

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

CHRISTINE STIX-HACKL

14 päivänä joulukuuta 2004 (1)

**Asia C-33/03**

**Euroopan yhteisöjen komissio**

**vastaan**

**Yhdistynyt kuningaskunta**

Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen – Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 77/388/ETY 17 artiklan 2 kohdan a alakohta ja 18 artiklan 1 kohdan a alakohta – Kansallinen lainsäädäntö, jonka nojalla työnantaja voi vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron työntekijöidensä polttoainekustannuksista suorittamiensa kulukorvausten osalta

## **I Johdanto**

1. Nyt käsiteltävänä olevalla kanteella komissio vaatii yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Yhdistynyt kuningaskunta ei ole noudattanut EY:n perustamissopimuksen mukaisia velvoitteitaan, koska se on kuudennen direktiivin 77/388/ETY (jäljempänä kuudes direktiivi)(2) 17 ja 18 artiklan vastaisesti sallinut sen, että arvonlisäverovelvolliset henkilöt voivat tietyissä tapauksissa vähentää arvonlisäverotuksessa arvonlisäverovelvollisuuden piiriin kuulumattomille henkilöille toimitettua polttoainetta koskevan arvonlisäveron.

2. Tässä asiassa nousee esille erityisesti kysymys siitä, onko brittiläinen arvonlisäverosäännöstö, jonka mukaan työnantajalla on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisä niiden korvausten osalta, jotka se maksaa työntekijälleen toimitetusta polttoaineesta, verrattavissa alankomaalaiseen veronvähennysjärjestelmään, jonka yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa C-338/98(3) antamassaan tuomiossa olevan ristiriidassa kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan ja 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan kanssa.

## **II Asiaa koskevat oikeussäännöt**

### **A Yhteisön lainsäädäntö**

3. Kuudennen direktiivin 4 artikla kuuluu tietyiltä osiltaan seuraavasti:

"1. 'Verovelvollisella' tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

— —

4. Edellä 1 kohdassa käytetty sanonta 'itsenäisesti' sulkee verotuksen ulkopuolelle työntekijät ja muut henkilöt, jos heidän suhteensa työnantajaan perustuu työsopimukseen tai muuhun oikeussuhteeseen, joka työehtojen, vastikkeen ja työnantajavastuun osalta luo työnantajan ja työntekijän välisen suhteen.

— — ”

4. Kuudennen direktiivin 17 artiklan, jonka otsikkona on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus”, 2 kohdan a alakohhta kuuluu seuraavasti:

”Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen:

a) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen.”

5. Kuudennen direktiivin 18 artiklassa, jonka otsikkona on ”Vähennysoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt”, säädetään seuraavaa:

”1. Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta:

a) edellä 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettua vähennystä varten 22 artiklan 3 kohdan mukaisen laskun hallussapitoa;

— — .

3. Jäsenvaltioiden on säädettävä niistä edellytyksistä ja yksityiskohtaisista säännöistä, joiden mukaisesti verovelvollinen voidaan oikeuttaa tekemään vähennys muutoin kuin 1 ja 2 kohdan säännösten nojalla.

— — ”

6. Kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on toiselle verovelvolliselle suorittamistaan tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista toimitettava lasku tai laskuna toimiva asiakirja — — .

Samoin verovelvollisen on toimitettava lasku niistä ennakkomaksuista, jotka toinen verovelvollinen on tilittänyt hänelle ennen tavarantoimitusta tai palvelun suoritusta.”

7. Kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan c alakohhta kuuluu seuraavasti:

”Jäsenvaltioiden on vahvistettava perusteet, joilla asiakirjaa voidaan pitää laskuna.”

## B Kansallinen lainsäädäntö

8. Vuoden 1991 VAT (Input Tax) (Person Supplied) Orderin (jäljempänä vuoden 1991 arvonlisäveroasetus), joka tuli voimaan 1.12.1991, 2 ja 3 §:ssä säädetään verovelvollisen suorittamasta polttoainekustannusten korvaamisesta seuraavaa:

”2. Sovelletaan 3 §:ää, kun polttoaine toimitetaan henkilölle, joka ei ole verovelvollinen, ja kun verovelvollinen

- a) korvaa hänelle ne tosiasialliset kustannukset, jotka hänelle aiheutuvat polttoaineesta, tai
- b) maksaa hänelle rahamäärän, joka kokonaisuudessaan tai jonka osa likipitäen vastaa polttoainekustannuksia ja joka maksetaan hänelle näiden kustannusten korvaamiseksi ja joka määräytyy
  - i) sen koko matkan perusteella, joka suoritetaan ajoneuvolla, jossa polttoaine käytetään (riippumatta siitä, otetaanko tällöin huomioon matkat, joita ei suoriteta verovelvollisen liiketoimia varten), ja
  - ii) ajoneuvon moottorin kuutiolavuuden perusteella riippumatta siitä, suorittaako verovelvollinen joitakin maksuja korvatakseen hänelle muita kustannuksia.

3. Jos tätä pykälää sovelletaan, polttoaineen katsotaan vuoden 1983 Value Added Tax Actin 14 §:n 3 momentissa tarkoitettulla tavalla olevan luovutettu verovelvolliselle hänen harjoittamaansa liiketoimintaa varten ja sellaista vastiketta vastaan, joka vastaa sitä rahamäärää, jonka tämä on maksanut 2 §:n a tai b kohdan mukaisesti (mukaan ei lueta korvauksia muista kuin polttoainekustannuksista).”

9. Tämän asetuksen perusteluissa todetaan seuraavaa:

”Tässä asetuksessa, joka tulee voimaan 1.12.1991, vahvistetaan lainsäädännössä jo kauan sovellettu hallintokäytäntö. Asetuksessa säädetään, että työntekijöiden hankkimaa polttoainetta kohdellaan niin kuin se olisi toimitettu työnantajalle, kun työntekijä saa siitä korvauksen kilometrikorvauksena taikka tosiasiallisesti maksetun rahamäärän perusteella – – .”

10. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen esittämän selvityksen mukaan työnantaja suorittaa vuoden 1991 arvonlisäveroasetuksen 2 §:n b momentin mukaiset kulukorvaukset käytännössä seuraavasti: työntekijä antaa työnantajalle yksityiskohtaisen ajopäiväkirjan, johon merkitään liiketoimintaan liittyvät ajot, niitä vastaava kilometrimäärä sekä käytetyn ajoneuvon sylinteritulavuus. Tämän lisäksi työntekijä antaa työnantajalle niin sanotun yksinkertaistetun polttoainelaskun, jossa ei ilmoiteta polttoaineen saajaa nimeltä.

11. Työntekijä laskee sitten polttoainekustannukset keskimääräiset mailikohtaiset polttoainekustannukset sisältävän julkaistun luettelon avulla; tämän luettelon laatii joko Royal Automobile Club, Automobile Association taikka Customs and Excise (brittiläinen tulliviranomainen) Inland Revenuen (veroviranomainen) vahvistamien kantojen ja ajoneuvojen valmistajien antamien yksityiskohtaisten tietojen perusteella. Näiden tekijöiden avulla – liiketoimintaan liittyvät ajokilomailit sekä polttoainekustannukset mailia kohden kyseessä olevan ajoneuvotyyppin osalta – työnantaja voi Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan laskea liiketoimintaan liittyvien ajojen täsmälliset kustannukset ja korvata ne vastaavasti.

### **III Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely ja oikeudenkäynti**

12. Koska komissio katsoi, että vuoden 1991 arvonlisäveroasetuksen 2 ja 3 §:ssä säädetty vähennysmahdollisuus on ristiriidassa kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetyn laskun hallussapitoa koskevan vaatimuksen kanssa, se aloitti 10.5.1995 päivätyllä virallisella huomautuksella EY 226 artiklan mukaisen jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisestä koskevan menettelyn Yhdistynyttä kuningaskuntaa vastaan.

13. Asian yksityiskohtaisen tutkimisen jälkeen komissio laajensi moitettaan kahdella täydentävällä huomautuksellaan, jotka oli päivätty 17.10.1996 ja 3.12.1997 ja jotka koskivat kuudennen direktiivin 17 artiklan rikkomista. Komissio totesi, että vuoden 1991 arvonlisäveroasetus on ristiriidassa myös tämän säännöksen kanssa, koska siinä sallitaan verovähennys tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista työntekijöille eli henkilöille, jotka eivät ole verovelvollisia, sekä muihin tarkoituksiin kuin työnantajan liiketoimiin.

14. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on kiistänyt komission väitteet 13.7.1995, 16.12.1996 sekä 28.1.1998 päivätyissä vastauskirjeissään, joissa se on väittänyt, että kuudennen direktiivin mukaan työnantajalla on vähennysoikeus liiketoimintansa yhteydessä aiheutuneiden työntekijöiden polttoainekustannusten korvausten osalta vuoden 1991 arvonlisäveroasetuksessa säädetyllä tavalla.

15. Koska komissio pysyi kannassaan, se lähetti 14.10.1998 perustellun lausunnon Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukselle, joka kuitenkin myös pysyi kannassaan 15.12.1998 päivätyssä kirjeessään. Kun 8.11.2001 annettiin asiassa komissio vastaan Alankomaat tuomio, jota komissio oli odottanut, se nosti 27.1.2003 päivätyllä kannekirjelmällä nyt esillä olevan kanteen, joka kirjattiin yhteisöjen tuomioistuimen rekisteriin 28.1.2003.

16. Komissio vaatii, että yhteisöjen tuomioistuin

– toteaa, että Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta ei ole noudattanut EY:n perustamissopimuksen mukaisia velvoitteitaan, koska se on jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 ja 18 artiklan vastaisesti sallinut sen, että arvonlisäverovelvolliset henkilöt voivat tietyissä tapauksissa vähentää arvonlisäverotuksessa arvonlisäverovelvollisuuden piiriin kuulumattomille henkilöille toimitettua polttoainetta koskevan arvonlisäveron

– velvoittaa Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta vaatii, että komission kanne hylätään.

#### **IV Komission esittämien kanneperusteiden tarkastelu**

17. Komission esittämät kanneperusteet koskevat ensinnäkin kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa säädettyjä vähennysoikeuden syntymisen edellytyksiä ja toiseksi tämän direktiivin 18 artiklassa säädettyjä edellytyksiä vähennysoikeuden käyttämiselle.(4)

##### **A Kuudennen direktiivin 17 artiklan rikkominen**

###### **1. Asianosaisten keskeiset lausumat**

18. *Komission* mielestä vuoden 1991 arvonlisäveroasetus on ristiriidassa kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan kanssa ensinnäkin, koska siinä sallitaan muulle kuin verovelvolliselle henkilölle eli työntekijälle suoritettuja tavaroiden luovutuksia koskeva vähennysoikeus, ja toiseksi, koska siinä ei varmisteta, että vähennysoikeus koskee vain polttoainetoimituksia, jotka käytetään työnantajan verollisiin liiketoimiin. Komissio perustaa tämän väitteensä ensisijaisesti asiassa komissio vastaan Alankomaat annettuun tuomioon ja toteaa, että nyt esillä olevassa asiassa kyseessä oleva brittiläinen sääntely on verrattavissa siihen sääntelyyn, jonka yhteisöjen tuomioistuin katsoi mainitussa tuomiossa olevan ristiriidassa kuudennen

direktiivin kanssa.

19. Komissio ei sulje pois sitä mahdollisuutta, että monien työntekijän tekemien ostojen osalta kyseessä on tosiasiallisesti hänen työnantajalleen ja siten vähennysoikeuden omaavalle verovelvolliselle menevä tavaroiden luovutus. Nyt esillä olevassa asiassa kyseessä ei kuitenkaan ole, toisin kuin asiassa *Intiem*,<sup>(5)</sup> kahden verovelvollisen eli polttoaineen luovuttajan ja työnantajan välinen välitön liittymä.

20. *Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus* viittaa aluksi siihen periaatteeseen, jonka mukaan silloin, kun tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, hänellä on oikeus vähentää tähän tarkoitukseen käytettyihin tavaroihin ja palveluihin kohdistuva arvonlisävero. Tämän tarkoituksena on varmistaa kaikkien taloudellisten toimintojen verotuksen neutraalisuus yhteisössä.

21. Nyt esillä olevassa asiassa on *Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen* mukaan kysymys siitä, myönnetäänkö kuudennen direktiivin 17 artiklassa vähennysoikeus silloin, kun työntekijä suorittaa ostoja työnantajan yritykselle tai sen hyväksi ja saa lopuksi näistä kuluista korvauksen yritykseltä. Siltä osin kuin tavaroita tai palveluja käytetään verollisten liiketoimien puitteissa, lopputulos ei voi riippua siitä, onko tavaroiden tai palvelujen tosiasiallinen (tai sopimuksen mukainen) saaja työnantaja itse vaiko hänen palveluksessaan oleva henkilö taikka hänen edustajansa.

22. *Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen* mukaan komissio ei ole tietoinen taloudellisesta todellisuudesta. Jos seurattaisiin sen – muodollista – argumentointia, työnantaja ei voisi tehdä vähennystä kaikista yritykseen liittyvistä kustannuksista, toisin kuin kuudennessa direktiivissä säädetään. Polttoaine luovutetaan todellisuudessa työntekijän kautta verovelvolliselle työnantajalle tämän verollisia liiketoimia varten. Tämä tilanne on verrattavissa sellaiseen, jossa työntekijälle syntyy työmatkan vuoksi yöpymis-, ruokailu- taikka ajokuluja tai jossa ulkopuolisella rakennustyömaalla työskentelevä rakennusalan yrityksen työntekijä ostaa työkaluja. Polttoaineen ostamiseen tosin liittyy erityisiä rajanveto-ongelmia, mikä ei kuitenkaan voi periaatteessa estää vähennysoikeuden saamista.

23. *Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus* tosin myöntää, että asiassa komissio vastaan *Alankomaat* annetussa tuomiossa kyseessä olleen järjestelmän ja brittiläisen järjestelmän välillä on samankaltaisuuksia. Erona ensin mainittuun brittiläisessä järjestelmässä kuitenkin varmistetaan, siltä osin kuin se on järkevästi ottaen mahdollista välttämättömästi arvioperusteisessa järjestelmässä, että arvonlisävero on vähennyskelpoinen vain työntekijän tosiasiallisten ajokustannusten osalta. *Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus* on samaa mieltä siitä, että vuoden 1991 arvonlisäveroasetuksen mukainen vähennysoikeus olisi rajoitettava työnantajan liiketoimiin käytettyyn polttoaineeseen. Vuoden 1991 arvonlisäveroasetuksen soveltamisessa ja täytäntöönpanossa vähennysoikeus on myös tosiasiallisesti tällä tavoin rajoitettu. Myöskään työnantajalla ei ole intressiä korvata yrityksen ajoja ylittäviä polttoainekustannuksia.

24. Yhteisöjen tuomioistuimen esittämään kysymykseen antamassaan kirjallisessa vastauksessa *Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus* on todennut, ettei vuoden 1991 arvonlisäveroasetuksessa ole vahvistettu oikeudellisesti sitovaa liittymää vuoden 1991 arvonlisäveroasetuksen 2 ja 3 §:n mukaisen työnantajan vähennysoikeuden ja sen välille, että työntekijän ostamaa polttoainetta käytetään työnantajan verollisia liiketoimia varten. Välttämätön liittymä ilmenee kuitenkin yleisen Value Added Tax Act 1994:n (jäljempänä vuoden 1994 arvonlisäverolaki) valossa. *Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen* mainitsema tämän lain säännökset sisältävät vuoden 1991 arvonlisäveroasetuksen oikeudellisen perustan, arvonlisäveron yleisen määritelmän (verovelvollisen yritystoimintaan käyttämiä tavaroita ja palveluja koskeva arvonlisävero) ja säännöksen, jonka mukaan eri käyttötarkoitusten osalta ostoihin sisältyvä vero on

vähennyskelpoinen ainoastaan yrityksen toimintaan käytettyjen tavaroiden ja palvelujen suhteelliselta osalta.

## 2. Asian arviointi

25. Ennen sen kysymyksen tarkastelua, onko vuoden 1991 arvonlisäveroasetuksen mukainen vähennysmekanismi yhteensoveltuva kuudennen direktiivin 17 artiklan kanssa, on ensin palautettava mieliin tässä säännöksessä säänneltyä vähennysoikeutta koskevat tietyt perusperiaatteet.

26. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä periaatteessa voida rajoittaa.(6) Vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken sen liiketoiminnan harjoittamisen yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen täydellisen neutraalisuuden yrityksen verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on arvonlisäveron alaista.(7)

27. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaan ”verovelvollisella” on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen, arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa ”toinen verovelvollinen”, ”jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin”.

28. Tämän säännöksen sanamuodon mukaan vähennysoikeuden edellytyksenä on siis ensinnäkin, että kyseessä oleva henkilö on kuudennessa direktiivissä tarkoitettu verovelvollinen ja että kyseessä olevat tavarat ja palvelut käytetään hänen verollisiin liiketoimiinsa.(8)

29. Lisäksi kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdasta ilmenee, että maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus on olemassa vain niiden tavaroiden ja palvelujen osalta, jotka verovelvolliselle on luovuttanut tai suorittanut toinen verovelvollinen.

30. Ensiksi on huomattava siitä komission väitteestä, että työntekijä ei ole verovelvollinen eli suoritusketju katkeaa, että nyt esillä olevassa asiassa asianosaiset ovat kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan säännöksen osalta yhtä mieltä siitä, että kyseessä olevat työntekijät, jotka saavat korvauksia polttoainekustannuksista, eivät itse ole verovelvollisia.(9) Ennemmin kyse on siitä, voidaanko huolimatta tästä kolmikanta-asetelmasta, jolle vuoden 1991 arvonlisäveroasetuksessa annetaan oikeus arvonlisäverovähennykseen, ottaa lähtökohdaksi verovelvollisten eli polttoaineen myyjän ja työnantajan välillä tapahtunut luovutus.

31. Asiassa Intiem annetusta tuomiosta ilmenee, ettei tavarain fyysinen luovuttaminen työntekijälle itsessään ole esteenä työnantajan vähennysoikeudelle. Asiassa, jota tämä tuomio koski, polttoaine toimitettiin työntekijälle kuten nyt esillä olevassa asiassakin. Yhteisöjen tuomioistuin totesi tältä osin, ettei kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa vahvistetulla vähennysoikeuden rajoittamisella tavaroihin, jotka on luovutettu verovelvolliselle, ”voida tavoitella sitä, että suljettaisiin pois oikeus vähentää arvonlisävero, joka on maksettu tavaroista, jotka on fyysisesti luovutettu työntekijälle, vaikka verovelvollinen on ostanut ne yksinomaan liiketoimintaansa varten käytettäväksi”.(10)

32. Lisäksi komissio on itse todennut, että työntekijät toimivat usein työnantajensa puolesta ja tässä tapauksessa työntekijän vastaanottamia tavaroita ja palveluja pidetään tosiasiallisesti työnantajalle toimitettuina, mutta ettei se katso, että nyt kyseessä olevan sääntelyn osalta tämä olisi näytetty toteen.

33. Esille tulee siis kysymys siitä, milloin voidaan katsoa, että työntekijän vastaanottaessa tavarain tai palvelun kyseessä on suoritus työnantajalle. Tällöin on olennaisin osin kyseessä "tosiseikkoja koskeva kysymys, jota arvioitaessa on otettava huomioon kaikki merkitykselliset seikat".(11) Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on havainnollistanut tässä yhteydessä mahdollisesti syntyviä rajanveto-ongelmia käyttämällä esimerkkeinä edustajaa, joka saa työnantajalta korvauksen matkakuluistaan, sekä rakennusalan työntekijää, joka ostaa rakennusalan yritykselle työkaluja.

34. Asian jatkotarkastelun osalta saattaisi olla avuksi pitää mielessä, että se, onko kyseessä luovutus kahden verovelvollisen välillä, ja se, käytetäänkö kyseessä olevaa tavaraa tai palvelua (luovutuksen vastaanottaneen) verovelvollisen liiketoimintaan, liittyvät läheisesti toisiinsa.

35. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan henkilö hankkii tavaroita juuri silloin verovelvollisen ominaisuudessa eikä yksityishenkilönä taikka loppukuluttajana, kun ja siinä määrin kuin hän käyttää niitä hänen verollisiin liiketoimiinsa.(12) Jos tämän lisäksi työntekijä käyttää tavaroita tai palveluja työnantajansa tarkoituksiin, nämä tavarat ja palvelut muodostavat kaikkien niiden tavaroiden tai palvelujen kustannustekijän, jotka loppujen lopuksi verovelvollinen työnantaja luovuttaa tai suorittaa. Työntekijä ei tässä tapauksessa ole loppukuluttaja eikä näistä tavaroista tai palveluista muodostuva suoritusketju siten myöskään katkea.

36. Yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Intiem antamassaan tuomiossa selvästi ottanut lähtökohdakseen sen, että polttoaine toimitettiin työnantajan liiketoiminnan puitteissa taikka että polttoaine käytettiin työnantajan liiketoimintaa varten.(13)

37. Yhteisöjen tuomioistuimen asiassa komissio vastaan Alankomaat tekemien päätelmien mukaan asiassa Intiem täytyivät verovähennyksen edellytykset – erityisesti edellytys siitä, että kyseessä on luovutus verovelvollisten välillä – lisäksi ennen kaikkea sen vuoksi, että tässä tapauksessa tavarat oli luovutettu työntekijöille työnantajan toimeksiannosta ja lukuun ja tämä oli saanut tavarantoimittajalta laskun, jolla laskutettiin häneltä arvonlisävero luovutetuista tavaroista.(14)

38. Asiassa komissio vastaan Alankomaat annetun tuomion kohteena olleessa säännöstössä nämä edellytykset eivät kuitenkaan täyttyneet; se koski työntekijän ajoneuvon arvonalenemisen ja polttoainekustannusten kiinteämääräistä korvausta. Tämä korvaus ei yhteisöjen tuomioistuimen mukaan myöskään ollut riittävä indisio kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaisesta "luovutuksesta". Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan ei tämän vuoksi ollut mahdollista katsoa tämän alankomaalaisen vähennysmekanismin olevan edellä mainitun säännöksen kanssa yhteensoveltuva.(15)

39. Yhteisöjen tuomioistuin on tässä asiassa myöntänyt, ettei tämä kuudennen direktiivin sananmukaiseen tulkintaan perustuva ratkaisu ole välttämättä täysin sopusoinnussa 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan tavoitteen ja joidenkin kuudennen direktiivin päämäärien kanssa, mutta se ei nähnyt mitään perustetta Alankomaiden lainsäädännön mukaiselle vähennysoikeudelle, koskei yhteisön lainsäätäjän ole toteuttanut vastaavia toimenpiteitä.(16)

40. Jos nyt esillä olevassa asiassa perustaksi otetaan asiassa komissio vastaan Alankomaat annettu tuomio, on todettava, että vuoden 1991 arvonlisäveroasetuksessa säädetyn ja

Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen kuvaileman vähennysoikeuden edellytyksenä ei myöskään ole ainakaan suora laskuttaminen taikka muu välitön polttoaineen luovuttajan ja työnantajan välinen liittymä eikä tämän vuoksi ole kyseessä tavaroiden luovutus verovelvollisten välillä. Tätä koskeva komission väite on siis täysin perusteeton.

41. Komission väitteet menevät kuitenkin pidemmälle – millä mielestäni on suurempi painoarvo –, eli se esittää myös, että nyt esillä olevassa asiassa kyseessä olevan vähennysmekanismin avulla ei varmisteta sitä, että kyseessä ovat vain tavarat, joita käytetään työnantajan verollisiin liiketoimiin. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on sitä vastoin väittänyt, että brittiläisellä vähennysmekanismilla varmistetaan, että arvonlisävero voidaan vähentää vain työntekijän tosiasiallisten polttoainekustannusten osalta erotuksena siihen mekanismiin, josta oli kyse asiassa komissio vastaan Alankomaat annetussa tuomiossa.

42. On tosin myönnettävä, että Yhdistyneessä kuningaskunnassa käytössä oleva laskentamenetelmä, joka perustuu esitettyihin ajokilometreihin, ajoneuvon sylinteritilavuuteen ja tosiasiallisiin keskimääräisiin polttoainekustannuksiin, periaatteessa mahdollistaa sellaiset työnantajan suorittamat kulukorvaukset, jotka vastaavat työntekijän yrityksen ajoihin käyttämiä tosiasiallisia polttoainekustannuksia tarkemmin kuin kiinteä- ja likimääräisten korvausten järjestelmä, josta oli kyse asiassa komissio vastaan Alankomaat.

43. Vuoden 1991 arvonlisäveroasetuksessa ei kuitenkaan ole ongelmallista niinkään polttoainekustannusten laskentamenetelmä itsessään, vaan ennemminkin se, että vuoden 1991 arvonlisäveroasetuksen sanamuodon mukaan ei ole varmistettu, ettei työnantaja saa vähentää työntekijänsä niitä polttoainekustannuksia, jotka eivät liity yrityksen ajoihin.

44. Vuoden 1991 arvonlisäveroasetuksen 2 §:n b momentissa sallitaan nimittäin veronvähennys sellaisen määrän osalta, joka likipitään vastaa *kokonaisuudessaan osittain* kyseisiä ei-verovelvollisen henkilön (työntekijän) polttoainekustannuksia ja joka maksetaan tälle näiden kustannusten korvauksena.

45. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on myös vahvistanut, ettei ole olemassa oikeudellisesti sitovaa liittymää vuoden 1991 arvonlisäveroasetuksen 2 ja 3 §:n mukaisen työnantajan vähennysvelvollisuuden ja sen seikan välillä, että työntekijän ostamaa polttoainetta käytetään työnantajan verollisiin liiketoimiin.

46. Vuoden 1994 arvonlisäverolain säännösten osalta, joihin viitattiin vasta yhteisöjen tuomioistuimen esittämään kysymykseen annetussa kirjallisessa vastauksessa,(17) on todettava, ettei ensinnäkään ole pääteltävissä, miltä osin näillä yleisillä säännöksillä on tarkoitus varmistaa, että vuoden 1991 arvonlisäveroasetuksen 2 §:n mukainen vähennysoikeus koskee yksinomaan liiketoimintaan käytettyä polttoainetta, kun kerran tässä pykälässä tarkoitettua polttoainetta *katsotaan* saman asetuksen 3 §:n ja vuoden 1994 arvonlisäverolain 14 §:n 3 momentin mukaan olevan luovutettu verovelvolliselle tämän liiketoimintaa varten; toiseksi on todettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan direktiivit on pantava täytäntöön kiistattoman pakottavasti ja niin konkreettisesti, täsmällisesti ja selkeästi, että ne täyttävät oikeusvarmuuden vaatimukset.(18)

47. Vuoden 1991 arvonlisäveroasetuksella – yhdessä vuoden 1994 arvonlisäverolain kanssa – ei kuitenkaan ole pantu tällä tavalla täytäntöön vähennysoikeutta, eikä direktiivin kanssa sopusoinnussa oleva riidanalaisen vuoden 1991 arvonlisäveroasetuksen soveltamiskäytäntö voi vastata muiltakaan osin selkeyden ja oikeusvarmuuden vaatimuksia Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen väittämällä tavalla.(19)

48. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on loppujen lopuksi ilmoittanut olevansa valmis



muuttamaan vuoden 1991 arvonlisäveroasetusta ja ehdottaneensa tätä jo komissiolle. Tässä yhteydessä riittää viittaus siihen, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvioitaessa sitä, onko jäsenvaltio jättänyt noudattamatta jäsenyysvelvoitteitaan, on otettava huomioon jäsenvaltion tilanne sellaisena kuin se oli perustellussa lausunnossa asetetun määräajan päättyessä, eikä yhteisöjen tuomioistuin voi ottaa huomioon tämän jälkeen tapahtuneita muutoksia.(20)

49. Komission väite siitä, että riidanalaisella vähennyssäännöksellä ei ainakaan varmisteta sitä, että vähennys tehdään vain niiden tavaroiden ja palveluiden osalta, jotka käytetään työnantajan verollisiin liiketoimiin, on siis perusteltu.

50. Näin ollen kuudennen direktiivin 17 artiklan rikkomista koskeva väite on perusteltu.

## **B Kuudennen direktiivin 18 artiklan rikkominen**

### **1. Asianosaisten keskeiset lausumat**

51. Tällä kanneperusteellaan *komissio* väittää, että vuoden 1991 arvonlisäveroasetus on ristiriidassa 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan kanssa sen vuoksi, että siinä myönnetään vähennysoikeus ilman, että sen edellytyksenä olisi, että verovelvollisella on 22 artiklan 3 kohdan mukaisesti laadittu lasku.

52. Komissio vetoaa asiassa komissio vastaan Alankomaat annettuun tuomioon ja toteaa, että jos kyseessä ei ole verovelvollisten välillä tapahtunut tavaroiden ja palvelujen luovutus eikä tämän vuoksi ole voitu laatia laskua tai muuta vastaavaa asiakirjaa, on vähennysoikeuden myöntämisellä näin ollen rikottu myös kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohtaa.

53. *Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus* yhtyy tähän näkemykseen siinä tapauksessa, että yhteisöjen tuomioistuin hyväksyy komission ensimmäisen kanneperusteen. Jos yhteisöjen tuomioistuin kuitenkin päättää, että nyt esillä olevan asian kaltaisessa tapauksessa on olemassa vähennysoikeus, kuudennen direktiivin 18 artiklaa ei voida tulkita niin, että laskun puuttuminen estäisi tämän oikeuden. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus viittaa tässä yhteydessä kuudennen direktiivin 18 artiklan 3 kohdan mukaiseen oikeuteensa säätää erityisen vähennysoikeuden ”edellytyksistä ja yksityiskohtaisista säännöistä”.

### **2. Asian arviointi**

54. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ei ole kiistänyt sitä, että jos vähennysoikeuden myöntämisen edellytykset eivät ole täyttyneet, on rikottu myös kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohtaa. Koska nyt esillä olevan asian kohteena oleva vähennysmekanismi ei ole yhteensoveltuva kuudennen direktiivin 17 artiklan kanssa, on näin ollen myös komission toinen kanneperuste perusteltu.

## **V Ratkaisuehdotus**

55. Edellä esitettyjen seikkojen perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin

1. toteaa, että Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta ei ole noudattanut EY:n perustamissopimuksen mukaisia velvoitteitaan, koska se on jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 ja 18 artiklan vastaisesti sallinut sen, että arvonlisäverovelvolliset henkilöt voivat tietyissä tapauksissa vähentää arvonlisäverotuksessa arvonlisäverovelvollisuuden piiriin kuulumattomille henkilöille toimitettua polttoainetta koskevan arvonlisäveron;

2. velvoittaa Yhdistyneen kuningaskunnan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

1 – Alkuperäinen kieli: saksa.

2 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu neuvoston direktiivi (EYVL L 145, s. 1).

3 – Asia C-338/98, komissio v. Alankomaat, tuomio 8.11.2001 (Kok. 2001, s. I-8265), jäljempänä asiassa komissio vastaan Alankomaat annettu tuomio.

4 – Tästä jaosta ks. asia C-152/02, Terra Baubedarf-Handel, tuomio 29.4.2004 (30 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa) sekä edellä alaviitteessä 3 mainittu asia komissio v. Alankomaat, tuomion 71 kohta.

5 – Asia 165/86, Intiem, tuomio 8.3.1988 (Kok. 1988, s. 1471).

6 – Vrt. mm. asia C-90/02, Bockemühl, tuomio 1.4.2004 (38 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

7 – Vrt. mm. asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985 (Kok. 1985, s. 655, Kok. Ep. VIII, s. 85, 19 kohta) ja asia C-37/95, Ghent Coal Terminal, tuomio 15.1.1998 (Kok. 1998, s. I-1, 15 kohta).

8 – Vrt. asia C-137/02, Faxworld, tuomio 29.4.2004 (24 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

9 – Vrt. vastaavasti edellä alaviitteessä 3 mainittu asia komissio v. Alankomaat, tuomion 45 ja 46 kohta.

10 – Edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Intiem, tuomion 14 kohta.

11 – Vrt. asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991 (Kok. 1991, s. I-3795, Kok. Ep. XI, s. I-311, 21 kohta).

12 – Vrt. mm. edellä alaviitteessä 8 mainittu asia C-137/02, tuomion 28 kohta; edellä alaviitteessä 11 mainittu asia C-97/90, tuomion 8 ja 14 kohta; yhdistetyt asiat C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000 (Kok. 2000, s. I-1577, 47 kohta) ja asia C-400/98, Breitsohl, tuomio 8.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4321, 34 kohta).

13 – Ibid., 12, 14 ja 16 kohta.

14 – Ks. edellä alaviitteessä 3 mainittu asia komissio v. Alankomaat, tuomion 52 ja 53 kohta.

15 – Ibid., 48 ja 54 kohta.

16 – Ibid. 55 ja 56 kohta; verrattuna kuudetta direktiiviä koskeviin yhteisöjen tuomioistuimen muihin tuomioihin tämä on lähinnä rajoittava tulkinta. Ks. esimerkiksi edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Faxworld, tuomion 42 kohta; vrt. tässä yhteydessä lisäksi asiassa C-260/95, DFDS, 20.2.1997 annettu tuomio (Kok. 1997, s. I-1005, 23 kohta), jonka mukaan ”taloudellisten tosiseikkojen huomioon ottaminen on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen perusedellytys”.

17 – Ks. edellä 24 kohta.

18 – Mm. asia C-162/99, komissio v. Italia, tuomio 18.1.2001 (Kok. 2001, s. I-541, 22 kohta); asia C-354/98, komissio v. Ranska, tuomio 8.7.1999 (Kok. 1999, s. I-4927, 11 kohta); asia C-207/96, komissio v. Italia, tuomio 4.12.1997 (Kok. 1997, s. I-6869, 26 kohta) ja asia C-197/96, komissio v. Ranska, tuomio 13.3.1997 (Kok. 1997, s. I-1489, 14 ja 15 kohta).

19 – Vrt. mm. asia C-59/89, komissio v. Saksa, tuomio 30.5.1991 (Kok. 1991, s. I-2607, 28 kohta).

20 – Mm. asia C-233/00, komissio v. Ranska, tuomio 26.6.2003 (Kok. 2003, s. I-6625, 30 kohta) ja asia C-152/00, komissio v. Ranska, tuomio 12.9.2002 (Kok. 2002, s. I-6973, 15 kohta).