YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)
19 päivänä marraskuuta 1998 *

Asiassa C-85/97,

jonka Tribunal de première instance de Liège (Belgia) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Société financière d'investissements SPRL (SFI)

vastaan

Belgian valtio

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) ja EY:n perustamissopimuksen 95 artiklan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: neljännen jaoston puheenjohtajan tehtäviä hoitava J. L. Murray (esittelevä tuomari) sekä tuomarit H. Ragnemalm ja K. M. Ioannou,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

julkisasiamies: J. Mischo,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies D. Louterman-Hubeau,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Société financière d'investissements SPRL (SFI), edustajinaan asianajajat Jean-Pierre Bours ja Xavier Thiebaut, Liège,

— Belgian hallitus, asiamiehenään ulkoasiain-, ulkomaankauppa- ja kehitysyhteistyöministeriön johtava neuvonantaja Jan Devadder, avustajanaan asianajaja Bernard van de Walle de Ghelcke, Bryssel,

— Saksan hallitus, asiamiehenään liittovaltion talousministeriön ministerineuvos Ernst Röder,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään Assistant Treasury Solicitor John E. Collins,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään oikeudellisen yksikön virkamiehet Hélène Michard ja Enrico Traversa,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Société financière d'investissements SPRL:n (SFI), edustajanaan asianajaja Xavier Thiebaut, Belgian hallituksen, asiamiehinään Bernard van de Walle de Ghelcke ja asianajaja Guido de Wit, Bryssel, ja komission, asiamiehenään Hélène Michard, 30.4.1998 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 19.5.1998 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Tribunal de première instance de Liège on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 24.2.1997 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 27.2.1997, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksiä 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) ja EY:n perustamissopimuksen 95 artiklan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Société financière d'investissements SPRL (jäljempänä SFI) ja Belgian valtio ja joka koskee arvonlisäveron kantamista koskevan vanhentumisajan alkamisajankohtaa silloin, kun työntekijän käyttöön on annettu Luxemburgissa vuokrattu ajoneuvo, sekä tämän veron laskemisperustetta.

Belgian lainsäädäntö

Arvonlisäveron perimistä koskevan vanhentumisajan alkamisajankohta

3 Belgian arvonlisäverolain 17 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Tavaroiden toimitusten osalta verotettava tapahtuma toteutuu ja vero on maksettava, kun tavara toimitetaan.

Jos tavaran hinta kuitenkin osittain tai kokonaan laskutetaan tai peritään ennen tavarantoimitusta, vero on maksettava tapauskohtaisesti joko silloin, kun lasku esitetään tai silloin, kun hinta peritään, laskutetun tai perityn hinnan perusteella.

Vero on lisäksi maksettava hetkellä, joka on vahvistettu sopimuksessa koko hinnan tai sen osan maksamishetkeksi, ja maksettavan määrän mukaisesti silloin, kun tämä ajankohta edeltää kahdessa edellisessä kohdassa säädettyjä ajankohtia."

4 Belgian arvonlisäverolain 81 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Oikeus nostaa kanne veron, korkojen ja veronkorotuksen perimiseksi vanhentuu viidessä vuodessa verotusoikeuden syntymisestä lukien."

5 Arvonlisäveron maksamisen varmistamiseksi toteutettavista toimenpiteistä 23.7.1969 tehdyn kuninkaan päätöksen nro 1 (Moniteur Belge, 1969, s. 7380) 16 §:n ensimmäisessä ja toisessa momentissa säädetään seuraavaa:

"Verovelvollisella on velvollisuus toimittaa niille arvonlisäveroviranomaisille, joiden piiriin tämä kuuluu, viimeistään kunkin kuukauden 20. päivänä lain 50 §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettu ilmoitus.

Verovelvollinen, jonka vuotuinen liikevaihto on arvonlisäveroa lukuun ottamatta enintään 20 miljoonaa frangia, tekee vain neljännesvuosittaisen ilmoituksen viimeistään kutakin kalenterivuosineljännestä seuraavan kuukauden 20. päivänä. Verovelvolliselle voidaan kuitenkin valtiovarainministerin tai tämän edustajan vahvistamin edellytyksin antaa lupa tehdä ilmoitus viimeistään kunkin kuukauden 20. päivänä.

— — "

Arvonlisäveron laskeminen

6 Belgian arvonlisäverolain 32 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Vaihtokaupassa ja yleisemmin silloin, kun vastikkeena on suoritus, joka ei koostu ainoastaan rahasummasta, veroa laskettaessa otetaan huomioon tämän suorituksen tavanomainen arvo.

Tavanomaiseksi arvoksi katsotaan hinta, joka voidaan saada kyseisessä maassa kustakin suorituksesta sillä hetkellä, jona vero on maksettava, samassa markkinointivaiheessa olevan riippumattoman toimittajan ja vastaanottajan välisessä kilpailutilanteessa."

7 Arvonlisäverolain 28 §:n 6 momentti kuuluu seuraavasti:

"Veron perusteeseen ei kuulu:

— —

6° itse arvonlisävero."

Yhteisön oikeus

8 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1301; jäljempänä ensimmäinen direktiivi) 2 artiklan ensimmäisessä ja toisessa kohdassa säädetään seuraavaa:

"Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tava-

roiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

Jokaisesta liiketoimesta on kannettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä.

— — "

9 Kuudennen direktiivin 4 artiklassa, sellaisena kuin sitä sovellettiin ennen 1.1.1993 tehtyjä muutoksia, määriteltiin verovelvollinen seuraavasti:

"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 jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

— — "

10 Kuudennen direktiivin 10 artikla, jonka otsikkona on "verotettava tapahtuma ja verosaatavan syntyminen", kuuluu seuraavasti:

"1. Tässä tarkoitetaan:

a) 'verotettavalla tapahtumalla' tapahtumaa, jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täyttyvät;

b) *'verosaatavan syntymisellä' veroviranomaisille lain nojalla tietystä hetkestä alkaen* annettua oikeutta vaatia veronmaksuvelvolliselta veron maksamista, vaikka maksua voitaisiinkin lykätä.

2. Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, silloin kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan. Useampiin peräkkäisiin tilityksiin tai maksuihin johtavia muita kuin 5 artiklan 4 kohdan b alakohdassa tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia sekä palvelujen suorituksia on pidettävä suoritettuina aina sen ajanjakson päätyttyä, jota tilitykset tai maksut koskevat.

— — "

11 Kuudennen direktiivin 22 artiklassa, jonka otsikkona on "sisäisen järjestelmän velvoitteet", säädetään seuraavaa:

"1. Verovelvollisen on ilmoitettava verovelvollisena harjoittamansa toiminnan alkamisesta, muuttumisesta tai loppumisesta.

— —

4. Verovelvollisen on tehtävä ilmoitus jäsenvaltion vahvistamassa määräajassa. Määräaika ei saa olla pitempi kuin kaksi kuukautta kunkin verokauden päättymisestä. Jäsenvaltiot voivat vahvistaa verokauden kuukaudeksi, kahdeksi kuukaudeksi tai kolmeksi kuukaudeksi. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vahvistaa eri pituisia kausia, jotka eivät kuitenkaan saa olla yhtä vuotta pidempiä.

Ilmoituksessa on annettava kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen syntyneen verosaatavan määrän ja tehtävien vähennysten määrän toteamiseksi, mukaan lukien tarvittaessa veroon ja vähennyksiin liittyvien liiketoimien sekä vapautettujen liiketoimien kokonaismäärä, jos se on tarpeen veron määräytymisperusteen toteamiseksi."

Pääasia

12 SFI on perustettu 21.10.1981 notaarin vahvistamalla asiakirjalla nimellä "SPRL Constructions et investissements". Samana päivänä se on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistötoiminta-alalla. Koska verotettavia liiketoimia ei toteutettu, tämä merkintä on poistettu rekisteristä 1.1.1982.

13 Sen jälkeen, kun SFI:n nimeksi muutettiin "Société financière d'investissements" ja sen toimialaa laajennettiin 8.9.1988, se teki 26.4.1989 hakemuksen tullakseen rekisteröidyksi uudelleen arvonlisäverovelvolliseksi.

14 Kun uudelleen rekisteröimistä koskeva menettely vielä oli meneillään, SFI teki 16.5.1989 arvonlisäveroilmoituksen 1.1.1988 ja 31.12.1988 väliseltä ajalta. Sen uudelleenrekisteröinti arvonlisäverovelvolliseksi tapahtui 1.6.1989.

15 Veroviranomaiset havaitsivat 1.1.1988 ja 31.12.1991 välistä aikaa koskevan, 2.2.1993 suoritetun verotarkastuksen yhteydessä erilaisia sääntöjen vastaisuuksia, jotka aiheuttivat SFI:lle velvollisuuden maksaa 4 062 889 Belgian frangia (BEF) arvonlisäveroa, ja ne vahvistivat verotuspäätöksen.

16 Liègen arvonlisäverotoimisto vahvisti 12.1.1994 edellä mainitun summan sitovaksi 0,8 prosentin korkoineen viivästyskuukautta kohden 1.1.1992 lukien, ja se määräsi 609 000 BEF:n veronkorotuksen, josta tuli täytäntöönpanokelpoinen 21.1.1994 ja joka annettiin tiedoksi 26.1.1994.

17 Belgian valtio antoi 14.3.1994 SFI:lle tiedoksi määräyksen maksaa 3 864 231 BEF arvonlisäveroa, 203 000 BEF:n veronkorotuksen ja 309 120 BEF lainmukaisia korkoja, joista oli päätetty 20.3.1994.

18 SFI riitautti 1.4.1994 Tribunal de première instance de Liègessa 12.1.1994 annetun määräyksen.

19 Kanteessaan SFI väittää, että Belgian hallintoviranomaisten väite, jonka mukaan vanhentumisajan alkamisajankohdaksi on SFI:n arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityminen 1.6.1989 huomioon ottaen vahvistettava päivä, jona SFI:n oli tehtävä ensimmäinen veroilmoituksensa, eli 20.7.1989, on ristiriidassa kuudennen direktiivin 4 ja 10 artiklan kanssa. SFI:n mukaan 31.12.1988 edeltäneeseen ajanjaksoon liittyvän arvonlisäveron kantamista koskeva vaatimus oli vanhentunut. Vanhentumisajan alkamisajankohta on SFI:n mukaan päivä, jona verosaatava syntyy ja joka kansallisen arvonlisäverolain 17 §:n mukaan on sama kuin päivä, jona toteutuu arvonlisäverollisten tavaroiden luovuttamisesta tai palvelujen suorittamisesta muodostuva verotettava tapahtuma.

20 SFI ja Belgian valtio ovat eri mieltä myös sellaisen luontoisedun laskentatavasta, joka muodostuu siitä, että työntekijän käyttöön annetaan tämän yksityisiä matkoja varten SFI:n Luxemburgiin sijoittautuneelta yhtiöltä vuokraama ajoneuvo. SFI syyttää Belgian veroviranomaisia siitä, että ne ovat sisällyttäneet tämän edun laskentaperusteeseen SFI:n Luxemburgissa maksaman arvonlisäveron, kun taas silloin, jos ajoneuvo olisi vuokrattu Belgiassa, arvonlisävero ei sisältyisi veron perusteeseen. SFI:n mukaan Belgian hallintoviranomaisten soveltama laskentamenetelmä on paitsi perustamissopimuksen 95 artiklan vastainen, myös ristiriidassa kuudennessa direktiivissä vahvistetun verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa.

21 Koska Tribunal de première instance de Liège katsoi, että sen käsiteltävänä olevan riita-asian ratkaiseminen riippuu kuudennen direktiivin ja perustamissopimuksen 95 artiklan tulkinnasta, se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko sellainen arvonlisäveroviranomaisten kanta yhteensoveltuva kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 ja 10 artiklan kanssa, jonka mukaan veronkantoa koskeva vanhentumisaika ennen arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröimistä toteutettujen verollisten liiketoimien osalta alkaa kulua sen kuukauden 20. päivästä, joka seuraa sitä vuosineljännestä, jonka aikana kyseinen verovelvollisen rekisteröinti tapahtui?

2) Onko sellainen järjestelmä Rooman sopimuksen 95 artiklan ja kuudennella arvonlisäverodirektiivillä käyttöön otetun 'verotuksen neutraalisuuden' periaatteen vastainen, jossa yhtiön työntekijälle annettuihin luontoisetuihin liittyvä arvonlisävero lasketaan 'mukaan (en dedans)' silloin, kun työnantaja maksaa Belgian arvonlisäveron, ja jätetään 'ulkopuolelle (en dehors)' silloin, kun maksetaan toisen jäsenvaltion arvonlisävero?"

Ensimmäinen kysymys

22 Kansallinen tuomioistuin kysyy ensimmäisellä kysymyksellään pääasiallisesti sitä, onko kuudennen direktiivin 4 ja 10 artiklan kanssa ristiriidassa sellainen kansallinen menettely, jossa veronkantoa koskevan vanhentumisajan alkamisajankohdaksi yhtiön ennen sen arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröimistä toteuttamien arvonlisäverollisten liiketoimien osalta vahvistetaan sen kuukauden 20. päivä, joka seuraa sitä vuosineljännestä, jonka aikana rekisteröinti tapahtui.

23 Aluksi on todettava, että kuudennen direktiivin 4 artiklassa määritellään verovelvollisen käsite. Kuudennen direktiivin 10 artikla taas koskee, kuten sen otsikosta voidaan todeta, verotettavaa tapahtumaa ja "verosaatavan syntymistä". Tämän säännöksen avulla voidaan määritellä päivä, jona verovelka syntyy.

24 Kuudennen direktiivin 22 artiklan 4 kohta puolestaan koskee verovelvollisten tekemiä ilmoituksia — erityisesti niiden jaksoittaisuutta ja sisältöä —, ja sen 5 kohdassa todetaan, että verovelvollisen on maksettava arvonlisäveron nettomäärä ilmoituksen tekemisen yhteydessä, jos maksun suoritukselle ei ole asetettu eri määräpäivää tai vaadittu ilmoituksen ennakkomaksua.

25 On siis todettava, että missään näistä säännöksistä ei määritellä arvonlisäveron kantamisen vanhentumisajan alkamisajankohtaa. Kuudennen direktiivin tarkastelusta ei ilmene muitakaan tätä kysymystä koskevia säännöksiä.

26 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan silloin, kun kyseisellä alalla ei ole annettu yhteisön säännöksiä, kunkin jäsenvaltion sisäisessä oikeusjärjestyksessä on annettava menettelysäännöt sellaisia oikeussuojakeinoja varten, joilla pyritään turvaamaan yhteisön oikeuden välittömään oikeusvaikutukseen perustuvat oikeussubjektien oikeudet, kuitenkin niin, että nämä menettelysäännöt eivät saa olla epäedullisempia kuin ne, jotka koskevat samankaltaisia jäsenvaltion sisäiseen oikeuteen perustuvia vaatimuksia, eivätkä ne saa olla sellaisia, että yhteisön oikeudessa vahvistettujen oikeuksien käyttäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa (ks. erityisesti asia C-312/93, Peterbroeck, tuomio 14.12.1995, Kok. 1995, s. I-4599, 12 kohta).

27 Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa ei ole kiistetty sitä, että nämä edellytykset ovat täyttyneet.

28 SFI väittää kuitenkin, että belgialainen hallintokäytäntö loukkaa yhdenvertaisen kohtelun periaatetta, koska verovelvollinen voi käyttää arvonlisäveron vähennysoikeuttaan viiden vuoden kuluessa siitä päivästä lukien, jona tämä oikeus on syntynyt, toisin sanoen päivästä, jona vero on maksettava, vaikka viiden vuoden vanhentumisaika alkaa kulua verohallinnon osalta päivästä, jona veroilmoitus on periaatteessa tehtävä.

29 Tältä osin on ensin todettava, että silloin kun kansallinen säännöstö kuuluu yhteisön oikeuden soveltamisalaan ja yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi on saatettu ennakkoratkaisupyyntö, yhteisöjen tuomioistuimen on annettava kansalliselle tuomioistuimelle kaikki tarvittavat tulkinta-ainekset, jotta se voi arvioida kyseisen säännöstön yhteensopivuutta niiden perusoikeuksien kanssa, joiden noudattamista yhteisöjen tuomioistuin valvoo (asia C-260/89, ERT, tuomio 18.6.1991, Kok. 1991, s. I-2925, 42 kohta).

30 Tämän jälkeen on huomattava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhdenvertaisen kohtelun periaate kuuluu yhteisön oikeuden perustavanlaatuisiin periaatteisiin ja että tämä periaate edellyttää, että samankaltaisia tilanteita ei kohdella eri tavalla ainakaan, jos erilainen kohtelu ei ole objektiivisesti perusteltua (asia 215/85, Balm, tuomio 12.3.1987, Kok. 1987, s. 1279, 23 kohta).

31 Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa ei voida kiistää sitä, että arvonlisäveron ala kuuluu yhteisön oikeuteen. Se seikka, että yhteisön säännöstön puuttuessa jäsenvaltiot voivat soveltaa omia menettelysäännöksiään, ei muuta tätä toteamusta.

32 Arvonlisäveroviranomaisten asemaa ei kuitenkaan voida verrata verovelvollisen asemaan. Veroviranomaiset saavat maksettavan veron vahvistamiseen ja vähennysten tekemiseen liittyvät tarpeelliset tiedot aikaisintaan sinä päivänä, jona kuudennen direktiivin 22 artiklan 4 kohdassa tarkoitettu ilmoitus tehdään, mikä nyt käsiteltävänä olevassa asiassa tapahtuu sen kuukauden 20. päivänä, joka seuraa sitä vuosineljännestä, jonka aikana arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröiminen tapahtui. Jos ilmoitus on epätäsmällinen tai epätäydellinen, veroviranomaiset voivat siis vasta tästä hetkestä lukien kantaa maksamatta jääneen veron.

33 Näin ollen yhdenvertaisen kohtelun periaatetta ei loukkaa se seikka, että viiden vuoden vanhentumisaika alkaa kulua veroviranomaisten osalta päivästä, jona veroilmoitus on periaatteessa tehtävä, vaikka verovelvollinen voi käyttää vähennysoikeuttaan sellaisessa viiden vuoden määräajassa, joka alkaa kulua päivästä, jona tämä oikeus on syntynyt.

34 SFI väittää lisäksi, että Belgian hallintoviranomaisten asenne johtaa oikeudelliseen epävarmuuteen.

35 Tätä väitettä ei voida hyväksyä. Kuten julkisasiamies on perustellusti todennut ratkaisuehdotuksensa 16 kohdassa, kansallisessa lainsäädännössä on otettu huomioon oikeusvarmuuden vaatimukset, kun siinä on vahvistettu verohallinnon ja verovelvollisen suhteiden alkamisajankohdaksi päivä, jona hallintoviranomaiset ovat saaneet toiminnan alkamista koskevan ilmoituksen, kuten kuudennen direktiivin 22 artiklan 1 kohdassa säädetään, koska rekisteröidyksi tultuaan verovelvollisella ei enää voi olla epäilyksiä määräajasta, jonka kuluessa hänen on täytettävä kausittaiset velvollisuutensa, eikä näin ollen hänen edukseen kuluvasta vanhentumisajasta.

36 Edellä todetusta seuraa, että kuudennen direktiivin 4 ja 10 artiklan kanssa ei ole ristiriidassa sellainen kansallinen menettely, jonka mukaan veronkantoa koskevan vanhentumisajan alkamisajankohdaksi vahvistetaan yhtiön ennen sen arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröimistä toteuttamien arvonlisäverollisten liiketoimien osalta sen kuukauden 20. päivä, joka seuraa sitä vuosineljännestä, jonka aikana tämä rekisteröinti tapahtui.

Toinen kysymys

37 Toisella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin kysyy pääasiallisesti, onko perustamissopimuksen 95 artiklan ja kuudennen direktiivin kanssa ristiriidassa se, että arvonlisävero, joka liittyy työnantajan työntekijälleen tämän yksityiskäyttöön antaman ajoneuvon muodossa myöntämään etuun, lasketaan sisällyttämällä veron perusteeseen työnantajan toisessa jäsenvaltiossa kyseisen ajoneuvon vuokraamisesta maksama arvonlisävero, vaikka veron perusteeseen ei olisi sisällytetty maksettua arvonlisäveroa, jos ajoneuvo olisi vuokrattu kyseisessä jäsenvaltiossa.

38 Tähän kysymykseen vastaamiseksi riittää, kun todetaan, että ETY:n perustamissopimuksen 99 ja 100 artiklan nojalla ensimmäisellä direktiivillä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on tämän direktiivin 2 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin,

riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä. Kuten saman säännöksen toisessa kohdassa todetaan, jokaisesta liiketoimesta on kannettava kuitenkin vain arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä. Vähennysjärjestelmää on muutettu kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa siten, että ainoastaan verovelvollisilla on oikeus vähentää arvonlisäverosta, jonka maksamiseen he ovat velvollisia, tuotantopanoksista aikaisemmin maksettu arvonlisävero (asia 15/81, Schul, tuomio 5.5.1982, Kok. 1982, s. 1409, 10 kohta).

39 On todettava, että edellä mainittua vähennysperiaatetta sovelletaan yleisesti. Näin ollen ensimmäisessä tai kuudennessa direktiivissä ei tehdä eroa sen mukaan, onko palvelun suorittanut kyseisen valtion alueelle sijoittautunut vai toiseen jäsenvaltioon *sijoittautunut toimija*.

40 Ottaen huomioon edellä esitetty ei ole tarpeen, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa kysymykseen siltä osin kuin se koskee perustamissopimuksen 95 artiklaa.

41 Tämän vuoksi toiseen kysymykseen on vastattava, että ensimmäisen ja kuudennen direktiivin kanssa on ristiriidassa se, että arvonlisävero, joka liittyy työnantajan työntekijälleen tämän yksityiskäyttöön antaman ajoneuvon muodossa myöntämään etuun, lasketaan sisällyttämällä veron perusteeseen työnantajan toisessa jäsenvaltiossa kyseisen ajoneuvon vuokraamisesta maksama arvonlisävero, vaikka veron perusteeseen ei olisi sisällytetty maksettua arvonlisäveroa, jos ajoneuvo olisi vuokrattu kyseisessä jäsenvaltiossa.

Oikeudenkäyntikulut

42 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Belgian, Saksan sekä Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksille ja komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto)

on ratkaissut Tribunal de première instance de Liègen 24.2.1997 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 4 ja 10 artiklan kanssa ei ole ristiriidassa sellainen kansallinen menettely, jonka mukaan veronkantoa koskevan vanhentumisajan alkamisajankohdaksi vahvistetaan yhtiön ennen sen arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröimistä toteuttamien arvonlisäverollisten liiketoimien osalta sen kuukauden 20. päivä, joka seuraa sitä vuosineljännestä, jonka aikana tämä rekisteröinti tapahtui.

2) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY ja kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY kanssa on ristiriidassa se, että arvonlisävero, joka liittyy työnantajan työntekijälleen tämän yksityiskäyttöön antaman ajoneuvon muodossa myöntämään etuun, lasketaan sisällyttämällä veron perusteeseen työnantajan toisessa jäsenvaltiossa kyseisen ajoneuvon vuokraamisesta maksama arvonlisävero, vaikka veron perusteeseen ei olisi sisällytetty maksettua arvonlisäveroa, jos ajoneuvo olisi vuokrattu kyseisessä jäsenvaltiossa.

Murray Ragnemalm Ioannou

Julistettiin Luxemburgissa 19 päivänä marraskuuta 1998.

R. Grass

kirjaaja

P. J. G. Kapteyn

neljännen jaoston puheenjohtaja