UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

29 päivänä heinäkuuta 2010 *

Asiassa C-40/09,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka VAT and Duties Tribunal, Manchester (Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 16.1.2009 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 29.1.2009, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Astra Zeneca UK Ltd

vastaan

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts sekä tuomarit R. Silva de Lapuerta (esittelevä tuomari), E. Juhász, T. von Danwitz ja D. Šváby,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

julkisasiamies: P. Mengozzi,
kirjaaja: hallintovirkamies N. Nanchev,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 11.3.2010 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Astra Zeneca Ltd, edustajinaan M. Conlon, QC, ja barrister D. Southern solicitor G. Salmondin valtuuttamina,

– Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään H. Walker, avustajanaan N. Pleming, QC,

– Kreikan hallitus, asiamiehinään K. Georgiadis, I. Bakopoulos ja V. Karra,

– Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja M. Afonso,

kuultuaan julkisasiamiehen 22.4.2010 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18; jäljempänä kuudes direktiivi), 2 artiklan 1 alakohdan, 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan b alakohdan ja 17 artiklan 2 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Astra Zeneca UK Ltd (jäljempänä Astra Zeneca) ja Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (jäljempänä Commissioners) ja joka koskee arvonlisäveroa, jonka kyseinen yhtiö oli velvollinen suorittamaan työntekijöilleen osana heidän palkkaustaan luovuttamistaan arvoseteleistä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

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

4 Kyseisen direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Taloudellisena toimintana on pidettävä myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

5 Saman direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.”

6 Direktiivin 6 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:

”’Palvelujen suorituksella’ tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta.”

7 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa, sellaisena kuin se ilmenee direktiivin 28 f artiklasta, säädetään seuraavaa:

”Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka [hän] on velvollinen maksamaan:

a) arvonlisäveron, joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

8 Astra Zeneca on lääketeollisuuden alalla toimiva yhtiö.

9 Yhtiö tarjoaa työntekijöilleen, jotka eivät ole arvonlisäverovelvollisia, palkkausjärjestelmän, joka koostuu vuosittaisesta kiinteästä osasta, jota nimitetään ”etujen yhteismääräksi” (Advantage Fund) ja joka käsittää tietyn määrän käteistä rahaa ja mahdollisesti työntekijöiden etukäteen valitsemia etuja, siten, että kaikista työntekijän valitsemista eduista seuraa erityinen, tämän työntekijän etujen yhteismäärästä tehtävä vähennys.

10 Yhtenä näistä eduista Astra Zeneca tarjoaa työntekijöilleen tietyissä liikkeissä käytettäviä arvoseteleitä.

11 Näiden arvosetelien nimellisarvo on 10 Englannin puntaa (GBP) mutta niiden perusteella työntekijöiden etujen yhteismäärästä tehtävä vähennys on tätä pienempi (9,25–9,55 GBP).

12 Astra Zeneca noudatti arvonlisäveroilmoitustensa antamisessa periaatetta, jonka mukaan sillä ei ollut velvollisuutta laskuttaa arvonlisäveroa arvoseteleiden luovuttamisesta työntekijöilleen eikä oikeutta vähentää näiden arvoseteleiden hankinnan yhteydessä suorittamaansa arvonlisäveroa.

13 Astra Zeneca väitti kuitenkin myöhemmin, että koska mainittujen arvoseteleiden hankintakustannus kuului yrityksen yleiskustannuksiin, sillä olisi oltava oikeus vähentää tähän hankintaan perustuva arvonlisävero ilman, että sen on laskutettava arvonlisävero kyseisten arvoseteleiden luovuttamisesta työntekijöilleen, koska tätä luovuttamista ei ollut suoritettu vastikkeellisesti.

14 Niinpä Astra Zeneca vaati etujensa turvaamiseksi Commissionersilta kyseisten arvoseteleiden hankinnan perusteella suorittamansa arvonlisäveron palauttamista.

15 Commissioners päätti tältä osin ensinnäkin, että Astra Zenecalla ei ollut oikeutta vähentää näiden arvoseteleiden hankinnan yhteydessä maksettua arvonlisäveroa, koska se ei ollut käyttänyt niitä verollisiin liiketoimiin.

16 Toiseksi Commissioners päätti, että Astra Zenecalla oli vaihtoehtoisesti oikeus vähentää näiden arvoseteleiden hankinnan yhteydessä maksamansa arvonlisävero mutta sen oli suoritettava arvonlisävero näiden arvoseteleiden luovuttamisesta työntekijöilleen, koska joko mainitut arvosetelit luovutettiin vastikkeellisesti, sillä työntekijöiden etujen yhteismäärästä tehtiin vähennys, tai kyseiset arvosetelit annettiin työntekijöille yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin. Koska palvelujen suorituksen arvo vastaa viimeksi mainitussa tapauksessa arvoseteleiden luovuttamisesta aiheutuneita kustannuksia, Astra Zenecan on tehtävä tästä määrästä luovutuksen arvonlisäveroa koskeva ilmoitus.

17 Niinpä Commissioners hylkäsi Astra Zenecan esittämän palauttamisvaatimuksen ja teki etujensa turvaamiseksi päätöksen luovutuksen perusteella maksettavan arvonlisäveron perimisestä siinä tapauksessa, että Astra Zeneca luovuttaa arvoseteleitä vastiketta vastaan työntekijöilleen.

18 Astra Zeneca nosti mainituista Commissionersin päätöksistä kanteen ennakkoratkaisupyynnön esittäneessä tuomioistuimessa.

19 Tässä tilanteessa VAT and Duties Tribunal, Manchester päätti lykätä asian ratkaisemista ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko kuudennen – – direktiivin – – 2 artiklan 1 alakohtaa tulkittava käsiteltävänä olevan asian olosuhteissa, joissa työntekijä on työsopimuksensa ehtojen mukaan oikeutettu valitsemaan, ottaako hän osan palkastaan arvoseteleinä, siten, että se, että työnantaja antaa tämän arvosetelin työntekijälle, merkitsee vastikkeellista palvelujen suoritusta?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen annettava vastaus on kieltävä, onko [kuudennen direktiivin] 6 artiklan 2 kohdan b alakohtaa tulkittava siten, että siinä edellytetään, että sitä, että työnantaja antaa työsopimuksen mukaisesti arvosetelin työntekijälle, pidetään palvelujen suorituksena silloin, kun työntekijän on tarkoitus käyttää arvoseteli yksityisiin tarpeisiinsa?

3) Jos arvosetelin antaminen ei ole [kuudennen direktiivin] 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettu vastikkeellinen palvelujen suoritus eikä sitä pidetä [tämän direktiivin] 6 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitettuna palvelujen suorituksena, onko [tämän saman direktiivin] 17 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että työnantaja voi sen perusteella saada takaisin työsopimuksen mukaisen arvosetelin hankkimisen ja työntekijälle antamisen yhteydessä maksamansa arvonlisäveron silloin, kun työntekijän on tarkoitus käyttää arvoseteli yksityisiin tarpeisiinsa?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään pääasiallisesti sitä, onko kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohtaa tulkittava niin, että se, että yritys antaa työntekijöilleen arvosetelin osana näiden palkkausta, on palvelujen suorittamista vastikkeellisesti.

21 Tältä osin on huomattava, että kuudennessa direktiivissä säädetään arvonlisäveron erittäin laajasta soveltamisalasta, koska veronalaisiksi säädetään 2 artiklassa tavaroiden maahantuonnin lisäksi maan alueella suoritetut vastikkeelliset tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset ja koska lisäksi 4 artiklan 1 kohdassa määritellään verovelvolliseksi jokainen, joka itsenäisesti harjoittaa taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta (ks. asia 235/85, komissio v. Alankomaat, tuomio 26.3.1987, Kok., s. 1471, 6 kohta; asia C-260/98, komissio v. Kreikka, tuomio 12.9.2000, Kok., s. I-6537, 24 kohta ja asia C-154/08, komissio v. Espanja, tuomio 12.11.2009, 87 kohta).

22 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta (ks. em. asia komissio v. Alankomaat, tuomion 7 kohta; em. asia komissio v. Kreikka, tuomion 25 kohta ja em. asia komissio v. Espanja, tuomion 88 kohta).

23 Näitä määritelmiä tarkasteltaessa havaitaan, että taloudellisen toiminnan käsitteen soveltamisala on laaja ja että tätä käsitettä on arvioitava objektiivisesti, millä tarkoitetaan sitä, että toimintaa tarkastellaan sellaisenaan sen tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta (ks. em. asia komissio v. Alankomaat, tuomion 8 kohta; em. asia komissio v. Kreikka, tuomion 26 kohta ja em. asia komissio v. Espanja, tuomion 89 kohta).

24 Kun otetaan huomioon arvonlisäveron soveltamisalan laajuus, on todettava, että Astra Zenecan kaltainen yhtiö, joka luovuttaa työntekijöilleen arvoseteleitä sitä vastaan, että nämä luopuvat osasta käteisenä rahana maksettavaa palkkaansa, harjoittaa kuudennessa direktiivissä tarkoitettua taloudellista toimintaa.

25 Pääasiassa kyseessä olevia arvoseteleitä saavat työntekijät voivat ostaa tavaran tai palvelun tietyissä liikkeissä, joten nämä arvosetelit antavat heille julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksensa 31 kohdassa esittämällä tavalla tulevaisuuteen kohdistuvan ja kohteeltaan määrittämättömän oikeuden tavaroihin tai palveluihin.

26 Koska mainituilla arvoseteleillä ei välittömästi siirretä tavaraa koskevaa määräysvaltaa, niiden luovuttaminen ei siten ole arvonlisäverotuksen kannalta kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu ”tavaran luovutus ’vaan tämän direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu ’palvelujen suoritus”, sillä viimeksi mainitun säännöksen perusteella palvelujen suorituksena pidetään kaikkia liiketoimia, jotka eivät ole mainitussa 5 artiklassa tarkoitettuja tavaran luovutuksia.

27 Sen ratkaisemiseksi, tapahtuuko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen palvelujen suorittaminen vastikkeellisesti, on huomattava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettu ”vastikkeellinen – – palvelujen suoritus” edellyttää, että suoritetun palvelun ja saadun vastikkeen välillä on

suora yhteys (ks. asia 102/86, Apple and Pear Development Council, tuomio 8.3.1988, Kok., s. 1443, 12 kohta; asia C-258/95, Fillibeck, tuomio 16.10.1997, Kok., s. I-5577, 12 kohta; em. asia komissio v. Kreikka, tuomion 29 kohta ja em. asia komissio v. Espanja, tuomion 92 kohta).

28 Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on todettu myös, että veron perusteena vastikkeellisessa tavaran luovutuksessa tai palvelujen suorituksessa on verovelvollisen tämän johdosta todella saama vastike. Vastikkeena on siis subjektiivinen arvo eli todella saatu vastike eikä objektiivisin perustein arvioitu arvo. Lisäksi vastikkeen on oltava rahassa ilmaistavissa (ks. em. asia Fillibeck, tuomion 13 ja 14 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Pääasiassa kyseessä olevasta toimesta on kuitenkin todettava, että Astra Zenecan suorittaman kyseessä olevien arvoseteleiden työntekijöilleen luovuttamisen ja sen käteisenä rahana maksettavan palkan osan, josta nämä työntekijät joutuvat luopumaan arvoseteleiden luovuttamista vastaan, välillä on suora yhteys.

30 Sen sijaan, että nämä arvosetelit valinneet Astra Zenecan työntekijät saisivat palkkansa kokonaisuudessaan käteisenä rahana, he joutuvat luopumaan osasta käteisenä rahana maksettavaa palkkaansa mainittuja arvoseteleitä vastaan, ja tästä toimesta seuraa erityinen, tämän valinnan tehneiden työntekijöiden etujen kokonaismäärästä tehtävä vähennys.

31 Ei ole myöskään epäilystä siitä, että Astra Zeneca todella saa vastikkeen kyseisten arvoseteleiden luovuttamisesta ja että tämä vastike on ilmaistavissa rahassa, koska se vastaa osaa sen työntekijöiden käteisenä rahana maksettavasta palkasta.

32 Kuten lisäksi istunnossa on esitetty, niiden tavaroiden ja/tai palvelujen, jotka mainituilla arvoseteleillä voidaan ostaa, loppukuluttajat eli näitä arvoseteleitä saavat Astra Zenecan työntekijät kantavat arvonlisäverotaakan näiden arvoseteleiden luovuttamisesta, koska heidän palkastaan tämän luovutuksen perusteella tehtävä vähennys sisältää kyseisten arvoseteleiden hinnan sekä niihin liittyvän arvonlisäveron kokonaisuudessaan.

33 Kuten julkisasiamies ratkaisuehdotuksensa 45 kohdassa esittää, on niin, että kun työntekijä haluaa käyttää tällaisen arvosetelin, hänen on siten vain luovutettava arvosetelit, jotka sisältävät arvonlisäveron, kyseiselle kauppiaalle tai palvelujen suorittajalle saadakseen vastineeksi valitsemiaan tavaroita tai palveluja, koska tämä työntekijä on maksanut näiden tavaroiden tai palvelujen hinnan arvonlisäveroineen silloin, kun hän on valinnut näiden arvoseteleiden saamisen sitä vastaan, että hän luopuu osasta palkkaansa, ja tämä kauppias tai palvelujen suorittaja suorittaa mainittuihin tavaroihin tai palveluihin liittyvän arvonlisäveron veroviranomaiselle vasta silloin, kun mainittu työntekijä käyttää nämä arvosetelit.

34 Tässä tilanteessa pääasiassa kyseessä oleva toimi on kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettu vastikkeellinen palvelujen suoritus.

35 Niinpä ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohtaa on tulkittava niin, että se, että yhtiö antaa työntekijöilleen arvosetelin, jonka se on hankkinut arvonlisäveron sisältävällä hinnalla, sitä vastaan, että nämä työntekijät luopuvat osasta käteisenä rahana suoritettavaa palkkaansa, on tässä säännöksessä tarkoitettu vastikkeellinen palvelujen suoritus.

Toinen ja kolmas kysymys

36 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus, toiseen ja kolmanteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

37 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY, 2 artiklan 1 alakohtaa on tulkittava niin, että se, että yhtiö antaa työntekijöilleen arvosetelin, jonka se on hankkinut arvonlisäveron sisältävällä hinnalla, sitä vastaan, että nämä työntekijät luopuvat osasta käteisenä rahana suoritettavaa palkkaansa, on tässä säännöksessä tarkoitettu vastikkeellinen palvelujen suoritus.

Allekirjoitukset