

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

M. POIARES MADURO

10 päivänä maaliskuuta 2005¹

1. Euroopan yhteisöjen komissio vaatii käsiteltävänä olevalla kanteella yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Ranskan tasavalta ei ole noudattanut yhteisön oikeuden ja erityisesti jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määrätymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY² (jäljempänä kuudes direktiivi) 17 ja 19 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on saattanut voimaan erityissäännön, jolla rajoitetaan tuotantohyödykkeiden ostoon liittyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta siitä syystä, että kyseiset tuotantohyödykkeet on rahoitettu tuilla.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt ja oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

2. Yhteisöjen tuomioistuinta on tässä asiassa pyydetty ottamaan uudestaan kantaa arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoittamista koskevan Ranskan lainsäädännön yhteensoveltuvuuteen kuudennen direktiivin tältä osin merkityksellisten säännösten kanssa.³

A Yhteisön lainsäädäntö

3. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun ensimmäinen neuvoston direktiivin 67/227/ETY⁴ 2 artiklassa säädetään, että "yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja

1 — Alkuperäinen kieli: portugali.

2 — EYVL L 145, s. 1.

3 — Ks. asia 50/87, komissio v. Ranska, tuomio 21.9.1988 (Kok. 1988, s. 4797, Kok. Ep. IX, s. 615).

4 — EYVL 1967, 71, s. 1301.

palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroitten ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä. Jokaisesta liiketoimesta on kannettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavarahan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä. — —”

4. Kuudennen direktiivin 17 artikla koskee vähennysoikeuden syntymistä ja laajuutta. Kyseisen artiklan 2 kohdassa asetetaan yleinen periaate, että ”jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen — — arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu maan alueella tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen. — —”⁵

5. Niiden verovelvollisten osalta, jotka suorittavat sekä arvonlisäverollisia että arvonli-

säverosta vapautettuja liiketoimia, säädetään kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa seuraavaa:

”Sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, joita verovelvollinen käyttää sekä 2 ja 3 kohdan mukaan vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta.

Tämä suhdeluku on laskettava 19 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista.”

6. Kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 kohdassa säädetään vähennyksen suhdeluvun laskemista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä seuraavaa:

”Edellä 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu vähennyksen suhdeluku muodostuu murtoluvusta, jonka

— osoittaja on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonais-

5 — Artikla sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18).

määrä, joka muodostuu 17 artiklan 2 ja 3 kohdan mukaisesti arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavista liiketoimista,

B *Kansallinen lainsäädäntö*

- nimittäjä on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu osoittajaan sisällytetyistä liiketoimista sekä liiketoimista, jotka eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Jäsenvaltiot voivat lisäksi sisällyttää nimittäjään muut kuin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitetut tukipalkkiot.”

7. Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädetään, että maan alueella suoritettujen liiketoimien osalta veron perusteen on oltava

”— — tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.”

8. Ranskan oikeuden säännökset, joiden yhteensoveltuvuuden kuudennen direktiivin yhdenmukaisten säännösten kanssa komissio kiistää, ovat seuraus verolainsäädäntöyksikön 8.9.1994 antamasta hallinnollisesta määräyksestä (jäljempänä määräys).

9. Kyseisen määräyksen 151 kohdassa, joka sisältyy vähennysoikeutta koskevaan 2 jakson 2 lukuun, jonka otsikko on ”Sellaisiin verovelvollisiin sovellettavat säännöt, jotka eivät suorita pelkästään vähennykseen oikeuttavia liiketoimia”, määrätään, että ”tuella rahoitetuihin investointeihin liittyvä vero voidaan vähentää tavanomaisin edellytyksin, jos makselvollinen sisällyttää liiketoimiensa hintaan varat, jotka on käytetty tuella kokonaan tai osittain rahoitettuja hyödykkeitä koskeviin lyhennyksiin. Jos osoittautuu, että edellytystä näitä hyödykkeitä koskevien lyhennysten vyöryttämisestä hintaan ei ole noudatettu, näihin hyödykkeisiin liittyvää arvonlisäveroa ei voida vähentää investointituella rahoitetun osuuden osalta”.

10. Investointituet määritellään kyseisen 2 luvun 150 kohdassa ”verottomiksi tuliksi, jotka niitä maksettaessa annetaan määrätyn investointilyhydykkeen rahoittamiseen”.

C Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

11. Saatuaan käsiteltäväkseen kantelun, joka liittyi oikeusriitaan, joka koski ranskalaista verovelvollista, jonka osalta velkoja oli annettu anteeksi, komissio katsoi, että Ranskan tasavalta rikkoi kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 ja 5 kohtaa sekä 19 artiklaa, koska järjestelmä, joka oli edellä mainitulla määräyksellä otettu käyttöön investointitukien osalta, rajoitti vähennysoikeutta sellaisilla edellytyksillä, joista ei ollut säädetty kuudennessa direktiivissä. Ranskan hallitukselle toimitettiin virallinen huomautus 23.4.2001. Koska komissio ei saanut asetussa määräajassa vastausta tähän viralliseen huomautukseen, se antoi perustellun lausunnon 21.12.2001. Ranskan hallituksen 7.1.2002 päivätty vastaus viralliseen huomautukseen saapui komissiolle 14.1.2002, eli perustellun lausunnon lähettämisen jälkeen.

12. Näiden huomautusten ottamiseksi huomioon komissio antoi täydennetyin perustellun lausunnon 26.6.2002. Ranskan hallitus vastasi tähän täydennettyyn perusteltuun lausuntoon 21.8.2002 päivätyllä kirjeellä, jossa se kiisti komission väitteen aiheellisuuden ja väitti, että sen ei voida katsoa rikkoneen kuudennen direktiivin 17 ja 19 artiklaa millään tavalla. Koska komissio ei ollut samaa mieltä, se päätti nostaa nyt käsiteltävänä olevan kanteen yhteisöjen tuomioistuimessa.

II Tapauksen tarkastelu

13. Kuudennen direktiivin 17 artiklasta ilmenee selvästi, että ainoa edellytys, jolla verovelvollinen voi vähentää arvonlisäveron, on tavarankäyttö verovelvollisen verolliseen toimintaan. Riidanalaisessa ranskalaisessa säännöksessä on tuilla rahoitettujen tuotantohyödykkeiden ostoon liittyvän arvonlisäveron vähentämiseksi lisätty ennakoedellytys, jonka mukaan verovelvollisen on sisällytettävä myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suorittamiensa liiketoimien hintaan varat, jotka on käytetty näitä tuella rahoitettuja tuotantohyödykkeitä koskeviin lyhennyksiin. Näin ei todellakaan ole säädetty kuudennessa direktiivissä. Tavarankäyttöön käytettyjen varojen alkuperä tai verovelvollisen noudattamien hintojen laskentatapa ovat vieraita yhdenmukaistetulle arvonlisäverojärjestelmälle.

14. On selvää, että tällainen edellytys näitä hyödykkeitä koskevien lyhennysten vyöryttämisestä hintoihin rajoittaa tosiasiallisesti eräiden tukeaa saavien verovelvollisten vähennysoikeutta ja että se ei ole yhteensopiva kuudennen direktiivin sanamuodon kanssa.

15. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ”sellaisten säännösten puuttuessa, joiden perusteella jäsenvaltiot voisivat rajoittaa verovelvollisille myönnettäviä vähennysoikeutta, tätä oikeutta on sovellettava välittömästi kaikkiin veroihin, jotka sisältyvät aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettuihin liiketoimiin. Koska

tällaisia rajoituksia on sovellettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa, poikkeuksia sallitaan ainoastaan direktiivissä nimenomaisesti säädettyissä tapauksissa".⁶

16. Kuudennen direktiivin ainoat säännökset, joissa säädetään tukien ottamisesta huomioon verovelvollisten maksettavaksi tulevaa arvonlisäveroa määritettäessä, ovat 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohta ja 19 artikla.

17. Näiden säännösten lisäksi kuudennessa direktiivissä ei sallita minkäänlaista rajoitusta tukien myöntämiseen liittyvälle vähennysoikeudelle, niin tarkoituksenmukaiselta tai taloudellisesti perustellulta kuin tällainen rajoitus vaikuttaisikin.⁷

18. Sen sijaan, että Ranskan lainsäätäjä olisi noudattanut kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 kohdassa säädettyä erityissääntöä vähennysoikeuden rajoittamisesta suhdeluvun laskemisen avulla, se on ottanut käyttöön erilaisen rajoituksen, joka tehdään ennen suhdeluvun soveltamista ja siitä riip-

pumatta ja josta on seurauksena vähennettävän määrän pieneneminen. Yhdenmukaisesti arvonlisäverojärjestelmän missään kohdassa ei määrätä, että ennakkotedellytyksenä tuilla rahoitettujen tuotantohyödykkeiden hankintahintoihin sisältyneen arvonlisäveron vähentämiselle olisi se, että verovelvollinen vyöryttää myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suorittamiensa arvonlisäverollisten liiketoimien hintaan varat, jotka on käytetty näitä hyödykkeitä koskeviin lyhennyksiin, ja että jos ei osoiteta, että kyseistä ehtoa näitä hyödykkeitä koskevien lyhennysten vyöryttämisestä hintoihin on noudatettu, kyseisiin hyödykkeisiin liittyvää arvonlisäveroa ei voida vähentää investoituella rahoitetun osuuden osalta.

19. Selkeän sanamuodon tarkistaminen ei kuulu kansallisille viranomaisille. Kuudennen direktiivin 17 artiklan säännöksissä ilmoitetaan täsmällisesti vähennysoikeuden syntymisen edellytykset, vähennysoikeuden laajuus ja edellytykset kyseisen oikeuden rajoittamiselle. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on jo aikaisemmin todennut, "jäsenvaltioille ei jätetä minkäänlaista harkintavaltaa niiden täytäntöönpanossa".⁸ Vähennysoikeuden rajoituksia on näin ollen tulkittava suppeasti,⁹ mikä on välttämätöntä niiden soveltamiseksi yhdenmukaisella tavalla kaikissa jäsenvaltioissa. On täysin kuudennen direktiivin tavoitteen eli jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistamisen vastaista antaa jokaisen jäsenvaltion asettaa poikkeuksia tai esittää perusteluja, joista ei ole säädetty kyseisessä direktiivissä.¹⁰

6 — Asia C-37/95, Ghent Coal Terminal, tuomio 15.1.1998 (Kok. 1998, s. I-1, 16 kohta); em. asia komissio v. Ranska, tuomion 16 ja 17 kohta; asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991 (Kok. 1991, s. I-3795, Kok. Ep. XI, s. I-311, 27 kohta) ja asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995 (Kok. 1995, s. I-1883, 18 kohta).

7 — Ks. erityisesti julkisasiamies Sir Gordon Slynnin em. asiassa komissio v. Ranska 25.5.1988 antama ratkaisuehdotus (Kok. 1988, s. 4811), jonka mukaan "direktiivissä siis säädetään eräistä vähennysoikeuden rajoittamista koskevista] valintamahdollisuuksista tiettyjen taloudellisten erityisilanteiden osalta — —. Mitään muuta valintamahdollisuutta ei voida luoda, niin tarkoituksenmukaiselta tai taloudellisesti perustellulta kuin tällainen valintamahdollisuus vaikuttaisikin. Jäsenvaltioiden on valittava jokin direktiivissä säädettyistä eri valintamahdollisuuksista tavoittelemansa lopputuloksen saattamiseksi siinä määrin kuin se on mahdollista".

8 — Em. asia BP Soupergaz, tuomion 35 kohta.

9 — Ks. erityisesti julkisasiamies Jacobsin 30.4.1991 antama ratkaisuehdotus em. asiassa Lennartz, 79 kohta.

10 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 15 kohta oikeuskäytännöllisyyteen.

20. Ranskan tasavallan keskeistä väitettä, jonka mukaan kyseinen vaatimus hankittuja hyödykkeitä koskevien lyhennysten vyöryttämisestä myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suoritettavien liiketoimien hintaan merkitsee yksinkertaisesti niiden vähennysoikeuden yleisten edellytysten toteuttamista, joista on säädetty ensimmäisen direktiivin 2 artiklan 2 kohdassa, jota Ranskan tasavallan mukaan on vain hieman korjattu kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa, ei voida hyväksyä. Yhteisöjen tuomioistuin on jo asiassa komissio vastaan Ranska¹¹ torjunut tämän väitteen Ranskan tasavallan asettaman toisen vähennysoikeutta koskevan rajoituksen osalta, jolloin kyseinen tuomioistuin totesi, että ensimmäisen direktiivin 2 artiklassa ”vahvistetaan ainoastaan vähennysoikeuden periaate, jota koskeva menettely sisältyy kuudennen direktiivin edellä mainittuihin [17 ja 20 artikla] säännöksiin”.¹²

21. Ranskan hallituksen pyrkimykset perustella väitteitään — erityisesti se perustelu, jonka mukaan ennakoedellytys kyseisiä tuella rahoitettuja hyödykkeitä koskevien lyhennysten vyöryttämisestä hintoihin ei sellaisenaan ole epäedullisempi kuin kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 kohdassa säädetty järjestelmä — ovat merkityksettömiä.

22. Vaikka edellytys lyhennysten vyöryttämisestä hintaan voitaisiin katsoa verovelvollisten kannalta yleisesti ottaen kohtuullisemmaksi ja edullisemmaksi kuin jäsenvaltioille kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 kohdassa annettu vähennysoikeuden rajoittamista koskeva mahdollisuus kirjata tuotantohyödykkeitä koskevat tuet suhdeluvun nimittäjään, kyseinen edellytys on joka tapauksessa erilainen rajoitus, josta ei ole säädetty kuudennes direktiivissä. Tämä rajoitus kuuluisi kuvitteelliseen yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään. Yhteisöjen tuomioistuimen ratkaistavana on Ranskan lainsäädännön yhteensopivuus kuudennen direktiivin mukaisen yhdenmukaistetun järjestelmän kanssa, eikä kyseisen lainsäädännön yhteensopivuus toisen, periaatteessa mahdollisen arvonlisäverojärjestelmän kanssa, joka saattaisi olla täydellisempi.

23. Yhteisöjen tuomioistuin on tältä osin todennut, että jäsenvaltioiden on sovellettava kuudetta direktiiviä, vaikka ne katsoisivat sen kaipaavan parannusta. Yhteisöjen tuomioistuin on siten todennut asiassa komissio vastaan Alankomaat¹³ 8.11.2001 antamassaan tuomiossa, että vaikka ”on totta, että tällainen kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan sanamuodon mukainen tulkinta ei välttämättä vaikuta täysin yhdenmukaiselta tämän säännöksen tavoitteen ja joidenkin kuudennen arvonlisäverodirektiivin päämäärien, kuten verotuksen neutraalisuuden ja kaksinkertaisen verotuksen välttämisen, kanssa, on kuitenkin

11 — Em. 21.9.1988 annettu tuomio.

12 — Ks. edellä alaviitteessä 10 mainitun tuomion 23 kohta. Ks. myös julkisasiamies Sir Gordon Slynin tässä em. asiassa antama ratkaisuehdotus, jonka mukaan ”tästä seuraa, että jäsenvaltio ei ole oikeutettu rajoittamaan vähennysoikeutta, jos se voi osoittaa, että vähennys liittyy tavaroihin tai palveluihin, joiden hankintakulua ei vyörytetä verollisen liiketoimen hintaan”.

13 — Asia C-338/98 (Kok. 2001, s. I-8265, 55 ja 56 kohta).

niin, että koska yhteisön lainsäätäjä ei ole antanut tätä koskevia erityissäännöksiä, verovelvollisen oikeutta vähentää arvonlisävero — — ei voida milteään osin perustaa siihen arvonlisäveron vähennysjärjestelmään, josta yhteisön lainsäätäjä on säätänyt kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä, eikä tämän direktiivin perusteella voida määrittää tällaisen oikeuden mahdollisia soveltamismuotoja”. Tämä päättely pätee, oli sitten kyseessä kansallinen lainsäädäntö, jossa säädetään verovelvollisen kannalta edullisempi vähen-

nysjärjestelmä, tai lainsäädäntö, jossa rajataan tämän oikeuden myöntäminen kuudennessa direktiivissä nimenomaisesti säädettyjen tilanteiden ulkopuolelle.

24. Edellä esitettyjen perustelujen nojalla on todettava, että Ranskan tasavalta ei ole noudattanut yhteisön oikeuden mukaisia velvoitteitaan.

III Ratkaisuehdotus

25. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin toteaa, että

Ranskan tasavalta ei ole noudattanut yhteisön oikeuden ja erityisesti jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 17 ja 19 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on saattanut voimaan erityissäännön, jolla rajoitetaan tuotantohyödykkeiden ostoon liittyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta siitä syystä, että kyseiset tuotantohyödykkeet on rahoitettu tuilla.