JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

ELEANOR SHARPSTON

23 päivänä lokakuuta 2008 [1]

1. Ilmaisia lounaita ei taida olla olemassakaan, mutta voiko olla arvonlisäverottomia lounaita? Vestre Landsretin (läntinen alueellinen tuomioistuin), Tanska, ennakkoratkaisupyyntö koskee liikekumppaneille ja henkilöstölle liikekokousten yhteydessä yrityksen ruokalassa tarjottavien aterioiden arvonlisäverokohtelua. Onko niiden tarjoamista, kun se tapahtuu maksutta, pidettävä omaan käyttöön ottamisena, josta on maksettava myynnistä suoritettava arvonlisävero, jos ostoihin sisältyvä arvonlisävero voidaan vähentää? Ja kun otetaan huomioon kansallisten hallinnollisten toimien ja lainsäädäntötoimien melko monitahoinen kokonaisuus, voisiko Tanska perustellusti soveltaa edelleen tällaisten liiketoimien osalta ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden rajoitusta yhteisön lainsäädännössä olevan standstill-lausekkeen perusteella?

Asian kannalta merkityksellinen arvonlisäverolainsäädäntö

2. Kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevat asiat koskevat vuosina 1994–2001 tarjottuja aterioita, joten asian kannalta merkityksellinen yhteisön lainsäädäntö on kuudes arvonlisäverodirektiivi. [2]

3. Kuudennen direktiivin [3] 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta”. Direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan [4] mukaan veron peruste on pääsääntöisesti lähinnä saadun vastikkeen koko määrä.

4. Direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa [5] kuitenkin säädetään, että jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen arvonlisä-

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

2 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1; sellaisena kuin se on muutettuna useaan kertaan, jäljempänä kuudes direktiivi). Tämä direktiivi on korvattu 1.1.2007 alkaen yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1), jolla on tavoitteena esittää sovellettavat säännökset selkeästi ja toimivasti uudelleenmuotoillussa rakenteessa ja uudelleenmuotoilluin sanamuodoin ilman, että lähtökohtaisesti muutettaisiin sisällöllisesti olemassa olevaa lainsäädäntöä (ks. johdanto-osan kolmas perustelukappale). Ristikkäisviittaukset jäljempänä direktiivin 2006/112 säännöksiin eivät tämän vuoksi edellytä sitä, että sanamuoto olisi täysin samanlainen vastaavien kuudennen direktiivin säännösten kanssa.

3 – Ks. direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohta.

4 – Ks. direktiivin 2006/112 73 artikla.

5 – Ks. direktiivin 2006/112 168 a artikla.

verollisiin (myynti)liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka hän on velvollinen maksamaan (myynnistä suoritettava vero), arvonlisäveron, joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle (ostoihin sisältyvä vero). Direktiivin 17 artiklan 1 kohdan [6] mukaan ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy (eli lähinnä pikemminkin silloin, kun ostot tehdään, kuin silloin, kun myyntiliiketoimet suoritetaan).

5. Poikkeukset pääsääntöön käsittävät ne poikkeukset, joista säädetään 5 artiklan 6 kohdassa ja 6 artiklan 2 kohdassa ja jotka koskevat ottamista omaan käyttöön – jossa verovelvollinen käyttää tavaroita tai palveluja (joiden osalta hänellä on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero) itse tai luovuttaa tai suorittaa niitä maksutta. Tällaisia liiketoimia pidetään vastikkeellisina, joten niistä on suoritettava arvonlisävero, vaikka niistä ei tosiasiallisesti saadakaan vastiketta.

6. Tavaroiden osalta 5 artiklan 6 kohdassa [7] säädetään seuraavaa:

”6. Vastikkeelliseen luovutukseen on rinnastettava yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön, tavaran vastikkeeton luovutus taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavara tai sen ainesosat oikeuttavat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen. Tällä ei kuitenkaan tarkoiteta tavaroiden ottamista yrityksen tarpeisiin vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten.”

7. Palvelujen osalta 6 artiklan 2 kohdassa [8] säädetään seuraavaa:

”Vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin on rinnastettava:

a) yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavarat oikeuttavat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen;

b) verovelvollisen vastikkeettomasti omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön tai

6 – Ks. direktiivin 2006/112 167 artikla.

7 – Ks. direktiivin 2006/112 16 artikla.

8 – Ks. direktiivin 2006/112 26 artikla.

yleensä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin suorittama palvelu

– –”

8. Jos mitään tosiasiallista vastiketta ei suoriteta, veron peruste lasketaan tällaisissa tapauksissa noudattaen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 kohdan b ja c alakohtaa, [9] joiden mukaan veron peruste on

”b) edellä 5 artiklan 6 – – kohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta näiden tai samanlaisten tavaroiden ostohinta, taikka ostohinnan puuttuessa näiden liiketoimien suoritushetkellä määrätty omakustannushinta;

c) edellä 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta verovelvolliselle palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrä”.

9. Tämän asian kannalta on merkitystä myös 17 artiklan 6 kohdalla, [10] joka koskee vähennysoikeuden rajoituksia. Siinä 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.

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

10. Tämän 6 kohdan ensimmäisestä alakohdasta huolimatta neuvosto ei ole koskaan päättänyt, minkätyyppiset kustannukset eivät oikeuta ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen. Niinpä jälkimmäisessä alakohdassa oleva standstill-lauseke on edelleen voimassa.

9 – Ks. direktiivin 2006/112 74 ja 75 artikla.

10 – Ks. direktiivin 2006/112 176 artikla.

Asian kannalta merkitykselliset tanskalaiset arvonlisäverosäännöt

11. Kansallisen tuomioistuimen ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessä esittämien tietojen perusteella relevantin lainsäädännön, hallinnollisten toimien ja tuomioistuinratkaisujen kokonaisuus Tanskassa voidaan esittää tiivistetysti seuraavalla tavalla.

12. Arvonlisävero otettiin Tanskassa käyttöön vuoden 1967 arvonlisäverolailla (Momslov, jäljempänä arvonlisäverolaki). Arvonlisäverolain mukaan tavaroiden luovutuksesta kannettiin pääsääntöisesti arvonlisäveroa, kun taas palvelujen suorituksista sitä kannettiin vain silloin, kun siitä oli erikseen säädetty. Yritysten ruokaloiden palvelujen suorituksista ei kannettu arvonlisäveroa, joten näihin palveluihin liittyvää ostoihin sisältyvää veroa ei voitu vähentää. [11] Lisäksi arvonlisäverolain 16 §:n 3 momentin a ja e kohdassa säädettiin, ettei vähennysoikeutta ollut henkilöstön ruokaan tai edustamiseen liittyvien kustannusten osalta. Viimeksi mainitut rajoitukset perustuivat siihen ajatteluun, että ruokaa, jonka yritys ostaa tarjotakseen aterioita henkilöstölleen, olisi pidettävä loppukäyttöön tarkoitettuna (jos yritys maksaisi korkeampaa palkkaa sen sijaan, että se maksaa henkilöstölle luontaissuoritusten muodossa, henkilöstön pitäisi maksaa veroa hankinnasta) ja että edustamiseen ja lahjoihin, mukaan lukien liikelounaat, liittyviin ostoihin sisältyvän veron vähentäminen voisi johtaa väärinkäytöksiin. Arvonlisäverolain 11 §:n 1 momentissa säädettiin, että veron perusteeseen sisältyivät tavarat ja arvonlisäverolliset palvelujen suoritukset, joita käytetään 16 §:n 3 momentissa mainittuihin tarkoituksiin.

13. Vuoden 1967 arvonlisäverolakia muutettiin siten, että muutos tuli voimaan 1.10.1978, ja muutoksella oli tarkoitus panna täytäntöön kuudes arvonlisäverodirektiivi. Erityisesti on todettava, että palvelujen suorituksista tehtiin pääsääntöisesti arvonlisäverollisia. Tämä merkitsi, kuten tuolloin todettiin, että joukosta aiemmin arvonlisäverosta vapautettuja palvelujen suorituksia, joita arvonlisäveroa varten rekisteröidyt yritykset tekivät, tuli arvonlisäverollista, ja tällaisia olivat erityisesti ”tietyt palvelujen suoritukset, joita – – ruokalat tekivät (ruokien ja juomien tarjoilu)”. Arvonlisäverolain 16 §:n 3 momentissa ruokaa ja edustamista koskevien vähennysten osalta tehdyt rajoitukset ja 11 §:n 1 momentin omaan käyttöön ottamista koskevat säännöt jäivät muuttumattomina voimaan.

14. Yritysten pitämien ruokaloiden ruoan ja juoman myynnistä tuli näin ollen arvonlisäverollista. Marraskuussa 1978 Momsnævn (arvonlisäverolautakunta, joka on korkein hallintoviranomainen arvonlisäveroasioissa) päätti kuitenkin, että tällaisen myynnin veron perusteen on oltava vähintään raaka-aineiden omakustannushinta, johon lisätään valmistamisesta, myynnistä ja hallinnosta

11 – Danfoss, joka on toinen pääasian kantajista, on esittänyt, ilman, että tätä olisi riitautettu, että ravintoloiden palvelujen suorituksista kannettiin arvonlisävero, joten kyseinen ostoihin sisältyvä vero voitiin lähtökohtaisesti vähentää.

aiheutuvat palkkakulut. Niinpä ruoan ja juoman vastikkeettoman tarjoamisen katsottiin tapahtuvan vastiketta vastaan, ja vastike laskettiin tämän omakustannushinnan perusteella.

15. Vuonna 1983 tämä päätös sisällytettiin yritysten ruokaloita koskeviin erityisiin suuntaviivoihin, joissa lisäksi täsmennettiin, että tavaroihin, raaka-aineisiin ja mihin tahansa arvonlisäverollisiin työsuorituksiin, joita hankitaan valmistamisen, myynnin ja hallinnon yhteydessä, liittyvä ostoihin sisältyvä vero oli täysin vähennettävissä.

16. Arvonlisäverolakia muutettiin jälleen vuonna 1994. Lain 16 §:n 3 momentissa vähennyksille säädetty rajoitus säilytettiin sitä sisällöllisesti muuttamatta vuoden 1994 lain 42 §:n 1 momentin 1 ja 5 kohdassa. Samalla uudessa 5 §:n 2 ja 3 momentissa säädettiin seuraavaa:

”2. Vastikkeelliseen luovutukseen on rinnastettava tavaroiden ja palvelujen ottaminen, kun ne otetaan 42 §:n 1 ja 2 momentissa mainittuihin tarkoituksiin, jos kyseisten tavaroiden tai palvelujen osto, valmistus tai vastaava oikeuttaa täyteen tai osittaiseen vähennykseen.

3. Vastikkeelliseen luovutukseen on rinnastettava palvelujen ottaminen yrityksen omistajan omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin.”

17. Ruokaloiden arvonlisäverovelan laskentatavan vuoksi näitä sääntöjä ei sovellettu liikekumppaneille ja henkilöstölle liikekokousten yhteydessä maksutta tarjottuihin aterioihin. Koska tällaisten aterioiden jo katsottiin olevan (laskennalliseen omakustannushintaan perustuvaa) vastiketta vastaan tarjottuja, kyseisiä tavaroita tai palveluja ei voitu katsoa otetun omaan käyttöön, joka edellyttää vastikkeettomuutta. [12]

18. Arvonlisäverolain 42 §:n 1 momentin 5 kohdan nykyinen sanamuoto otettiin käyttöön 14.6.1995. Sillä selvennettiin ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden rajoituksen laajuuden kattavan ”viihdyttämisen, ravintolapalvelut, edustamisen ja lahjat” ja sallittiin yritysten vähentää 25 prosenttia hotelli- ja ravintolapalvelujen kustannuksiin liittyvästä ostoihin sisältyvästä arvonlisäverosta siltä osin kuin nämä kustannukset olivat luonteeltaan liiketoimintaan liittyviä. Selittävän muistion mukaan tämän ei ollut tarkoitettu kattavan yrityksen omassa ruokalassa nautituista liikelounaista koituvia kustannuksia.

12 – Huomautan kuitenkin, että tällaisten liiketoimien arvonlisäverokohtelu näyttää käytännössä olleen täysin samanlainen kuin kohtelu, joka niihin olisi kohdistunut, jos ne olisi katsottu otetun omaan käyttöön.

19. Vuonna 1999 Landsskatteret (valtakunnallinen verotuomioistuin) totesi kuudennen direktiivin vastaiseksi hallinnollisen käytännön, jonka mukaan yritysten pitämien ruokaloiden arvonlisävero myynnistä oli arvioitava laskennallisen omakustannushinnan perusteella. Se totesi, että myynnistä suoritettava arvonlisävero oli kannettava tosiasiallisesti saatavasta vastikkeesta ja että arvonlisäverolain 5 §:ssä olevaa omaan käyttöön ottamista koskevaa sääntöä ei voida soveltaa myyntiin, joka tapahtui laskennallista omakustannushintaa pienemmällä hinnalla. Lisäksi se katsoi, että tee ja kahvi eivät olleet ”edustamista”, kun niitä tarjottiin liikekumppaneille liikekokouksissa, ja että ne olivat ”ruokaa”, kun niitä tarjottiin henkilöstölle, joten ne kuuluivat vähennyksiä koskevan rajoituksen soveltamisalaan ja niitä voitiin verottaa arvonlisäverolain 5 §:n 2 momentissa olevan omaan käyttöön ottamista koskevan säännön mukaisesti.

Tosiseikat, oikeudenkäynti ja kysymykset

20. Kansallisen tuomioistuimen kysymykset on esitetty kahdessa asiassa, joista toinen koskee Danfoss A/S -yhtiöitä (jäljempänä Danfoss) ja toinen AstraZeneca A/S -yhtiötä (jäljempänä AstraZeneca).

21. Teollisuusautomatiikkaa valmistavalla ja myyvällä Danfossilla on henkilöstöruokaloita eri toimipaikoissa. Ruokaloita käytetään myös silloin, kun tarjotaan aterioita maksutta sekä liikekumppaneille että henkilöstölle yrityksen toimitiloissa järjestettävien liikekokousten yhteydessä.

22. AstraZeneca myy lääkevalmisteita Tanskassa. Toiminnassaan se kutsuu terveydenhoitoalan ammattilaisia tilaisuuksiin, joissa kerrotaan eri sairauksista ja lääkevalmisteiden sijoittumisesta ja käytöstä näiden sairauksien yhteydessä. Tilaisuuksien kestosta riippuen osallistujille (vain liikekumppaneille) saatetaan tarjota aterioita maksutta yrityksen ruokalassa, jota muuten käytetään ruoan ja juomien myyntiin henkilöstölle.

23. Danfossin osalta asia koskee ajanjaksoa 1.10.1996–30.9.2001 ja AstraZenecan osalta ajanjaksoa 1.10.1994–31.12.1999.

24. Landsskatteretin vuonna 1999 tekemän päätöksen (ks. edellä 19 kohta) johdosta molemmat yhtiöt hakivat palautusta myynnistä suoritettavasta arvonlisäverosta, joka oli laskettu liikekumppaneille ja henkilöstölle maksutta tarjottujen aterioiden laskennallisen omakustannushinnan perusteella.

25. Veroviranomainen kieltäytyi palauttamasta vaadittuja summia (5 920 848,19 Tanskan kruunua Danfossin osalta ja 825 275 Tanskan kruunua AstraZenecan osalta) sillä perusteella, että aterioiden ja juomien tarjoaminen henkilöstölle on ”ruokaa”, johon sovelletaan arvonlisäverolain 42 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädettyä vähennyksen rajoitusta, ja että aterioiden tarjoaminen liikekumppaneille on 42 §:n 1 momentin 5 kohdan kattamaa ”edustamista”. Koska yritykset olivat kuitenkin vähentäneet ruokaloidensa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron kokonaisuudessaan aiemmin sovelletun hallinnollisen käytännön mukaisesti, arvonlisävero pitäisi laskea arvonlisäverolain 5 §:n 2 momentin mukaisesti omaan käyttöön ottamisen perusteella.

26. Tämän jälkeen palautusta vaadittiin Ladsskatteretissä, ja Vestre Landsretissä nyt vireillä olevassa oikeudenkäynnissä on riitautettu Landsskatteretin päätökset, joiden mukaan teen ja kahvin lisäksi muiden juomien ja ruoan tarjoaminen yrityksessä järjestetyissä kokouksissa on ”edustamista”, kun niitä tarjotaan liikekumppaneille, ja ”ruokaa”, kun niitä tarjotaan henkilöstölle, minkä vuoksi oli perusteltua laskea arvonlisävero omaan käyttöön ottamisen perusteella.

27. Yritykset esittävät, että arvonlisäverolaissa ”edustamisen” ja ”ruoan” osalta säädetyt vähennysrajoitukset ovat ristiriidassa kuudennen direktiivin kanssa. Vaikka veroviranomainen myöntää, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan ensimmäinen alakohta ei kata näitä rajoituksia, se esittää, että ne perustuivat arvonlisäverolakiin sellaisena kuin sitä sovellettiin ennen kyseisen direktiivin voimaantuloa, joten kyseisiä rajoituksia voidaan laillisesti soveltaa edelleen 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa olevan standstill-lausekkeen nojalla. Yritykset ovat eri mieltä tästä sillä perusteella, että vähennysrajoituksia sovellettiin kyseiseen aterioiden tarjoamiseen vasta siitä lähtien, kun edellä kuvailtu hallinnollinen käytäntö kumottiin vuonna 1999, ja sitä ennen arvonlisävero voitiin vähentää kokonaisuudessaan tämän käytännön mukaisesti.

28. Yritykset väittävät joka tapauksessa, että verottaminen arvonlisäverolain 5 §:n 2 momentissa tarkoitettuna omaan käyttöön ottamisena on ristiriidassa kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan kanssa, sillä kyseisen säännöksen mukaan tällainen verottaminen on mahdollista vain, jos ottaminen tapahtuu muihin tarkoituksiin kuin yrityksen liiketoimintaan, mistä ei ole kyse kyseisten aterioiden tarjoamisen osalta.

29. Kansallinen tuomioistuin pyytää näin ollen yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua seuraaviin kysymyksiin:

”1) Onko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdan toista

alakohtaa tulkittava siten, että edellytyksenä sille, että jäsenvaltio epää arvonlisäveron vähennysoikeuden sellaisten ostojen osalta, jotka käytetään liikekumppaneille ja henkilöstölle järjestettävään ruokatarjoiluun yrityksen ruokalassa kokousten yhteydessä, on se, että sisäisessä lainsäädännössä oli ennen direktiivin voimaantuloa peruste tällaiselle vähennyksen epäämiselle ja että veroviranomaiset käytännössä sovelsivat tällaista perustetta siten, että arvonlisäveron vähennysoikeus evättiin näiden ostojen osalta?

2) Onko ensimmäiseen kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkitystä sillä, että yritysten pitämät ruokalat eivät ennen vuonna 1978 tapahtunutta kuudennen arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanoa olleet arvonlisäverovelvollisia kyseisessä jäsenvaltiossa voimassa olleiden kansallisten arvonlisäverosäännösten perusteella, että vähennysoikeuden rajoittamista koskevia kansallisia säännöksiä ei muutettu kuudennen arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanon yhteydessä ja että yksinomaan siitä, että yritysten pitämistä ruokaloista tuli arvonlisäverovelvollisia kuudennen arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanon yhteydessä, oli seurauksena se, että vähennysoikeuden rajoittamista koskevalla säännöksellä voi olla merkitystä tämäntyyppisten yritysten osalta?

3) Onko kyse vähennysoikeutta koskevan poikkeuksen 'edelleen soveltamisesta' kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitetulla tavalla, jos vuonna 1978 tapahtuneesta kuudennen arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanosta aina vuoteen 1999 saakka vähennysoikeus on kyseisten kustannusten osalta ollut olemassa pääasiassa kyseessä olevan hallinnollisen käytännön seurauksena?

4) Onko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 2 kohdan a ja b alakohtaa tulkittava siten, että kyseinen kohta kattaa yrityksen vastikkeettoman ruokatarjoilun liikekumppaneilleen omassa ruokalassaan yrityksessä pidettävien kokousten yhteydessä?

5) Onko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 2 kohdan a ja b alakohtaa tulkittava siten, että kyseinen kohta kattaa yrityksen vastikkeettoman ruokatarjoilun henkilöstölleen omassa ruokalassaan yrityksessä pidettävien kokousten yhteydessä?"

30. Danfoss, Tanska ja komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia, ja ne kaikki sekä AstraZeneca ovat myös esittäneet suulliset lausumat istunnossa.

Tapauksen tarkastelu

31. Kansallisen tuomioistuimen kolme ensimmäistä kysymystä kaikki koskevat seuraavan kaiken kattavan seikan eri aspekteja: ”Voiko Tanska edellä esitetyissä olosuhteissa evätä liikekumppaneille ja/tai henkilöstölle liikekokousten yhteydessä maksutta ruokalassa tarjottuihin aterioihin liittyviin ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen?” Keskeinen huolenaihe on tämän vuoksi se, *voidaanko ostoihin sisältyvä vero vähentää*.

32. Samoin kaksi viimeistä kysymystä koskevat seuraavan tärkeän seikan kahta eri aspektia: ”Merkitseekö tällaisten aterioiden tarjoaminen omaan käyttöön ottamista?” Keskeinen huolenaihe on tämän vuoksi se, *voidaanko myynnistä suoritettava vero kantaa*.

33. Mielestäni on hyödyllisempää käsitellä näitä kahta pääasiallista huolenaihetta sellaisenaan (ja käänteisessä järjestyksessä) ja samalla kiinnittää asianmukaista huomiota esitettyjen erityisten kysymysten sanamuotoihin. Ensimmäiseksi on mielestäni kuitenkin olennaista tarkastella sitä kehystä, jossa kyseessä olevat säännökset toimivat, ja sen tarkastelu valottaa jossain määrin näiden säännösten välistä suhdetta.

Kehys, jossa säännökset toimivat

34. Arvonlisäverojärjestelmän taustalla oleva perustavanlaatuinen periaate on, että verotaakka rasittaa vain lopullista kulutusvaihetta. Vaikka vero kannetaan jokaisessa vaiheessa, vähennysjärjestelmä merkitsee, että lopulliseen kulutusvaiheeseen asti veron vaikutus on neutraali kaikkien tuotantoon ja jakeluun osallistuvien verovelvollisten osalta. Jokainen heistä yksinkertaisesti tilittää veroviranomaiselle ne arvonlisäveron määrät, jotka hän on kantanut asiakkailtaan, vähennettyään niistä niille, jotka ovat hänelle luovuttaneet tavaroita tai suorittaneet palveluja, maksamansa summat. [13]

35. Koska arvonlisävero näin ollen maksetaan tavaroiden luovuttajille tai palvelujen suorittajille niistä tavaroista tai palveluista, jotka verovelvollinen hankkii arvonlisäverollisia myyntiliiketoimiansa varten, vähennysoikeus on perustavanlaatuinen ja yleinen. Myynnistä suoritettavan veron kantaminen ilman, että sallittaisiin ostoihin sisältyvän veron vähentämistä, merkitsisi sellaisen kertautuvan monessa vaiheessa suoritettavan veron perimistä, jonka korvaaminen on yksi yleisen arvonlisäverojärjestelmän olennaisista päämääristä. [14] Kaikkia poikkeamia tästä verotuksen ja vähennysten perusjärjestelmästä on pääperiaatteeseen tehtävänä poikkeuksena tulkittava suppeasti. [15]

13 – Tämä periaate esitetään sellaisenaan jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11.4.1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY (EYVL 1967, s. 14) 2 artiklassa ja nykyisin direktiivin 2006/112 1 artiklan 2 kohdassa.

14 – Ks. edellä alaviitteessä 13 mainitun ensimmäisen direktiivin johdanto-osan kahdeksas perustelukappale.

15 – Ks. esim. asia C-409/99, Metropol and Stadler, tuomio 8.1.2002 (Kok. 2002, s. I-81, 58 ja 59 kohta).

36. Yleisin esimerkki epäilemättä on kuudennen direktiivin 13 artiklan mukainen myyntiliiketoimien vapauttaminen arvonlisäverosta. Tällaisia liiketoimia varten hankittuihin tuotantopanoksiin sisältyvää arvonlisäveroa ei voida vähentää. Näin on yksinkertaisesti siitä syystä, ettei kanneta myyntiliiketoimista suoritettavaa veroa, ei edes potentiaalista, teoreettista tai virtuaalista,[16] josta ostoihin sisältyvä vero voitaisiin vähentää. Juuri tämän syyn – myyntiliiketoimista suoritettavan veron kantamatta jättämisen – takia ei ollut mahdollista vähentää niiden tavaroiden tai palvelujen, jotka ruokalat Tanskassa olivat hankkineet ennen kuin niiden tarjoamat palvelut tulivat arvonlisäverollisiksi vuonna 1978, ostoihin sisältynyttä veroa.

37. Nyt esillä oleva asia koskee kuitenkin kahta muunlaista poikkeamaa pääsäännöstä – ottamista omaan käyttöön (5 artiklan 6 kohta ja 6 artiklan 2 kohta) ja ylellisyyskustannuksia ja vastaavia kustannuksia (17 artiklan 6 kohta). Näissä kahdessa säännöskokonaisuudessa käytetään erilaista menetelmää erilaisten tilanteiden käsittelemiseksi. Mielestäni ne sulkevat toisensa pois.

38. Ensinnäkin katettujen tilannetyyppien osalta on todettava, että 5 artiklan 6 kohta ja 6 artiklan 2 kohta koskevat sitä, että verovelvollinen ottaa liikeomaisuuteensa kuuluvia tavaroita tai palveluja ”yleisesti ottaen – – yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin”, kun taas 17 artiklan 6 kohta koskee ”kustannuks[ia], jotka eivät luonteeltaan ole liiketoimintaan liittyviä, kuten ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannuks[ia]”. On totta, että sanamuoto ei ole siinä määrin yksiselitteinen, ettei se jättäisi tilaa erimielisyydelle, ja että 17 artiklan 6 kohdan toista alakohtaa ei nimenomaisesti koske sama soveltamisalan rajoitus kuin ensimmäistä alakohtaa. Ei kuitenkaan ole kohtuutonta tulkita 5 artiklan 6 kohtaa ja 6 artiklan 2 kohtaa siten, että ne olisi tarkoitetut kattamaan tarkoitukset, jotka eivät *mitenkään* liity arvonlisäverolliseen liiketoimintaan, ja 17 artiklan 6 kohtaa siten, että se olisi tarkoitettu kattamaan tarkoitukset, jotka, vaikka ne palvelevat liiketoiminnan etuja, eivät *tarkkaan ottaen* ole yritykselle kuuluvia. Todettakoon vielä, että 5 artiklan 6 kohdassa ja 6 artiklan 2 kohdassa keskitytään siihen tosiasialliseen käyttöön, johon tavarat tai palvelut on kohdistettu, kun taas 17 artiklan 6 kohdassa sallitaan se, että tiettyihin ryhmiin kuuluvia kustannuksia pidetään tiettyjä tarkoituksia varten kertyneinä.

39. Esimerkki voi selventää tätä eroa. Jos rakennusurakoitsija määrää jonkin työntekijöistään rakentamaan lisäosan urakoitsijan omaan kotiin siten, että työntekijä käyttää urakoitsijan varastosta otettua materiaalia, kyse objektiivisesti ottaen on liikeomaisuuteen kuuluvien varojen käytöstä yritykselle täysin kuulumattomiin tarkoituksiin, minkä 5 artiklan 6 kohta ja 6 artiklan 2 kohta kattavat. Jos sama urakoitsija tarjoaa potentiaaliselle

16 – Toisin kuin tilanteissa, joissa on kyse esim. viennistä, rajatylittävistä liiketoimista, liiketoimista, joiden osalta verokanta on 0, tai hankinnoista sellaisia suunniteltuja arvonlisäverollisia liiketoimia varten, jotka eivät tosiasiassa toteudu; näiden kaikkien perusteella voi syntyä vähennysoikeus, vaikka ei ole *tosiasiallista* myyntiliiketoimista suoritettavaa veroa, josta ne vähennettäisiin.

asiakkaalle laatuaterian hienoine viineineen ja harvinaisine likööreineen kolmen tähden ravintolassa, tämä voi johtaa huomattavaan liikevaihtoon ja siten palvella urakoitsijan yritykselle kuuluvia tarkoituksia, mutta mukana katsotaan olevan myös nautintotekijä, ja se kuuluu 17 artiklan 6 kohdan soveltamisalaan – riippumatta siitä, allekirjoitetaanko mitään sopimuksia tosiasiassa vai ei ja nauttiiko kumpikaan osapuolista itse asiassa ateriasta vai ei.

40. Toiseksi, ja tämä on ratkaisevan tärkeää, käytettyjen menetelmien välillä on selvä ero. Direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa sallitaan *ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden rajoitus*, kun taas 5 artiklan 6 kohdassa ja 6 artiklan 2 kohdassa säädetään *myynnistä suoritettavan veron kantamisesta, kun ostoihin sisältyvä vero on vähennettävissä.*

41. Viimeksi mainitun suhteen on totta, että ostoihin sisältyvän veron vähennyskelpoisuus on nimenomainen edellytys vain 5 artiklan 6 kohdan tai 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan soveltamiselle, mutta katson, että siitä väistämättä säädetään implisiittisesti 6 artiklan 2 kohdan b alakohdassa. Siitä ei säädetä kyseisessä alakohdassa nimenomaisesti lähinnä sen takia, että kyseinen alakohta viittaa ensisijassa henkilöstön suorittamiin palveluihin, ja henkilöstökustannukset (palkan muodossa) eivät sisällä arvonlisäveroa. Kun monitahoinen liiketoimi on luokiteltava palvelujen suoritukseksi,[17] käytettyihin tavaroihin on kuitenkin yleensä kohdistunut arvonlisäveroa. Veron peruste kaikkien 6 artiklan 2 kohdassa mainittujen palvelujen suoritusten osalta on ”verovelvolliselle palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrä” (11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohta). Se, että veron perusteeseen sisällytettäisiin niistä liiketoimista aiheutuvat kustannukset, joiden osalta ostoihin sisältyvä vero ei ollut vähennyskelpoinen, olisi ristiriidassa paitsi 5 artiklan 6 kohdan ja 6 artiklan 2 kohdan järjestelmän kanssa kun sitä tarkastellaan kokonaisuutena niin myös sen perustavanlaatuisen periaatteen kanssa, että arvonlisävero on verovelvollisten kannalta neutraali.

42. Niinpä kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan tai 6 artiklan 2 kohdan mukainen verottaminen edellyttää paitsi sitä, että tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus luokitellaan omaan käyttöön ottamiseksi, niin myös sitä, että kaikki kustannustekijöihin kohdistuva arvonlisävero on vähennyskelpoista. Se ei tämän vuoksi sovi yhteen vähennysoikeuden minkäänlaisen sellaisen rajoituksen kanssa, joka voidaan sallia 17 artiklan 6 kohdan nojalla.

43. Palaan takaisin rakennusurakoitsijan kodin laajennusta koskevaan esimerkkiini ja totean, että ostoihin sisältyvä vero on jo vähennetty käytetyn materiaalin osalta, mutta myyntiliiketoimista suoritettava vero on nyt kannettava näistä samoista kustannuksista ja työvoimakustannuksista, jotta urakoit-

17 – Tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten muodostamat monitahoiset liiketoimet on luokiteltava niiden hallitsevien osatekijöiden perusteella; ks. esim. asia C-41/04, Levob Verzekeringen, tuomio 27.10.2005 (Kok. 2005, s. I-9433, 27 kohta).

sija saatettaisiin (lähes) samaan tilanteeseen arvonlisäveron osalta kuin yksityinen henkilö, joka hankkii samat tavarat ja palvelut. Kun urakoitsija tarjoaa mahdolliselle asiakkaalleen ylenpalttisen aterian, hänellä ei todellakaan ole kuitenkaan oikeutta vähentää ravintolan laskuun sisältyvää arvonlisäveroa. Hän on jälleen yksityisen kuluttajan asemassa, mutta eri menetelmän kautta. Molemmissa tapauksissa arvonlisävero kannetaan lopullisesti lopullisessa kulutusvaiheessa. Olisi kuitenkin täysin mahdotonta hyväksyä sitä, että urakoitsijalta evättäisiin arvonlisäveron vähennysoikeus joko rakennusmateriaalinsa tai ravintolalaskunsa osalta ja sen jälkeen häntä vaadittaisiin maksamaan arvonlisävero uudelleen samasta summasta omaan käyttöön ottamisen perusteella.

44. Pidän olennaisena korostaa näiden kahden menetelmän toisensa vastavuoroisesti poissulkevaa luonnetta, koska on tiettyjä viitteitä siitä, että Tanskan viranomaiset katsovat, että niitä voitaisiin soveltaa rinnakkaisesti. Sen arvioiminen, sallitaanko tämä Tanskan lainsäädännössä, kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle, mutta mielestäni rinnakkainen soveltaminen olisi täysin yhteensopimatonta kuudennen direktiivin kanssa.

45. Haluaisin vielä korostaa, että kaikkia kustannuksia, jotka liittyvät osittain mutta eivät täysin yritykselle kuuluviin tarkoituksiin, ei väistämättä pidä jättää vähennysoikeuden ulkopuolelle. Ainoastaan ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset tai sellaiset kustannusryhmät, joista säädettiin kansallisessa laissa kun kuudes direktiivi tuli voimaan,[18] voidaan jättää vähennysoikeuden ulkopuolelle. Muut kustannukset, jotka palvelevat tarkoituksia, jotka osittain – mutta eivät täysin – kuuluvat arvonlisäverolliseen liiketoimintaan, oikeuttavat vähennysoikeuteen ja ne on luokiteltava niiden hallitsevien piirteiden perusteella sellaisiksi, että ne voidaan kohdistaa joko omaan käyttöön ottamiseen tai yrityksen arvonlisäverollisiin myyntiliiketoimiin.[19] Juuri tätä aspektia ryhdyn nyt käsittelemään kansallisen tuomioistuimen neljännen ja viidennen kysymyksen yhteydessä.

Neljäs ja viides kysymys: Merkitseekö se, että ruokalassa tarjotaan maksutta aterioita liikekumppaneille ja/tai henkilöstölle liikekokousten yhteydessä, omaan käyttöön ottamista?

46. Alustava kysymys on, että vaikka kansallinen tuomioistuin viittaa ainoastaan 6 artiklan 2 kohtaan ja näin ollen olettaa, että aterioiden tarjoaminen ruokalassa on pikemminkin palvelujen tarjoamista kuin tavaroiden luovutusta, tällainen luokittelu riippuu jokaisessa tapauksessa kaikista niistä olosuhteista, joissa liiketoimi suoritetaan. Jos liiketoimen hallitseva osatekijä tosiaan on ruoan tarjoaminen

18 – Ryhmät, joilla alun perin ei ajateltu olevan merkitystä vuoden 1981 jälkeen – ks. edellä 9 ja 10 kohta sekä jäljempänä 62 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

19 – Jos kustannukset voidaan täysimääräisesti kohdistaa vapautettuihin myyntiliiketoimiin, vähennysoikeutta ei ole (ks. edellä 36 kohta), tai jos ne voidaan osittain kohdistaa vapautettuihin ja osittain kohdistaa arvonlisäverollisiin myyntiliiketoimiin, vähennettävä osuus määritellään kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa olevan pro rata -järjestelmän perusteella.

(Danfossin lakimies esitti istunnossa esimerkiksi, että ainakin osa kyseessä olevista aterioista käsitti voileipiä, jotka oli valmistettu ruokalassa ja tarjoiltu kokoushuoneessa), [20] 5 artiklan 6 kohta on relevantti. Saattaa olla mahdollista tehdä ero 6 artiklan 2 kohdan a ja b alakohdan välillä sen perusteella, merkitsevätkö tarjotun kaltaiset palvelut lähinnä tavaroiden (kuten mikroaaltouunien) asettamista käyttöön vai ruoan tarjoamisen kaltaisia ”oikeita” palveluja. Tällaiset kysymykset kuuluvat tietenkin kansallisen tuomioistuimen ratkaistaviksi tosiseikkojen perusteella, siltä osin kuin nämä kysymykset saattavat olla relevantteja oikeudellisen analyysin kannalta – mainitsen ne tässä ainoastaan tyhjentävyyden takia.

47. Onneksi tällä erolla on vain vähäistä käytännön merkitystä asian tämän aspektin kannalta. Kuten komissio on korostanut, pyydetty tulkinta koskee tarkemmin ottaen käsitteitä ”ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön” ja ”yritykselle kuulumattomat tarkoitukset”, jotka esiintyvät näissä kaikissa kolmessa säännöksessä. [21] Jatkossa käsittelen tämän vuoksi 5 artiklan 6 kohtaa ja 6 artiklan 2 kohtaa kokonaisuutena.

48. Kuten yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa Hotel Scandic Gåsabäck 20.1.2005 antamassaan tuomiossa, [22] näissä säännöksissä rinnastetaan vastikkeellisiin tavaroiden luovutuksiin tai palvelujen suorituksiin eräät liiketoimet, joissa verovelvollinen ei tosiasiassa saa vastiketta. Näillä säännöksillä pyritään turvaamaan verovelvollisen, joka ottaa omaan käyttöönsä tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön tavaran tai palvelun, yhdenvertainen kohtelu verrattuna kuluttajaan, joka hankkii samanlaisen tavaran tai palvelun. Direktiivin 5 artiklan 6 kohdalla ja 6 artiklan 2 kohdan a alakohdalla estetään se, että verovelvollinen, joka on voinut vähentää arvonlisäveron yritykselleen ostamansa tavaran osalta, välttyy maksamasta arvonlisäveroa ottaessaan nämä tavarat omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön ja saa siten aiheetonta etua verrattuna tavalliseen kuluttajaan, joka tavaran ostaessaan maksaa siitä arvonlisäveron. Samoin 6 artiklan 2 kohdan b alakohdassa estetään se, että verovelvollinen tai sen henkilöstöön kuuluva saa verotta kyseisen verovelvollisen palveluja, joiden osalta yksityishenkilön olisi ollut maksettava arvonlisäveroa.

49. Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin hyväksynyt sen, että majoitus-, ruoka-, edustus- ja viihdytyskustannukset voivat palvella yritykselle tarkkaan ottaen kuuluvia tarkoituksia ja että, silloin kuin tämä voidaan näyttää toteen ja kun kyse on arvonlisäve-

20 – Asiassa C-231/04, Faaborg-Gelting Linien, tuomio 2.5.1996 (Kok. 1996, s. I-2395, 12–14 kohta), yhteisöjen tuomioistuin teki eron mukaan otettavaksi tarkoitetun ruoan ja sellaisten aterioiden välillä, joihin liittyy paikan päällä asianmukaisessa ympäristössä tapahtuvan ruokailun miellyttävyyden lisääämiseksi tarkoitettuja palveluja; ks. myös asia C-491/03, Hermann, tuomio 10.3.2005 (Kok. 2005, s. I-2025, 18–28 kohta).

21 – Ks. vastaavan tilanteen osalta asia C-258/95, Fillibeck, tuomio 16.10.1997 (Kok. 1997, s. I-5577, 20 kohta).

22 – Asia C-412/03, tuomio 20.1.2005 (Kok. 2005, s. I-743), 23 kohta, jossa mainitaan asia C-20/91, De Jong, tuomio 6.5.1992 (Kok. 1992, s. I-2847, 15 kohta); asia C-230/94, Enkler, tuomio 26.9.1996 (Kok. 1996, s. I-4517, 33 ja 35 kohta); em. asia Fillibeck, tuomion 25 kohta; asia C-415/98, Bakcsi, tuomio 8.3.2001 (Kok. 2001, s. I-1831, 42 kohta) ja yhdistetyt asiat C-322/99 ja C-323/99, Fischer ja Brandenstein, tuomio 17.5.2001 (Kok. 2001, s. I-4049, 56 kohta).

rollisten myyntiliiketoimien kustannustekijästä, näiden kustannusten perusteella pitäisi olla oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen mukaisesti. [23]

50. Tässä valossa kustannukset siitä, että tarjotaan lounas ruokalassa tai tarjotillinen voileipiä maksutta liikekumppaneille lyhyen tauon aikana (tai jopa ilman taukoa) päivän pituisen liikekokouksen kuluessa, näyttävät todennäköisesti aiheutuneen yritykselle kuuluvia tarkoituksia varten – jotta vältettäisiin nälän aiheuttama epämukavuus tai muiden lounasmahdollisuuksien etsimisestä johtuvat haitat ja ajan menetys, jotka johtavat kokouksen tehokkuuden vähenemiseen – kun taas kustannukset ilmaisen lounaan tarjoamisesta, vaihtoehtona aterialle, jonka osallistujat itse maksavat läheisessä ravintolassa, kun kokous on päättynyt, pienemmällä todennäköisyydellä aiheutuvat tällaisia tarkoituksia varten. Ensiksi mainitun tulisi tämän vuoksi oikeuttaa vähentämään ostoihin sisältyvä vero yrityksen arvonlisäverollisten myyntiliiketoimien eräänä kustannustekijänä, kun taas viimeksi mainittua, jos ostoihin sisältyvä vero vähennetään, pitäisi kohdella omaan käyttöön ottamisena kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan mukaisesti.

51. Yhteisöjen tuomioistuin on hyväksynyt myös sen, että työnantajan työntekijöille maksutta suorittamat palvelut voivat joissakin olosuhteissa jäädä kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ulkopuolelle, vaikka ne lähtökohtaisesti palvelevat pikemminkin työntekijöiden yksityisiä tarpeita kuin työnantajan liiketoimintaa. Näin oli tapauksessa, jossa oli kyse kuljetuksesta yrityksen ajoneuvolla työntekijän kodin ja työn suorituspaikan välillä. Yhteisöjen tuomioistuin korosti, että jos esimerkiksi työn suorituspaikka vaihtelee ja jos muuta sopivaa kulkuvälinettä on vaikea löytää, työnantaja saattaa katsoa tarpeelliseksi itse tarjota kuljetuksen. Tässä tapauksessa kuljetusta ei tarjota ”yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin”. [24]

52. Vastaavaa päättelyä voidaan soveltaa muihin tavaroiden luovutuksiin tai palvelujen suorituksiin. Useimmat työntekijät voivat (tietyissä rajoissa) vapaasti valita vaatteet, joita he pitävät töissä. Niiden ostaminen palvelee työntekijöiden yksityisiä tarpeita. Jos heidän työnantajansa tarjoaa heille liiketoimintansa yhteydessä hankkimiaan vaatteita, kyse on työnantajan liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden ottamisesta omaan käyttöön ja sitä olisi kohdeltava arvonlisäverotuksessa kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan mukaisesti. Joidenkin työntekijöiden on kuitenkin töidensä luonteen takia pidettävä erityistä työasua tai suojavaatetta. Kun työnantaja tarjoaa tämänlaiset vaatteet, hän tekee sen yritykselle kuuluvia tarkoituksia varten.

53. Työnantajan liiketoimintaan ei normaalisti myöskään kuuluu ruoan ja juoman

23 – Ks. yhdistetyt asiat C-177/99 ja C-181/99, Ampafrance ja Sanofi, tuomio 19.9.2000 (Kok. 2000, s. I-7013, erityisesti 56–58 kohta).

24 – Edellä alaviitteessä 21 mainittu asia Fillibeck, tuomion 19–34 kohta.

tarjoaminen työntekijöille. Ruoka ja juoma tavallisesti palvelevat työntekijöiden yksityisiä tarpeita. Syödessään ja juodessaan työntekijät tavallisesti voivat käyttää valinnanvapautta samassa määrin kuin pitämiensä vaatteiden suhteen tai sen suhteen, millä kulkuvälineellä he matkustavat kodin ja työn välillä. Myös tällöin voi kuitenkin olla tilanteita, joissa työn vaatimukset vievät työntekijältä tämän valinnanvapauden ja itse asiassa pakottavat työntekijän esimerkiksi syömään työpaikallaan tietyn aterian, joka ehkä ei ole täysin hänen makunsa mukainen, sellaisten liikekumppaneiden seurassa, joiden kanssa hänellä on kokous, tai sellaisten muiden työntekijöiden seurassa, joiden kanssa hän on paraillaan koulutuksessa. Tällaisissa tilanteissa työntekijä noudattaa erityisiä vaatimuksia, jotka palvelevat ensisijassa pikemminkin hänen työnantajansa liiketoimintaa kuin hänen yksityisiä tarpeitaan. Sitä, että työnantaja tarjoaa aterian vastikkeetta, ei tämän vuoksi pitäisi kohdella omaan käyttöön ottamisena.

54. On tietysti kansallisen tuomioistuimen tehtävänä määrittää pääasioissa sekä liikekumppaneiden että henkilöstön osalta, palveleeko se, että tarjotaan ateria ruokalassa tai tarjotillinen voileipiä maksutta, tosiasiassa ensisijassa yritykselle kuuluvia tarkoituksia vai tarjoilusta nauttivien yksityisiä tarpeita, mutta kuten komissio korostaa, ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessä olevat tiedot viittaavat kaikki siihen, että kyse on ensiksi mainitusta tapauksesta.

Ensimmäinen ja kolmas kysymys: Voiko Tanska laillisesti soveltaa vähennysoikeuden rajoitusta kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan perusteella?

55. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan nojalla jäsenvaltiot voivat edelleen soveltaa kaikkia sisäisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia säännöksiä, jotka ovat voimassa, kun tämä direktiivi tulee voimaan.

56. Kansallisen tuomioistuimen kolmessa ensimmäisessä kysymyksessä käsittelemä keskeinen kysymys on näin ollen se, a) oliko Tanskan sisäisessä lainsäädännössä vähennysoikeuden rajoitusta koskevia säännöksiä, b) kun kuudes direktiivi tuli voimaan.

Koska kuudes direktiivi tuli voimaan?

57. Lause ”kun tämä direktiivi tulee voimaan” on odottamattoman epätarkka. Toisin kuin uudemmissa direktiiveissä, kuudennessa

arvonlisäverodirektiivissä ei ole säännöstä, jossa ilmoitettaisiin täsmällisesti, koska kyseinen direktiivi tulee voimaan. ”Voimaantulon” päivämäärää ei myöskään voida määrittää absoluuttisella varmuudella perustamissopimuksen relevanttien määräysten sanamuodon perusteella. Kyseisenä aikana ETY:n perustamissopimuksen 191 artiklan toisessa kohdassa määrättiin seuraavaa: ”Direktiivit sekä päätökset annetaan tiedoksi niille, joille ne on osoitettu, ja ne tulevat voimaan [”shall take effect”], kun ne on annettu tiedoksi.” Mutta onko päivämäärä, jona direktiivi tulee voimaan [”shall take effect”], sama kuin päivämäärä, jona se tulee voimaan [”enters into force”]? EY 254 artiklassa esitetään nykyisin täsmällisesti päivämäärä, jona kahteen ryhmään kuuluvat direktiivit ”tulevat voimaan” [”enter into force”], mutta muiden direktiivien osalta pidetään voimassa sääntö, jonka mukaan ne ”tulevat voimaan” [”take effect”], kun ne on annettu tiedoksi. Tämä saattaisi viitata aiottuun semanttiseen eroon, vaikka perustamissopimuksessa ei tarjota vihjettä siitä, mikä tämä ero voisi olla.

58. Kaksi tekijää antaa ymmärtää, että relevantti päivämäärä itse asiassa on pikemminkin se määräpäivä, johon mennessä jäsenvaltioiden oli pantava direktiivi täytäntöön (alun perin 1.1.1978, sittemmin kaikkien jäsenvaltioiden, Belgiaa ja Yhdistynyttä kuningaskuntaa lukuun ottamatta, osalta 1.1.1979), [25] kuin mikä tahansa muu voimaantulopäivä.

59. Yhteisöjen tuomioistuin on ensinnäkin itse todennut, että kyseessä oleva päivämäärä oli ainakin siltä osin kuin kyse oli Ranskasta (johon, samoin kuin Tanskaan, sovellettiin täytäntöönpanolle varatun ajan pidennystä) 1.1.1979. [26]

60. Toiseksi direktiivin 2006/112 176 artiklan toisessa kohdassa, joka on kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan uudelleenmuotoiltu versio, korvataan lause ”kun tämä direktiivi tulee voimaan” ilmaisulla ”1 päivänä tammikuuta 1979 tai, yhteisöön sen jälkeen liittyneiden jäsenvaltioiden osalta, niiden liittymispäivänä voimassa olleita säännöksiä”.

61. Minusta tämä lähestymistapa on kuitenkin vaikea hyväksyä.

62. Itse direktiivin luonteesta johtuu, että päivämäärä, jona se tulee voimaan, ei yleensä ole sama päivämäärä kuin päivämäärä, johon mennessä se on pantava täytäntöön. Direktiivi velvoittaa saavutettavaan tulokseen nähden jokaista jäsenvaltiota, jolle se on osoitettu, mutta jättää kansallisten viranomaisten valittavaksi muodon ja keinot. Ylivoimaisessa enemmistössä tapauksista, mukana lukien kuudennen direktiivin tapaus, tämä edel-

25 – Ks. kuudennen direktiivin 1 artikla ja jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 26.6.1978 annetun yhdeksännen neuvoston direktiivin 78/583/ETY (EYVL L 194, s. 16) 1 artikla.

26 – Ks. edellä alaviitteessä 23 mainitut yhdistetyt asiat Ampafrance ja Sanofi, tuomion 5 ja 9 kohta; asia C-345/99, komissio v. Ranska, tuomio 14.6.2001 (Kok. 2001, s. I-4493, 6 kohta) ja asia C-40/00, komissio v. Ranska, tuomio 14.6.2001 (Kok. 2001, s. I-4539, 5 ja 9 kohta).

lyttää, että jäsenvaltiot arvioivat uudelleen ja mukauttavat lainsäädäntöään ja hallinnollisia käytäntöjään. [27] Koska tällainen prosessi kestää aikansa, se väistämättä edellyttää ajanjaksoa, jonka kuluessa jäsenvaltiolla on velvollisuus lähestyä kyseistä tulosta mutta sen ei vielä edellytetä saavuttaneen sitä. Jäsenvaltioilla voi olla velvollisuus lähestyä tulosta – ja *olla etääntymättä* siitä [28] – vasta kun alkupäivämäärän johdosta (kutsuttiinpa sitä voimaantulon päivämääräksi tai joksikin muuksi) direktiivin soveltaminen on alkanut. Ja vasta sitten, kun täytäntöönpanolle varattu määräaika on päättynyt, jäsenvaltiota voidaan arvostella siitä, että se ei ole noudattanut kyseisen tuloksen saavuttamista koskevaa velvoitettaan. [29]

63. Ei voida kiistää sitä, että siitä päivämäärästä lähtien, minä kuudes direktiivi annettiin tiedoksi jäsenvaltioille, näillä oli velvollisuus ryhtyä toimenpiteisiin saavuttaakseen lainsäädännössään ja hallinnollisessa käytännössään kyseisessä direktiivissä edellytetty yhdenmukaistaminen. Ne eivät myöskään ole voineet tuosta hetkestä lähtien toteuttaa mitään toimenpiteitä, jotka ovat omiaan vaarantamaan direktiivissä säädetyn tuloksen saavuttamisen. [30] Ostoihin sisältyvän veron vähennyskelpoisuutta koskevan, 17 artiklan 2 kohtaan ankkuroidun perustavanlaatuisen periaatteen ja 17 artiklan 6 kohdassa olevassa standstill-lausekkeessa määrätyn rajoitetun poikkeuksen (jota sellaisenaan on tulkittava suppeasti) valossa minusta näyttää, että vähennysoikeuden minkä tahansa uuden rajoituksen käyttöönotto sen päivämäärän jälkeen, jona direktiivi tuli voimaan mutta ennen kuin sen täydelle täytäntöönpanolle varattu määräaika oli päättynyt, oli väistämättä mahdotonta.

64. Tämän vuoksi katson, että 17 artiklan 6 kohdassa tarkoitettu päivämäärä, jona kuudes direktiivi tuli voimaan, oli päivämäärä, jona se annettiin tiedoksi jäsenvaltioille eli 23.5.1977, [31] ja että standstill-lauseke voi kattaa vain ne vähennysoikeuden rajoitukset, joista oli säädetty tuona päivämääränä.

65. Tämä merkitsee – olen tietoinen siitä – että yhteisöjen tuomioistuin menetteli virheellisesti todetessaan, että relevantti

27 – Merkille pantava poikkeus on teknisiä standardeja ja määräyksiä koskevien tietojen toimittamisessa noudatettavasta menettelystä 22.6.1998 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 98/34/EY (EYVL L 204, s. 37), jossa ilmoitetaan täsmällisesti voimaantulopäivä mutta ei täytäntöönpanolle varatun määräajan päättymispäivää – koska siinä vain otettiin käyttöön ilmoitusmenettely, jota jäsenvaltioiden oli noudatettava, jäsenvaltioiden ei lähtökohtaisesti ollut tarpeen mukauttaa sisäistä lainsäädäntöään.

28 – Asia C-129/96, Inter-Environnement Wallonie, tuomio 18.12.1997 (Kok. 1997, s. I-7411) ja siihen perustuva myöhempi oikeuskäytäntö.

29 – Ks. myös Prechal, S., *Directives in EC Law*, 2. pianos, 2004, Oxford EC Law Library, s. 18 ja sitä seuraavat sivut.

30 – Ks. edellä alaviitteessä 28 mainittu asia Inter-Environnement Wallonie, tuomion 45 kohta.

31 – Komission EUR-Lex-tietokannan mukaan.

päivämäärä Ranskan osalta oli 1.1.1979, ja että direktiivillä 2006/112 itse asiassa tehtiin muutos standstill-lausekkeeseen.

66. Ensiksi mainitun seikan osalta huomautan, että tuomioissa, joihin olen tutustunut, [32] yhteisöjen tuomioistuin ei ole esittänyt mitään perustetta toteamukselleen, jonka mukaan operatiivinen päivämäärä olisi 1.1.1979. Ei sitä paitsi vaikuta siltä, että tulokseen tai analyysiin olisi voinut vaikuttaa jossain näistä asioista se, että yhteisöjen tuomioistuin olisi todennut operatiivisen päivämäärän olleen 23.5.1977. Koska nyt esillä oleva asia kuitenkin jossain määrin koskee muutoksia, joita Tanskan arvonlisäverolainsäädäntöön tehtiin näiden kahden päivämäärän välillä, lienee asianmukaista, että yhteisöjen tuomioistuin nyt ilmaisee kantansa selvemmin – olipa analyysini paikkansapitävä tai ei.

67. Jälkimmäisen seikan osalta minusta vaikuttaa, että standstill-lausekkeen ulkopuolelle jäävän ja siten laittoman rajoituksen pitämistä voimassa vuoteen 2006 saakka ei voida saattaa takautuvasti lainmukaiseksi muutoksella, joka tulee voimaan 2007. Ja jos rajoitus olisi ollut laiton vuosien 1977 ja 2006 välillä, en katso, että (vuotta 1977 edeltävältä ajanjaksolta jatkuvan) lainmukaisen *edelleen soveltamisen* voitaisiin sanoa alkaneen 2007. Jos analyysini pitää paikkansa, direktiivin 2006/112 176 artiklaan saatetaan kuitenkin tarvita selventävää muutosta.

32 – Alaviitteessä 26 mainituissa tuomioissa.

Oliko vähennysoikeuden kansallinen rajoitus olemassa relevanttina ajankohtana, jotta sitä voitaisiin katsoa sovelletun sen jälkeen edelleen?

68. On ensinnäkin tärkeää pitää mielessä, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan nojalla jäsenvaltiot voivat soveltaa edelleen vain vähennysoikeuden olemassa olevia rajoituksia ja että kyse on säännöksestä, jota on tulkittava suppeasti. [33]

69. Olemassa olevan rajoituksen edelleen soveltamisen käsite merkitsee, että pidetään yllä sitä, mikä oli status quo aineellisena päivämääränä. Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin todennut, että siltä osin kuin jäsenvaltio muuttaa kuudennen direktiivin voimaantulon jälkeen lainsäädäntöään siten, että se supistaa olemassa olevien rajoitusten soveltamisalaa ja siten saattaa lainsäädäntönsä enemmän kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa säädetyn yleisen vähennysjärjestelmän mukaiseksi, 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa olevan poikkeuksen on katsottava kattavan kyseisen lainsäädännön. [34] Sen sijaan silloin, jos muutoksella laajennetaan olemassa olevien rajoitusten soveltamisalaa ja etäännytään siten kyseisen direktiivin tavoitteesta, 17 artiklan 6 kohdan toinen alakohta ei kata

33 – Ks. edellä 35 kohta ja alaviite 15.

34 – Edellä alaviitteessä 26 mainittu asia C-345/99, komissio v. Ranska, tuomion 22–24 kohta ja edellä alaviitteessä 15 mainittu asia Metropol ja Stadler, tuomion 45 kohta.

muutosta, joten muutoksella rikotaan 17 artiklan 2 kohtaa. [35]

70. Näistä kahdesta väittämästä, kun niitä luetaan yhdessä 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan suppeaa tulkintaa koskevan tarpeen kanssa, seuraa, että kun jäsenvaltio on supistanut kuudennen direktiivin voimaantullessa olemassa olleen rajoituksen soveltamisalaa, se ei sen jälkeen voi palata aiemmin vallinneeseen status quohon. Toisin sanoen saatettuaan kerran lainsäädäntönsä enemmän direktiivin yleisen vähennysjärjestelmän mukaiseksi jäsenvaltio ei voi palata taaksepäin, etäämmäksi tästä järjestelmästä.

71. Jos, kuten katson, kuudes direktiivi tuli voimaan 23.5.1977, nousee esille kysymys siitä, oliko rajoitus, jonka soveltamista nyt halutaan, todellakin olemassa mainittuna päivämääränä, kun otetaan huomioon, että – ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen kansallisesta laista esittämän selvityksen, jota asianosaiset eivät ole kiistäneet, mukaan – tästä rajoituksesta yhtäältä säädettiin nimenomaisesti lainsäädännössä mutta toisaalta kyseessä olevien liiketoimien lajien osalta sillä ei voinut olla mitään vaikutusta, sillä nämä liiketoimet eivät sisältäneet arvonlisäveroa, josta vähennys olisi ollut mahdollista tehdä.

72. Minusta näyttää kuitenkin tarpeettomalta ratkaista tämä ongelma nyt esillä olevaa asiaa varten. Sen ratkaiseminen olisi ollut tarpeen, jos ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskeva päätös olisi koskenut liiketoimia, jotka olivat vapautettuja, kun kuudes direktiivi tuli voimaan, mutta jotka myöhemmin olisi yksinkertaisesti saatettu arvonlisäverollisiksi, jolloin siihen asti uinuva poikkeuksen rajoitus olisi tullut aktiiviseksi. Mutta ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskeva päätös ei koske tätä. Se koskee liiketoimia, joista tuli arvonlisäverollisia 23.5.1977 jälkeen mutta joiden osalta vähennysoikeudesta tuli tällöin välittömästi käytettävissä oleva.

73. Niinpä rajoitusta ei joko ollut olemassa, kun kuudes direktiivi tuli voimaan, koska rajoituksella ei ollut mitään mahdollisia vaikutuksia, eikä sitä voitu ottaa käyttöön tämän jälkeen; tai sitten rajoitus oli olemassa kyseisenä ajankohtana mutta yrityksen ruokalassa tarjotut ateriat suljettiin tämän jälkeen pois rajoituksen soveltamisalasta marraskuussa 1978 käyttöön otetulla hallinnollisella käytännöllä, missä tapauksessa rajoitusta ei voitu myöhemmin laajentaa kattamaan uudelleen tällaisia liiketoimia.

74. Tältä osin on todettava, että sillä seikalla, että vähennys sallittiin pikemminkin hallinnollisen käytännön kuin laissa olevan säännöksen nojalla, ei ole merkitystä. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut, ”kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettu käsite ’sisäinen lainsäädäntö’ ei tarkoita pelkästään säädöksiä sanan varsinaisessa merkityksessä, vaan yhtä lailla hallinnollisia toimia ja viranomaisten käytäntöjä asianomaisessa jäsenvaltiossa”. [36]

35 – Ks. edellä alaviitteessä 26 mainittu asia C-40/00, komissio v. Ranska, tuomion 17–20 kohta ja em. asia Metropol ja Stadler, tuomion 46 kohta.

36 – Edellä alaviitteessä 15 mainittu asia Metropol ja Stadler, tuomion 49 kohta.

75. Jos, päinvastoin kuin katson, kuudennen direktiivin katsotaan tulleen voimaan 1.1.1979, asia on tätäkin yksinkertaisempi. Kyseisenä päivämääränä aterioiden tarjoaminen ruokalassa antoi edellä mainitun hallinnollisen käytännön nojalla täyden oikeuden vähentää ostoihin sisältyvä vero. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan nojalla sisäisessä lainsäädännössä ei voitu myöhemmin ottaa käyttöön kyseisen oikeuden rajoitusta.

Ratkaisuehdotus

76. Kaikkien edellä esitettyjen huomioiden perusteella katson, että yhteisöjen tuomioistuimen pitäisi todeta seuraavaa vastauksena Vestre Landsretin kysymyksiin:

– Vastaus neljänteen kysymykseen: Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohta ja 6 artiklan 2 kohta kattavat verovelvollisen yrityksen omassa ruokalassaan maksutta liikekumppaneille suorittaman aterioiden tarjoamisen, kun ateriat ensisijassa palvelevat yritykselle kuulumattomia tarkoituksia. Tällaiset liiketoimet voivat kuitenkin myös palvella ensisijassa yritykselle kuuluvia tarkoituksia, erityisesti silloin, jos ne on tarkoitettu lisäämään sellaisten kokousten tehokkuutta, johon tarjoilusta nauttivat osallistuvat, ja tällaisissa tapauksissa nämä säännökset eivät kata näitä liiketoimia.

– Vastaus viidenteen kysymykseen: Nämä samat säännökset kattavat verovelvollisen yrityksen omassa ruokalassaan maksutta henkilöstölleen suorittaman aterioiden tarjoamisen, kun ateriat ensisijassa palvelevat työntekijän yksityisiä tarpeita. Tällaiset liiketoimet voivat kuitenkin myös palvella ensisijassa työntekijän

työnantajan liiketoimintaa, erityisesti silloin, jos työntekijä joutuu liiketoimintaan liittyvistä syistä luopumaan valinnanvapaudestaan, joka hänellä muuten olisi ollut, ja syömään tällaisen aterian, ja tällaisissa tapauksissa nämä säännökset eivät kata näitä liiketoimia.

– Liiketoimia ei kuitenkaan voida missään tapauksessa katsoa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdassa ja/tai 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitetuiksi vastiketta vastaan suoritetuiksi, jollei arvonlisävero, joka on maksettu tavaroista tai palveluista, jotka muodostavat osan veron perusteesta, kun liiketoimia pidetään tällaisina, ole kokonaan tai osittain vähennettävissä.

– Vastaus ensimmäiseen, toiseen ja kolmanteen kysymykseen: Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan mukaan jäsenvaltio ei voi ”soveltaa edelleen” rajoitusta, joka koskee vähennystä sellaisten kustannusten osalta, joiden osalta vähennysoikeus tunnustettiin hallinnollisessa käytännössä sinä päivämääränä, jonka direktiivi tuli voimaan, vaikka rajoituksesta teoriassa säädettiin sisäisessä lainsäädännössä. Sen jälkeen kun jäsenvaltio on kerran sallinut tiettyihin kustannuksiin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen direktiivin voimaantulon jälkeen, jäsenvaltio ei myöskään voi myöhemmin palata taaksepäin ja rajoittaa samojen kustannusten vähennysoikeutta, vaikka tällaisesta rajoituksesta olisi säädetty, kun direktiivi tuli voimaan.