

61999J0404

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio (viides jaosto) 29 päivänä maaliskuuta 2001. - Euroopan yhteisöjen komissio vastaan Ranskan tasavalta. - Jäsenyyssvelvoitteiden noudattamatta jättäminen - Kuudes arvonlisäverodirektiivi - Veron peruste - Palvelumaksujen sisällyttämättä jättäminen. - Asia C-404/99.

Oikeustapauskokoelma 2001 sivu I-02667

Tiivistelmä

Asianosaiset

Tuomion perustelut

Päätökset oikeudenkäyntikuluista

Päätöksen päätösosa

Avainsanat

Verotus - Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen - Liikevaihtovero - Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä - Veron peruste - Palvelumaksujen sisällyttäminen

(Neuvoston direktiivin 77/388/ETY 2 artiklan 1 kohta ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohhta)

Tiivistelmä

\$\$Jäsenvaltio, joka on tietyin edellytyksin hyväksynyt sen, ettei tiettyjen verovelvollisten palvelusta perimiä pakollisia hinnankorotuksia ("palvelumaksuja") sisällytetä arvonlisäveron perusteeseen, ei ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 2 artiklan 1 kohdan ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaisia velvoitteitaan.

Asiakkaalta perittävä kokonaissumma tai hänelle esitettävästä laskusta ilmenevä kokonaissumma on kokonaisuudessaan vastiketta palvelujen suorittajan hänelle suorittamasta palvelusta. Tämä palvelumaksun sisältävä vastike on määritelmän mukaisesti ilmaistu rahamääräisenä.

(ks. 39 ja 52 kohta sekä tuomiolauselma)

Asianosaiset

Asiassa C-404/99,

Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään E. Traversa, avustajanaan asianajaja N. Coutrelis, prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

vastaan

Ranskan tasavalta, asiamiehinään K. Rispal-Bellanger ja S. Seam, prosessiosoite Luxemburgissa, vastaajana,

jossa kantaja vaatii yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Ranskan tasavalta ei ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 2 artiklan 1 kohdan ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaisia velvoitteitaan, koska se on tietyin edellytyksin hyväksynyt sen, ettei tiettyjen verovelvollisten perimiä "palvelumaksuja" sisällytetä arvonlisäveron perusteeseen,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. La Pergola sekä tuomarit M. Wathelet (esittelevä tuomari), D. A. O. Edward, P. Jann ja L. Sevón,

julkisasiamies: J. Mischo,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies H. A. Rühl,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan asianosaisten 26.10.2000 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 23.11.2000 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

Tuomion perustelut

1 Euroopan yhteisöjen komissio on nostanut EY 226 artiklan nojalla kanteen, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 22.10.1999 ja jossa yhteisöjen tuomioistuinta vaaditaan toteamaan, että Ranskan tasavalta ei ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 2 artiklan 1 kohdan ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaisia velvoitteitaan, koska se on tietyin edellytyksin hyväksynyt sen, ettei tiettyjen verovelvollisten perimiä "palvelumaksuja" sisällytetä arvonlisäveron perusteeseen.

Yhteisön lainsäädäntö

2 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta".

3 Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa ja 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

"1. Veron perusteen on oltava:

a) muiden kuin b, c ja d kohdassa tarkoitettujen 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.

--

3. Veron perusteeseen ei ole sisällytettävä:

a) kassa-alennuksina ennenaikaisesta maksusta annettavia hinnanalennuksia;

b) sellaisia ostajalle tai vastaanottajalle myönnettyjä hinnanalennuksia tai hyvityksiä hinnasta, jotka toteutuvat sinä hetkenä, jolloin liiketoimi suoritetaan;

c) verovelvollisen ostajalta tai vastaanottajalta saamia eriä, jotka ovat jälkimmäisten nimissä ja näiden lukuun kertyneiden kustannusten korvausta ja jotka verovelvollisen kirjanpidossa käsitellään läpikulkuerinä. Verovelvollisen on osoitettava näiden kustannusten todellinen määrä, eikä verovelvollinen saa vähentää niitä mahdollisesti rasittavaa veroa."

Kansallinen lainsäädäntö ja hallintokäytäntö

4 Tämän tuomion 2 ja 3 kohdassa mainitut yhteisön säännökset on saatettu voimaan Ranskan oikeudessa yleisen verolain (jäljempänä verolaki) 266 §:n 1 momentin a kohdalla ja 267-I §:llä.

5 Verolain 266 §:n 1 momentin a kohdassa säädetään seuraavaa:

"Veron perusteeseen kuuluvat:

a) tavaroiden luovutusten, palvelujen suoritusten ja yhteisönsisäisten hankintojen osalta kaikki sellaiset summat, arvot, tavarat tai palvelut, jotka muodostavat luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet".

6 Verolain 267-I §:n mukaan

"veron perusteeseen on sisällytettävä:

1. verot, tullit ja maksut, lukuun ottamatta itse arvonlisäveroa;

2. tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten sivukustannukset, kuten asiakkailta veloitetut provisio-, korko-, pakkaus-, kuljetus- ja vakuutuskustannukset."

7 Nyt esillä olevassa jäsenyyssvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevassa kanteessa on kyse juomarahoja tai palvelumaksuja koskevasta arvonlisäverojärjestelmästä, eli asiakkaalta

laskutettuun kokonaishintaan sisältyvistä pakollisista hinnankorotuksista, jotka tietyissä yrityksissä yleensä pannaan asiakkaiden maksettaviksi korvauksena "palvelusta" (jäljempänä palvelumaksu). Palvelumaksu eroaa varsinaisen palkan lisäksi työnantajalta saaduista muista eduista tai sellaisista vapaaehtoisista juomarahoista, jotka asiakas palvelumaksun lisäksi spontaanisti ja suoraan maksaa työntekijöille osoittaakseen tyytyväisyytensä.

8 Ranskan oikeudessa arvonlisäveron perusteeseen palvelujen suoritusten osalta kuuluu lähtökohtaisesti koko se hinta, jonka asiakas maksaa vastikkeena saamistaan palveluista, palvelumaksut mukaan luettuina. Bulletin officiel de la direction générale des impôts (BOGDI 3 B-4-76; veroviranomaisen julkaisema virallinen tiedotuslehti) -nimisessä tiedotuslehdessä julkaistussa tekstissä, joka on otettu 20.6.1995 päivättyyn veroviranomaisen julkaisemaan "perustiedotteeseen" ja josta verovelvolliset voivat saada verovelvollisuutensa laajuutta koskevia veroviranomaista sitovia tietoja, todetaan seuraavaa:

"Vakiintuneen hallintokäytännön mukaan hinnankorotuksia, joita liikeyritysten (hotellit, ravintolat, kahvilat, olutravintolat, baarit, teesalongit, kampaamot, hoitolaitokset, kylpylät, kuljetus- tai muuttoyritykset, lepokodit tai vanhainkodit, kasinot, erilaisten tuotteiden kotiinkuljetusta harjoittavat yritykset) asiakkaiden edellytetään maksavan juomarahoina, on pidettävä sellaisina hinnan osina, jotka kuuluvat arvonlisäveron alaisuuteen".

9 Samassa "perustiedotteessa" täsmennetään kuitenkin, että Ranskan hallintoviranomaisten vuodesta 1923 lähtien soveltaman sietämiskäytännön mukaan, joka on vahvistettu 31.12.1976 päivätyllä hallinnollisella ohjeella (DB 3 B-1123, nro 32; jäljempänä vuoden 1976 ohje), palvelumaksut voidaan jättää sisällyttämättä työnantajan maksaman liikevaihtoveron, joka on Ranskassa sittemmin korvattu arvonlisäverolla, perusteeseen. Sietämiskäytännön soveltaminen edellyttää seuraavien neljän edellytyksen täyttymistä:

- asiakkaalle on pitänyt etukäteen ilmoittaa "palvelua sisältämättömään" hintaan lisättävän palvelumaksua vastaavan maksun olemassaolosta ja prosenttimäärästä

- tämän maksun tuotto on kokonaisuudessaan jaettava välittömästi asiakaspalvelutehtävissä toimivien työntekijöiden kesken

- sen osoittamiseksi, että tämä tuotto on tilitetty henkilökunnalle, on pidettävä kirjaa, jonka on oltava jokaisen maksunsaajan tai ainakin henkilökunnan edustajan allekirjoittama

- työnantajan on vuosittaisessa palkkailmoituksessa ilmoitettava työntekijöidensä tällä tavoin todellisuudessa saaman palkan määrä.

Oikeudenkäyntiä edeltävä menettely

10 Koska komissio katsoi, että vuoden 1976 ohjeella vahvistetulla viranomaisten omaksumalla sietämiskäytännöllä tapahtunut palvelumaksun vapauttaminen arvonlisäverosta oli kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan säännösten vastaista, se lähetti Ranskan hallitukselle 15.4.1998 päivätyllä kirjeellä tätä koskevan väitetiedoksiannon ja kehotti sitä esittämään huomautuksensa kahden kuukauden kuluessa kyseisen kirjeen vastaanottamisesta.

11 Koska komissiolle ei vastattu, se antoi 17.11.1998 perustellun lausunnon, jossa se kehotti Ranskan tasavaltaa toteuttamaan lausunnon noudattamisen edellyttämät toimenpiteet kahden kuukauden kuluessa lausunnon tiedoksiantamisesta.

12 Ranskan hallitus ei antanut komissiolle minkäänlaista vastausta tähän perusteltuun lausuntoon. Näin ollen komissio katsoi, että EY 226 artiklan toisessa kohdassa määrätyt edellytykset asian saattamiselle yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi täyttyivät, ja päätti nostaa Ranskan

tasavaltaa vastaan nyt esillä olevan kanteen.

Pääasia

Asianosaisten näkemykset

13 Komissio väittää kanteessaan, että vaikka kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohta ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohhta onkin pantu asianmukaisesti täytäntöön verolain 266 §:n 1 momentilla ja 267-I §:llä, tämä ei koske vuoden 1976 ohjeella vahvistettua viranomaisten omaksumaa sietämiskäytäntöä, jolla pysytetään voimassa yhteisön oikeuden vastainen arvonlisäveroa koskeva vapauttamisjärjestelmä.

14 Komissio toteaa tältä osin ensinnäkin vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenevän (ks. asia C-16/93, Tolsma, tuomio 3.3.1994, Kok. 1994, s. I-753, 13 kohta ja siinä mainittu oikeuskäytäntö), että palvelujen suorituksista kannettavan veron perusteeseen kuuluu kaikki se, mikä muodostaa näistä palveluista saadun vastikkeen ja että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa määritelty veron peruste sisältää todellisuudessa saadun vastikkeen.

15 Komissio pitää riidattomana sitä, että palvelumaksu on oleellinen osa sitä kokonaishintaa, jonka asiakas maksaa vastikkeeksi palvelun suorittajan suorituksesta. Tämä palvelumaksun sisältävä kokonaishinta on komission mukaan siis se "todellisuudessa saatu vastike", jonka edellä mainitun oikeuskäytännön perusteella on kuuluttava arvonlisäveron alaisuuteen.

16 Komissio täsmentää, että sen kanne koskee ainoastaan palvelumaksua, joka asiakkaan on pakko maksaa ja jonka määrästä on etukäteen päätetty, eikä asiakkaan spontaanisti ja vapaaehtoisesti jollekulle työntekijälle antamaa juomarahaa. Se katsoo nimittäin, että tätä täysin vapaaehtoista juomarahaa voidaan verrata almuihin, joita ohikulkijat antavat posetiivinsoittajalle, sillä myös tämä juomaraha on täysin vapaaehtoisesti ja sattumanvaraisesti suoritettu maksu, jonka määrästä on käytännössä mahdotonta päättää ja jonka edellä mainitussa asiassa Tolsma annetun tuomion 19 kohdan mukaan ei ole katsottava kuuluvan arvonlisäveron alaisuuteen.

17 Tämän jälkeen komissio toteaa, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohhta on ainoa tämän direktiivin säännös, jonka nojalla arvonlisäveron perusteeseen voidaan jättää sisällyttämättä tiettyjä määriä. Vuoden 1976 ohjeella vahvistettu viranomaisten omaksuma sietämiskäytäntö, jolla poiketaan kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa määrätyistä säännöistä, ei kuulu mihinkään tämän direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdassa säädetyistä ryhmistä. Ranskan veroviranomaiset eivät siis missään tapauksessa saisi sallia sitä, että palvelujen suorittajat eivät sisällytä arvonlisäveron perusteeseen palvelumaksua vastaavia määriä.

18 Komissio katsoo, että vuoden 1976 ohjeella vahvistetun viranomaisten omaksuman sietämiskäytännön soveltamisella vaarannetaan yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomasti kuuluva verotuksen neutraalisuuden periaate. Komission mukaan tämä neutraalisuus, joka on kilpailuoikeuden alaan kuuluva käsite (asia 126/78, Nederlandse Spoorwegen, tuomio 12.6.1979, Kok. 1979, s. 2041, 7 kohta), edellyttää, että keskenään samanlaisiin tavaroihin tai palveluihin kohdistuu jäsenvaltiossa sama verorasitus.

19 Komissio väittää, että verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on, että samanlaista toimintaa harjoittavia taloudellisia toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavoin (asia C-216/97, Gregg, tuomio 7.9.1999, Kok. 1999, s. I-4947, 20 kohta).

20 Komissio katsoo, että vuoden 1976 ohjeella vahvistettuun viranomaisten omaksumaan sietämiskäytäntöön perustuvalla arvonlisäveroa koskevalla vapauttamisjärjestelmällä vääristetään palvelumaksua perivien palvelujen suorittajien välistä kilpailua. Kahden kilpailevan suorittajan tarjoamia täysin samanlaisia palveluja verotetaan eri tavalla, jos vain toinen heistä kykenee

täyttämään ne edellytykset, jotka viranomaiset ovat asettaneet sille, että tämä palvelumaksu voidaan jättää sisällyttämättä arvonlisäveron perusteeseen.

21 Komission mukaan tämä kilpailun vääristymä on sidoksissa sellaisiin täysin muodollisiin edellytyksiin, jotka Ranskan hallitus on asettanut voidakseen hyötyä poikkeusjärjestelmästä. Näiltä edellytyksiltä puuttuu oikeudellinen perusta eivätkä ne millään tavoin vastaa arvonlisäveron perusteen määrittämisessä käytettävää perusperustetta, joka on palvelujen suorittajan todellisuudessa saama vastike.

22 Ranskan hallitus toteaa vastineessaan, että komissio myöntää kannekirjelmänsä 7 kohdassa, että kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohta ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohta on pantu asianmukaisesti täytäntöön verolain 266 §:n 1 momentin a alakohdalla. Se väittää, että palvelumaksujen jättäminen sisällyttämättä arvonlisäveron perusteeseen ei ole sääntö, jolla muutettaisiin verolain 266 §:n 1 momentin a alakohtaa, vaan kyse on pelkästä viranomaisten omaksumasta sietämiskäytännöstä, jota yritykset voivat hyödyntää tai jättää hyödyntämättä.

23 Tästä seuraa Ranskan hallituksen mukaan, että yritysten toteuttamista liiketoimista kannettavan arvonlisäveron perusteena on asiakkaan maksama kokonaishinta, mutta joidenkin harvojen yritysten osalta on sallittu se, ettei palvelusta maksettu vastike kuulu arvonlisäveron alaisuuteen.

24 Ranskan hallitus lisää, että tämä sietämiskäytäntö on hyvin vanha, sillä se perustuu alunperin 8.8.1923 tehtyyn ministeriön päätökseen. Tämän sietämiskäytännön tarkoitus voidaan ymmärtää, kun otetaan huomioon sen historiallinen tausta. Juomarahojen liikevaihtoverovapaudesta päätettiin aikana, jolloin asiakaspalvelutehtävissä toimivien työntekijöiden palkka muodostui olennaisin osin heille maksetuista juomarahoista. Vaikka näille työntekijöille joskus maksettiinkin pientä kiinteää palkkaa, varsinkaan ravintola- ja kampaamoalalla työskenteleville ei useimmissa tapauksissa ollut annettu minkäänlaisia takeita palkan maksamisesta. Tästä syystä Ranskan viranomaiset pitivät välttämättömänä varmistaa, että työntekijöille todellisuudessa maksettiin koko se määrä, jonka työnantaja heidän kustannuksellaan oli saanut, jos juomarahoja ei annettu heille suoraan.

25 Näin ollen 8.8.1923 päivätty ministeriön päätös, jota muutettiin 12.3.1928 annetulla hallinnollisella soveltamisohjeella, oli alunperin perustunut tarpeeseen suojella työntekijöiden etuja. Sellaisia palvelujen suorittajia, jotka sitoutuivat maksamaan asiakkailta juomarahana saadun määrän kokonaisuudessaan työntekijöilleen, ei verotettu, jotta olisi voitu varmistaa, etteivät he vähentäisi veroa vastaavaa määrää keräämistään juomarahoista ennen niiden maksamista työntekijöille.

26 Ranskan hallitus toteaa, että tästä viranomaisten omaksumasta sietämiskäytännöstä on sittemmin 29.9.1976 tehty ministeriön päätös, joka on vahvistettu ja jota on kommentoitu vuoden 1976 ohjeessa. Tällä viranomaisten omaksumalla sietämiskäytännöllä on neljä edellytystä, jotka mahdollistavat sen, että sen soveltaminen voidaan rajoittaa ainoastaan sellaisiin tilanteisiin, joissa työnantaja jakaa kaikki palvelumaksuina suoritettut juomarahat välittömästi asiakaspalvelutehtävissä toimivien työntekijöiden kesken, ja sen, että sellaisten palvelujen suorittajien, joilla ei ole välittömästi asiakaspalvelutehtävissä toimivaa henkilökuntaa esimerkiksi siitä syystä, ettei pöytiintarjoilua ole, useaan otteeseen esittämät vaatimukset sietämiskäytännön laajentamisesta voidaan hylätä.

27 Ranskan hallituksen mukaan verovapauden myöntämiselle asetetut edellytykset aiheuttavat sen, että vain sellaiset palvelujen suorittajat, joilla on välittömästi asiakaspalvelutehtävissä toimivaa henkilökuntaa ja joiden henkilökunnalle tilitetään asiakkaan maksamaan hintaan sisältyvä palvelumaksu, eli pääasiallisesti ravintolat ja kampaamot, voivat todellisuudessa hyötyä tästä sietämiskäytännöstä.

28 Toiseksi Ranskan hallitus kiistää sen, että kuudennen direktiivin vastaisen arvonlisäveroa koskevan vapauttamisjärjestelmän voimassapysyttämällä palvelumaksujen osalta loukattaisiin arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta aiheuttamalla palvelujen suorittajien välisen kilpailun vääristymistä.

29 Ranskan hallitus toistaa käsityksensä, jonka mukaan palvelumaksujen jättäminen sisällyttämättä arvonlisäveron perusteeseen ei ole sääntö, vaan se perustuu pelkkään viranomaisten omaksumaan sietämiskäytäntöön, jota yritykset voivat hyödyntää tai jättää hyödyntämättä. Se väittää lisäksi, ettei kilpailu vaarannu siitä, etteivät kaikki palvelujen suorittajat hyödynnä tätä käytäntöä. Kaikki palvelujen suorittajat eivät näet halua hyödyntää tätä sietämiskäytäntöä, ja toisaalta ne, jotka eivät voi siitä hyötyä, harjoittavat oletettavasti toimintaansa toisenlaisissa olosuhteissa.

30 Näin ollen Ranskan hallitus katsoo, että komission kanne on perusteeton.

31 Komissio uudistaa vastauksessaan kaiken kanteessa esitetyn. Se toteaa ensinnäkin, että Ranskan hallitus esittelee perusteluissaan ennen kaikkea juomarahojen maksamiseen liittyvän Ranskan lainsäädännön kehitystä, mutta se ei esitä mitään sellaisia seikkoja, jotka koskisivat sen syyksi luettua jäsenyyssvelvoitteiden noudattamatta jättämistä.

32 Komissio toteaa lisäksi, että vaikka vuoden 1976 ohjeessa arvonlisäverovapaudelle asetettuja edellytyksiä voidaan Ranskan hallituksen esittämän tavoin selittää historiallisilla syillä, ne eivät ole perusteltavissa, kun niitä tarkastellaan yhteisön arvonlisävero-oikeudessa asetettujen edellytysten kannalta. Ranskan hallituksen esittämää väitettä, jonka mukaan tämän viranomaisten omaksuman sietämiskäytännön soveltamisalan laajentamista koskevat vaatimukset voidaan hylätä näiden edellytysten avulla, ei sitäkään voida hyväksyä. Komissio väittää tältä osin, että vaikka näillä edellytyksillä voidaankin rajoittaa yhteisön oikeuden rikkomisen laajuutta, niillä ei kuitenkaan poisteta itse rikkomista.

33 Lopuksi komissio väittää, että Ranskan hallitus on itse asiassa itsekin myöntänyt, että kyseinen viranomaiskäytäntö on vain kuudennen direktiivin kansallisten täytäntöönpanosäännösten vastaista sietämistä. Kun Ranskan hallitus näin ollen tyytyväisenä toteaa komission katsoneen, että kuudes direktiivi on täytäntöönpantu asianmukaisesti verolain 266 §:n 1 momentin a kohdalla ja 267-I §:llä, sen on pakko tehdä tästä se päätelmä, että kyseinen verolain vastainen sietäminen on myös yhteisön oikeuden vastaista.

34 Ranskan hallitus toistaa vastauskirjelmässään, että palvelumaksujen arvonlisäverovapauden tarkoituksen ymmärtäminen edellyttää sellaisten historiallisten syiden mieltämistä, jotka liittyvät tiettyjen työntekijöiden etujen suojeluun. Se toteaa, että vielä nykyisinkin vähimmäispalkan käyttöönottamisesta huolimatta ravintola- ja kampaamoalalla välittömästi asiakaspalvelutehtävissä toimivien työntekijöiden palkka maksetaan yhä edelleen osittain palvelumaksuina.

35 Näin ollen viranomaisten omaksuman palvelumaksujen arvonlisäverovapautta koskevan hallinnollisen sietämiskäytännön lakkauttaminen saattaa johtaa käytäntöön, jonka mukaan juomaraaha on vapaaehtoinen, mistä aiheutuu haitallisia seuraamuksia välittömästi asiakaspalvelutehtävissä toimiville työntekijöille erityisesti aloilla, joilla "palvelun sisältävän" hinnan ilmoittaminen ei ole pakollista.

36 Itse vapauttamisen osalta Ranskan hallitus ei kiistä sitä, että - kuten komissio on vastauskirjelmässään väittänyt - vuoden 1976 ohjeessa arvonlisäverovapaudelle asetetut edellytykset eivät ole perusteltavissa, kun niitä tarkastellaan tällä alalla sovellettavien yhteisön edellytysten kannalta. Se väittää ainoastaan, että tämän vapauttamisen myöntämisedellytykset aiheuttavat sen soveltamisalan kaventumisen.

37 Ranskan hallitus lisää, että talous-, valtiovarain- ja teollisuusministeriön toimittamasta tämän viranomaisten omaksuman sietämiskäytännön soveltamista koskevasta tutkimuksesta ilmenee, että ravintola-alalla kyseistä käytäntöä hyödyntävät vain muutamat palvelujen suorittajat, jotka ovat pääasiallisesti merkittävän työntekijämäärän omaavia olutravintoloita.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

38 Ensiksi on muistutettava, että palvelujen suorittajan suorituksesta saamalla tai saatavalla vastikkeella, joka kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaan muodostaa tästä liiketoimesta kannettavan veron perusteen, on vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan katsottava tarkoitettavan palvelun suorittamisesta todellisuudessa saatua vastiketta, jolla on subjektiivinen eikä objektiivisten perusteiden mukaisesti arvioitu arvo (ks. asia C-258/95, Fillibeck, tuomio 16.10.1997, Kok. I-5577, 13 kohta ja siinä mainittu oikeuskäytäntö). Tämän oikeuskäytännön mukaan tämä vastike on lisäksi voitava ilmaista rahamääräisenä (ks. em. asia Fillibeck, tuomion 14 kohta ja siinä mainittu oikeuskäytäntö).

39 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 36 ja 40 kohdassa todennut, vuoden 1976 ohjeessa mainituissa laitoksissa asiakkaalta perittävä kokonaissumma tai hänelle esitettävästä laskusta ilmenevä kokonaissumma on kokonaisuudessaan vastiketta palvelujen suorittajan hänelle suorittamasta palvelusta. Tämä palvelumaksun sisältävä vastike on määritelmän mukaisesti ilmaistu rahamääräisenä.

40 Lopuksi on syytä todeta, että ainoa kuudennen direktiivin säännös, jonka mukaan arvonlisäveron perusteeseen voidaan jättää sisällyttämättä joitakin määriä, on 11 artiklan A kohdan 3 alakohta. Tämän säännöksen mukaan veron perusteeseen ei tietyin edellytyksin ole sisällytettävä kassa-alennuksina ennenaikaisesta maksusta annettavia hinnanalennuksia, hinnanalennuksia tai hyvityksiä hinnasta tai verovelvollisen ostajalta tai vastaanottajalta saamia eriä, jotka ovat jälkimmäisten nimissä ja näiden lukuun kertyneiden kustannusten korvausta.

41 On siis todettava, että vuoden 1976 ohjeella vahvistettu viranomaisten omaksuma arvonlisäverovapautta koskeva järjestelmä, jonka Ranskan veroviranomaiset ovat hyväksyneet ja jolla poiketaan kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa määrätystä säännöistä, ei kuulu mihinkään kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdassa säädetyistä ryhmistä.

42 Tästä seuraa, että palvelumaksuja vastaava prosenttiosuus on sisällytettävä palvelujen suorittajilta kannettavan arvonlisäveron perusteeseen ja että käytäntöä, jonka mukaan palvelujen suorittajat voivat jättää nämä maksut sisällyttämättä heiltä kannettavan arvonlisäveron perusteeseen, ei missään tapauksessa voida hyväksyä.

43 Edellytykset, jotka Ranskan veroviranomaiset ovat asettaneet arvonlisäverovapaudelle, eivät tältä osin ole perusteltuja. Sillä seikalla, onko asiakkaille ilmoitettu palvelumaksusta ja prosenttimäärästä, onko tämän maksun tuotto kokonaisuudessaan jaettu välittömästi asiakaspalvelutehtävissä toimivien työntekijöiden kesken, onko näistä maksuista pidetty erityistä kirjaa, jonka jokainen maksunsaaja on allekirjoittanut, tai onko työnantaja vuosittaisessa palkkailmoituksessa ilmoittanut työntekijöidensä tällä tavoin todellisuudessa saaman palkan määrä, ei ole merkitystä arvonlisäveron soveltamisen kannalta katsoen.

44 Tästä syystä vuoden 1976 ohjeella vahvistetussa viranomaiskäytännössä hyväksytyn veron perusteen laskentatavan soveltaminen on kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan vastaista.

45 Lisäksi ja vaikka edellä esitetyt seikat riittävät siihen, että nyt esillä olevaa kannetta on pidettävä perusteltuna, on syytä todeta, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan komissionkin jo esille tuoman verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on muun muassa se, että samanlaista toimintaa harjoittavia taloudellisia toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavoin (em. asia Gregg, tuomion 20 kohta).

46 Tästä seuraa, että tätä periaatetta loukataan, jos vuoden 1976 ohjetta sovellettaessa samaa palvelua samaan kokonaishintaan suorittavilta elinkeinonharjoittajilta voidaan kantaa erilaiset määrät arvonlisäveroa aina sen mukaan, ilmoittavatko he palvelumaksun perimisestä laskuissaan, sillä veron peruste näissä tapauksissa on erilainen, vaikka suoritettava palvelu ja siitä saatava vastike ovat olleet täysin samanlaisia.

47 Näin ollen vuoden 1976 ohjeella vahvistetulla viranomaisten omaksumalla sietämiskäytännöllä loukataan verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja vääristetään kilpailua.

48 Niitä väitteitä, joilla Ranskan hallitus yrittää perustella tätä viranomaisten omaksumaa sietämiskäytäntöä, ei voida hyväksyä.

49 Näin ollen palvelumaksua koskevan arvonlisäverovapauden historiallisiin ja poliittisiin syihin sekä sosiaaliseen päämäärään liittyvillä väitteillä ei ole merkitystä arvioitaessa, sopiiko kyseinen sietämiskäytäntö yhteen kuudennen direktiivin sääntöjen kanssa.

50 On myös syytä hylätä väite, jolla pyritään osoittamaan, että kuudennen direktiivin sääntöjen vastaisesti myönnettyä arvonlisäverovapautta sovelletaan rajoitetusti.

51 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva kanne on luonteeltaan objektiivinen (asia 415/85, komissio v. Irlanti, tuomio 21.6.1988, Kok. 1988, s. 3097, 9 kohta ja asia C-209/89, komissio v. Italia, tuomio 21.3.1991, Kok. 1991, s. I-1575, 6 kohta). Tästä seuraa, että niiden velvoitteiden noudattamatta jättäminen, jotka jäsenvaltioille on asetettu perustamissopimuksessa tai johdetussa oikeudessa, on olemassa siitä riippumatta, missä laajuudessa ja miten usein syyksi luetut seikat ovat tapahtuneet (ks. tämän suuntaisesti em. asia komissio v. Italia, tuomion 19 kohta ja asia C-105/91, komissio v. Kreikka, tuomio 17.11.1992, Kok. 1992, s. I-5871, 20 kohta).

52 Näin ollen on syytä todeta, että Ranskan tasavalta ei ole noudattanut kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaisia velvoitteitaan, koska se on tietyin edellytyksin hyväksynyt sen, ettei tiettyjen verovelvollisten palvelusta perimiä pakollisia hinnankorotuksia (palvelumaksuja) sisällytetä arvonlisäveron perusteeseen.

Päätökset oikeudenkäyntikuluista

Oikeudenkäyntikulut

53 Yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on vaatinut oikeudenkäyntikulujen korvaamista ja Ranskan tasavalta on hävinnyt asian, viimeksi mainittu on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Päätöksen päätösosa

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on antanut seuraavan tuomiolauselman:

1) Ranskan tasavalta ei ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 2 artiklan 1 kohdan ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaisia velvoitteitaan, koska se on tietyin edellytyksin hyväksynyt sen, ettei tiettyjen verovelvollisten palvelusta perimiä pakollisia hinnankorotuksia (palvelumaksuja) sisällytetä arvonlisäveron perusteeseen.

2) Ranskan tasavalta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.