JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS PHILIPPE LÉGER

21 päivänä tammikuuta 1999 *

1. Tämä asia koskee sitä, kuinka laajat valtuudet täsmälleen ottaen jäsenvaltiolla on siihen, että se voi jättää vähennysoikeuden ulkopuolelle arvonlisäveron, jonka talouden toimija on maksanut ostaessaan yrityksensä toiminnassa käytettäviä autoja.

I Yhteisön lainsäädäntö

2. Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevasta päätöksestä käy ilmi, että yksi pääasian oikeudenkäynnissä kantajina olevista yhtiöistä on tehnyt hakemuksen arvonlisäveron vähentämisestä ajanjaksolta, joka alkoi vuonna 1973, jolloin toinen arvonlisäverodirektiivi 67/228/ETY [1] oli voimassa. Kuten kuudes arvonlisäverodirektiivi 77/388/ETY, [2] johon muut kantajina olevat yhtiöt viittaavat, myös toinen arvonlisäverodirektiivi on osa asian kannalta merkityksellistä yhteisön lainsäädäntöä.

Toinen arvonlisäverodirektiivi

3. Vähennysoikeudesta säädettiin toisen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa, jonka 1 kohta on seuraavanlainen: **

"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, joka hänelle on suoritettu;

— — ."

* Alkuperäinen kieli: ranska.

1 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja yksityiskohtaiset soveltamissäännöt — 11 päivänä huhtikuuta 1967 annettu neuvoston direktiivi 67/228/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1303; jäljempänä toinen arvonlisäverodirektiivi).

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

** —Tässä ja jäljempänä ratkaisuehdotuksessa esitetyt lainaukset direktiivistä on suomennettu yhteisöjen tuomioistuimessa, koska EYVL:ssä ei ole julkaistu suomenkielistä tekstiä.

4. Saman artiklan 4 kohdassa säädetään kuitenkin 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."

Kuudes arvonlisäverodirektiivi

5. Vähennysoikeuteen liittyvät kuudennen arvonlisäverodirektiivin säännökset ovat 17 artiklan 2 kohdassa, sellaisena kuin se on muutettuna 28 f artiklan muutetulla muodolla,[3] ja siinä säädetään seuraavaa:

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

a) arvonlisäveron, joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle;

— —."

6. Vähennysoikeuden rajoittamisesta säädetään 17 artiklan 6 kohdassa, joka kuuluu seuraavasti:

"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."

3 — Mainittu 28 f artikla on lisätty kuudenteen arvonlisäverodirektiiviin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16 päivänä joulukuuta 1991 annetun neuvoston direktiivin 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1) 1 artiklan 22 kohdalla. Sitä on muutettu direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja uusista toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi — tiettyjen vapautusten soveltamisala ja niiden täytäntöönpanoa koskevat yksityiskohtaiset säännöt — 10 päivänä huhtikuuta 1995 annetun neuvoston direktiivin 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18) 1 artiklan 10 kohdalla.

7. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 1 artiklassa säädetään, että niiden lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten, jotka jäsenvaltiot antavat muuttaakseen arvonlisäverojärjestelmänsä kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukaisiksi, on tultava voimaan viimeistään 1.1.1978.

8. Komissio esitti neuvostolle 25.1.1983 ehdotuksen kahdenneksitoista neuvoston direktiiviksi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: menot, jotka eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen;[4] ehdotusta muutettiin toisella ehdotuksella, jonka komissio teki neuvostolle 20.2.1984.[5] Neuvosto ei hyväksynyt ehdotusta.

9. Komissio teki uuden ehdotuksen direktiiviksi 17.6.1998.[6]

II Kansallinen lainsäädäntö

10. Ennakkoratkaisupyynnön mukaan arvonlisäveron vähentäminen auton ostosta on ollut Yhdistyneessä kuningaskunnassa kiellettyä vuodesta 1973 useiden toisiaan seuranneiden säädösten nojalla (jäljempänä *Cars Orders*; autoasetukset).

11. Kansallisen tuomioistuimen esimerkkinä mainitsemassa vuoden 1972 *VAT (Cars) Order*in (autojen arvonlisäveroa koskeva vuoden 1972 asetus) 4 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Auton luovuttamisen tai maahantuonnin yhteydessä maksettava vero saadaan vähentää tuotantopanoksista maksettuna verona — — ainoastaan, jos:

a) luovutuksessa on kyse vuokrauksesta tai

b) auto luovutetaan tai tuodaan maahan muutettavaksi muuksi ajoneuvoksi kuin autoksi tai

c) auto on uusi tai se on tuotu maahan myytäväksi." [7]

4 — EYVL C 37, s. 8.

5 — EYVL C 56, s. 7.

6 — Ehdotus neuvoston direktiiviksi arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevan direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta (EYVL C 219, s. 16).

7 — [Alaviite koskee ainoastaan alkuperäistä ranskankielistä ratkaisuehdotusta.]

III Tosiseikat ja kansallinen menettely

12. Kansallisen oikeudenkäynnin valittajat muodostavat kolme ryhmää.

13. Royscot Leasing Ltd ja Royscot Industrial Leasing Ltd (jäljempänä Royscot-yhtiöt) harjoittavat leasingtoimintaa, joka koostuu autojen ostamisesta niiden vuokralleantamiseksi hintaan, johon sisältyy arvonlisävero. Royscot-yhtiöt eivät ota autoja fyysisesti haltuunsa, vaan valmistaja luovuttaa ne suoraan vuokraajille. Yhtiöt tai niiden työntekijät eivät siten voi käyttää autoja yksityistarkoituksiin.

14. T. C. Harrison Group Ltd (jäljempänä Harrison) edustaa arvonlisäverovelvollisten ryhmää, jonka eräät jäsenet harjoittavat kolmea erilaista toimintaa. Ensimmäinen on samanlainen pitkäaikainen autojen leasingilleanto kuin Royscot-yhtiöiden harjoittama toiminta. Toinen on autojen lyhytaikainen vuokralleanto. Silloin kun autoja ei ole annettu vuokralle, ne ovat työntekijöiden käytettävissä, ja he voivat käyttää niitä maksutta työajan ulkopuolella. Kolmas toiminta on autojen jälleenmyynti, jota hoidetaan franchisetoimintana. Franchisesopimuksen mukaan asiakkaiden ja henkilöstön käyttöön on asetettava esittelyautoja. Tietyt työntekijät voivat käyttää näitä autoja maksutta omiin tarpeisiinsa työaikansa ulkopuolella.

15. Allied Domecq plc (jäljempänä Domecq) edustaa arvonlisäverovelvollisten ryhmää, jonka eräät jäsenet harjoittavat vähittäiskauppaa elintarvikealalla. Niiden palveluksessa on myyntiedustajia ja teknistä henkilökuntaa, jotka käyttävät autoja työtehtäviensä hoitamiseen ja joille kertyy sen vuoksi runsaasti ajokilometrejä vuosittain. Ryhmä ostaa työntekijöidensä työkäyttöön tavallisia autoja eli niin kutsuttuja käyttöautoja. He voivat käyttää autoja myös omiin tarpeisiinsa työaikansa ulkopuolella, mutta käytön on pysyttävä kohtuullisissa rajoissa. Työntekijät joutuvat maksamaan yksityiskäytöstä, joka on näin ollen verollista liiketoimintaa, jonka hintaan sisältyy arvonlisävero.

16. Domecq ostaa myös autoetuautoiksi kutsuttuja autoja ylempien toimihenkilöjensä työ- ja yksityiskäyttöä varten. Nämä ajoneuvot valitaan yleensä ylellisemmistä malleista kuin käyttöautoiksi valitut mallit. Autoetuautojen yksityis- ja työkäyttö vaihtelee huomattavasti eri työntekijöiden välillä. Ne työntekijät, joilla on käytössään autoetuauto, eivät joudu maksamaan mitään autojen yksityiskäytöstä.

17. Kaikki valittajat ovat hakeneet autojen oston yhteydessä maksettavan arvonlisäveron vähentämistä.

18. Valittajat väittävät, että toisen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan 4 kohta ja kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohta eivät salli sitä, että Yhdistynyt kuningaskunta säätää *Cars Order*sien sisältämien kaltaisia rajoituksia arvonlisäveron vähennysoikeuteen tai pitää ne voimassa.

19. Commissioners of Customs & Excise on hylännyt kaikki hakemukset sillä perusteella, että vaaditut vähennykset ovat *Cars Order*sien vastaisia.

20. Pääasian valittajat saattoivat asiat VAT and Duties Tribunalin käsiteltäviksi, mutta hävisivät ne. Sen jälkeen kun myös High Court of Justice oli hylännyt niiden valituksen, valittajat saattoivat asian Court of Appealin käsiteltäväksi.

IV Ennakkoratkaisukysymykset

21. Court of Appealin mukaan kyse on pelkästään siitä, annetaanko toisella ja kuudennella arvonlisäverodirektiivillä valittajille vähennysoikeus, joka menee *Cars Order*seissa olevan kiellon edelle. Court of Appeal katsoi, että direktiivien asiaa koskevat säännökset eivät ole selkeitä eivätkä yksiselitteisiä, joten se lykkäsi pääasian käsittelyä esittääkseen yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Oliko jäsenvaltioilla 11.7.1967 annetun toisen neuvoston arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan 4 kohdan perusteella oikeus ottaa käyttöön tai pitää voimassa ja onko jäsenvaltioilla 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan perusteella oikeus pitää voimassa sellaisia kansallisia lakeja, joissa rajoituksitta suljetaan pois oikeus vähentää arvonlisävero, joka on maksettava sellaisten autojen oston yhteydessä, joita verovelvollinen käyttää verollisiin liiketoimiinsa?

2) Voidaanko vähennysoikeus sulkea pois erityisesti,

a) vaikka autot ovat liiketoiminnan kannalta välttämättömiä välineitä siten, ettei toimintaa voisi olla olemassa ilman kyseisiä autoja (esimerkiksi Royscot-yhtiöiden harjoittama autojen leasingilleantotoiminta sekä T. C. Harrison -konsernin harjoittama autojen leasingille- ja vuokralleantotoiminta)?

b) vaikka verovelvollinen tai sen henkilöstö eivät voisi lainkaan käyttää kyseisiä autoja yksityisiin tarpeisiinsa (esimerkiksi Royscot-yhtiöiden ja T. C. Harrison -konsernin harjoittama autojen leasingilleantotoiminta)?

c) vaikka verovelvollinen ei voisi jatkaa toimintaansa ilman kyseisiä autoja (esimerkiksi T. C. Harrison -konsernin erään jäsenen jälleenmyyntitoimintaansa varten hankkimat esittelyautot)?

d) vaikka verovelvollisen työntekijät eivät voisi tehdä työtään ilman kyseisiä autoja (esimerkiksi Allied Domecq -konsernin palveluksessa olevat myyntiedustajat)?

e) edellä oleviin a, c tai d kohtiin annetuista vastauksista riippumatta, sillä perusteella, että verovelvollisen työntekijät voivat toissijaisesti käyttää autoja yksityistarkoituksiin työaikansa ulkopuolella?

3) Onko toisen kysymyksen e kohdan kannalta merkitystä sillä, onko

a) autoihin liittyvät kustannukset mahdollista jakaa sen mukaan, miten niitä käytetään liiketoiminnassa ja yksityisesti?

b) lupa käyttää autoja yksityisesti arvonlisäverollinen liiketoimi, koska verovelvollinen perii työntekijöiltään tietyn maksun kyseisestä käytöstä?

4) Lakkasiko jäsenvaltioille 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa myönnetty oikeus ensimmäisessä alakohdassa mainitun neljän vuoden pituisen ajanjakson päättyessä?"

V Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö

22. Yhteisöjen tuomioistuin on ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen jälkeen lausunut kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 ja 6 kohdan merkityksestä ja soveltamisalasta asiassa komissio vastaan Ranska 18.6.1998 antamassaan tuomiossa. [8]

23. Komissio vaati tähän tuomioon johtaneessa jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevassa kanteessaan yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Ranskan tasavalta oli rikkonut kuudennen arvonlisäverodirektiivin ja erityisesti sen 17 artiklan 2 kohdan mukaisia velvoitteitaan pitäessään voimassa säännöksiä, joiden mukaan arvonlisäveroa ei voida vähentää verovelvollisen liiketoiminnan varsinaisen välineen muodostavien kulkuneuvojen osalta.

8 — Asia C-43/96 (Kok. 1998, s. I-3903).

24. Kyse oli Ranskan *code général des impôts*'n (yleinen verolaki) liitteessä III olevasta 237 §:stä, jonka mukaan "arvonlisäveroa ei voi vähentää sellaisen kulkuneuvon tai koneen osalta, joka on suunniteltu henkilöiden kuljettamiseen taikka monikäyttöön ja joka kuuluu käyttöomaisuuteen, tai jos ei kuulu, jota ei ole tarkoitettu myytäväksi edelleen uutena".

25. Ranskan verohallinnon säännöskokoelmassa oli tarkennettu, että säännöksissä tarkoitettuja kulkuneuvoja ovat muun muassa autot.

26. Komissio katsoi, että Ranskan *code général des impôts* oli tässä kohtaa komission perustavanlaatuisena pitämän sen periaatteen vastainen, jonka mukaan ne kulkuneuvot, jotka muodostavat verovelvollisen liiketoiminnan varsinaisen välineen, oikeuttavat vähennykseen.

27. Yhteisöjen tuomioistuin hylkäsi komission kanteen.

28. Todettuaan, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdan ensimmäisen alakohdan ensimmäisen virkkeen mukaan neuvosto päättää, mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen, yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että seuraavasta virkkeestä, jonka mukaan "sellaiset kustannukset, jotka eivät luonteeltaan ole liiketoimintaan liittyviä, — — jäävät joka tapauksessa vähennysoikeuden ulkopuolelle", seuraa, että "neuvoston annettavaksi tulevat säännökset koskevatkin lähtökohtaisesti myös muita kuin liiketoimintaan liittymättömiä kustannuksia". [9]

29. Tämän jälkeen yhteisöjen tuomioistuin totesi, että 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa, jossa säädetään, että "kunnes — — säännökset [jotka neuvoston on määrä antaa] tulevat voimaan, jäsenvaltiot voivat edelleen soveltaa kaikkia sisäisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia säännöksiä", olevaan ilmaisuun "kaikkia — — vähennysoikeuden rajoittamista koskevia säännöksiä", "sisältyvät liiketoimintaan liittyvät kustannukset". [10]

30. Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin totesi selvästi, että " — — säännös oikeuttaa jäsenvaltiot pitämään voimassa kansalliset säännökset, jotka rajoittavat arvonlisäveron vähennysoikeutta niiden kulkuneuvojen osalta, jotka muodostavat verovelvollisen elinkeinotoiminnan varsinaisen välineen". [11]

VI Vastaukset ennakkoratkaisukysymyksiin

31. Ensimmäinen ja neljäs kysymys koskevat molemmat jäsenvaltion oikeutta pitää voimassa kansallista lainsäädäntöä, jossa

9 — Em. asia komissio v. Ranska, tuomion 17 kohta.
10 — Em. asia komissio v. Ranska, tuomion 18 kohta.
11 — Em. asia Ranska v. komissio.

suljetaan vähennysoikeuden ulkopuolelle arvonlisävero, joka on maksettava sellaisten autojen oston yhteydessä, joita käytetään verollisiin liiketoimiin. Kysymyksiä on näin ollen syytä tarkastella yhdessä.

Ensimmäinen ja neljäs kysymys

32. Ensimmäisessä kysymyksessä Court of Appeal kysyy, annetaanko toisen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan 4 kohdassa jäsenvaltiolle oikeus antaa tai pitää voimassa lainsäädäntöä, jossa evätään tällainen vähennysoikeus. Samoin Court of Appeal haluaa selvittää ensimmäisellä ja neljännellä kysymyksellä, sallitaanko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdassa jäsenvaltion pitää voimassa tällaista lainsäädäntöä kuudennen arvonlisäverodirektiivin voimaantuloa seuranneiden neljän vuoden ajanjakson päätyttyä.

33. Viimeksi mainittua seikkaa on syytä tarkastella ensiksi, koska yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Ranska antamassaan tuomiossa antanut arvokasta opastusta siitä, miten 17 artiklan 6 kohtaa on tulkittava.

34. On syytä pitää mielessä, että edellä mainitun, asiassa komissio vastaan Ranska annetun tuomion mukaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdan toista alakohtaa on tulkittava siten, että jäsenvaltiolla on oikeus pitää voimassa kansalliset säännökset, jotka rajoittavat arvonlisäveron vähennysoikeutta niiden kulkuneuvojen osalta, jotka muodostavat verovelvollisen liiketoiminnan varsinaisen välineen.

35. Päätyessään tähän johtopäätökseen ja siihen, ettei kyseinen jäsenvaltio ollut jättänyt noudattamatta jäsenyysvelvoitteitaan, yhteisöjen tuomioistuin katsoi implisiittisesti mutta väistämättä, että kyseisen kansallisen lainsäädännön voimassa pitäminen 17 artiklan 6 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetyn neljän vuoden määräajan päätyttyä on laillista. Lainsäädäntö oli nimittäin voimassa vielä vuonna 1996, jolloin kanne oli nostettu, vaikka kuudennen arvonlisäverodirektiivin voimaantulopäivästä 1.1.1978 alkanut neljän vuoden määräaika oli päättynyt 1.1.1982.

36. Tällainen ratkaisu perustuu säännöksen nimenomaiseen sanamuotoon. Neljän vuoden määräaikaan voidaan vedota ainoastaan neuvostoa eikä jäsenvaltiota vastaan, koska se on määräaika, jonka aikana neuvoston oli päätettävä, mitkä kustannukset eivät oikeuta vähennykseen. Määräaikaa ei ole missään tapauksessa asetettu sen ajan rajoittamiseksi, jonka kuluessa jäsenvaltion on luovuttava vähennysoikeuden rajoittamiseksi toteuttamistaan toimenpiteistä.

37. Vaikka jäsenvaltion saamalla oikeudella olisi jokin määräaika, sitä ei ole määritetty ennalta, koska kansallinen lainsäädäntö voidaan pitää voimassa niin kauan kuin neuvosto ei ole säätänyt luetteloa kustannuksista, jotka eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen.

38. Oikeus pitää kansallinen lainsäädäntö voimassa ja määräaika, jonka kuluessa neuvoston on toimittava, ovat kyllä yhteydessä toisiinsa, koska tehdessään päätöksensä neuvosto lakkauttaa kansalliset toimenpiteet. Se, että neuvosto ei ole noudattanut määräaikaa, ei voi kuitenkaan rajoittaa jäsenvaltiolle annettua vapautta säilyttää oma järjestelmänsä, sillä säännöksessä ei ole säädetty mitään kansallisen lainsäädännön voimassaolon kestoa koskevaa nimenomaista rajoitusta.

39. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdan tavoitteet ja direktiivillä luodun järjestelmän yleinen rakenne tukevat sitä käsitystä, että direktiiviä voidaan tällä tavoin tulkita ehdottoman kirjaimellisesti.

40. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 12. perustelukappaleessa asetetaan tavoitteeksi vähennysjärjestelmien yhdenmukaistaminen. Kuitenkin direktiivin 17. perustelukappaleessa tunnustetaan jäsenvaltion oikeus pysyttää voimassa tietyin rajoituksin ja edellytyksin poikkeavia erityistoimenpiteitä veropetosten tai veron kiertämisen estämiseksi.

41. Näiden periaatteiden yhteensovittaminen edellyttää sitä, että vähennysoikeuden poissulkevat kansalliset säännöstöt pidetään voimassa niin kauan kuin yhdenmukaistettua yhteisön säädöstä ei ole annettu. Tällä alalla vallitseva oikeudellinen aukko, kuten sellainen aukko, joka aiheutuisi siitä, että välittömästi sovellettaisiin yleistä vähennysoikeutta ilman, että kansallisella tai yhteisön oikeusnormilla etukäteen määriteltäisiin vähennyskelvottomia kustannuksia, suosisi petoksellista toimintaa, koska verovelvolliset voisivat ilman pätevää syytä vähentää kaikenlaisia yksityisiä kustannuksia verollisista liiketoimistaan.

42. Yhteisöjen tuomioistuin on näin ollen katsonut, ettei yhteisön lainsäätäjä ole sitonut jäsenvaltioille annettua oikeutta koskevaa ajanjaksoa ensimmäisessä alakohdassa säädetyn neljän vuoden ajanjakson päättymiseen vaan siihen hetkeen, jolloin tosiasiallisesti tulevat voimaan ne säännökset, jotka neuvoston on määräajan päättymisestä huolimatta yhä annettava.

43. Ensimmäisessä alakohdassa säädettyyn neljän vuoden ajanjaksoon ei näin ollen voida vedota jäsenvaltiota vastaan.

44. Jäsenvaltioille annetun oikeuden ulottuvuuden arvioimisen osalta yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Ranska antamasta tuomiosta on saatavissa hyvin täsmällistä tietoa siitä, millaiset kustannukset jäsenvaltio voi jättää vähennysoikeuden ulkopuolelle 17 artiklan nojalla.

45. Jäsenvaltioille jätetty valinnanvapaus vaikuttaa erityisen laajalta kyseisellä alalla, koska ne kustannukset, jotka on käytetty sellaisiin kulkuneuvoihin, jotka muodostavat verovelvollisen liiketoiminnan varsinaisen välineen, voidaan jättää vähennysoikeuden ulkopuolelle, mikä kyseisessä tuomiossa on todettu täysin yksiselitteisesti.

46. Yhteisöjen tuomioistuin on nimenomaisesti kieltäytynyt tekemästä eroa yksityiskäyttöön tarkoitettujen kulkuneuvojen ja muiden kulkuneuvojen välillä. Se on 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan sanamuotoon tukeutuen katsonut, että ilmaisuun "kaikki vähennysoikeuden rajoittamista koskevat säännökset", jolla viitataan tiettyjen kustannusten jättämistä vähennysoikeuden ulkopuolelle koskeviin säännöksiin, jotka jäsenvaltiot voivat pitää voimassa, " — — sisältyvät liiketoimintaan liittyvät kustannukset". [12]

47. Sellainen erottelu, jonka perusteella arvonlisäveron vähentäminen sallittaisiin ainoastaan liiketoimintaan käytetyistä hyödykkeistä, voisi kuitenkin olla perusteltavissa, jos katsottaisiin tarpeelliseksi rajoittaa arvonlisäveron neutraalisuuden vähentymistä, jota vähennysoikeuden ulkopuolelle jättäminen merkitsee. Se, että talouden toimijalta evätään vähennysoikeus, merkitsee nimittäin kasautuvan verovaikutuksen hyväksymistä, mikä on arvonlisäveron luonteen vastaista, koska kyseisen veron tarkoituksena on verottaa ainoastaan tuotantoprosessin kussakin vaiheessa syntyvää lisäarvoa.

48. Se pelko, joka jäsenvaltioilla on siitä, etteivät ne kykene huolehtimaan yksinomaan ammattikäyttöön ja sekakäyttöön tarkoitettujen ajoneuvojen erottelun noudattamisesta tehokkaan valvonnan järjestämisen vaikeuden takia, on saanut yhteisön lainsäätäjän antamaan lainsäädäntöä, jolla on sallittu säännösten voimassa pitäminen molemmissa tapauksissa. [13]

49. Sama pelko on sen taustalla, ettei kyseistä erottelua ole suoritettu kyseisten kulkuneuvojen käyttötarkoituksen perusteella vaan taloudellisen toiminnan luonteen perusteella. Direktiivin 17 artiklan 6 kohdan soveltamisen ja yhteisöjen tuomioistuimen kyseisestä säännöksestä antaman tulkinnan kannalta ei merkitystä ole sillä, että verovelvollisen hankkimat ajoneuvot on tarkoitettu toimintaan, johon ei liity vaaraa sellaisesta väärinkäytöstä, että ajoneuvoja käytettäisiin yksityistarkoituksiin.

50. Sovellettavassa lainsäädännössä, sellaisena kuin yhteisöjen tuomioistuin on sitä tulkinnut, ilmaistaan siten yhteisön lainsäätäjän pyrkimys siihen, ettei jäsenvaltioiden taloudellisia etuja uhrata yhteisen arvonlisäverojärjestelmän moitteettomasta toiminnasta ja neutraalisuudesta johtuvien vaatimusten edessä ainakaan, kunnes jäsenvaltiot ovat sopineet, minkälaisten kustannusten osalta arvonlisäveron vähennysoikeutta ei synny.

12 — Em. asia Ranska v. komissio.

13 — On merkillepantavaa, ettei neuvosto tältä osin katsonut riittäväksi komission vuonna 1983 tekemää ehdotusta, jonka mukaan arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle jättämisen periaate koski " — — kustannuksia, jotka liittyvät henkilöautojen hankintaan, valmistukseen tai tuontiin, leasingilleantoon tai vuokraukseen, käyttöön, muuntamiseen, korjaamiseen ja huoltoon — — " (1 artiklan 1 kohta). Ehdotuksen 1 artiklan 2 kohdassa tosin mainittiin sellaisia ajoneuvoja koskevia poikkeuksia, jotka on tarkoitettu maksullisiin henkilökuljetuksiin, ajo-opetukseen, ajoharjoitteluun tai vuokraukseen sekä ajoneuvoihin, jotka ovat osa yrityksen kauppavarastoa.

51. Jäsenvaltioiden oikeutta jättää tiettyjä kustannuksia vähennysoikeuden ulkopuolelle on näin ollen pidettävä hyvin laajana.

52. Tämä oikeus ei kuitenkaan ole rajoitukseton, koska kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdassa on niin kutsuttu standstill-lauseke, jolla jäädytetään se kansallinen lainsäädäntö, joka alalla oli voimassa 1.1.1978, jolloin kuudes arvonlisäverodirektiivi tuli voimaan.[14] Jäsenvaltiot eivät näin ollen voi kyseisen päivämäärän jälkeen lisätä sitä rasitusta, joka talouden toimijoihin kohdistuu sen takia, että tietyt kustannukset rajataan vähennysoikeuden ulkopuolelle.

53. Sen kannalta, että kansalliset säännökset voidaan pitää voimassa, ei kuitenkaan ole riittävää, että niitä sovellettiin silloin, kun kuudes arvonlisäverodirektiivi tuli voimaan, eli 1.1.1978. On myös tarpeen, että ne ovat yhteensoveltuvia toisen arvonlisäverodirektiivin säännösten kanssa; toinen arvonlisäverodirektiivi oli voimassa jäsenvaltioissa kuudennen arvonlisäverodirektiivin voimaantuloon asti.[15]

54. Ei voida nimittäin hyväksyä sitä, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin — jonka yksi tavoite on arvonlisäveron vähennysjärjestelmän yhdenmukaistaminen[16] — aiheuttaisi sen, että jäsenvaltio voisi pitää voimassa kansallisia säännöksiä, jotka ovat niiden velvoitteiden vastaisia, joita sille aiemman arvonlisäverodirektiivin nojalla kuului, koska myös tällä aiemmalla arvonlisäverodirektiivillä pyrittiin sovittamaan yhteen kansallisia arvonlisäverojärjestelmiä.[17]

55. Kuten tullaan osoittamaan, myös toisella arvonlisäverodirektiivillä säädetyllä järjestelmällä jätettiin jäsenvaltioille kuitenkin merkittävä harkintavalta.

56. Aluksi on todettava, että velvoite mukautua toiseen arvonlisäverodirektiiviin nostaa luonnollisesti esille kysymyksen sen 11 artiklan 1 ja 4 kohdan tulkinnasta muistakin syistä kuin siksi, että on tarpeen määrittää järjestelmä, jota sovelletaan direktiivin voimassaolon aikana toteutettuihin verollisiin liiketoimiin.

57. Direktiivin 11 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään periaatteesta, jonka mukaan verovelvollisella on oikeus vähentää yrityksensä tarpeisiin käytetyistä tavaroista ja palveluista maksamansa arvonlisävero. Direktiivin 11 artiklan 4 kohdassa säädetään tiettyjen tavaroiden ja palveluiden jättämisestä vähennysjärjestelmän ulkopuolelle, etenkin sellaisten tavaroiden ja palveluiden, joita voidaan käyttää yksinomaan tai osittain verovelvollisen omiin tarpeisiin tai sen henkilöstön yksityisiin tarpeisiin.

58. Jäsenvaltiot voivat näin ollen ottaa huomioon tavaroiden tai palveluiden

14 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 7 kohta.

15 — Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 37 artikla.

16 — Johdanto-osan 12. perustelukappale.

17 — Johdanto-osan kolmas perustelukappale.

luonteen jättäessään niitä arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle. On selvää, että autoa voidaan sen luonteen takia käyttää helposti yksityistarkoituksiin riippumatta siitä, mihin käyttöön se alun perin tarkoitettiin, mikä taas ei selvästikään ole tilanne esimerkiksi työkoneiden tai lukuisten muiden sellaisten tavaroiden osalta, jotka on tarkoitettu yksinomaan ammattikäyttöön.

59. Direktiivin 11 artiklan 4 kohdan sanamuodosta ei sitä paitsi ilmene, että vähennysoikeuden ulkopuolelle jättäminen olisi varattu ainoastaan niille tavaroille, jotka *tosiasiassa* on tarkoitettu yksityiskäyttöön, olipa tämä käyttö osittaista tai yksinomaista. Ilmeisesti valvontaan liittyvät vaikeudet ovat aiheuttaneet sen, että yhteisön lainsäätäjä ei ole asettanut tosiasiallista käyttöä koskevaa edellytystä. Näin ollen on riittävää, että kyseistä tavaraa voidaan potentiaalisesti käyttää yksityistarkoituksiin, kuten sanan "voidaan" käyttö osoittaa.

60. On lisättävä, että säännöksessä käytetty peruste, joka koskee tavaroiden tai palveluiden yksityiskäyttöä, ei ole ainoa mahdollinen, kuten adverbin "etenkin" käyttö kyseisen perusteen edellä osoittaa.

61. Ottaen huomioon sen, millaisista tavaroista kansallisessa tuomioistuimessa on kyse, kaikista esitetyistä syistä vaikuttaa tässä tapauksessa sopivalta, että on tukeuduttu tavaran luonnetta koskevaan perusteeseen.

62. Tästä nähdäkseni seuraa, että henkilöautot kuuluvat toisen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan 4 kohdassa tarkoitettuun sellaisten tavaroiden luokkaan, joita niiden luonteen takia voidaan käyttää verovelvollisen omiin tarpeisiin tai sen henkilöstön yksityisiin tarpeisiin.

63. Jäsenvaltioilla oli näin ollen toisen arvonlisäverodirektiivin mukaisessa järjestelmässä oikeus antaa tai pitää voimassa lainsäädäntöä, jolla rajoitettiin vähennysoikeutta tällaisten tavaroiden osalta, minkä perusteella yhteisöjen tuomioistuin on voinut todeta, että niillä on oikeus pitää tällainen lainsäädäntö voimassa kuudennen arvonlisäverodirektiivin järjestelmässä.

Toinen kysymys

64. Edellä esitetystä seuraa, että edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Ranska annetusta tuomiosta ilmenee suoraan vastaus toisen kysymyksen a, c ja d kohtiin, joilla Court of Appeal kysyy yhteisöjen tuomioistuimelta, onko sillä, että autot ovat verovelvollisen toiminnan harjoittamisen kannalta välttämättömiä välineitä, vaikutusta vähennysoikeuteen.

65. Olipa kyse sellaisista autoista, jotka kuuluvat Royscot-yhtiölle tai Harrisonin jäseninä oleville yhtiöille ja joita ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin pitää niiden toiminnan kannalta olennaisina välineinä, sellaisista autoista, joita Harrisonin jäsenet käyttävät esittelyautoina ja joita ilman verovelvollinen ei Court

of Appealin mukaan voi jatkaa toimintaansa, tai sellaisista autoista, jotka kuuluvat Domecqin jäsenille ja joita ilman verovelvollisen työntekijät eivät voisi enää suorittaa tehtäviään, on todettava, että kyseiset autot ovat selvästi sellaisia kulkuvälineitä, joita on pidettävä yhteisöjen tuomioistuimen tarkoittamana verovelvollisen liiketoiminnan varsinaisena välineenä.

66. Sillä, että kyseiset ajoneuvot eivät ole ainoastaan yrityksen liiketoiminnan harjoittamisen apuväline vaan sen kannalta välttämätön väline, ei ole vaikutusta yhteisöjen tuomioistuimen 17 artiklan 6 kohdan toisesta alakohdasta antamaan tulkintaan, jonka mukaan niihin kustannuksiin, joiden osalta vähennysoikeuden rajoitukset saadaan pitää voimassa, voivat sisältyä kustannukset, jotka liittyvät yksinomaan liiketoimintaan.

67. On muistettava, että komission kanne, joka johti edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Ranska annettuun tuomioon, oli rajattu tapauksiin, "joissa kyseessä olevat tavarat 'ovat siinä määrin välttämättömiä, että ne ovat ehdoton edellytys itse elinkeinon harjoittamiselle', erotuksena tapauksista, joissa tavarat 'helpottavat huomattavasti elinkeinon harjoittamista'". [18]

68. Komissio kannatti ajatusta, jonka mukaan "vähennysoikeutta voidaan — — rajoittaa vain sellaisista tavaroista ja palveluista verovelvolliselle aiheutuneiden kustannusten osalta, jotka eivät ole ehdottoman välttämättömiä verovelvollisen elinkeinon harjoittamisen kannalta". [19]

69. Tästä seuraa, että ilmaisulla verovelvollisen elinkeinotoiminnan harjoittamisen "varsinainen väline", jota yhteisöjen tuomioistuin on käyttänyt luonnehtimaan niitä kulkuneuvoja, joista maksettu arvonlisävero voidaan myös jättää vähennysoikeuden ulkopuolelle, yhteisöjen tuomioistuin on tarkoittanut tavaraa, jota ilman yrityksen liiketoiminta vaarantuisi, toisin sanoen verovelvollisen liiketoiminnan kannalta välttämätöntä välinettä.

70. Se, että autot ovat välttämättömiä pääasian asianosaisten liiketoiminnan kannalta, ei myöskään mitenkään vaikuta siihen, että ne ovat tavaroita, joita voidaan toisen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan 4 kohdassa tarkoitetulla tavalla käyttää yksinomaan tai osittain verovelvollisen omiin tarpeisiin tai sen henkilöstön yksityisiin tarpeisiin.

71. Tulkinta, johon yhteisöjen tuomioistuin on päätynyt, antaa myös yksiselitteisen vastauksen toisen kysymyksen b ja e kohtiin, jotka koskevat niitä johtopäätöksiä, jotka on tehtävä siitä, että verovelvollisen tai sen henkilöstön on mahdotonta käyttää kyseisiä ajoneuvoja yksityistarkoituksiin, tai tiukoista edellytyksistä, joissa tällainen käyttö on sallittua.

18 — Julkisasiamies Jacobsin em. asiassa komissio v. Ranska esittämän ratkaisuehdotuksen 7 kohta.

19 — Em. asia komissio v. Ranska, tuomion 15 kohta.

72. Kuten on todettu, jäsenvaltioille annettu oikeus pitää voimassa kaikki vähennysoikeuden rajoitukset pätee riippumatta tavasta, jolla tavaraa tosiasiassa käytetään. Se, ettei ajoneuvoja käytetä yksityistarkoituksiin, ei näin ollen velvoita jäsenvaltiota ottamaan uudelleen käyttöön kyseisten ajoneuvojen hankintaan käytettyjä rahamääriä koskevaa vähennysoikeutta. Sitä ei voida sitäkään suuremmalla syyllä velvoittaa tähän tiukastikaan säännellyn yksityiskäytön perusteella.

73. Kolmas kysymys koskee sitä, mikä vaikutus vähennysoikeuteen on ajoneuvoihin käytettyjen menojen jakamisella sen mukaan, onko ajoneuvojen käyttö yksityistä vai liiketoimintaan liittyvää. Kysymys koskee myös sellaisen ajoneuvojen yksityiskäytön vaikutusta, jota työntekijät harjoittavat verollisen liiketoimen muodossa. Edellä esitetystä seuraa kuitenkin, että jäsenvaltioilla on oikeus pitää voimassa järjestelmä, jolla rajoitetaan arvonlisäveron vähennysoikeutta riippumatta siitä, mikä autojen käyttötarkoitus on. Koska kolmannella kysymyksellä ei näin ollen ole enää merkitystä, siihen ei nähdäkseni ole syytä vastata.

74. Tulkinta, jota ehdotan yhteisöjen tuomioistuimen edelleen noudattavan edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Ranska annetun tuomion johdosta, on nähdäkseni ainoa mahdollinen — vaikkakaan ei paras — tulkinta sovellettavan yhteisön oikeuden nykytilassa. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut, 17 artiklan 6 kohdan sanamuoto ja se, ettei jäsenvaltioiden kesken ole päästy sopimukseen henkilökuljetuksia koskeviin kustannuksiin sovellettavasta järjestelmästä, edellyttää tätä ratkaisua, kunnes neuvosto antaa asiaa koskevia säännöksiä. [20]

75. Kuten komissio sekä julkisasiamies Jacobs edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Ranska esittämässään ratkaisuehdotuksessa ovat todenneet, katson, että " — — näin tärkeistä kustannuslajeista perittävän arvonlisäveron vähennysoikeuden verovelvollisilta estävät säännökset haittaavat vakavasti arvonlisäverojärjestelmän toimintaa ja neutraalisuutta", ja " — — epäilen, voiko veronkierron riski oikeuttaa sulkemaan tällaiset tavarat kokonaan vähennysjärjestelmän ulkopuolelle". [21]

76. Voidaan perustellusti pitää valitettavana varsinkin sitä, että vähennysoikeuden ulkopuolelle jättämistä ei ole kielletty tilanteessa, jossa autoja käytetään suoraan verovelvollisen liiketoimintaan ilman, että viimeksi mainitun olisi mahdollista ottaa niitä fyysisesti haltuunsa, kuten leasingin tapauksessa. Tällaisessa tapauksessa verovelvollinen tai sen työntekijät eivät nimittäin voi hyödyntää autoja yksityiskäytössä, joten petoksen vaara on merkityksetön.

77. Kuten julkisasiamies Jacobs, katson kuitenkin, että " — — ongelman ratkaisu vaatii lainsäädännöllisiä toimia". [22] Sovellettava yhteisön lainsäädäntö, joka on tältä osin yksiselitteistä, ei toisaalta tarjoa mahdollisuutta valikoivaan tulkintaan, vaikka

20 — Em. asia komissio v. Ranska, tuomion 18 ja 19 kohta.
21 — Ratkaisuehdotuksen 23 kohta.
22 — Em. ratkaisuehdotuksen 24 kohta.

tällainen tulkinta voitaisiinkin perustella tarkoituksenmukaisuussyillä. Toisaalta oikeuskäytännössä esitettävä tulkinta, joka välttämättä riippuu pääasiaan liittyvistä tosiseikoista ja oikeudellisista seikoista, olisi omiaan herättämään lukuisia kysymyksiä siitä, onko esitetty ratkaisu sovellettavissa muihin yritysten toimintamuotoihin tai organisaatiomalleihin. Sovellettava lainsäädäntö, jonka tarkoituksena on selvästi sallia se, että pidetään voimassa kaikki kansallisessa lainsäädännössä säädetyt vähennysoikeuden rajoitukset, heijastaa lopuksi nimenomaisesti jäsenvaltioiden halua olla hyväksymättä erottelua tällä alalla, kunnes asiassa on päästy sopimukseen yhteisön lainsäädännön kautta.

78. Tämän takia minusta vaikuttaa siltä, että ainoastaan sellaisella lainsäädännöllä, jolla toteutetaan tyhjentävä vähennysoikeuden yhdenmukaistaminen, voidaan sovittaa yhteen mahdollisimman suuri vähennyskelpoisuus ja petoksen vaaran ehkäiseminen.

Ratkaisuehdotus

79. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Court of Appealin (England & Wales) esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja yksityiskohtaiset soveltamissäännöt — 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun toisen neuvoston direktiivin 67/228/ETY 11 artiklan 4 kohdassa annettiin jäsenvaltiolle oikeus antaa tai pitää voimassa kansallisia säännöksiä, joiden nojalla verovelvollisen liiketoimintaan käyttämien autojen osalta ei ole arvonlisäveron vähennysoikeutta.

Toisen arvonlisäverodirektiivin 67/228/ETY 11 artiklan 4 kohdalla ei estetty jäsenvaltioita antamasta tai pitämästä voimassa säännöksiä, joiden nojalla verovelvollisen liiketoimintaan käyttämien autojen osalta ei ole arvonlisäveron vähennysoikeutta

— silloin, kun kyseiset autot olivat kyseisen toiminnan harjoittamisen kannalta välttämätön väline

— silloin, kun kyseisiä autoja ei voitu käyttää yksityistarkoituksiin.

2) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa jäsenvaltioille annettu oikeus pitää voimassa kaikki ne arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoitukset, joista oli säädetty sen kansallisessa lainsäädännössä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 77/388/ETY voimaantulohetkellä, ei poistu sen neljän vuoden määräajan päättyessä, joka kuudennen arvonlisäverodirektiivin 77/388/ETY 17 artiklan 6 kohdan ensimmäisessä alakohdassa on säädetty, jotta neuvosto antaisi vähennyskelvottomia menoja koskevat säännökset, vaan kyseisten säännösten tullessa voimaan.

3) Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 77/388/ETY 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa jäsenvaltioille annetaan oikeus pitää voimassa säännökset, joiden nojalla verovelvollisen liiketoimintaan käyttämien autojen osalta ei ole arvonlisäveron vähennysoikeutta, kunnes säännökset, joilla määritetään ne menot, joiden osalta arvonlisäveron vähennysoikeutta ei synny, ja jotka neuvoston on annettava kuudennen arvonlisäverodirektiivin 77/388/ETY 17 artiklan 6 kohdan ensimmäisen alakohdan nojalla, tulevat voimaan.

Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 77/388/ETY 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa ei estetä jäsenvaltiota pitämästä voimassa säännöksiä, joiden nojalla verovelvollisen liiketoimintaan käytettyjen autojen osalta ei ole arvonlisäveron vähennysoikeutta

— silloin, kun kyseiset autot ovat kyseisen toiminnan harjoittamisen kannalta välttämätön väline

— silloin, kun kyseisiä autoja ei voi käyttää yksityistarkoituksiin.