä säädetty arvonlisävero palautettiin luovuttamalla valtion joukkovelkakirjoja vain tietylle verovelvollisten ryhmälle, joilla oli veronpalautussaatavia muista jäsenvaltioista harjoittamassaan maahantuonnissa suoritettujen liiketoimien perusteella, yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen

oikeuskäytännön perusteella vaikuttaa kiistattomalta, että tämä merkitsee EY:n perustamissopimuksen 95 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 90 artikla) rikkomista. Arvonlisävero on nimittäin tämän artiklan soveltamisalaan kuuluva sisäinen maksu, ja siinä kielletään suoraan maahantuojien ja muiden toimijoiden välinen syrjintä liikaa perityn veron palauttamistavoissa.

Ratkaisuehdotus

69. Edellä esitetyt näkemykset huomioon ottaen ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin

— toteaa, että Italian tasavalta ei ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 ja 18 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on säätänyt, että arvonlisävero palautetaan luovuttamalla valtion joukkovelkakirjoja tietylle verovelvollisten ryhmälle, joilla on veronpalautussaatava vuodelta 1992

— velvoittaa Italian tasavallan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.