Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(./../../../../css/generic.css); EUR-Lex - 61986J0138 - FI
Avis juridique important

|

61986J0138

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 12 päivänä heinäkuuta 1988. - Direct Cosmetics Ltd ja Laughtons Photographs Ltd vastaan Commissioners of Customs and Excise. - London Value Added Tax Tribunalin esittämät ennakkoratkaisupyynnöt. - Kuudes arvonlisäverodirektiivi - Poikkeavia toimenpiteitä koskeva lupa - Pätevyys. - Yhdistetyt asiat 138/86 ja 139/86.

Oikeustapauskokoelma 1988 sivu 03937
Ruotsink. erityispainos sivu 00535
Suomenk. erityispainos sivu 00545

Tiivistelmä
Asianosaiset
Tuomion perustelut
Päätökset oikeudenkäyntikuluista
Päätöksen päätösosa

Avainsanat

Verotus - Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen - Liikevaihtovero - Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä - Veron peruste - Poikkeavat kansalliset toimenpiteet - Veropetosten tai veron kiertämisen vastaiset toimenpiteet - Toimenpide, joka kohdistuu verovelvolliseen, joka ei toiminnallaan pyri hankkimaan itselleen verotuksellista etua - Veron kiertämisen vastainen toimenpide - Toimenpide, joka kohdistuu ainoastaan osaan niistä verovelvollisista, joiden myyntimenetelmät johtavat veron kiertämiseen - Hyväksyttävyys - Edellytykset

(Neuvoston direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohta ja 27 artiklan 1 kohta)

Tiivistelmä

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamista koskevan kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa annetaan neuvostolle oikeus antaa jäsenvaltioille lupa ottaa käyttöön direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi. Siinä sallitaan sellaisen toimenpiteen käyttöönotto, joka poikkeaa arvonlisäveron perustetta koskevasta 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan säännöstä, myös silloin, kun verovelvollinen kaupallisista syistä ilman minkäänlaista tarkoitusta hankkia itselleen verotuksellista etua harjoittaa toimintaa, joka on omiaan johtamaan veron perusteen pienentymiseen. Tällainen toiminta sisältyy veron kiertämisen käsitteeseen, joka on puhtaasti objektiivinen seikka toisin kuin petoksen käsite, johon sisältyy tahallisuuden tunnusmerkki.

Poikkeavan toimenpiteen käyttöönotto, joka koskee ainoastaan tiettyjä niistä

verovelvollisista, joiden myyntimenetelmät johtavat veron kiertämiseen, on hyväksyttävää, jos siitä aiheutuva erilainen kohtelu on perusteltua objektiivisten olosuhteiden kannalta.

Asianosaiset

Yhdistetyissä asioissa 138/86 ja 139/86,

jotka London Value-added Tax Tribunal on saattanut ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisesti yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen ensin mainitussa tuomioistuimessa vireillä olevissa asioissa

Direct Cosmetics Ltd ja

Laughtons Photographs Ltd

vastaan

Commissioners of Customs and Excise

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 27 artiklan tulkinnasta sekä Yhdistyneelle kuningaskunnalle kuudennen direktiivin 27 artiklan nojalla annettavasta luvasta ottaa käyttöön poikkeava toimenpide kahdeksi vuodeksi tiettyjen veronkiertokäytäntöjen estämiseksi 13.6.1985 tehdyn neuvoston päätöksen 85/369/ETY (EYVL L 199, s. 60) pätevyydestä,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN,

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja G. Bosco, joka hoitaa presidentin tehtäviä, jaostojen puheenjohtajat O. Due ja G. C. Rodríguez Iglesias sekä tuomarit T. Koopmans, U. Everling, K. Bahlmann, Y. Galmot, C. Kakouris, R. Joliet, T. F. O'Higgins ja F. Schockweiler,

julkisasiamies: J. L. da Cruz Vilaça,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies H. A. Rühl,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet:

- pääasian valittajat Direct Cosmetics Ltd ja Laughtons Photographs Ltd, edustajinaan Sleigh & Son Solicitors ja D. Vaughan, QC,

- Saksan liittotasavallan hallitus, asiamiehenään M. Seidel,

- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään H. R. Purse,

- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään J. Føns Buhl,

- Euroopan yhteisöjen neuvosto, asiamiehinään R. Fornasier ja J. Huber,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen ja 14.10.1987 pidetyn suullisen käsittelyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 27.1.1988 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

Tuomion perustelut

1 London Value-added Tax Tribunal on esittänyt 15.5.1986 tekemällään kahdella päätöksellä, jotka ovat saapuneet yhteisöjen tuomioistuimeen 5.6.1986, ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla viisi ennakkoratkaisukysymystä, jotka koskevat jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) (jäljempänä kuudes direktiivi) 11 ja 27 artiklan tulkintaa sekä Yhdistyneen kuningaskunnan tiettyjen veronkiertokäytäntöjen estämiseksi pyytämän poikkeavaa toimenpidettä koskevan luvan antamisesta kuudennen direktiivin 27 artiklan nojalla 13.6.1985 tehdyn neuvoston päätöksen 85/369/ETY (EYVL L 199, s. 60) pätevyydestä.

2 Kysymykset on esitetty asiassa, jonka asianosaisina ovat Direct Cosmetics Ltd ja Laughtons Photographs Ltd -nimiset yhtiöt pääasian valittajina ja Commissioners of Customs and Excise (tulliviranomainen, jäljempänä Commissioners) ja joka koskee veron perusteen määrittämistä arvonlisäveron kantamista varten kyseisten yhtiöiden tietyn toiminnan osalta.

3 Oikeudenkäyntiasiakirjoista ilmenee, että Direct Cosmetics on yritys, joka on erikoistunut sellaisten kosmeettisten tuotteiden "suoramyyntiin", joita "erikoistilanteissa" ei voida myydä tavanomaisia vähittäismyyntikanavia käyttäen. Kyseessä on ylijäämät, jäännöserät ja tuotteet, jotka on pakattu tiettyjä tarkoituksia varten valmistettuihin erikoispakkauksiin, kuten joulupakkauksiin, joita ei ole saatu kaupaksi kyseessä olevan kauden aikana. Yhtiö ostaa nämä tuotteet edulliseen hintaan ja myy ne edelleen edustajan välityksellä sairaaloissa, yrityksissä ja toimistoissa seuraavilla ehdoilla: tuote myydään Direct Cosmeticsin luettelohintaan; jos edustaja suorittaa hinnan neljäntoista päivän kuluessa, hän saa hyväkseen 20 prosentin alennuksen, muussa tapauksessa hänen on suoritettava koko hinta. Kaikkien Direct Cosmeticsin edustajien liikevaihto on pienempi kuin Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännössä arvonlisäverovelvollisuudelle kuudennen direktiivin 24 artiklan mukaisesti asetettu vähimmäismäärä.

4 Laughtons Photographs on yhtiö, joka on erikoistunut luokkakuviin ja koululaisten yksittäiskuviin. Joka vuoden alussa yhtiön edustajat vierailevat kouluissa hankkimassa valokuvatilauksia. Vuoden kuluessa sovitaan järjestelyistä ja yksi yhtiön kaikkiaan kahdeksasta valokuvaajasta käy koulussa

ottamassa yksittäisiä valokuvia lapsista sekä luokkakuvia. Yhtiö myy kuvat kouluille, jotka myyvät ne edelleen lasten vanhemmille. Laughtons Photographsin nykyisin käyttämä myyntimenetelmä on ilmeisesti sellainen, että kuvaerät laskutetaan sovittuun hintaan kyseessä olevilta kouluilta. Useimmissa tapauksissa yhtiö ei tiedä mihin hintaan kuvat myydään edelleen lasten vanhemmille. On kiistatonta, että kouluissa toteutuneesta liikevaihdosta ei kanneta arvonlisäveroa.

5 Näiden kummankin myyntimenetelmän johdosta arvonlisäveron lopullinen peruste ei ole kuluttajalle tapahtuneen myynnin lopullinen arvo. Näin ollen lopullisen hinnan ja sitä ennen laskutetun hinnan välistä erotusta ei veroteta.

6 Tämän veron kiertämisen torjumiseksi säädettiin edellä mainitusta kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdasta poikkeavasta toimenpiteestä vuoden 1977 Finance Actin, jolla Yhdistynyt kuningaskunta pani täytäntöön kuudennen direktiivin, liitteessä 3 olevassa 3 pykälässä. Tästä toimenpiteestä ilmoitettiin komissiolle.

7 Yhdistynyt kuningaskunta muutti myöhemmin edellä mainittua säännöstä vuoden 1981 Finance Actin 14 pykälän 1 momentissa, ilmoittamatta siitä kuitenkaan komissiolle.

8 Vastauksena yhteen asiassa 5/84, Direct Cosmetics vastaan Commissioners of Customs and Excise, 13.2.1985 antamassaan tuomiossa (Kok. 1985, s. 617) esitettyyn ennakkoratkaisukysymykseen yhteisöjen tuomioistuin päätti, että edellä mainitusta muutoksesta olisi pitänyt ilmoittaa kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdan säännösten mukaisesti.

9 Noudattaakseen edellä mainittua päätöstä Yhdistynyt kuningaskunta ilmoitti komissiolle 15.3.1985 edellä mainitusta muutetusta säännöksestä, joka tällä hetkellä muodostaa vuoden 1983 Value-added Tax Actin liitteessä 4 olevan 3 pykälän, ja pyysi neuvostolta lupaa siihen kuudennen direktiivin 27 artiklan mukaisesti.

10 Vuoden 1983 Value-added Tax Actin liitteessä 4 olevan 3 pykälän sanamuoto on seuraava:

"Jos

a) verovelvollisen toiminta muodostuu osittain tai kokonaan tavaroiden toimittamisesta tietylle määrälle henkilöitä vähittäiskaupassa myytäviksi joko näiden itsensä tai muiden henkilöiden toimesta, ja

b) kyseiset henkilöt eivät ole verovelvollisia,

Commissioners voi antaa verovelvolliselle kirjallisen ilmoituksen, jonka mukaan kaikkien toimitusten, jotka hän on suorittanut ilmoituksen antamisen taikka ilmoituksessa asetetun määräajan jälkeen, arvona on pidettävä niiden käypää arvoa vähittäismyynnissä."

11 Lupa mainittua 3 pykälää varten annettiin edellä mainitulla 13.6.1985 tehdyllä neuvoston päätöksellä 85/369/ETY, joka tehtiin kuudennen direktiivin 27 artiklan 4 kohdassa tarkoitetun hiljaisen hyväksymisen menettelyn mukaisesti.

12 Edellä mainitun pykälän perusteella ja edellä mainitun Yhdistyneelle kuningaskunnalle myönnetyn luvan johdosta Commissioners teki Laughtons Photographs -yhtiötä koskevan päätöksen, jonka sanamuoto on seuraava:

"Vuoden 1983 Value-added Tax Actin liitteessä 4 olevan 3 pykälän mukaisesti Commissioners of Customs and Excise päättää, että 8.7.1985 jälkeen arvona, jonka perusteella arvonlisävero kannetaan kustakin verollisen tavaran luovutuksesta:

a) jonka Te suoritatte henkilöille, jotka eivät ole vuoden 1983 Value-added Tax Actin 2 pykälässä tarkoitettuja verovelvollisia,

b) jonka edellä a kohdassa tarkoitetut henkilöt tai muut henkilöt suorittavat vähittäismyyntiä varten,

on pidettävä tavaran käypää arvoa vähittäismyyntiportaassa."

13 Sanamuodoltaan samanlainen Direct Cosmeticsia koskeva päätös tehtiin 5.7.1985.

14 Yhtiöt valittivat edellä mainituista päätöksistä London Value-added Tax Tribunaliin. Yhtiöt väittivät, että Commissionersin päätökset olivat pätemättömät, koska ne ylittivät kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa asetettujen tavoitteiden rajat, samoin luvan antamisesta 13.6.1985 tehty neuvoston päätös ylitti nämä rajat. Koska poikkeus näin ollen yhtiöiden mielestä oli pätemätön, ne katsoivat että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan yleissäännön mukaan, jolla yhtiöiden mukaan on välitön vaikutus englantilaisessa oikeusjärjestyksessä, ne olivat velvolliset suorittamaan arvonlisäveroa ainoastaan tosiasiallisesti saamansa vastikkeen arvosta.

15 Commissioners puolestaan väitti, että neuvoston lupa muodosti pätevän poikkeuksen ja että se oli oikein perustein toteuttanut kyseisen erityistoimenpiteen. Commissioners vakuutti, että käytettäessä myyntimenetelmää, jossa yhtiön ja sen asiakkaiden väliin tulee henkilöitä, jotka eivät ole verovelvollisia, niiden velvollisuus on huolehtia siitä, että vero voidaan kantaa tuotteen kokonaisarvosta vähittäismyyntiportaassa.

16 London Value-added Tax Tribunal on keskeyttänyt asian käsittelyn ja esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset, jotka ovat samat kummassakin asiassa:

"1) Onko sellainen toimenpide, josta vuoden 1983 Value-added Tax Actin liitteessä 4 olevassa 3 pykälässä säädetään, kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa asetetuissa rajoissa, vai ylittääkö se sen mikä on ehdottoman välttämätöntä?

2) Onko tällainen toimenpide, kun sitä sovelletaan

a) verovelvolliseen, jonka on todettu harjoittavan toimintaansa ilman minkäänlaista tarkoitusta välttää tai kiertää arvonlisäveroa ja jonka myyntimenetelmät perustuvat yksinomaan kaupallisiin näkökohtiin;

b) verovelvolliseen, jonka on todettu harjoittavan toimintaansa ilman minkäänlaista tarkoitusta välttää tai kiertää arvonlisäveroa ja jonka myyntimenetelmät perustuvat yksinomaan kaupallisiin näkökohtiin, minkä objektiivisena seurauksena voi kuitenkin olla tietty veron kiertäminen;

c) tiettyihin verovelvollisiin, jotka myyvät suoraan sellaisille jälleenmyyjille, jotka eivät ole verovelvollisia, mutta ei muihin samaa toimintaa harjoittaviin verovelvollisiin,

kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa säädetyn poikkeuksen rajoissa, vai ylittääkö se sen mikä on ehdottoman välttämätöntä?

3) Voidaanko tällaista toimenpidettä soveltaa verovelvollisiin, joiden toiminta ei ole kuudennen direktiivin 27 artiklassa asetetussa tavoitteessa tai lupaa koskevan pyynnön sanamuodossa tai ministerineuvoston antaman tosiasiallisen luvan sanamuodossa tarkoitettua toimintaa?

4) Onko luvan antamisesta tehty ministerineuvoston päätös pätemätön tai vailla vaikutusta aineellisista tai menettelyllisistä syistä, kuten esimerkiksi sen perusteella, että ministerineuvosto tai jäsenvaltiot eivät toimenpidettä arvioidessaan ottaneet huomioon kuudennen direktiivin 27 artiklassa säädettyjä perusteita, suhteellisuusperiaatetta tai kuudennen direktiivin

perusperiaatteita, taikka sen perusteella, että niille ei ollut ilmoitettu, että toimenpidettä voitiin tällä tavoin arvioida?

5) Merkitseekö luvan antamisesta tehty ministerineuvoston päätös sitä, että yksittäinen verovelvollinen, jonka valittajan tavoin on todettu harjoittavan toimintaansa ilman minkäänlaista tarkoitusta välttää tai kiertää arvonlisäveroa, ei voi vaatia kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan säännösten mukaista verotusta?"

17 Pääasiaa koskevia tosiseikkoja ja oikeussääntöjä sekä menettelyn kulkua ja yhteisöjen tuomioistuimelle esitettyjä huomautuksia koskevat tarkemmat tiedot ilmenevät suullista käsittelyä varten laaditusta kertomuksesta. Oikeudenkäyntiasiakirjojen näitä osia käsitellään jäljempänä vain, mikäli se on tarpeen tuomioistuimen perustelujen selvittämiseksi.

18 Edellä esitetyillä kysymyksillä kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään:

a) sallitaanko kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdan mukaan sellaisen poikkeavan toimenpiteen käyttöönotto, josta esillä olevassa asiassa on kyse, silloin kun verovelvollinen järjestää toimintansa tietyllä tavalla kaupallisista syistä eikä hankkiakseen itselleen verotuksellista etua;

b) sallitaanko edellä mainitun 27 artiklan 1 kohdan mukaan sellaisen toimenpiteen käyttöönotto, josta esillä olevassa asiassa on kyse, joka ei koske kaikkia verovelvollisia, jotka myyvät muille kuin verovelvollisille jälleenmyyjille, vaan yksinomaan tiettyjä niistä;

c) onko luvan antamisesta tehty neuvoston päätös pätemätön menettelyvirheen vuoksi;

d) onko luvan antamisesta tehty neuvoston päätös pätemätön aineellisista syistä ja erityisesti onko toimenpide, jolle lupa myönnettiin, suhteeton 27 artiklan 1 kohdassa säädettyyn tavoitteeseen nähden, joka on tietynlaisten veropetosten ja veron kiertämisten estäminen.

19 Esitetyt kysymykset voidaan näin ollen ryhmitellä uudelleen edellä esitetyllä tavalla yhteisöjen tuomioistuimen vastausta varten.

Kysymys a

20 Kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa käytetty veron kiertämisen käsite on yhteisön oikeuden oma käsite. Sen määrittelyä ei näin ollen jätetä jäsenvaltioiden harkintaan.

21 Mainitun 27 artiklan kaikissa kieliversioissa erotetaan toisistaan veron kiertämisen käsite, joka on puhtaasti objektiivinen seikka, ja petoksen käsite, johon sisältyy tahallisuuden tunnusmerkki.

22 Tälle erolle saadaan vahvistus kyseisen säännöksen taustasta. Kun toisessa arvonlisäverodirektiivissä (neuvoston direktiivi 67/228/ETY, 11.4.1967, EYVL s. 66) käsiteltiin yksinomaan petoksen käsitettä, kuudennessa direktiivissä mainitaan myös veron kiertämisen käsite. Tämä merkitsee, että lainsäätäjä halusi lisäksi ottaa käyttöön uuden tekijän suhteessa jo olemassa olevaan veropetoksen käsitteeseen. Tämä tekijä sisältyy veron kiertämiselle ominaiseen objektiivisuuteen, kun taas petoksen käsitteeseen olennaisesti liittyvä verovelvollisen aikomus ei ole edellytys sille, että kyseessä on veron kiertäminen.

23 Edellä esitetty tulkinta vastaa arvonlisäverojärjestelmän periaatetta, jonka mukaan on poistettava sellaiset tekijät, jotka ovat omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen kansallisella ja yhteisön tasolla, ja jonka mukaan on otettava käyttöön sellainen vero, joka on mahdollisimman tasapuolinen ja jonka soveltamisala käsittää kaikki tuotanto- ja jakeluportaat. Sen lisäksi, että kuudennen direktiivin otsikossa mainitaan arvonlisäveron "yhdenmukainen määräytymisperuste", sen johdanto-osan toisessa perustelukappaleessa on viittaus "yhtenäisesti määrätyn arviointiperusteen mukaan yhteisön säännösten mukaisesti" ja johdanto-osan yhdeksännessä

perustelukappaleessa säädetään, että "veron peruste on yhdenmukaistettava, jotta yhteisön verokannan soveltaminen - - johtaisi vertailukelpoisiin tuloksiin kaikissa jäsenvaltioissa". Tästä seuraa, että arvonlisäverojärjestelmä koskee ennen kaikkea objektiivisia oikeusvaikutuksia verovelvollisen aikomuksesta riippumatta.

24 Näin ollen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa sallitaan sellaisen toimenpiteen käyttöönotto, joka poikkeaa arvonlisäveron perustetta koskevasta 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan perussäännöstä, myös silloin, kun verovelvollinen harjoittaa toimintaansa kaupallisista syistä ilman minkäänlaista tarkoitusta hankkia itselleen verotuksellista etua.

Kysymys b

25 Tämän kysymyksen johdosta on todettava, että kaikilla yrityksillä, jotka soveltavat sellaisia myyntimenetelmiä kuin Direct Cosmetics ja Laughtons Photographs, ei ole yhtä suurta merkitystä kaupan alalla ja ennen kaikkea niillä ei ole yhtä suurta merkitystä sen vaikutuksen osalta, joka niiden soveltamilla menetelmillä on arvonlisäverojärjestelmän toimintaan.

26 Siltä osin kuin yrityksen taloudellinen toiminta on pääasiallisesti tai suuressa määrin myyntiä muille kuin verovelvollisille vähittäismyyjille, tietynlaisen veron kiertämisen estämiseksi säädettyjen poikkeavien toimenpiteiden soveltamatta jättäminen johtaisi huomattaviin ja jatkuviin verotulojen menetyksiin ja vääristäisi kilpailua. Asia olisi kuitenkin toisin, jos kyseessä on verovelvollinen yritys, joka vain satunnaisesti ja rajoitetusti harjoittaa tavaroiden myyntiä muille kuin verovelvollisille jälleenmyyjille.

27 Erilaisten taloudellisten tosiasioiden huomioon ottamiseksi 27 artiklan 1 kohdassa jäsenvaltioille annetaan harkintavaltaa, jotta ne voivat mukauttaa poikkeavat toimenpiteet siihen nimenomaiseen tarkoitukseen, jota varten ne on myönnetty. Tämän vuoksi erilainen kohtelu voidaan hyväksyä siltä osin kuin se on perusteltua objektiivisten olosuhteiden kannalta.

28 Toiseen kysymykseen on siten vastattava, että kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa sallitaan sellaisen poikkeavan toimenpiteen käyttöönotto, josta pääasiassa on kyse ja joka koskee ainoastaan tiettyjä niistä verovelvollisista, jotka myyvät tavaroita muille kuin verovelvollisille jälleenmyyjille, jos siitä aiheutuva erilainen kohtelu on perusteltua objektiivisten olosuhteiden kannalta.

Kysymys c

29 Pääasian valittajat esittävät useita väitteitä kysymyksestä, joka koskee Yhdistyneen kuningaskunnan tiettyjen veronkiertokäytäntöjen estämiseksi pyytämän poikkeavaa toimenpidettä koskevan luvan antamisesta 13.6.1983 tehdyn neuvoston päätöksen 85/369/ETY pätevyyttä kuudennen direktiivin 27 artiklassa säädetyn menettelyn kannalta. Ensiksi valittajat esittävät, että kyseessä olevaa lupaa ei pyydetty veron kiertämisen, vaan veropetosten estämiseksi. Valittajat toteavat, että Yhdistyneen kuningaskunnan 27 artiklan 2 kohdan mukaisesti komissiolle 15.3.1985 osoittaman ilmoituksen aiheena ei ollut "tax avoidance", eli veron kiertäminen, vaan "tax evasion", eli veropetos. Valittajat väittävät lisäksi, että 31.7.1985 päivätyn Euroopan yhteisöjen virallisen lehden englanninkielisessä versiossa, jossa Yhdistyneen kuningaskunnan pyytämän poikkeavaa toimenpidettä koskevan luvan antamisesta tehty neuvoston päätös on julkaistu, mainitaan nimenomaisesti "tax evasion", eli veropetos.

30 On korostettava, että edellä mainitun Yhdistyneen kuningaskunnan komissiolle 15.3.1985 osoittaman ilmoituksen sisällöstä käy ilmi, että pyydetyn toimenpiteen tarkoitus oli sen estäminen, että arvonlisävero tietyistä rahamääristä jää suorittamatta seurauksena tiettyjen yritysten myyntimenetelmistä, jotka johtivat siihen, että veroviranomaiset eivät voineet kantaa lopullisen kuluttajan maksamaa lisäarvoa vastaavaa arvonlisäveroa. Edellä mainittuun ilmoitukseen sisältyy

seuraava virke: "Vaikka kyseiset yritykset ja vähittäismyyjät eivät pyri välttämään veron maksamista, niiden liiketoiminnan rakenne johtaa siihen, että lisäarvon verotus vältetään vähittäismyyjän myynnissä lopulliselle kuluttajalle." Ilmoituksessa käytetystä sanamuodosta riippumatta oli tämän vuoksi selvää, että esillä olevissa asioissa oli kyse veron kiertämisestä eikä petoksesta.

31 Veron kiertäminen mainitaan kyseisen Virallisen lehden ranskankielisessä versiossa ja suurimmassa osassa muista kieliversioista, joissa hiljaisen menettelyn mukaisesti tehty neuvoston päätös julkaistiin. Vaikka on totta, että saman Virallisen lehden englanninkielisessä tekstissä käytetään veropetosta vastaavaa termiä "tax evasion", ei tämä myös kreikan- ja hollanninkielisissä teksteissä toistuva virhe ole sellainen, että se muuttaisi koko tekstin merkitystä ja tarkoitusta. Lisäksi virhe on korjattu oikaisussa, jonka neuvosto julkaisi Virallisen lehden 7.4.1987 päivätyssä englanninkielisessä versiossa (EYVL L 93, s. 17).

32 Edellä esitetyt seikat huomioon ottaen kyseessä oleva virhe ei näin ollen voi johtaa itse luvan pätemättömyyteen.

33 Lisäksi kansallisen tuomioistuimen esittämässä kysymyksessä saatetaan kyseessä olevan luvan pätevyys kyseenalaiseksi sen perusteella, että neuvosto tai jäsenvaltiot eivät voineet pyydettyä toimenpidettä arvioidessaan ottaa huomioon edellä mainitussa 27 artiklassa säädettyjä arviointiperusteita, suhteellisuusperiaatetta ja kuudennen direktiivin perusperiaatteita sekä sen perusteella, että niille ei ollut ilmoitettu, että kyseessä olevaa toimenpidettä voitiin tällä tavalla arvioida.

34 Pääasian valittajat väittävät tältä osin, että lupaa ei voida pitää laillisesti myönnettynä hiljaisen hyväksymisen menettelyn mukaisesti, ottaen huomioon, että tarvittavaa ongelman olennaisten tekijöiden arviointia ei voitu tehdä. Joka tapauksessa hakijat katsovat, että hiljaisen hyväksymisen menettelyä ei sellaisenaan noudatettu, koska komissio ei edellä mainitun 27 artiklan 3 kohdan mukaisesti jäsenvaltioille 12.4.1985 osoittamassaan asiakirjassa kiinnittänyt niiden huomiota, kuten Direct Cosmetics 12.3.1985 päiväämässään kirjeessä oli esittänyt, pyydetyn toimenpiteen aiheuttamiin ongelmiin.

35 Tältä osin on todettava, että edellä mainitussa säännöksessä, jossa vahvistetaan hiljaisen hyväksymisen menettely jäsenvaltion pyytämän poikkeavan toimenpiteen osalta, ei säädetä poikkeusta esillä olevan asian kaltaisessa tapauksessa. Lisäksi komissio ei ollut voimassa olevien säännösten perusteella velvollinen kiinnittämään jäsenvaltioiden huomiota esillä olevassa asiassa mahdollisesti esille tuleviin ongelmiin eikä komissiota missään tapauksessa velvoittanut se, että toinen yrityksistä, joita asia koskee, oli sitä pyytänyt.

36 Lisäksi Yhdistyneen kuningaskunnan ilmoituksessa komissiolle viitattiin riittävästi tarpeisiin, joita varten toimenpidettä oli pyydetty, ja se sisälsi kaikki tavoitellun päämäärän toteamisen kannalta olennaiset tiedot. Siksi oli kunkin jäsenvaltion asia arvioida sekä niiden ongelmien merkitys, jotka mahdollisesti ilmenevät esillä olevissa asioissa, että Yhdistyneen kuningaskunnan pyytämän poikkeavan toimenpiteen laillisuus ja tarkoituksenmukaisuus.

37 Näin ollen on todettava, että esitetyn kysymyksen tarkastelussa ei ole havaittu menettelyvirheitä, jotka olisivat sellaisia, että ne vaikuttaisivat Yhdistyneen kuningaskunnan pyytämän poikkeavaa toimenpidettä koskevan luvan antamisesta tehdyn neuvoston päätöksen pätevyyteen.

Kysymys d

38 Pääasian valittajat väittävät ensiksi, että Yhdistyneelle kuningaskunnalle annettu lupa on mitätön, koska päätös poiketa kuudennen direktiivin perusperiaatteista, joka tehtiin 27 artiklan 1 kohdan perusteella mahdollisen veron kiertämisen estämiseksi, on suhteeton siihen tavoitteeseen

nähden, johon sillä pyritään.

39 Pääasian valittajien mukaan edellä mainittu tavoite voidaan saavuttaa joko soveltamalla kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohtaa, jossa jäsenvaltiot valtuutetaan pitämään yhtenä verovelvollisena sellaisia alueelleen sijoittautuneita henkilöitä, joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa vaikka ne ovat oikeudellisesti itsenäisiä, tai soveltamalla kuudennen direktiivin 24 artiklaa, jossa jäsenvaltiot valtuutetaan soveltamaan pieniin yrityksiin yksinkertaistettuja verotusta ja veron kantoa koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä.

40 Edellä esitetyissä väitteissä ei kuitenkaan oteta huomioon, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdassa tarkoitetaan tilannetta, jossa verollisia liiketoimia suorittavilla eri henkilöillä on "läheiset suhteet" toisiinsa, kun taas esillä olevissa asioissa tällaiset läheiset suhteet nimenomaan puuttuvat.

41 Kuudennen direktiivin 24 artiklassa jäsenvaltioille annetaan laajat valtuudet arvioida, onko tarpeellista ottaa käyttöön vakiokantajärjestelmiä tai muita yksinkertaistettuja verotusta ja veron kantoa koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä pienille yrityksille, ja jos on, niin millä edellytyksillä. Sitä seikkaa, että jäsenvaltio omilla perusteillaan ei ole käyttänyt hyväkseen näitä valtuuksia, ei siten voida pitää esteenä sille, että käytetään saman direktiivin 27 artiklan mukaista mahdollisuutta pyytää lupaa ottaa käyttöön poikkeavia toimenpiteitä.

42 Vedoten neuvoston päätöksen pätemättömyyteen pääasian valittajat väittävät seuraavaksi, että Yhdistyneelle kuningaskunnalle myönnetty lupa on erittäin laaja ja että se tosiasiallisesti muodostaa Commissionersille myönnetyn uuden, liian laajan ja tarpeettoman avoimen valtuutuksen.

43 Edellä mainitussa 15.3.1985 komissiolle osoitetussa ilmoituksessa Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus toteaa, että pyydetty toimenpide oli erityisesti tarkoitettu sovellettavaksi yksinomaan yrityksiin, joiden "toiminta on merkittävää". Tämä on pääasian valittajien mukaan epätäsmällinen käsite, jonka perusteella Commissioners saa liian laajan toimivallan.

44 Väitettä ei voida hyväksyä. Edellä mainittu ilmoitus on riittävän täsmällinen pyydetyn poikkeavan toimenpiteen soveltamisalan määrittämisen osalta ja siinä annetaan toimivaltaisille viranomaisille tarvittava vapaus käyttää kyseistä toimenpidettä sellaisissa tapauksissa, joissa sen soveltamista pidetään perusteltuna.

45 Kolmanneksi pääasian valittajat esittävät väitteen, jonka mukaan kyseinen toimenpide syrjii niitä ja suosii kuudennen direktiivin 24 artiklassa tarkoitettuja pieniä yrityksiä, jotka hyötyvät kyseessä olevan poikkeavan toimenpiteen soveltamisesta, koska ne vapautetaan verosta ja samalla vero kannetaan lopulliselta kuluttajalta.

46 Väitettä ei voida hyväksyä. Pieniä yrityksiä koskevaa erityisjärjestelmää koskevalla 24 artiklalla on aivan erilainen tavoite, minkä vuoksi vertailu esillä olevien asioiden tilanteen kanssa ei ole mahdollinen.

47 Seuraavaksi pääasian valittajat väittävät, että kyseessä oleva poikkeava toimenpide johtaa sellaisten määrien verottamiseen, joita verovelvollinen ei ole tosiasiallisesti saanut. Valittajien mukaan toimenpiteen tällainen vaikutus vääristää kilpailua, ylittää 27 artiklan tavoitteiden rajat ja on joka tapauksessa suhteeton siihen tavoitteeseen nähden, johon sillä pyritään.

48 Tältä osin on syytä korostaa, että kyseessä olevalla toimenpiteellä pyritään välttämään verotulojen järjestelmällinen menetys, joka aiheutuu tietyn suuruisten yritysten jatkuvasti soveltamasta erityisestä myyntimenetelmästä. Kun otetaan huomioon tämä tarkoitus, ei voida väittää, että toimenpide olisi suhteeton siihen tavoitteeseen nähden, johon sillä pyritään.

49 Väitteeseen, jonka mukaan kyseessä oleva toimenpide aiheuttaisi kilpailun vääristymistä, on todettava, että juuri tällaisen toimenpiteen puuttuminen johtaisi kilpailun vääristymisen pysyvyyteen sellaisten yritysten vahingoksi, joiden myyntimenetelmä on järjestetty eri tavalla. Väitettä ei näin ollen voida hyväksyä.

50 Pääasian valittajat väittävät lopuksi, että Yhdistyneelle kuningaskunnalle myönnetyssä luvassa ei määritellä selkeästi poikkeavassa järjestelmässä käytettävää veron perustetta. Käyvän arvon käsite, jota kyseisessä järjestelmässä käytetään veron perusteena, on valittajien mukaan niin epämääräinen, ettei se voi muodostaa täsmällistä perustetta ja sen vuoksi se tarjoaa mielivaltaisen soveltamisen mahdollisuuden.

51 Tältä osin on todettava, että käyvän arvon käsite, jota käytetään veron perusteena hyväksytyssä poikkeavassa järjestelmässä, on tulkittava ottaen huomioon kuudennen direktiivin 27 artiklan säännökset, joiden perusteella lupa kyseiselle toimenpiteelle myönnettiin.

52 Tältä osin on olennaista, että kyseisen artiklan 1 kohdan lopussa täsmennetään, että "veronkannon yksinkertaistamiseksi tarkoitetut toimenpiteet saavat vaikuttaa ainoastaan vähäisessä määrin lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron määrään". Tämä säännös, joka on kuudennen direktiivin perusperiaatteen mukainen, sellaisena kuin se ilmaistaan ensimmäisen kysymyksen yhteydessä, koskee myös toimenpiteitä, joilla pyritään estämään tietyntyyppiset veropetokset tai veron kiertämiset, joiden osalta yhteisöjen tuomioistuin on korostanut, että ne voivat poiketa 11 artiklassa säädetystä arvonlisäveron perusteesta ainoastaan niin paljon kuin tavoitteen toteuttamisen kannalta on ehdottoman välttämätöntä (asia 324/82, komissio v. Belgia, tuomio 10.4.1984, Kok. 1984, s. 1861 ja edellä mainittu tuomio 13.2.1985).

53 Edellä esitetyn perusteella kyseessä olevan poikkeavan järjestelmän mukaisena käypänä arvona on pidettävä arvoa, joka on mahdollisimman lähellä vähittäiskaupan myynnissä käytettyä kauppa-arvoa, eli lopullisen kuluttajan tosiasiallisesti maksamaa hintaa. Tätä tulkintaa tukee kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan d alakohdan säännökset, joissa viitataan suoritettujen palvelujen käyvän arvon käsitteeseen, sekä saman artiklan B kohdan 1 alakohdan b alakohdan säännökset, joissa viitataan käypään arvoon tavaroiden maahantuonnissa, jos mitään hintaa ei ole maksettu tai jos maksettu taikka maksettava hinta ei muodosta maahantuodun tavaran ainoata vastiketta. Käyvän arvon käsite ei näin ollen ole epämääräinen eikä epätäsmällinen.

54 Siten on todettava, että esitetyn kysymyksen tarkastelussa ei ole ilmennyt sellaisia luvan myöntämiseen liittyviä seikkoja, jotka olisivat omiaan vaikuttamaan Yhdistyneen kuningaskunnan pyytämän poikkeavaa toimenpidettä koskevan luvan antamisesta tehdyn neuvoston päätöksen pätevyyteen.

Päätökset oikeudenkäyntikuluista

Oikeudenkäyntikulut

55 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukselle, Saksan liittotasavallan hallitukselle, Euroopan yhteisöjen neuvostolle ja Euroopan yhteisöjen komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa

tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikuluista.

Päätöksen päätösosa

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

on ratkaissut London Value-added Tax Tribunalin 15.5.1986 tekemillään päätöksillä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) Kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa sallitaan sellaisen toimenpiteen käyttöönotto, joka poikkeaa arvonlisäveron perustetta koskevasta 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan perussäännöstä, myös silloin, kun verovelvollinen harjoittaa toimintaansa kaupallisista syistä ilman minkäänlaista tarkoitusta hankkia itselleen verotuksellista etua.

2) Kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa sallitaan sellaisen poikkeavan toimenpiteen käyttöönotto, josta pääasiassa on kyse ja joka koskee ainoastaan tiettyjä niistä verovelvollisista, jotka myyvät tavaroita muille kuin verovelvollisille jälleenmyyjille, jos siitä aiheutuva erilainen kohtelu on perusteltua objektiivisten olosuhteiden kannalta.

3) Esitettyjen kysymysten tarkastelussa ei ole ilmennyt sellaisia seikkoja, jotka olisivat omiaan vaikuttamaan Yhdistyneen kuningaskunnan pyytämän poikkeavaa toimenpidettä koskevan luvan antamisesta 13.6.1985 tehdyn neuvoston päätöksen 85/369/ETY pätevyyteen.