JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JEAN MISCHO
23 päivänä marraskuuta 2000 [1]

1. Euroopan yhteisöjen komission nostama kanne Ranskan tasavaltaa vastaan jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisestä koskien jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY [2] (jäljempänä kuudes direktiivi) mukaisten velvoitteiden noudattamista, saattaa yhteisöjen tuomioistuimen jälleen kerran käsittelemään kansallisia hallintokäytäntöjä suhteessa direktiiveistä johtuviin velvoitteisiin, tällä kertaa tosin jokseenkin epätavanomaisella tavalla.

2. Yleensä nimittäin on niin, että komission moittiessa jäsenvaltiota siitä, että se ei ole pannut direktiiviä oikealla tavalla täytäntöön, jäsenvaltio esittää puolustuksenaan, enemmän tai vähemmän vakuuttavasti, että vaikka kansallinen lainsäätäjä ei olekaan saattanut direktiiviä osaksi kansallista oikeusjärjestystä, niin viranomaiset ovat ryhtyneet kaikkiin tarvittaviin toimenpiteisiin, yleensä antamalla hallinnollisen soveltamisohjeen, jotta direktiiviä käytännössä voitaisiin soveltaa kansallisessa oikeusjärjestyksessä, mutta tänään esillä olevassa asiassa on kyse päinvastaisesta tilanteesta.

3. Komissio ei näet moiti Ranskan tasavaltaa kuudennen direktiivin asianmukaisen täytäntöönpanon takaavan lainsäädännön puuttumisesta, vaan siitä, että se täysin virallisesti hallintokäytännössään sietää kuudennen direktiivin moitteettomasti täytäntöönpanevan kansallisen lain rikkomista.

4. Muistutan, että kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta"

1 — Alkuperäinen kieli: ranska.
2 — EYVL L 145, s. 1.

ja että saman direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Veron perusteen on oltava:

a) muiden kuin b, c ja d kohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet".

5. Komissio myöntää, että Ranskan tasavalta on pannut nämä säännökset asianmukaisesti täytäntöön, koska yleisen verolain 266 §:n 1 momentin a kohdassa ja 267-I §:ssa, tässä järjestyksessä, säädetään seuraavaa:

"Veron perusteeseen kuuluvat:

a) tavaroiden luovutusten, palvelujen suoritusten ja yhteisönsisäisten hankintojen osalta kaikki sellaiset summat, arvot, tavarat tai palvelut, jotka muodostavat luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet";

ja että:

"veron perusteeseen on sisällytettävä:

1. verot, tullit ja maksut, lukuun ottamatta itse arvonlisäveroa;

2. tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten sivukustannukset, kuten asiakkailta veloitetut provisio-, korko-, pakkaus-, kuljetus- ja vakuutuskustannukset".

6. Komission mukaan Ranskan tasavalta ei kuitenkaan ole noudattanut niitä velvoitteita, jotka edellä mainitun kuudennen direktiivin artiklat sille asettavat, koska vahvistaessaan 31.12.1976 päivätyllä, Bulletin officiel de la direction générale des impôts -nimisessä tiedotuslehdessä julkaistulla hallinnollisella ohjeella vanhan käytännön, se antoi tietyille verovelvollisille mahdollisuuden jättää asiakkailta perityt palvelumaksut sisällyttämättä arvonlisäveron perusteeseen.

7. Tarkemmin ilmaistuna, samalla kun veroviranomaisen julkaisemassa "perustiedotteessa", josta verovelvolliset myös voivat saada verovelvollisuuttaan koskevia

täsmällisiä tietoja, todetaan, että "vakiintuneen hallintokäytännön mukaan hinnankorotuksia, joita liikeyritysten (hotellit, ravintolat, kahvilat, olutravintolat, baarit, teesalongit, kampaamot, hoitolaitokset, kylpylät, kuljetus- tai muuttoyritykset, lepokodit tai vanhainkodit, kasinot, erilaisten tuotteiden kotiinkuljetusta harjoittavat yritykset) asiakkaiden edellytetään maksavan juomarahoina, on pidettävä sellaisina hinnan osina, jotka kuuluvat arvonlisäveron alaisuuteen", siinä ilmoitetaan myös, että nämä hinnankorotukset voidaan jättää sisällyttämättä arvonlisäveron perusteeseen, jos seuraavat neljä edellytystä täyttyvät:

1) asiakkaalle on pitänyt etukäteen ilmoittaa "palvelua sisältämättömään" hintaan lisättävän palvelumaksua vastaavan maksun olemassaolosta ja prosenttimäärästä

2) tämän maksun tuotto on kokonaisuudessaan jaettava välittömästi asiakaspalvelutehtävissä toimivien työntekijöiden kesken

3) sen osoittamiseksi, että tämä tuotto on tilitetty henkilökunnalle, on pidettävä kirjaa, jonka on oltava jokaisen maksunsaajan tai ainakin henkilökunnan edustajan allekirjoittama

4) työnantajan on vuosittaisessa palkkailmoituksessa ilmoitettava työntekijöidensä tällä tavoin todellisuudessa saaman palkan määrä.

8. Komissio katsoo, että tällä sietämiskäytännöllä, joka sallii veron perusteen määrittämisen kuudennessa direktiivissä määrättyjen sääntöjen vastaisesti, pidetään yllä yhteisön oikeuden vastaista arvonlisäverovapautta, sillä osa asiakkailta laskutetusta määrästä, ja siis palvelun vastikkeesta, jää verottamatta.

9. Tältä osin komissio toteaa, että sen kanne ei koske niitä summia, joita se kutsuu "lisäjuomarahoiksi" ja joita Ranskan viranomaiset kutsuvat vapaaehtoisiksi juomarahoiksi, toisin sanoen summia, jotka asiakas spontaanisti ja vapaaehtoisesti antaa jollekulle työntekijälle.

10. Komissio nimittäin myöntää, että näitä summia, toisin kuin palvelumaksuja, jotka asiakkaan on pakko maksaa, ei tarvitse sisällyttää veron perusteeseen, koska niitä voidaan verrata almuihin, joita ohikulkijat antavat yleisen tien varrelle asettuneelle posetiivinsoittajalle, joista yhteisöjen tuo-

mioistuin on antanut tuomion 3.3.1994.[3] Molemmissa tapauksissa on nimittäin kyse täysin vapaaehtoisesti ja sattumanvaraisesti suoritetusta maksusta, jonka määrästä on käytännössä mahdotonta päättää.

11. Palvelumaksujen jättämistä sisällyttämättä veron perusteeseen ei komission mukaan kuitenkaan voida perustella millään tavoin, sillä kyse on summista, joiden suuruus on ennalta määrätty, jotka on pakko maksaa eikä niitä mainita kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdassa olevassa tyhjentävässä luettelossa, jossa mainitaan veron perusteeseen sisällyttämättä jäävät erät.

12. Lisäksi, komissio katsoo edelleen, että käsiteltävänä oleva käytäntö voi vaarantaa yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään keskeisesti kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen, koska kahta täysin samanlaista toimintaa harjoittavaa verovelvollista verotettaisiin eri tavoin riippuen siitä, miten ne ilmoittavat laskutuksessa henkilökuntansa palkkaukseen tarkoitetut summat, ja tällainen verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaaminen vääristää kilpailua, sillä jos samoissa olosuhteissa harjoitettua toimintaa verotetaan eri tavoin, se vaikuttaa väistämättä kilpailuedellytyksiin.

13. Komissio katsoo, että käsittelyn kohteena olevan hallinnollisen ohjeen neljä edellytystä, joiden perusteella määräytyy se, voiko palvelujen suorittaja hyödyntää mahdollisuutta jättää palvelumaksut sisällyttämättä arvonlisäveroperusteeseen, ovat luonteeltaan täysin muodollisia, eikä niillä ole mitään yhteyttä arvonlisäveron perusteen määrittämisessä käytettävään perusperiaatteeseen, joka on palvelujen suorittajan todellisuudessa saama vastike. Tällaisten edellytysten soveltaminen aiheuttaisi sen, että samalla toimialalla toimivien palvelun suorittajien kannettavaksi tuleva verorasitus määräytyisi mielivaltaisesti, vaikka erottelu ei ole sallittua.

14. Vastauskirjelmässään Ranskan tasavalta pääasiassa selvittää vuoden 1976 hallinnollisen ohjeen kontekstia.

15. Ranskan hallitus esittää, että käytännön alkuperää on etsittävä vuonna 1923 annetusta ministeriön päätöksestä, joka mahdollisti sen, ettei hotellien ja ravintoloiden, sekä laajemmin liikeyritysten, pakollisina juomarahoina perimiin maksuihin sovelleta liikevaihtoveroa, toisin sanoen veroa, joka Ranskan verojärjestelmässä edelsi arvonlisäverojärjestelmää, mikäli työntekijöille todellisuudessa maksetaan koko se määrä, joka tällä perusteella peritään.

16. Myöhemmin, vuonna 1928, annettiin verovalvonnan tarpeita palveleva hallin-

3 — Asia C-16/93, Tolsma (Kok. 1994, s. I-743).

nollinen soveltamisohje, jossa tästä sietämiskäytännöstä saatavan edun edellytykseksi asetettiin, että perityistä summista ja niiden jakamisesta täytyi pitää kirjaa.

17. Ranskan hallituksen mukaan tämä hallinnollinen sietämiskäytäntö vahvistettiin henkilökunnan palkkausta koskevalla vuoden 1933 lailla, jossa säädettiin periaatteesta, jonka mukaan pakolliset prosenttiperusteiset laskuun merkityt tai muut sen kaltaiset palvelusta perityt juomarahat, samoin kuin kaikki asiakkaan vapaaehtoisesti palvelusta maksamat summat, jotka annettiin suoraan työnantajalle tai jotka tämä keskitetysti peri, piti maksaa kokonaisuudessaan sille asiakaspalvelussa toimivalle henkilökunnalle, jolle ne tavallisesti annettiin.

18. Tämän lain avulla voitiin aikana, jolloin vähimmäispalkkaa ei vielä ollut, suojata sellaisten työntekijöiden etua, joiden palkka muodostui olennaiselta osaltaan heille maksetuista juomarahoista.

19. Ranskan hallitus korostaa, että ainoastaan sellaiset liikeyritykset, joissa on välittömästi asiakaspalvelutehtävissä toimivia työntekijöitä, joiden palkka muodostuu asiakkaan maksaman hinnan sisältämästä palvelumaksusta, toisin sanoen pääasiassa ravintolat ja kampaamot, voivat nykyään hyödyntää mainittua sietämiskäytäntöä ja että se on vastustanut tämän käytännön soveltamisalan laajentamista itsepalveluravintola- ja pikaruokapaikka-aloille.

20. Ranskan hallitus toteaa myös, että juomarahoihin sovellettavat arvonlisäverosäännöt vaihtelevat palvelumaksun perimistavan mukaan, toisin sanoen sen mukaan, ilmoitetaanko "palvelun sisältävä" vai "palvelua sisältämätön" hinta, mutta että "palvelua sisältämättömän" hinnan ilmoittaminen on hyvin harvinaista, koska eräässä vuonna 1987 annetussa säädöksessä asetetaan paikalla nautittavia aterioita, elintarvikkeita tai juomia tarjoaville liikeyrityksille velvollisuus ilmoittaa "palvelun sisältävä" hinta.

21. Ranskan hallitus kiistää komission väitteen siitä, että vuoden 1976 hallinnollisella ohjeella vahvistettu sietämiskäytäntö aiheuttaa kilpailun vääristymistä sekä siitä, että ohjeessa määrätyt edellytykset ovat mielivaltaisia, sillä sen mukaan kyse on itse asiassa vain sietämiskäytännöstä, jota yritykset voivat vapaasti soveltaa tai jättää soveltamatta, ja sääntönä on yhä yleisen verolain 266-I A §. Ranskan hallitus lisää, että yritykset, jotka eivät voi sitä hyödyntää, eivät harjoita toimintaa samoissa olosuhteissa kuin yritykset, jotka voivat näin menetellä, ja että toisaalta niitä edellytyksiä, joilla taataan perittyjen summien maksaminen työntekijöille ja joilla tarkoin rajataan myönnetty verovapaus, ei voida pitää mielivaltaisina.

22. Komissio tyytyy vastauksessaan toteamaan, että Ranskan hallituksen antamilla selityksillä komission vastustaman sietämiskäytännön historiallisesta taustasta ei ole merkitystä arvioitaessa viimeksi mainitun yhteensoveltuvuutta yhteisön arvonlisäverojärjestelmän kanssa.

23. Komissio huomauttaa myös, että vaikka työntekijöille annetun juomarahan vapauttamista liikevaihtoverosta voitiin sen käyttöönottoajankohtana perustella siksi, että ei haluttu rangaista sellaisia liikeyrityksiä, joissa palvelumaksua ei ollut haluttu jättää asiakkaiden hienotunteisuuden varaan, vaan joissa se mieluummin perittiin omasta aloitteesta jaettavaksi työntekijöille, joille se usein oli ainoa palkka, tilanne ei enää nykyään ole sama, koska vähimmäispalkka on olemassa ja työnantajilla on velvollisuus maksaa palvelumaksuina perityt summat työntekijöille.

24. Komission on pitänyt vuoden 1976 hallinnollisessa ohjeessa mainittua neljää edellytystä mielivaltaisina nimenomaan sen vuoksi, että niiden syiden, joilla vapautusta on voitu aikanaan perustella, ja nykyisen oikeudellisen järjestelmän välillä on tämä ero.

25. Komission mukaan ei myöskään ole mahdollista pitää perusteltuna väitettä, jonka mukaan poikkeamisen rajallisuus pitäisi ottaa huomioon arvioitaessa sen hyväksyttävyyttä suhteessa yhteisön arvonlisäverojärjestelmään.

26. Ranskan hallitus esittää vastauksessaan korjaavansa joitakin virheitä, joita se katsoo komission tehneen omassa vastauksessaan. Ranskan hallituksen mukaan ei ole oikein väittää, että sietämiskäytäntö perustui alkuaan pyrkimykseen olla asettamatta muita huonompaan asemaan sellaisia liikeyrityksiä, jotka maksavat juomarahana saadut maksut henkilökunnalle kokonaisuudessaan.

27. Pyrkimyksenä oli nimittäin työntekijöiden edun suojaaminen ja tämä suojaaminen on vielä nykyäänkin ajankohtaista, sillä asiakaspalvelutehtävissä toimivien työntekijöiden palkka ravintola- ja kampaamoalalla muodostuu vielä nykyäänkin, vähimmäispalkan käyttöönotosta huolimatta, osittain juomarahoista. Sietämiskäytännön lakkauttaminen voisi johtaa vapaaehtoisen juomarahan käytännön lisääntymiseen, mistä aiheutuisi vahingollisia seuraamuksia välittömästi asiakaspalvelutehtävissä toimiville työntekijöille erityisesti aloilla, joissa "palvelun sisältävän" hinnan ilmoittaminen ei ole pakollista.

28. Ranskan hallituksen mukaan ei myöskään voida komission vastauksessaan esittämin tavoin väittää, että "palvelun sisältävä" hinta ilmoitetaan nykyään säännöllisesti.

29. Ranskan hallituksen mukaan esimerkiksi kampaamoalalla ei tällaista velvoitetta ole. Näin ollen eron tekeminen sellaisten liikeyritysten, jotka ilmoittavat "palvelun sisältävät" hinnat ja sellaisten liikeyritysten, jotka ilmoittavat "palvelua sisältämättömät" hinnat, välillä, on edelleen täysin perusteltua.

30. Lopuksi Ranskan hallitus palaa vielä toistamiseen vastustetun verovapauskäytännön rajallisuuteen. Käytäntöä hyö-

dynnetään hyvin rajallisesti, sillä palvelujen suorittajalle sen hyödyntämisessä asetetut edellytykset ovat hyvin ankarat, minkä vahvistaa myös talous-, valtiovarain- ja teollisuusministeriön tekemä tutkimus, josta ilmenee, että ravintola-alalla kyseistä käytäntöä hyödyntävät vain muutamat liikeyritykset, joista valtaosa on merkittävän työntekijämäärän omaavia olutravintoloita.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

31. Heti aluksi on todettava, että kirjallisessa käsittelyssä esitetyt väitteet näyttivät kaikuvan kuuroille korville.

32. Ranskan hallitus ei missään vaiheessa pyri osoittamaan, että mainittu käytäntö sallittaisiin jossakin kuudennen direktiivin säännöksessä. Se vain yksinkertaisesti tuo esiin, että kyse on vanhasta käytännöstä, mutta että käytäntö on ankarasti rajattu, ja että tästä käytännöstä on monella tapaa etua tiettyjen liikeyritysten työntekijöiden tyydyttävän toimeentulotason takaamiseksi.

33. Seuraavaksi Ranskan hallitus korostaa, että mahdollisuus jättää juomarahat arvonlisäveron perusteen ulkopuolelle ei ole sääntö, jolla muutettaisiin verolain 266 §:n 1 momentin a alakohtaa, vaan on kyse pelkästään viranomaisten omaksumasta sietämiskäytännöstä, jota yritykset voivat hyödyntää tai jättää hyödyntämättä.

34. Lopuksi Ranskan hallitus tuo esiin sen, että myönnetyn arvonlisäverovapautuksen rajallisuudesta aiheutuu, että siihen pitäisi soveltaa de minimis -periaatetta.

35. Tältä osin on ensinnäkin aiheellista huomauttaa, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaan arvonlisäveron perusteen on tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta oltava "kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen (— —)". Lisäksi vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan, josta muistutetaan 16.10.1997 annetussa tuomiossa,[4] tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron perusteena on oltava näistä liiketoimista todellisuudessa saatu vastike, jolla on todellisuudessa saatu subjektiivinen arvo eikä objektiivisten perusteiden mukaan arvioitu arvo.

36. Toisin sanoen asiakkaalle esitettävästä laskusta ilmenevä kokonaissumma on aivan ilmeisesti ja kokonaisuudessaan vastiketta ravintoloitsijan asiakkaalle suorittamista palveluista.

4 — Asia C-258/95, Fillibeck (Kok. 1995, s. I-5577, 13 kohta).

37. Tämän vastikkeen täsmällisen määrän määrittämiseen, toisin kuin mahdollisesti joissakin muissa tuomioistuimen käsittelemissä asioissa, ei liity mitään ongelmaa, koska se jo määritelmän mukaan ilmaistaan rahamääräisenä.

38. Sillä, onko laskussa eritelty ne osat, joista palvelu koostuu, ei ole mitään merkitystä.

39. Kattauksen laskuttaminen erikseen on nykyään Ranskassa kiellettyä, mutta joissakin muissa jäsenvaltioissa kattaus ilmoitetaan ravintolalaskuissa järjestelmällisesti erikseen. Voidaanko siis ajatella, että näissä jäsenvaltioissa katsottaisiin, että kattauksesta laskutetut summat eivät kuulu ravintoloitsijan suorittamista palveluista muodostuvaan veron perusteeseen?

40. Asiakas ostaa ravintolassa kokonaispalvelun, johon kuuluvat yhtä lailla hänen nauttimansa ateriat, hänen käyttöönsä annettu pöytä, tarvittavat ateriointivälineet ja pöytiintarjoilu, ja hänen maksamansa maksu on kokonaisuudessaan vastiketta tästä kokonaispalvelusta. Aterian ostaminen ateriapalvelusta on tavaran hankintaa, lounaan syöminen ravintolassa on sellaisen palvelun hankkimista, joka sisältää tavaran toimittamisen ja lisäksi monia muita siihen erottamattomasti kuuluvia osatekijöitä.

41. Jos päädyttäisiin tekemään sellainen johtopäätös, että ravintolalaskussa ilmoitettu "palvelumaksu"-osuus ei kuudennessa direktiivissä olevan veron perustetta koskevan määritelmän mukaan kuulu arvonisäveron alaisuuteen, ei näyttäisi olevan mitään estettä myöskään sille, että huoltokorjaamon pitäjä, joka yleisen käytännön mukaan laskuttaa varaosien ja työn hinnat erikseen, ajoneuvon huoltolaskuun perustuvan suorituksen saatuaan vaatisi, jos ei täydellistä, niin ainakin osittaista vapautusta laskusta ilmenevän työn osuudesta perittävästä arvonlisäverosta, jonka hän olisi eritellyt ja joka vastaisi sen työntekijän osuutta, joka otti asiakkaan vastaan ottaakseen selvää asiakkaan toivomista huoltotöistä ja palautti asiakkaalle hänen ajoneuvonsa suoritettujen huoltotoimenpiteiden jälkeen.

42. Voisin esittää loputtoman määrän erilaisia esimerkkejä, mutta se ei ole tarpeellista, sillä on selvää, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan säädöstekstissä säädetään, että palvelujen suorittajan asiakkaalta laskuttamat määrät ovat kokonaisuudessaan täsmällinen vastike asiakkaalle suoritetusta palvelusta.

43. Kuten olen todennut, komissio esittää myös väitteitä, joilla pyritään osoittamaan, että Ranskan veroviranomaisten käytäntö

on vastoin verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja vääristää kilpailua.

44. Olen yhtä mieltä komission kanssa siitä, että käsiteltävänä olevalla käytännöllä rikotaan verotuksen neutraalisuuden periaatetta, jonka vastaista 7.9.1999 annetun tuomion[5] mukaan on, "että samanlaista toimintaa harjoittavia taloudellisia toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavoin".

45. Jos täysin samanlaista ja kokonaishinnaltaan saman hintaista palvelua tarjoavista kahdesta ravintoloitsijasta toinen ilmoittaa laskussa perivänsä palvelumaksun, mutta toinen ei näin ilmoita, vaikka hän kuitenkin sisällyttää vastaavan summan laskutettuun hintaan, on mahdollista, että vuoden 1976 hallinnollista ohjetta sovellettaessa heiltä kannetaan eri määrä arvonlisäveroa, sillä veron peruste, jonka perusteella kummaltakin kannettavan veron määrä määräytyy, on näissä tapauksissa erilainen, vaikka suoritettu palvelu ja siitä saatava vastike ovat olleet täysin samanlaisia.

46. Verorasituksen erilaisuus aiheuttaa sen, että myös liiketoimesta saatu voitto on erilainen, joten verotuksen neutraalisuuden periaatetta on rikottu ja kilpailua vääristetty.

47. Tarkastelen seuraavaksi, mikä merkitys on annettava niille seikoille, joihin Ranskan hallitus puolustuksekseen vetoaa. Ranskan hallituksen mukaan ei voida väittää, että liikeyritys, joka täyttää vuoden 1976 hallinnollisessa ohjeessa mainitut neljä edellytystä, harjoittaa samanlaista toimintaa samanlaisissa olosuhteissa kuin liikeyritys, joka ei niitä täytä eikä näin ollen voi vähentää palvelumaksuja veron perusteesta.

48. Juuri tämän vuoksi Ranskan hallitus kiistää komission kanteessaan esittämän väitteen, jonka mukaan kyseiset edellytykset ovat mielivaltaisia. Sana on todella voinut hätkähdyttää Ranskan viranomaisia ja se olisi ehkä ollut parempi korvata sanalla "epäasianmukainen", kuten komissiokin vastauksessaan toteaa. Asiasisältönsä osalta komission esittämä arvostelu vaikuttaa perustellusti korostavan sitä, että sillä mitä palvelumaksuina perityille summille lopulta tapahtuu ja miten niiden suhteen on toimittu, ei ole merkitystä pohdittaessa, pitääkö kyseiset summat sisällyttää veron perusteeseen vai ei.

49. Palveluksen suorittajan suorittamastaan palvelusta saaman tai saatavan vastikkeen muodostamien summien, arvojen, tavaroiden tai palveluiden määrän määrittäminen sen sijaan on merkityksellistä. Se, millaisista osatekijöistä nämä summat koostuvat, on merkityksetöntä. Veron perusteena ei ole palvelun suorittajan saama voitto vaan, pitäneekö asiasta muistuttaa, palvelun suorittajan liikevaihto. Tämän vuoksi se, mitä laskussa palvelumaksuiksi mainituille summille

5 — Asia C-216/97, Gregg (Kok. 1997, s. I-4947, 20 kohta).

todellisuudessa tapahtuu, on veron perusteen määrittämisen kannalta epäolennaista, paitsi tietenkin siinä tapauksessa, että kuudennessa direktiivissä säädettäisiin toisin, mutta kukaan ei ole väittänyt, että direktiiviin sisältyisi jokin tällainen säännös, joka tässä tapauksessa pitäisi ottaa huomioon.

50. Veron perusteen määräytymisen kannalta ei ole merkitystä sillä, millä tavoin palvelujen suorittaja hoitaa suorittamiensa palvelujen tarjoamiseen tarvittavan henkilökunnan palkan maksamisen tai palvelujen laskutuksen. Veron perusteena on, kuten yhteisön tuomioistuin on antamassaan tuomiossa todennut, palvelujen suorittajan asiakkaalta saaman vastikkeen subjektiivinen arvo. Palvelun suorittajalle aiheutuneet kustannukset eivät vaikuta veron perusteen määräytymiseen, eikä siihen vaikuta myöskään näiden kustannusten rakenne.

51. Erään edelleen ravintola-alaa koskevan konkreettisen esimerkin avulla on helpompi ymmärtää, miksi käsiteltävänä oleva Ranskan viranomaisten käytäntö ei sovi yhteen verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, jonka ympärille yhteisön arvonlisäverojärjestelmä kokonaisuudessaan rakentuu.

52. Kuvitellaan tilannetta, jossa ravintoloitsija harjoittaa liikettään palveluksessaan vain yksi työntekijä. Jos ravintoloitsija vastaa itse pöytiintarjoilusta ja työntekijä työskentelee keittiössä, vuoden 1976 hallinnollisen ohjeen mukaan yrityksellä ei ole oikeutta mihinkään vähennyksiin. Ravintoloitsija voi tietenkin laatia eritellyn laskun ja ilmoittaa siinä palvelumaksusta. Hän ei kuitenkaan voi vähentää palvelumaksua veron perusteesta, koska jos hän työpäivän päätyttyä jakaisi palvelumaksuina perityt summat, hänellä ei olisi palkattua henkilökuntaa, jolle ne jaettaisiin. Jos hän taas maksaisi palvelumaksut työntekijälleen, hän ei myöskään voisi hyödyntää vähennysoikeutta, koska edunsaaja ei ollut toiminut välittömissä asiakaspalvelutehtävissä.

53. Päinvastaisessa tapauksessa, jossa ravintoloitsija työskentelisi keittiössä ja työntekijä ravintolasalissa, palvelumaksuina perityt summat voitaisiin vähentää veron perusteesta, tietenkin vain siinä tapauksessa, että neljä edellytystä täyttyisivät.

54. Jos hyväksyisimme Ranskan hallituksen näkökannan, meidän pitäisi samalla hyväksyä myös se, että yrityksen sisäinen rakenne voi vaikuttaa yrityksen maksettavaksi tulevan arvonlisäveron määrään, ja juuri tätä on pyritty välttämään yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä ja sen perustana olevalla verotuksen neutraalisuuden periaatteella.

55. Edellä mainituista edellytyksistä, joilla Ranskan hallitus pyrkii perustelemaan käytännön hyväksyttävyyttä, voitaisiin vielä mainita, melkeinpä vitsinä, että vastuskirjelmänsä liitteessä 1, jonka otsikkona on "Palvelumaksujen eri perintätapojen mukaan määräytyvät juomarahoihin sovellettavat arvonlisäverosäännöt" Ranskan hallitus toteaa, että silloin, kun asiak-

kaalle esitetyssä laskussa lukee "palvelua sisältämätön" hinta, tulee sovellettavaksi erityisjärjestelmä. Tällaisissa tapauksissa korvaus palvelusta jää asiakkaan arvioitavaksi, ja asiakkaat voivat olla antamatta juomarahaa. Jos asiakas kuitenkin maksaa jotakin, työntekijät saavat palvelurahan suoraan käteen. Raha voidaan joko jakaa työntekijöiden kesken, tällöin kyseessä on niin kutsuttu "kolehti", jolloin juomarahat annetaan yhdelle henkilökunnan edustajalle jaettavaksi niihin oikeutettujen työntekijöiden kesken, tai on mahdollista soveltaa niin kutsuttua "taskuun"-käytäntöä, jolloin jokainen työntekijä pitää saamansa juomarahat itsellään. Edellä kuvatuissa tilanteissa veroviranomaiset lisäävät veron perusteeseen, Ranskan viranomaisten mukaan poikkeuksetta, nk. "arvioidun tulon", joka vastaa työntekijöiden saaman palvelurahan määrää.

56. Mielestämme tämä horjuttaa Ranskan näkemystä, joka nimenomaan perustuu siihen, että koska palvelun suorittaja ei pidä palvelurahoja, vaan maksaa ne henkilökunnalle kokonaisuudessaan, hän voi joissakin tapauksissa olla sisällyttämättä palvelumaksuja hänen maksettavakseen lankeavan arvonlisäveron määrän laskentaperusteena olevaan veron perusteeseen. Järjestelmä vaikuttaa lisäksi paradoksaaliselta, koska olisi paremminkin voitu olettaa, että Ranskan hallitus olisi viitannut edellä mainitussa asiassa Tolsma annettuun tuomioon ja perustaisi näkemyksensä työntekijöiden tällaisessa tilanteessa saamien maksujen sattumanvaraisuuteen, ja niiden jättämiseen sen perusteella yksinkertaisesti ja kokonaan veron perusteen ulkopuolelle. Onneksi minun ei tarvitse selvittää tällaisen viittauksen mukanaan tuomaa arvoitusta.

57. Muilta osin Ranskan hallitus tyytyy toteamaan, että vuoden 1976 hallinnollisella ohjeella vahvistettu käytäntö oli täysin perusteltu ajankohtana, jona se otettiin käyttöön. Ranskan hallituksen mukaan se nimittäin on suojannut työntekijöiden etua joillakin sellaisilla aloilla, joilla työntekijöiden palkka on muodostunut, jos ei kokonaisuudessaan, niin ainakin valtaosaltaan juomarahoista, koska muussa tapauksessa työnantaja olisi jakanut juomarahat työntekijöille vasta sen jälkeen, kun niistä on vähennetty niiden liikevaihtovero-osuutta vastaava määrä, koska ne olisi pitänyt kirjanpidossa merkitä yrityksen saamiin kokonaistuloihin.

58. Ranskan hallitus katsoo, että tärkeintä on ollut ja on yhä se, että työntekijöitä suojellaan tietyillä liiketoiminnan aloilla ja että sen mukaan komissio on täysin erehtynyt väittäessään vastauksessaan, että todellinen päämäärä olisi ollut palvelumaksut kokonaisuudessaan työntekijöille jakavien yritysten kilpailukyvyn suojaaminen.

59. Myönnän auliisti, että Ranskan hallituksella on komissiota paremmat mahdollisuudet kertoa siitä, mitkä olivat Ranskan lainsäätäjän tavoitteet ennen toista maailmansotaa. Tämä ei kuitenkaan ole ongelman ydin. Vuonna 1923 Ranskan viranomaiset olivat vapaita säätämään mitä tahansa suotaviksi katsomiaan verovapauksia Ranskan silloisesta verojärjestelmästä, liikevaihtoverojärjestelmästä, aivan kuten Ranskan veroviranomaiset ovat nykyäänkin vapaita toteuttamaan toimenpiteitä, joilla suojataan tiettyjä sel-

laisia työntekijäryhmiä, joilla ei ole kiinteää palkkaa.

60. Nyt meidän ratkaistavanamme on kysymys siitä, pyhittääkö tarkoitus keinot, eli voiko jäsenvaltio jättää kuudennen direktiivin noudattamatta sillä perusteella, että jäsenvaltiolla on siihen hyvä syy. Kysymykseen voi olla vain yksi, kieltävä, vastaus. Muussa tapauksessa ei enää olisi takeita yhteisön oikeuden etusijasta eikä sen yhtenäisestä soveltamisesta.

61. Ranskan hallituksella on oikeus vahvistaa palvelumaksuja koskeva käytäntö ja sen avulla taata, että tietyt työntekijät pääsevät osallisiksi työnantajansa liikevaihdosta, määräämällä, että perityt palvelumaksut pitää maksaa kokonaisuudessaan työntekijöille, mutta tässä yhteydessä se ei saa myöntää näille yrityksille kuudennen direktiivin vastaisia huojennuksia arvonlisäverosta.

62. Kuudennella direktiivillä ei millään tavoin pyritä estämään sosiaaliturvapolitiikan toteuttamista. Sillä kielletään ainoastaan tiettyjen keinojen käyttäminen sen toteuttamisessa. Kyseessä on tietenkin pakote, mutta se kuuluu erottamattomasti yhteisön arvonlisäverojärjestelmään, joka, kuten komissio aivan oikein virallisessa huomautuksessaan mainitsi, toimii myös Euroopan unionin omavaraisuuden tukimekanismina.

63. On vielä eräs asia, jossa komission ja Ranskan hallituksen kannat ovat hyvin erilaiset. Asia koskee komission arvosteleman käytännön mahdollisia vaikutuksia kuluttajille suunnattua hintojen tiedottamista koskevan Ranskan lainsäädännön kehitykseen.

64. Komissio olettaa, että eräässä vuonna 1988 annetussa hallinnollisessa soveltamisohjeessa, joka koskee "palvelun sisältävän" hinnan ilmoittamista, myönnetään, että palvelun vastaanottajan maksama hinta kattaa koko palvelun, kun taas Ranskan hallitus huomauttaa, että "palvelun sisältävän" hinnan ilmoittamisvelvollisuus ei ole lainkaan niin laajalle levinnyttä kuin komissio väittää. Mutta näilläkään ristiriitaisilla näkemyksillä ei ole merkitystä.

65. Komission arvostelun kohteena on se, että vuoden 1976 hallinnollisella ohjeella on otettu käyttöön sellainen veron perusteen laskentatapa, joka ei sovi yhteen kuudennen direktiivin sääntöjen kanssa, eikä Ranskan hallitus kiistä sitä, etteikö tietty määrä palvelujen suorittajia todellisuudessa soveltaisi tätä laskentatapaa.

66. Tarkasteltaessa kysymystä siitä, onko jäsenyysvelvoitetta jätetty noudattamatta, ei merkitystä ole sillä, kuinka paljon tällaisia palvelujen suorittajia on. Yhtä vähämerkityksellinen on tässä tapauksessa myös

kysymys siitä, kuinka hyvin Ranskan viranomaiset onnistuvat, vuoden 1976 hallinnollisessa ohjeessa asetetun neljän edellytyksen noudattamista tarkkaan valvomalla, hillitsemään niiden liikeyritysten määrän lisääntymistä, jotka voivat käyttää hyväkseen näiden viranomaisten luomaa arvonlisäveron laskenta- ja perintäjärjestelmän aukkoa.

67. Vaikka yhteisön arvonlisäverojärjestelmässä säädetäänkin useista vapautuksista, se ei — toisin kuin Ranskan tasavalta on väittänyt — tunne de minimis -periaatetta, joka sallisi uusien vapautusten keksimisen. Jäsenyysvelvoitteen noudattamatta jättäminen on mielestäni näin ollen tullut selvästi toteen näytetyksi.

Ratkaisuehdotus

68. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin antaa seuraavan tuomiolauselman:

— Ranskan tasavalta ei ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 2 artiklan 1 kohdan ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaisia velvoitteitaan, koska se on tietyin edellytyksin hyväksynyt sen, ettei tiettyjen verovelvollisten palvelusta perimiä "palvelumaksuja" sisällytetä arvonlisäveron perusteeseen.

— Ranskan tasavalta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.