JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
L. A. GEELHOED
24 päivänä lokakuuta 2002 [1]

I Johdanto

1. Tämä Bundesfinanzhofin tekemä ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY [2] (jäljempänä kuudes direktiivi) 6 ja 17 artiklasta poikkeavia toimenpiteitä 28 päivänä helmikuuta 2000 tehdyn neuvoston päätöksen 2000/186/EY [3] (jäljempänä päätös 2000/186/EY) 2 ja 3 artiklan pätevyyttä. Kansallinen tuomioistuin haluaa selvittää, onko päätös 2000/186/EY kuudennen direktiivin säännösten ja yhteisön oikeuden yleisten periaatteiden mukainen.

1 — Alkuperäinen kieli: hollanti.

2 — EYVL L 145, s. 1, muutettu viimeksi direktiivillä 2001/4/EY (EYVL L 22, s. 17).

3 — EYVL L 59, s. 12.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Yhteisön oikeus*

2. Kuudennen direktiivin 77/388 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavasti:

"Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen:

a) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen."

3. Kuudennen direktiivin 77/388 27 artiklassa säädetään seuraavasti:

"1. Neuvosto voi yksimielisesti komission ehdotuksesta antaa jäsenvaltioille luvan ottaa käyttöön tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi. Veronkannon yksinkertaistamiseksi tarkoitetut toimenpiteet saavat vaikuttaa ainoastaan vähäisessä määrin lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron määrään.

2. Jäsenvaltion, joka haluaa ottaa käyttöön 1 kohdassa tarkoitetut toimenpiteet, on ilmoitettava asiasta komissiolle ja annettava komissiolle kaikki asiaan liittyvät tiedot.

3. Komissio antaa tämän tiedoksi muille jäsenvaltioille kuukauden kuluessa.

4. Neuvoston päätös katsotaan tehdyksi, jollei komissio tai jokin jäsenvaltio ole kahden kuukauden kuluessa 3 kohdassa tarkoitetusta tiedoksi antamisesta vaatinut asian saattamista neuvoston käsiteltäväksi.

5. Jäsenvaltiot, jotka 1 päivänä tammikuuta 1977 soveltavat 1 kohdassa tarkoitetun tyyppisiä erityistoimenpiteitä, voivat pysyttää ne voimassa, jos ne ilmoittavat niistä komissiolle ennen 1 päivää tammikuuta 1978 ja jos tällaiset veronkannon yksinkertaistamiseksi tarkoitetut toimenpiteet ovat 1 kohdan edellytysten mukaisia."

4. Päätöksen 2000/186/EY 2 artiklassa säädetään seuraavasti:

"Poiketen siitä, mitä direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 2 kohdassa, sellaisena kuin se on muutettuna kyseisen direktiivin 28 f artiklalla, säädetään sekä siitä, mitä saman direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädetään, Saksan liittotasavallalle annetaan lupa rajoittaa ajoneuvoista, joita ei käytetä yksinomaan liiketoiminnan harjoittamiseen, aiheutuvista kustannuksista kannettavan arvonlisäveron vähennysoikeus 50 prosenttiin ja lupa olla pitämättä verovelvollisen yritykselle kuuluvan ajoneuvon yksityiskäyttöä vastikkeellisena palvelujen tarjoamisena. Ensimmäisen kohdan säännöksiä ei sovelleta, jos ajoneuvo muodostaa verovelvollisen vaihto-omaisuuden tai jos yksityisen käytön osuus on enintään 5 prosenttia ajoneuvon kokonaiskäytöstä."

5. Päätöksen 2000/186/EY 3 artiklassa säädetään seuraavasti:

"Tätä päätöstä sovelletaan 1 päivästä huhtikuuta 1999. Sen voimassaolo päättyy

päivänä, jona direktiivi arvonlisäveron vähennysoikeuden soveltamisalaan kuulumattomista kustannuksista tulee voimaan, ja viimeistään 31 päivänä joulukuuta 2002."

B *Kansallinen oikeus*

6. Umsatzsteuergesetzin (arvonlisäverolaki, jäljempänä UStG) 15 §:n 1 momentissa säädetään seuraavasti:

"Elinkeinonharjoittaja voi vähentää tuotantopanoksiin sisältyvän veron seuraavissa tapauksissa:

1. tämän lain 14 §:n mukaisesti laskussa yksilöidyn veron, joka on maksettu luovutuksista tai muista suorituksista, jotka muut elinkeinonharjoittajat ovat suorittaneet tälle elinkeinonharjoittajalle."

7. UStG:n 15 §:n 1 momentin b kohdassa säädetään seuraavasti:

"Verosta voidaan vähentää vain puolet, jos vero on maksettu elinkeinonharjoittajan yksityiskäyttöön tai muuten muuhun kuin liikekäyttöön käytettävän, 1b §:n 2 momentissa tarkoitetun ajoneuvon hankinnan tai valmistuksen, maahantuonnin, yhteisöhankinnan, vuokrauksen tai käyttämisen yhteydessä."

UStG:n 1b §:n 2 momentissa tarkoitettuja ajoneuvoja ovat henkilöautot, vesi- ja ilmaalukset.

8. UStG:n 27 §:n 3 momentissa säädetään seuraavasti:

"UStG:n 15 §:n 1 momentin b kohtaa ja 15 §:n 3 momentin 2 kohtaa sovelletaan ajoneuvoihin, jotka on hankittu, valmistettu, tuotu maahan, hankittu yhteisöhankintana tai vuokrattu 31.3.1999 jälkeen."

III Asiaan liittyvät tosiseikat ja menettelyt

A *Pääasia*

9. Sudholzilla on maalausyritys. Huhtikuussa 1999 hän hankki henkilöauton hintaan 55 086,21 Saksan markkaa (DEM), jonka lisäksi hän maksoi arvonlisäveroa 16 prosentin verokannan mukai-

sesti 8 813,79 DEM. Hän otti henkilöauton osaksi yritysvarallisuutta, ja sitä käytettiin 70-prosenttisesti liikekäyttöön ja 30-prosenttisesti muuhun kuin liikekäyttöön.

10. Huhtikuulta 1999 tekemässään kuukausi-ilmoituksessa Sudholz vähensi henkilöauton ostoon sisältyvän arvonlisäveron kokonaisuudessaan. Hän katsoi, että 1.4.1999 alkaen sovellettu uusi vuoden 1999 UStG:n 15 §:n 1 momentin b kohta, jonka perusteella verosta voitiin vähentää vain puolet, on yhteisön oikeuden vastainen.

11. Finanzamt Sulingen (jäljempänä FA) katsoi huhtikuuta 1999 koskevaa ilmoitusta koskevassa päätöksessään, että UStG:n 15 §:n 1 momentin b kohdan perusteella kyseisestä verosta voitiin vähentää vain puolet.

12. Sudholz teki FA:n päätöksestä oikaisuvaatimuksen. FA ei hyväksynyt oikaisuvaatimusta, minkä jälkeen Sudholz teki asiasta valituksen Finanzgerichtiin (jäljempänä FG), joka hyväksyi valituksen. FG totesi, että Sudholz voi vedota kuudennen direktiivin 17 artiklassa olevaan, hänelle edullisempaan sääntelyyn, ja katsoi, että ostovähennykselle asetetut rajoitukset ovat yhteisön oikeuden vastaisia, koska — kuten tässä — tämänsisältöisiä rajoituksia ei ollut säädetty ennen kuudennen direktiivin voimaantuloa eikä ennen FG:n tuomion antopäivää ollut myönnetty mainitun direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua lupaa direktiivistä poikkeamiseen.

13. FA vetoaa Bundesfinanzhofiin tekemässään Revision-valituksessa siihen, että päätöksellä 2000/186 on annettu Saksan liittotasavallalle direktiivin 27 artiklan mukaisesti lupa rajoittaa niiden ajoneuvojen osalta, joita ei käytetä yksinomaan liiketoiminnan harjoittamiseen, vähennysoikeus 50 prosenttiin, mikäli ajoneuvo ei kuulu verovelvollisen vaihto-omaisuuteen tai yksityisen käytön osuus on enemmän kuin 5 prosenttia ajoneuvon kokonaiskäytöstä.

14. FA vaatii Bundesfinanzhofissa, että valituksenalainen tuomio kumotaan ja että Sudholzin esittämät vaatimukset todetaan perusteettomiksi. Sudholz vaatii tuomion vahvistamista.

B *Bundesfinanzhofin tekemät huomautukset*

15. Kansallinen tuomioistuin toteaa ennakkoratkaisua koskevassa päätöksessään, että esillä olevassa asiassa täyttyvät UStG:n 15 §:n 1 momentin b kohdassa ja 27 §:n 3 momentissa asetetut edellytykset. Ensinnäkin on selvää, että Sudholz käytti ajoneuvoa 70-prosenttisesti liikekäyttöön. Koska ajoneuvo oli hankittu 31.3.1999

jälkeen, voitiin hankintahintaan sisältyvästä arvonlisäverosta vähentää vain puolet. Kansallisen tuomioistuimen mukaan on kuitenkin epäselvää, voidaanko UStG:n 15 §:n 1 momentin b kohtaa soveltaa vai voiko Sudholz vähentää veron kokonaisuudessaan kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan nojalla, koska ajoneuvo kuuluu kokonaisuudessaan hänen yritysvarallisuuteensa.

16. Kansallisen tuomioistuimen mukaan Saksan hallitus olisi voimassa olevien direktiivin säännösten perusteella saanut rajoittaa vähennysoikeutta ainoastaan, mikäli se olisi saanut Euroopan unionin neuvostolta tähän pätevällä tavalla luvan. Sen kannan mukaan kuudennen direktiivin 27 artikla edellyttää lupaa, joka on annettu ennen niiden kansallisten säännösten antamista, joilla rajoitetaan vähennysoikeutta. Neuvosto antoi Saksalle luvan kyseisen toimenpiteen toteuttamiseen vasta 28.2.2000, mutta Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002[4] (verohelpotuslaki) (jolla lisättiin UStG:n 15 §:n 1 momentti) on annettu 24.3.1999.

17. Kansallinen tuomioistuin moittii myös päätökseen johtanutta menettelyä, koska Saksan liittotasavalta ei ole julkaissut lupahakemusta. Sen mukaan päätös ylittää pyynnön rajat, koska siinä lupa annetaan myös sillä perusteella, että tämän toimenpiteen avulla voidaan yksinkertaistaa "ajoneuvojen yksityiseen käyttöön sovellettavaa verojärjestelmää". Tästä syystä kansallinen tuomioistuin epäilee, onko päätös 2000/186 yhteisön lainsäädännön mukainen.

18. Kansallinen tuomioistuin kysyy toisessa kysymyksessään, onko päätöksen taannehtivuus (päätöksen 2000/186 3 artiklan 1 kohdan mukaan päätös on voimassa 1.4.1999 alkaen) yhteisön oikeuden mukaista. Kansallinen tuomioistuin muistuttaa, että luottamuksensuojan periaatteen vastaista on yleisesti se, että yhteisöjen oikeustoimi vaikuttaa taannehtivasti. Sen mukaan tästä periaatteesta ei esillä olevassa asiassa voida poiketa, koska päätöksestä 2000/186 ei ilmene taannehtivuuden tarpeellisuutta perustelevia syitä.

19. Kansallinen tuomioistuin kysyy lopuksi, täyttääkö päätös 2000/186 ne sisällölliset vaatimukset, jotka on asetettu direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa. Toisin sanoen: onko päätös sillä tavoitellun konkreettisen päämäärän saavuttamiseksi välttämätön ja sen saavuttamiseen soveltuva toimenpide ja rajoitetaanko sillä kuudennen direktiivin periaatteita mahdollisimman vähän?

20. Kansallinen tuomioistuin viittaa tältä osin päätöksen 2000/186 2 artiklaan. Sen

4 — BGBl. I 1999, 402.

mukaan arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoittaminen on perusteltua siksi, että on vaikea valvoa tarkasti tällaista omaisuutta koskevien kustannusten erittelemistä liiketoimintaan liittyviin ja yksityisiin kustannuksiin ja että tästä aiheutuu veropetosten ja veron kiertämisen vaara. Lisäksi kyseisen toimenpiteen avulla voidaan yksinkertaistaa ajoneuvojen yksityiseen käyttöön sovellettavaa verojärjestelmää (5 perustelukappale). Johdanto-osan 6 perustelukappaleessa säädetään, että rajoitusta ei kuitenkaan sovelleta verovelvollisen vaihto-omaisuuteen kuuluvien ajoneuvojen osalta eikä myöskään silloin, kun yksityisen käytön osuus on enintään 5 prosenttia ajoneuvon kokonaiskäytöstä. Johdanto-osan 7 perustelukappaleessa todetaan tämän perusteella, että näin on varmistettu, että poikkeusta periaatteesta, jonka mukaan verovelvollisella on oikeus vähentää ostoista kannettu arvonlisävero verollisen liiketoiminnan yhteydessä, sovelletaan ainoastaan silloin, kun se on välttämätöntä veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi.

21. Kansallinen tuomioistuin katsoo, että päätöksen 2000/186 2 artiklan toimenpiteestä seuraa, että verovelvollinen ei voi vähentää pelkästään liikekäyttöön tarkoitetun ajoneuvon kustannuksiin sisältyvää arvonlisäveroa myöskään siinä tapauksessa, että hän pystyy konkreettisesti osoittamaan, että yli 50 prosenttia kustannuksista on aiheutunut tai aiheutuu ajoneuvon käytöstä liikekäyttöön. Tämä lopputulos saattaisi kansallisen tuomioistuimen mukaan olla suhteellisuusperiaatteen vastainen. Se toteaa, että komissio ehdotti neuvostolle tekemässään ehdotuksessa nimenomaisesti, että verovelvolliselle annettaisiin mahdollisuus osoittaa, että ajoneuvojen liikekäytön osuus on yli 50 prosenttia.

C *Ennakkoratkaisukysymykset*

22. Edellä esitetyn vuoksi Bundesfinanzhof päätti 30.11.2000 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 15.1.2001, esittää seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko 28.2.2000 tehty neuvoston päätös 2000/186/EY, jolla Saksan liittotasavallalle on annettu lupa soveltaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 6 ja 17 artiklasta poikkeavia toimenpiteitä, pätemätön siksi, että päätöksen tekoon johtaneessa menettelyssä ei ole noudatettu direktiivin 77/388 27 artiklassa asetettuja edellytyksiä?

2) Onko päätöksen 2000/186/EY 3 artiklan ensimmäinen kohta, jonka mukaan päätöstä sovelletaan taannehtivasti 1.4.1999 alkaen, pätevä?

3) Täyttääkö päätöksen 2000/186/EY 2 artikla ne sisällölliset vaatimukset, joita tällaisille lupapäätöksille on asetettu, ja onko 2 artiklan pätevyys tämän perusteella kyseenalainen?"

D *Yhteisöjen tuomioistuimessa käytävä menettely*

23. EY:n tuomioistuimen perussäännön 20 artiklan mukaisia kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Saksan ja Alankomaiden hallitukset sekä neuvosto ja komissio. Alankomaiden hallitus käsittelee huomautuksissaan vain ensimmäistä ja toista kysymystä. Saksan hallitus, neuvosto ja komissio selvensivät kantojaan suullisesti yhteisöjen tuomioistuimessa 10.7.2002 pidetyssä istunnossa.

IV Perustelut

A *Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys*

24. Väliintulijoiden mukaan ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys koskee erityisesti kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa käytetyn käsitteen "antaa — — luvan" tulkintaa. Niiden mukaan tämä käsite ei tarkoita, että neuvoston olisi annettava lupa etukäteen ennen kuudennesta direktiivistä poikkeavan kansallisen toimenpiteen säätämistä. Niiden mukaan direktiivin 27 artiklan 1 kohdan mukainen lupa voitaisiin antaa joko etukäteen tai jälkikäteen.

25. Saksan hallitus väittää, että 27 artiklan aiemman version eli toisen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan mukaan jäsenvaltiot eivät saaneet ryhtyä poikkeustoimenpiteisiin ennen kuin toisten jäsenvaltioiden valitusaika oli päättynyt ja, mikäli jokin jäsenvaltio oli vastustanut toimenpidettä, neuvosto oli tehnyt asiasta myöntävän päätöksen. Kuudennen direktiivin 27 artiklan 2 kohdassa ei ole tällaista kieltoa, joka koskee poikkeavien kansallisten toimenpiteiden toteuttamista ennen luvan myöntämistä. Saksan hallitus katsoo, että 27 artiklan 2 kohdassa velvoitetaan jäsenvaltio ainoastaan ilmoittamaan asiasta komissiolle ennen tietyn poikkeavan kansallisen toimenpiteen säätämistä. Esillä olevan asian osalta Saksan hallitus on ilmoittanut kyseisestä toimenpiteestä komissiolle 11.12.1998. Se on täydentänyt tietoja 19.2.1999 päivätyllä kirjeellä. Se on vahvistanut aiempien kirjeiden sisällön vielä uudelleen 23.8.1999 päivätyllä kirjeellä. Sen, että komissio on lykännyt menettelyä pitkälle 1.4.1999 jälkeen, ei Saksan hallituksen mukaan voida katsoa olevan sen syytä.

26. Komissio katsoo kuudennen direktiivin 27 artiklan 2 kohdan perusteella, että luvan

antamista koskevan menettelyn on tapahduttava ennen direktiivistä poikkeavan kansallisen toimenpiteen täytäntöönpanoa. Sen mukaan yhteisön oikeuden mukaisuutta koskeva ongelma ei johdu päivämäärästä, jolloin neuvosto on tehnyt päätöksensä, vaan päivämäärästä, jolloin Saksa pani täytäntöön UStG:n 15 §:ään sisältyvän laillisen säännöksen. Näin ollen kyseessä on Saksan oma toimenpide eikä päätös 2000/186, joka on mahdollisesti 27 artiklan säännösten vastainen.

28. Sen kannan osalta, että päätös ylittää Saksan lupapyynnössä määritellyt rajat, neuvosto katsoo, että Saksan hallituksen hakemuksen tavoitteena oli myös verotusjärjestelmän yksinkertaistaminen. Saksan hallitus on nimittäin esittänyt selvityksenä, että ajoneuvojen arvonlisäverovähennyksen osalta on vaikea valvoa, kuinka suuri osa ajoneuvojen kustannuksista johtuu liikekäytöstä ja kuinka suuri osa yksityiskäytöstä. Lisäksi on hyvin paljon tapauksia, joissa on tehtävä tarkastuksia. Neuvosto huomauttaa lisäksi, että se voi EY 250 artiklan nojalla antaa säädöksen, joka merkitsee komission ehdotuksen muuttamista, siltä osin kuin muutokset eivät muuta alkuperäisen ehdotuksen vaikutusalaa.

27. Kaikki väliintulijat katsovat, että yhteisön oikeus ja erityisesti 27 artikla eivät edellytä jäsenvaltiolta lupahakemuksen julkaisemista. Muille jäsenvaltioille annetaan nimittäin 27 artiklan 3 kohdan mukaisesti tiedoksi toimenpiteet, jotka jokin jäsenvaltio halua toteuttaa kuudennesta direktiivistä poiketen. Saksan hallitus ja komissio viittaavat asiassa Skripalle annettuun ratkaisuehdotukseen,[5] jossa julkisasiamies katsoo, että asiassa BP Soupergaz annetusta tuomiosta[6] käy epäsuorasti ilmi, että yhteisön oikeudessa ei ole tällaista 27 artiklaan liittyvää julkaisemisvelvoitetta.

B *Toinen ennakkoratkaisukysymys*

29. Saksan hallitus esittää kantanaan, että kansallisen tuomioistuimen päätöksen 2000/186 taannehtivuuteen liittyvät, toteutettujen toimenpiteiden pätevyyttä koskevat epäilyt ovat perusteettomia. Sen mukaan kansallinen toimenpide voidaan yhtä hyvin hyväksyä jälkeenpäin. Se katsoo lisäksi, että neuvoston 27 artiklan mukaisesti tekemä päätös ei voi loukata asianomaisten oikeussubjektien perusteltua luottamusta,

5 — Asia C-63/96, Skripalle, tuomio 29.5.1997, julkisasiamies Fennellyn ratkaisuehdotus (Kok. 1997, s. I-2847).

6 — Asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995 (Kok. 1995, s. I-1883).

koska tällainen päätös koskee vain jäsenvaltiota ja yhteisön toimielimiä. Lisäksi verovelvollisilla on ollut mahdollisuus tutustua verovähennysjärjestelmän muutokseen, koska sitä koskeva lakiesitys on julkaistu.

30. Alankomaiden hallituksen mukaan 27 artiklan perusteella myönnetyn luvan taannehtivuus ei välttämättä ole poissuljettua, mikäli jotkin yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä kehitetyt edellytykset täyttyvät. Yksi näistä edellytyksistä on välttämättömyyden vaatimus eli se, että vaikka pääsääntöisesti onkin oikeusvarmuuden periaatteen vastaista vahvistaa yhteisön säädöksen voimaantulopäiväksi sen julkaisemista edeltävä päivä, poikkeuksellisesti voi olla toisinkin, jos tavoiteltava päämäärä sitä vaatii ja jos niiden, joita asia koskee, luottamuksensuojaa kunnioitetaan asianmukaisesti.[7] Alankomaiden hallituksen arvion mukaan esillä oleva tapaus välttämättömyyttä koskeva vaatimus täyttyy esillä olevassa asiassa, koska yleinen etu eli veropetosten ja veron kiertämisen torjuminen voi olla syy, jolla oikeutetaan yhteisön säännöksen taannehtiva vaikutus. Se lisää tähän vielä, että veropetosten tai veron kiertämisen torjuminen edellyttää tavallisesti jäsenvaltioiden säätämien kansallisten toimenpiteiden muodossa tapahtuvaa nopeaa toimintaa. Näin ollen tarkoitettujen toimenpiteiden taannehtivuus voi olla välttämätöntä tavoitellun yleisen edun kannalta. Tästä syystä neuvoston oli Alankomaiden hallituksen mielestä mahdollista saattaa lupaa koskeva päätös voimaan taannehtivasti.

31. Komissio epäilee, edellyttikö tavoitellun tarkoituksen saavuttaminen luvan saattamista voimaan taannehtivasti. Ajoneuvon liike- ja yksityiskäytön osuuksien valvonnan vaikeus on ollut ongelma aina arvonlisäverojärjestelmän käyttöönotosta lähtien. Tästä syystä kyseinen arvonlisäverovähennysoikeuden toteamiseen ongelma ei olisi riittävä peruste taannehtivan vaikutuksen oikeuttamiseksi. Asianomaisten oikeussubjektien perustellun luottamuksen osalta komissio toteaa, että kuudennen direktiivin 17 artiklan mukaan vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy. Koska vähennysoikeus syntyy tavaroiden tai palvelujen toimittamishetkellä, Sudholz pystyi esillä olevassa asiassa luottamaan siihen, että hän sai vähentää henkilöauton ostosta koko arvonlisäveron. Direktiivin 27 artiklassa annetaan kylläkin mahdollisuus rajoittaa vähennystä, mutta asianosaisten vaatimuksia ei voida asettaa riippuvaisiksi tulevasta päätöksestä, joka koskee kyseisen artiklan soveltamista. Näin ollen komissio toteaa, että päätöksen 2000/186 on katsottava loukkaavan Sudholzin perusteltua luottamusta.

7 — Alankomaiden hallitus viittaa mm. asiassa C-368/89, Crispoltoni, 11.7.1991 annettuun tuomioon (Kok. 1991, s. I-3695).

32. Neuvoston mukaan päätöksen 2000/186 3 artikla on pätevä ja päätös on näin ollen voimassa taannehtivasti 3 artiklassa mainitusta päivämäärästä alkaen. Neuvosto huomauttaa, että Saksan hallitus jätti lupahakemuksen 11.12.1998 ja se saapui komissioon 8.1.1999. Se, että päätös hyväksyttiin vasta myöhemmin, johtuu komissiossa käydyn menettelyn viivästymisestä. Neuvosto muistuttaa Saksan hallituksen tapaan, että 27 artiklaan perustuva päätös ei sinänsä voi muodostaa yksityiseen kohdistuvaa velvoitetta vaan tällainen päätös kohdistuu jäsenvaltioon. Näin ollen jäsenvaltion vastuulla on huolehtia siitä, että 27 artiklassa tarkoitettu toimenpide ei loukkaa asianosaisten perusteltua luottamusta.

C *Kolmas ennakkoratkaisukysymys*

33. Saksan hallitus katsoo, että vähennysoikeuden rajoittaminen 50 prosenttiin ei koske kaikkia tapauksia eikä erityisesti niitä tapauksia, joissa ajoneuvon yksityiskäytön osuus on enintään 5 prosenttia. Se myöntää, että tilanne on ongelmallinen silloin, kun ajoneuvoa käytetään 80-prosenttisesti liikekäyttöön mutta verovelvollinen voi vähentää arvonlisäverosta ainoastaan 50 prosenttia ja kärsii näin ollen taloudellista haittaa. Mitalin toinen puoli on se, että verovelvollinen voi hyötyä 50 prosentin vähennysosuudesta myös silloin, kun ajoneuvon liikekäytön osuus on 10–49 prosenttia. Saksan hallituksen mukaan tällaiset vaikutukset ovat tunnusomaisia kiinteämääräisille arviointiperusteille ja rajoituksille.

34. Komission mukaan päätöksen 2000/186 2 artikla loukkaa suhteellisuusperiaatetta.[8] Se esitti neuvostolle 13.12.1999 antamassaan ehdotuksessa neuvoston päätökseksi[9] Saksan hallituksen tekemän pyynnön johdosta, ettei vähennysoikeuden kiinteää 50 prosentin enimmäismäärää saisi soveltaa silloin, kun verovelvollinen pystyy osoittamaan, että ajoneuvon käyttö liiketoimintaan on enemmän kuin 50 prosenttia sen kokonaiskäytöstä. Komissio painottaa, että 27 artiklan 1 kohtaan perustuvat, veronkannon yksinkertaistamiseksi tarkoitetut toimenpiteet saavat vaikuttaa ainoastaan vähäisessä määrin lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron määrään.

35. Neuvosto katsoo, että päätöksen 2 artikla ei ole ristiriidassa suhteellisuusperiaatteen kanssa. Neuvosto viittaa tässä yhteydessä komission kuudetta direktiiviä koskevaan muutosehdotukseen, jossa ehdotetaan arvonlisäverovähennyksen rajoittamista 50 prosenttiin niiden ajoneuvojen osalta, joita ei käytetä pelkästään liikekäyttöön. Myös Saksan hallituksen toimenpiteen tarkoituksena on rajoittaa vähennysoikeus 50 prosenttiin. Ehdotuksesta käy ilmi,

8 — Komissio viittaa tältä osin yhdistetyissä asioissa C-177/99 ja C-181/99, Ampafrance ja Sanofi, 19.9.2000 annettuun tuomioon (Kok. 2000, s. I-7013, 62 kohta).

9 — KOM/1999/690 lopullinen.

että kiinteä rajoitus, jolla pyritään torjumaan veropetoksia tai veron kiertämistä, on suhteellisuusperiaatteen mukainen.

V Asian arviointi

A *Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys*

36. Ensimmäinen kysymys koskee muotoon liittyviä määräyksiä. Kansallinen tuomioistuin haluaa tämän kysymyksen avulla selvittää, onko päätöksen 2000/186 2 artikla pätemätön siksi, että päätökseen johtaneessa menettelyssä ei ole noudatettu kuudennen direktiivin 27 artiklassa asetettuja edellytyksiä. Asiaan liittyy kolme näkökohtaa: direktiivin 27 artiklan 1 kohdan käsite "antaa — — luvan"; se tosiseikka, että lupahakemusta ei ole julkaistu Saksan liittotasavallassa sekä kysymys siitä, saako lupa ylittää hakemuksessa määritellyt rajat.

37. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohta sisältää pääsäännön, jonka mukaan arvonlisävero voidaan vähentää kokonaan. Säännöstä voidaan tehdä kaksi poikkeusta. Ensimmäinen poikkeusmahdollisuus, direktiivin 17 artiklan 6 kohdan niin sanottu odotusaikasäännös, koskee olemassa olevaa lainsäädäntöä. Säännöksen perusteella jäsenvaltiot voivat edelleen soveltaa olemassa olevia täydellisen arvonlisäverovähennyksen periaatteen poikkeuksia kunnes artiklassa tarkoitetut toimenpiteet tulevat voimaan. Esillä oleva asia ei koske tätä poikkeusmahdollisuutta. Toinen poikkeus koskee uutta lainsäädäntöä. Direktiivin 27 artiklan 1 kohdan nojalla sallittuja ovat direktiivistä poikkeavat erityistoimenpiteet veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi. Jäsenvaltion on saatava neuvoston lupa tällaisia toimenpiteitä varten. Luvan hankkimisessa noudatettavasta menettelystä säädetään 27 artiklan 2–4 kohdassa. Jäsenvaltion, joka haluaa ottaa käyttöön 1 kohdassa tarkoitetut toimenpiteet, on ilmoitettava asiasta komissiolle ja annettava komissiolle kaikki asiaan liittyvät tiedot (2 kohta). Komissio puolestaan antaa tämän tiedoksi muille jäsenvaltioille kuukauden kuluessa (3 kohta). Tämän jälkeen lupa voidaan antaa joko neuvoston erityisellä päätöksellä tai katsomalla päätös tehdyksi tietyn ajanjakson kuluttua (4 kohta).

38. Ensimmäinen kansallisen tuomioistuimen käsittelemä näkökohta koskee kysymystä siitä, onko lupa annettava ennen kansallisen toimenpiteen säätämistä. Kuudennen direktiivin saksankielisessä versiossa käytetään sanaa "ermächtigen" sanan "genehmigen" asemesta. Päätöksessä 2000/186 käytetään molempia sanoja. Saksan kielessä sanan "ermächtigen" käyttö viittaa siihen, että hyväksyntä on annettava etukäteen, kun taas sanaa "genehmigen" käytettäessä lupa voidaan antaa myös jälkikäteen. Useimmissa kieliversioissa käytetään ilmaisua "antaa lupa" jälkimmäisessä merkityksessä. Esimerkiksi direktiivin ranskankielisessä versiossa käytetään sanaa "autoriser" sanan "habiliter" asemesta. Myös esimerkiksi englannin- ja italiankieli-

sissä versioissa käytetään ilmaisua "to authorize" ja vastaavasti "autorizzare".

39. Kuten neuvosto huomauttaakin, kansallisen verotustoimenpiteen säätäminen kuuluu ainoastaan kyseisen jäsenvaltion toimivaltaan. Jäsenvaltion on kuitenkin varmistettava, että sen säätämät verotustoimenpiteet ovat yhteisön oikeuden mukaisia. Kuudennen direktiivin 27 artikla ei koske luvan antamista arvonlisäveroon liittyvien toimenpiteiden säätämiseen, vaan luvan antamista direktiivistä poikkeavien toimenpiteiden tekemiseen. Kuten edellisestä kohdasta käy ilmi, 27 artiklan useimmissa kieliversioissa käytetyn terminologian perusteella ei voida todeta, että hyväksyntä olisi annettava nimenomaan etukäteen. Direktiivin 27 artiklan 2 kohdan perusteella on kuitenkin katsottava, että jäsenvaltion, joka *haluaa toteuttaa* poikkeavan toimenpiteen, on ilmoitettava asiasta komissiolle ja annettava komissiolle kaikki asiaan liittyvät tiedot. Tästä seuraa, että lupamenettely (menettelyn alku) joka tapauksessa edeltää kansallisen poikkeavan toimenpiteen tosiasiallista säätämistä. Tämä ei kuitenkaan riitä vastaukseksi kysymykseen siitä, voidaanko lupa myöntää myös kansallisen, direktiivistä poikkeavan toimenpiteen säätämisen jälkeen eli toisin sanoen kysymykseen, voidaanko kansallinen toimenpide toteuttaa jo ennen lupamenettelyn tuloksen selviämistä. Sitä ei erityisesti kielletä direktiivissä. Mikäli lähtökohtana pidetään sitä, että lupa voidaan myöntää myös jälkikäteen, kysymykseen olisi vastattava myöntävästi. Huomautan kuitenkin, että jäsenvaltio, joka säätää ehdotetun toimenpiteen lupamenettelyn ollessa kesken, tekee sen täysin omalla vastuullaan. Sillä hetkellä ei nimittäin vielä ole annettu lupaa, joten säädetty toimenpide on sillä hetkellä yhteisön oikeuden vastainen, eikä myöskään ole varmaa, että mahdollinen ristiriita yhteisön oikeuden kanssa korjautuu taannehtivasti voimaan tulevan luvan antamisella. Se, että jäsenvaltio säätää poikkeavan toimenpiteen kansallisen lainsäädäntönsä osaksi ennen luvan saamista, voi siis rikkoa yhteisön oikeutta, mutta tämä ei kuitenkaan sinänsä vaikuta itse lupapäätöksen pätevyyteen.

40. Toinen muotoon liittyvä näkökohta koskee sitä, että Saksan liittotasavalta ei julkaissut poikkeavia toimenpiteitä koskevaa lupapyyntöä. Kuten väliintulijat ovat oikeutetusti huomauttaneet, kuudennen direktiivin 27 artiklan sanamuodon ei voida päätellä, että tällainen julkaisuvelvollisuus olisi olemassa. Ne viittaavat julkisasiamies Fennellyn asiassa Skripalle antamaan ratkaisuehdotukseen.[10] Kyseinen asia koski muun muassa kysymystä siitä, voiko lupapäätöksen julkaisematta jättäminen vaikuttaa sen pätevyyteen tai tehokkuuteen. Yhteisöjen tuomioistuin ei käsitellyt tätä kysymystä. Julkisasiamies Fennelly totesi kuitenkin, että perustamissopimuksen 191 artiklan 3 kohdassa (josta on tullut EY 254 artikla) ei edellytetä tällaisten päätösten julkaisemista ja että direktiivin 27 artiklassa ei nimenomaisesti aseteta velvoitetta julkaista sen mukaista lupaa. Julkisasiamies totesi lisäksi, että hänen mielestään neuvoston lupapäätöksen julkaisematta jättämisellä ei myöskään vähennetä oikeusvarmuutta eikä niiden hallinnollisten

10 — Mainittu edellä alaviitteessä 5.

tai oikeudellisten oikeussuojakeinojen tehokkuutta, jotka ovat epäedullisen kohtelun saaneen verovelvollisen käytettävissä.

41. Esillä oleva asia ei koske lupapäätöksen julkaisemista. Päätös on jo vuosia voimassa olleen käytännön mukaisesti julkaistu *Euroopan yhteisöjen virallisessa lehdessä;* sen sijaan kysymys on lupahakemuksen julkaisemisesta. Olen kuitenkin sitä mieltä, että julkisasiamies Fennellyn noudattamaa päättelyä voidaan käyttää analogisesti myös tässä asiassa. Jos kerran kuudennen direktiivin 27 artiklan perusteella ei voida katsoa, että artiklan mukaisesti annettu päätös olisi julkaistava, sama pätee myös jäsenvaltioiden tarkoitettujen päätösten antamista koskeviin hakemuksiin. Kyseisen säännöksen mukaan jäsenvaltion on vain ilmoitettava komissiolle suunnitellusta toimenpiteestä; komissio puolestaan antaa tämän tiedoksi muille jäsenvaltioille. Esillä olevan asian osalta tiedoksianto on tehty 8.1.1999 ja 11.10.1999. Asia on annettava tiedoksi muille jäsenvaltioille, koska niillä on oikeus vaatia asian saattamista neuvoston käsiteltäväksi. Lupahakemusten julkaisemista edellyttävällä säännöksellä olisi sitä paitsi merkitystä vain, mikäli ajateltaisiin, että menettelyn lopputuloksella olisi merkitystä laajemman yleisön kannalta kuin esillä olevassa asiassa.

42. Viimeinen ensimmäiseen kysymykseen liittyvä näkökohta koskee sitä, saiko päätös 2000/186/EY ylittää lupahakemuksessa määritellyt rajat. Kansallisen tuomioistuimen mukaan Saksan liittotasavalta on perustellut hakemustaan vain syillä, jotka liittyvät veropetosten ja veron kiertämisen estämiseen, ei verotusjärjestelmän yksinkertaistamiseen liittyvillä syillä.

43. Kuudennen direktiivin 27 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun ilmoittamisen ja asiaan liittyvien tietojen komissiolle toimittamisen tarkoituksena on se, että komissio tai tarvittaessa neuvosto voivat valvoa, että poikkeava säännös on 27 artiklan 1 kohdassa asetettujen tavoitteiden mukainen. [11] Direktiivin 27 artiklan 1 kohdan nojalla on erotettava selvästi toisistaan toimenpiteet, jotka toteutetaan veronkannon yksinkertaistamiseksi, ja tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi käyttöön otettavat toimenpiteet. Oikeuskäytännön perusteella on todettava, että silloin, kun lupahakemus perustuu toiseen syyhyn, annettu lupa ei saa ylittää tavoitteen saavuttamisen kannalta välttämättömiä rajoja. [12] Jäsenvaltio ei siis saa jälkikäteen luvan myöntämisen jälkeen vedota ensimmäiseen perusteeseen eli toisin sanoen laajentaa annetun luvan perusteita. Tämä ei kuitenkaan estä kyseistä jäsenvaltiota laajentamasta hakemustaan lupamenettelyn kuluessa ja perustelemasta hakemustaan myös muilla 27 artiklan 1 kohdassa mainituilla perusteilla. Näin vaikuttaakin tapahtuneen esillä olevassa asiassa. Muunlaisesta tulkinnasta seuraisi epäsuorasti, että kyseisen jäsenvaltion täytyisi ensin perua hakemuksensa ja sen jälkeen jättää uusi, muutettu hakemus. Tällainen toiminta ei olisi kovin tehokasta. Tästä seuraa kylläkin, että mikäli lupaa haetaan ja se myönnetään molempien perusteiden perusteella, myös molempia perusteita koskevien edellytysten on täytyttävä. Saksa on lupamenettelyn

11 — Edellä alaviitteessä 6 mainittu asia BP Soupergaz.

12 — Edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Skripalle.

kuluessa esittänyt molemmat perusteet. Näin ollen toimenpiteen on myös oltava oikeutettu molempien syiden perusteella ja täytettävä niitä koskevat edellytykset. Toimenpiteen on näin ollen oltava suhteellisuusperiaatteen mukainen, mikäli sen tarkoituksena on veropetosten torjuminen, ja mikäli sillä halutaan myös yksinkertaistaa kansallista säännöstä, se saa vaikuttaa ainoastaan vähäisessä määrin lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron määrään.

44. Komissio on huomauttanut lisäksi, että yhteisön toimielimillä on oikeus arvioida hakemusta yksinkertaistamisen kannalta myös ilman, että kyseinen hallitus on sitä pyytänyt. Se perustelee tätä kantaansa kuudennen direktiivin 27 artiklan soveltamisalalla, joka artikla kuuluu direktiivin yksinkertaistamistoimenpiteitä koskevaan osastoon. En kannata tätä näkemystä. Jäsenvaltion tehtävänä on päättää, mitä perusteluja se haluaa käyttää saadakseen luvan poikkeavaa toimenpidettä varten. Tämä pätee varsinkin silloin, kun direktiivissä erotetaan selvästi toisistaan kaksi poikkeavien toimenpiteiden perustetta edellytyksineen. Neuvosto tai komissio eivät voi puuttua tähän jäsenvaltioille kuuluvaan harkintavaltaan. Ne eivät siis voi noin vain täydentää jäsenvaltion tekemää lupapyyntöä. Ne eivät ole myöskään tehneet sitä esillä olevassa asiassa, koska Saksa on menettelyn kuluessa esittänyt molemmat perusteet.

45. Edellä esitetyn perusteella päättelen, että luvan antamista edeltävässä menettelyssä ei ollut piirteitä, jotka vaikuttaisivat päätöksen 2000/186 pätevyyteen.

B *Toinen ennakkoratkaisukysymys*

46. Kysymys koskee päätöksen 3 artiklan taannehtivaa vaikutusta. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella on todettava, että yhteisön päätökset voivat vaikuttaa taannehtivasti vain poikkeustapauksissa eli silloin, jos tavoiteltava päämäärä sitä vaatii ja jos niiden, joita asia koskee, luottamuksensuojaa kunnioitetaan asianmukaisesti.[13] Nämä vaatimukset perustuvat oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteisiin.

47. Aivan ensimmäiseksi on syytä huomauttaa, että verovelvollisilla on kuudenteen direktiiviin perustuvia oikeuksia,[14] että arvonlisäveron vähennysoikeus on yksi arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteista[15] ja että vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.[16] Poikkeuksia sallitaan ainoastaan direktiivissä nimenomaisesti

13 — Ks. esim. asia 98/78, Racke, tuomio 25.1.1979 (Kok. 1979, s. 69, Kok. Ep. IV, s. 297); asia 99/78, Decker, tuomio 25.1.1979 (Kok. 1979, s. 101) ja asia C-337/88, SAFA, tuomio 9.1.1990 (Kok. 1990, s. I-1).

14 — Edellä alaviitteessä 6 mainittu asia BP Soupergaz.

15 — Ks. esim. edellä alaviitteessä 8 mainitut yhdistetyt asiat Ampafrance ja Sanofi.

16 — Ks. esim. asia C-400/98, Breitsohl, tuomio 8.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4321).

säädetyissä tapauksissa ja silloin, kun noudatetaan direktiivissä säädettyjä edellytyksiä.[17] Vaikka verovelvollinen ei siis voikaan luottaa siihen, että perussääntöä eli oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen ei koskaan muutettaisi tai rajoitettaisi, hän voi luottaa siihen, että mikäli käyttöön otetaan tästä perussäännöstä poikkeava erityinen kansallinen toimenpide, se täyttää sille direktiivin 27 artiklassa säädetyt edellytykset ja erityisesti sen edellytyksen, että toimenpide perustuu lupaan. Kun Sudholz huhtikuussa 1999 osti ajoneuvon ja otti sen osaksi yritysvarallisuutta, Saksa oli säätänyt vähennyksen rajoittamista koskevan kansallisen säännöksen, mutta säännös ei perustunut direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa säädettyyn lupaan. Koska Saksalla ei tuolloin ollut lupaa ottaa käyttöön ja soveltaa erityistoimenpidettä, Sudholz sai edelleen vedota direktiivin 17 artiklaan perustuvaan, omalta kannaltaan edullisempaan säännökseen.

48. Näin ollen onkin tarkasteltava kysymystä siitä, voidaanko Sudholzilta ottaa pois vähennysoikeus jälkikäteen. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan luottamuksensuojan periaate estää kuudennen direktiivin maksuvelvolliselle myöntämän vähennysoikeuden poistamisen tai rajoittamisen.

49. Olen koonnut asiaan C-62/00, Marks & Spencer liittyvässä ratkaisuehdotuksessani[18] yhteisöjen tuomioistuimen luottamuksensuojan periaatetta koskevan oikeuskäytännön päälinjat seuraavasti:

"— yhteisöjen tuomioistuin on ensinnäkin useissa tuomioissa todennut, että tämä periaate, joka perustuu oikeusvarmuuden periaatteeseen, on osa yhteisön oikeusjärjestystä. Periaate edellyttää, että oikeussäännöt ovat yksityiskohtaisia, ja sen tavoitteena on taata, että yhteisön oikeudessa säädellyt tilanteet ja yhteydet ovat ennustettavissa

— toiseksi on todettava, että yksityiset eivät voi luottaa siihen, että oikeussäännöt, joita heihin sovelletaan, pysyvät muuttumattomina. Yhteisön lainsäätäjällä on oikeus muuttaa olemassa olevaa lainsäädäntöä taloudellisen tilanteen muutosten mukaan ja lisäksi poliittisten, hallinnollisten ja yhteiskunnallisten käsitysten muutosten mukaan

— kolmanneksi on niin, että yksityiset saavat luottaa siihen, että voimassa

17 — Edellä alaviitteessä 6 mainittu asia BP Soupergaz ja asia 5/84, Direct Cosmetics, tuomio 13.2.1985 (Kok. 1985, s. 617).

18 — Asia C-62/00, Marks & Spencer, tuomio 11.6.2002, Kok. 2002, s. I-6325.

olevan säännöksen perusteella syntyviä oikeuksia ei voida rajoittaa taannehtivasti voimaan tulevilla säännöksillä. Tästä pääsäännöstä on mahdollista poiketa vain erityistilanteissa kuten yhteisön maataloussäännöksiin liittyvien pakottavien taloudellisten syiden vuoksi tai pakottavien, yleiseen etuun liittyvien syiden vuoksi."

50. Huomautan lisäksi, että välttämättömyyden vaatimuksen osalta neuvosto ei anna päätöksessään minkäänlaisia perusteita sille, että päätös on välttämätöntä saattaa voimaan taannehtivasti. Ainoastaan perustelu, jonka mukaan pyydetyn luvan tarkoituksena on petosten ja väärinkäytösten estäminen, ei riitä. Se on nimittäin yksi niistä perusteista, joiden vuoksi jäsenvaltiolle voidaan myöntää lupa direktiivistä poikkeaviin toimenpiteisiin, eikä se sinänsä vielä oikeuta päätöksen soveltamista taannehtivasti. Kuten komissio on oikeutetusti huomauttanut, osittain yksityis- ja osittain liikekäytössä olevien ajoneuvojen vähennysoikeutta koskeva ongelma on ollut olemassa aina direktiivin käyttöönotosta asti. Jo pelkästään tästä syystä on pääteltävä, että ei ole olemassa pakottavaa syytä, jonka vuoksi jäsenvaltiolle olisi annettava lupa erityistoimenpiteen soveltamiseen taannehtivasti.

51. En pidä pätevänä myöskään Saksan hallituksen ja neuvoston esittämää väitettä, jonka mukaan päätöstä oli tarpeen soveltaa taannehtivasti, koska komissio oli hidastanut asian käsittelyä. Vaikka oletettaisiin, että komissio olisi toiminut menettelyssä huolimattomasti, sellainen huolimattomuus ei koskaan voi olla syynä siihen, että verovelvollisille yhteisön oikeuden mukaan kuuluvia oikeuksia voitaisiin rajoittaa taannehtivasti. Heillähän ei ole mitään mahdollisuuksia vaikuttaa luvan antamismenettelyyn.

52. Saksan hallitus on väittänyt lisäksi, että Sudholzilla ei olisi kuudennen direktiivin 27 artiklaan perustuvia oikeuksia. Se esittää tältä osin kaksi perustetta. Sen mukaan 27 artiklaan perustuva lupapäätös on luonteeltaan vain vahvistuspäätös. Lisäksi kyseinen artikla koskee sen mukaan vain jäsenvaltioiden ja yhteisön välisiä suhteita.

53. Saksan hallituksen mukaan 27 artiklan perusteella tietyn ajan kuluessa syntyvä hiljainen hyväksyntä viittaa siihen, että lupapäätös on luonteeltaan vain vahvistuspäätös. Tällaisessa tilanteessa menettely päättyy ilman, että neuvosto antaa asiaa koskevaa päätöstä, johon verovelvollinen voisi mahdollisesti vedota. Olen kuitenkin sitä mieltä, että tällainen hiljaisesti tai muulla tavoin annettu hyväksyntä on luonteeltaan oikeuksia perustava; myös komissio esitti saman kannan istunnossa. Jäsenvaltio ei saa säätää direktiivistä poikkeavaa säännöstä ilman tällaista lupaa. Näin ollen on todettava, että lupa on luonteeltaan oikeutta muuttava, koska ilman lupaa jäsenvaltion on noudatettava direktiivin 17 artiklaa.

54. En ole samaa mieltä myöskään toisesta väitteestä. Direktiivin 27 artiklassa säädetty lupamenettely tapahtuu kylläkin yhteisön ja jäsenvaltioiden välillä, mutta menettelyn tulokset voivat vaikuttaa kansalaisten kuudennen direktiivin 17 artiklan perusteella saamiin oikeuksiin. Kuten totesin edellä 47 kohdassa, oikeuksien laadusta johtuu, että niitä on mahdollista muuttaa tai rajoittaa vain direktiivin 27 artiklan mukaisesti syntyneen neuvoston päätöksen perusteella. Näin ollen Sudholzilla on etu, joka liittyy siihen, että päätös on tehty laillisesti ja on sisällöltään yhteisön oikeuden mukainen.

55. Edellä esitetyn perusteella totean, että päätöksen 2000/186 soveltamisen taannehtivasti on katsottava olevan yhteisön oikeuden oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteiden vastaista ja että kyseisen päätöksen 3 artikla on tästä syystä pätemätön siltä osin kuin se koskee taannehtivaa vaikutusta 1.4.1999 alkaen.

C *Kolmas ennakkoratkaisukysymys*

56. Viimeisellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyytää ratkaisua siitä, täyttääkö päätöksen 2 artikla ne sisällölliset vaatimukset, joita poikkeustoimenpiteelle on asetettu. Koska lupa perustuu sekä ensimmäiseen että toiseen kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa mainittuun perusteeseen, asiaa on tarkasteltava erikseen molempien perusteiden osalta.

57. Yhteisöjen tuomioistuin tulkitsee kuudennen direktiivin 27 artiklan soveltamismahdollisuuksia suhteellisuusperiaatteen kannalta suppeasti.

58. Yhteisöjen tuomioistuin viittasi suhteellisuusperiaatteeseen asiassa komissio vastaan Belgia annetussa tuomiossa [19] ja totesi, että veron perustetta koskevasta säännöstä voidaan poiketa ainoastaan siltä osin, kuin se on ehdottoman välttämätöntä tavoitteiden saavuttamiseksi eli veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi. Tämä oikeuskäytäntö on myöhemmin vahvistettu asiassa Skripalle [20] ja asiassa Ampafrance ja Sanofi [21] annetuissa tuomioissa. Jälkimmäisessä tuomiossa, joka on annettu esillä olevassa asiassa kiistanalaisen luvan antamisen jälkeen, yhteisöjen tuomioistuin tarkentaa, että veropetoksen tai veron kiertämisen riskiä ei ole, jos objektiivisista tiedoista käy ilmi, että kulut ovat aiheutuneet yksinomaan liiketoiminnasta. Yhteisöjen tuomioistuin pitää vakiomääräisiä elementtejä sisältävää poikkeustoimenpidettä tietyissä olosuhteissa oikeutettuna, mutta sellaisen toimenpiteen on katsottava olevan suhteellisuusperiaatteen vastainen, jos poistetaan arvonlisäveron vähennysoikeus tietyiltä kuluilta ilman, että verovelvollisella on mahdollisuus osoittaa, ettei kyse ole veropetoksesta tai veron kiertämisestä.

59. Asia Ampafrance ja Sanofi koski arvonlisäverovähennysoikeuden täydellistä poistamista, kun taas esillä olevassa asiassa kyse on vähennysoikeuden kiinteämääräisestä rajoittamisesta. Koska kuitenkin

19 — Asia 324/82, komissio v. Belgia, tuomio 10.4.1984 (Kok. 1984, s. 1861).

20 — Edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Skripalle.

21 — Edellä alaviitteessä 8 mainitut yhdistetyt asiat Ampafrance ja Sanofi.

molemmissa asioissa rajoitetaan vähennystä määrällisesti — joko kokonaan tai merkittäviltä osin — suhteellisuusperiaate edellyttää, että molemmissa tapauksissa on annettava verovelvolliselle mahdollisuus osoittaa, että hänen kohdallaan ei ole kyse petoksesta tai väärinkäytöksestä.

60. Edellä lainattu oikeuskäytäntö koskee poikkeustoimenpiteitä, joiden tarkoituksena on veropetosten tai veron kiertämisen estäminen. Mielestäni niissä esitetty, suhteellisuusperiaatteen mukainen arviointi koskee myös kansallisia poikkeustoimenpiteitä, joilla pyritään verotuksen yksinkertaistamiseen. Arvonlisämaksun yksinkertaistamisen sinänsä oikeutettua periaatetta on nimittäin arvioitava siitä verovelvollisten oikeuksille syntyvien rajoitusten kannalta. Tämä käy ilmi myös kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdan viimeisen virkkeen sanamuodosta. Siinä säädetty neutraalisuussääntö voidaan käsittää suhteellisuusperiaatteen erikoisuudeksi.

61. Mikäli esillä olevassa asiassa arvioidaan annettua lupaa edellä esitetyn perusteella, huomataan, että se — olettaen, että sen tarkoituksena on petosten torjuminen — ei anna verovelvolliselle mahdollisuutta esittää vastatodisteita ja on näin ollen suhteellisuusperiaatteen vastainen. Tämän mahdollisuuden puuttumisesta seuraa, että toimenpide vaikuttaa merkittävässä määrin lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron määrään kaikissa tapauksissa, joissa ajoneuvoa käytetään liikekäyttöön — huomattavasti — enemmän kuin 50 prosenttia. Näin ollen tässä käsiteltävä lupa loukkaa — olettaen, että sen tarkoituksena on myös veronkannon yksinkertaistaminen — myös kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdan viimeisessä virkkeessä säädettyä edellytystä.

62. Edellä esitetyn perusteella totean, että päätöksen 2000/186 2 artiklassa annettu lupa on pätemätön, koska se sisältää kohtuuttoman ja 27 artiklan 1 kohdan vastaisen niiden oikeuksien rajoituksen, joita verovelvollisella on kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan nojalla.

63. Huomautan vielä lisäksi, että komission neuvostolle antamaan esitykseen luvan antamiseksi poikkeavaan toimenpiteeseen sisältyi se, että verovelvollisen olisi mahdollista osoittaa, että hankittujen ajoneuvojen liikekäytön osuus on yli 50 prosenttia. Näin ollen ehdotus olisi ollut edellä esitettyjen edellytysten mukainen. Neuvosto muutti komission esitystä rajoittavasti juuri tältä osin säätämällä, että arvonlisäveron vähennysoikeus on olemassa vain silloin, kun yksityisen käytön osuus on enintään 5 prosenttia ajoneuvon kokonaiskäytöstä. [22]

22 — Ks. päätöksen 2000/186 7 perustelukappale. Sen alaviitteessä viitataan asiassa Skripalle annettuun tuomioon. Näin neuvosto näyttää katsovan, että Saksan toimenpide on suhteellisuusperiaatteen mukainen.

64. Neuvosto ja Saksan hallitus ovat lisäksi huomauttaneet, että perussääntö — oikeus vähentää koko arvonlisävero — on kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan odotusaikasäännöksen ja 27 artiklaan perustuvan poikkeavien kansallisten toimenpiteiden mahdollisuuden vuoksi enemmänkin poikkeus kuin sääntö. Ne tuntuvat tällä väitteellä yrittävän todistaa, että Saksa olisi esillä olevassa asiassa saatettu 27 artiklan soveltamisella samaan asemaan kuin muut jäsenvaltiot. Lisäksi ne viittaavat komission itse kuudennen direktiivin muuttamista koskevaan ehdotukseen, jossa ehdotetaan osittain liike- ja osittain yksityiskäytössä oleville henkilöajoneuvoille vakiomääräistä vähennystä. Jos muutos toteutuu ehdotuksen mukaisesti, Yhdistyneellä kuningaskunnalla olisi oikeus rajoittaa tällaisten ajoneuvojen arvonlisäveron vähennysoikeus 50 prosentin kiinteään määrään.

65. Näissä väitteissä sekoitetaan yhteisön lainsäätäjän rooli ja asema yhteisön täytäntöönpanijan rooliin ja asemaan. Yhteisön oikeudessa säädettyjen rajojen mukaan yhteisön lainsäätäjä voi muuttaa yhteisön johdettua lainsäädäntöä harkintansa mukaan poliittisten tai hallinnollisten syiden vuoksi. Tämä pätee myös arvonlisäveroon, jota käsitellään kuudennessa direktiivissä. Yhteisön toimeenpanevan elimen, joka soveltaa olemassa olevaa yhteisön lainsäädäntöä, on yhtä lailla noudatettava lainsäädännössä määritettyjä edellytyksiä. Varsinkin silloin, kun kyseessä ovat verovelvollisten oikeudet ja velvollisuudet, on oikeusvarmuuden vuoksi pidettävä tiukasti kiinni laillisuusperiaatteesta. Tästä syystä toimenpidettä, jolla rajoitetaan epäsuhtaisesti maksuvelvollisten oikeuksia ja joka lisäksi on kuudennen direktiivin 27 artiklan sanamuodon eli voimassa olevan yhteisön lainsäädännön vastainen, ei voi oikeuttaa vetoamalla mahdolliseen tulevaan lainsäädäntöön.

66. Yhdistyneelle kuningaskunnalle annettuun lupaan vetoaminen ei mielestäni ole merkityksellistä sen tarkasta sisällöstä huolimatta, koska mielestäni on todettava, että nyt yhteisöjen tuomioistuimen arvioitavana olevan päätöksen 2000/186 2 artikla on ristiriidassa asiaan sovellettavan yhteisön oikeuden kanssa.

67. Vastauksesta, jonka ehdotan annettavaksi kolmanteen kysymykseen, seuraa, että päätös on kokonaisuudessaan pätemätön. Silloin toiseen kysymykseen ei tarkasti ottaen tarvitsisi vastata. Mikäli yhteisöjen tuomioistuin ei noudata ratkaisuehdotustani kolmannen kysymyksen osalta, esitetystä toisen kysymyksen sanamuodosta seuraa, että päätöksen 3 artikla on joka tapauksessa pätemätön siltä osin kuin sitä sovelletaan taannehtivasti 1.4.1999 alkaen.

VI Ratkaisuehdotus

68. Edellä esitettyjen päätelmien perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

Ensimmäinen kysymys: Menettely, joka edelsi 28.2.2000 tehtyä neuvoston päätöstä 2000/186/EY, jolla Saksan liittotasavallalle on annettu lupa soveltaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 6 ja 17 artiklasta poikkeavia toimenpiteitä, täyttää sille direktiivin 77/388/ETY 27 artiklassa asetetut edellytykset.

Kolmas kysymys: Päätöksen 2000/186/EY 2 artikla on pätemätön.

Toinen kysymys: Päätöksen 2000/186/EY 3 artikla on pätemätön siltä osin kuin se koskee päätöksen soveltamista taannehtivasti 1.4.1999 alkaen.