JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS CHRISTINE STIX-HACKL 31 päivänä toukokuuta 2001 [1]

I Oikeudenkäynnin taustaa

1. Komissio vaatii nyt tarkasteltavassa asiassa yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Alankomaiden kuningaskunta ei ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi) [2] 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan ja 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaisia velvoitteitaan, koska se on sallinut arvonlisäverovelvollisten työnantajien vähentää osan kulukorvauksista, jotka työntekijöille on myönnetty yksityisen ajoneuvon käyttämisestä ammatillisiin tarkoituksiin.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Yhteisön lainsäädäntö

2. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 4 kohdassa olevan "verovelvollisen" määritelmän yhteydessä ilmaisu "itsenäisesti" sulkee verotuksen ulkopuolelle työntekijät ja muut henkilöt, joiden suhde työnantajaan perustuu työsopimukseen.

3. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaan tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

4. Direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa ja sen a alakohdassa säädetään seuraavaa:

"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."

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.

2 — EYVL L 145, s. 1.

5. Direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohta kuuluu seuraavasti:

"Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta:

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

6. Direktiivin 18 artiklan 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

7. Direktiivin 22 artiklan 3 a ja 3 c kohta kuuluvat seuraavasti:

"a) Verovelvollisen on toiselle verovelvolliselle suorittamistaan tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista toimitettava lasku tai laskuna toimiva asiakirja sekä säilytettävä itsellään jäljennös kaikista toimitetuista asiakirjoista.

Samoin verovelvollisen on toimitettava lasku niistä ennakkomaksuista, jotka toinen verovelvollinen on tilittänyt hänelle ennen tavaran luovutusta tai palvelun suoritusta."

"c) Jäsenvaltioiden on vahvistettava perusteet, joilla asiakirjaa voidaan pitää laskuna".

B Kansallinen lainsäädäntö

8. Uitvoeringsbesluit Omzetbelastingin (12.8.1968 annettu liikevaihtoveron kantamista koskeva asetus; jäljempänä asetus) 23 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Kun työntekijä käyttää omaa henkilöautoaan työnantajansa liiketoiminnallisiin tarkoituksiin ja saa tästä syystä kulukorvausta, työnantajalla on oikeus tehdä vähennys, joka vastaa toimivaltaisen ministerin vahvistamaa kiinteää summaa, siltä osin kuin korvauksen ei katsota kuuluvan tuloverolain piiriin ja sanotun kuitenkaan rajoittamatta [vuoden 1968 liikevaihtoverolain] 15 §:n 2 ja 5 momentin soveltamista."

9. Uitvoeringsbeschikking Omzetbelastingin (30.8.1968 annettu liikevaihtoveroa koskeva määräys) 16 § kuuluu seuraavasti:

"[Asetuksen] 23 §:n mukaan työnantajan suorittamasta korvauksesta tehtävä kiinteämääräinen vähennys on enintään 12 prosenttia ja sen määrä suhteutetaan muualla kuin Alankomaiden alueella aiheutuneisiin kustannuksiin."

10. Vuodesta 1992 alkaen sovellettu 12 prosentin osuus on Alankomaiden hallituksen mukaan moottoriajoneuvojen hallintaan ja käyttöön liittyviin eri kustannustekijöihin sisältyvän arvonlisäveron keskiarvo.

11. Kiinteään prosenttiosuuteen on Alankomaiden hallituksen mukaan päädytty sellaisten vaikeuksien välttämiseksi, joita tarkan arvon ilmoittamisesta aiheutuisi. Huomioon otetaan ensinnäkin kiinteät kustannukset, jotka liittyvät esimerkiksi yleisiin poistoihin, vakuutukseen, moottoriajoneuvoveroon sekä ajoneuvojen huollattamiseen ja ylläpitämiseen. Lisäksi huomioon otetaan ajokustannukset, ajoneuvon käyttöä koskevat poistot sekä polttoaineesta, öljystä, renkaista ja korjaustöistä aiheutuvat kustannukset.

12. Esimerkiksi moottoriajoneuvoveron ja vakuutusmaksujen kaltaisista kustannustekijöistä ei kanneta lainkaan arvonlisäveroa. Näiden kustannusten arvonlisäverottomuus vähentää noin 20—21,5 prosenttia ajoneuvoon liittyviä kustannuksia. Dieselajoneuvojen yhteydessä prosenttiosuus on jonkin verran suurempi. Jos lähtökohtana on 20 prosenttia, yleisen 17,5 prosentin arvonlisäverokannan perusteella lopulliseksi verokannaksi tulee 12,28 prosenttia. Jos osuus on alun perin 21,5 prosenttia, verokannaksi tulee 12,08 prosenttia. Dieselajoneuvojen määrä on 10 prosenttia ajoneuvokannasta, ja tämän määrän huomioonottamiseksi verokanta on vahvistettu 12 prosentiksi.

13. Wet op de loonbelastingin (vuoden 1964 tuloverolaki) sekä kyseisen lain soveltamissäännösten mukaan kulukorvauksia pidetään työntekijän palkkatulona, jos niiden määrä on enemmän kuin 0,60 Alankomaiden guldenia kilometriä kohden.

14. Kulukorvauksia koskevaa arvonlisäverovähennystä valvotaan työnantajan kirjanpidon kautta, ja työnantaja on velvollinen ylläpitämään erityiskirjanpitoa useiden yleisten verosäännösten ja tuloverotusta koskevien säännösten nojalla. Tositteihin ei sovelleta mitään muotomääräyksiä. Niistä on kuitenkin käytävä ilmi työntekijän työmatkat ja niiden kohteet sekä kuljettujen

matkojen pituudet (työntekijä toimittaa nämä tiedot tietyin aikavälein).

III Oikeudenkäyntiä edeltävät vaiheet ja asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa

15. Komission mukaan työnantajien oikeus vähentää niiltä perittävästä arvonlisäverosta osa kulukorvauksista, jotka työntekijöille myönnetään siitä syystä, että he käyttävät omia ajoneuvojaan työnantajan tarkoituksiin, on ristiriidassa kuudennen arvonlisäverodirektiivin kanssa. Se aloitti tästä syystä Alankomaiden kuningaskuntaa vastaan EY:n perustamissopimuksen 169 artiklan (josta on tullut EY 226 artikla) mukaisen jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn. Komissio esitti Alankomaiden hallituksen komission viralliseen huomautukseen antaman vastauksen johdosta täydentävän virallisen huomautuksen 17.10.1997. Koska asia ei komission mielestä selvinnyt riittävällä tavalla Alankomaiden kuningaskunnan lähettämästä, 16.12.1996 päivätystä vastauksesta, se osoitti Alankomaiden kuningaskunnalle 22.9.1997 perustellun lausunnon, jossa se vaati tätä toteuttamaan tarvittavat toimenpiteet kahden kuukauden kuluessa. Alankomaiden hallitus vastasi 28.11.1997 päivätyssä kirjeessään, ettei Alankomaissa voimassa ollut säännös ollut ristiriidassa yhteisön arvonlisäverosäännösten kanssa, mistä syystä komission vaatimuksia ei sen mielestä tarvinnut noudattaa.

16. Komissio pysyi kannassaan ja nosti 11.9.1998 Alankomaiden kuningaskuntaa vastaan kanteen, joka saapui yhteisöjen tuomioistuimeen 14.9.1998. Yhteisöjen tuomioistuimen presidentti hyväksyi 3.5.1999 antamallaan määräyksellä Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan väliintulijaksi tukemaan Alankomaiden kuningaskunnan vaatimuksia.

17. Komissio vaatii, että yhteisöjen tuomioistuin

1. toteaa, että Alankomaiden kuningaskunta ei ole noudattanut jäsenyysvelvoitteitaan, koska se on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan ja 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan vastaisesti sallinut arvonlisäverovelvollisen työnantajan vähentää osan kulukorvauksista, jotka työntekijälle on myönnetty yksityisen ajoneuvon käyttämisestä ammatillisiin tarkoituksiin,

2. velvoittaa Alankomaiden kuningaskunnan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

IV Komission esittämien kanneperusteiden tarkastelu

18. Ensimmäinen kanneperuste koskee kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohtaa ja siis vähennysoikeuden syntyedellytyksiä, kun taas toinen kanneperuste koskee direktiivin 18 artiklan 1 kohtaa ja näin ollen vähennysoikeuden käyttöä.

A *Ensimmäinen kanneperuste: kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan rikkominen*

Asianosaisten ja väliintulijan väitteet ja niiden perustelut

19. Komissio lähtee ajatuksesta, jonka mukaan verovähennysjärjestelmä koskee periaatteessa ainoastaan tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia, joita verovelvolliset tarjoavat toisille verovelvollisille. Tämä ilmenee komission mukaan selvästi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdasta.

Asetuksen 23 § ei komission mukaan ole yhdenmukainen yhteisön oikeuden kanssa, koska sen soveltamisalaan kuuluvat tavaroiden luovutukset tai palvelujen suoritukset eivät johdu liiketoiminnallisista syistä eikä niitä tarjota elinkeinonharjoittajalle vaan loppukäyttäjälle eli ajoneuvon haltijana olevalle työntekijälle, joka sitä paitsi käyttää ajoneuvoa pääasiassa yksityistarkoituksiin.

Kulukorvauksista tehtävän vähennyksen osuus ei näin ollen ole verovelvollisten välinen liikevaihtovero vaan se vastaa loppukäyttäjälle tarjotuista palvelujen suorituksista tai tavaroiden luovutuksista perittävää arvonlisäveroa.

20. Alankomaiden hallitus perustelee vähennysoikeutta toteamalla, että järjestelmällä pyritään keventämään kaikkien verovelvollisten verorasitusta, jotta elinkeinonharjoittamisen verottaminen säilyy neutraalina kulloisenkin liiketoiminnan päämääristä ja tuloksista riippumatta.[3]

Alankomaiden hallituksen mukaan nyt tarkasteltavassa tapauksessa työntekijälle ajoneuvosta aiheutuneiden kustannusten korvaaminen koskee ainoastaan työnantajan hyväkseen saamaa liikevaihtoa, joka lisää tuotteen tai palvelun lopullista hintaa. Alankomaiden hallitus katsoo tämän vuoksi, että arvonlisäverosta on voitava tehdä vastaava vähennys.

3 — Asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985 (Kok. 1985, s. 655, 19 kohta; Kok. Ep. VIII, s. 85).

Jos vähennystä ei myönnettäisi, verorasitus olisi kaksinkertainen, sillä arvonlisävero sisältyisi tällöin sekä työntekijän ajoneuvokustannuksiin että lopulliseen hintaan, johon tämänkaltaiset kustannukset myös siirtyisivät. Tämä olisi verotuksen neutraalisuutta, päällekkäisen verotuksen välttämistä ja verorasituksen siirtämistä yksinomaan loppukäyttäjälle koskevien periaatteiden vastaista.

21. Komissio viittaa tässä yhteydessä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan selkeään ja yksiselitteiseen sanamuotoon. Lisäksi verolainsäädännössä edellytetään komission mukaan yleisesti selkeää määritelmää soveltamisalasta ja muista asiaa koskevista säännöksistä, koska muussa tapauksessa lainsäädäntöä sovelletaan eri tavoin eri jäsenvaltioissa.

Komissio viittaa väitteidensä tueksi yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Intiem antamaan tuomioon,[4] jossa yhteisöjen tuomioistuin on pitänyt hyväksyttävänä kansallista säännöstä, jonka mukaan elinkeinonharjoittajalta perittävästä arvonlisäverosta voidaan vähentää hänen maksettavakseen tuleva arvonlisävero. Komissio viittaa tässä yhteydessä siihen, että nyt tarkasteltava säännös ei täytä kolmea sellaista olennaista edellytystä, joista vähennysoikeutta koskevan kansallisen säännöksen yhteensopivuus kuudennen arvonlisäverodirektiivin kanssa yhteisöjen tuomioistuimen mukaan riippuu. Ensinnäkään nyt tarkasteltavassa asiassa ei ole verovelvollisen työnantajan ja jonkin muun verovelvollisen välistä sopimusta, jonka mukaan tavaran luovuttaminen työntekijälle tapahtuu verovelvollisen työnantajan lukuun, mistä syystä luovutusta työnantajalle ei myöskään ole oikeudellisessa mielessä olemassa. Toiseksi tavaran luovuttaminen työntekijälle ei johdu yksinomaan liiketoiminnallisista syistä. Kolmanneksi verovelvollisen tavaranluovuttajan verovelvolliselle työnantajalle luovuttamia tavaroita ei laskuteta suoraan jälkimmäiseltä. Vähennysoikeuden edellytyksenä ei komission mukaan sen sijaan ole, että tavara tosiasiallisesti siirretään työnantajalle.[5]

22. Alankomaiden hallituksen mukaan asiassa Intiem annetussa tuomiossa on päinvastoin vahvistettu, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohtaa tulkittaessa etusija on annettava vallitseville liiketaloudellisille olosuhteille. Ratkaisevaa on sen mukaan työntekijän yksityisen ajoneuvon käyttö työnantajan liiketoiminnallisiin tarkoituksiin. Muussa tapauksessa liiketaloudelliselta kannalta samanlaisia tapauksia arvioitaisiin eri tavoin, mikä olisi vastoin yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöä[6] ja aiheuttaisi yritysten välisen kilpailun vinoutumista.

23. Komissio toteaa tähän, että vaikka olosuhteet ovat nyt tarkasteltavassa asiassa ja asiassa Intiem liiketaloudelliselta kannalta samankaltaiset, asiat poikkeavat toisistaan vero-oikeudellisesti. Lisäksi vero-oikeudessa pyritään yleisesti löytämään

4 — Asia 165/86, Intiem, tuomio 8.3.1988 (Kok. 1988, s. 1471, 16 kohta).

5 — Edellä alaviitteessä 4 mainittu asia 165/86, tuomion 14 kohta.

6 — Yhdistetyt asiat C-308/96 ja C-94/97, Madgett ja Baldwin, tuomio 22.10.1998 (Kok. 1998, s. I-6229).

tasapaino kohtuusnäkökohtien ja verojärjestelmän toimivuuden välillä sekä suojautumaan väärinkäytöksiltä.

24. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, joka tukee väliintulijana Alankomaiden hallitusta, viittaa siihen, että nyt tarkasteltava asia koskee hyvin yleisesti verovelvollisen työnantajan oikeutta vähentää tietty osuus arvonlisäverosta kaikkien sellaisten menojen osalta, joita aiheutuu siitä, että työntekijä osallistuu työnantajan elinkeinonharjoittamiseen. Tämä koskee sen mukaan majoitus- ja huoltokustannuksia sekä ammatillisista syistä suoritettavista paikkakunnanvaihdoksista johtuvia taksikustannuksia taikka sitä, että työntekijä ostaa tietyn työvälineen.

Yhdistyneen kuningaskunnan mukaan keskeistä on liiketaloudellisten olosuhteiden tarkasteleminen. Työnantajalla on nimittäin sen mukaan käytännössä työntekijänsä hankkima polttoaine käytössään, ja työntekijä työskentelee yritykselle ilman, että käytettävän ajoneuvon omistussuhteilla on mitään merkitystä.

Siltä osin kuin on kyse verovelvollisen työntekijän suorasta laskuttamisesta, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus kuvailee omassa valtiossaan levinnyttä käytäntöä työntekijöille maksettavasta kilometrikorvauksesta. Se on kyseisen hallituksen mukaan oikeutettu, koska sen avulla elinkeinonharjoittajat säästyvät laskujen tarkastamiselta ja arkistoinnilta. Muunlainen ratkaisu aiheuttaisi kilpailun vinoutumista, koska elinkeinonharjoittajia rangaistaisiin siitä, että ne eivät esimerkiksi pienen kokonsa vuoksi kykene tekemään muiden verovelvollisten kanssa sopimuksia polttoaineen toimituksista.

25. Komissio riitauttaa tämän väitteen toteamalla, että nyt tarkasteltavassa tapauksessa työntekijä hankkii polttoaineen omissa nimissään ja omaan lukuunsa. Kykenemättömyydellä sopia tavaran luovutuksista ei komission mukaan ole kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 artiklan sanamuodon valossa mitään merkitystä eikä se poista sitä tosiasiaa, että kansallisella lainsäädännöllä rikotaan kyseistä artiklaa.

Komissio riitauttaa myös Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen väitteen, jonka mukaan kulukorvauksen poistaminen johtaisi siihen, että polttoainetta, jonka työntekijä tankkaa ajoneuvoon, jota ei ole lainkaan tarkoitettu yksityiskäyttöön, olisi tarkasteltava siten kuin se olisi luovutettu loppukäyttäjälle.

26. Komissio pyrkii lisäksi kumoamaan Yhdistyneen kuningaskunnan ja Alankomaiden hallituksen väitteet huomauttamalla, että niiden esittämä tulkinta kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdasta on lain tarkoituksen vastainen.

Väitteiden ja niiden perustelujen arviointi

27. Nyt tarkasteltavan oikeudellisen ongelman ratkaisemiseksi on aluksi tarpeen palauttaa mieliin joitakin arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteita.

28. Tässä yhteydessä on aiheellista tuoda esiin verotuksen neutraalisuuden periaate, johon kaikki osapuoletkin ovat viitanneet. Tämä periaate tarkoittaa ensinnäkin sitä, että verotus ei ole riippuvainen elinkeinoelämän eri portaiden määrästä. Toinen tähän periaatteeseen sisältyvä ominaispiirre on veron periminen loppukäyttäjältä.

29. Alankomaiden hallitus noudattaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta siinä mielessä, ettei työntekijällä itsellään ole oikeutta verovähennykseen, vaikka sekä kustannukset että niihin sisältyvä arvonlisävero jäävät hänen suoritettavikseen.

30. Alankomaiden järjestelmässä ei myöskään synny verorasitusta saman yritysketjun sisällä.

31. On kuitenkin pohdittava, katkeaako tämä ketju työntekijän toiminnan vuoksi vai jo silloin, kun vähennys voidaan tehdä.

32. Komissio tekee tästä seikasta perustellusti yleisen vastakohtaispäätelmän, jonka mukaan "veroa ei voida enää vähentää, kun liikevaihtojen ketju on katkennut".[7]

33. Riidanalaista säännöstä sovellettaessa joudutaan kuitenkin tällaiseen tilanteeseen. Säännöstä sovelletaan nimittäin silloin, kun ammatillisiin tarkoituksiin ajoneuvoaan käyttävä työntekijä toimii omissa nimissään ja omaan lukuunsa eikä siis verovelvollisen työnantajan nimissä ja lukuun.

34. Riidanalaista säännöstä voitaisiin pitää hyväksyttävänä, jos kyse olisi hypoteettisesta tilanteesta, jossa työntekijää pidetään elinkeinonharjoittajana, ja jos kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä säädettäisiin tällaisesta hypoteettisesta tilanteesta. Direktiivissä ei kuitenkaan ole tältä osin vastaavanlaista säännöstä kuin 28 a artiklan 4 kohta, jossa säädetään tilanteesta, jossa satunnaisesti suoritetaan uuden kulkuneuvon luovutus.

7 — Asia 89/81, Staatssecretaris van Financiën v. Hong-Kong Trade, tuomio 1.4.1982 (Kok. 1982, s. I-1277, 9 kohta).

35. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukaan ratkaisevaa ei myöskään ole se, että työntekijä hankkii palveluja tai luovutuksia ainakin osittain yrityksen eli verovelvollisen työnantajan tarkoituksia varten. Arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteena on, ettei verorasite saa kohdistua kolmantena osapuolena olevaan luovutuksensaajaan vaan sen on kohdistuttava siihen, jonka tarpeita tyydytetään, eli loppukäyttäjään. Tätä yleistä periaatetta voidaan tosin soveltaa ainoastaan yhteisön oikeusjärjestyksessä tarjottujen mahdollisuuksien mukaan. Tätä periaatetta ei ole täysin otettu yhteisön oikeuteen, mikä käy ilmi niin kutsuttujen satunnaisten elinkeinonharjoittajien mahdollisuudesta, jolloin kyse kyllä on kolmantena osapuolena olevista luovutuksensaajista muttei verovelvollisista.

36. Päällekkäisen verotuksen riskin osalta on todettava, että arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksena on juuri tällaisen verotuksen välttäminen, kuten Alankomaiden hallituskin perustellusti korostaa. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, etteikö kuudennen arvonlisäverodirektiivin yhteydessä esiintyisi päällekkäistä verotusta. Arvonlisävero, joka ei ole vähennyskelpoinen, muuttuu nimittäin tällaisissa tilanteissa kustannustekijäksi.

37. Yleisesti ottaen se seikka, ettei päällekkäisen verotuksen välttämistä koskevaa tavoitetta ole vielä saavutettu,[8] osoittaa itse asiassa vain, että yhteinen arvonlisäverojärjestelmä on "tulosta kansallisten säännösten asteittaisesta yhdenmukaistamisesta"[9] ja että "yhdenmukaistaminen on vasta osittaista".[10]

38. Päällekkäisen verotuksen täydelliseen poistamiseen tarvitaan siis — kuten muissakin tapauksissa[11] — yhteisön lainsäätäjän toimintaa. Sitä odoteltaessa on kuitenkin sovellettava kuudennen arvonlisäverolainsäätäjän 17 artiklan 2 kohdan a kohtaa sen voimassa olevassa muodossaan, jolloin myös päällekkäisen verotuksen mahdollisuus on olemassa.[12]

39. Tällä hetkellä voimassa olevassa yhteisön oikeudessa ei siis ole vastaavaa vähennysmahdollisuutta kuin riidanalaisessa säännöksessä. Yhteisön oikeuden täydellisyyden osalta on kuitenkin todettava, että vähennysten tekeminen on mahdollista tiettyjä verotuksellisia toimintatapoja noudattamalla, esimerkiksi tekemällä hankinnat työnantajan nimissä ja lukuun.

8 — Asia C-165/88, ORO Amsterdam Beheer en Concerto, tuomio 5.12.1989 (Kok. 1989, s. I-4081, 23 kohta).

9 — Edellä alaviitteessä 8 mainittu asia C-165/88, tuomion 21 kohta.

10 — Edellä alaviitteessä 8 mainittu asia C-165/88, tuomion 22 kohta.

11 — Ks. esim. 26 a artiklan lisääminen (muun muassa käytettyihin tavaroihin sovellettavat erityisjärjestelyt). Päällekkäisen verotuksen välttämisen tarpeellisuudesta ks. neuvoston direktiivi 94/5/EY, annettu 14 päivänä helmikuuta 1994, yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta — käytettyihin tavaroihin sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin sovellettavat erityisjärjestelyt (EYVL L 60, s. 16).

12 — Ks. edellä alaviitteessä 8 mainittu asia C-165/88, tuomion 24 kohta.

Tältä osin on syytä palata jo useita kertoja esiin tuotuun, yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Intiem antamaan tuomioon sekä komission tässä yhteydessä esittämiin kolmeen edellytykseen, joiden täyttyessä verovelvollisella työnantajalla on oikeus tehdä verovähennys. [13]

Tältä osin on huomattava, että yhteisöjen tuomioistuin on kyllä valinnut kyseisessä tuomiossa tulkinnan, joka poikkeaa säännöksen sanamuodosta, mutta asiassa oli kyse verovelvollisen luokittelemisesta tiettyyn ammattiryhmään kuuluvaksi ja tälle ammattiryhmälle kuuluvan poikkeuksen soveltamisesta. Nyt tarkasteltavassa asiassa ei kuitenkaan ole kyse "taloudellisen toimijan muodollisesta luonnehdinnasta", [14] koska on ilmeistä, etteivät työntekijät ole verovelvollisia elinkeinonharjoittajia.

40. Jos riidanalaista säännöstä arvioidaan oikeuskäytännössä luotujen edellytysten valossa, tullaan seuraavaan lopputulokseen: vähennyksen myöntäminen ei edellytä työnantajan ja verovelvollisen tavarantoimittajan välistä sopimusta eikä tavaran luovutuksia tehdä työnantajan lukuun. Alankomaiden hallituksen toimittamista asiakirjoista käy lisäksi ilmi, että työntekijälle luovutettuja tavaroita ja suoritettuja palveluja ei käytetä yksinomaan elinkeinon harjoittamiseen vaan pikemminkin yksityisiin tarkoituksiin. Vähennysoikeus ei myöskään riidanalaisen säännöksen mukaan edellytä, että työnantajalla olisi hallussaan lasku arvonlisämerkintöineen.

42. Lisäksi on pidettävä kiinni siitä, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan sanamuodon mukainen tulkinta vastaa myös tulkintaa, joka on tehtävissä säännöksen syntyhistorian perusteella. "Toiseen elinkeinonharjoittajaan" ei viitata nimenomaisesti kyseistä säännöstä edeltävässä toisen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa eikä komission ehdotuksessa myöhemmäksi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdaksi.

41. Lopuksi on vielä kyseenalaistettava Alankomaiden hallituksen esittämä näkökanta, jonka yhteydessä se tukeutuu yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Madgett ja Baldwin antamaan tuomioon todetakseen, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohtaa tulkittaessa etusija olisi säännöksen sanamuodon sijaan annettava vallitseville liiketaloudellisille olosuhteille.

43. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Genius Holding perustellusti todennut, neuvosto on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohtaa muotoillessaan poikennut sekä toisen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan 1 kohdan a alakohdan että komission ehdotuksen 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan sanamuodosta. [15]

13 — Ks. edellä 21 kohta.

14 — Ks. edellä alaviitteessä 6 mainitut yhdistetyt asiat C-308/96 ja C-94/97, tuomion 21 kohta.

15 — Asia C-342/87, Genius Holding, tuomio 13.12.1989 (Kok. 1989, s. 4227, 12 kohta).

44. Neuvosto on poikennut komission ehdotuksesta etenkin todetessaan, että tavarat tai palvelut on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa "toinen verovelvollinen".

45. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklaa ei voida tulkita sanamuotonsa vastaisesti, mikä käy myös ilmi vastaavasta yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä. [16]

46. Edellä esitetyn perusteella riidanalainen säännös, joka koskee kulukorvausten osan vähentämistä, on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan vastainen. Komission ensimmäinen kanneperuste on näin ollen hyväksyttävä.

B *Toinen kanneperuste: kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan rikkominen*

Asianosaisten ja väliintulijan väitteet ja niiden perustelut

47. Komissio katsoo, että kansallinen säännös on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan vastainen, koska kyseisen alakohdan mukaan vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta 22 artiklan 3 kohdan mukaisen sellaisen laskun hallussapitoa, jonka verovelvollinen toimittaa toiselle verovelvolliselle. Tällaista edellytystä ei kuitenkaan tunneta Alankomaiden järjestelmässä.

Komissio viittaa siihen, että Alankomaiden järjestelmän poikkeavuudet saattavat johtaa väärinkäytöksiin.

48. Alankomaiden hallitus vastaa tähän väitteeseen toteamalla ennen kaikkea, että väärinkäytöksiltä suojaudutaan asettamalla kilometrikorvaukselle enimmäismäärä. Alankomaiden hallitus toteaa lisäksi, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa oleva viittaus 22 artiklan 3 kohtaan ei tarkoita sitä, että verovelvollisen olisi saatava lasku toiselta verovelvolliselta. Direktiivin 22 artiklan 3 kohdan c alakohdan perusteella kyse on sen mukaan pikemminkin siitä, että myös muut asiakirjat kuin laskut hyväksytään sen osoittamiseksi, että yrityksen päämääriä varten on tosiasiassa käytetty tietty menoerä.

Alankomaiden hallitus korostaa lisäksi, että laskua edellytetään vain ja ainoastaan näyttösyistä. Vähennysoikeus on kuitenkin olemassa myös silloin, kun laskua ei ole. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 3 kohdassa jäsenvaltioille

16 — Asia C-43/96, komissio v. Ranska, tuomio 18.6.1998 (Kok. 1998, s. I-3903, 16 kohta), joka koskee kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdan tulkintaa.

annetaan oikeus säätää niistä edellytyksistä ja yksityiskohtaisista säännöistä, "joiden mukaisesti verovelvollinen voidaan oikeuttaa tekemään vähennys muutoin kuin 1 ja 2 kohdan säännösten nojalla".

Alankomaiden oikeudessa on työnantajaa koskevien kirjanpitosääntöjen mukaan olemassa myös vaihtoehtoisia näyttömahdollisuuksia. Verovelvollisten kirjanpitovelvollisuudet takaavat Alankomaiden hallituksen mukaan riittävän suojan väärinkäytöksiä vastaan.

Kuudennen arvonlisäverodirektiivin tarkoituksen saavuttaminen on Alankomaiden hallituksen mukaan ensisijaista pelkän muotosäännöksen soveltamiseen nähden. Alankomaiden hallitus katsoo tällaisen lähestymistavan olevan myös suhteellisuusperiaatteen mukainen.

49. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 3 kohdassa annetaan jäsenvaltioille oikeus vahvistaa edellytykset, joiden täyttyessä vähennys on mahdollinen laskun puuttuessa. [17]

17 — Tätä koskevan Yhdistyneen kuningaskunnan huomautuksen osalta katso 24 kohta.

Väitteiden ja niiden perustelujen arviointi

50. Kuten komissio perustellusti toteaa, kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan rikkomisesta aiheutuu myös 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan rikkominen. Kun kyseessä ovat kahden verovelvollisen sijasta työnantaja ja tämän työntekijä, 22 artiklan 3 kohdassa tarkoitettua laskua ei voi olla olemassa.

51. Näyttömahdollisuuksien osalta on huomattava, että 22 artiklan 3 kohdan c kohdassa sallitaan sellaisten arviointiperusteiden määrittäminen, joiden mukaan asiakirjaa voidaan pitää laskuna. Tässä yhteydessä tarkoitetaan 22 artiklan 3 kohdan a alakohdan mukaista laskuna toimivaa asiakirjaa, jonka verovelvollinen toimittaa toiselle verovelvolliselle tavaran luovutuksen tai palvelun suorituksen johdosta. Riidanalaisessa säännöksessä ei kuitenkaan mainita asiakirjaa, joka täyttäisi nämä edellytykset.

52. Siltä osin kuin Alankomaiden hallitus vetoaa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 3 kohtaan, on huomattava sen päättelevän virheellisesti, että kyseinen säännös koskisi ennalta tehtävää vähennystä koskevan oikeuden käyttöä. Yksityiskohtaiset säännöt tällaisen oikeuden

käytöstä ovat merkityksettömiä tilanteessa, jossa tällaista oikeutta ei edes ole syntynyt. Jäsenvaltiot eivät nimittäin voi säätäessään "edellytyksistä ja yksityiskohtaisista säännöistä" arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 3 kohdan mukaisesti muuttaa vähennysoikeuden syntymistä koskevia edellytyksiä.

53. Näin ollen myös komission esittämää toista kanneperustetta on pidettävä perusteltuna.

V Oikeudenkäyntikulut

54. Yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Komissio on vaatinut Alankomaiden kuningaskunnan velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut. Koska Alankomaiden kuningaskunta on hävinnyt asian, se on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut. Työjärjestyksen 69 artiklan 4 kohdan mukaan jäsenvaltiot ja toimielimet, jotka ovat asiassa väliintulijoina, vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan. Yhdistynyt kuningaskunta vastaa näin ollen itse omista oikeudenkäyntikuluistaan.

VI Ratkaisuehdotus

55. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin ratkaisee asian seuraavasti:

1. Alankomaiden kuningaskunta ei ole noudattanut jäsenyysvelvoitteitaan, koska se on jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan ja 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan vastaisesti sallinut arvonlisäverovelvollisen työnantajan vähentää osan kulukorvauksista, jotka työntekijälle on myönnetty yksityisen ajoneuvon käyttämisestä ammatillisiin tarkoituksiin.

2. Alankomaiden kuningaskunta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

3. Yhdistynyt kuningaskunta vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan.