JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
10 päivänä joulukuuta 1996 *

1. Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa komissio syyttää Italian tasavaltaa siitä, että se ei ole noudattanut velvollisuuttaan mukauttaa osan verolainsäädännöstään jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY [1] (jäljempänä kuudes direktiivi) mukaiseksi.

2. Komissio vaatii yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että "Italian tasavalta ei ole noudattanut direktiivin 77/388/ETY (kuudes direktiivi) 13 artiklan B kohdan c alakohdan mukaisia velvoitteitaan, koska se on ottanut käyttöön ja pitänyt voimassa säännökset, joissa ei vapauteta arvonlisäverosta sellaisten tavaroiden luovutuksia, joita käytetään kokonaan vapautettuun toimintaan tai jotka eivät ole oikeuttaneet vähennykseen".

Oikeudenkäyntimenettely

3. Komissio aloitti EY:n perustamissopimuksen 169 artiklan mukaisen menettelyn 24.11.1992 antamallaan virallisella huomautuksella kehottaen Italian tasavaltaa esittämään huomautuksensa väitetystä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisestä. Viralliseen huomautukseen ei vastattu asetetussa määräajassa.

4. Italian hallitus lähetti kuitenkin 31.3.1993 komissiolle kirjeen, jossa se myönsi väitteen ensimmäisen osan osalta, että "kyseinen yhteisön säännös on saatettu vain osittain osaksi kansallista oikeutta"; väitteen toisen osan osalta Italian hallitus myönsi sen olevan perusteltu lisäten, että "Italian veroviranomaisilla on tarkoitus lyhyen ajan sisällä —— valmistella tarpeelliset säännökset kyseisen vapautuksen lisäämiseksi kuudennessa direktiivissä vahvistettuun järjestelmään".

5. Koska komissio oli edelleen sitä mieltä, että Italian tasavalta oli jättänyt noudattamatta jäsenyysvelvoitteitaan, se lähetti Italian hallitukselle 19.7.1994 perustellun lausunnon, johon se ei saanut vastausta.

6. Komissio nosti 13.2.1995 kanteen yhteisöjen tuomioistuimessa. Italian hallitus on

* Alkuperäinen kieli: espanja.

1 — EYVL L 145, s. 1.

vastineessaan vastustanut kantajan vaatimuksia.

7. Komissio korosti vastauksessaan muun muassa Italian hallituksen 31.3.1993 päivätyn asiakirjan sisältöä, jossa tunnustettiin jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen. Italian hallitus ei kuitenkaan vastannut näihin väitteisiin sillä se ei antanut vastaustaan.

Riidanalaiset säännökset

8. Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan c alakohdassa, jota Italian lainsäätäjä ei komission mielestä ole saattanut oikein osaksi kansallista oikeutta, säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

— —

c) sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka käytetään kokonaan [2] tämän artiklan tai 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan nojalla vapautettuun toimintaan, jos nämä tavarat eivät ole oikeuttaneet vähennykseen, sekä sellaisten tavaroiden luovutukset, joiden hankinta tai valmistus ei 17 artiklan 6 kohdan nojalla ole oikeuttanut vähennykseen;

— —."

9. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa taas säädetään seuraavaa:

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

2 — Espanjankielisessä versiossa tästä kuudennen direktiivin kohdasta, sellaisena kuin se on julkaistuna Euroopan yhteisöjen virallisen lehden erityispainoksessa, ei ole adverbiä "kokonaan", joka on muissa kieliversioissa. Se on siis lisättävä näiden versioiden yhdenmukaisuuden noudattamiseksi.

Kunnes edellä olevat säännökset tulevat voimaan, jäsenvaltiot voivat edelleen soveltaa kaikkia sisäisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia säännöksiä." [3]

10. Arvonlisäveron käyttöön ottamisesta 26.10.1972 annetun Italian presidentin asetuksen nro 633 (jäljempänä presidentin asetus) [4] 10 §:ssä vapautettuihin liiketoimiin eivät kuulu edellä mainituissa yhteisön säädöksissä tarkoitetut tavaroiden luovutukset.

11. Presidentin asetuksen 2 §:n 3 momentin h kohdassa säädetään, että tavaroiden luovutuksina ei pidetä "— — luovutuksia, jotka koskevat luovuttajan 19 §:n 2 momentin nojalla ilman vähennysoikeutta hankkimia tai maahantuomia tavaroita."

12. Presidentin asetuksen 19 §:ssä taas säädetään vähennysoikeudesta: verovelvollinen voi vähentää suorittamistaan liiketoimista maksettavasta veron määrästä yritystoiminnan tai taiteen- tai ammatinharjoittamisen yhteydessä hankkimistaan tavaroista tai vastaanottamistaan palveluista maksamansa veron määrän.

13. Presidentin asetuksen 19 §:n 2 momentissa jätetään vähennysoikeuden ulkopuolelle sellainen arvonlisävero, jonka verovelvollinen on maksanut tiettyjen tavaroiden, kuten autojen ja muiden moottoriajoneuvojen sekä huviveneiden, hankkimisen yhteydessä, käyttämällä ilmaisuja, joita myöhemmin tarkastelen lähemmin.

Verosta vapautettuun liiketoimintaan aikaisemmin käytettyjen tavaroiden luovutusten vapauttaminen

14. Kuudennen direktiivin 17 artiklassa säännelty vähennysoikeus on arvonlisäverojärjestelmän ydinkohta. Tätä säännöstöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt mahdollistavat sen, että yritysten maksamasta verosta ei aiheudu niille rasitusta ja että näin noudatetaan verotuksen neutraalisuuden periaatetta, joka on lopulliseen kulutukseen eikä aikaisempiin liiketaloudellisiin vaiheisiin kohdistuvan arvonlisäveron perusta. Ilman aikaisemmin maksettua veroa koskevaa vähennysoikeutta tästä verosta tulisi yrityksille ylimääräinen verokustannus, mikä olisi ristiriidassa verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa.

3 — Komissio teki neuvostolle 25.1.1983 ehdotuksen jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: vähennysoikeuden ulkopuolelle jäävät kustannukset — kahdenneksitoista direktiiviksi (EYVL C 37, s. 8), jota on myöhemmin muutettu 20.2.1984 tehdyllä ehdotuksella (EYVL C 56, s. 7). Neuvostossa ei päästy ehdotuksen hyväksymiseksi vaadittavaan yksimielisyyteen.

4 — Presidentin asetus on arvonlisäverojärjestelmää koskeva säädös, joka on annettu aikaisemman säädösten antamisvaltaa koskevan valtuutuksen perusteella. Sen jälkeen kun se julkaistiin 11.11.1972 Italian tasavallan virallisessa lehdessä (GURI) nro 292, sen sisältöä on muutettu useaan kertaan.

15. Maksettu vero voidaan vähentää, jos verovelvollinen hankkii tai käyttää vastaavia tavaroita tai palveluja (toisin sanoen niitä, joiden hankinta tai käyttäminen määrittää vähennysoikeuden) taloudelliseen toimintaansa liittyviin liiketoimiin.

16. Tämä väite monimutkaistuu, kun verovelvollinen hankkii ja käyttää tavarat tai palvelut vapautettuihin liiketoimiin, sillä tässä tapauksessa vähennysoikeuden puuttuessa verovelvollisesta tulee niin sanotusti "lopullinen kuluttaja" ilman mahdollisuutta vähentää veroa.

17. Tässä tapauksessa verovelvollisen on maksettava koko arvonlisävero, jonka edeltävät taloudelliset toimijat (toisin sanoen ne, jotka ovat toimittaneet tavarat tai palvelut hänelle) ovat vyöryttäneet hänelle ilman, että hän voisi vähentää sitä, jos puhutaan puhtaasti oikeudellisin termein. [5] Hän on näin ollen samassa tilanteessa kuin lopulliset kuluttajat, jotka ovat arvonlisäveron todellisia maksajia.

18. Voi kuitenkin käydä niin, että verovelvollinen hankkii tietyn tavaran tällaisin ehdoin (toisin sanoen niin, että hän on maksanut veron voimatta vähentää sitä myöhemmin) ja päättää siirtää sen myöhemmin.

19. Tällainen tilanne johtaisi kaksinkertaiseen verotukseen, jos kuudennessa direktiivissä ei säädettäisi sen estämiseksi vapautuksesta, joka sisältyy 13 artiklan B kohdan c alakohtaan: jäsenvaltioiden on vapautettava verosta sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka käytetään kokonaan vapautettuun toimintaan "— — jos nämä tavarat eivät ole oikeuttaneet vähennykseen".

20. Tämän vapautuksen syy on puhtaasti tekninen. Sen avulla estetään kaksinkertainen verorasitus, joka syntyisi, jos taloudellisen toimijan suorittamaa tavaran siirtoa verotettaisiin, kun toimija myy edelleen tavarat, joiden hankkimisesta hän on jo maksanut lopullisen arvonlisäveron ilman, että hän olisi tällöin voinut vähentää maksamansa summan. [6]

21. Italian hallitus ei ole ottanut käyttöön tätä vähennystä verolainsäädännössään. Näin

5 — Toinen asia on sitten se, että vapautettuja toimintoja suorittava yritys tai ammatinharjoittaja (esimerkiksi vakuutusyhtiö useimpien palvelujensa yhteydessä, lääkäri asiakkailleen suorittamiensa tiettyjen terveyspalvelujen yhteydessä) vyöryttää hintoja nostamalla verorasituksen asiakkailleen.

6 — Asiassa 50/88, Kühne, 27.6.1989 annetussa tuomiossa (Kok. 1989, s. 1925) tullaan samaan lopputulokseen tapauksessa, jossa on tiettyä samankaltaisuutta nyt käsiteltävänä olevan asian kanssa ja jossa kiellettiin mahdollisuus verottaa "sellaista yrityksen omaisuutta, josta ei ole ollut oikeutta vähentää jäljelle jääneen veron määrää", koska tämä "johtaisi kaksinkertaiseen verotukseen, mikä on vastoin yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatetta, johon kuudes direktiivi perustuu". Tässä tuomiossa kyseessä olevassa tapauksessa verovelvollinen ei voinut vähentää jäljelle jääneen veron määrää, koska hän oli ostanut käytetyn tavaran henkilöltä, joka ei ollut verovelvollinen.

ollen se on jättänyt noudattamatta kuudennen direktiivin 13 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska tässä säännöksessä edellytetään, että jäsenvaltiot ottavat käyttöön "vapautuksen" edellä tarkasteltujen sääntöjen mukaisesti.

22. Italian veroviranomaisten tavassa selittää tätä toimintaa on useita vivahteita, kuten voidaan todeta komissiolle 31.3.1993 lähetetystä kirjeestä [7] tai vastaajan vastineesta.

23. Ensimmäisen asiakirjan mukaan Italian lainsäätäjä on katsonut, että ei ollut tarpeen vahvistaa vapautusta pelkästään vapautettuun toimintaan tarkoitettujen tavaroiden luovutuksille tarkistusvaikeuksiin liittyvistä syistä: tällaisia verosta vapautettuja toimia harjoittavat verovelvolliset tavallisesti toteuttavat samanaikaisesti verollisia liiketoimia, joten he voivat näin saada takaisin osan tällaisten tavaroiden hankinnoista maksetusta arvonlisäverosta suhdelukujärjestelmän mukaisesti. Tämän asiakirjan mukaan Italian lainsäädäntö ei johda kaksinkertaiseen verotukseen ja jos johtaakin, niin "ainoastaan marginaalisesti".

7 — Italian Euroopan yhteisöjen pysyvän edustuston lähettämä kirje (nro 2868). Olen viitannut tähän selostaessani kanteen nostamista edeltävää hallinnollista menettelyä.

24. Näkökulma muuttuu vastaajan vastineessa, jossa vapautuksen puuttumista yritetään perustella väittämällä, että Italian presidentin asetuksen 2 §:n 3 momentissa on tällaisen ratkaisun sijasta katsottu parhaaksi todeta, että nämä tavaroiden luovutukset jäävät arvonlisäveron "soveltamisalan ulkopuolelle", mikä Italian hallituksen mukaan johtaa samaan tulokseen kuin kuudennen direktiivin tavoitteet.

25. Vastineessa myönnetään kuitenkin jotenkin hämmentävästi, että tavaroiden myöhempää luovutusta "on pidettävä verotettuna", kun maksettua summaa ei ole voitu aikaisemmin vähentää (koska tavarat on käytetty verosta vapautettuun toimintaan). Italian hallitus lisää, että näitä luovutuksia on pidettävä "hypoteettisina, koska tavallisesti verosta vapautettu henkilö saa tavaran omaan käyttöönsä eikä hänellä ole aikomusta luovuttaa sitä välittömästi". Se päättelee tästä, että kaksinkertaisen veron määrä on välttämättä rajoitettu, koska markkinahintaan ostettujen tavaroiden ja käytettyinä myytyjen tavaroiden arvo on erilainen.

26. Nämä väitteet eivät mielestäni ole vakuuttavia. Mielestäni komissio on oikeassa vaatiessaan, että Italian hallitus noudattaa vain ja ainoastaan sille kuudennen direktiivin 13 artiklan mukaan kuuluvaa velvoitetta. Tällaisen velvoitteen sisältö on hyvin täsmällinen: kyseessä on vapautuksen myöntäminen

eikä määrätyn liiketoimen jättäminen veron soveltamisalan ulkopuolelle. [8]

27. Lisäksi Italian lainsäädäntö on tältä osin vastoin yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, jossa on todettu, että "— — direktiivin tavoite, toisin sanoen yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perustaminen verollisten liiketoimien yhdenmukaiseksi määrittelemiseksi, olisi vaarassa, jos tavaroiden luovutus, joka on yksi kolmesta verollisesta liiketoimesta, riippuisi jäsenvaltiosta toiseen vaihtelevien edellytysten toteutumisesta (asia C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, tuomio 8.2.1990, Kok. 1990, s. I-285)" [9].

28. Molemmat Italian viranomaisten antamat selitykset (jotka lisäksi ovat ristiriitaisia keskenään) vaikuttavat riittämättömiltä seuraavista syistä:

— ensimmäinen selitys (vaikeus varmistaa tavaroiden todellinen määränpää), koska se vääristää arvonlisäverojärjestelmää ja johtaa kaksinkertaiseen verotukseen,

— toinen selitys (joka koskee sitä, että "muina kuin tavaroiden luovutuksina" pidetään liiketoimia, jotka kuudennen direktiivin mukaan ovat oikeudellisesti "tavaroiden luovutuksia", mutta jotka on vapautettu verosta), koska se tarkoittaa sitä, että Italian lainsäädäntö poikkeaa yhdenmukaisesta määritelmästä, jonka yhteisön lainsäätäjä on halunnut antaa verotettaville liiketoimille.

29. Tällaiset syyt yksinäänkin riittäisivät siihen, että komission kanne voitaisiin hyväksyä kanteen ensimmäisen osan kannalta. Lisäksi ei ole varmaa, että Italian lainsäädännön (jossa määritellään muiksi kuin veronalaisiksi tapaukset, joiden pitäisi olla vapautettuja) oikeudelliset ja taloudelliset seuraukset ovat samat kuin kuudennen direktiivin moitteettomasta täytäntöönpanosta aiheutuvat.

30. Komissio korostaa aivan oikein vastauksessaan, että koska Italian hallitus on myöntänyt kaksinkertaisen verotuksen olemassaolon asiaa koskevan Italian lainsäädännön seurauksena, merkitystä ei ole sillä, että tämän ilmiön taloudellinen merkitys on jokseenkin "vähäinen", kuten vastaajan vastauksessa väitetään (ilman, että tätä olisi todistettu millään seikalla).

31. Vaikka lähdettäisiinkin siitä, että taloudelliset seuraukset olisivat vähäisiä, de minimis -sääntöä ei voida soveltaa valtion

8 — Verosta vapauttamisesta voidaan varsinaisesti puhua vain, kun toimintaan liittyy aikaisempi verotettava tapahtuma. Käsitteenä vapautus edellyttää alkuperäistä velvoitetta maksaa vero, jolle lainsäätäjä myöntää eri syistä maksamisvapautuksen. Kyseessä on siis etuus, josta on välttämättä nimenomaisesti säädettävä laissa, jotta veron maksamisvelvollisuudesta voitaisiin vapautua. Ennen sen varmistamista, täyttääkö tietty liiketoimi edellytykset vapautuksen saamiseksi, on varmistettava, että se kuuluu veron soveltamisalaan.

9 — Asia C-291/92, Armbrecht, tuomio 4.10.1995 (Kok. 1995, s. I-2775, 13 kohta).

jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevassa asiassa. Keskeinen seikka on, että kaksinkertainen verotus on yhteensoveltumaton arvonlisäverojärjestelmän kanssa, ja että juuri tästä syystä kuudennen direktiivin 13 artiklassa on velvoite vapauttaa sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka liittyvät kokonaan vapautettuun toimintaan.

Sellaisten tavaroiden luovutusten, joiden hankinta tai valmistus ei ole oikeuttanut vähennykseen, vapauttaminen

32. Toinen kanneperuste koskee 13 artiklan B kohdan c alakohdan loppuosaa. Kuten edellä on todettu, jäsenvaltioilla on velvollisuus vapauttaa arvonlisäverosta tavaroiden luovutukset, "joiden hankinta tai valmistus ei 17 artiklan 6 kohdan nojalla ole oikeuttanut vähennykseen".

33. Tämä säännös koskee tiettyjä yleisin termein kuvailtuja kustannuksia, kuten ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannuksia [10], jotka eivät pääasiallisesti ole luonteeltaan liiketoimintaan liittyviä ja jotka eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Kuten ensimmäisessä väitteessä tarkoitetussa tapauksessa, tällaisia tavaroita hankkinut verovelvollinen on niiden osalta lopullinen kuluttaja, todellinen maksuvelvollinen.

34. Tätä vähennysoikeuden rajoitusta on, kuten ensimmäisessä väitteessäkin, vastattava arvonlisäverovapautus, kun verovelvollinen myy edelleen — tai yleensä, luovuttaa — tämän tyyppiset tavarat. Jos näin ei olisi, kyseessä olisi jälleen kerran kuudennen direktiivin vastainen, kaksinkertaisen verotuksen ilmiö, jota kyseisen direktiivin 13 artiklassa yritetään välttää riidanalaisen vapautuksen avulla.

35. Sitä vastoin Italian presidentin asetuksessa ei myönnetä vapautusta sellaisten tavaroiden, joiden hankinta on yleisesti jätetty arvonlisävähennysoikeuden ulkopuolelle (yksityiskohtia tarkastelen jäljempänä), myöhemmälle siirrolle.

36. Italian presidentin asetuksen 19 §:n 2 momentissa säännellään arvonlisäveron alentamisesta tällaisten tavaroiden hankkimisen osalta, jos kyseessä ovat lentokoneet tai e alakohdassa ja taulukossa B mainitut moottoriajoneuvot niiden sylinteritilavuudesta

10 — Neuvoston olisi pitänyt konkretisoida tai luetella ne yksityiskohtaisesti, mutta kuten alaviitteessä 3 totesin, myöhemmät tätä koskevat yritykset eivät ole onnistuneet.

riippumatta [11] tai jos kyseessä ovat "muut edellä mainitussa taulukossa B luetellut tavarat, veneet ja huvijahdit" [12]. Vähennys on vahvistettu seuraavasti:

a) Tällaisten tavaroiden hankinta antaa oikeuden vähennykseen vain silloin, kun ne on tarkoitettu yrityksen omaan toimintaan. Lentokoneiden ja ajoneuvojen kyseessä ollessa vähennys on myös mahdollinen, jos ne on tarkoitettu käytettäviksi yrityksen oman toiminnan välineinä [13].

b) Vähennys on poissuljettu kaikissa muissa tällaisten tavaroiden hankintatapauksissa ja "joka tapauksessa niiden osalta, jotka harjoittavat jotakin taiteenalaa [14] tai ammattia".

37. Viimeksi mainituissa vähennysoikeuden poissulkemisen tapauksissa hankittujen tavaroiden myöhempää siirtoa ei ole vapautettu vastoin sitä, mitä kuudennessa direktiivissä edellytetään. Vapautuksen myöntämisen sijaan Italian lainsäätäjä on säätänyt presidentin asetuksen 2 §:n 3 momentin h kohdassa, että tällaisia siirtoja ei pidetä tavaroiden luovutuksina (toisin sanoen että niitä ei pidetä arvonlisäveron alaisina).

38. Tämän valinnan perustelemiseksi Italian hallitus väittää, että liiketoimien luokittelu muuksi kuin verollisiksi liiketoimiksi on "johdonmukaista sen olettaman kanssa, että (tällaisten tavaroiden) ostaminen ei liity ammattitoiminnan harjoittamiseen"; se lainaa myös sekä kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohtaa että toisen arvonlisäverodirektiivin (jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja soveltamissäännöt — 11 päivänä huhtikuuta 1967 annettu toinen neuvoston direktiivi 67/228/ETY, EYVL 1967, L 71, s. 1303) 11 artiklan 2 kohtaa.

39. Tämä väite, joka koskee enemminkin muuta kuin tässä asiassa olevaa ongelmaa, ei vakuuta minua. Komissio ei syytä kanteessaan kuudennen direktiivin 17 artiklan

11 — Näihin viitataan 19 §:n 2 momentin a kohdassa, jossa ulotetaan tämä järjestelmä tavaroiden hankinnan tai tuonnin lisäksi myöskin palvelujen suoritukseen ja mainittujen tavaroiden huoltoon.

12 — Tasavallan presidentin asetuksen 19 §:n 2 momentin b kohta koskee näitä viimeksi mainittuja.

13 — On loogista, että yritys, jonka toiminta koostuu kuljettajien tai lentäjien kouluttamista koskevien palvelujen suorituksesta, voi vähentää yksinomaan tätä tarkoitusta varten hankittujen ajoneuvojen tai lentokoneiden hankinnan yhteydessä maksetun arvonlisäveron.

14 — Ilmaisua "taide" on ilmeisesti käytetty tarkoittamaan ammattia, joka edellyttää sitä harjoittavien henkilöiden erityistaitoa ja -tuntemusta. Italiankielisessä säännössä käytetään ilmaisua "gli essercenti arti o professioni".

6 kohdan noudattamatta jättämisestä, joka koostuisi siitä, että edellä mainitussa Italian lainsäädännössä suljetaan joka tapauksessa vähennysoikeus pois henkilöiltä, jotka harjoittavat jotakin ammattia tai taiteenalaa ja jotka hankkivat kyseisiä tavaroita. Olisi kyseenalaista, noudatetaanko tällä yleisellä poissulkemisella kuudennen direktiivin säännöksiä [15].

40. Komission väittämä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen koskee sitä vastoin sitä seikkaa, että Italian tasavalta ei ole vapauttanut sellaisten tavaroiden myyntiä tai myöhempää luovutusta, joiden hankinta ei ollut antanut oikeutta vähentää arvonlisäveron määrää, vaikka kyseessä ovat ammattia tai taiteenalaa harjoittavat henkilöt tai mitkä tahansa muut verovelvolliset taloudelliset toimijat.

41. Onko mahdollista korvata vapautus sillä, että toiminta ei ole verollista? Ensi näkemältä voisi vaikuttaa siltä, että näiden kahden tavan (se, että toiminta ei ole verollista tai vapautus) käytännön vaikutus on sama. Italian hallitus väittää vastineessaan, että ratkaisu, jonka mukaan toiminta ei ole verollista, aiheuttaa "vähennyksen objektiivisen mahdottomuuden", kun taas vapauttaminen aiheuttaa "vähennyksen subjektiivisen mahdottomuuden — — ja vähennys riippuu suhdeluvun laskemisesta" [16].

42. Näiden kahden menettelyn oikeusvaikutukset eivät kuitenkaan vastaa toisiaan täysin. Juuri niiden vaikutuksissa suhdeluvun laskemiseen [17] ilmenevät Italian lainsäädännön seuraukset samoin kuin lopputuloksissa olevissa eroissa sen mukaan, kumpi menetelmä valitaan.

43. Jos kyseessä oleva tavaroiden luovutus jää arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle, kuten presidentin asetuksen yhteydessä, verovelvollisen niiden liiketoimien kokonais-

15 — Yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa C-97/90, Lennartz, 11.7.1991 annetun tuomion (Kok. 1991, s. I-3795) tuomiolauselman 3 kohdassa seuraavaa: "Sääntö tai hallinnollinen menettely, jossa määrätään yleinen vähennysoikeuden rajoitus, kun on kyseessä ammattiin liittyvä rajoitettu, mutta todellinen käyttö, on poikkeus kuudennen direktiivin 17 artiklasta ja se on pätevä vain kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdan tai 27 artiklan 5 kohdan mukaisten edellytysten täyttyessä."

16 — P. Filippin teoksen *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto* (Padova, 1984) mukaan Italian arvonlisäverolainsäädännössä on tiettyä epäselvyyttä sen, että toiminnan verottomuuden ja vapautuksen välillä: tiettyjä vapautustapauksiksi luokiteltuja tapauksia on pidettävä verovelvollisuuden puuttumisena ja päinvastoin; tämän tutkijan mukaan vapautusten suuri määrä ei tee helposti ymmärrettäväksi niitä kriteerejä, joiden perusteella on valittu jompikumpi vaihtoehtoisista menetelmistä.

17 — Suhdeluvun laskemisesta säädetään kuudennen direktiivin 19 artiklassa. Suhdeluvulla on merkitystä, kun verovelvollinen toteuttaa samalla kertaa sekä vähennykseen oikeuttavia että vähennykseen oikeuttamattomia liiketoimia. Tällaisissa tapauksissa on välttämätöntä määrittää hankittujen tavaroiden ja palvelujen käyttöaste suhteessa suoritettujen liiketoimien kahteen luokkaan vahvistamalla niiden vastaanottajan suorittamien liiketoimien prosentuaalinen osuus, jotka oikeuttavat tähän vähennykseen. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat valita vaihtoehdon suhdeluvun laskemista koskevalle säännölle. Italian osalta suhdeluvun laskemista koskeva sääntö on edellä mainitun tasavallan presidentin asetuksen 19 §:n 3 momentissa.

määrä, joille lasketaan suhdeluku, vähenee [18]. Tämän määrän, joka on murtoluvun nimittäjänä, vähentäminen lisää lopputulosta, toisin sanoen sitä prosenttiosuutta, jonka perusteella suhdeluku lasketaan.

44. Suhdeluvun prosenttimäärää näin korottamalla korotetaan myös perusteettomasti ja kuudennen direktiivin säännösten vastaisesti sitä arvonlisäveron määrää, jonka voi vähentää verovelvollinen, joka suorittaa erottelematta vähennykseen oikeuttavia ja vähennykseen oikeuttamattomia liiketoimia.

45. Katson, että presidentin asetuksella tavaroiden luovutuksiin sovellettu oikeudellinen järjestelmä on ristiriidassa kuudennen direktiivin kanssa, riippumatta sen vaikutuksesta suhdeluvun laskemista koskevaan sääntöön.

46. Riippumatta siitä, mikä on "tämän direktiivin käsittelyä koskeva jäsenvaltioiden harkintavallan oikeudellinen ulottuvuus", johon vastaajana oleva hallitus viittaa, katson, että riidanalaisten tavaroiden myöhempää vapauttamista koskeva velvoite on selvä, täsmällinen ja ehdoton; näin ollen ei ole mahdollista korvata vapauttamista eri menetelmällä. Tätä vahvistaa se, että oikeudelliset ja käytännön seuraukset ovat erilaiset sen mukaan, kumpi vaihtoehto valitaan.

47. Tältä osin on toistettava se, minkä jo totesin kuudennen direktiivin arvonlisäverollisten liiketoimien määritelmän osalta. Jos halutaan varmistaa veron soveltamisen yhdenmukaisuus, tämä määritelmä ei mahdollista "tavaroiden luovutuksen" muuntamista "tavaroiden luovutuksen puuttumiseksi" kansallisen lainsäätäjän päätöksellä.

48. Italian viranomaiset ovat lisäksi puolustaneet tätä samaa näkökulmaa komissiolle toimittamassaan asiakirjassa, johon jo olen viitannut. Italian hallituksen asiamies ei ole istunnossa eikä muutoinkaan esittänyt mitään väitettä, jolla olisi perusteltu vastineessa tehty muutos aikaisemman virallisen väitteen osalta.

49. Näin ollen olen sitä mieltä, että kanne pitäisi hyväksyä kokonaisuudessaan. Työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan vastaajan on korvattava oikeudenkäyntikulut.

18 — Suhdeluvun laskemiseksi on määritettävä vähennykseen oikeuttavien liiketoimien prosenttiosuus suhteessa kokonaismäärään. Suhdeluvun määrittävä prosenttiosuus on se tulos, joka saadaan, kun vähennykseen oikeuttavien liiketoimien määrä kerrotaan sadalla, minkä jälkeen saatu luku jaetaan kaikkien verotettavien liiketoimien kokonaismäärällä.

Ratkaisuehdotus

50. Näin ollen ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin ratkaisee komission nostaman kanteen siten, että se:

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

2) velvoittaa Italian tasavallan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.