

61995C0330

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus La Pergola 27 päivänä helmikuuta 1997. - Goldsmiths (Jewellers) Ltd vastaan Commissioners of Customs & Excise. - Ennakkoratkaisupyyntö: Value Added Tax Tribunal, Manchester - Yhdistynyt kuningaskunta. - Arvonlisävero - Kuudes direktiivi - 11 artiklan C kohdan 1 alakohdassa säädetty poikkeamismahdollisuus - Maksun laiminlyönnin vuoksi myönnettävän palautuksen epääminen vaihdon osalta. - Asia C-330/95.

Oikeustapauskokoelma 1997 sivu I-03801

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotukset

1 Tällä ennakkoratkaisukysymyksellä Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centre pyytää yhteisöjen tuomioistuinta tulkinnalla selkeyttämään kuudennen arvonlisäverodirektiivin(1) (jäljempänä direktiivi tai kuudes direktiivi) 11 artiklan C kohdan 1 alakohdassa säädettyä poikkeamismahdollisuutta, veron perusteen alentamista, siinä tapauksessa, että arvonlisäverollisen liiketoimen suorittamisen jälkeen todetaan, että maksu on laiminlyöty täysin tai osittain. Tarkemmin sanottuna yhteisöjen tuomioistuinta pyydetään ratkaisemaan, onko edellä mainitun säädöksen saattaminen osaksi kansallista oikeusjärjestystä täyttänyt yhteisön oikeuden vaatimukset silloin, kun tässä on menetelty Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäätäjän tavoin: mahdollistettu veron alentaminen niiden myyntien osalta, joissa vastike on sovittu maksettavaksi rahana, mutta ei sellaisten liiketoimien osalta, joissa vastikkeena on sovittu käytettävän muuta kuin rahaa.

Tosiseikat

2 Riita-asian perustana olevat tosiseikat koskevat kahta yhtiötä: koruja valmistavaa ja myyvää Goldsmiths (Jewellers) Ltd:ia (jäljempänä Goldsmiths) ja vaihtokauppaan erikoistunutta RRI Ltd:ia (jäljempänä RRI). Nämä yhtiöt olivat tehneet sopimuksen, jossa Goldsmiths sitoutui toimittamaan RRI:lle siltä myymättä jääneitä koruja ja RRI sitoutui vastikkeeksi toimittamaan mainontapalveluja.

3 Sopimuksen täyttääkseen Goldsmiths toimitti RRI:lle koruja 202 809,47 Englannin punnan (GBP) arvosta (tämä summa sisälsi 30 205,67 GBP arvonlisäveroa, jonka Goldsmiths ilmoitti kyseiseltä kaudelta antamassaan arvonlisäveroilmoituksessa ja jonka se todella maksoi). RRI puolestaan oli sitoutunut toimittamaan Goldsmithsille korujen arvoa vastaavat mainontapalvelut.

4 Toimitettuaan sopimuksessa tarkoitetuista mainontapalveluista ensimmäisen osan, jonka arvo oli 68 678,03 GBP (josta 9 335 GBP arvonlisäveroa), RRI tuli maksukyvyttömäksi ja purettiin. Toimittamatta jääneiden palvelujen arvo oli täten 135 162,12 GBP, josta arvonlisäveron osuus oli 20 130,53 GBP.

5 Kun RRI oli todettu maksukyvyttömäksi, Goldsmiths katsoi, ettei se enää saisi toimittamatta jääneitä mainontapalveluja, ja teki 28.2.1993 päättyvältä verokaudelta antamassaan

arvonlisäveroilmoituksessa niitä vastaavan oikaisun. Se siis teki maksettavakseen tulevan arvonlisäveron nettomäärästä vähennyksen, joka vastasi arvonlisäveroa niistä RRI:n toimittamatta jättämistä palveluista, joita ei enää katsottu voitavan saada.

6 Commissioners of Customs and Excise (jäljempänä Commissioners) kieltäytyi myöntämästä Goldsmithsille näin laskettua veronalennusta. Se määräsi tällä perusteella 1.6.1993 Goldsmithsin maksettavaksi 20 130 GBP arvonlisäveroa korkoineen.

7 Viranomainen teki tämän päätöksen vuoden 1990 Finance Actin 11 §:n 1 momentin perusteella. Kuten myös kansallinen tuomioistuimikin toteaa, (2) kyseisen kansallisen säännöksen mukaan arvonlisäveron palautusta voi nimittäin saada maksun täyden tai osittaisen laiminlyönnin johdosta yksinomaan silloin, kun tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus on tapahtunut "rahavastiketta vastaan"; sanamuotonsa mukaan säännös ei voinut koskea sellaista luontoissuoritusta, johon RRI oli sitoutunut. (3)

8 Goldsmiths katsoi, että sillä siltä oli oikeus veronalennukseen siltä saamatta jääneen vastikkeen osalta, ja haki Commissionersin päätökseen muutosta ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa väittäen, että kansallinen säännös on kuudennen direktiivin ja erityisesti sen seuraavansisältöisen 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan vastainen:

"Sopimuksen mitätöinnin, peruutuksen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta on veron perustetta vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden määräämin edellytyksin.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin olla soveltamatta tätä säännöstä maksun täyden tai osittaisen laiminlyönnin osalta." (Kursivointi tässä.)

Goldsmiths väittää, että kun tämä säännös otetaan huomioon, kansallisessa lainsäädännössä ei olisi voitu säätää, että verohelpotus koskee vastikkeen maksun laiminlyöntiä ainoastaan silloin, kun kauppasopimuksessa on sovittu rahavastikkeesta, vaan helpotus olisi tullut myöntää myös silloin, kun vastikkeeksi on sovittu luontoissuoritus. Yhteisöjen lainsäätäjän jäsenvaltioille myöntämä poikkeamismahdollisuus nimittäin on Goldsmithsin määritelmän mukaan "kaikki tai ei mitään" -tyyppinen. Tämän vuoksi veronalennuksen myöntämisen edellytyksistä ei voida päättää valikoiden ja puolueellisesti. Koska Yhdistynyt kuningaskunta soveltaa perussäännöstä myynteihin, sillä ei Goldsmithsin mielestä loppujen lopuksi ole mitään laillista mahdollisuutta poiketa siitä muuntyyppisten luovutusten ja suoritusten osalta. (4)

9 Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centre päätti tämän tulkintaongelman kohdatessaan esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan C kohdan 1 alakohdassa säädettyä poikkeamismahdollisuutta tulkittava siten, että siinä annetaan jäsenvaltiolle, joka on säättänyt veron alentamisesta luottotappioiden osalta, oikeus evätä tämä alennus silloin, kun saamatta oleva vastike on muuta kuin rahaa?"

Oikeudellinen arviointi

10 Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centren esittämä kysymys koskee asiallisesti sitä, missä laajuudessa jäsenvaltiot voivat käyttää niille direktiivissä myönnettyä oikeutta poiketa tämän yhteisön säädöksen 11 artiklan C kohdan 1 alakohdassa vahvistetusta pääsäännöstä, jonka mukaan veron perustetta on "vastaavasti alennettava".

11 Kysymys on Yhdistyneen kuningaskunnan Finance Actin säännöksistä, joilla direktiivissä tarkoitettu veronalennus on kansallisen tuomioistuimen mukaan myönnetty tietyille liiketoimien ryhmälle eli myynneille rahamääräistä vastiketta vastaan mutta ei sellaisille muille liiketoimille, joiden vastike on luontoissuoritus. Kun asiaa tarkastellaan yhteisön oikeuden kannalta, esiin nousee kaksi eri ongelmaryhmää, jotka tulevat yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi loogisessa järjestyksessä; se, onko toista ongelmaa käsiteltävä lainkaan, riippuu kuitenkin ensimmäisen ongelman ratkaisusta, kuten selvitän jäljempänä.

Kuudennessa direktiivissä on säädetty veron perusteen alentamisesta siinä luetelluissa seuraavissa tilanteissa: sopimuksen 1) mitätöinti, 2) peruutus tai 3) purkaminen; 4) kauppahinnan maksamisen täysi tai osittainen laiminlyönti; 5) liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävä hinnanalennus. Kaikissa näissä veronalennus myönnetään kunkin jäsenvaltion omassa lainsäädännössään määräämin edellytyksin. Kuten säännöksessä todetaan, kansalliselle lainsäätäjälle on myönnetty oikeus olla soveltamatta tätä säännöstä vain edellä olevassa luettelossa mainitussa tapauksessa 4 eli kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin osalta.(5) Tässä tapauksessa jäsenvaltio voi siten olla myöntämättä oikeutta veronalennukseen, jonka se on toisaalta velvollinen antamaan muissa direktiivissä tarkoitetuissa tapauksissa itse voimaansaattamiensa yksityiskohtaisempien sääntöjen mukaisesti.

12 Ensimmäinen yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saatettu ongelma on, millaisen poikkeamisvallan yhteisöjen lainsäätäjä on tällä säännöksellä myöntänyt ja mitä se on sillä tarkoittanut. Tarkemmin sanottuna tämä merkitsee sen vahvistamista, pitääkö jäsenvaltion poikkeamisvaltaa käyttäessään evätä veron perusteen alentaminen erotuksetta kaikkien kauppahinnan maksamisen laiminlyöntitilanteiden osalta vai voiko se menetellä myös toisin eli kuten Yhdistynyt kuningaskunta juuri on tehnyt. Ensimmäisessä tapauksessa poikkeamisvalta tai -mahdollisuus käsitettäisiin tulkittavana olevan yhteisön säännöksen sanamuodon mukaan "ankarasti", jolloin tämän poikkeamisvallan käyttöalalla olisi poikkeuksetta oltava soveltamatta yhteisön yhdenmukaista sääntelyä. Toisessa tapauksessa poikkeamisvalta sitä vastoin olisi kahdessa suhteessa harkinnanvarainen: kansallinen lainsäätäjä voi toisaalta olla käyttämättä sille kiistattomasti kuuluvaa oikeutta poikkeamiseen, mutta sillä on toisaalta myös oikeus eriyttää poikkeamissääntelyään oman harkinnan mukaan.

13 Goldsmiths kannattaa ensin mainittua näkemystä, ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja Saksan hallitus kannattavat keskenään eri perustein toista näkemystä. On heti täsmennettävä, että jos hyväksytään ensimmäinen näistä vastakkaisista kannoista, yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltävänä oleva asia on saman tien ratkaistu kokonaan. Yhdistyneen kuningaskunnan oikeusjärjestyksessä omaksuttu ratkaisu olisi ristiriidassa sekä poikkeamismenettelyn että tämän järjestelmän käyttöalan kanssa sellaisina kuin miksi ne on yhteisön lainsäädännössä tarkoitettu. Mutta mitä seurauksia olisi, jos sitä vastoin hyväksyttäisiin esiin tuoduista ratkaisuista jälkimmäinen? Yleisestä sääntelystä poikkeamista voitaisiin rajoittaa myös harkinnanvaraisesti, kuten olen edellä selvittänyt. Tästä ei kuitenkaan seuraa, että kansallisen lainsäädännön poikkeamissääntelyssä voitaisiin olla noudattamatta yhteisön oikeuden periaatteita ja sääntöjä, mukaan luettuina niitä, joiden sisältö voidaan päätellä itse direktiivin asiayhteydestä sekä näin ollen direktiivissä asetetuista säännöistä ja sen perustana olevista tavoitteista. Tämä on se toinen kysymys, johon edellä viittasin hahmotellessani, mikä on tällä ennakkoratkaisukysymyksellä yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saatettujen ongelmien looginen järjestys.

14 Ensimmäisen kysymyksen osalta on todettava, että poikkeamisvallan käyttämiselle ei ole asetettu sitä edellytystä, josta Goldsmithsin edustajan mukaan on säädetty kuudennessa direktiivissä tai joka ainakin implisiittisesti seuraa siitä: Goldsmithsin mukaan kansallinen lainsäätäjä on velvollinen joko olemaan soveltamatta kaikkia poikkeamisvallan käyttöalaa kuuluvia veronalennussäännöksiä tai myöntämään alennuksen veron perusteeseen poikkeuksetta. Tällaisella automatiikalla, jonka mukaan poikkeamisen on koskettava erottelematta kaikkia niitä

tilanteita, joissa sitä kuudennen direktiivin mukaan ylipäänsä voidaan käyttää, ei mielestäni ole mitään loogista eikä säädöksen sanamuotoon pohjautuvaa perustaa.

15 Kyseessä oleva yhteisön säännös on selkeä ja täydellinen: siinä todetaan, että jäsenvaltiot voivat poiketa veron perusteeseen tehtävää alennusta koskevasta säännöstä, ja täsmennetään, missä tapauksissa tämä poikkeaminen on sallittua. Jäsenvaltioille tällä tavalla annettu valta - tai oikeus, jos mieluummin käytetään tätä termiä - on ymmärrettävä siten, että poikkeamisvalta kuuluu lainsäätäjälle. Kysymys on vallasta antaa säännöksiä, jotka tiettyjen suhteiden oikeudellisessa sääntelyssä korvaavat toiset säännökset, jotka puolestaan jäävät edelleen sovellettaviksi muissa käyttötilanteissaan. Poikkeamissäännös ei nimittäin kokonaisuudessaan korvaa säännöstä, josta poiketaan. Muutoin kyse olisi kumoamisesta eikä pelkästä poikkeamisesta. Lainsäätäjä, jolla on valta poiketa tietystä säännöstä tai periaatteesta, kuitenkin vahvistaa sille kuuluvan rajoittamistoimivallan nojalla, miltä osin tätä normia ei ole sovellettava. Poikkeamisvalta käsittää siten oikeuden harkinnanvaraisesti eriyttää tämän toimivallan nojalla voimaansaatettujen normien sisältöä ja vaikutuksia.(6) Asetelman oikeudellinen arviointi ei muuttuisi, vaikka säännöksessä todettaisiin - kuten direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan toisen virkkeen espanjankielisessä versiossa -, että jäsenvaltio voi olla soveltamatta veron alentamista koskevaa säännöstä, sen sijaan että siinä todettaisiin, että se voi poiketa siitä.(7) Tällaisen säännön soveltamatta jättäminen voi seurata ainoastaan säännöksestä poikkeamisesta, ja poikkeamisvalta säilyy muuttumattomana. Näihin huomioihin liittyy lisäksi, kuten olen jo maininnutkin, että veron perustetta alennetaan jäsenvaltioiden määräämin edellytyksin. Mielestäni tämä merkitsee sitä, että direktiivissä myönnetään - nähtäväksi tosin jää, missä rajoissa - kansalliselle lainsäätäjälle harkintavaltaa sekä veronalennuksen soveltamisedellytysten sääntelyssä että alennuksen myöntämisessä asianomaisille henkilöille tai epäämisessä heiltä.(8)

16 Näin ollen on tärkeää määrittää, mikä on sen yhteisön säännöksen, josta direktiivin mukaan voidaan poiketa, normatiivisen sisällön suhde siihen kansalliseen säännökseen, jolla siitä poiketaan.

Kuudennella direktiivillä pyritään verosäännösten yhdenmukaistamiseen. Velvollisuus alentaa veron perustetta direktiivissä mainituissa tapauksissa on yhdenmukaistamissäännös, ja se liittyy direktiivin muihin säännöksiin, joilla pyritään juuri verotuksen alalla tämän saman tavoitteen toteuttamiseen. Yhdistyneen kuningaskunnan poikkeamissäännös merkitsee poikkeamista 11 artiklan säännöksistä, joilla pyritään yhdenmukaistamaan veron perusteen määrittäminen. Poikkeaminen yhteisön oikeuden säännöstä merkitsee tässä suhteessa poikkeamista siitä yleisperiaatteesta, josta on säädetty kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdassa, jonka (a alakohdan) mukaan veron perusteen on oltava "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" (kursivointi tässä).

17 Juuri tämän vuoksi säännöksestä poikkeamisen on oltava perusteltua. Mielestäni tämä vaatimus täyttyy vain, jos poikkeaminen on toteutettu kyseistä alaa koskevien yhteisön oikeuden periaatteiden ja sääntöjen mukaisesti. Poikkeamisvallan laajuutta määriteltäessä on nimittäin muistettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhteisön oikeuden säännöksen tai määräyksen tulkitsemisessa on otettava huomioon paitsi sen sanamuoto, myös asiayhteys ja sillä lainsäädännöllä tavoitellut päämäärät, jonka osa säännös tai määräys on.(9)

18 Kyse on yhteisön oikeusjärjestyksen yleisperiaatteesta, joka erityisesti ilmenee nyt käsiteltävänä olevalla alalla. Poikkeamisvaltaa - ja yleisemmin kaikkea kuudennen direktiivin järjestelmässä jäsenvaltioille annettua harkintavaltaa - on aina käytettävä niissä rajoissa ja niillä edellytyksillä, jotka ilmenevät yhteisön oikeusjärjestyksestä ohjaavista periaatteista.(10) Tämä sääntö seuraa yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ja erityisesti asiassa Profant 3.10.1985 annetusta tuomiosta(11). Tässä tuomiossa vahvistettiin, että jäsenvaltioiden lainsäädäntötoimia

niiden käyttäessä oikeuttaan täsmentää 14 artiklassa tarkoitettuihin maahantuonnin vapautuksiin sovellettavia rajoituksia ja yksityiskohtaisia sääntöjä "ei ollut täysin jätetty jäsenvaltioiden viranomaisten harkintaan, koska niiden on noudatettava arvonlisäverosäännösten yhdenmukaistamisen perustavanlaatuisia tavoitteita" (tuomion 25 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Kühne 27.6.1989 antamassaan tuomiossa(12) sittemmin pitänyt verotuksen neutraliteettiperiaatteen vastaisena sitä, miten kyseinen jäsenvaltio oli käyttänyt 6 artiklan 2 kohdan toisen virkkeen mukaista poikkeamisvaltaansa. Samoin asiassa komissio vastaan Belgia(13) yhteisöjen tuomioistuinta oli pyydetty ratkaisemaan, miten direktiivin 27 artiklassa myönnettyä poikkeamisvaltaa käytetään oikein; se katsoi 10.4.1984 antamassaan tuomiossa, että vastaaja ei ollut noudattanut jäsenyysvelvoitteitaan, ja totesi seuraavaa: "riidanalaiset [kansalliset] toimenpiteet eivät ole oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään, jos niillä yleisesti ja järjestelmällisesti poiketaan 11 artiklan säännöksistä" (tuomion 32 kohta).

19 Vaikka nämä aikaisemmat asiat poikkeavatkin tästä asiasta, niillä on kuitenkin se yhteinen piirre tämän kanssa, että sekä näissä aiemmissa asioissa että nyt käsiteltävänä olevassa asiassa on kyse siitä, että jäsenvaltioille on myönnetty harkintavaltaa, jota käytetään kuudennen direktiivin rajoissa, toisin sanoen sitä noudattaen. Oikeuskäytännöstä ilmenee selvästi, että jäsenvaltioiden on käytettävä niille tällä tavoin annettua harkintavaltaa siten, että ne noudattavat sääntelyn yhdenmukaistamistavoitetta ja lainsäädännön taustalla olevia periaatteita.

20 Seuraavassa tarkastelen tätä toista näkökohtaa, jolla on ratkaiseva merkitys riita-asiassa. Huomio on kiinnitettävä siihen, voidaanko Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännöllä toteutettua poikkeamista direktiivin säännöksistä tarkastella nimenomaan suhteellisuuden näkökulmasta, kun lainsäädännössä veronalennuksen myöntämisen osalta kohdellaan erilaisia liiketoimia eri tavoin sen mukaan, onko niissä käytetty vastikkeena rahaa vai luontoissuoritusta.

21 Ensin on ratkaistava, miten luontoissuoritus on määriteltävä kuudetta direktiiviä sovellettaessa. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on täsmentänyt asiassa Aardappelenbewaarplaats 5.2.1981 antamassaan tuomiossa,(14) "palvelun suoritusta verotetaan - - kun palvelu on suoritettu vastikkeellisesti ja kun tällaisen suorituksen osalta veron peruste on kaikki se, mikä on saatu vastikkeeksi palvelusta; suoritettun palvelun ja saadun vastikkeen välillä on siis oltava suora yhteys" (12 kohta; kursivointi tässä). Ilmaisun "kaikki se, mikä", jota on käytetty myös 11 artiklan A kohdan 1 alakohdassa, kuten edellä on todettu, merkityssisältöä on täsmennetty asiassa Naturally Yours Cosmetics 23.11.1988 annetussa tuomiossa(15). Yhteisöjen tuomioistuin on tässä tuomiossa tarkastellut tilannetta, jossa myyjän ja ostajan sopimaan hintaan lisättiin vielä viimeksi mainitun suorittama markkinointipalvelu, minkä vuoksi luovutuksen arvo, jota ei alun perin ollut ilmaistu rahana, muunnettiin rahamääräiseksi.

22 Kun palataan yhteisöjen tuomioistuimen tarkennuksiin tuossa ja muissakin asioissa, voidaan todeta nyt kyseessä olevan kaupan, jossa on suora ja selvä yhteys suoritettun palvelun ja vastikkeen välillä, väistämättä käsittävän kahden kuudennessa direktiivissä tarkoitetun verollisen suorituksen vaihdon.(16) Toisenlaisella päättelyllä kuljettaisiin kohti niitä seurauksia, joita julkisasiamies Da Cruz Vilaça on täsmentänyt seuraavasti: "Jos tietyn tyyppistä maksua, esimerkiksi toimitettun tavaran vastasuorituksena suoritettuja palveluja, ei olisi pidettävä vastikkeena, avattaisiin mahdollisuus sellaiseen veron kiertämiseen, joka estäisi kuudennen direktiivin tavoitteiden saavuttamisen ja jättäisi osan veron määräytymisperusteesta verotuksen ulkopuolelle, mikä saattaa aiheuttaa vääristymiä liike- tai kansantaloudelliselta kannalta asiallisesti samanlaisten tilanteiden verotuskohtelussa."(17)

23 Tämän vuoksi verovelvollisten, jotka sitoutuvat molemminpuolisiin suorituksiin, joista luontoissuoritus muodostuu, on noudatettava direktiivin 22 artiklassa säädettyjä velvoitteita. Erityisesti tämän artiklan 3 kohdan a alakohdan mukaan verovelvollisen on "toiselle verovelvolliselle suorittamistaan tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista toimitettava lasku tai laskuna toimiva asiakirja sekä säilytettävä itsellään jäljennös kaikista toimitetuista

asiakirjoista". Lisäksi "[v]erovelvollisen on tehtävä ilmoitus jäsenvaltion vahvistamassa määrääjässä". Asian tosiseikkoja koskevasta selvityksestä ilmenee, että sekä Goldsmiths että RRI olivat täyttäneet nämä velvollisuudet siltä osin kuin maksu oli suoritettu.

24 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus perustelee poikkeamisen osalta omaksuttua ratkaisua sillä, että petoksen vaara on suurempi, kun on kyse sopimuksista, joissa vastikkeeksi on sovittu luontoissuoritus, kuin niiden sopimusten osalta, joissa on sovittu rahavastikkeesta.(18)

25 Poikkeamissääntelyssä nyt omaksuttu ratkaisu on siis Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan sopusoinnussa direktiivin 17. perustelukappaleen kanssa, jossa säädetään, että "jäsenvaltioiden olisi tietyin rajoituksin ja edellytyksin voitava toteuttaa tai pysyttää voimassa tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkantamisen yksinkertaistamiseksi taikka tietäntyyppisten veropetosten tai veron kiertämisen estämiseksi" (kursivointi tässä).

26 Olen sitä mieltä, että käsiteltävänä olevaa asiaa on tarkasteltava ottaen huomioon ne rajoitukset ja edellytykset, joita jäsenvaltioiden on noudatettava poikkeavista toimenpiteistä päättäessään. Ei voida sivuuttaa myöskään sitä seikkaa, että yhteisöjen tuomioistuin on poikkeamissäännösten ulottuvuutta määritellesään soveltanut suhteellisuusperiaatetta, joka on yksi niistä yleisistä oikeusperiaatteista, joihin yhteisön oikeusjärjestys perustuu. Yhteisöjen tuomioistuin onkin asiassa Johnston 15.5.1986 antamassaan tuomiossa täsmentänyt, että "[t]ämä periaate edellyttää, että poikkeukset eivät ylitä sitä, mikä on asianmukaista ja tarpeellista tavoitellun päämäärän toteuttamiseksi"(19).

27 Oikeuskäytännöstä ilmenevää sääntöä voidaan seuraavaksi soveltaa tähän asiaan. Vaikka liiketoimiin, joissa on kyse luontoissuoritusten vaihdosta, voi liittyä suurempi veronkierto- tai välttämiskäsi kuin kauppasopimuksiin, Yhdistyneen kuningaskunnan jyrkkää ratkaisua ei yksinomaan tämän johdosta ole pidettävä perusteltuna.(20) Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännöllä pyritään toteuttamaan sellainen päämäärä, jota voidaan kannattaa yleisellä tasolla; molemminpuolisen luontoissuorituksen sisältävien sopimusten ja kauppasopimusten erilainen kohtelu poikettaessa direktiivistä ei konkreettisella tasolla kuitenkaan ole yhteensopivaa verotuksen neutraliteetin periaatteen kanssa, jota on noudatettava.

28 Tämä periaate liittyy mielestäni läheisesti syrjintäkieltoperiaatteeseen, ja sillä on tässä asiassa se merkitys, että molemminpuolisen luontoissuorituksen käsittävää liiketoimintaa on käsiteltävä samalla tavalla kuin rahasuorituksen käsittävää. Verotuksen neutraliteetti nimenomaan edellyttää, että erilaisia taloudellisia toimintoja kohdellaan yhdenvertaisesti, jotta vältettäisiin asiaankuulumattomista ja lakiin perustumattomista erotteluista aiheutuvat vääristymät yleisemmässä yhteisön arvonlisäverojärjestelmässä.(21)

29 Seuraavaksi tarkastelen Yhdistyneen kuningaskunnan omaksumaa ratkaisua edellä esitetystä näkökulmasta. Käsiteltävänä oleva asia osoittaa, mitä ulkoisia vaikutuksia eli seurauksia on direktiivistä poikkeamisella siten kuin siitä on säädetty kyseisessä maassa. Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset itsekin myöntävät, että tässä tapauksessa ei ole minkäänlaista petoksen vaaraa.(22) Goldsmiths on kuitenkin kärsinyt huomattavan taloudellisen vahingon sen johdosta, että Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäätäjät on tehnyt eron kahden erityyppisen liiketoimen välillä: Goldsmiths ei voi saada arvonlisäveron palautusta sellaisesta liiketoimesta, joka on suoritettu ja asianmukaisesti rekisteröity sekä merkitty kirjanpitoon mutta jonka osalta se ei ole saanut sovittua vastiketta. Goldsmiths on siis huonommassa asemassa kuin jos se olisi tehnyt kauppasopimuksen, jossa olisi sovittu rahavastikkeesta. Kaikki tämäntyyppisiä liiketoimia suorittavat verovelvolliset ovat samassa tilanteessa: heitä suojataan huonommin maksun täyden tai osittaisen laiminlyönnin osalta. Harkitseva taloudellinen toimija tekee tietenkin mieluummin kauppasopimuksen, jossa on sovittu rahavastikkeesta, välttääkseen tällaiset verotukselliset seuraamukset. Kuten julkisasiamies Da Cruz Vilaça edellä mainitussa ratkaisuehdotuksessa todettiin, taloudelliselta kannalta liiketoimi, jonka vastike on luontoissuoritus, aivan samoin kuin liiketoimi, jonka vastike on rahaa, on keino, jonka avulla liike-elämä kehittyy.(23) Ei ole perusteltua

syrjiä yhtä ryhmää toiseen verrattuna. Direktiivin ja yhteisön oikeuden kannalta tällainen erilainen kohtelu merkitsee kylläkin verotuksellisesti neutraalia mutta perusteetonta puuttumista taloudellisen toimijan valinnanvapauteen, mikä ilmenee siten, että veron perusteen alentaminen estetään aiheuttomasti.(24) Erityisesti arvonlisäveron yleisluonne vaatii, että samanlaisia tilanteita on kohdeltava samalla tavalla ja erilaisia tilanteita suhteellisesti eri tavalla.(25)

30 Tältä osin direktiivin sanamuodossa, tarkemmin sen 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa, on eräs seikka, joka tukee edellä esitettyä päätelmää. Tässä lainkohdassa mainitaan, että veron perusteen on oltava tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan saaman tai saatavan vastikkeen. Kuten edellä on todettu, tätä ilmaisua on tulkittu laajasti asiassa *Naturally Yours Cosmetics* annetussa tuomiossa: se sisältää suoritukset, jotka laajasti käsitettynä voidaan ilmaista taloudellisin määrein. Verotuksessa tästä seuraa, että jos luontoissuorituksen arvo voidaan ilmaista rahassa, se rinnastetaan asiallisesti rahasuorituksiin, ja on selvää, että tämä rinnastaminen periaatteessa merkitsee, että näitä kahta sopimustyyppiä on käsiteltävä samalla tavalla. Poikkeuksista ja poikkeamisista voidaan säätää, mutta niiden on oltava objektiivisesti perusteltuja. Poikkeamisen on oltava sopusoinnussa direktiivin periaatteiden kanssa, eikä sillä muutoinkaan saa loukata suhteellisuusperiaatetta.

31 Tässä asiassa ei mielestäni ole toisaalta lainkaan tarpeen vedota 17. perustelukappaleeseen. Jäsenvaltiot voivat päättää toimenpiteistä veronkantamisen yksinkertaistamiseksi sekä veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi. Nämä toimenpiteet ovat poikkeustoimia, ja kyseisessä perustelukappaleessa viitataan tällaisia poikkeamisia koskeviin rajoituksiin ja edellytyksiin. Siinä ei ole nimenomaisesti sanottu, mitä nämä rajoitukset ja edellytykset ovat. Kyse on sellaisista rajoittavista tekijöistä, joiden on perustuttava direktiiviin tulkittaessa sen säännöksiä ja siinä jäsenvaltioille annetun poikkeamisvallan ulottuvuutta.

32 Tarkastelkaamme siis direktiivin järjestelmää. Direktiivissä säädetään kahden tyyppisistä keinoista, jotka liittyvät 17. perustelukappaleeseen.

Jäsenvaltiot voivat ensinnäkin poiketa direktiivin säännöksistä veropetosten tai veron kiertämisen estämiseksi, ja 27 artiklassa säädetään tämän vuoksi, että jäsenvaltiot voivat ottaa käyttöön tai pysyttää erityistoimenpiteitä neuvoston luvalla. Kyseessä on siis väline, joka on kehitetty erityisesti sen vuoksi, että jäsenvaltiot voisivat estää ja ratkaista veropetoksia ja veron kiertämistä koskevat ongelmat.(26)

Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että tällaisen välineen käyttäminen edellyttää toisaalta tarpeellisia varotoimenpiteitä. Direktiivin "11 artiklassa säädetystä arvonlisäveron perusteesta [voidaan poiketa] vain kun se on ehdottoman välttämätöntä" tämän päämäärän saavuttamiseksi.(27) Esitän tältä osin kaksi huomautusta. Yhdistyneellä kuningaskunnalla oli ensinnäkin käytettävissään erityisiä keinoja niiden ongelmien ratkaisemiseksi, joita luontoissuorituksista voi aiheutua niihin liittyväksi esitetyn veronkiertämis- tai veropetosriskin vuoksi, mutta se ei ole käyttänyt näitä.(28) Vielä merkittävämpää on lisäksi, että lainsäätäjän tässä yksittäistapauksessa omaksumaa sääntelyä on kaikesta huolimatta juuri 11 artiklan yleissäännön osalta arvioitu ja sen käyttöalaa rajattu sen välttämättömyyden näkökulmasta. Näistä ensin mainitun seikan osalta on todettava, että tässä asiassa kyseessä olevat poikkeamissäännökset oli annettu noudattamatta direktiivissä säädettyä menettelyä ja antamatta muille jäsenvaltioille tämän menettelyn noudattamiseen liittyviä takeita.(29) Yhdistynyt kuningaskunta ei toisaalta ole myöskään esittänyt konkreettista selvitystä siitä, onko toimenpide ehdottoman välttämätön - ja onko muiden keinojen käyttäminen siten mahdotonta -, osoittaakseen perustelluksi veronalennuksen eväämisen liiketoimilta, joiden vastike on luontoissuoritus.

33 Toiseksi on todettava, että direktiivissä säädetään, että tiettyjä tarkkaan määriteltyjä vapautuksia voidaan myöntää edellytyksillä, joita asetetaan "veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi", tai että jäsenvaltiot voivat säätää "muista velvoitteista"

veropetosten estämiseksi.(30) Riidanalaisessa säännöksessä ei kuitenkaan mainita tästä mitään. Tämä tukee sitä ajatusta, että säännöstä ei ole tarkoitettu sellaiseksi poikkeamissäännökseksi, jotka on sallittu nimenomaan veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi. Siitä, että lainsäätäjät ei ole tältä osin lausunut mitään, voidaan toisin sanoen päätellä, että tämäntyyppisiä seikkoja ei ole otettava huomioon tässä tapauksessa.

34 Yhteenvetona on todettava, että Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäätäjät katsoi välttämättömäksi poiketa direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan yleissäännöstä "yleisesti ja järjestelmällisesti" ainoastaan luontoissuoritusten osalta. Se, että tällaisissa tapauksissa ei myönnetä alennusta veron perusteeseen, kuitenkin merkitsee, että harkintavaltaa ei ole käytetty säännöksestä poikettaessa yhteisön oikeuden sääntöjen mukaisesti: on loukattu verotuksen neutraliteetin periaatetta, joka puolestaan liittyy perustavanlaatuihin syrjinnän kieltävään periaatteeseen.(31)

35 Seuraavaksi esitän viimeisen, lyhyen huomautuksen. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen asiamies on suullisessa käsittelyssä pyytänyt, että yhteisöjen tuomioistuin rajoittaisi tuomion ajallisia vaikutuksia, jos säännöstä, jolla veronalennus evätkään liiketoimilta, joissa vastike muodostuu pelkästään luontoissuorituksesta, ei pidettäisi lainmukaisena. Se on perustellut tätä pyyntöä vetoamalla siihen, että jäsenvaltiot ovat tulkinneet kyseistä säännöstä täysin vilpittömässä mielessä, eikä niille saisi siten aiheuttaa niitä "erittäin vakavia" ongelmia, joita tällaisesta tuomiosta sen mukaan aiheutuisi.

36 Tätä väitettä ei mielestäni pidä hyväksyä. Perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla annetun tuomion vaikutusten rajoittaminen on poikkeuksellista: yhteisön oikeuden säännöksen tulkinta ennakkoratkaisumenettelyssä nimittäin selvittää ja täsmentää, millaisena tämän oikeussäännön merkitys ja ulottuvuus on ymmärrettävä tai olisi pitänyt ymmärtää ja millaisena sitä olisi pitänyt soveltaa heti tämän oikeussäännön voimaantulosta lähtien. Tuomioistuimet siis voivat soveltaa ja niiden on sovellettava näin tulkittua oikeussääntöä myös oikeussuhteisiin, jotka ovat syntyneet tai jotka on perustettu ennen tulkintapyyntöä koskevaa tuomiota, jos lisäksi kaikki sellaiset edellytykset täytyvät, joiden perusteella kyseisen oikeussäännön soveltamista koskeva oikeudenkäyntiasia voidaan panna vireille toimivaltaisissa tuomioistuimissa.(32)

Nämä ovat periaatteita. Yhteisöjen tuomioistuin on turvautunut tuomion ajallisten vaikutusten rajoittamiseen ainoastaan todella erityisissä olosuhteissa; silloin, kun on ollut kyse vakavista taloudellisista vaikutuksista, jotka johtuvat erityisesti niiden oikeussuhteiden suuresta määrästä, jotka on perustettu vilpittömässä mielessä pätevästi voimassa olevaksi uskotun lainsäädännön perusteella, tai silloin kun se on katsonut, että yksityiset oikeussubjektit ja kansalliset viranomaiset ovat toimineet yhteisön lainsäädännön vastaisesti, koska yhteisön säännösten ulottuvuudesta on ollut objektiivista ja merkittävää epätietoisuutta.(33)

Yhteisöjen tuomioistuin onkin viimeksi asiassa Bosman 15.12.1995 antamassaan tuomiossa katsonut olevan tarpeen rajoittaa tuomion vaikutuksia - poiketen tästä rajoituksesta ainoastaan niiden henkilöiden eduksi, jotka olivat jo nostaneet kanteen tai tehneet kansallisen lain mukaan tätä vastaavan vaatimuksen, - kun otettiin huomioon aiemmin vallinnut epätietoisuus siitä, olivatko olemassa olevat pelaajien siirtoihin sovellettavat erilaiset säännöt yhteisön oikeuden mukaisia.(34)

37 Nämä edellytykset eivät täyty tässä asiassa. Niistä vakavista taloudellisista vaikeuksista, joita Yhdistyneen kuningaskunnan mukaan aiheutuu riidanalaisen säännöksen tällaisesta tulkinnasta, ei nimittäin ole esitetty mitään selvitystä.(35) Mielestäni yhteisön toimielimet eivät myöskään ole toimineet siten, että Yhdistyneelle kuningaskunnalle olisi voinut syntyä käsitys, että sen antamat säännökset olisivat yhteisön oikeuden mukaan laillisia.(36)

38 Edellä esitetyn perusteella katson lopuksi, että oikeusvarmuuden vaatimukset eivät voi olla perustana tuomion vaikutusten rajoittamiselle. Olen nimittäin sitä mieltä, että harkintavaltaa, joka jäsenvaltiolle on annettu sillä säännöksellä, jolla niille annetaan oikeus poiketa direktiivin

säännöksistä, voidaan käyttää asianmukaisella tavalla ottaen huomioon direktiivin järjestelmän periaatteet eli suhteellisuus-, neutraliteetti- ja yhdenvertaisen kohtelun periaatteet, jotka ovat pääteltävissä tuomioista, joissa yhteisöjen tuomioistuin on käsitellyt direktiivin säännöksistä poikkeamisen rajoja. Ei siten ole havaittavissa mitään sellaista oikeudellista epätietoisuutta, jonka seurauksena kyseisellä säännöksellä jäsenvaltioille myönnetyn poikkeamisoikeuden soveltamisalan olisi perustellusti voitu tulkita vastaavan Yhdistyneen kuningaskunnan oikeusjärjestyksessä voimassa olevia säännöksiä.(37)

Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaisi kansalliselle tuomioistuimelle seuraavasti:

Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan toista virkettä on tulkittava siten, että jäsenvaltio ei saa evätä veronalennusta luottotappioista, jotka aiheutuvat sellaisesta liiketoimesta, jonka vastike on luontoissuoritus, jos veronalennus myönnetään luottotappioista, jotka aiheutuvat myynneistä, joiden vastike on rahaa.

(1) - Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1).

(2) - Ennakkoratkaisupyyntö 11 kohta.

(3) - Vuoden 1990 Finance Actin 11 §:n 2 momentissa (jota sovellettiin pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä ja joka on myöhemmin korvattu samansisältöisellä vuoden 1994 VAT Actin 36 §:llä) säädettiin oikeudesta saada arvonlisäveronpalautusta. Tämän lain 11 §:n 1 momentin mukaan palautus myönnetään, jos

"a) henkilö on 1.4.1989 tai sen jälkeen luovuttanut tavaran tai suorittanut palvelun rahavastiketta vastaan sekä merkinnyt veron kirjanpitoonsa ja maksanut sen,

b) koko vastike tai osa siitä on hänen kirjanpidossaan poistettu luottotappiona, ja

c) luovutus- tai suorituspäivästä on kulunut yksi vuosi".

(4) - Ennakkoratkaisupyyntö 16 kohta.

(5) - On huomattava, että toisin kuin esimerkiksi italian-, ranskan- ja suomenkielisissä versioissa, englanninkielisessä versiossa on mainittu ainoastaan seuraavat neljä tapausta: "cancellation" (mitätöinti), "refusal" (peruutus), "total or partial non-payment" (kauppahinnan maksamisen täysi tai osittainen laiminlyönti) ja "price is reduced after the supply takes place" (liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävä hinnanalennus). Englanninkielisessä versiossa poikkeamismahdollisuus siis koskee tapausta 3 eikä tapausta 4, kuten näissä muissa kieliversioissa.

(6) - Palatakseni kyseessä olevaan säännökseen osassa oikeuskirjallisuutta on päädytty tähän käsitykseen. Teoksessa Farmer, P., ja Lyal, R., EC Tax Law, Oxford, 1994, s. 128, on kommentoitu 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan toista virkettä ja tosiaan todettu, että "the structure of the provision suggests that on this point [kun on kyse kauppahinnan maksamisen täydestä tai osittaisesta laiminlyönnistä] the power to derogate extends to the principle of reduction itself" (kursivointi tässä). Teoksessa Terra, B. J. M., ja Kajius, J., A Guide to the European VAT Directives, Amsterdam, 1993, 11 artiklan kommentaari, s. 95, päädytään mielestäni samalle kannalle, kun siinä todetaan seuraavaa: "Notwithstanding the imperative 'shall', Member States are free to derogate from this rule (i.e. not to grant or to partially grant a reduction) in the case of total or partial non-payment" (kursivointi tässä).

(7) - Direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan toinen virke on espanjaksi seuraava: "non obstante, en los casos de impago total o parcial, los Estados miembros podrán no aplicar esta

regla" (kursivointi tässä; säännöksen edellä 8 kohdassa toistettu suomenkielinen sanamuoto vastaa tältä osin espanjankielistä).

(8) - Kuten Yhdistynyt kuningaskunta toteaa huomautuksissaan, yhteisöjen tuomioistuinta on sitä paitsi jo pyydetty ratkaisemaan, onko poikkeamisvallan käyttämiseen sovellettava jyrkkää "kaikki tai ei mitään" -vaihtoehtoa. Kyse on asiassa C-420/92, *Bramhill*, 7.7.1994 annetusta tuomiosta (Kok. 1994, s. I-3191), jossa yhteisöjen tuomioistuin ei hyväksynyt kantajan tulkintaa direktiivin 79/7/ETY 7 artiklan 1 kohdan d alakohdassa säädetyistä poikkeamismahdollisuuksista; tämä tulkinta vastasi rakenteeltaan *Goldsmiths*in tässä asiassa esittämää. Asiassa *Bramhill* yhteisöjen tuomioistuin perusti päättelynsä siihen, että poikkeamisvallan käyttöalaa oli tarpeen tulkita siten, että se ei olisi ristiriidassa tasa-arvoisen kohtelun periaatteen asteittaisen toteuttamisen kanssa (tuomion 20-22 kohta).

(9) - Asia C-30/93, *AC-ATEL Electronics Vertriebs*, tuomio 2.6.1994 (Kok. 1994, s. I-2305, 21 kohta).

(10) - Ks. vastaavasti julkisasiamies Mayrasin asiassa 51/76, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, tuomio 1.2.1977 (Kok. 1977, s. 113) antama ratkaisuehdotus, jossa todetaan seuraavaa: "Vaikka jäsenvaltioiden itsemääräämisoikeus arvonlisäverotuksen alalla säilyy täydellisenä - - siltä osin kuin niillä on oikeus poikkeamiseen yhteisön sääntelystä tai tiettyjen siirtymäsäännösten soveltamiseen - - niiden on toimittava direktiivin osoittamissa rajoissa ja muutoinkin sen säännösten mukaisesti" (s. 134).

(11) - Asia 249/84, *Profant*, tuomio 3.10.1985 (Kok. 1985, s. 3237, 23-25 kohta); ks. myös asia 127/86, *Ledoux*, tuomio 6.7.1988 (Kok. 1988, s. 3741, 11 kohta).

(12) - Asia 50/88, *Kühne*, tuomio 27.6.1989 (Kok. 1989, s. 1925).

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

(14) - Asia 154/80, *Aardappelenbewaarplaats*, tuomio 5.2.1981 (Kok. 1981, s. 445).

(15) - Asia 230/87, *Naturally Yours Cosmetics*, tuomio 23.11.1988 (Kok. 1988, s. 6365, ks. erityisesti 16 ja 17 kohta).

(16) - Ks. myös julkisasiamies Van Gervenin asiassa C-126/88, *Boots Company* (tuomio 27.3.1990, Kok. 1990, s. I-1235) 24.1.1990 antaman ratkaisuehdotuksen 6 kohta, jossa todetaan seuraavaa: "Tästä ilmenee selvästi, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitetaan myös muita kuin rahasuorituksia."

(17) - Ks. julkisasiamies Da Cruz Vilaçan edellä alaviitteessä 15 mainitussa asiassa *Naturally Yours Cosmetics* antaman ratkaisuehdotuksen (Kok. 1988, s. 6374).

(18) - Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen huomautuksissa todetaan seuraavaa: "the United Kingdom chose to limit relief for bad debt to cases where the supply has been made 'for a consideration in money'. Its purpose, in enacting that limitation, was to remove the risk of fraud: an approach which reflects the 16th [po. 17th] recital to the Sixth Directive" (24 kohta).

(19) - Asia 222/84, *Johnston*, tuomio 15.5.1986 (Kok. 1986, s. 1651, 38 kohta).

(20) - Näyttää siltä, että käsiteltävänä olevalla asialla on tältä osin eniten yhtymäkohtia edellä alaviitteessä 13 mainitussa asiassa komissio vastaan Belgia annettuun tuomioon. Tämä käsitys perustuu kahdentyyppisiin syihin: Ensinnäkin molemmissa tapauksissa jäsenvaltio on vedonnut veron välttämisen estämiseen perustellakseen poikkeamisoikeutensa käyttötapaa. Toiseksi sekä aikaisemmassa että tässä tapauksessa poikkeamisvaltaa käytettäessä saatettiin voimaan lainsäädäntö, joka yhteisön tuomioistuimen tuolloisten perustelujen mukaan "muutti veron

perustetta niin täydellisesti ja yleisesti, ettei sen voida katsoa rajoittuneen välttämättömiin poikkeamisiin veron kiertämisen ja veropetosten estämiseksi" (tuomion 31 kohta).

(21) - Tämä käsitys periaatteesta on toisaalta mielestäni hyvin samantapainen kuin minkä Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus itse esitti asiassa C-283/95, Fischer (asian käsittely kesken, ks. Yhdistyneen kuningaskunnan 20.12.1995 esittämät huomautukset), kun se totesi seuraavaa: "The essential nature of the principle (of fiscal neutrality), as its very name indicates, is neutrality. Its force is derived from the need to ensure that economic activities are treated equally and to ensure that the common system of value added taxation is not distorted by irrelevant or illegitimate distinctions".

(22) - Ks. Yhdistyneen kuningaskunnan huomautusten 25 kohta, jossa todetaan seuraavaa: "There is no suggestion of fraud in the present case."

(23) - Mielestäni on tältä osin kiinnostavaa tuoda esiin, mitä eräs italialainen kirjoittaja - melko hiljattain voimakkaan inflaation aikana - totesi vaihtosopimuksista: "olisi pantava merkille uudelleen herännyt kiinnostus tähän perinteiseen instituutioon, jonka avulla voidaan säilyttää hyödykkeiden reaaliarvot vaihdannassa, sillä nykyinen huomattava inflaatiokierre ja siihen liittyvät erittäin korkeat vaihtokurssit vaikuttavat niihin kielteisesti"; Ricca, L., "Permuta", EdD, osa XXXIII, Milano, s. 125, 1 kohta.

(24) - Tältä osin haluan olla eri mieltä kuin Yhdistynyt kuningaskunta, joka suullisessa käsittelyssä totesi, että veronalennuksen epäämisellä vaihdon osalta ei taloudelliselta kannalta ole vääristäviä vaikutuksia, koska näihin liittyvä suurempi riski otetaan huomioon jo hinnassa. Olen nimittäin sitä mieltä, että tämä suurempi "johdettu" riski itsessään on omiaan saamaan osapuolet tekemään mieluummin myynti- kuin vaihtosopimuksen, josta Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännöllä on tehty rasittava. Olennaisin sanomani on, että Yhdistyneen kuningaskunnan päättely - joka käsittääkseni perustuu siihen ajatukseen, että tämäntyyppisen liiketoimen osalta nimenomaisesti annetuilla säännöksillä on "neutraali" vaikutus taloudellisiin valintoihin - olisi pätevä, jos vaihtosopimukset eivät "kilpailisi" rahasuorituksen sisältävien sopimusten kanssa.

(25) - Ks. edellä alaviitteessä 6 mainittu teos Terra, B. J. M., ja Kajius, J., s. 14, jossa todetaan seuraavaa: "the general character of a sales tax demands that the equal is treated equally and the unequal in proportion unequally".

(26) - Tämän säännöksen tavoitteita koskevan erittelyn osalta viittaa siihen, mitä julkisasiamies Jacobs totesi asiassa C-97/90, Lennartz, 30.4.1991 antamassaan ratkaisuehdotuksessa (tuomio 11.7.1991, Kok. 1991, s. I-3795): "Kuudennen direktiivin yleissäännöillä - - on tarkoitettu sovittaa yhteen pyrkimykset hallinnon yksinkertaisuuteen ja yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tavoitteet ja erityisesti neutraliteettitavoite. Olisi varmasti ollut vaikeaa, ellei peräti mahdotonta, ottaa huomioon ne kaikki tekniset vaikeudet sekä veron välttämisen- ja kiertämismuodot, joita veroviranomaiset yhteisössä saattavat kohdata. - - Tämän vuoksi oli asianmukaista antaa jäsenvaltioiden hakea erillistä lupaa tiettyjen ongelmien ratkaisukeinojen käyttöön" (71 kohta).

(27) - Edellä alaviitteessä 13 mainittu asia komissio v. Belgia, tuomion 28 kohta.

(28) - Tässä yhteydessä voidaan huomauttaa, että Yhdistynyt kuningaskunta on jäsenvaltioista eniten käyttänyt 27 artiklassa annettua mahdollisuutta. Tämä jäsenvaltio on nimittäin ilmoittanut komissiolle 12 toimenpiteestä, jotka koskevat yksinkertaistamista ja veron kiertämisen torjuntaa (Ranska ja Saksan liittotasavalta ovat kumpikin ilmoittaneet komission arvioitavaksi viisi toimenpidettä). Nämä tiedot on saatu edellä mainitusta teoksesta Terra, B. J. M., ja Kajius, J., ks. 27 artiklan kommentaari, s. 19.

(29) - Ks. 27 artiklan 2, 3 ja 4 kohta. Näissä jäsenvaltiot veloitetaan ilmoittamaan aiotut toimenpiteet komissiolle, jotta tämä voisi arvioida niitä; komission on toisaalta annettava ne

tiedoksi toisille jäsenvaltioille, ja nämä voivat vaatia neuvostoa tutkimaan asian.

(30) - Ks. vastaavasti direktiivin 13 artiklan B kohta, 14 artikla ja 22 artiklan 8 kohta.

(31) - Näin edellä alaviitteessä 13 mainittu asia komissio v. Belgia, tuomion 32 kohta.

(32) - Yhdistetyt asiat 66/79, 127/79 ja 128/79, Salumi ym., tuomio 27.3.1980 (Kok. 1980, s. 1237, 9 kohta).

(33) - Julkisasiamies Tesauron ratkaisuehdotus asiassa C-200/90, Dansk Denkavit ja Poulsen Trading (tuomio 31.3.1992, Kok. 1992, s. I-2217, ratkaisuehdotuksen 12 kohta); ks. myös siinä mainittu oikeuskäytäntö.

(34) - Asia C-415/93, Bosman, tuomio 15.12.1995 (Kok. 1995, s. I-4921, 143 ja 144 kohta).

(35) - Kuten tunnettua, pelkästään se, että vedotaan yhteisön oikeuden tietyntyyppisen tulkinnan aiheuttamiin taloudellisiin vaikutuksiin, ei toisaalta riitä perusteeksi yhteisöjen tuomioistuimen tuomion ajallisten vaikutusten rajoittamiselle, jotta vältettäisiin se julkisasiamies Tesauron edellä alaviitteessä 33 mainitussa ratkaisuehdotuksessa esiintuva paradoksi, että "nimenomaan suurimpia rikkomuksia kohdeltaisiin kaikkien edullisimmin" (ratkaisuehdotuksen 12 kohta).

(36) - Muistutan, että yhteisöjen tuomioistuin on aikaisemmissa tuomioissaan ottanut vilpittömästi mieltä tukevana seikkana huomioon sen, että komissio ei ollut jatkanut jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevaa menettelyä sellaisen käytännön osalta, joka myöhemmin oli todettu yhteisön oikeuden vastaiseksi, tai että komissio oli väliaikaisesti antanut suostumuksensa (asia C-163/90, Legros, tuomio 16.7.1992, Kok. 1992, s. I-4625, 32 kohta); kun yhteisöjen tuomioistuin on asiassa C-308/93, Cabanis-Issarte, 30.4.1996 antamassaan tuomiossa (Kok. 1996, s. I-2097) päättänyt rajoittaa tuomionsa ajallisia vaikutuksia, se on vastaavasti ottanut huomioon sen, että tällä tuomiolla puolestaan rajoitettiin aikaisemman oikeuskäytännön ulottuvuutta (tuomion 46-48 kohta).

(37) - Perusteltavuusedellytyksen osalta voidaan tukeutua edellä alaviitteessä 33 mainitussa asiassa Dansk Denkavit ja Poulsen Trading annettuun tuomioon, jossa todettiin, että "Tanskan hallitus ei ole näyttänyt toteen, että riidanalaista maksua käyttöön otettaessa yhteisön oikeuden olisi voinut perustellusti katsoa sallivan tällaisen veron" (21 kohta; kursivointi tässä).