JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS GEORGES COSMAS

23 päivänä maaliskuuta 2000 *

Sisällys

I Johdanto I-7016

II Tosiseikat ja asian käsittelyn vaiheet I-7016

A Asia C-177/99 ..... I-7016

B Asia C-181/99 ..... I-7017

III Nyt tutkittavana olevia asioita koskevat oikeussäännöt I-7017

A Asiassa merkitykselliset kuudennen direktiivin säännökset I-7017

B Kansallinen verolainsäädäntö I-7020

C Riidanalainen päätös 89/487/ETY I-7021

IV Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö I-7022

A Kuudennen direktiivin 17 artiklaa koskeva oikeuskäytäntö I-7023

B Kuudennen direktiivin 27 artiklaa koskeva oikeuskäytäntö I-7026

V Neuvoston päätöksen 89/487/ETY kohde I-7028

A Asianosaisten ja muiden osapuolten väitteet ja niiden perustelut I-7028

B Kannanotto edellä esiin tuotuihin ongelmiin I-7031

a) Kuudennen direktiivin säännökset, joista poikkeaminen on kyseisellä päätöksellä I-7031

b) Riidanalaisella päätöksellä hyväksytyn, arvonlisäveron vähennysoikeuteen kohdistuvan rajoituksen ulottuvuus I-7032

VI Päätöksen 89/487/ETY lainmukaisuus I-7035

A Asianosaisten ja muiden osapuolten väitteet ja niiden perustelut I-7035

a) Ampafrance I-7035

b) Sanofi I-7037

c) Ranskan hallitus I-7038

d) Komissio I-7040

e) Neuvosto I-7041

B Kannanotto edellä esiin tuotuihin ongelmiin I-7042

VII Ratkaisuehdotus I-7049

* Alkuperäinen kieli: kreikka.

I Johdanto

1. Tribunal administratif de Nantes ja Tribunal administratif de Melun (Ranska) pyytävät näillä EY 234 artiklan nojalla esittämillään ennakkoratkaisukysymyksillä yhteisöjen tuomioistuinta tutkimaan, onko neuvoston päätös 89/487/ETY,[1] joka on tehty 28.7.1989 ja jossa Ranskan tasavallalle annetaan oikeus soveltaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY[2] (jäljempänä kuudes direktiivi) 17 artiklan 6 kohdan toisesta alakohdasta poikkeavaa säännöstä, lainmukainen.

II Tosiseikat ja asian käsittelyn vaiheet

A *Asia C-177/99*

2. Ampafrance SA:lle (jäljempänä Ampafrance) aiheutuu liiketoimintansa yhteydessä erilaisia majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskuluja, joita suoritetaan sekä sen henkilökunnan että ulkopuolisten hyväksi. Siksi se yritti vähentää tämäntyyppisiin kesäkuussa 1993 maksettuihin kuluihin sisältyneen arvonlisäveron kokonaisuudessaan. Veroviranomainen ei hyväksynyt vähennystä ja vetosi yleisen verolain (code général des impôts) liitteessä II olevaan 236 §:ään, jolla nyt kyseessä oleva päätös 89/487/ETY on saatettu osaksi Ranskan oikeusjärjestystä. Ampafrance valitti Tribunal administratif de Nantesiin vaatien palautettavaksi arvonlisäveron määrää, jonka se oli joutunut maksamaan veroviranomaiselle, koska sillä ei katsottu olevan oikeutta vähentää veroa, joka sisältyi edellä mainittuihin, henkilökunnan ja ulkopuolisten hyväksi maksettuihin kuluihin.

3. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on ennakkoratkaisupyyntönsä perusteluissa todennut seuraavaa:

"Riidan ratkaiseminen edellyttää sen selvittämistä, ovatko neuvoston 28.7.1989 tekemän päätöksen määräykset, joiden nojalla Ranskan hallitus voi poiketa 17.5.1977 annetussa Euroopan yhteisöjen neuvoston kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä 77/388/ETY vahvistetusta standstill-lausekkeesta ja ulottaa arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoituksen koskemaan myös yrityksen ulkopuolisia henkilöitä majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskulujen osalta, yhdenmukaisia toisaalta kuudennen arvonlisäverodirektiivin tavoitteiden ja erityisesti sen 27 artiklan kanssa — — ja toisaalta suhteellisuusperiaatteen kanssa, jonka mukaan tavoitellun verotuksellisen päämäärän ja sen saavuttamiseksi käytettävien keinojen on oltava oikeassa suhteessa toisiinsa nähden. Ainoastaan tähän kysymykseen, jonka ratkaisu ei ole selvä, annettavan vastauksen perusteella voidaan arvioida, ovatko valitusperusteet aiheellisia. Ampafrancen teke-

1 — EYVL L 239, s. 21.
2 — EYVL L 145, s. 1.

män valituksen käsittelyä on lykättävä, kunnes Euroopan yhteisöjen tuomioistuin on ratkaissut edellä kuvaillun ennakkoratkaisukysymyksen."

4. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on edellä todetun perusteella päättänyt lykätä asian käsittelyä, kunnes yhteisöjen tuomioistuin on ratkaissut ennakkoratkaisupyynnön perusteluosassa muotoillun ennakkoratkaisukysymyksen.

6. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin (Tribunal administratif de Melun) totesi ensin, että "vaikka kansallinen tuomioistuin voi arvioida Euroopan unionin jonkin toimielimen antaman säädöksen pätevyyttä, se ei voi todeta sitä pätemättömäksi; tämän vuoksi on lykättävä — — ratkaisua Euroopan talousyhteisön perustamissopimuksen 177 artiklan määräysten mukaisesti, kunnes Euroopan yhteisöjen tuomioistuin lausuu, onko Euroopan yhteisöjen neuvoston 28.7.1989 tekemä päätös suhteellisuusperiaatteen kannalta pätevä", ja päätti sen jälkeen, että valituksen, jolla vaaditaan vapautusta maksettavaksi määrätyistä arvonlisäveron veronkorotuksista samoin kuin niihin liittyvistä rangaistusluonteisista maksuista, ratkaisua lykätään, kunnes Euroopan yhteisöjen tuomioistuin on ratkaissut edellä mainitun kysymyksen.

B *Asia C-181/99*

5. Sanofi Winthrop SA, josta on fuusioiden johdosta tullut ensin 12.5.1998 Sanofi ja sitten 18.5.1999 Sanofi-Synthelabo (jäljempänä Sanofi), on tehnyt ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen valituksen Val-de-Marnen verojohtajan päätöksestä seuraavasta syystä: toimivaltainen veroviranomainen ei ollut hyväksynyt Choay Clin Midy ja Millot Solac -laboratorioiden tekemää vähennystä, joka koski alihankkijoiden ja asiakkaiden hyväksi marras- ja joulukuussa 1993 suoritettuihin vastaanottokuluihin sisältyvää arvonlisäveroa; näiden laboratorioiden oikeudet ja velvollisuudet ovat siirtyneet Sanofille. Asian ratkaiseminen edellyttää sen arvioimista, onko edellä mainittu päätös 89/487/ETY, johon yleisen verolain liitteessä II olevan 236 §:n voimassa olevat säännökset perustuvat, lainmukainen.

III Nyt tutkittavana olevia asioita koskevat oikeussäännöt

A *Asiassa merkitykselliset kuudennen direktiivin säännökset*

7. Kuudennen direktiivin 17 artiklassa säädetään arvonlisäveron vähennysoi-

keuden syntymisestä ja laajuudesta. Sen 2 kohdassa säädetään 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 — — "

8. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa on standstill-lauseke, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat säilyttää arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevat kansalliset rajoitukset, jotka olivat voimassa ennen kuudennen direktiivin voimaantuloa eli ennen 1.1.1979; tässä kohdassa säädetään seuraavaa:

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

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

9. Nämä säännökset johtuvat siitä, ettei neuvosto ole laatinut tyhjentävää luetteloa niistä tavaroista, palveluista ja yleisesti toiminnoista, jotka on kuudennen direktiivin säännösten mukaisesti jätettävä arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle. On muistutettava, että komissio on neuvoston kuudetta direktiiviä koskevan ehdotuksensa perusteluissa [3] huomauttanut, että tietyt kulut ovat silloinkin, kun ne liittyvät yrityksen tavanomaiseen toimintaan, samalla yksityisluonteisia. Sitä, miten kyseiset kulut jaetaan "yksityiseen" osaan ja "liiketoimintaan liittyvään" osaan, ei näin ollen voida todella valvoa. Tästä syystä kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohtaa koskevassa ehdotuksessa todettiin, että arvonlisäveron vähennysoikeus evätään majoitus-, ateriointi-, ravinto-, juoma-, henkilökuljetuskulujen, huvitteluun liittyvien kuljetuskulujen sekä huvi- ja ylellisyyskulujen osalta. Ehdotusta ei hyväksytty, minkä vuoksi kuudennen direktiivin riidanalaisessa säännöksessä tyydytään sen nykymuodossa pelkästään säätämään, että neuvosto ratkaisee ongelman neljän vuoden kuluessa ja että kansalliset rajoitukset säilyvät väliaikaisesti voimassa standstill-lausekkeen perusteella.

3 — *Euroopan yhteisöjen tiedote*, täydennysosa 11/73.

10. Lisäksi komissio on kahdettatoista direktiiviä koskevassa, 25.1.1983 päivätyssä ehdotuksessaan [4] esittänyt erityisiä ja yksityiskohtaisia sääntöjä, joilla kiellettäisiin kuljetus-, majoitus-, ravinto- ja juomakuluihin sekä vastaanotto-, huvi- ja ylellisyyskuluihin sisältyvän veron vähentäminen. Ehdotus peruutettiin neuvoston jatkuvien erimielisyyksien johdosta, eikä sen koommin ole pystytty hyväksymään yhteisiä sääntöjä siitä, miten arvonlisäveron vähennysoikeutta on rajoitettava. Komissio on neuvostolle 17.6.1998 esittämässään direktiiviehdotuksessa [5] ehdottanut äskettäin, että majoitus-, ravinto- ja juomakuluihin sisältyvästä arvonlisäverosta saataisiin vähentää vain 50 prosenttia, koska kyseiset kulut ovat sekaluonteisia eli ne ovat samalla liiketoimintaan liittyviä että yksityisluonteisia. Ylellisyys-, huvi- ja edustuskulut on komission mielestä sitä vastoin aiheellista jättää arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle, koska ne eivät luonteeltaan liity liiketoimintaan.

11. Kuudennen direktiivin 27 artiklassa säädetään seuraavaa:

"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 — KOM (82) 870 lopullinen (EYVL 1983, C 37, s. 8).
5 — KOM (98) 377 lopullinen (EYVL C 219, s. 16).

B *Kansallinen verolainsäädäntö*

12. Asetuksen nro 67-604 [6] (décret n° 67-604 du 27 juillet 1967; jäljempänä vuoden 1967 asetus), joka on annettu 27.7.1967, 7 ja 11 §:ssä säädetään seuraavaa:

7§: "Yritysjohtajien ja yrityksen henkilökunnan asumisesta tai majoituksesta aiheutuviin kuluihin sisältyvä vero ei ole vähennyskelpoinen.

Vähennysoikeuden ulkopuolelle ei kuitenkaan jää sellaisiin kuluihin sisältyvä vero, joita aiheutuu laitoksen tai liiketilan taikka työmaan turvallisuudesta tai valvonnasta vastaavalle työntekijälle vastikkeetta tarjotusta majoituksesta."

11 §: "Sellaisiin kuluihin sisältyvä vero, joita on aiheutunut yritysjohtajien ja yrityksen henkilökunnan henkilökohtaisten tarpeiden täyttämisestä, sekä erityisesti vastaanotto-, ravintola- ja viihdytyskuluihin sisältyvä vero ei ole vähennyskelpoinen.

Vähennysoikeuden rajoittaminen ei kuitenkaan koske kuluja, jotka liittyvät:

sellaiseen kiinteään omaisuuteen, jota hyödynnetään erityisesti henkilökunnan yhteisiin tarpeisiin työpaikalla;

työasusteisiin tai -suojaimiin, jotka yritys antaa henkilökuntansa käyttöön."

13. Kun kuudes direktiivi oli tullut voimaan 1.1.1979, annettiin 29.12.1979 asetus nro 79-1163 [7] (décret n° 79-1163 du 29 décembre 1979; jäljempänä vuoden 1979 asetus). Sen 25 §:ssä korvataan yleisen verolain liitteessä II oleva 236 § seuraavasti:

"Vähennyskelpoinen ei ole vero, joka sisältyy yrityksen ulkopuolisen henkilön, yritysjohtajan tai yrityksen henkilökunnan käyttämistä tavaroista tai palveluista aiheutuneisiin kuluihin kuten majoitus-, vastaanotto-, ravintola- tai viihdytyskuluihin tai muihin sellaisiin kustannuksiin, joilla on suora tai välillinen yhteys paikasta toiseen siirtymiseen tai asumiseen.

6 — JORF, 28.7.1967, s. 7541.

7 — JORF 31.12.1979, s. 3333.

Vähennysoikeuden rajoitus ei kuitenkaan koske työasuja tai -suojaimia, työpaikalla henkilökunnan käytettävissä olevia tiloja ja tavaroita eikä turvallisuudesta tai valvonnasta vastaavan henkilökunnan vastikkeetonta majoittamista työpaikalla."

14. Conseil d'État (Ranska) on asiassa Compagnie Alitalia 3.2.1989 antamassaan tuomiossa katsonut, että vuoden 1979 asetuksen 25 § ei ole yhteisön oikeuden mukainen, koska sen mukaan yrityksen ulkopuolisten henkilöiden käyttämiin tavaroihin ja palveluihin sisältyvä vero jää arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle; Conseil d'État katsoi, että kyseinen vähennysoikeuteen kohdistuva rajoitus ei kuulu kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa säädetyn standstill-lausekkeen soveltamisalaan ja että se on sen vuoksi kuudennen direktiivin vastainen.

15. Sen jälkeen kun päätös 89/487/ETY oli tehty, annettiin 14.12.1989 asetus nro 89-885[8] (décret n° 89-885 du 14 décembre 1989), jolla muutettiin yleisen verolain liitteessä II oleva 236 § seuraavansisältöiseksi:

" — — Majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskuluihin sisältyvä arvonlisävero ei väliaikaisesti ole vähennyskelpoinen.

8 — JORF 15.12.1989, s. 15578.

Vähennysoikeuden rajoitus ei kuitenkaan koske:

1. verovelvolliselle tämän itse vastiketta vastaan suorittamista majoituksen, aterioiden, ruoan tai juomien luovutuksista aiheutuvia kustannuksia;

2. turvallisuus-, vartiointi- tai valvontahenkilöstölle työmaalla tai liiketiloissa vastikkeetta järjestetystä majoituksesta aiheutuvia kustannuksia;

3. kustannuksia, jotka aiheutuvat verovelvolliselle tämän täyttäessä sopimukseen tai lakiin perustuvia velvoitteitaan asiakkaitaan kohtaan."

C *Riidanalainen päätös 89/487/ETY*

16. Vuoden 1979 asetuksen 25 §:n kumonneen tuomion johdosta Ranskan viranomaiset pyysivät, että neuvosto direktiivin 27 artiklan perusteella hyväk-

syisi kansallisia poikkeuksia kuudennen direktiivin yleisestä järjestelmästä. Tarkemmin sanottuna Ranskan viranomaiset pyysivät, että ne saisivat kieltää majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskuluihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisen.

17. Neuvosto on riidanalaisen päätöksen perusteluosassa ottanut huomioon sen, että "tämän toimenpiteen tarkoituksena on veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi jättää arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle arvonlisäveron alaisia majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskuluja".

18. Päätöksen 89/487/ETY 1 artiklassa määrätään seuraavaa:

"1. Poiketen siitä, mitä kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa säädetään, Ranskan tasavallalle annetaan väliaikaisesti ja enintään kyseisen kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettujen kustannusten kohtelua koskevien yhteisön sääntöjen voimaantuloon saakka lupa jättää arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle arvonlisäveron alaiset majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskulut.

2. Vähennysoikeuden ulkopuolelle 1 kohdan mukaisesti ei voida jättää:

— verovelvolliselle tämän itse vastiketta vastaan suorittamista majoituksen, aterioiden, ruoan tai juomien luovutuksista aiheutuvia kustannuksia,

— turvallisuus-, vartiointi- tai valvontahenkilöstölle työmaalla tai liiketiloissa vastikkeetta järjestetystä majoituksesta aiheutuvia kustannuksia, eikä

— kustannuksia, jotka aiheutuvat verovelvolliselle tämän täyttäessä sopimukseen tai lakiin perustuvia velvoitteitaan asiakkaitaan kohtaan."

IV Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö

19. Ennen kuin ryhdytään tarkastelemaan nyt esillä olevissa asioissa esitettyihin ennakkoratkaisukysymyksiin annettavan vastauksen eri osatekijöitä, on syytä muistuttaa yhteisöjen tuomioistuimen kuudennen direktiivin 17 ja 27 artiklan osalta omaksuman tulkinnan peruslinjoista.

A *Kuudennen direktiivin 17 artiklaa koskeva oikeuskäytäntö*

20. Yhteisöjen tuomioistuin on ensinnäkin pyrkinyt selvästi tuomaan esiin, että oikeus vähentää verollisten liiketoimien toteuttamiseen käytettyihin tavaroihin tai palveluihin sisältyvä arvonlisävero kuudennen direktiivin 17 artiklassa määritellyissä rajoissa on eräs yhteisön verotusjärjestelmän perusteista, koska se liittyy suoraan veron neutraalisuuden [9] ja yhdenvertaisen verotuskohtelun perustavanlaatuisiin periaatteisiin.

21. Yhteisöjen tuomioistuin on erityisesti asiassa komissio vastaan Ranska 21.9.1988 antamassaan tuomiossa [10] todennut, että " — — arvonlisäveron tunnusmerkkien perusteella voidaan päätellä, — — että vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan liikkeenharjoittaja kokonaan kaikkien liiketoimiensa yhteydessä suoritettavasta tai suoritetusta arvonlisäverosta. Yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä taataan siten kaiken taloudellisen toiminnan *täysin* tasapuolinen verorasitus, toiminnan tavoitteista ja tuloksista riippumatta, sikäli kuin kyseinen toiminta itsessään on arvonlisäveron alaista". [11] Tästä seuraa, "että sikäli kuin sellaisia säännöksiä ei ole, joiden nojalla jäsenvaltiot voivat rajoittaa verovelvollisille myönnettyä vähennysoikeutta, on tätä oikeutta voitava käyttää välittömästi kaikkien verojen osalta, jotka rasittavat tuotantopanoshankintoihin liittyviä liiketoimia". [12] Yhteisöjen tuomioistuin toisin sanoen antaa erityisen merkityksen sille, että kuudennen direktiivin 17 artiklassa säädetty arvonlisäveron vähennysoikeus on täydellinen ja välitön. [13]

22. Tässä yhteydessä on syytä viitata asiassa Intiem 8.3.1988 annettuun tuomioon, [14] jossa on täsmennetty, että kuudennella direktiivillä järjestettyä arvonlisäveron vähennysmekanismia on sovellettava niin, "että sen soveltamisala niin suuressa määrin kuin mahdollista vastaa verovelvollisen liiketoiminnan alaa". [15] Yhteisöjen tuomioistuin on tämän perusteella katsonut, ettei arvonlisäveron vähennysoikeutta voitu evätä sellaisten tavaroiden osalta, jotka oli kylläkin myyty verovelvolliselle käytettäväksi yksinomaan liiketoiminnassa mutta jotka oli fyysisesti luovutettu verovelvollisen työntekijöille. [16]

9 — Veron neutraalisuuden periaatteen osalta ks. asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985 (Kok. 1985, s. 655; Kok. Ep. VIII, s. 85); asia C-110/94, Inzo, tuomio 29.2.1996 (Kok. 1996, s. I-857) ja asia C-37/95, Ghent Coal Terminal, tuomio 15.1.1998 (Kok. 1998, s. I-1), joihin Ampafrance viittaa.

10 — Asia 50/87, komissio v. Ranska, tuomio 21.9.1988 (Kok. 1988, s. 4797; Kok. Ep. IX, s. 615).

11 — Em. asia 50/87, komissio v. Ranska, tuomion 15 kohta (kursivointi tässä).

12 — Em. asia 50/87, komissio v. Ranska, tuomion 16 kohta.

13 — Em. asia 50/87, komissio v. Ranska, tuomion 19 kohta. Tässä tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin lopulta katsoi, että Ranskan verojärjestelmä, jossa hankkimiaan tai rakennuttamiaan kiinteistöjä vuokralle antavien yritysten oikeutta vähentää aikaisemmin maksamansa arvonlisävero oli rajoitettu siinä tapauksessa, että vuokraustoiminnan vuosittainen tulo oli alle viidestoista osa kiinteistöjen arvosta, oli sovellettavien yhteisön verosäännösten vastainen.

14 — Asia 165/86, Intiem, tuomio 8.3.1988 (Kok. 1988, s. 1471).

15 — Em. asia Intiem, tuomion 14 kohta.

16 — On kuitenkin todettava, ettei 17 artiklaa voida tulkita niin laajasti, että arvonlisäveron vähennysoikeus ulotettaisiin siinä koskemaan tapauksia tai taloudellista toimintaa, jotka eivät nimenomaisesti kuulu sen soveltamisalaan. Yhteisöjen tuomioistuin on esimerkiksi asiassa C-4/94, BLP Group, 6.4.1995 antamassaan tuomiossa (Kok. 1995, s. I-983) katsonut, että "2 kohdassa säädetyn vähennysoikeuden syntymiseksi kyseessä olevilla tavaroilla ja palveluilla on oltava suora ja välitön yhteys verotettaviin liiketoimiin ja että tässä suhteessa verovelvollisen toiminnan lopullisella päämäärällä ei ole merkitystä" (tuomion 19 kohta). Lukuun ottamatta tapauksia, joista on nimenomaisesti säädetty arvonlisäveroa koskevissa yhteisön direktiiveissä, on siten todettava, että "kun verovelvollinen suorittaa palveluita toiselle verovelvolliselle, joka käyttää niitä verovapaaseen liiketoimeen, viimeksi mainitulla ei ole oikeutta vähentää niistä maksettavaa veroa silloinkaan, kun verovapaan liiketoimen lopullisena päämääränä on veronalaisen liiketoimen suorittaminen" (tuomion 28 kohta).

23. Yhteisöjen tuomioistuimella on ollut tilaisuus vahvistaa tämän oikeuskäytännön paikkansapitävyys asiassa BP Soupergaz 6.7.1995 antamassaan tuomiossa.[17] Se on aluksi toistanut, että "arvonlisäverojärjestelmään liittyvän perusperiaatteen mukaan sekä ensimmäisen ja kuudennen direktiivin 2 artiklasta johtuen arvonlisäveroa kannetaan jokaiseen tuotantoon tai jakeluun liittyvästä liiketoimesta vähentämällä aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettuihin liiketoimiin suoraan sisältyvä arvonlisävero".[18] Yhteisöjen tuomioistuin on todennut kuudennen direktiivin 17 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetystä vähennysoikeudesta, että tämä oikeus "kuuluu keskeisesti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä periaatteessa voida rajoittaa. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan — — sitä sovelletaan välittömästi kaikkiin veroihin, jotka sisältyvät aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettuihin liiketoimiin. Kaikenlainen vähennysoikeuden rajoittaminen vaikuttaa verorasituksen suuruuteen, ja rajoituksia on sovellettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa. Tästä syystä poikkeuksia sallitaan ainoastaan direktiivissä nimenomaisesti säädetyissä tapauksissa".[19]

24. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa olevaa standstill-lauseketta pidetään tällaisena poikkeuksena vähennysoikeuden pääsäännöstä. Yhteisöjen tuomioistuin on kahdessa äskettäin antamassaan tuomiossa kuitenkin kieltäytynyt tulkitsemasta tätä poikkeusta suppeasti, ja se on siten tunnustanut, että jäsenvaltioilla on laaja harkintavalta.

25. Erityisesti asiassa C-43/96, komissio vastaan Ranska[20] oli kysymys siitä, pitääkö edellä tarkastellun vähennysoikeuteen kohdistuvan kansallisen rajoituksen rajoittua koskemaan vain kuluja, jotka eivät luonteeltaan liity liiketoimintaan, eli kuluja, joita verovelvolliselle on aiheutunut tavaroista ja palveluista, jotka eivät ole ehdottoman välttämättömiä liiketoiminnan harjoittamiseksi. Yhteisöjen tuomioistuin ei yhtynyt tähän komission puoltamaan suppeaan tulkintaan. Se katsoi, että kyseinen kuudennen direktiivin säännös "oikeuttaa jäsenvaltiot pitämään voimassa kansalliset säännökset, jotka rajoittavat arvonlisäveron vähennysoikeutta niiden kulkuneuvojen osalta, jotka muodostavat verovelvollisen elinkeinotoiminnan varsinaisen välineen".[21]

26. Yhteisöjen tuomioistuin on noudattanut samaa päättelyä asiassa Royscot ym.,[22] jossa oli edellä mainitun asian C-43/96, komissio vastaan Ranska tavoin kysymys siitä, ovatko kansalliset poikkeukset, joilla evätään arvonlisäveron vähennysoikeus auton oston osalta, yhteensoveltuvia yhteisön oikeuden kanssa. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että riidanalaisen standstill-lausekkeen sanamuodosta, "joka on selvä ja yksiselitteinen, ilmenee, että siinä sallittiin jäsenvaltioiden jättävän vähennysoikeuden ulkopuolelle myös puhtaasti liiketoimintaan liittyviä kustannuksia".[23] Jäsenvaltioille jätetty harkintavalta on näin

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

18 — Em. asia BP Soupergaz, tuomion 16 kohta.

19 — Em. asia BP Soupergaz, tuomion 18 kohta.

20 — Asia C-43/96, komissio v. Ranska, tuomio 18.6.1998 (Kok. 1998, s. I-3903).

21 — Edellä alaviitteessä 20 mainittu asia komissio v. Ranska, tuomion 18 kohta.

22 — Asia C-305/97, Royscot ym., tuomio 5.10.1999 (Kok. 1999, s. I-6671).

23 — Em. asia Royscot ym., tuomion 23 kohta.

ollen erityisen laaja; ainoa kansallisille viranomaisille asetettu rajoitus on se, etteivät ne saa "jättää — — vähennysoikeuden ulkopuolelle kaikkia tai lähes kaikkia tavaroita ja palveluja". [24]

27. Nyt analysoitavana olevaan tuomioon sisältyy myös toinen tärkeä näkökohta. Komissio väitti, että jäsenvaltio saattaa menettää oikeutensa pitää voimassa kuudennen direktiivin 17 artiklan standstill-lausekkeeseen perustuvat vähennysoikeuden rajoitukset, jos se jälkeenpäin muuttaa kansallista lainsäädäntöään siten, ettei kyseistä lauseketta voida enää soveltaa. [25] Yhteisöjen tuomioistuin ei vastannut tähän väitteeseen nimenomaisesti; sen asenteesta voidaan tehdä se vastakohtaispäätelmä, että yhteisöjen tuomioistuimen mukaan kansallisen lainsäädännön riidanalaisilla muutoksilla ei sen käsiteltävänä olleessa asiassa ollut loukattu standstill-lauseketta tai ettei ollut perusteltua, että jäsenvaltiot menettivät lausekkeesta johtuvat oikeutensa kansallisiin sääntöihin lausekkeen säätämisen jälkeen tehtyjen muutosten vuoksi. On joka tapauksessa todettava, ettei yhteisöjen tuomioistuin käsitellyt tyhjentävästi niitä seurauksia, joita kansallisen lainsäädännön myöhemmät muutokset aiheuttavat standstill-lausekkeen yhteydessä. [26]

28. Yhteisöjen tuomioistuimen kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan tulkinnan osalta omaksuma kanta on mahdollista ymmärtää vain, jos otetaan huomioon se,

24 — Em. asia Royscot ym., tuomion 24 kohta.

25 — Ks. edellä alaviitteessä 22 mainitussa asiassa Royscot ym. annetun tuomion 19 kohta, jossa todetaan seuraavaa: "Komissio on suullisessa käsittelyssä esittänyt, että asiassa C-43/96, komissio vastaan Ranska, 18.6.1998 annetusta tuomiosta (Kok. 1998, s. I-3903) seuraa, että Yhdistyneelle kuningaskunnalle oli todellakin aluksi annettu lupa pitää voimassa kyseiset vähennystä koskevat rajoitukset. Komission mukaan Yhdistynyt kuningaskunta oli kuitenkin menettänyt tämän oikeuden sen jälkeen, kun se oli muuttanut kansallista lainsäädäntöään, mikä loukkasi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdassa olevaa 'standstill-lauseketta'."

26 — On kuitenkin syytä viitata yhteisöjen tuomioistuimen kahteen muuhun tuomioon, jotka koskevat kuudenteen direktiiviin sisältyvien standstill-lausekkeiden tulkintaa. Asiassa C-74/91, komissio v. Saksa (tuomio 27.10.1992, Kok. 1992, s. I-5437) Saksan hallitus oli vedonnut kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdassa oleviin siirtymäsäännöksiin, joiden mukaan jäsenvaltiot voivat kuudenteen direktiiviin sisältyvistä yhteisön säännöksistä poiketen jatkaa tiettyjen liiketoimien vapauttamista arvonlisäverosta ja joiden piti Saksan hallituksen mukaan mahdollistaa se, että matkatoimistojen verotusta koskevaa kansallista lainsäädäntöä voitiin pitää yhteisön oikeuden mukaisena. Yhteisöjen tuomioistuin kuitenkin katsoi, että koska Saksa ei ollut pitänyt ennen kuudennen direktiivin voimaantuloa sovellettua yleistä arvonlisäverojärjestelmää voimassa matkatoimistojen suorittamien eri liiketoimien osalta vaan ottanut käyttöön erityisjärjestelmän, mitä Saksa ei kiistänyt, Saksa ei enää voinut vedota standstill-lausekkeeseen. Kyseisen tuomion mukaan on toisin sanoen mahdollista, että jäsenvaltio tietyissä tapauksissa menettää kuudenteen direktiiviin sisältyvän standstill-lausekkeen tarjoamat edut, jos se muuttaa alkuperäistä lainsäädäntöään eli sitä lainsäädäntöä, jonka hyväksi standstill-lauseke olisi voinut toimia.
Uudemmassa tuomiossa eli asiassa C-136/97, Norbury Developments, 29.4.1999 annetussa tuomiossa (Kok. 1999, s. I-2491), jossa oli samoin kysymys kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohdassa olevan standstill-lausekkeen tulkinnasta ja soveltamisesta, yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin tunnustanut, että jäsenvaltioilla on mahdollisuus säilyttää standstill-lausekkeesta aiheutuvat edut, jos ne ovat myöhemmällä toimella muuttaneet ennen kuudennen direktiivin säätämistä voimassa ollutta kansallista järjestelmäänsä ainoastaan osittain. Yhteisöjen tuomioistuin on jopa huomauttanut, että standstill-lausekkeen suppea tulkinta, jonka mukaan jäsenvaltio voisi kylläkin pitää voimassa ennen kuudennen direktiivin säätämistä voimassa olleen, lakiin perustuvan järjestelmän mutta ei rajoittaa sen ulottuvuutta tai kumota sitä edes osittain, haittaisi kuudennen direktiivin yhdenmukaista soveltamista (asia Norbury Developments, tuomion 20 kohta).
Edellä mainituista yhteisöjen tuomioistuimen tuomioista ilmenee, että jos jäsenvaltio on soveltanut kuudenteen direktiiviin sisältyvää standstill-lauseketta pysyttääkseen voimassa ennen kuudennen direktiivin voimaantuloa annetun lainsäädännön, se voi muuttaa tätä lainsäädäntöä tai rajoittaa sen soveltamista, mutta nämä muutokset eivät saa olla oikeusvarmuutta koskevan perustavanlaatuisen periaatteen vastaisia. Tällaisena ääritapauksena on pidettävä tapausta, jossa jäsenvaltio on selvästi syrjäyttänyt ennen kuudennen direktiivin voimaantuloa sovelletun lainsäädännön erityisesti laatimalla uudet säännökset ja vetoaa sen jälkeen standstill-lausekkeeseen siinä tarkoituksessa, että alun perin sovelletut säännökset otettaisiin taas käyttöön. Jos kuitenkin jätetään huomiotta tämä erityislaatuinen tapaus, on todettava, että jäsenvaltiot eivät väistämättä menetä niillä standstill-lausekkeen perusteella olevaa toimivaltaa pelkästään sen johdosta, että ne ovat muuttaneet tämän lausekkeen nojalla voimassa pidettyä kansallista järjestelmää.

etteivät jäsenvaltiot ja yhteisön toimielimet ole pystyneet pääsemään yksimielisyyteen siitä, mitkä kulut eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen.[27] Näihin kuudennen direktiivin riidanalaisten säännösten valmistelussa esiin tulleisiin vaikeuksiin ja neuvoston pitkään kestäneeseen passiivisuuteen, joka ilmenee siitä, ettei se ole kuudennessa direktiivissä säädetyn neljän vuoden määräajan päättymisen jälkeenkään toteuttanut tältä osin mitään toimenpiteitä,[28] on viitattu sekä yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa C-43/96, komissio vastaan Ranska antamassa tuomiossa ja julkisasiamiehen tässä asiassa esittämässä ratkaisuehdotuksessa[29] että julkisasiamiehen edellä mainitussa asiassa Royscot ym. esittämässä ratkaisuehdotuksessa.[30] Yhteisön lainsäätäjä, jolla on tältä osin toimivalta, ei ole pystynyt laatimaan sellaisia tarkoituksenmukaisia säännöksiä, jotka olisivat mahdollistaneet kuudennen direktiivin 17 artiklassa säädetyn standstill-lausekkeen kumoamisen, eikä yhteisöjen tuomioistuin voi asettua sen sijaan ja ehdottaa lausekkeen suppeaa tulkintaa.

B *Kuudennen direktiivin 27 artiklaa koskeva oikeuskäytäntö*

29. Seuraavaksi tarkastellaan kuudennen direktiivin 27 artiklasta tähän mennessä kertynyttä yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöä; tämän artiklan mukaan neuvosto voi antaa jäsenvaltioille luvan ottaa käyttöön direktiivistä poikkeavia kansallisia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi.

30. On ensinnäkin todettava, että asiassa komissio vastaan Belgia 10.4.1984 annetusta tuomiosta[31] ilmenee selvästi, että kansallisille viranomaisille annettu mahdollisuus pitää voimassa direktiivistä poikkeava lainsäädäntönsä tai antaa direktiivistä poikkeavaa uutta lainsäädäntöä koskee ainoastaan poikkeuksia, jotka ovat tarpeen nimenomaisesti esiin tuotujen 27 artiklan tavoitteiden toteuttamiseksi eli veronkannon yksinkertaistamiseksi sekä veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi. Yhteisöjen tuomioistuin on tässä tuomiossa todennut, että koska Belgian kuningaskunta ei ollut näyttänyt toteen, että autoverotusta koskevat riidanalaiset kansalliset toimenpiteet olivat tarpeen veropetos- ja veronkiertoriskin torjumiseksi, se ei ollut noudattanut yhteisön oikeuden mukaisia velvoitteitaan.

31. Seuraavaksi on todettava, että yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Direct Cosmetics I 13.2.1985 antamassaan tuomiossa[32] korostanut direktiivin 27 artiklassa tarkoitettujen poikkeusten poikkeuksellisuutta. Kansallista lainsäädäntöä, joka poikkeaa kuudennen direktiivin säännöistä direktiivin 27 artiklan 5 kohdan mukai-

27 — Ks. edellä 9 ja 10 kohta.

28 — Kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan ensimmäinen alakohta. Mielestäni tämän passiivisuuden vuoksi tätä toimielintä vastaan voitaisiin nostaa kanne EY 232 artiklan nojalla.

29 — Edellä alaviitteessä 20 mainittu asia komissio v. Ranska, tuomion 19 kohta ja julkisasiamies Jacobsin tässä asiassa esittämän ratkaisuehdotuksen 14—19 kohta.

30 — Julkisasiamies Léger'n edellä alaviitteessä 22 mainitussa asiassa Royscot ym. esittämän ratkaisuehdotuksen 74—77 kohta.

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

32 — Asia 5/84, Direct Cosmetics I, tuomio 13.2.1985 (Kok. 1985, s. 617).

sesti, ei voida tulkita laajasti. Tähän lainsäädäntöön myöhemmin tehdyt muutokset, joilla laajennetaan kuudennesta direktiivistä poikkeavien kansallisten säännösten soveltamisalaa, ovat yhteisön oikeuden mukaisia vain, jos neuvosto on hyväksynyt ne kuudennen direktiivin 27 artiklan 2 kohdan mukaisesti.

32. Yhdistetyissä asioissa Direct Cosmetics ja Laughtons Photographs [33] yhteisöjen tuomioistuinta pyydettiin tutkimaan, oliko neuvoston päätös, jossa annettiin lupa ottaa käyttöön kuudennesta direktiivistä poikkeavia kansallisia erityistoimenpiteitä, pätevä. Yhteisöjen tuomioistuin tarkasteli neuvoston lupapäätöksen lainmukaisuutta ottaen huomioon kuudennen direktiivin 27 artiklassa määritellyt arviointiperusteet, suhteellisuusperiaatteen ja kuudennen direktiivin perustavanlaatuiset periaatteet. Arvioituaan, että kyseisen jäsenvaltion komissiolle tekemässä ilmoituksessa, josta on säädetty kuudennen direktiivin 27 artiklan 2 kohdassa, viitattiin "riittävästi" niihin ongelmiin, joiden ratkaisemiseksi toimenpidettä oli pyydetty, ja että se sisälsi kaikki tavoitellun päämäärän toteamisen kannalta olennaiset tiedot, [34] yhteisöjen tuomioistuin katsoi lopulta, että neuvoston päätöksessä hyväksytyt toimenpiteet eivät olleet suhteettomia siihen tavoitteeseen nähden, johon niillä pyrittiin, [35] ottaen kuitenkin huomioon sen, että kyseiset toimenpiteet antoivat toimivaltaisille veroviranomaisille "vapauden käyttää kyseistä toimenpidettä sellaisissa tapauksissa, joissa sen soveltamista pidetään perusteltuna". [36]

33. Tämä oikeuskäytäntö oli taustalla myös edellä mainitussa asiassa BP Soupergaz annetussa tuomiossa, [37] jonka mukaan direktiivistä tehdyt kansalliset poikkeukset "ovat yhteisön oikeuden mukaisia ainoastaan, jos ne pysyvät 27 artiklan 1 kohdassa vahvistettujen tavoitteiden rajoissa ja jos niistä on ilmoitettu komissiolle ja neuvosto on hyväksynyt ne hiljaisesti tai nimenomaisesti kyseisen artiklan 1—4 kohdan mukaisesti". [38]

34. Lopuksi on todettava, että asiassa Skripalle [39] yhteisöjen tuomioistuinta pyydettiin määrittelemään, mikä on sellaisen luvan soveltamisala, jonka neuvosto oli kuudennen direktiivin 27 artiklan nojalla antanut Saksan liittotasavallalle, jotta tämä voisi ottaa käyttöön kuudennen direktiivin säännöksistä poikkeavan erityistoimenpiteen, joka koskee läheisten tai perheenjäsenten välillä vastikkeellisesti suoritettavien palvelujen verottamista. Yhteisöjen tuomioistuin on tuomiossaan todennut, että "veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi toteutettavia kansallisia poikkeavia toimenpiteitä on tulkittava suppeasti" ja että niillä voidaan poiketa kuudennen direktiivin yleisistä säännöistä "ainoastaan siltä osin kuin se on tämän tavoitteen saavuttamiseksi ehdottoman välttämätöntä". [40] Tutkiessaan, olivatko nämä edellytykset täyttyneet kyseisessä asiassa, yhteisöjen tuomioistuin kylläkin myönsi, että perheenjäsenten tai muutoin läheisten välillä voi olla olemassa vaara veropetoksesta tai veron kiertämisestä, mutta se totesi kuitenkin, että tällaista vaaraa ei ole, "jos objektiivisista tiedoista

33 — Yhdistetyt asiat 138/86 ja 139/86, Direct Cosmetics ja Laughtons Photographs, tuomio 12.7.1988 (Kok. 1988, s. 3937; Kok. Ep. IX, s. 545).

34 — Em. yhdistetyt asiat Direct Cosmetics ja Laughtons Photographs, tuomion 36 kohta.

35 — Em. yhdistetyt asiat Direct Cosmetics ja Laughtons Photographs, tuomion 48 kohta.

36 — Em. yhdistetyt asiat Direct Cosmetics ja Laughtons Photographs, tuomion 44 kohta.

37 — Mainittu edellä alaviitteessä 17.

38 — Em. asia BP Soupergaz, tuomion 22 kohta.

39 — Asia C-63/96, Skripalle, tuomio 29.5.1997 (Kok. 1997, s. I-2847).

40 — Em. asia Skripalle, tuomion 24 kohta.

ilmenee, että verovelvollinen on toiminut moitteettomasti". [41] Tästä syystä yhteisöjen tuomioistuin tulkitsi neuvoston Saksan liittotasavallalle antaman luvan soveltamisalaa suppeasti.

35. Edellä tarkastellusta oikeuskäytännöstä ilmenee, että yhteisöjen tuomioistuin on riidanalaisen kysymyksen osalta hahmotellut seuraavanlaiset suuntaviivat. Välivaiheessa eli muiden verollisten liiketoimien toteuttamista edeltävässä vaiheessa käytettyihin tavaroihin ja palveluihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen kuudennen direktiivin 17 artiklassa säädetyissä puitteissa on yhteisön arvonlisäverojärjestelmän tärkeä osa, joka liittyy suoraan veron neutraalisuutta koskevaan perustavanlaatuiseen periaatteeseen. Tästä yleissäännöstä tehtyjä poikkeuksia, jotka ovat seurauksia erityisesti kuudennen direktiivin 27 artiklassa säädetystä mahdollisuudesta ottaa käyttöön uusia poikkeuksia direktiivin yleisjärjestelmästä, on tämän vuoksi pääsääntöisesti tulkittava suppeasti. Jäsenvaltioille annetut mahdollisuudet säätää poikkeuksista sen perusteella, että niillä on kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa olevan standstill-lausekkeen mukaan toimivalta pysyttää voimassa ennen direktiivin voimaantuloa säädetyt poikkeukset arvonlisäveron vähentämisoikeudesta, ovat tämänhetkisen oikeuskäytännön mukaan kuitenkin erittäin laajat, koska ne koskevat kaikkia kuluja siitä riippumatta, liittyvätkö kulut luonteeltaan liiketoimintaan vai eivät; ainoa rajoitus, joka on asetettu tälle jäsenvaltioiden toimivallalle evätä arvonlisäveron vähennysoikeus, koskee sellaista ääritapausta, jossa jäsenvaltio on lopulta jättänyt lähestulkoon kaikki tavarat ja palvelut vähennysoikeusjärjestelmän ulkopuolelle.

V Neuvoston päätöksen 89/487/ETY kohde

36. Ennen kuin ryhdytään tarkastelemaan riidanalaisen päätöksen lainmukaisuutta, on välttämättä määritettävä, mikä on sen tarkka kohde. Ampafrancen mukaan neuvoston Ranskan tasavallalle myöntämä poikkeus kattaa kaikki majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskulut siitä riippumatta, kenen hyväksi verovelvollinen on maksanut kyseiset kulut. Ranskan hallitus sitä vastoin väittää, että kun otetaan huomioon, mihin asiayhteyteen riidanalainen päätös asettuu kansallisessa oikeusjärjestyksessä, se voi koskea ainoastaan yrityksen ulkopuolisten henkilöiden hyväksi suoritettuihin kuluihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämistä. Komissio näyttää yhtyvän tähän käsitykseen. Sanofi ja neuvosto eivät tarkastele tätä seikkaa huomautuksissaan.

A *Asianosaisten ja muiden osapuolten väitteet ja niiden perustelut*

37. Ampafrance tuo ensin esiin käsityksensä Ranskassa sovellettavasta vero-

41 — Em. asia Skripalle, tuomion 26 kohta.

oikeudesta. Ampafrancen mukaan edellä mainitulla vuoden 1967 asetuksella käyttöön otetussa alkuperäisessä järjestelmässä arvonlisäveron vähennysoikeus evättiin ainoastaan yrityksen johdon ja henkilökunnan yksityisluonteisten tarpeiden täyttämisestä aiheutuneiden kulujen osalta. Vuoden 1979 asetuksella arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoitus on ulotettu koskemaan kaikkia majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskuluja tekemättä mitään eroa sen osalta, ovatko kulut hyödyttäneet yrityksen johtoa ja henkilökuntaa vai ulkopuolisia henkilöitä. Vuoden 1979 asetuksessa ei myöskään tehdä mitään eroa kulujen välille sen mukaan, liittyvätkö ne luonteeltaan liiketoimintaan vai eivät. Ampafrance korostaa vielä, että Conseil d'État on asiassa Alitalia 3.2.1989 antamassaan tuomiossa pitänyt verovelvollisen ulkopuolisten henkilöiden hyväksi suorittamiin riidanalaisiin kuluihin sisältyneen arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämistä yhteisön oikeuden vastaisena. Tämänluonteisten, yrityksen johdon ja henkilökunnan hyväksi suoritettujen menojen osalta Ampafrance päättelee asiassa Alitalia annettua tuomiota edeltäneestä Conseil d'État'n oikeuskäytännöstä,[42] että näihin kuluihin sisältyvä arvonlisävero voitiin vuoden 1967 asetuksen mukaan vähentää, jos oli näytetty toteen, että kulut liittyivät luonteeltaan liiketoimintaan. Ampafrance päättelee Conseil d'État'n oikeuskäytännön perusteella, ettei missään vaiheessa ole kiistetty, että verovelvolliset saavat vähentää liiketoimintaansa välittömästi liittyviin kuluihin sisältyvän arvonlisäveron. Ampafrancen mukaan Ranskan viranomaiset ovat tästä syystä panneet vireille kuudennen direktiivin 27 artiklassa säädetyn menettelyn saadakseen neuvostolta luvan jättää arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle kaikki majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskulut siitä riippumatta, liittyvätkö ne luonteeltaan liiketoimintaan vai eivät.

38. Ampafrance vetoaa edellä esitettyyn tulkintaan, jota se ehdottaa Ranskassa vuodesta 1967 lähtien voimassa olleen verojärjestelmän osalta, tukeakseen väitettään, jonka mukaan nyt esillä olevassa asiassa riidanalainen päätös 89/487/ETY kattaa majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskulujen luokan kokonaisuudessaan eikä pelkästään niitä kuluja, joita verovelvolliset yritykset ovat suorittaneet ulkopuolisten henkilöiden hyväksi. Ampafrance väittää, että jos Ranskan hallitus olisi pitänyt vuoden 1967 asetuksen voimassa, sillä olisi kuudennen direktiivin 17 artiklan standstill-lausekkeen perusteella oikeus evätä arvonlisäveron vähennysoikeus ainoastaan yrityksen johdon ja henkilökunnan yksityisluonteisten tarpeiden täyttämiseksi aiheutuneiden kulujen osalta. Sitä, että Conseil d'État on edellä mainitussa asiassa Alitalia antamassaan tuomiossa todennut yhteisön oikeuden kanssa yhteensoveltumattomiksi ainoastaan ne vuoden 1979 asetuksen säännökset, jotka koskevat yrityksen ulkopuolisten henkilöiden hyväksi aiheutuneita kuluja, ei Ampafrancen mukaan voida tulkita osoitukseksi siitä, että sellainen edelleen voimassa oleva yleinen rajoitus, jolla evätään arvonlisäveron vähennysoikeus verovelvollisen yrityksen henkilökuntansa hyväksi suorittamien kulujen osalta ja josta on säädetty vuoden 1979 asetuksessa, kuuluisi kuudennen direktiivin 17 artiklassa säädetyn standstill-lausekkeen alaisuuteen ja että se siis olisi yhteisön oikeuden mukainen. Ampafrance katsoo joka tapauksessa, että vuoden 1967 asetus on kumottu vuoden 1979 asetuksella; näin ollen Ranskan tasavalta oli kuudennen direktiivin 27 artiklan mukaisen menette-

42 — Ampafrance viittaa erityisesti asiassa Chaussures Myris 9.7.1977 annettuun tuomioon ja asiassa SA Locafrance 13.2.1980 annettuun tuomioon.

lyn vireillepanoajankohtaan mennessä jo menettänyt mahdollisuutensa vedota standstill-lausekkeeseen. Ampafrancen mukaan tästä seuraa loogisesti, että neuvoston päätöksellään 89/487/ETY antama lupa saattoi koskea majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskuluja ainoastaan kokonaisuutena.

39. Sanofi on istunnossa omaksunut saman käsityksen. Se on väittänyt, että kyseinen päätös koski kaikkia majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskuluja siitä riippumatta, kuka niistä hyötyy.

40. Ranskan hallitus sitä vastoin väittää, että riidanalaisen neuvoston päätöksen kohde on selvästi suppeampi kuin mitä pääasioiden valittajat väittävät. Ranskan hallitus vetoaa tämän käsityksen tueksi Conseil d'État'n asiassa Alitalia antamaan tuomioon, josta se tekee sen vastakohtaispäätelmän, että arvonlisäveron vähennysoikeuden yleinen epääminen verovelvollisten yritysten johtonsa ja henkilökuntansa hyväksi suorittamien majoitus- ym. kulujen osalta, mistä on säädetty jo vuoden 1967 asetuksessa, kuului kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan standstill-lausekkeen alaisuuteen eikä se siten ollut yhteisön oikeuden vastaista. Asiassa Alitalia annetun tuomion jälkeen Ranskan tasavalta on yritysten ulkopuolisten henkilöiden hyväksi suorittamien kulujen verotuskohtelua koskevan erityisen ongelman ratkaisemiseksi päättänyt käyttää sille kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa annettua mahdollisuutta ja esittänyt komissiolle tätä koskevan pyynnön. Ranskan hallitus toteaa, että kun otetaan huomioon, missä yhteydessä pyyntö esitettiin yhteisön toimielimille, päätös 89/487/ETY merkitsee, että majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskuluihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuteen kohdistuvaa rajoitusta supistetaan niin, että vähennysoikeuden ulkopuolelle jäävät ainoastaan tapaukset, joissa verovelvolliset yritykset ovat suorittaneet näitä kuluja ulkopuolisten henkilöiden hyväksi.

41. Komissio täsmentää tältä osin, että poikkeus, joka on nyt esillä olevissa asioissa riidanalaisella päätöksellä 89/487/ETY tehty kuudennen direktiivin yleisistä säännöksistä, koskee kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohtaa eikä tämän artiklan 6 kohtaa, kuten kyseisessä päätöksessä on epähuomiossa todettu. Komission mukaan Ranskan viranomaisten pyyntö kuului kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan alaan ja se koski olemassa olevan kansallisen lainsäädännön muuttamista siten, että arvonlisäveron vähennysoikeuteen kohdistuvaa rajoitusta laajennetaan ainoastaan siltä osin kuin on kysymys kuluista, joita verovelvolliset yritykset ovat suorittaneet ulkopuolisten henkilöiden hyväksi. Komissio väittää, että tämä päätöksen 89/487/ETY suppea tulkinta perustuu Conseil d'État'n edellä mainitussa asiassa Alitalia antamaan tuomioon, jossa on katsottu, että arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoituksia koskevan kansallisen järjestelmän laajentaminen oli yhteisön oikeuden vastaista vain siltä osin kuin se koski ulkopuolisten henkilöiden hyväksi suoritettujen kulujen erityistä luokkaa.

42. Asianosaiset ja muut osapuolet ovat suullisessa käsittelyssä antaneet erityisen merkityksen sen määrittämiselle, mistä kuudennen direktiivin säännöksistä poikkeamiseen Ranskan tasavalta on pyytänyt lupaa, joka sille on myönnetty neuvoston

päätöksellä. Komissio on toistanut kantansa, jonka mukaan kysymys on 17 artiklan 2 kohdasta eikä 6 kohdasta, kuten päätöksen sanamuodossa on epähuomiossa todettu. Ranskan hallitus ja neuvosto ovat katsoneet, että kyseinen poikkeus on täysin lainmukainen ja että se joka tapauksessa koskee sekä kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohtaa että 6 kohtaa. Pääasioiden valittajat ovat korostaneet, että koska päätöksen sanamuodossa mainitaan kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohta, komissio ei voi väittää, että kysymys on pelkästä huolimattomuudesta. Pääasioiden valittajien mukaan päätös on pätemätön, koska siinä annetaan lupa poiketa 17 artiklan 6 kohdasta.

B *Kannanotto edellä esiin tuotuihin ongelmiin*

a) Kuudennen direktiivin säännökset, joista poikkeaminen on kyseisellä päätöksellä sallittu

43. Tarkastelen ensiksi sitä, koskeeko riidanalainen päätös kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohtaa vai 2 kohtaa vai molempia. Mielestäni ensin mainittua käsitystä ei voida hyväksyä. Voitaisiin ensinnäkin kysyä, mitä kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa säädettyyn standstill-lausekkeeseen tehtävien poikkeusten käyttöönottaminen tarkoittaa. Todennäköinen selitys on se, että kyseisellä päätöksellä annetaan Ranskan tasavallalle lupa laajentaa kyseisen standstill-lausekkeen soveltamisalaa ottamalla käyttöön arvonlisäveron vähennysoikeuteen kohdistuvia rajoituksia, jotka ylittävät rajoitukset, joista kansallisessa lainsäädännössä oli säädetty kuudennen direktiivin voimaantullessa. Tässä tapauksessa kysymys ei voi kuitenkaan olla standstill-lausekkeen kohteen laajentamisesta, koska Ranskassa ilmenneessä ongelmassa ei ole kysymys kuudetta direktiiviä edeltäneen lainsäädännön *voimassapitämisestä* vaan uusien, kuudennen direktiivin sisällön vastaisten kansallisten säännösten *käyttöönottamisesta*. Nämä kansalliset säännökset eivät ole kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa säädetyn standstill-lausekkeen vastaisia; kyseinen lauseke ei yksinkertaisesti koske niitä. Säännökset ovat kuitenkin 17 artiklan 2 kohdan vastaisia, ja tästä syystä oli välttämätöntä tehdä neuvostolle 27 artiklassa tarkoitettu lupahakemus. Tämän vuoksi on kuudennen direktiivin logiikan vastaista vedota sen 27 artiklaan sen osoittamiseksi, että on perusteltua ottaa käyttöön kansallisia poikkeuksia standstill-lausekkeesta. Kuudennen direktiivin 27 artiklassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus poiketa kuudennen direktiivin säännöksistä siten, että ne *ottavat käyttöön* uusia toimenpiteitä, eikä siten, että ne *pitävät voimassa* ennen direktiivin säätämistä voimassa olleita säännöksiä. Viimeksi mainitut säännökset kuuluvat 17 artiklan 6 kohdassa säädetyn standstill-lausekkeen soveltamisalaan, joten ei ole tarpeen, että neuvosto hyväksyy ne kuudennen direktiivin 27 artiklassa säädetyn menettelyn mukaisesti. Kyseessä olevassa neuvoston päätöksessä oleva viittaus 17 artiklan 6 kohtaan on siten selvästi virheellinen, ja

komissio on perustellusti todennut, että Ranskan tasavallan ehdottamat arvonlisäveron vähennysoikeuteen kohdistuvat rajoitukset kuuluvat väistämättä 17 artiklan 2 kohdan soveltamisalaan.

44. On siis pohdittava, tekeekö se, että kyseessä olevassa päätöksessä on viitattu virheellisesti 17 artiklan 6 kohtaan eikä 2 kohtaan, päätöksestä virheellisen ja siten pätemättömän, kuten pääasioiden valittajat väittävät, vai onko päätöksessä sellainen puutteellisuus, joka voidaan korjata, kuten komissio väittää. On tosiasia, että sen osalta, mistä kuudennen direktiivin säännöksistä on pyydetty lupaa poiketa, on koko päätöksen tekomenettelyn ajan tehty oikeudellinen virhe Ranskan hallituksen kuudennen direktiivin 27 artiklan mukaisessa pyynnössä, komission neuvostolle esittämässä ehdotuksessa (KOM(89) 346 lopullinen, 10.7.1989) ja neuvoston päätöksessä. Ranskan hallituksen pyyntö koski 17 artiklan 6 kohtaa, ja komission ehdotuksessa ja neuvoston päätöksessä mainitaan sama säännös. Voitaisiin siis väittää, että päätös ei ole lainmukainen, koska sen oikeudellinen kohde on väärä.

45. Katson kuitenkin, että tällainen ratkaisu olisi aivan liian ankara. Mielestäni sen vuoksi, että kyseisen yhteisön toimen hyväksymiseen johtaneeseen menettelyyn osallistuneet ovat määritelleet sovellettavat oikeudelliset säännöt virheellisesti, ei vielä ole perusteltua pitää tointa automaattisesti ja peruuttamattomasti virheellisenä. On päinvastoin tutkittava, onko nyt esillä olevissa asioissa noudatettu sovellettavia yhteisön oikeuden säännöksiä, oli niihin viitattu päätöksen tekstissä oikein tai väärin. On erityisesti esitettävä perustavanlaatuinen kysymys, voiko Ranskan tasavalta käyttää kuudennen direktiivin 27 artiklassa säädettyä menettelyä ottaakseen käyttöön kuudennen direktiivin säännösten vastaisia kansallisia säännöksiä, vaikka kyseinen jäsenvaltio ja kyseisen luvan antaneet yhteisön toimielimet ovat virheellisesti uskoneet, että kansalliset säännökset olivat kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan vastaisia eivätkä 17 artiklan 2 kohdan vastaisia. Riittää, kun täsmennetään, että ne arvonlisäveron vähennysoikeuteen kohdistuvat rajoitukset, joihin Ranskan tasavalta pyysi neuvoston lupaa, eivät varmasti olleet kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan vastaisia vaan 17 artiklan 2 kohdan vastaisia.

b) Riidanalaisella päätöksellä hyväksytyn, arvonlisäveron vähennysoikeuteen kohdistuvan rajoituksen ulottuvuus

46. On vielä ratkaistava, kattaako se majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskuluihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden epääminen, johon on annettu lupa riidanalaisella neuvoston päätöksellä, kaikki tällaiset kulut siitä riippumatta, kenen hyväksi kulut on suoritettu, vai koskeeko se vain ulkopuolisten hyväksi suoritettuja kuluja. Asiaa tarkastellessani pidän lähtökohtana kirjettä, jossa Ranskan tasavalta pyysi kuudennen direktiivin 27 artiklan soveltamista, jotta se

voisi ottaa käyttöön kuudennen direktiivin yleisistä säännöksistä poikkeavia kansallisia säännöksiä. Sekä Ranskan hallitus että komissio ovat viitanneet tähän kirjeeseen, ja niiden mielestä siitä ilmenee epäsuorasti, että Ranskan hallituksen neuvostolle osoittama pyyntö koski ainoastaan ulkopuolisten hyväksi suoritettuja majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskuluja.

47. Katson, että Ranskan viranomaisten päättely, sellaisena kuin se ilmenee niiden komissiolle 13.4.1989 osoittamasta kirjeestä, kärsii perustavanlaatuisesta ristiriidasta. Yhtäältä kirjeessä annetaan ymmärtää, että yritysten henkilökunnan ja johdon hyväksi suoritettujen riidanalaisten kulujen jättäminen arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle perustuu kansallisessa oikeudessa edellä mainittuun vuoden 1967 asetukseen, jonka kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan standstill-lauseke periaatteessa kattaa; siihen, että arvonlisäveron vähennysoikeus evätään niiden samanluonteisten menojen osalta, joita yritykset suorittavat ulkopuolisten henkilöiden hyväksi, ei etenkään Conseil d'État'n asiassa Alitalia antaman tuomion jälkeen sitä vastoin tahdo löytyä oikeudellista perustaa kuudetta direktiiviä edeltäneestä kansallisesta lainsäädännöstä. Toisaalta on todettava, että koska Ranskan tasavallan pyyntö, joka koski lupaa poiketa kuudennen direktiivin säännöksistä 27 artiklan nojalla, on muotoiltu niin, että sillä tarkoitetaan kaikkia majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskuluja siitä riippumatta, onko ne suoritettu yritysten johdon ja henkilökunnan vai ulkopuolisten hyväksi. Yhteenvetona voidaan todeta, että Ranskan hallituksen komissiolle osoittaman, edellä mainitun kirjeen sisällöstä ilmenee, että vaikka Ranskan tasavalta näytti katsovan, että arvonlisäveron vähennysoikeuden epääminen kuului standstill-lausekkeen soveltamisalaan ainakin yritysten johdon ja henkilökunnan hyväksi suoritettujen kulujen osalta, se kuitenkin pyysi, että 27 artiklaa sovellettaisiin kaikkeen kansalliseen lainsäädäntöön, joka koskee majoitus-, ravintolaym. kuluihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämistä, tekemättä eroa yhtäältä johdon tai henkilökunnan ja toisaalta ulkopuolisten henkilöiden välillä.

48. Päätöksestä 89/487/ETY on itsestään todettava, että sen soveltamisala on ilmaistu selvästi. Siinä evätään arvonlisäveron vähentämisoikeus kaikkien "majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskulujen" osalta siitä riippumatta, kenen hyväksi yritys ne suorittaa. Yhteisön lainsäätäjä on toisin sanoen hyväksynyt, että riidanalaisten kulujen osalta saadaan yleisesti poiketa yleisesti hyväksytyistä kuudennen direktiivin 17 artiklan säännöksistä.

49. On kysyttävä, kattaako — kuten Ranskan tasavalta ja komissio väittävät, viimeksi mainittu tosin vain epäsuorasti — nyt tarkasteltavana oleva neuvoston päätös

oikein tulkittuna ainoastaan tapaukset, joissa vähennysoikeus on evätty ulkopuolisten hyväksi suoritettuihin kuluihin sisältyvän arvonlisäveron osalta, mutta ei tapauksia, joissa vähennysoikeus on evätty yrityksen johtajien ja henkilökunnan hyväksi suoritettuihin kuluihin sisältyvän arvonlisäveron osalta, kun otetaan huomioon, että viimeksi mainitusta kulujen luokasta on jo säädetty kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa olevan standstill-lausekkeen soveltamisalaan kuuluvissa kansallisissa säännöksissä. En voi yhtyä juuri edellä kuvailtuun ratkaisuun. Tämä ratkaisu tarkoittaisi, että tunnustettaisiin mahdolliseksi, että yhteisön toimielinten toimen sisältöä voidaan tulkita kansallisen lainsäädännön valossa ja lisäksi toimen sanamuodon vastaisesti. Päätöksen 89/487/ETY sanamuoto ei nimittäin jätä mitään epäilystä sen käsitteellisestä ulottuvuudesta; siinä annetaan Ranskan tasavallalle mahdollisuus sulkea arvonlisäveron vähennysmahdollisuuden ulkopuolelle kaikki majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskulut siitä riippumatta, kenen hyväksi kulut on suoritettu, ja siitä riippumatta, kuinka kaukainen tai läheinen yhteys niillä on verovelvollisen liiketoimintaan. Käsitys, jonka mukaan kyseessä olevaa päätöstä ei selvyydestään huolimatta voida soveltaa kaikkiin sen määräyksissä kuvailtuihin tapauksiin vaan ainostaan joihinkin niistä, kun otetaan huomioon aikaisemmin voimassa ollut lainsäädäntö, on ensinnäkin ristiriidassa itse yhteisön oikeusjärjestyksen perusteiden kanssa, koska se asettaa yhteisön säännöksen tulkinnan riippumaan kansallisen lainsäädännön tosiseikoista ja erityispiirteistä. Käsitys on lisäksi ristiriidassa oikeusvarmuuden perustavanlaatuisen periaatteen kanssa, koska sen mukaan sääntöä voidaan tulkita sanamuotonsa vastaisesti, jolloin oikeussubjekteja johdetaan harhaan sen soveltamisalan osalta. On joka tapauksessa todettava, että yleisen nemo auditur propriam turpitudinem allegans -oikeusperiaatteen mukaan Ranskan tasavalta ei voi vaatia, että päätöstä 89/487/ETY olisi tulkittava lainvastaisesti.

50. Lopuksi on todettava, että Ranskan kansallisen oikeuden tilanne, johon Ranskan tasavalta on vedonnut, on kaikkea muuta kuin selvä. Conseil d'État'n (edellä mainitussa) asiassa Alitalia antama tuomio sisältää pelkästään — kumoamiselle alttiita — toteamuksia, joiden mukaan riidanalaisiin, yrityksen henkilökunnan ja johdon hyväksi suoritettuihin kuluihin sisältyvän arvonlisäveron jättäminen vähennysoikeuden ulkopuolelle, mistä on säädetty vuoden 1979 asetuksessa, kuului standstill-lausekkeen soveltamisalaan aikaisemman asetuksen eli vuoden 1967 asetuksen kautta. Ei myöskään ole selvää, onko se päätöksen 89/487/ETY osa, jossa annetaan lupa sulkea "majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskulut" arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle, käsitteelliseltä sisällöltään identtinen vuoden 1967 asetuksen 7 ja 11 §:n kanssa, joissa säädettiin yhtäältä, että "yritysjohtajien ja yrityksen henkilökunnan asumisesta tai majoituksesta aiheutuviin kuluihin sisältyvä vero ei ole vähennyskelpoinen", ja toisaalta että, "sellaisiin kuluihin sisältyvä vero, joita on aiheutunut yritysjohtajien ja yrityksen henkilökunnan henkilökohtaisten tarpeiden täyttämisestä, sekä erityisesti vastaanotto-, ravintola- ja viihdytyskuluihin sisältyvä vero ei ole vähennyskelpoinen". Jos jätetään huomiotta sanamuodon erilaisuus, on kysyttävä, kielletäänkö vuoden 1967 asetuksen säännöksillä kyseisiin kuluihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen silloinkin,

kun kulut liittyvät luonteeltaan liiketoimintaan.[43] Jos tähän vastataan kieltävästi[44] eli jos katsotaan, että liiketoimintaan liittyviin kuluihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen on mahdollista, vaikka huomioon otettaisiin vuoden 1967 asetus, viimeksi mainitun asetuksen soveltamisala supistuu päätöksen 89/487/ETY soveltamisalaa pienemmäksi, koska asetuksessa ei yleisesti evätä vähennysoikeutta näihin kuluihin sisältyvän arvonlisäveron osalta. Kansallisen lainsäädännön ja erityisesti vuoden 1967 asetuksen ulottuvuuden arvioiminen ei luonnollisestikaan kuulu yhteisöjen tuomioistuimen vaan kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan. Päättelyni perustana olevaan lähtökohtaan palaten totean kuitenkin, että olisi vastoin yhteisön oikeuden keskeistä sisältöä, jos kansalliselle tuomioistuimelle annettaisiin toimivalta, jonka perusteella se voisi määrittää yhteisön toimen sisällön kansallisen lainsäädäntönsä tulkinnan *kautta*.

51. Edellä esitetyn perusteella ei mielestäni ole oikein, että päätöksen 89/487/ETY merkityssisältöä yritetään korjata Ranskan oikeuden *välityksellä* ja että tämän päätöksen sisältö muotoillaan uudelleen väittämällä, että siinä annettu lupa, jonka perusteella Ranskan tasavalta saa jättää eräitä kuluja arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle, koskee vain tapauksia, joissa kulut on suoritettu verovelvollisen yrityksen ulkopuolisten henkilöiden hyväksi, mutta ei tapauksia, joissa kulut koskevat yrityksen johtoa ja henkilökuntaa. Katson siis, että riidanalainen päätös kattaa molemmat edellä mainitut kulujen luokat, kuten sen sanamuoto selvästi osoittaa. Sen määrittäminen, mitä verojärjestelmää Ranskassa sovelletaan, jos päätös 89/487/ETY lopulta todetaan yhteisön oikeuden vastaiseksi, on eri asia. Tähän kysymykseen palataan myöhemmin siltä osin kuin se koskee kuudennen direktiivin soveltamista, jos nyt tarkasteltavana olevan neuvoston päätöksen lainmukaisuutta tutkittuani katson, ettei päätös ole pätevä.

VI Päätöksen 89/487/ETY lainmukaisuus

A *Asianosaisten ja muiden osapuolten väitteet ja niiden perustelut*

a) Ampafrance

52. Ampafrance väittää yhtäältä, että riidanalainen päätös on niiden tavoitteiden vastainen, joihin kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdalla pyritään, ja toisaalta, ettei päätös täytä suhteellisuusperiaatteen asettamia vaatimuksia.

53. Ampafrancen mukaan 27 artiklalla pyritään pelkästään veronkannon yksin-

43 — Ks. edellä Ampafrancen tältä osin esittämät väitteet ja perustelut sekä Conseil d'Etat'n oikeuskäytäntö, johon Ampafrance viittaa (edellä 37 kohta).

44 — Tämä ratkaisu saa tukea myös asetuksen 1967 sanamuotoon perustuvasta tulkinnasta, sillä asetuksesta näyttää ilmenevän, että vaikka yritysten johdon ja henkilökunnan asumisesta aiheutuvat kulut on kokonaisuudessaan jätetty arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle, muut liitännäiset kulut (ravitsemus-, viihdytys- ym. kulut) on jätetty vähennysoikeuden ulkopuolelle vain, jos ne liittyvät työntekijöiden "henkilökohtaisiin tarpeisiin".

kertaistamiseen ja tietyntyyppisten veronpetosten ja veron kiertämisen estämiseen. Ranskan hallitus on pyynnössään viitannut jälkimmäiseen tavoitteeseen, eli se on todennut haluavansa torjua tietyntyyppiset veropetos- ja veronkiertotilanteet. Neuvosto puolestaan ei yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan [45] voinut antaa lupaa sellaisten kansallisten poikkeusten käyttöönottamiseen, joilla pyritään muihin kuin niihin tavoitteisiin, jotka on tyhjentävästi lueteltu riidanalaisessa kuudennen direktiivin säännöksessä. Ampafrancen mukaan nyt kyseessä oleva arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoittaminen ei kuitenkaan perustu haluun sanktioida tietyntyyppiset veropetos- ja veronkiertotilanteet vaan "olettamaan", että kyseisten kulujen "sekaluonteisuus" (eli se, että ne ovat luonteeltaan osittain yksityisiä ja osittain liiketoiminnan kuluja) aiheuttaa veropetos- ja veronkiertoriskin. Ranskan viranomaiset eivät näin ollen pyrkineet torjumaan kuudennessa direktiivissä tyhjentävästi lueteltuja riskejä vaan ottamaan käyttöön järjestelmän, joka mahdollistaa, ettei niiden enää tarvitse valvoa, liittyvätkö tietyt kulut luonteeltaan liiketoimintaan. Ampafrance korostaa lisäksi, että luonteeltaan liiketoimintaan liittyvät vastaanottokulut voidaan Ranskassa vähentää yhtiöverotuksessa verotettavasta tulosta yleisen verolain 39.1.1 §:n nojalla, jos on osoitettu, että kulut ovat syntyneet yrityksen edun nimissä. Ampafrancen mukaan tämä toteamus riittää näyttämään toteen, ettei vastaanottokulujen vähentämiseen liity todellista veropetos- ja veronkiertoriskiä. Lisäksi Ampafrance uskoo, että päätöstä 89/487/ETY tehtäessä on noudatettu menettelytapaa, joka merkitsee kuudennen direktiivin 27 artiklan mukaisen menettelyn väärinkäyttöä; Ampafrancen mukaan päätöksellä ensinnäkin pyritään ottamaan käyttöön sellainen arvonlisäveron vähennysoikeuteen kohdistuva lisärajoitus, jota on kuudetta direktiiviä annettaessa ensin ehdotettu mutta joka on sitten hylätty; toiseksi Ampafrance toteaa, että päätöksellä pyritään epäsuorasti välttämään ne seuraukset, joita kansallisessa oikeusjärjestyksessä aiheutuu Conseil d'État'n (edellä mainitussa) asiassa Alitalia antamasta tuomiosta, [46] jolla on kumottu eräät vuoden 1979 asetuksen säännökset.

54. Suhteellisuusperiaatteen osalta Ampafrance katsoo, että päätöksen 89/487/ETY riidanalaisilla määräyksillä otetaan käyttöön yleinen ja järjestelmällinen arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoitus, joka ei edellytä todellisen veropetos- ja veronkiertoriskin toteen näyttämistä. Kyseiset määräykset ovat suhteettomia tavoiteltuun päämäärään nähden, koska niillä luodaan kumoamaton olettama, jonka perusteella arvonlisäveron vähennysoikeus voidaan evätä, vaikka olisi näytetty toteen, että veron kantamiseen ei kohdistu mitään riskiä. Ampafrancen mukaan Ranskan oikeus sisältää myös muita keinoja, joiden avulla veroviranomaiset voivat tehokkaasti torjua veropetos- ja veronkierto-ongelmaa. Esimerkiksi yleisen verolain liitteessä II olevan 230 §:n 1 momentissa säädetään, että verovelvollisten itselleen hankkimiin tavaroihin tai palveluihin sisältyvä arvonlisävero saadaan vähentää vain, jos nämä tavarat ja palvelut ovat "tarpeellisia" liiketoiminnassa. Jos tätä sääntöä sovellettaisiin ankarasti, se riittäisi varmistamaan verolainsäädännön noudattamisen ja mahdollistamaan tehokkaat verotarkastukset. Ampafrance on huomauttanut, että Ranskan oikeusjärjestelmässä on olemassa tällaisia kuluja varten tehokas valvonta-

45 — Ks. edellä alaviitteessä 39 mainittu asia Skripalle, tuomion 30 kohta.

46 — Ks. edellä 14 kohta.

järjestelmä, jossa edellytetään yksityiskohtaisen selvityksen antamista yleisistä kuluista, joka liitetään viranomaisille toimitettavaan vuosittaiseen tuloslaskelmaan. Ampafrance päättelee edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Belgia annetusta tuomiosta,[47] että veropetos- ja veronkiertoriskin estämiseen tähtäävät kansalliset toimenpiteet saavat poiketa kuudennen direktiivin yleisjärjestelmästä vain siinä määrin, kuin se on ehdottoman välttämätöntä tämän tavoitteen saavuttamiseksi. Koska on olemassa toimenpiteitä, jotka ovat verovelvollisten kannalta vähemmän pakottavia kuin vähennysoikeuden yleinen ja järjestelmällinen poissulkeminen riidanalaisiin kuluihin sisältyvän arvonlisäveron osalta, vähennysoikeuden poissulkeminen on yhteisön oikeuden vastaista.

55. Yhteenvetona voidaan todeta, että Ampafrancen mukaan riidanalainen neuvoston päätös ei vastaa suhteellisuusperiaatteen asettamia vaatimuksia, sillä siitä huolimatta, että Ranskassa on käytössä vähemmän pakottavia keinoja tämäntyyppisten tilanteiden hoitamiseksi, päätöksessä otetaan yleisesti ja ehdottomasti käyttöön kumoamaton olettama, jonka mukaan veropetos- ja veronkiertoriskin katsotaan olevan olemassa ilman, että veroviranomaisten tarvitsisi näyttää sitä toteen, ja ilman, että verovelvollinen voisi esittää vastakkaista näyttöä.

b) Sanofi

56. Sanofi tukeutuu huomautuksissaan vastaavanlaisiin perusteluihin; se selvittää ensin, miksi yhteisön toimielinten toimen pätevyyttä koskeva ennakkoratkaisukysymys voidaan ottaa tutkittavaksi, ja keskittyy sen jälkeen tarkastelemaan suhteellisuutta koskevaa ongelmaa. Sanofi väittää, että päätös 89/487/ETY ei vastaa suhteellisuusperiaatteen asettamia vaatimuksia, koska päätöksellä tavoiteltu päämäärä voitaisiin saavuttaa muillakin keinoilla, jotka eivät olisi yhtä paljon ristiriidassa kuudennen direktiivin tavoitteiden kanssa. Sanofi katsoo lisäksi, että vireillä oleva asia muistuttaa jossain määrin tapausta, joka johti asiassa komissio vastaan Belgia annettuun tuomioon,[48] jossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että kansalliset säännökset, jotka poikkesivat kuudennen direktiivin säännöistä kokonaisvaltaisesti ja järjestelmällisesti, olivat suhteettomia tavoiteltuun päämäärään nähden. Sanofin huomautusten mukaan riidanalaisen päätöksen perustelut ovat lisäksi hyvin niukat, eikä niissä selitetä, mistä syystä Ranskan tasavallan ehdottama poikkeus piti hyväksyä. Koska päätöksen perusteluissa on aukkoja, tuomioistuin ei voi valvoa, onko päätös oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään, joten päätös on pätemätön.

57. Myös Sanofi viittaa lisäksi yhtiöveroa koskeviin Ranskan säännöksiin ja huomauttaa, että majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskulut saadaan vähentää verotettavasta tulosta; erityisesti yhtiöverotuksen yhteydessä Ranskan lainsäätäjä ei toisin sanoen ole katsonut, että riidanalaisten kulujen vähentämismahdollisuus johtaisi automaattisesti veropetoksiin tai veronkiertoon. Veropetosta ja veronkiertoa

47 — Mainittu edella alaviitteessä 31.

48 — Mainittu edellä alaviitteessä 31.

koskevan kumoamattoman olettaman käyttöönottaminen on näin ollen suhteeton toimenpide verotuksen lainmukaisuuden suojaamiseksi, koska verotuksen lainmukaisuus voitaisiin taata valvomalla riidanalaisia kuluja tehokkaasti ja tapauskohtaisesti. Sanofi katsoo, että tällaisesta tehokkaan valvonnan muodosta säädetään yleisen verolain II osastossa olevassa 230 §:ssä, jonka mukaan mitään sellaisia kuluja, joita ei ole suoritettu yrityksen "edun nimissä", ei voida vähentää arvonlisäverotuksessa.

58. Sanofi on esittänyt vielä kaksi väitettä; se viittaa ensinnäkin siihen, että useiden jäsenvaltioiden kansallisen oikeuden mukaan riidanalaiset kulut ovat vähennyskelpoisia; sen vuoksi Sanofi ei voi ymmärtää niitä veropetosten ja veronkierron valvontaa koskevia vaikeuksia, joihin Ranskan hallitus on viitannut ja joiden olemassaolon neuvosto on tunnustanut. Toiseksi Sanofi huomauttaa, että riidanalainen poikkeus, jonka käyttöön ottamiseen Ranskan tasavallalle on annettu lupa päätöksellä 89/487/ETY, on väliaikainen; koska neuvosto ei ole pystynyt toteuttamaan kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettuja toimia, väliaikaisesta tilanteesta on tullut pysyvä, joten poikkeuksesta on väistämättä tullut suhteeton sillä tavoiteltuun päämäärään nähden. Edellä esitetyn perusteella Sanofi ehdottaa, että yhteisöjen tuomioistuin toteaisi päätöksen 89/487/ETY pätemättömäksi.

c) Ranskan hallitus

59. Ranskan hallitus muistuttaa ensinnäkin, että arvonlisäverojärjestelmän perustavoitteena on lopullisen kulutuksen verottaminen eikä muun verollisen liiketoiminnan yhteydessä tapahtuneen välivaiheen kulutuksen verottaminen.[49] Eräiden kululuokkien osalta ei kuitenkaan ole aina helppoa määrittää, onko kulut suoritettu liiketoiminnan tarpeiden vai yksityisten tarpeiden tyydyttämiseksi, minkä perusteella ratkaistaan, onko kysymys lopullisesta vai välivaiheen kulutuksesta. Ranskan hallituksen mukaan tämä vaikeus mahdollistaa verovelvollisten veropetokset ja veronkierron, kuten komissio on korostanut kuudetta ja kahdettatoista direktiiviä koskevissa ehdotuksissaan.[50] Juuri tästä samasta syystä kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa on säädetty mahdollisuudesta ottaa käyttöön direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä, joilla pyritään veropetos- ja veronkiertoriskin estämiseen. Näin ollen Ranskan hallitus katsoo, että riidanalainen päätös 89/487/ETY on täysin sopusoinnussa kuudennen direktiivin 27 artiklassa määritellyn tavoitteen kanssa, kun otetaan huomioon yhtäältä se vaara, että lopullinen kulutus jää verottamatta erityisesti majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskulujen osalta, ja toisaalta se, kuinka vaikeaa on erotella liiketoiminnan kulut ja yksityisluonteiset kulut.

49 — Ranskan hallitus viittaa asiassa C-165/88, ORO Amsterdam Beheer, 5.12.1989 annettuun tuomioon (Kok. 1989, s. 4081, 20 kohta).

50 — Ks. edellä 9 ja 10 kohta.

60. Ranskan hallitus muistuttaa lisäksi, että samoista syistä useimmat jäsenvaltiot soveltavat samanlaisia toimenpiteitä. Omasta tapauksestaan Ranskan hallitus toteaa, että Conseil d'État'n (edellä mainitussa) asiassa Alitalia antama tuomio [51] on luonut suuren riskin, että yritykset syyllistyvät veropetoksiin tai veronkiertoon, ja vaikeuttanut riidanalaisten kulujen käyttötarkoituksen valvontaa, koska se on yllyttänyt yrityksiä maksamaan yritysten ulkopuolisten henkilöiden hyväksi aina vain suurempia kuluja.

61. Suhteellisuusperiaatteesta Ranskan hallitus toteaa, että päätös 89/487/ETY vastaa tämän periaatteen asettamia vaatimuksia, sellaisina kuin näitä vaatimuksia on kuvailtu yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä. Ranskan hallitus muistuttaa erityisesti kannasta, jonka yhteisöjen tuomioistuin omaksui yhdistetyissä asioissa Molenheide ym. 18.12.1997 antamassaan tuomiossa, [52] jossa se katsoi, että " — — jäsenvaltioiden on suhteellisuusperiaatteen mukaisesti turvauduttava sellaisiin keinoihin, jotka samalla, kun niiden avulla voidaan tehokkaasti saavuttaa kansallisella lainsäädännöllä tavoiteltu päämäärä, kuitenkin haittaavat mahdollisimman vähän kyseisellä yhteisön lainsäädännöllä tavoiteltujen päämäärien saavuttamista ja siinä asetettujen periaatteiden noudattamista". Ranskan hallitus väittää, että majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskuluihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden poistaminen, josta on määrätty päätöksessä 89/487/ETY, koskee vain tapauksia, joissa on todellinen veropetos- tai veronkiertoriski ja joissa on mahdoton määritellä, liittyvätkö kulut liiketoimintaan vai ovatko ne yksityisluonteisia; päätöksen 1 artiklan 2 kohdassa sitä vastoin luetellaan ne tapaukset, joissa arvonlisäveron vähentäminen on mahdollista sen vuoksi, että kulut ovat luonteeltaan liiketoimintaan liittyviä.

62. Ranskan hallituksen mukaan nyt kyseessä oleva arvonlisäveron vähennysoikeuteen kohdistuva rajoitus on tarpeen, koska ei ole muita riittävän hyviä keinoja riidanalaisten kulujen luonteen varmistamiseksi. Esimerkiksi yrityksen nimissä lähetettyjen laskujen perusteella ei voida päätellä, kenen hyväksi kulut on suoritettu. Sillä, että kyseisten määrien vähennyskelpoisuus tunnustettaisiin yritysten itsensä esittämien tietojen perusteella, olisi se epätoivottu seuraus, että kyseisten kulujen todenperäisyyttä koskevien oikeudenkäyntien ja muiden menettelyjen määrä lisääntyisi.

63. Ranskan hallitus katsoo myös, ettei nyt esillä olevissa asioissa kyseessä olevan tilanteen ja Ranskassa yhtiöverotuksen osalta voimassa olevan järjestelmän vertailulla ole merkitystä, koska yhtiövero ja arvonlisävero eroavat toisistaan perustavanlaatuisesti. Arvonlisävero on lopulliseen kulutukseen kohdistuva vero, ja se perustuu veron neutraalisuuden takaavaan mekanismiin; arvonlisävero saadaan vähentää ainoastaan verollisia liiketoimia varten suoritettujen kulujen osalta. Yhtiövero ja tulovero sitä vastoin kohdistuvat nettotuloon tai -voittoon eli bruttomääriin, joista vähennetään kyseisen tulon tai voiton hankkimiseksi tarpeelliset kulut. Lisäksi Ranskan hallitus pitää mielivaltaisena ratkaisua, joka sallisi riidanalaisiin majoitus-,

51 — Ks. edellä 14 kohta.

52 — Yhdistetyt asiat C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, Molenheide ym., tuomio 18.12.1997 (Kok. 1997, s. I-7281, 46 kohta).

ravintola-, vastaanotto- ym. kuluihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisen tiettyyn määrään saakka. Ranskan hallitus korostaa joka tapauksessa, että komissio ja neuvosto ovat tutkineet perusteellisesti, että päätös 89/487/ETY on oikeassa suhteessa sillä tavoiteltuun päämäärään, ja tämä tutkimus on täysin oikeuskäytännössä asetettujen vaatimusten mukainen.

64. Ranskan hallitus on suullisessa käsittelyssä pyytänyt, että jos yhteisöjen tuomioistuin lopulta katsoo, että neuvoston päätös on pätemätön, se rajoittaisi tuomionsa oikeusvaikutuksia toteamalla päätöksen pätemättömäksi tuomion antamisesta lähtien; Ranskan hallitus perustelee pyyntöään tarpeella suojata Ranskan viranomaisten perusteltua luottamusta päätöksen pätevyyteen.

d) Komissio

65. Komissio on ensin viitannut yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöön, joka koskee suhteellisuusperiaatteen soveltamista erityisesti kuudennen direktiivin 27 artiklan yhteydessä, ja päätellyt tästä oikeuskäytännöstä, että arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoittaminen on yhteisön oikeuden vastaista ensinnäkin siinä tapauksessa, että on objektiivisesti näytetty toteen, että verovelvollinen ei ole syyllistynyt mihinkään veropetokseen tai veronkiertoon, ja toiseksi siinä tapauksessa, että käyttöön otetut rajoitukset ylittävät sen, mikä on ehdottoman välttämätöntä veropetos- ja veronkiertoriskin torjumiseksi. Päätöksessä 89/487/ETY mainittujen kulujen erityisluonteisuudesta komissio toteaa, että kuudennessa direktiivissä on arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle jätetty joka tapauksessa kulut, jotka "eivät luonteeltaan ole liiketoimintaan liittyviä, kuten ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset".[53] Komissio viittaa lisäksi kuudetta direktiiviä koskeneeseen ehdotukseensa, jossa se oli todennut, että on vaikeaa — ellei peräti mahdotonta — jakaa kyseisiä kuluja liiketoimintaan liittyvään osaan ja yksityisluonteiseen osaan.

66. Komissio päättelee edellä esitettyjen huomautusten perusteella, että se on aiheellisesti hyväksynyt Ranskan hallituksen perustelun, jonka mukaan tässä tapauksessa on suuri riski arvonlisäveroa koskevien sääntöjen kiertämisestä; on vaarana, että yritykset maksavat lahjoista tai muista luontoissuorituksista aiheutuvia kuluja, joita ei yritysten toimintaan liittymättöminä pitäisi vähentää arvonlisäverotuksessa ilman, että eroteltaisiin, missä määrin nämä kulut koskevat yhtäältä yrityksen johtoa ja henkilökuntaa ja toisaalta ulkopuolisia. Komissio toteaa lisäksi, että Ranskan viranomaiset ovat itse määritelleet, missä tapauksissa ei ole olemassa mitään veropetos- tai veronkiertoriskiä, ja jättäneet nämä tapaukset arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevan rajoituksen ulkopuolelle; nämä tapaukset on lueteltu päätöksen 89/487/ETY 1 artiklan 2 kohdassa.

67. Komissio toteaa vielä, että riidanalaisella päätöksellä sallittu väliaikainen

53 — Kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan ensimmäinen alakohta.

poikkeus koskee todellisuudessa tapauksia, joissa on olemassa huomattava veropetos- tai veronkiertoriski. Päätöksen perustelujen lyhytsanaisuudesta huolimatta komissio katsoo, että riski on riittävässä määrin näytetty toteen. Komissio viittaa erityisesti tiettyihin Ranskan kulttuurin erityispiirteisiin, sillä Ranskassa tietyistä liiketoimista päätetään aterioinnin loppupuolella "päärynän ja juuston välissä", mikä selittää, miksi toiset jäsenvaltiot, joissa käytäntö on tältä osin hyvin erilainen, eivät ole säätäneet vastaavista rajoituksista. Komissio huomauttaa lisäksi, että neuvoston sallimalla riidanalaisella kiellolla on se etu, että se on sekä taloudellisten toimijoiden että veroviranomaisten kannalta selvä, yksinkertainen ja oikeusvarmuuden vaatimukset täyttävä. Komissio toteaa siten, että päätöksessä 89/487/ETY tarkoitetut toimenpiteet ovat perusteltuja ja täyttävät kaikki suhteellisuusperiaatteen asettamat vaatimukset eli ne ovat tarpeellisia, tarkoituksenmukaisia ja oikein suhteutettuja ilmaisun varsinaisessa merkityksessä.

68. Komissio katsoo kuitenkin, että kun kansalliset viranomaiset joutuvat soveltamaan päätöksellä 89/487/ETY hyväksyttyä yleistä ja abstraktia toimenpidettä, niiden on valvottava verotustilanteita tapauskohtaisesti, jotta pystyttäisiin erottamaan tapaukset, joissa on todellinen veropetos- tai veronkiertoriski, tapauksista, joissa on mahdollista näyttää objektiivisesti toteen, että tietyt majoitus-, ravintola- ja vastaanotto- ja viihdytyskulut ovat luonteeltaan liiketoimintaan liittyviä ja että arvonlisäveron vähentämisoikeuden on koskettava niitä.

e) Neuvosto

69. Neuvosto väittää huomautuksissaan, että päätös 89/487/ETY on pätevä. Sen mielestä päätös on perusteltu, koska on vaikeaa — ellei peräti mahdotonta — valvoa tehokkaasti riidanalaisten kulujen luonnetta (eli liittyvätkö ne liiketoimintaan vai ovatko ne yksityisluonteisia). Lisäksi neuvoston mukaan se, että yhteisön lainsäätäjä on noudattanut suhteellisuusperiaatetta, ilmenee siitä, että päätöksen 89/487/ETY 1 artiklan 2 kohdassa määrätään tapauksista, joissa riidanalaisiin kuluihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen on mahdollista, jos on objektiivisesti näytetty toteen, että ne liittyvät yrityksen liiketoimintaan. Neuvosto korostaa vielä, että kuudennen direktiivin säännösten mukaan ainoastaan luonteeltaan liiketoimintaan liittyviin kuluihin sisältyvä arvonlisävero on vähennyskelpoinen, joten "ylellisyyskustannuksiksi" luokiteltaviin kuluihin sisältyvä arvonlisävero jää vähennysoikeuden ulkopuolelle. Neuvosto katsoo myös, että päätös 89/487/ETY on perusteltu riippumatta siitä, onko todettu, että verovelvollinen aikoo tehdä veropetoksen tai kiertää veroja, tai onko verovelvollinen syyllistynyt veropetokseen tai veronkiertoon. Jo se seikka, että kyseiset kulut ovat luonteeltaan sellaisia, että niitä voidaan käyttää veropetoksen tai veronkierron keinona, jota veroviranomaisten on vaikea valvoa, riittää tekemään riidanalaisista määräyksistä perusteltuja. Ei ole varmaa, että jonkin muun menetelmän, kuten vähennyksille asetetun kiinteän rajan, käyttäminen ongelman poistamiseen vastaisi paremmin direktiivin tavoitetta, joka on välivaiheen liiketoimintakuluihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen; täl-

lainen menetelmä voisi johtaa taloudellisten toimijoiden väliseen syrjintään, joka on omiaan vääristämään kilpailua.

B *Kannanotto edellä esiin tuotuihin ongelmiin*

70. Totean ensinnäkin, etten kiistä, etteikö veropetosten ja veronkierron torjuminen olisi lainmukainen ja tärkeä tavoite kaikille veroviranomaisille, jotka haluavat varmistaa kuudennen direktiivin tavoitteiden toteutumisen ja arvonlisäverojärjestelmän täydellisen toiminnan. Jos näin ei olisi, vaara lopulliseen kulutukseen kohdistuvan verotuksen välttämisestä olisi ristiriidassa itse kyseisen verojärjestelmän taustalla olevan ajatuksen kanssa.

71. Yhteisön lainsäätäjä on tehnyt tältä osin perustavanlaatuisen eron luonteeltaan liiketoimintaan liittyvien kulujen ja sellaisten kulujen välillä, jotka eivät liity verovelvollisen liiketoimintaan, ja nimenomaisesti jättänyt ylellisyys-, huvi- ja edustuskustannukset arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle. Vain luonteeltaan liiketoimintaan liittyvien kulujen voidaan katsoa koskevan tavaroita tai palveluja, jotka verovelvollinen on käyttänyt "arvonlisäverollisiin liiketoimiin" kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa tarkoitetulla tavalla, ja vain tällaisten kulujen on siis kuuluttava arvonlisäveron vähennysoikeuden alaisuuteen.

72. Juuri tässä on nyt esillä olevien asioiden ongelma. On selvästikin olemassa kuluja, joista on hyvin vaikea havaita, liittyvätkö ne liiketoimintaan vai eivät. Erityisesti majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskulut, joihin tässä tarkastelussa keskitytään, ovat tältä osin kaikkein ongelmallisimpia, koska niiden yhteys yrityksen liiketoimintaan ei ole ilmeinen, mikä lisää veropetos- ja veronkiertoriskiä. Juuri tästä syystä ei myöskään ole ollut mahdollista omaksua tällaisten kulujen osalta kokonaisvaltaista lainsäädännöllistä ratkaisua yhteisön tasolla, mistä todistavat kuudennen ja kahdennentoista direktiivin valmisteluvaiheessa ilmenneet vaikeudet.[54] On lisäksi todettava, että eräiden tällaisten kulujen osalta on käytännössä mahdoton tehdä eroa arvonlisäveron vähennysoikeuden alaisuuteen kuuluvien, liiketoimintaan liittyvien kulujen välillä ja verollisten yksityisluonteisten kulujen välillä, jolloin ainoastaan arvonlisäveron vähennysoikeuden täydellinen poissulkeminen mahdollistaa yleisen edun turvaamisen ja verovelvollisten tiettyjen lainvastaisten käyttäytymismuotojen sanktioimisen. On vielä kerran korostettava, että yhteisön verolainsäädännössä säädetyn arvonlisäverojärjestelmän oikea toiminta edellyttää selvästikin, että pyritään torjumaan kaikki veropetosten ja veronkierron muodot; yhteisön lainsäätäjä on tunnustanut tämän tarpeen salliessaan, että jäsenvaltiot voivat hakea neuvostolta lupaa ottaa kuudennen direktiivin 27 artiklan perusteella käyttöön direktiivin yleisistä säännöistä poikkeavia

54 — Ks. edellä 9 ja 10 kohta.

erityistoimenpiteitä "tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi" ja että neuvosto voi myöntää niille luvan tähän.

73. Edellä todetusta näyttäisi ilmenevän, että päätökseen sisältyvät riidanalaiset määräykset ovat ensi arviolta kuudennen direktiivin 27 artiklan logiikan mukaisia, koska niillä pyritään tässä artiklassa kuvailtujen tavoitteiden toteuttamiseen. Edellä esitetyistä toteamuksista ei kuitenkaan voida väistämättä päätellä, että kyseiset määräykset ovat sopusoinnussa kuudennen direktiivin yleisten tavoitteiden kanssa ja että ne voivat kuulua kuudennella direktiivillä käyttöön otettuun säännösten järjestelmään. Ongelma johtuu siitä, että jos arvonlisäveron vähennysoikeus suljetaan pois kaikkien majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskulujen osalta lukuun ottamatta päätöksen 1 artiklan 2 kohdassa lueteltuja kolmea tapausta, arvonlisäveron vähennysoikeus suljetaan pois sellaisten kulujen osalta, joilla voidaan osoittaa olevan todellinen yhteys yritysten tuotantoprosessiin eli joiden voidaan osoittaa luonteeltaan liittyvän liiketoimintaan. Ampafrance mainitsee esimerkkinä edustajien tai asiakkaiden majoituskulut, joita yritys on maksanut tiettyjen myyntiin tarjottavien tuotteiden esittelyn yhteydessä; on kiistatonta, että näillä kuluilla on *tiettyyn rajaan saakka* välitön yhteys yrityksen toimintaan eikä niiden voida katsoa liittyvän lopulliseen kulutukseen.

74. Näin ollen ei ole mahdotonta, että nyt kyseessä olevalla neuvoston päätöksellä käyttöön otetun, arvonlisäveron vähennysoikeuden poissulkevan järjestelmän ehdoton soveltaminen johtaa siihen, että arvonlisäveron vähennysoikeus suljetaan pois yritysten liiketoimintaan liittyvien kulujen osalta; myöskään ne osapuolet, jotka ovat puolustaneet nyt tarkasteltavana olevan yhteisön toimen lainmukaisuutta, eivät ole kiistäneet tätä mahdollisuutta. Haluttaessa korjata arvonlisäveron kantojärjestelmän mahdollisen toimintahäiriön aiheuttama ongelma (veropetos- ja veronkiertoriski) kuitenkin samalla vahingoitetaan tätä verojärjestelmää toisella, yhtä vakavalla tavalla, koska tiettyjä välivaiheen kulutuksen muotoja verotetaan veron neutraalisuutta koskevan perustavanlaatuisen periaatteen vastaisesti. Olen sitä mieltä, että jos kuudetta direktiiviä tulkitaan ja sovelletaan oikein, verotusjärjestelmän ongelmaa ei voida ratkaista turvautumalla ratkaisuun, joka on yhtä ongelmallinen, kun tarkastellaan sen yhteensoveltuvuutta kyseisen järjestelmän toimintaa koskevien perustavanlaatuisten sääntöjen kanssa. Niin laaja ja ehdoton arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoitus kuin se, josta nyt on kysymys, on joka tapauksessa ristiriidassa direktiivin tavoitteiden kanssa, ja se horjuttaa direktiivin sisältämien säännösten tasapainoa. Tällä haluan sanoa, että kuudennen direktiivin 27 artiklaa ei voida käyttää keinona, jolla horjutetaan erästä tämän direktiivin perustaa eli veron neutraalisuuden periaatetta.

75. Tältä osin on todettava, ettei oikeudelliselta kannalta ole merkityksetöntä, että riidanalaiset yhteisön määräykset vastaavat määrättyä verorasitusten luokkaa koskevan kumoamattoman olettaman käyttöönottamista. Mielestäni tämäntyyppisen olettaman käyttöönotto herättää kysymyksiä sen osalta, onko se yhteenso-

veltuvaa yhteisön oikeusjärjestyksen perustavanlaatuisten sääntöjen kanssa. Oikeusvaltioperiaate, verotuksen yhdenvertaisuuden suojeleminen sekä täydellisen ja tehokkaan oikeusturvan takaaminen — joita nykyään aina vain enemmän korostetaan yhteisön kehittämässä oikeusjärjestelmässä — eivät juurikaan ole sopusoinnussa sen ajatuksen kanssa, että otetaan käyttöön kumoamattomia olettamia, joilla pyritään lainsäädännöllisesti ratkaisemaan erityisiä ongelmia, kuten se, miten jokin kulujen luokka on oikeudellisesti luokiteltava verotuksessa. Ei ole sattumaa, että jäsenvaltioiden kansallisessa oikeudessa tämäntyyppisiä "oikeudellisia perusolettamia" pidetään yleisesti perustuslain vastaisina.[55] Kumoamattomat olettamat eivät myöskään välttämättä ole Euroopan neuvoston ihmisoikeussopimuksen periaatteiden mukaisia; EY:n perustamissopimuksessa edellytetään nykyään nimenomaisesti, että tätä sopimusta on noudatettava.[56] Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä on lisäksi toteamuksia, joista voidaan päätellä, ettei se suhtaudu kumoamattomien olettamien ilmiöön millään erityisellä myötämielisyydellä.[57]

76. Tämän lisäksi voidaan esittää myös suhteellisuusperiaatetta koskevia toteamuksia. On syytä huomauttaa, että suhteellisuusperiaatetta koskevien arviointien yhteydessä on täysin merkityksetöntä, että on mahdollista katsoa, että edellä mainitut kumoamattomat olettamat ovat kuudennen direktiivin yleisten tavoitteiden mukaisia eivätkä ne luonteensa puolesta aiheuta yhteisön kannalta katsottuna muuta lainmukaisuusongelmaa. Siitä riippumatta, millä tavalla kyseiset ongelmat päätetään ratkaista, nyt kyseessä olevaa

55 — Tyydyn tässä asiassa viittaamaan esimerkkinä Kreikkaan, jossa Symvoulio tis Epikrateias on kylläkin alun perin pitänyt verotuksessa käytettäviä kumoamattomia olettamia perustuslain mukaisina tietyillä edellytyksillä (StE 434/1983, *EDD* 1984, 75) mutta lopulta katsonut, että verotuksessa käytettävä olettama tulon olemassaolosta on perustuslaintasoisten sääntöjen mukainen, jos "olettama voidaan oikeudellisesti kumota — — koska asianomaisella henkilöllä on aina mahdollisuus osoittaa, että hänen saamansa tulo alittaa olettaman mukaisen tulon" (StE 1694/1900, *NoB* 39, s. 153, *ToS* 1990, s. 493, *DD* 1990, s. 1189). Oikeustieteellisessä kirjallisuudessa on aina suhtauduttu kielteisesti kumoamattomiin olettamiin; ks. esim. Bei, "Ta amachita tekmiria", *D.* 9, s. 761; Kypraios, "Ta antisyntagmatika amachita tekmiria tou N. 820/9978", *DFN* 1980, s. 679; Paulopoulos, "I anadromikotita ton forologikon nomon", *DFN* 1991, s. 1733, 1740 ja Dellis, "I syntagmatikotita tou antikeimenikou prosdiorismou tou forologiteou eisodimatos", *DFN* 1996, s. 841.

56 — Vaikka Euroopan ihmisoikeustuomioistuin ei ole nimenomaisesti käsitellyt verotuksessa käytettäviä kumoamattomia olettamia, näyttää siltä, että tämäntyyppisten olettamien käyttöönotolla loukataan Euroopan neuvoston ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan 1 kappaleessa taattua oikeutta nostaa riippumattomassa ja puolueettomassa tuomioistuimessa kanne, jotta asiassa järjestettäisiin "oikeudenmukainen oikeudenkäynti"; tätä määräystä on tulkittu seuraavissa tunnetuissa tuomioissa; asia Belilos v. Belgia, tuomio 29.4.1988, A-sarja, nro 132; Delcourt v. Belgia, tuomio 17.1.1970, A-sarja, nro 11 ja Minelli v. Italia, tuomio 25.3.1983, A-sarja, nro 62. Ei myöskään ole sattumaa, että Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on rinnastanut tietyt hallintoviranomaisten määräämät verotukselliset seuraamukset ihmisoikeussopimuksen 6 artiklassa tarkoitettuihin "rikossyytteisiin".

57 — Asia C-208/88, komissio v. Tanska, tuomio 6.12.1990 (Kok. 1990, s. I-4445) ja asia C-367/88, komissio v. Irlanti, tuomio 6.12.1990 (Kok. 1990, s. I-4465). Näissä tuomioissa yhteisöjen tuomioistuin piti voimassa olevan yhteisön oikeuden vastaisena kansallista toimenpidettä, jonka mukaan matkustajat saivat tuoda henkilökohtaisissa matkatavaroissaan verovapaasti olutta, mutta vain tiettyyn määrään saakka; yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että riidanalainen toimenpide merkitsi kumoamatonta olettamaa, jonka mukaan tuonti oli luonteeltaan kaupallista, ja että toimenpide oli osittain ristiriidassa kansainvälisessä matkustajaliikenteessä tapahtuvassa maahantuonnissa kannettaviin liikevaihto- ja valmisteveroihin liittyviä vapautuksia koskevien lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten yhdenmukaistamisesta 28 päivänä toukokuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/169/ETY (EYVL L 133, s. 6) kanssa. Kuten julkisasiamies Darmon totesi em. asioissa antamissaan ratkaisuehdotuksissa, "direktiivin 69/169/ETY — — noudattaminen edellyttää näin ollen, että kansalliset viranomaiset harjoittavat paikan päällä käytännön valvontaa, joka mahdollistaa sen huomioon ottamisen, että litroissa ilmeisen suuren olutmäärän tuonti ei ole kaupallista — — Tosiasiassa jäsenvaltioiden tulliviranomaisten on täysin mahdollista järjestää jonkin asteista asianmukaista valvontaa. Kuten komissio on istunnossa todennut, on ajateltavissa ja direktiivin mukaista, että tullivirkamiehet voivat olettaa, että tietyn litramäärän ylittävä tuonti ei ole täysin vailla kaupallisia piirteitä, mutta että matkustaja voisi silti esittää vastakkaista näyttöä. Kysymys on erosta, joka vallitsee sen välillä, että asetetaan pakottava sääntö, jolla suljetaan pois erityistilanteiden huomioon ottaminen, ja sen välillä, että asetetaan — — määrällinen raja, jonka perusteella voidaan tehdä olettama, jonka kumoaminen on kuitenkin mahdollista — — Direktiiviä on siis hyvinkin mahdollista soveltaa asianmukaisesti liioittelematta ja yrittämättä saavuttaa mahdotonta eli tapauskohtaisen valvonnan toteutumista sekä loukkaamatta yhteisön järjestelmän keskeistä sisältöä — — " (ratkaisuehdotuksen 18 ja 19 kohta).

neuvoston päätöstä voidaan pitää lainmukaisena vain, jos päätöksen määräysten katsotaan olevan tarpeellisia ja tarkoituksenmukaisia niillä tavoitellun erityisen päämäärän saavuttamiseksi ja jos ne haittaavat mahdollisimman vähän kuudennen direktiivin tavoitteiden ja periaatteiden toteutumista. [58]

77. Menetelmä, että arvonlisäveron vähennysoikeus suljetaan yleisesti ja ehdottomasti pois jonkin kululuokan osalta, vaikuttaa ongelmalliselta, kun sitä tarkastellaan suhteellisuusperiaatteen kannalta. Se, että kyseessä olevan päätöksen 1 artiklan 2 kohdassa luetellaan kolme poikkeusta yleisestä arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoituksesta, ei — päinvastaisista väitteistä huolimatta — todista, että Ranskan tasavalta, komissio ja neuvosto olisivat ottaneet huomioon kaikki tapaukset, joissa majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskulut liittyvät luonteeltaan liiketoimintaan, ja että ne olisivat siten rajoittaneet 1 kohdassa asetetun kiellon siihen, mikä on ehdottoman välttämätöntä veropetosten ja veronkierron estämiseksi. On lisäksi todettava, että vaikka neuvoston päätöksen perusteluja analysoitaessa otettaisiin huomioon kirje, jolla Ranskan tasavalta pyysi neuvostoa tekemään kyseisen poikkeuksen, niistä ei voida päätellä, mitä yhteisön lainsäätäjä on ajatellut yhtäältä silloin, kun se on sulkenut arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle kaikki päätöksen 89/487/ETY 1 artiklan 1 kohdassa kuvaillut tapaukset sillä perusteella, että niihin sisältyy veropetos- tai veronkiertoriski, ja toisaalta silloin, kun se on sallinut arvonlisäveron vähentämisen tämän artiklan 2 kohdassa luetelluissa tapauksissa. Yhteisön lainsäätäjä ei myöskään selitä riittävästi, miksi 1 kohdassa asetettu kielto on ainoa tehokas keino tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi eli veropetos- ja veronkiertotilanteiden torjumiseksi. Yleisemmin voidaan todeta, että päätöksen perustelujen puutteet voisivat jo yksinään olla pätevä syy päätöksen kumoamiselle.

78. Riippumatta siitä perusteluissa olevasta muodollisesta puutteesta, jota tarkasteltiin juuri edellä, olen kuitenkin joka tapauksessa sitä mieltä, että on päteviä syitä katsoa, että kansalliset viranomaiset ja yhteisön viranomaiset pystyisivät tehokkaasti turvaamaan veropetosten ja veronkierron estämistä koskevan julkisen edun toimenpiteillä, jotka olisivat vähemmässä määrin ristiriidassa kuudennen direktiivin yleisen järjestelmän kanssa. En tarkoita sellaisen säännöksen käyttöönottamista, jolla majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskuluihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen sallittaisiin ainoastaan määrättyyn prosenttiosuuteen saakka; ei ole ehdottoman varmaa, että tämä ratkaisu olisi kaikkein tehokkain. Käyttöön voitaisiin kuitenkin ottaa kumottavissa oleva olettama, jonka mukaan kyseiset kulut eivät luonteeltaan liity liiketoimintaan ja jonka verovelvolliset voisivat osoittaa vääräksi asianmukaisella näytöllä.

79. Kaikkein tärkeintä on kuitenkin se, että Ranskan vero-oikeuden mukaan yhtiöverotuksessa on mahdollista, että tämäntyyppisten kulujen osoitetaan liittyvän liiketoimintaan. Mielestäni eräät osapuolet ovat väärässä väittäessään, että Ranskassa voimassa olevaan yhtiöverojärjestelmään perustuvasta esimerkistä ei ole mitään hyötyä nyt esillä olevissa asioissa. Veropetos- ja veronkiertoriski, joka aiheutuu siitä,

58 — Ks. edellä 34 kohta.

että tietyt majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskulut luokitellaan liiketoimintaan liittyviksi kuluiksi, jolloin ne voidaan vähentää verotettavasta tulosta tai voitosta taikka verotettavista tavaroista tai palveluista, on suurin piirtein sama tuloverotuksessa ja yhtiöverotuksessa kuin arvonlisäverotuksessa. Ei siis ole johdonmukaista, että veroviranomaiset ensin mainitussa tapauksessa sallivat kyseisten kulujen vähentämisen verotettavasta voitosta tai tulosta ja jälkimmäisessä tapauksessa kieltävät tavaroihin tai palveluihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisen vedoten siihen, että tämä ero on välttämätön tietyntyyppisten verorikosten estämiseksi.

80. En näin ollen ymmärrä, miksi oli tarpeen asettaa yhden kululuokan osalta näin ehdoton kielto, joka ei jätä verovelvollisille mitään mahdollisuutta esittää vastakkaista näyttöä, vaikka kyseisten määrien vähentämisestä mahdollisesti aiheutuva veropetos- ja veronkiertoriski voitaisiin estää vähemmän pakottavilla toimenpiteillä; voitaisiin esimerkiksi soveltaa ankarasti yleisen verolain liitteessä II olevaa 230 §:ää, jonka mukaan mitään sellaisia kuluja, joita ei ole suoritettu yrityksen "edun nimissä", ei voida vähentää arvonlisäverotuksessa, tai antaa vastaavansisältöisiä ankarampia säännöksiä erityisesti riidanalaisen kululuokan osalta.

81. Kaiken edellä esitetyn perusteella katson, että kyseessä olevaa neuvoston päätöstä tehtäessä ei ole noudatettu perustavanlaatuisen periaatteen asemassa olevan suhteellisuusperiaatteen asettamia vaatimuksia.

82. Ennen analyysin tämän osan lopettamista on mielestäni välttämätöntä tutkia komission väitettä, jonka mukaan kyseessä olevan päätöksen riidanalaiset määräykset ovat lähtökohtaisesti yhteisön oikeuden mukaisia; komission mukaan kansallisten viranomaisten on päätöksen määräyksiä soveltaessaan kuitenkin tutkittava tapauskohtaisesti, missä määrin kukin majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskulu todella on yrityksen verotettavaan toimintaan liittymätön ja merkitsee siten veropetosta tai veronkiertoa. Tosiasiassa komissio yrittää puolustaa riidanalaisten määräysten lainmukaisuutta turvautumalla lain sanamuodon vastaiseen tulkintaan, mikä ei kuitenkaan ole sallittua. Päätöksen 89/487/ETY määräyksillä suljetaan nimenomaisesti ja ehdottomasti pois arvonlisäveron vähennysoikeus tietyn kululuokan osalta määräämättä samalla valvonnasta, jolla olisi tarkoitus varmistaa, liittyvätkö kulut luonteeltaan liiketoimintaan vai eivät ja vaarantavatko ne arvonlisäverojärjestelmän asianmukaisen toiminnan. Tämä on ainoa tapa, jolla kyseisiä määräyksiä voidaan tulkita, ja tämä tulkinta seuraa suoraan määräysten selvästä sanamuodosta. Näin ollen on todettava, että jos määräykset edellä esitetyn analyysin mukaisesti ovat ristiriidassa kuudennella direktiivillä toteutetun yleisen järjestelmän kanssa ja suhteellisuusperiaatteen vastaisia,

niitä ei voida soveltaa kansallisessa oikeusjärjestyksessä eikä yhteisön oikeusjärjestyksessä.

83. Tässä yhteydessä on tutkittava Ranskan hallituksen suullisesti esittämää pyyntöä, että yhteisöjen tuomioistuin rajoittaisi nyt kyseessä olevan neuvoston päätöksen lainvastaisuuden osalta antamansa tuomion oikeusvaikutuksia ajallisesti. Katson, että pyyntö on hylättävä kahdesta syystä. Mielestäni jäsenvaltio ei ensinnäkään voi vedota luottamuksensuojan periaatteeseen välttääkseen sellaisen tuomion seuraukset, jossa yhteisön säädös todetaan pätemättömäksi. Tällainen ratkaisu ei perustuisi oikeusvarmuuden periaatteeseen toisin kuin eräissä sellaisissa tapauksissa, joissa yksityisillä oikeussubjekteilla on julkisten viranomaisten aikaansaama perusteltu luottamus; oikeusvaikutusten ajallinen rajoittaminen pikemminkin merkitsisi oikeusvarmuutta ja oikeusvaltiota koskevien perustavanlaatuisten sääntöjen kyseenalaistamista, koska se veisi hallintoalamaisilta mahdollisuuden saada tehokasta suojaa lainvastaisiin oikeussääntöihin perustuvalta hallintoviranomaisten toiminnalta, joka voi olla myös vilpittömässä mielessä harjoitettua. Toiseksi on todettava, että nemo auditur propriam turpitudinem allegans -periaate merkitsee, ettei Ranskan hallitus voi välttää sellaisen tuomion seurauksia, jolla riidanalainen neuvoston päätös todetaan lainvastaiseksi, koska se on neuvostolle osoittamallaan pyynnöllä ja yleisemmälläkin asenteellaan edistänyt kyseisen, sisällöltään lainvastaisen päätöksen tekemistä.

84. Se, että päätös 89/487/ETY todetaan lainvastaiseksi, ei kuitenkaan riitä vastaukseksi ennakkoratkaisukysymykseen. Edellä olevassa analyysissä on huomautettu,[59] että kun riidanalaisessa päätöksessä havaitaan virheitä, joita ei voida korjata, ja päätös todetaan pätemättömäksi, on kysyttävä, mitä verolainsäädäntöä nyt esillä oleviin asioihin sovelletaan. Koska tällä hetkellä voimassa oleva kansallinen lainsäädäntö, sellaisena kuin sitä on kuvailtu 14.12.1989 annetussa Ranskan asetuksessa,[60] jää täysin vaille oikeudellista perustaa, koska päätöksen 89/487/ETY on todettu olevan pätemätön, on sovellettava kansallisen oikeuden osoittamia säännöksiä, edellyttäen, että ne eivät ole yhteisön oikeuden vastaisia.[61]

85. Yhteisön oikeuden kannalta katsottuna on kuitenkin vielä vastattava siihen kysymykseen, miten kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa oleva standstill-lauseke voidaan ottaa käyttöön uudelleen, jos sen käyttöönottaminen ylipäänsä vielä on mahdollista. Kuten edellä on jo todettu,[62] kyseinen lauseke koski Ranskassa vuonna 1967 annettua asetusta nro 67-604. On kysyttävä, voidaanko sen, että vuoden 1967 asetuksen soveltamisalaan aikaisemmin kuuluneet tapaukset[63] tulivat myös päätöksen 89/487/ETY sovel-

59 — Ks. edellä 47 kohta.

60 — Ks. edellä 15 kohta.

61 — On kuitenkin huomautettava, että jos vuoden 1989 asetus todetaan pätemättömäksi, voimaan tulee sitä välittömästi edeltänyt lainsäädäntö eli vuoden 1979 asetus, jota sovelletaan vain siinä määrin kuin se ei ole kuudennen direktiivin säännösten vastainen; tämä tarkoittaa, että Conseil d'Etat'n asiassa Alitalia antamassa tuomiossa (mainittu edellä 14 kohdassa) omaksuma ratkaisu tulee jälleen merkittäväksi.

62 — Ks. edellä 12 kohta.

63 — Viittaan edellä 45 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa esitettyyn analyysiin.

tamisalaan, kuitenkin tulkita tarkoittavan yhtäältä sitä, että asetus oli jo lakannut olemasta voimassa, kun Ranskan tasavalta pyysi päätöksen 89/487/ETY tekemistä, ja toisaalta sitä, että tämän päätöksen sulkeminen voimassa olevien vero-oikeudellisten yhteisön säännösten muodostaman kokonaisuuden ulkopuolelle estää Ranskan tasavaltaa vetoamasta uudelleen vuoden 1967 asetukseen ja siten kuudennen direktiivin 17 artiklassa olevaan standstill-lausekkeeseen.

86. Mielestäni tähän kysymykseen on vastattava kieltävästi. Ranskan tasavalta on ottanut käyttöön erityisen verojärjestelmän, jossa tietty kululuokka jätetään arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle ja joka on kuvailtu vuoden 1967 asetuksessa. Sen enempää vuonna 1979 annetulla asetuksella nro 79-1163, jolla on muutettu aikaisempaa lainsäädäntöä, kuin vuonna 1989 annetulla asetuksella nro 89-885, joka on annettu päätöksen 89/487/ETY jälkeen, ei ole kyseenalaistettu kyseisiä säännöksiä. Ranskan tasavalta on yksinkertaisesti yrittänyt laajentaa riidanalaisten rajoitusten järjestelmää tavalla, joka on kuudennen direktiivin säännösten vastainen, kuten edellä olevasta analyysistä ilmenee. Tämä osoittaa, että Ranskan viranomaiset ovat koko ajan halunneet pysyttää voimassa arvonlisäveron vähennysoikeuteen alun perin kohdistuneet rajoitukset ja olla luopumatta kuudennen direktiivin 17 artiklassa olevan standstill-lausekkeen käytöstä. Tästä syystä uskon, että jos päätös 89/487/ETY todetaan pätemättömäksi, siitä aiheutuvat seuraukset eivät ulotu niin pitkälle, että Ranskan tasavallalta vietäisiin ne edut, jotka se on jo saanut kyseisen standstill-lausekkeen käyttöönottamisesta. On lisäksi huomautettava, ettei sen, miten Ranskan tasavalta on tähän mennessä käyttäytynyt, voida katsoa loukkaavan oikeusvarmuutta.

87. Ennakkoratkaisua pyytäneiden tuomioistuinten auttamiseksi on syytä esittää vielä seuraava täsmennys. Jotta vireillä olevat asiat saataisiin ratkaistua asianmukaisesti, on välttämätöntä määritellä vuoden 1967 asetuksella käyttöön otettujen arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoitusten tarkka soveltamisala. On määritettävä, koskevatko rajoitukset vain niitä majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskuluja, jotka eivät luonteeltaan liity liiketoimintaan, kuten Ampafrance väittää, vai koskevatko ne kaikkia tietyntyyppisiä kuluja siitä riippumatta, liittyvätkö kulut luonteeltaan liiketoimintaan vai eivät, kuten kyseisten säännösten sanamuotoon perustuva tulkinta näyttäisi osoittavan. Ongelma kuuluu luonnollisestikin kansallisen tuomioistuimen yksinomaiseen toimivaltaan.

88. Omasta puolestani tyydyn viittaamaan edellä mainittuun yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöön,[64] jonka mukaan jäsenvaltiolla, joka haluaa kuudennen direktiivin 17 artiklassa olevan standstill-lausekkeen nojalla pysyttää voimassa ennen direktiivin voimaantuloa sovelletut arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoitukset, on erityisen laaja harkintavalta; rajoitukset voivat kohdistua myös sellaisiin kuluihin, jotka liittyvät luonteeltaan liiketoimintaan. Näin tehtäessä loukataan kuitenkin veron neutraalisuuden periaatetta ja kuudennessa direktiivissä säädetyn verojärjestelmän taustalla olevaa logiikkaa.

64 — Ks. edellä 24 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

Tämä johtaa seuraavaan ristiriitaan: vaikka yhteisön oikeuden säännösten mukaan yritysten liiketoimintaan liittyviin kuluihin sisältyvä arvonlisävero voidaan lähtökohtaisesti vähentää, vähennys voidaan evätä kuudetta direktiiviä aikaisemmilla kansallisilla säännöksillä. Tämä ristiriita, joka selvästikään ei edistä yhteisön verojärjestelmän ja kansallisen verojärjestelmän kehittämistä, voidaan poistaa vain, jos neuvosto toteuttaa riidanalaista ongelmaa koskevia lainsäädäntötoimenpiteitä.

VII Ratkaisuehdotus

89. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

Päätös 89/487/ETY, joka on tehty 28.7.1989 ja jossa Ranskan tasavallalle annetaan oikeus soveltaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 6 kohdan toisesta alakohdasta poikkeavaa säännöstä, on pätemätön.