

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

10 päivänä maaliskuuta 2005 *

Asiassa C-33/03,

jossa on kyse EY 226 artiklaan perustuvasta jäsenyyssvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevasta kanteesta, joka on nostettu 28.1.2003,

Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään R. Lyal, prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

vastaan

Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta, asiamiehinään P. Ormond ja C. Jackson, avustajanaan N. Pleming, QC, prosessiosoite Luxemburgissa,

vastaajana,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. Jann sekä tuomarit K. Lenaerts (esittelevä tuomari), N. Colneric, K. Schieman ja E. Juhász,

julkisasiamies: C. Stix-Hackl,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies M.-F. Contet,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 11.11.2004 pidetyssä istunnossa esitetyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 14.12.2004 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Euroopan yhteisöjen komissio vaatii kanteellaan yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, 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 (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 17 ja 18 artiklan vastaisesti myöntänyt verovelvollisille oikeuden vähentää arvonlisäveron tietyistä polttoaineen luovutuksista muille kuin verovelvollisille.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

- 2 Kuudennen direktiivin 4 artiklassa säädetään seuraavaa:

"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.

— —"

- 3 Kuudennen direktiivin 17 artiklassa, jonka otsake on "Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus", säädetään seuraavaa:

"1. Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

2. 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;

— —"

- 4 Kuudennen direktiivin 18 artiklassa, jonka otsake 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;

— —"

Kansallinen lainsäädäntö

- 5 VAT (Input Tax) (Person Supplied) Order 1991:n (vuoden 1991 arvonlisäveroasetus, jäljempänä ALV-asetus), joka on tullut voimaan 1.1.1991, 2 ja 3 §:ssä säädetään 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 kuutiotilavuuden perusteella riippumatta siitä, suoritetaanko verovelvollinen joitakin maksuja korvatakseen hänelle muita kustannuksia.

3. Jos tätä pykälää sovelletaan, polttoaineen katsotaan vuoden 1983 Value Added Tax Actin 14 §:n 3 kohdassa tarkoitetulla 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 momentin mukaisesti (mukaan ei lueta korvauksia muista kuin polttoainekustannuksista).”

- 6 On todettava, että Value Added Tax Act 1983:n 14 §:n 3 momentti on sittemmin korvattu Value Added Tax Act 1994:n (vuoden 1994 arvonlisäverolaki) 24 §:n 1 momentilla.
- 7 Vaikka ALV-asetuksen 2 ja 3 §:n sanamuoto on yleinen, on selvää, että näissä säännöksissä säädetty oikeus vähentää arvonlisävero koskee polttoainetta, jonka työnantaja korvaa työntekijöilleen, kuten ilmenee tämän säädöksen liitteessä olevasta selityksestä, jossa säädetään seuraavaa:

”Tässä säädöksessä, 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 – —”

Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

- 8 Komissio aloitti EY 226 artiklan mukaisen jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn 10.5.1995 lähettämällä Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukselle virallisen huomautuksen, jossa se tyytyi ensin toteamaan, että

kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohtaa oli rikottu. Se näet katsoi, että ALV-asetuksen 2 ja 3 §:ssä säädetty vähennysoikeus, joka ei edellyttänyt laskun esittämistä, ei ollut yhteensopiva mainitun 18 artiklan kanssa.

- 9 Perusteellisemman tutkimuksen jälkeen komissio totesi, että vähennysoikeuden myöntäminen ALV-asetuksen 2 ja 3 §:ssä säädetyissä olosuhteissa oli myös kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan vastaista. Se osoitti 17.10.1996 Yhdistyneelle kuningaskunnalle täydentävän virallisen huomautuksen. Komissio halusi vielä vahvistaa, että se katsoi, että työnantajan mainitun päätöksen 2 §:n a ja b alakohdan mukainen oikeus vähentää arvonlisävero korvatessaan polttoainekustannuksia työntekijöille oli kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan vastainen, minkä takia se osoitti 3.12.1997 Yhdistyneelle kuningaskunnalle toisen täydentävän virallisen huomautuksen.
- 10 Yhdistynyt kuningaskunta esitti huomautuksensa 13.7.1995, 16.12.1996 ja 28.1.1998 päivätyillä kirjeillä.
- 11 Koska nämä vastaukset eivät tyydyttäneet komissiota, se osoitti 14.10.1998 Yhdistyneelle kuningaskunnalle perustellun lausunnon, jossa se kehotti tätä toteuttamaan lausunnon noudattamisen edellyttämät toimenpiteet kahden kuukauden kuluessa lausunnon tiedoksiantamisesta.
- 12 Perusteltuun lausuntoon 15.12.1998 antamassaan vastauksessa Yhdistynyt kuningaskunta toisti, ettei hyväksy komission kantaa.

Kanne

Väite, joka koskee kuudennen direktiivin 17 artiklan rikkomista

- 13 Komissio esittää, että ALV-asetuksen 2 ja 3 § ovat kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan vastaisia, koska niissä myönnetään verovelvollisille oikeus vähentää arvonlisävero polttoaineesta, joka on luovutettu muille kuin verovelvollisille. Lisäksi mainituissa kansallisissa säännöksissä ei komission mukaan säädetä verovelvollisen arvonlisäveron vähentämistä koskevan oikeuden edellytykseksi sitä, että muu kuin verovelvollinen käyttää polttoaineen verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin.
- 14 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus esittää, että kuudennessa direktiivissä säädetyllä vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta (asia 286/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985, Kok. 1985, s. 655, 19 kohta). Kun henkilö harjoittaa liiketoimintaa, kaikki tavarat ja palvelut, jotka on luovutettu hänelle tätä toimintaa varten, ovat henkilön oman toiminnan kustannustekijöitä ja kaiken tätä toimintaa rasittavan arvonlisäveron tulee siis olla vähennyskelpoista.
- 15 Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan yleinen kauppatapa on, että työnantaja, joka on verovelvollinen, antaa työntekijöidensä, jotka eivät ole verovelvollisia, tehtäväksi hankkia tavaroita, joita on tarkoitus käyttää työnantajan liiketoiminnassa. Jotta voidaan taata, että työnantaja voi käyttää oikeuttaan vähentää arvonlisävero kaikista tavaroista, joita hän on käyttänyt arvonlisäverollisiin liiketoimiinsa, on katsottava, että kun työntekijä toimii työnantajan lukuun ja hankkii tavaroita, joita työnantaja käyttää liiketoimintaansa, toimitus tehdään tosiasiallisesti työnantajalle.

- 16 Tältä osin on ensin todettava, että kuudennen direktiivin 17 artiklassa osoitetaan täsmällisesti vähennysoikeuden syntymisen edellytykset ja sen laajuus. Jäsenvaltioille ei jätetä minkäänlaista harkintavaltaa niiden täytäntöönpanossa (ks. asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995, Kok. 1995, s. I-1883, 35 kohta ja asia C-338/98, komissio v. Alankomaat, tuomio 8.11.2001, Kok. 2001, s. I-8265, 43 kohta).
- 17 Lisäksi kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdasta ilmenee, että verovelvollisella on lupa vähentää arvonlisävero, joka on maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka hänelle on luovuttanut taikka suorittanut toinen verovelvollinen, jos nämä tavarat tai palvelut käytetään hänen arvonlisäverolliseen liiketoimintaansa.
- 18 Tässä asiassa ALV-asetuksen 2 ja 3 §:ssä annetaan verovelvolliselle, eli työnantajalle, oikeus vähentää arvonlisävero polttoaineesta, joka on luovutettu muille kuin verovelvollisille, eli työntekijöille, kun työnantaja korvaa työntekijöille polttoainekustannukset.
- 19 Kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus korostaa, ammatillista toimintaansa harjoittaessaan palkansaajat tosin yleensä toimivat työnantajan lukuun. Näin ollen tämän hallituksen mukaan työnantajalla pitäisi olla oikeus vähentää työntekijän työnantajan arvonlisäverollisia liiketoimia varten ostamaan polttoaineeseen sisältyvä arvonlisävero.
- 20 On kuitenkin todettava, että ALV-asetuksessa ei aseteta siinä säädetyn arvonlisäveron vähennysoikeuden edellytykseksi sitä, että muun kuin verovelvollisen ostama

polttoaine käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin. ALV-asetuksessa ja selityksessä ei näet aseteta arvonlisäveron vähentämisen edellytykseksi sitä, että työntekijän ostama polttoaine käytetään työnantajan arvonlisäverollisiin liiketoimiin. Sitä vastoin tämän päätöksen 2 §:n b kohdan i alakohdassa ja 3 §:ssä luettuna yhdessä mahdollistetaan se, että työnantaja voi vähentää arvonlisäveron työntekijälle korvattua polttoaineesta laskettuna työntekijän ajoneuvolla suoritettujen matkojen mukaan ”riippumatta siitä, otetaanko tällöin huomioon matkat, joita ei suoriteta verovelvollisen liiketoimia varten”.

- 21 Vastauksena yhteisöjen tuomioistuimen esittämään kirjalliseen kysymykseen Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on nimenomaisesti myöntänyt, että ”sääöksessä itsessään ei säädetä, että työntekijän ostamaan polttoaineeseen sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koskevalla työnantajan oikeudella ja sillä, että työntekijä käyttää polttoaineen työnantajan veronalaiseen toimintaan, on oltava välttämätön yhteys”.
- 22 Näin ollen ALV-asetuksen 2 ja 3 § eivät ole yhteensopivia kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan kanssa, koska niissä annetaan verovelvolliselle, eli työnantajalle, oikeus vähentää arvonlisävero polttoaineesta, joka on luovutettu muille kuin verovelvollisille, eli työntekijöille, sellaisissa olosuhteissa, joissa ei varmisteta sitä, että vähennettävä arvonlisävero liittyy yksinomaan verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin.
- 23 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus huomauttaa kuitenkin, että arvonlisäveron vähentämisoikeuden ja polttoaineen verovelvollisen veronalaiseen toimintaan tapahtuvan käytön välinen välttämätön yhteys varmistetaan Value Added Tax Act 1994:n säännöksillä sellaisina kuin Yhdistyneen kuningaskunnan verohallinto niitä

soveltaa. Mainittu hallitus selvittää tältä osin, että verohallinnon hyväksymä arvonlisäveron vähennysoikeuden synnyttävä korvausjärjestelmä toimii seuraavalla tavalla. Työntekijä esittää ensin työnantajalle yksityiskohtaisen kilometrimäärää koskevan kirjanpidon, josta ilmenevät työntekotarkoituksessa ajettut reitit ja niitä vastaava kilometrimäärä sekä käytetyn ajoneuvon moottorin kuutiotilavuus. Työntekijä esittää työnantajalle myös polttoaineen ostoon liittyvät laskut. Sitten työnantaja määrittää kyseisen ajoneuvotyyppin kilometrikohtaisen polttoaineen hinnan käyttäen Royal Automobile Clubin, Automobile Associationin tai UK Customsin (Yhdistyneen kuningaskunnan tullilaitos) laatimaa luetteloa, joka perustuu Inland Revenuen (Yhdistyneen kuningaskunnan verohallinto) hyväksymiin arvoihin ja ajoneuvovalmistajien toimittamiin yksityiskohtaisiin tietoihin. Mainitun hallituksen mukaan tämä järjestelmä tarjoaa riittävät takeet siitä, että työntekijälle korvattava määrä vastaa työntekijän tosiasiallisesti työnantajan liiketoimintaan käyttämän polttoaineen kustannuksia.

- 24 Tältä osin on todettava, että Value Added Tax Act 1994 on yleinen arvonlisäverolaki, jonka 24–26 §:ssä säädetään tämän veron vähennettävyyttä koskevista periaatteista. Vaikka tämän lain perusteella arvonlisäveron vähentämisoikeus liittyy lähtökohtaisesti verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin käyttämiin tavaroihin ja palveluihin, se ei ole luonteeltaan omiaan muuttamaan ALV-asetuksen 2 ja 3 §:n säännöksiä yhteensopiviksi kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan kanssa. Koska mainitun päätöksen 3 §:n mukaan Value Added Tax Act 1994:ssä tarkoitettu tavoin nimittäin katsotaan automaattisesti, että polttoaine, jonka kustannukset työnantaja korvaa työntekijöilleen, on luovutettu verovelvolliselle sen ammatillista toimintaa varten, kyseisellä kansallisella lainsäädännöllä ei taata sitä, että siinä säädetty arvonlisäveron vähennysoikeus koskee ainoastaan polttoainetta, jonka työntekijät tosiasiallisesti käyttävät työnantajan arvonlisäverollisiin liiketoimiin.

- 25 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää, että verohallinnon noudattama käytäntö takaa työnantajan arvonlisäveron vähentämistä koskevan oikeuden ja sen,

että työntekijät käyttävät polttoaineen työnantajan arvonlisäverolliseen toimintaan, välisen välttämättömän yhteyden olemassaolon, ja tältä osin on todettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisen lainsäädännön yhteensopimattomuus yhteisön oikeuden säännösten ja määräysten kanssa voidaan lopullisesti poistaa vain sellaisilla kansallisilla sitovilla säännöksillä, jotka vastaavat säädösta-
soltaan niitä säännöksiä, joita on muutettava. Pelkkää hallintokäytäntöä ei voida pitää yhteisön oikeuden mukaisten velvoitteiden pätevänä täyttämisen muotona (ks. vastaavasti asia C-197/96, komissio v. Ranska, tuomio 13.3.1997, Kok. 1997, s. I-1489, 14 kohta; asia C-358/98, komissio v. Italia, tuomio 9.3.2000, Kok. 2000, s. I-1255, 17 kohta ja asia C-145/99, komissio v. Italia, tuomio 7.3.2002, Kok. 2002, s. I-2235, 30 kohta).

- 26 Edellä esitetyn perusteella ALV-asetuksen 2 ja 3 § ovat ristiriidassa kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan kanssa, koska niissä myönnetään verovelvollisille oikeus vähentää arvonlisävero tietyistä polttoaineen luovutuksista muille kuin verovelvollisille sellaisissa olosuhteissa, joissa ei varmisteta sitä, että vähennettävä arvonlisävero liittyy yksinomaan verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin käytettyyn polttoaineeseen.

- 27 Edellä esitetyn perusteella komission ensimmäinen väite on perusteltu.

Väite, joka koskee kuudennen direktiivin 18 artiklan rikkomista

- 28 Komissio esittää, että ALV-asetuksen 2 ja 3 §:ssä säädetty vähentäminen tapahtuu kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan vastaisesti edellyttämättä laskun esittämistä.
- 29 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus kiistää tämän väitteen ainoastaan siinä tapauksessa, että ensimmäinen väite on perusteeton.
- 30 Näin ollen on katsottava, että myös väite, joka koskee kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan rikkomista, on perusteltu.
- 31 On siis todettava, että Yhdistynyt kuningaskunta ei ole noudattanut kuudennen direktiivin mukaisia velvoitteitaan, koska se on myöntänyt verovelvollisille oikeuden vähentää arvonlisäveron tietyistä polttoaineen luovutuksista muille kuin verovelvollisille mainitun direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan ja 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan vastaisesti.

Oikeudenkäyntikulut

- 32 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 Yhdistynyt kuningaskunta on hävinnyt asian, viimeksi mainittu on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) Yhdistynyt kuningaskunta ei ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY mukaisia velvoitteitaan, koska se on myöntänyt verovelvollisille oikeuden vähentää arvonlisäveron tietyistä polttoaineen luovutuksista muille kuin verovelvollisille mainitun direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan ja 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan vastaisesti.
- 2) Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Allekirjoitukset