JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
L. A. GEELHOED
22 päivänä helmikuuta 2001 [1]

1. Euroopan yhteisöjen komissio vaatii molemmissa asioissa yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Ranskan tasavalta ei ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY [2] (jäljempänä direktiivi) 17 artiklan 2 ja 6 kohdan mukaisia velvoitteitaan. Yhdistynyt kuningaskunta tukee asiassa C-345/99 välintulijana Ranskan tasavaltaa.

2. Käsittelen nämä kaksi asiaa yhteisessä ratkaisuehdotuksessa, vaikka yhteisöjen tuomioistuin ei ole yhdistänyt niitä. Olen päätynyt tähän ratkaisuun siksi, että näiden asioiden keskeistä ongelmaa, eli sitä, kuinka direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toista alakohtaa on tulkittava, voidaan ymmärtää paremmin, kun asiat käsitellään samassa ratkaisuehdotuksessa. Olen tietoinen siitä, että näiden kahden asian sisältöjen välillä on samankaltaisuuksia mutta että ne eivät ole kuitenkaan samanlaisia.

3. Komission asiassa C-345/99 jättämä kannekirjelmä perustuu seuraaviin tosiseikkoihin. Ranska on ottanut käyttöön oikeuden vähentää arvonlisävero ajo-opetukseen (ajo-opetus, lento-opetus jne.) tarkoitettujen kulkuneuvojen osalta, mikä sinänsä vastaa direktiivin tavoitetta ja sisältöä. Ranska asettaa vähennysoikeuden ehdoksi kuitenkin sen, ettei näitä kulkuneuvoja käytetä mihinkään muuhun liiketoimintatarkoitukseen. Oikeudenkäynnissä on siten kysymys siitä, saadaanko tällainen ehto asettaa vähennysoikeuden käyttöönoton yhteydessä.

4. Komission asiassa C-40/00 jättämä kannekirjelmä perustuu seuraaviin tosiseikkoihin. Ranska on ottanut 1.1.1998 alkaen uudelleen käyttöön järjestelmän, jossa arvonlisäveroa ei voida vähentää ajoneuvoissa polttoaineena käytetyn dieselöljyn osalta. Vähennysoikeus oli evätty tällä tavoin jo aiemmin Ranskassa direktiivin tullessa voimaan vuonna 1979. Kyseinen järjestelmä oli voimassa 30.6.1982 asti. Vero voitiin 1.7.1982 alkaen vähentää osittain. Veron osittainen vähentämismahdollisuus poistettiin jälleen 1.1.1998. Oikeudenkäynnissä on siten

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

kysymys siitä, onko Ranskalla toimivaltaa ottaa uudelleen käyttöön direktiivistä poikkeava säännös, jota ei enää käytetty täydessä laajuudessa.

Asiaa koskevat yhteisön oikeussäännöt

5. Direktiivin päämääränä on — liikevaihtoveroveroa koskevassa yhdenmukaistetussa järjestelmässä, jossa otettiin käyttöön arvonlisästä perittävä vero — muun muassa yhdenmukaistaa vähennysjärjestelmää siltä osin kuin sillä on vaikutusta veronkannon todelliseen kertymään. [3]

6. Direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa säädetään tämän osalta seuraavaa:

"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;

b) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu maahantuoduista tavaroista;

c) arvonlisävero, joka on maksettava 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan ja 6 artiklan 3 kohdan mukaisesti."

7. Myös direktiivin 17 artiklan 6 kohta on tärkeä tämän asian kannalta. 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

3 — Ks. direktiivin perustelukappaleet.

soveltaa kaikkia sisäisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia säännöksiä."

Oikeudenkäynnit

Asia C-345/99

8. Direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa tarkoitettuja säännöksiä ei ole annettu tähän mennessä. Kyseisessä kohdassa säädetty määräaika on tosin päättynyt jo kauan sitten. [4]

9. Viittaan vielä direktiivin 27 artiklaan, jossa säädetään mahdollisuudesta poiketa arvonlisäverojärjestelmästä. Sen 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"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."

10. Ranskan lainsäädännössä säädettiin direktiivin tullessa voimaan 1.1.1979, että arvonlisäverosta tehtävän vähennyksen ulkopuolelle jäivät kaikki henkilöautot julkisessa matkustajaliikenteessä käytettäviä ajoneuvoja lukuun ottamatta. Ranskan verolainsäädännössä 1.1.1993 käyttöön otetulla säännöksellä (Code général des impôts'n [yleinen verolaki] article 273 septies §:n A momentissa säädettiin oikeudesta saada vähentää arvonlisävero ajo-opetukseen (ajo-opetus, lento-opetus jne.) tarkoitettujen kulkuneuvojen osalta sillä ehdolla, että näitä kulkuneuvoja ei käytetty muuhun liiketoimintatarkoitukseen.

11. Komissio osoitti 18.6.1998 Ranskalle virallisen huomautuksen, koska se katsoi, että "yksinomaisesta käytöstä" asetettu ehto oli ristiriidassa direktiivin 17 artiklan kanssa. Ranskan hallitus vastasi viralliseen huomautukseen 13.10.1998, että vähennysoikeuden rajoittamissäännöksen soveltamisalaa supistava jäsenvaltio toimii direktiivin 17 artiklan 6 kohdan mukaisesti. Jäsenvaltio päättää nimittäin, missä tapauksissa rajoittamissäännöstä ei saada enää soveltaa. Tämän jälkeen komissio osoitti 10.3.1999 Ranskalle perustellun

4 — Direktiivin 12 artiklan mukaan direktiivin oli määrä tulla voimaan kaikissa jäsenvaltiossa viimeistään 1.1.1979.

lausunnon, johon Ranskan hallitus vastasi 1.6.1999 päivätyllä kirjeellä, jossa se uudisti aikaisemman kantansa.

Asia C-40/00

12. Ranskan verolainsäädännössä (Code général des impôts'n 298 §:n neljännen momentin 1 kohta) säädetään 1.1.1998 alkaen, että polttoaineena käytetyn dieselöljyn ostoihin, maahantuontiin, yhteisöhankintoihin, luovutuksiin ja palveluihin sisältyvää arvonlisäveroa ei saada vähentää. Ennen 1.1.1998 Ranskassa noudatettu menettely oli seuraava. Direktiivin voimaantullessa (1.1.1979) arvonlisäveron vähennysoikeus oli kokonaan evätty polttoaineena käytetyn dieselöljyn osalta. 1.7.1982 alkaen vero voitiin jälleen vähentää osittain. Osittaisen vähennyskelpoisuuden määrä nousi vuonna 1982 sovelletusta 10 prosentista 80 prosenttiin vuonna 1991. Sen jälkeen veron vähennyskelpoinen osuus oli 50 prosenttia. Osittainen vähennyskelpoisuus poistui jälleen 1.1.1998.

13. Komissio osoitti 24.7.1998 Ranskalle virallisen huomautuksen, koska se katsoi, että vähennyskelpoisuuden täydellinen epääminen uudelleen oli ristiriidassa direktiivin 17 artiklan kanssa. Ranskan hallitus vastasi viralliseen huomautukseen 30.10.1998 antamassaan vastauksessa, että se sai vapaasti muuttaa vähennyssäännöksiä sillä ehdolla, että vähennyssäännökset pysyvät direktiivin voimaan tullessa olemassa olleen kansallisen lainsäädäntötilanteen mukaisissa rajoissa. Tämän jälkeen komissio osoitti 19.7.1999 Ranskalle perustellun lausunnon, johon Ranskan tasavalta vastasi 10.12.1999 päivätyllä kirjeellä, jossa se uudisti aikaisemman kantansa.

Komission väitteet

Direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan tulkinta

14. Komissio toteaa ensiksi, että 17 artiklan 6 kohdan toista alakohtaa on pääsäännöstä olevana poikkeuksena tulkittava suppeasti. Jäsenvaltiot saavat tämän säännöksen nojalla soveltaa edelleen pelkästään sellaisia arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoituksia, jotka direktiivin voimaantullessa olivat jo olemassa kansallisessa lainsäädännössä. Komissio muistuttaa tältä osin siitä, että yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan veron vähentämismahdollisuus on arvonlisäverojärjestelmän olennainen osa, ja sitä koskevat rajoitukset ovat mahdollisia vain direktiivissä nimenomaisesti säädetyissä tapauksissa.[5] Direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa

5 — Komissio viittaa mm. asiassa C-37/95, Ghent Coal Terminal, 15.1.1998 annettuun tuomioon (Kok. 1998, s. I-1) ja asiassa C-97/90, Lennartz, 11.7.1991 annettuun tuomioon (Kok. 1991, s. I-3795).

ei anneta jäsenvaltioille täyttä harkintavaltaa, jonka nojalla ne saisivat omien arvosteluperusteidensa perusteella ottaa käyttöön poikkeussäännöstön tai muuttaa sitä.

15. Komissio katsoo molemmissa asioissa, että Ranska on ylittänyt direktiivin 17 artiklan 6 kohdan soveltamisalan ottaessaan käyttöön osittaisen tai ehdollisen vähennysoikeuden ja että se oli siten jo kuluttanut loppuun oikeutensa käyttää poikkeussäännöstä koko sen laajuudessa. Direktiivin 17 artiklan 6 kohdalla ei ole enää merkitystä, ja Ranskan säännöksiä on arvioitava 17 artiklan 2 kohdan perusteella. Asiassa C-40/00 oli mahdotonta soveltaa 17 artiklan 6 kohtaa jo vuonna 1982 Ranskan ottaessa ensimmäisen kerran käyttöön osittaisen vähennysoikeuden.

16. Komissio katsoo, että 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan säännös velvoittaa standstill-tilaan [6] yhteisön säännösten antamista odotettaessa. Asiassa C-345/99 on komission mukaan kysymys standstill-velvollisuudesta, eikä jäsenvaltioiden asteittaiseen aseistariisumiseen tähtäävästä lausekkeesta. [7] Tämä velvollisuus estää jäsenvaltioita toteuttamasta yksipuolisesti sellaisia toimenpiteitä, jotka saattaisivat houkutella muita jäsenvaltioita toteuttamaan vastaavia toimenpiteitä, mikä vääristäisi lisää kilpailua ja vaikeuttaisi yhteisön yhdenmukaistamistoimenpiteiden hyväksymistä. Lisäksi se vaarantaisi jo saavutettua yhdenmukaisuutta.

17. Komissio erittelee 28 artiklan 3 kohdan b alakohtaa, jossa jäsenvaltiolle annetaan siirtymäkauden aikana oikeus pitää voimassa liiketoimen arvonlisäverovapautuksia koskevaa oikeuskäytäntöä. Se katsoo, että asiassa C-136/97, Norbury Developments, 29.4.1999 annettua tuomiota [8] ei voida soveltaa 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan osalta. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi siinä, että jäsenvaltiolla, jolla on oikeus pitää voimassa liiketoimen arvolisäverosta vapauttamisesta annettu säännös kokonaisuudessaan, on myös oikeus rajoittaa arvonlisäverovapautusta. Komission mukaan 17 artiklan 6 kohdan toinen alakohta eroaa kuitenkin olennaisesti 28 artiklasta, koska 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan — toisin kuin 28 artiklan — osalta ei ole määrätty selvästi, että sen päämääränä olisi antaa neuvoston tehtäväksi säätää vähennysoikeuden rajoittamisesta.

Asiaa C-345/99 koskevat muut väitteet

18. Katsottuaan, ettei tässä asiassa voida soveltaa direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toista alakohtaa, komissio tutkii Ranskan käyttöön ottaman rajoitetun vähennysoikeuden 17 artiklan 2 kohdan perusteella.

6 — Komissio viittaa tältä osin asiassa C-43/96, komissio v. Ranska, 18.6.1998 annettuun tuomioon (Kok. 1998, s. I-3903).

7 — Komissio käyttää tätä kielikuvaa sen mielestä ei-toivottavasta muunnelmasta, jossa jäsenvaltioiden toiminnan alaa rajoitetaan asteittain.

8 — Asia C-136/97, Norbury Developments, tuomio 29.4.1999 (Kok. 1999, s. I-2491).

19. Komissio riitauttaa vähennysoikeuden ehdollisuuden. Se katsoo, että vähennysoikeuden keskeinen sisältö katoaa, jos vähennysoikeudelle on asetettu ehtoja puhtaasti kansallisten arviointiperusteiden perusteella. Ainoastaan yhteisöjen lainsäätäjällä on toimivalta muuttaa vähennysoikeutta. Sitä paitsi tässä asiassa sovellettavaa edellytystä, eli sitä, että kulkuneuvoa käytetään yksinomaan opetustarkoitukseen, ei tunneta direktiivissä, eikä siinä ole säädetty siitä.

20. Komissio katsoo, että 17 artiklan 2 kohdassa ei ole säädetty eron tekemisestä eri käyttötarkoitusten perusteella, eikä siinä sallita myöskään tällaisen eron tekemistä. Se vetoaa kantansa tueksi yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-97/90, Lennartz, 11.6.1991 antamaan tuomioon,[9] jossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi vähennysoikeuden olevan olemassa, vaikka tavaroita tai palveluksia käytettiin ainoastaan hyvin vähäisessä määrin liiketoimintatarkoituksiin.

21. Komission mukaan Ranska olisi voinut saavuttaa saman tuloksen direktiiviä rikkomatta, jos se olisi pyytänyt poikkeusta direktiivin 27 artiklan perusteella. Vähennysmahdollisuuden väärinkäytöksiltä suojautumiseen voitaisiin käyttää myös direktiivin muita säännöksiä, kuten 19 artiklassa tarkoitettua suhdelukusääntöä. Ranska perustelee juuri tällä suojautumistarpeella sitä, että se on asettanut vähennysoikeudelle ehdon.

Asiaa C-40/00 koskevat muut väitteet

22. Ranskan toimenpidettä evätä arvonlisäveron vähennysoikeus perustellaan ympäristönsuojelulla (ilmansaastumisen vähentäminen). Komission mukaan direktiivin rikkomista ei voida kuitenkaan perustella ympäristönsuojelulla sellaisenaan. Jäsenvaltiot voivat nimittäin toteuttaa muita, yhteisön oikeuden mukaisia toimenpiteitä. Komissio on vielä epävarma siitä, voidaanko — soveltamisalaltaan rajoitetulla — toimenpiteellä todellakin edistää ympäristönsuojelua.

23. Komission viimeinen argumentti koskee Ranskan lainsäädännössä arvonlisäveron vähennysoikeuden osalta toteutettuja aikaisempia muutoksia. Toisin kuin Ranskan hallitus väittää, komissiolle ei ole koskaan ilmoitettu virallisesti Ranskan lain muutoksista. Komissio viittaa tältä osin yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneeseen oikeuskäytäntöön, jonka mukaan komissio saa vapaasti valita ajankohdan, jona se esittää huomautuksen jäsenvaltiolle. Näin ollen Ranskan hallitukselle ei voi missään tapauksessa syntyä komission reagoimattomuuden takia perusteltua luottamusta siihen, että se olisi menetellyt yhteisön oikeuden mukaisella tavalla.[10]

9 — Mainittu edellä alaviitteessä 5.

10 — Komissio viittaa mm. asiassa C-317/92, komissio v. Saksa, 1.6.1994 annettuun tuomioon (Kok. 1994, s. I-2039).

Ranskan puolustus

väittää, että asiassa olisi otettu käyttöön sellaisia vähennysoikeuden rajoittamista koskevia säännöksiä, jotka olivat olemassa jo direktiivin voimaantullessa.

Direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan tulkinta

24. Ranskan hallitus katsoo, että komission — sen mielestä äärimmäisen suppea — direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisesta alakohdasta tekemä tulkinta on virheellinen. Ranska lähtee liikkeelle laajasta tulkinnasta. Se vetoaa kantansa tueksi yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-305/97, Royscot ym., 5.10.1999 antamaan tuomioon.[11] Lyhyesti sanottuna Ranskan hallitus katsoo, että 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan ainoana tavoitteena on kieltää jäsenvaltioita ottamasta käyttöön sellaisia vähennysoikeuden rajoittamissäännöksiä, joita kansallisessa lainsäädännössä ei ollut vielä olemassa direktiivin voimaantullessa. Jäsenvaltiot voivat näin ollen muuttaa kysymyksessä olevaa kansallista vähennysoikeuden rajoittamislainsäädäntöään edellyttäen, että muutoksilla ei ylitetä tämän tavoitteen mukaisia rajoja.

25. Ranskan hallitus kiistää asiassa C-40/00, että komission esittämä erittely olisi johdonmukainen, koska komissio oli hyväksynyt osittaisen vähennysoikeuden vuonna 1982 tapahtuneen käyttöönoton. Ranskan hallitus katsoo, että komission päättelyn mukaisesti ainoana mahdollisuutena olisi täydellinen vähennysoikeus. Nimittäin ainoastaan silloin ei voitaisi

26. Ranskan hallitus ei yhdy komission huoleen, jonka mukaan tässä asiassa esillä olevien kansallisten toimenpiteiden kaltaisten toimenpiteiden käyttöönottamisesta seuraisi, että toiset jäsenvaltiot toteuttaisivat yksipuolisesti toimenpiteitä tai että menettelyllä vaarannettaisiin jo olemassa oleva säännöstöjen yhdenmukaisuus. Yhteisöjen tuomioistuin on nimittäin edellä mainitussa asiassa Lennartz antamassaan tuomiossa[12] todennut, että järjestelmästä saa poiketa kansallisessa järjestelmässä ainoastaan direktiivissä säädetyissä tapauksissa.

27. Toisin kuin komissio, Ranska katsoo (asiassa C-345/99 puolustuksekseen esittämissään perusteluissa), että yhteisöjen tuomioistuimen 28 artiklan 3 kohdan b alakohtaa koskevaa oikeuskäytäntöä, eli edellä mainitussa asiassa Norbury Developments annettua tuomiota[13] on sovellettava 17 artiklan 6 kohdan toiseen alakohtaan. Jäsenvaltiolle täytyy olla olemassa vaihtoehto vähennysoikeuden rajoittamista koskevan säännöksen voimassapysyttämisen ja sen täydellisen kumoamisen välillä. Komission esittämä oikeudellinen päättely, jonka mukaan sellaista vaihtoehtoa ei ole olemassa, saattaisi saada jäsenvaltiot eitoivotulla tavalla pysyttämään vähennysoikeuden rajoittamista koskevan säännöksen kokonaisuudessa voimassa, mikä vaikuttaisi epäedullisesti arvonlisävero-

11 — Kok. 1999, s. I-6671.

12 — Mainittu edellä alaviitteessä 5.

13 — Mainittu edellä alaviitteessä 8.

järjestelmän neutraliteettiin ja yhdenmukaistamiseen.

Asiaa C-345/99 koskevat muut seikat

28. Ranskan hallitus on esittänyt eräänä tämän asian pääargumenteista, että vuoden 1993 toimenpiteellä ei ole luotu uutta arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoittamissääntelyä, vaan sillä on pelkästään muutettu olemassa olevaa vähennysoikeuden rajoitusta 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan mukaisissa rajoissa. Toimenpiteen päämääränä oli vähennysoikeuden rajoituksen muuttaminen ja lieventäminen, eikä uuden arvonlisäveron vähennettävyyttä koskevan periaatteen käyttöönotto.

29. Ranskan hallitus selvittää kansallisen lainsäädännön vähennysoikeuden rajoittamissäännösten sisällön ja soveltamisalan yksityiskohtaisesti. Rajoittaminen perustuu kahteen perusteeseen, eli kulkuneuvoille ominaisiin ominaisuuksiin ja niiden käyttötarkoitukseen. Kulkuneuvojen käyttö opetustarkoituksiin voi johtaa ainoastaan siihen, että niiden osalta sovelletaan poikkeusta vähennysoikeuden rajoittamista koskevasta säännöksestä. Tämän poikkeuksen mahdollistavan säännöksen soveltamisen perusteita on muutettu vuonna 1993 ilman, että arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoittamista koskevan säännöksen soveltamisala olisi muuttunut.

30. Ranskan tasavallan direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan sovellettavuudesta esittämästä kannasta johtuu, että sen ei tarvitse käsitellä kysymystä komission esittämästä jäsenvaltion mahdollisuudesta pyytää poikkeusta direktiivin 27 artiklan nojalla. Ranskan hallitus ei käsittele myöskään komission esittämiä menetelmiä, joiden mukaan liiketoiminnan eri käyttötarkoitukset, kuten opetustarkoitus, otetaan huomioon.

31. Ranska viittaa siihen, että komissio on aloittanut jo vuonna 1990 oikeudenkäyntiä edeltävän menettelyn, jonka se päätti vuonna 1994. Komissio aloitti vuonna 1998 uudelleen menettelyn samoilla perusteilla.

32. Yhdistynyt kuningaskunta tukee tässä asiassa Ranskan vaatimuksia. Yhdistynyt kuningaskunta korostaa lisäksi, että komissio on ottanut tärkeässä kysymyksessä edellä mainitussa asiassa Norbury Developments [14] eri kannan kuin nyt käsiteltävässä asiassa. Komission direktiivin 28 artiklan soveltamisen suhteen esittämä kanta on lähestulkoon seuraava: jolla on lupa enempään (jäsenvaltiolla oikeus vapauttaa tietty liiketoimi kokonaan arvonlisäverosta) on lupa myös vähempään (liiketoimen osittainen vapauttaminen arvonlisäverosta).

14 — Mainittu edellä alaviitteessä 8. Komission istunnossa esittämä kanta on toistettu julkisasiamies Fennellyn ratkaisuehdotuksen 18 kohdassa.

Asiaa C-40/00 koskevat muut seikat

33. Ranskan hallitus korostaa, että arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoittamista koskevalla säännöksellä pyritään ympäristönsuojelutavoitteeseen. Tämän säännöksen tarkoituksena on näin ollen edistää yhteisöjen oikeusjärjestyksessä paljon arvoa saavan tavoitteen toteuttamista. Ranskan hallitus ihmettelee komission tämän toimenpiteen tehokkuudesta esittämiä kysymyksiä. Tämäntyyppinen toimenpide ei luonnollisesti koskaan voi olla ratkaisu ilman laatua koskeviin ympäristöongelmiin. Se kuuluu verotoimenpiteiden joukkoon, joiden tarkoituksena on kannustaa ostamaan ja käyttämään vähemmän saastuttavia ajoneuvoja.

34. Ranskan hallitus kiistää jättäneensä ilmoittamatta komissiolle lainsäädännön aiemmista muutoksista. Se esittää tämän osalta vuoden 1990, 1991 ja 1992 kirjeenvaihdon. Se viittaa siihen, että komissiolla ei ollut huomauttamista vuoden 1991 toimenpiteen osalta, josta Ranska väittää ilmoittaneensa sille 6.12.1992 päivätyllä kirjeellä. Toimenpiteellä alennettiin vähennyskelpoisen osuuden määrää 80 prosentista 50 prosenttiin.

Direktiivin 17 artiklaa koskeva oikeuskäytäntö

35. Näissä oikeudenkäynneissä keskeisenä kysymyksenä on direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan tulkinta. Se määräytyy suurelta osin yhteisöjen tuomioistuimen direktiivin 17 artiklaa koskevan oikeuskäytännön sekä direktiivin 28 artiklaa koskevan erään tuomion perusteella.

36. Arvonlisäveron vähentämistä koskevasta direktiivin 17 artiklasta on olemassa runsaasti oikeuskäytäntöä. Yhteisöjen tuomioistuin kuvasi vähän aikaa sitten yhdistetyissä asioissa C-177/99 ja C-181/99, Ampafrance SA ja Sanofi, 19.9.2000 antamassaan tuomiossa [15] uudemman kerran vähennysoikeuden luonnetta yhteisön arvonlisäverojärjestelmässä. Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan arvonlisäverojärjestelmän "perusperiaatteena" on, että arvonlisäveroa kannettaessa aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettuihin liiketoimiin suoraan sisältyvä arvonlisävero vähennetään. [16] Yhteisöjen tuomioistuin korostaa sitten, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vähennysoikeus kuuluu keskeisesti arvonlisäverojärjestelmään, ja sitä voidaan rajoittaa ainoastaan direktiivissä nimenomaisesti säädetyissä tapauksissa. Nimittäin kaikenlainen vähennysoikeuden rajoittaminen vaikuttaa verorasituksen suuruuteen, ja rajoituksia on sovellettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa.

37. Julkisasiamies Cosmas tutkii yleisemmällä tavalla direktiivin 17 artiklan luonnetta edellä mainituissa yhdistetyissä

15 — Kok. 2000, s. I-7013.

16 — Ks. tuomion 34 kohta. Yhteisöjen tuomioistuin viittaa tältä osin asiassa C-62/93, BP Soupergaz, 6.7.1995 annettuun tuomioon (Kok. 1995, s. I-1883, 16 ja 18 kohta).

asioissa Ampafrance ja Sanofi antamassaan ratkaisuehdotuksessa.[17] Hän muistuttaa, että vähennysoikeus on yhteisön verotusjärjestelmän perusta. Se liittyy suoraan verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen[18] ja yhdenmukaisen verotuskohtelun periaatteeseen. Yhteisöjen tuomioistuin puhuu tässä yhteydessä asiassa 50/87, komissio vastaan Ranska, 21.9.1988 antamassaan tuomiossa[19] "verorasituksen täydellisen neutraalisuuden takaamisesta". Myös julkisasiamies Cosmas toteaa uudelleen edellä mainitussa ratkaisuehdotuksessaan, että vähennysoikeutta koskevat poikkeukset ovat sallittuja ainoastaan direktiivissä nimenomaisesti säädetyissä tapauksissa.

38. Direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toinen alakohta on katsottava jäsenvaltioille annetuksi sellaiseksi mahdollisuudeksi säätää poikkeuksia arvonlisäveron vähennysoikeuteen. Näin ollen on kysyttävä, miten tällaista poikkeusmahdollisuutta on tulkittava. Yhteisöjen tuomioistuin on käsitellyt tätä kysymystä kahdessa asiassa. Esitän ne seuraavassa tiivistetysti.

39. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi asiassa C-43/96 antamassaan tuomiossa,[20] että Ranskalla oli oikeus pitää voimassa kansalliset säännökset, joiden mukaan arvonlisäveroa ei voida vähentää verovelvollisen elinkeinotoiminnan varsinaisen välineen muodostavien kulkuneuvojen osalta. Yhteisöjen tuomioistuin tulkitsi tässä direktiivin 17 artiklan 6 kohdan poikkeusta laajasti katsoessaan, että toisessa virkkeessä tarkoitettu toimivaltuus koskee lähtökohtaisesti myös muita kuin liiketoimintaan liittymättömiä kustannuksia. Yhteisöjen tuomioistuin perusti tämän kantansa ennen kaikkea direktiivin syntyhistoriaan. Sitä paitsi tämä asia koski suurelta osin samaa asia-aluetta kuin asia C-345/99, eli autokoulujen käyttöön tarkoitettujen moottoriajoneuvojen vähennysoikeutta.

40. Asiassa Royscot ym. antamassaan tuomiossa[21] yhteisöjen tuomioistuin päätyi vastaavanlaiseen tulkintaan. Se totesi, että jäsenvaltioilla on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdan perusteella oikeus pitää voimassa yleisiä rajoituksia sellaisten autojen oston yhteydessä maksettavan arvonlisäveron vähennysoikeuteen, joita verovelvollinen käyttää arvonlisäverollisiin liiketoimiinsa. Jäsenvaltioiden toimivalta ei ole kuitenkaan rajoittamaton. Jäsenvaltioilla ei ole ehdotonta valtaa jättää harkintansa mukaan vähennysoikeuden ulkopuolelle kaikkia tai lähes kaikkia tavaroita ja palveluja ja tehdä siten sisällöltään tyhjäksi direktiivissä luotua järjestelmää.[22]

41. Julkisasiamies Cosmas päätyy edellä esitellyissä kahdessa asiassa edellä jo mai-

17 — Julkisasiamies Cosmasin alaviitteessä 15 mainitussa asiassa esittämän ratkaisuehdotuksen 20 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

18 — Julkisasiamies Cosmas viittaa tässä kohtaa asiassa 268/83, Rompelman, 14.2.1985 annettuun tuomioon (Kok. 1985, s. 655; Kok. Ep. VIII, s. 85); asiassa C-110/94, Inzo, 29.2.1996 annettuun tuomioon (Kok. 1996, s. I-857) ja asiassa C-37/95, Ghent Coal Terminal, 15.1.1998 annettuun tuomioon (Kok. 1998, s. I-1).

19 — Kok. 1988, s. 4797; Kok. Ep. IX, s. 615.

20 — Mainittu edellä alaviitteessä 6.

21 — Mainittu edellä alaviitteessä 11.

22 — Tuomion 26 ja 24 kohta.

nittuun ratkaisuehdotukseen, jonka mukaan yhteisöjen tuomioistuin jättää jäsenvaltioille laajan harkintavallan,[23] jota rajoittaa ainoastaan se, että jäsenvaltiot eivät saa tehdä sisällöltään tyhjäksi direktiivissä luotua järjestelmää.

42. Asiassa Royscot ym. annettu tuomio[24] on tärkeä vielä yhdestä syystä. Yhteisöjen tuomioistuin tutki siinä 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan siirtymäsäännösluonnetta. Tätä säännöstä on näin ollen tulkittava siten, että jäsenvaltiot saavat soveltaa edelleen vähennysoikeuden rajoittamista koskevia säännöksiä, vaikka neuvosto ei ole päättänyt ennen ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetun määräajan päättymistä kustannuksista, jotka eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen.[25]

43. Totean tiivistäen, että direktiivin 17 artiklaa koskeva oikeuskäytäntö on seuraava: vähennysoikeus on perustavanlaatuinen osa arvonlisäverojärjestelmää ja siitä saadaan poiketa ainoastaan direktiivissä nimenomaisesti säädetyissä tapauksissa. Järjestelmään kuuluu myös, että niissä tapauksissa, joissa jäsenvaltioille on nimenomaisesti annettu toimimismarginaali, ne eivät saa käyttää sitä rajoituksetta. Neuvoston tehtävänä on rajoittaa tätä toimimismarginaalia antamalla direktiivissä tarkoitetut yhteisön oikeuden säännökset.

44. Direktiivin 17 artiklaa koskevan oikeuskäytännön lisäksi on olemassa vielä eräs direktiiviin liittyvä tuomio, joka on erityisen merkittävä nyt esillä olevien asioiden kannalta. Yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Norbury Developments antamassa tuomiossa[26] todettiin direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan siirtymäsääntelystä, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat jatkaa tiettyjen liiketoimien vapauttamista arvonlisäverosta, seuraavaa: "— — vaikka [direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohdalla] ei sallitakaan uusien vapautusten käyttöön ottamista tai olemassa olevien vapautusten soveltamisalan laajentamista kuudennen direktiivin voimaantulon jälkeen, säännöksellä ei estetä tällaisten vapautusten supistamista".[27] Toisenlainen johtopäätös johtaisi seuraavaan ei-toivottavaan seuraukseen: "Jäsenvaltio voisi näet katsoa, että sen on pakko jatkaa kuudennen direktiivin antamispäivänä voimassa olleiden kaikkien vapautusten voimassa pitämistä, vaikka se samalla pitäisi mahdollisena, asianmukaisena ja toivottavana ottaa vaiheittain käyttöön siinä säädetyn järjestelmän tietyllä alalla".[28]

23 — Ratkaisuehdotuksen 26 kohta.

24 — Mainittu edellä alaviitteessä 11.

25 — Tämä päätelmä on samansisältöinen yhteisöjen tuomioistuimen aiemman oikeuskäytännön kanssa, eli asiassa C-165/88, ORO Amsterdam Beheer ja Concerto 5.12.1989 annetun tuomion (Kok. 1989, s. 4081) kanssa, joka koske direktiivin 77/388/ETY aiempaa 32 artiklaa, jossa oli käytettyjä tavaroita varten 17 artiklan 6 kohdassa olevaa säännöstä vastaava siirtymäsäännös.

26 — Mainittu edellä alaviitteessä 8.

27 — Tuomion 19 kohta.

28 — Tuomion 20 kohta.

Tuomioistuimessa esillä olevien asioiden arviointi

Direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toinen alakohta

45. Ennen varsinaista asioiden arviointia katson olevan asian selkeämmän hahmottamisen kannalta tarpeen osoittaa ne kohdat, joista asianosaiset ovat yhtä mieltä ja joita riita ei mielestäni koske.

46. Ensinnäkin jäsenvaltio saa antaa 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa myönnetyn toimivaltuuden nojalla ainoastaan sellaisia kansallisia säännöksiä, joilla rajoitetaan arvonlisäveron vähennyskelpoisuutta, ja tätä vähennyskelpoisuutta saadaan rajoittaa ainoastaan enintään siinä laajuudessa kuin asianomaisessa jäsenvaltiossa oli tällaisia säännöksiä direktiivin voimaantullessa.

47. Lisäksi direktiivin luonteesta käy ilmi, että arvonlisäveron vähennyskelpoisuudesta on mahdollista poiketa ainoastaan luonteeltaan rajoitetuilla poikkeuksilla. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa Lennartz antamassaan tuomiossa [29] seuraavaa: " — — tätä oikeutta on voitava käyttää välittömästi kaikkien verojen osalta, jotka rasittavat — — hankintoja. Koska edellä mainittuja rajoituksia on sovellettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa, voidaan poikkeuksia sallia ainoastaan direktiivissä nimenomaisesti säädetyissä tapauksissa." [30]

48. Lopuksi viittaan vielä siihen, että oikeudenkäynnissä esillä oleva asia koskee ainoastaan sinä ajankohtana olemassa olevaa tilannetta, jona neuvosto on jättänyt antamatta direktiivin 17 artiklan 6 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetut säännökset. Totean vielä, vaikka se ei olekaan asiassa välttämätöntä, että yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön [31] mukaan jäsenvaltioille myönnetty valtuus pitää voimassa vähennysoikeuden rajoittamista koskeva olemassa oleva lainsäädäntönsä on voimassa, kunnes neuvosto antaa kyseisessä artiklassa tarkoitetut säännökset, vaikka 17 artiklan 6 kohdassa näiden säännösten antamiselle säädetty määräaika on ylitetty jo kauan sitten.

49. Käsittelen nyt sitten seuraavaksi itse oikeudenkäyntiasioita, jotka mielestäni koskevat päätöksentekoa siitä, miten laaja toimimismarginaali jäsenvaltioille myönnetään 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa.

50. Olen samaa mieltä komission kanssa siitä, että direktiivin 17 artiklan 6 kohdan

29 — Mainittu alaviitteessä 5.

30 — Ks. tuomion 27 kohta.

31 — Vahvistettu äskettäin asiassa Royscott ym., mainittu edellä alaviitteessä 11; ks. mm. tässä asiassa esitetyn ratkaisuehdotuksen 24 kohta.

toisen alakohdan säännöstä on tulkittava suppeasti. Se muodostaa poikkeuksen direktiivillä tavoitellusta tavoitteesta, joka on arvonlisäveron käyttöönottamisella tapahtuva yhdenmukaistetun liikevaihtoverojärjestelmän toteuttaminen. Direktiivillä pyritään myös yhdenmukaistamaan arvonlisäveron vähentämistä koskevat säännöt osana tätä järjestelmää. Katson edellä useaan kertaan mainitussa asiassa Lennartz annetun tuomion [32] perusteella, että vähennysoikeutta on tulkittava suppeasti. Vähennysoikeutta on nimittäin voitava käyttää kaikkien hankintojen osalta, joista joudutaan suorittamaan arvonlisäveroa, muutamia, nimenomaisesti säädettyjä poikkeuksia lukuun ottamatta.

51. Edellä olevat seikat eivät muuta sitä, että direktiivissä nimenomaisesti säädettyä poissulkemismahdollisuutta käyttävällä jäsenvaltiolla on laaja harkintavalta. Harkintamarginaalia on rajoitettu ainoastaan yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Royscot ym. [33] antamassa tuomiossa määrätyllä tavalla eli siten, että sen käytöllä ei saada tehdä sisällöltään tyhjäksi direktiivissä luotua järjestelmää. [34]

52. Tuomioistuimessa nyt esillä olevissa asioissa on kysymys ennen kaikkea siitä, pysyvätkö Ranskan toimenpiteet direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan soveltamisalan rajoissa. Vasta sitten, kun on todettu, että toimenpide jää tämän soveltamisalan sisäpuolelle, voidaan kysyä, onko harkintamarginaali ylitetty vai ei.

53. Mielestäni soveltamisala on rajoitettu kahdella tapaa. Ensinnäkin jäsenvaltioilla oleva toimivalta pitää direktiivin 17 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan nojalla voimassa vähennysoikeuteen tehtäviä poikkeuksia koskevia säännöksiä koskee pelkästään sellaista väliaikaiseksi tarkoitettua tilannetta, jossa neuvosto ei ole vielä antanut yhteisön oikeuden säännöksiä. Direktiivistä käy ilmi, että nämä säännökset on annettava neljän vuoden kuluessa direktiivin voimaantulosta. Toiseksi direktiivissä puhutaan kyseisten jäsenvaltioiden lainsäädännössä direktiivin voimaantullessa jo olemassa olevien säännösten edelleen soveltamisesta.

54. Tarkasteltuani näitä seikkoja yhdessä päädyn direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan säännöksen arvioinnissani seuraavaan tulokseen. Tämä säännös on ymmärrettävä väliaikaiseksi siirtymäsääntelyksi, joka oli välttämätön, koska direktiivin voimaantullessa ei ollut vielä mahdollista saavuttaa kokonaan direktiivillä tavoiteltua tavoitetta. Tämän voidaan katsoa johtuvan siitä, että jäsenvaltiot eivät olleet silloin vielä valmiita korvaamaan kokonaan olemassa olleita säännöksiä yhdenmukaistetun järjestelmän säännöksillä, mikä johtuu monista hyvistä syistä. Siirtymäsääntelyn väliaikaisuutta korostetaan säätämällä 17 artiklan 6 kohdan ensimmäisessä alakohdassa neljän vuoden määräajasta. Asiaa ei muuta toi-

32 — Mainittu alaviitteessä 5.
33 — Mainittu alaviitteessä 11.
34 — Ks. myös tämän ratkaisuehdotuksen 40 kohta.

seksi se, että — pitkän ajan päästä — osoittautui, ettei tätä määräaikaa ollut noudatettu ja että vielä nykyäänkään ei ole ilmeisesti mahdollista saavuttaa kokonaan direktiivillä tavoiteltua tavoitetta.

55. Nyt esillä olevien asioiden ydinkysymys on se, millainen merkitys 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa olevan poikkeussäännöksen ajalliselle tai siirtymäsäännösluonteelle on annettava. Onko kysymyksessä ensi sijassa standstill-lauseke, vai pikemminkin normaali poikkeussäännös, joka vaikuttaa eri jäsenvaltioissa eri tavalla sen mukaan, minkälainen lainsäädäntö niissä oli voimassa 1.1.1979?

56. Ymmärrän asianosaisten tämän kysymyksen osalta esittämät näkökannat seuraavasti. Komission mukaan standstill-luonne on keskeinen. Säännöksen nojalla on lupa soveltaa vielä jonkin aikaa direktiivin voimaantullessa voimassa olleita direktiivistä poikkeavia kansallisia sääntöjä. Sen sijaan Ranskan hallitus lähtee siitä, että säännös on luonteeltaan poikkeusäännös. Säädöksellä jäädytetään tilanne 1.1.1979 vallinneelle tasolle. Jäsenvaltioiden harkintavalta määräytyy kyseisenä ajankohtana olleen tilanteen mukaan. Tätä harkintavaltaa voidaan direktiivin 17 artiklan 6 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan rajoittaa ainoastaan neuvoston päätöksellä.

57. Kaiken kaikkiaan yhdyn komission näkökantaan, jonka mukaan säännöksen standstill-luonne on säännöksen suhteen määräävä. Kuten olen jo esittänyt, tämä säännös oli välttämätön, koska direktiivin voimaantullessa ei ollut vielä mahdollista saavuttaa kokonaan direktiivillä tavoiteltua päämäärää. Yhteisöjen tuomioistuin on ottanut kantaa direktiivin 17 artiklan päämäärään yhdistetyissä asioissa Ampafrance ja Sanodi antamassaan tuomiossa.[35] Lyhyesti sanottuna vähennysoikeus on perustavanlaatuinen periaate arvonlisäverojärjestelmässä ja vähennysoikeutta on sovellettava kaikissa jäsenvaltioissa samalla tavalla.

58. Tämä päämäärä saavutetaan heti kun jäsenvaltio kumoaa kansallisen poikkeavan säännöksen, jolla vähennysoikeutta rajoitetaan 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan mukaisesti. Tämän sektorin verorasitus on täten sama kaikissa jäsenvaltioissa. Jäsenvaltio ei voi myöhemmin ottaa uudelleen käyttöön poikkeavaa säännöstä. Jäsenvaltion — tosin aiemmin ehkä olemassa olleen, mutta ei enää olemassa olevan oikeutusperusteen perusteella — toteuttama toimenpide epäyhtenäistäisi jälleen jäsenvaltioiden lainsäädäntöä.

59. Haluan vielä lisätä seuraavan perusteen. Asiassa ei voida esittää mitään hyvää syytä sille, miksi tilanteessa, jossa jäsenvaltioiden lainsäädäntö on (tällä välin) tullut samansisältöiseksi, joku jäsenvaltio saisi tosiasiallisesti käyttää direktiivissä olevaa rajoitussäännöstä ja muut jäsenvaltiot eivät saisi. Se seikka, että jäsenval-

35 — Mainittu edellä alaviitteessä 15.

tioiden välillä oli aiemmin epäyhtenäisyyksiä, ei ole mielestäni relevantti sellaisessa tapauksessa.

60. Päädyn siten ratkaisuehdotuksen välivaiheessa seuraavaan päätelmään. Heti kun jäsenvaltio on kumonnut kansallisen poikkeavan säännöksensä, se ei saa enää käyttää kyseisellä sektorilla direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan siirtymäsäännöstä. Jos se käyttää, se ylittää säännöksen soveltamisalan. Kummassakaan nyt käsiteltävänä olevista tapauksista ei ole kysymys puhtaasti tällaisesta tapauksesta, koska kansallista poikkeavaa säännöstä ei ole kumottu täydellisesti kummassakaan niistä.

61. Vastattavaksi tulee nyt sitten kysymys siitä, onko niin, että ajallista siirtymäsääntelyä ei voida enää soveltaa myöskään silloin, kun jäsenvaltio muuttaa kansallista poikkeavaa säännöstä tai kumoaa sen osittain tai on kumonnut sen. Molemmat nyt esillä olevat asiat koskevat tämäntyyppistä tilannetta. Asia C-345/99 koskee tietyn ehdon täyttymisestä riippuvan vähennysoikeuden käyttöönottoa. Asia C-40/00 koskee ensin vähennysoikeuden osittaista käyttöönottoa, sen jälkeen sen prosenttimäärän muuttamista, jonka osalta arvonlisäverovähennys saadaan tehdä, ja lopuksi jälleen vähennysoikeuden täydellistä poissulkemista (esillä olevan asian varsinainen kohde).

62. Komission mielestä jäsenvaltio ylittää direktiivin 17 artiklan 6 kohdan soveltamisalan ottaessaan käyttöön osittaisen tai ehdollisen vähennyksen.

63. Mielestäni tälle näkökannalle ei voida löytää minkäänlaista tukea säännöksen sanamuodosta eikä asian kannalta merkityksellisestä oikeuskäytännöstä. Mielestäni standstill-lausekkeen luonteesta ei seuraa, että periaatteessa olisi mahdotonta, että jäsenvaltiot saisivat sellaisilla sektoreilla, joissa ne voivat valita, pysyttävätkö ne vähennysoikeuden rajoittamista koskevan säännöksen voimassa vai kumoavatko ne sen, myös kumota tämän rajoittamista koskevan säännöksen osittain tai kumota sen vaiheittain. Sillä, jolla on lupa enempään, on yleensä lupa myös vähempään.

64. Tässä yhteydessä viittaan erityisesti asiassa Norbury Developments annettuun tuomioon,[36] jossa yhteisöjen tuomioistuin korosti — direktiivillä tavoitellun tavoitteen näkökulmasta —, että jäsenvaltion oli mahdollista soveltaa direktiiviä vaiheittain kysymyksessä olleella alalla. Komission esittämä peruste, että tätä — direktiivin 28 artiklan suhteen käytettyä — päättelyä ei voida soveltaa direktiivin 17 artiklan osalta, ei vakuuta minua. Molemmissa artikloissa on kysymys siirtymäsääntelystä, jotka ovat välttämättömiä, koska täydellinen yhdenmukaistaminen ei vielä ollut mahdollista.

65. Tilanne on kuitenkin mielestäni olennaisesti toinen, jos jäsenvaltio soveltaa jäl-

36 — Mainittu edellä alaviitteessä 8.

leen laajempana sellaista vähennyssoikeuden rajoittamista koskevaa säännöstä, jonka käyttöä oli rajoitettu kysymyksessä olevana ajankohtana lain säännöksillä. Tarkoitan tällä asiassa C-40/00 kyseessä olevaa ranskalaista säännöstä. Siinä korvataan osittainen vähennysoikeus vähennysoikeuden täydellisellä poissulkemisella. Mielestäni direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan standstill-lausekkeen luonteesta johtuu, että poikkeamismahdollisuutta ei ole mahdollista käyttää enää siltä osalta, jolta vähennysoikeuden rajoittamista koskeva säännös oli kumottu. Tämän osan osalta ei enää voida puhua rajoittamista koskevan säännöksen voimassapysyttämisestä. Ranska on siten ylittänyt toiminnallaan direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan soveltamisalan.

66. Lisäksi pidän asian C-40/00 yhteydessä tärkeänä sitä, että kyseisellä Ranskan lainsäädännön muutoksella ei suinkaan tuoda direktiivillä tavoiteltua tavoitetta, eli arvonlisäveron käyttöönottamisella tapahtuvaa yhdenmukaistetun liikevaihtoverojärjestelmän toteuttamista, lähemmäksi vaan pikemminkin etäännytään siitä. Tässä tapauksessa kysymyksessä olevan kaltainen toimenpide, jolla yhdenmukaistamisen tasoa itse asiassa alennetaan, on siten myös ristiriidassa direktiivin tavoitteen ja sisällön kanssa. Muistutan tässä yhteydessä siitä, että yhtenä tärkeänä perusteena vähennysoikeuden vaiheittaiselle tai osittaiselle rajoittamiselle käytettiin sitä, että sillä, jolla on lupa enempään, on yleensä lupa myös vähempään. Se ei toimi tässä asiassa.

67. Toisin on asiassa C-345/99. Mielestäni edellä olevasta seuraa, että vähennysoikeuden rajoittamista koskevan kansallisen toimenpiteen, johon liittyy ehto, poistaminen kuuluu direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan soveltamisalaan. Käsittelen siten seuraavaksi kysymystä siitä, onko Ranska toiminut yhteisön oikeuden mukaan sallitun harkintamarginaalin rajoissa.

68. Perustan nyt argumentaationi yhteisöjen tuomioistuimen asiassa komissio vastaan Ranska 18.6.1998 ja sen asiassa Royscot ym. 5.10.1999 antamiin tuomioihin.[37] Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut niissä, että jäsenvaltioilla, jotka käyttävät mahdollisuutta rajoittaa arvonlisäveron vähennysoikeutta, on kohtuullisen laaja harkintavalta. Sellaisen harkintamarginaalin käyttäminen voi myös sisältää sen, että jäsenvaltiot päättävät tiettynä ajankohtana olla enää soveltamatta vähennysoikeuden rajoittamista koskevaa säännöstä joiltakin osin. Kuten viimeksi mainitussa tuomiossa on todettu, tätä harkintamarginaalia on rajoitettu, eikä direktiivissä luotua järjestelmää saa sitä käyttämällä näin ollen tehdä sisällöltään tyhjäksi. Järjestelmän tyhjäksi tekemisestä voi mielestäni olla aina kysymys silloin, kun toimenpiteellä ei tuoda direktiivillä tavoiteltua tavoitetta lähemmäksi, vaan etäännytään siitä.

69. Komissio viittaa vielä siihen, että Ranskan toimenpiteet saattaisivat houkutella muita jäsenvaltioita toteuttamaan vastaavia toimenpiteitä, mikä vääristäisi lisää kilpailua ja vaikeuttaisi yhteisön yhdenmukaistamistoimenpiteiden hyväksymistä tai vaarantaisi jo saavutettua yhdenmukaisuutta. En myöskään yhdy, kuten ei

37 — Tuomiot on mainittu edellä alaviitteissä 6 ja 11.

Ranskan hallituskaan, 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitetun toimivallan rajoitettua soveltamisalaa koskevaan komission huoleen.

70. Tiivistän asian osalta tekemäni arvioinnin seuraavasti:

— jos jäsenvaltio kumoaa vähennysoikeuden rajoittamista koskevan toimenpiteen, se ylittää 17 artiklan 6 kohdan soveltamisalan

— jäsenvaltio voi kumota osittain vähennysoikeuden rajoittamista koskevan toimenpiteen (asia C-345/99) edellyttäen, että se ei tee siten direktiivillä luotua sääntelyä sisällöltään tyhjäksi

— sellaisessa tapauksessa se ylittää 17 artiklan 6 kohdan soveltamisalan toimenpiteen kumotun osan osalta

— tässä tapauksessa se ei täten saa 17 artiklan 6 kohdan perusteella ottaa myöhemmin käyttöön vähennysoikeuden rajoittamista koskevaa säännöstä (asia C-40/00).

71. Tiivistäen totean, että päädyn 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan osalta tekemässäni erittelyssä väliaikaiseen ratkaisuehdotukseen, jonka mukaan asiassa C-345/99 kysymyksessä oleva toimenpide on direktiivin mukaan sallittu, kun taas asiassa C-40/00 kysymyksessä oleva toimenpide ei ole.

Asiaa C-345/99 koskevat muut seikat

72. Komissio on esittänyt muut väitteensä sen oletuksen perusteella, että Ranskan toimenpidettä on arvioitava direktiivin 17 artiklan 2 kohdan perusteella. Mielestäni tämä oletus on — kuten edellä olevasta ilmenee — virheellinen. Toimenpidettä on arvioitava asiassa Royscot ym. annetussa tuomiossa [38] olevan sen perusteen mukaan, jonka mukaan toimenpiteellä ei saada tehdä sisällöltään tyhjäksi sääntelyä.

73. Mielestäni on selvää, ettei tässä asiassa voi olla kysymys sääntelyn tyhjäksitekemisestä. Katson, että Ranskan hallituksen voimassa olevasta järjestelmästä esittämä tulkinta on osuva. Edellytys, jonka mukaan ajoneuvoja on käytettävä yksinomaan ajoopetukseen, ei merkitse mitään muuta kuin että edellytyksellä rajoitetaan niiden kulkuneuvojen ryhmiä, joiden osalta vähennysoikeuden rajoitusta voidaan käyttää. Soveltaessaan tätä säännöstä Ranska ei ole tehnyt muuta kuin kumonnut vähennysoi-

38 — Mainittu edellä alaviitteessä 11.

keuden rajoittamismahdollisuuden tiettyjen ajoneuvoryhmien osalta samalla kun se on pysyttänyt säännöksen voimassa toisten ajoneuvojen osalta.

74. Edellä oleva väliaikainen ratkaisuehdotukseni ei muutu näiden muidenkaan väitteiden tutkimisen jälkeen.

Asiaa C-40/00 koskevat muut seikat

75. Mainitsen vielä, vaikka se ei olekaan asian kannalta merkityksellistä, että Ranskan lainsäätäjä on toteuttanut aiemmin — ennen vuotta 1991 [39] — toimenpiteitä, joilla vähennysoikeuden rajoituksen prosenttimäärää alennettiin vaiheittain. Koska nämä toimenpiteet eivät kuitenkaan ole nyt esillä olevan oikeudenkäynnin kohteena, totean pelkästään, että sellaisten toimenpiteiden päämääränä on tuoda direktiivin tavoitetta lähemmäksi tai että ne ainakin vaikuttavat siten. Ne eroavat tältä osin olennaisesti tässä asiassa kysymyksessä olevasta toimenpiteestä.

76. Ranskan hallitus painottaa kysymyksessä olevan toimenpiteen tavoitetta, eli ympäristönsuojelua. Se toteaa aivan oikein, että tälle tavoitteelle annetaan paljon arvoa yhteisöjen oikeusjärjestyksessäkin. Se ei muuta toiseksi sitä, että ympäristönsuojeluun tähtäävät kansalliset toimenpiteet eivät voi olla ristiriidassa yhteisön oikeuden välineiden, kuten direktiivin 17 artiklan 6 kohdan kanssa. Mielestäni tässä asiassa ratkaisevaa ei ole se, voiko kansallinen toimenpide olla myös tehokas ympäristönsuojelun kannalta.

77. Totean vielä, vaikka se ei olekaan asian kannalta välttämätöntä, seuraavaa. Komissio ei ole varma siitä, *voiko* toimenpide — sen rajoitetun laajuuden vuoksi — todella edistää ympäristönsuojelua. Ranskan hallituksen vastauksen mukaan kyseinen toimenpide ei ole ainoa lajissaan, vaan se kuuluu osana toimenpidekokonaisuuteen, jolla on tarkoitus vähentää ilman saastumista. Mielestäni asiassa on ensisijaista se, että ensinäkemältä arvioituna Ranskan lähestymistapaa käyttää ympäristöongelman ratkaisemisessa toimenpidekokonaisuutta ei voida pitää epäilyttävänä. En voi siten yhtyä komission päättelyyn tältä osin. En ole kuitenkaan myöskään vakuuttunut Ranskan esittämien seikkojen paikkansapitävyydestä. Vaikka yhdyn yleisellä tasolla Ranskan esittämään kantaan, jonka mukaan toimenpidekokonaisuus voi muodostaa tarkoituksenmukaisen keinon ympäristöongelmien ratkaisemiseksi, Ranskan hallitus ei ole millään tavoin osoittanut, että sen arvonlisäveron vähennysoikeutta koskeva sääntely on välttämätön osa tätä toimenpidekokonaisuutta.

39 — Kuten edellä on todettu, veron vähennyskelpoisen osuuden prosenttimäärää alennettiin jälleen kyseisenä vuonna siten, että se aleni 80 prosentista 50 prosenttiin.

78. Viimeinen riidanalainen kohta koskee sitä, että komissio ei ollut reagoinut aiempaan tilanteeseen, eli Ranskassa vuonna 1991 toteutettuun verolain muutokseen, jolla vähennyskelpoisen osuuden määrää alennettiin 80 prosentista 50 prosenttiin. Kuten komissio on aivan oikein todennut, tätä kysymystä on selvitetty yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä, jonka mukaan komissio saa vapaasti valita ajankohdan, jona se esittää huomautuksen jäsenvaltiolle. Tässä tilanteessa Ranskan hallitukselle ei synny missään tapauksessa komission reagoimattomuuden takia perusteltua luottamusta siihen, että sen menettely olisi yhteisön oikeuden mukaista. Asiaa ei muuta toiseksi se, että asiakirjojen mukaan näyttää uskottavalta, että Ranskan hallitus on ilmoittanut komissiolle aiemmista toimenpiteistä.

79. Edellä oleva väliaikainen ratkaisuehdotukseni ei muutu näidenkään muiden väitteiden tutkimisen perusteella.

Ratkaisuehdotus

80. Edellä olevien tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella esitän, että yhteisöjen tuomioistuin päättää seuraavasti.

Asia C-345/99:

a) Kanne hylätään.

b) Komissio velvoitetaan yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan perusteella korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Asia C-40/00:

a) Yhteisöjen tuomioistuin toteaa, että Ranskan tasavalta ei ole noudattanut direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 2 ja 6 kohdan mukaisia velvoitteitaan, koska se on ottanut 1.1.1998 alkaen uudelleen käyttöön järjestelmän, jossa arvonlisäveroa ei voida vähentää sellaisen dieselöljyn osalta, jota käytetään polttoaineena ajoneuvoissa.

b) Ranskan tasavalta velvoitetaan yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan perusteella korvaamaan oikeudenkäyntikulut.