# JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

M. POIARES MADURO

10 päivänä maaliskuuta 2005 [1]

1. Käsiteltävänä olevalla EY 226 artiklan nojalla nostetulla kanteella yhteisöjen tuomioistuinta vaaditaan toteamaan, että Espanjan kuningaskunta ei ole noudattanut yhteisön oikeuden ja erityisesti jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY [2] (jäljempänä kuudes direktiivi) 17 ja 19 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on rajoittanut sellaisten verovelvollisten oikeutta vähentää arvonlisävero, jotka saavat tukia toimintansa rahoittamiseksi.

## I Asiaa koskevat oikeussäännöt ja oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

### A *Yhteisön lainsäädäntö*

2. Kuudennen direktiivin 17 artikla koskee vähennysoikeuden syntymistä ja laajuutta. Kyseisen artiklan 5 kohdassa todetaan seuraavaa:

"Sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, joita verovelvollinen käyttää sekä 2 ja 3 kohdan mukaan vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta.

Tämä suhdeluku on laskettava 19 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista."

3. Kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 kohdassa säädetään vähennyksen suhdeluvun laskemista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä seuraavasti:

"Edellä 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu vähennyksen suhdeluku muodostuu murtoluvusta, jonka

— osoittaja on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonais-

1 — Alkuperäinen kieli: portugali.

2 — EYVL L 145, s. 1.

määrä, joka muodostuu 17 artiklan 2 ja 3 kohdan mukaisesti arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavista liiketoimista,

— nimittäjä on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu osoittajaan sisällytetyistä liiketoimista sekä liiketoimista, jotka eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Jäsenvaltiot voivat lisäksi sisällyttää nimittäjään muut kuin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitetut tukipalkkiot."

4. Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädetään, että maan alueella suoritettujen liiketoimien osalta veron perusteen on oltava

"— — tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet."

B *Kansallinen lainsäädäntö*

5. Asiakirja-aineistosta ilmenee, että 28.12.1992 annettua Espanjan arvonlisäverolakia nro 37/1992 on muutettu 30.12.1997 annetulla lailla nro 66/1997 (jäljempänä arvonlisäverolaki) eräiden rajoitusten asettamiseksi arvonlisäveron vähennysoikeudelle sellaisten yrittäjien tai ammatinharjoittajien osalta, jotka saavat tukia, jotka on tarkoitettu rahoittamaan niiden liike- tai ammattitoimintaa ja jotka eivät kuulu veron perusteeseen verollisten liiketoimien osalta.

6. Kyseisen lain 102 §:n 1 momentissa säädetään kuitenkin seuraavaa:

"Suhdelukua koskevaa sääntöä sovelletaan, kun verovelvollinen liike- tai ammattitoimintaansa harjoittaessaan toteuttaa tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia, jotka oikeuttavat arvonlisäveron vähentämiseen, sekä muita vastaavanlaisia liiketoimia, jotka eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen.

Suhdelukua koskevaa sääntöä sovelletaan myös silloin, kun verovelvollinen saa tukia, jotka tämän lain 78 §:n 2 momentin 3 kohdan nojalla eivät kuulu veron määräytymisperusteeseen, siltä osin kuin ne on tarkoitettu rahoittamaan verovelvollisen liike- tai ammattitoimintaa."

7. Kyseisen lain 104 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

"Pääomatuet sisällytetään suhdeluvun nimittäjään, mutta ne voidaan kirjata viidesosina verovuotena, jonka aikana ne on saatu, ja neljänä seuraavana verovuotena. Pääomatuet, jotka on myönnetty sellaisten tavaroiden tai palvelujen oston rahoittamiseksi, joiden hankinta kuuluu verollisiin liiketoimiin, joita ei ole vapautettu arvonlisäverosta, kuitenkin pienentävät pelkästään näistä liiketoimista maksettavan tai maksetun arvonlisäveron vähennyksen suuruutta sillä samalla määrällä, jolla niitä on käytetty kyseisten hankintojen rahoittamiseen."

C *Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely*

8. Euroopan yhteisöjen komissio lähetti 21.5.1999 Espanjan kuningaskunnalle tiedustelun, joka koski arvonlisäverolain 104 §:n tulkintaa. Espanjan kuningaskunta vastasi tähän tiedusteluun valtiovarainministeriön vero-osaston 14.6.1999 päivätyllä kirjeellä. Koska komissio ei tyytynyt Espanjan viranomaisten toimittamiin vastauksiin, se lähetti niille 20.4.2001 virallisen huomautuksen ja sittemmin 27.6.2002 perustellun lausunnon. Komissio moitti näissä asiakirjoissa Espanjan kuningaskuntaa siitä, että se ei ollut noudattanut kuudennen direktiivin mukaisia velvoitteitaan, koska se oli pitänyt voimassa edellä mainitut arvonlisäverolain 102 ja 104 §:n säännökset. Espanjan kuningaskunta perusteli osittain tämän lainsäädännön voimassa pitämistä 20.9.2002 päivätyllä kirjeellään. Tämän seurauksena komissio nosti käsiteltävänä olevan kanteen.

## II Tapauksen tarkastelu

A *Arvonlisäverolain 102 §:n yhteensoveltuvuus kuudennen direktiivin kanssa*

9. Kyseessä olevasta säännöksestä seuraa, että kaikkien verovelvollisten osalta, jotka saavat niiden liike- tai ammattitoiminnan rahoittamiseen tarkoitettuja tukia, rajoitetaan vähennysoikeutta soveltamalla suhdelukua, jonka nimittäjä sisältää nämä tuet.

10. Tämä suhdelukua koskevan säännön laajennus on selvästikin kuudennen direktiivin vastainen. Kyseisen direktiivin 17 artiklan yksiselitteisestä sanamuodosta nimittäin ilmenee, että direktiivin 19 artiklassa säädetyn kaltaista vähennyksen suhdelukua voidaan soveltaa ainoastaan verovelvollisten tiettyyn ryhmään. Kyse on "osittain" vero-

velvollisista, jotka suorittavat sekä vähennykseen oikeuttavia että oikeuttamattomia liiketoimia. Suhdelukua ei näin ollen voida soveltaa "kokonaan" verovelvollisiin, jotka suorittavat ainoastaan vähennykseen oikeuttavia liiketoimia.

11. Espanjan hallitus väittää kuitenkin, että kuudennen direktiivin 19 artiklaa on mahdollista soveltaa itsenäisesti. Suhdelukua olisi tämän takia mahdollista soveltaa kuudennen direktiivin 17 artiklassa säädettyjä edellytyksiä laajemmin.

12. Tuollaista tulkintaa ei voida hyväksyä. Kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 kohdan sanamuodosta johtuu, että vähennyksen suhdelukua sovelletaan kyseisen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetyin edellytyksin. Suhdelukua ei siis pidä irrottaa tästä säännöksestä. Suhdeluvun soveltamisala rajoittuu täsmälleen 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisen alakohdan soveltamisalaan, ja kyseisessä alakohdassa tarkoitetaan selkeästi "sellaisia tavaroita ja palveluja — —, joita verovelvollinen käyttää sekä 2 ja 3 kohdan mukaan vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin". [3]

13. Kyseinen tulkinta on lisäksi yhdenmukaistetun arvonlisäverojärjestelmän hengen vastainen, sellaisena kuin se on määritetty yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä. On selvää, että "sellaisten säännösten puuttuessa, joiden perusteella jäsenvaltiot voisivat rajoittaa verovelvollisille myönnettyä vähennysoikeutta, tätä oikeutta on sovellettava välittömästi kaikkiin veroihin, jotka sisältyvät aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettuihin liiketoimiin. — — Siten poikkeuksia sallitaan ainoastaan direktiivissä nimenomaisesti säädetyissä tapauksissa". [4] Kiintiön soveltaminen kaikkiin tukia saaviin verovelvollisiin johtaa kuitenkin juuri vähennysoikeuden rajaamiseen direktiivissä säädettyjen tapausten ulkopuolelle.

14. Espanjan hallitus esittää kuitenkin, että sen tulkinta on kohtuullisempi ja että sillä lisäksi edistetään paremmin kilpailuolosuhteiden yhdenvertaisuutta taloudellisten toimijoiden välillä. Komission haluama järjestelmä on kohtuuton siltä osin kuin kyseinen vähennysoikeuden rajoitus koskee ainoastaan niitä, jotka ovat osittain verovelvollisia, kun taas kokonaan verovelvolliset, jotka saavat samantyyppisiä tukia, välttyvät tältä rajoitukselta. Lisäksi kyseinen järjestelmä aiheuttaa kilpailun vääristymistä siltä osin kuin se johtaa siihen, että tukea saaville verovelvollisille annetaan ylimääräisiä etuja.

3 — Huomattakoon, että Conseil d'État (Ranska) on vastaavasti katsonut, että saadut tuet sisältävää arvonlisäveron vähennyksen suhdelukua voidaan yhteisön oikeuden mukaisen kansallisen oikeuden nojalla soveltaa ainoastaan verovelvollisiin, jotka suorittavat sekä vähennykseen oikeuttavia että oikeuttamattomia liiketoimia (asiassa Syndicat mixte pour l'aménagement et l'exploitation de l'aéroport Rodez-Marcillac 26.11.1999 tehty päätös, joka tehtiin hallituskomissaari Courtialin vastaavansisältöisen ratkaisuehdotuksen mukaisesti).

4 — Asia C-37/95, Ghent Coal Terminal, tuomio 15.1.1998 (Kok. 1998, s. I-1, 16 kohta); asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995 (Kok. 1995, s. I-1883, 18 kohta); asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991 (Kok. 1991, s. I-3795, Kok. Ep. XI, s. I-311, 27 kohta) ja asia 50/87, komissio v. Ranska, tuomio 21.9.1988 (Kok. 1988, s. 4797, Kok. Ep. IX, s. 615, 17 kohta).

15. Näitä väitteitä ei voida hyväksyä. Ensiksikin on komission tavoin todettava, että kuudennen direktiivin 19 artiklan sanamuodon mukaan hintaan liittymättömien tukien sisällyttäminen vähennyksen suhdelukuun on pelkkä jäsenvaltioille annettu oikeus. Espanjan kuningaskunta olisi aivan hyvin voinut olla käyttämättä sitä ja siten välttää kielteiset seuraukset, joita se väittää siitä olevan. Toiseksi on selvää, että tämä oikeus sisällytettiin kuudenteen direktiiviin sen välttämiseksi, että tukea saava yhteisö, joka ei aio suorittaa verollisia liiketoimia, voisi saada arvonlisäveron palautetuksi suorittamalla verollisen toimen, joka on pelkästään symbolinen. Koska kyseinen oikeus on otettu käyttöön tällaisessa tarkoituksessa, sitä ei voida laajentaa ja käyttää yleisenä mekanismina kilpailuolosuhteiden yhdenvertaistamiseksi verovelvollisten taloudellisten toimijoiden välillä. Lopuksi voidaan ajatella, että jäsenvaltioilla on käytössään paljon muita keinoja kilpailuolosuhteiden elvyttämiseksi tukea saavien ja sitä saamattomien verovelvollisten välillä.

16. Selkeän sanamuodon tarkistaminen ei joka tapauksessa kuulu kansallisille viranomaisille. Kuudennen direktiivin 17 artiklan säännöksissä ilmoitetaan täsmällisesti vähennysoikeuden syntymisen edellytykset, vähennysoikeuden laajuus ja edellytykset kyseisen oikeuden rajoittamiselle. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on jo aikaisemmin todennut, "jäsenvaltioille ei jätetä minkäänlaista harkintavaltaa niiden täytäntöönpanossa". [5] Vähennysoikeuden rajoituksia on näin ollen sovellettava yhdenmukaisella tavalla kaikissa jäsenvaltioissa. [6]

B *Arvonlisäverolain 104 §:n yhteensoveltuvuus kuudennen direktiivin kanssa*

17. Riidanalaisella säännöksellä rajoitetaan eräiden tukea saavien verovelvollisten vähennysoikeutta pelkästään pienentämällä kannettavaa arvonlisäveroa koskevan vähennyksen suuruutta.

18. Vaikuttaa selvältä, että tällainen säännös ei ole yhteensoveltuva kuudennen direktiivin sanamuodon kanssa.

19. Kuten edellä esitetystä selvityksestä ilmenee, kuudennen direktiivin 17 ja 19 artiklan sanamuodon mukaan vähennysoikeuden rajoittaminen hintaan liittymättömien tukien myöntämisen suhteessa koskee ainoastaan niitä, jotka ovat osittain verovelvollisia, ja kyseinen rajoitus voidaan niiden osalta toteuttaa ainoastaan 19 artiklassa määritettyjen suhdelukua koskevien yksityiskohtaisten

5 — Edellä alaviitteessä 4 mainittu asia BP Soupergaz, tuomion 35 kohta.

6 — Edellä alaviitteessä 4 mainittu asia komissio v. Ranska, tuomion 17 kohta.

sääntöjen mukaisesti. Arvonlisäverolaki sisältää tältä osin kaksinkertaisen laajennuksen: rajoitus ulotetaan siinä verovelvollisiin, joita se ei koske, ja toisaalta niiden osalta, joita se koskee, säädetään rajoitus, joka menee kuudennessa direktiivissä asetettujen yksityiskohtaisten sääntöjen ulkopuolelle.

20. Huomautettakoon kuitenkin, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan "poikkeuksia [vähennysoikeuteen] sallitaan ainoastaan direktiivissä nimenomaisesti säädetyissä tapauksissa". [7]

21. Espanjan kuningaskunta toistaa tältä osin väitteensä, jotka perustuvat taloudelliseen kohtuullisuuteen ja tarpeeseen välttää kilpailun vääristyminen. Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin aikaisemmin huomauttanut, että vaikka yhteisön lainsäätäjän perustama arvonlisäveron vähentämistä koskeva järjestelmä ei olekaan täydellinen, siitä poikkeamiseen tai luopumiseen ei voi kuitenkaan olla minkäänlaista mahdollisuutta. [8] Sama koskee vähennysoikeuden rajoittamista koskevaa järjestelmää. Jäsenvaltiot eivät saa luoda rajoituksia, jotka menevät direktiivissä säädettyjen mahdollisuuksien ulkopuolelle, vaikka tällaiset rajoitukset saattaisivatkin tietyissä tilanteissa vaikuttaa taloudellisesti perustelluilta. [9] Toisenlainen ratkaisu olisi kuudennen direktiivin päämäärän eli yhdenmukaistamisen vastainen.

## III Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan tuomion ajalliset vaikutukset

22. Espanjan kuningaskunta vaatii toissijaisesti, että jos yhteisöjen tuomioistuin toteaa sen jättäneen noudattamatta jäsenyysvelvoitteitaan, kyseisen tuomioistuimen on rajoitettava tuomionsa ajallisia vaikutuksia.

23. On huomautettava, että yhteisöjen tuomioistuin voi vain poikkeuksellisessa tilanteessa, yhteisön oikeusjärjestykseen erottamattomasti kuuluvaa yleistä oikeusvarmuuden periaatetta soveltaen rajoittaa tuomioidensa vaikutukset tulevaan aikaan. Tällaista mahdollisuutta, jota periaatteessa sovelletaan ennakkoratkaisuasioissa, ei ole suljettu pois EY 226 artiklan nojalla tehtyjen tuomioiden osalta. [10]

24. Lisäksi on voitava osoittaa, että valtion viranomaiset on saatu antamaan yhteisön oikeuden vastainen säädös tai ryhtymään yhteisön oikeuden vastaiseen toimintaan sen vuoksi, että kyseessä olevien yhteisön oikeussääntöjen sisällöstä on ollut objektiivisesti perusteltua ja huomattavaa epävarmuutta. [11] Käsiteltävänä olevassa tapauksessa merkityksellisten yhteisön säännösten osalta

7 — Ks. alaviitteessä 4 mainittu oikeuskäytäntö.

8 — Asia C-338/98, komissio v. Alankomaat, tuomio 8.11.2001 (Kok. 2001, s. I-8265, 55 ja 56 kohta).

9 — Ks. analogisesti julkisasiamies Sir Gordon Slynnin ratkaisuehdotus edellä alaviitteessä 4 mainitussa asiassa komissio v. Ranska (Kok. 1988, s. 4811).

10 — Ks. vastaavasti asia C-426/98, komissio v. Kreikka, tuomio 19.3.2002 (Kok. 2002, s. I-2793) ja asia C-359/97, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 12.9.2000 (Kok. 2000, s. I-6355).

11 — Ks. vastaavasti edellä alaviitteessä 10 mainittu asia komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomion 92 kohta.

ei kuitenkaan ole minkäänlaisia epäilyksiä niiden oikeasta tulkinnasta. Espanjan kuningaskunnalta ei ole voinut jäädä huomaamatta, että sen lainsäädäntö on kuudennen direktiivin säännösten vastainen.

25. Vaatimus asiassa annettavan tuomion ajallisten vaatimusten rajoittamisesta on näin ollen hylättävä.

## IV Ratkaisuehdotus

26. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin toteaa, että

Espanjan kuningaskunta ei ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 ja 19 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on rajoittanut arvonlisäveron vähennysoikeutta 28.12.1992 annetun arvonlisäverolain nro 37/1992 102 §:n 1 momentissa ja 104 §:n 2 momentissa määritellyin edellytyksin, sellaisena kuin kyseinen laki on muutettuna 30.12.1997 annetulla lailla nro 66/1997.