YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

18 päivänä joulukuuta 2008 *

Asiassa C-488/07,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Court of Session (Scotland) (Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 31.10.2007 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 5.11.2007, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Royal Bank of Scotland Group plc

vastaan

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja T. von Danwitz (esittelevä tuomari) sekä tuomarit E. Juhász ja G. Arestis,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

julkisasiamies: P. Mengozzi,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 8.10.2008 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Royal Bank of Scotland Group plc, edustajinaan C. Tyre, QC, ja advocate D. Small,

– Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään Z. Bryanston-Cross ja S. Ossowski, joita avustaa barrister I. Hutton,

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

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

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; jäljempänä kuudes direktiivi) 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan ja 19 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan tulkintaa.

2 Pyyntö on esitetty asiassa, jossa valittajana on Royal Bank of Scotland Group plc (jäljempänä Royal Bank of Scotland) ja vastaajana Yhdistyneen kuningaskunnan toimivaltainen arvonlisäveroviranomainen Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (jäljempänä Commissioners) ja joka koskee tämän yhtiön maksettavaksi kuuluvan arvonlisäveron vähennysoikeuden laajuutta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön oikeus

3 Kuudennen direktiivin 12. perustelukappaleen mukaan ”– – vähennyksen suhdeluku olisi laskettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa”.

4 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, joita verovelvollinen käyttää sekä 2 ja 3 kohdan mukaan vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta.

Tämä suhdeluku on laskettava 19 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin:

a) oikeuttaa verovelvollisen laskemaan toimintansa jokaiselle toimialalle erillisen suhdeluvun, jos jokaisesta toimialasta pidetään erillistä kirjanpitoa;

b) velvoittaa verovelvollisen laskemaan toimintansa jokaiselle toimialalle erillisen suhdeluvun ja pitämään jokaisesta toimialasta erillistä kirjanpitoa;

c) oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään vähennyksen tavaroiden ja palvelujen täyden tai osittaisen käytön perusteella;

d) oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetun säännön mukaisesti vähennyksen jokaisen sellaisen tavaran tai palvelun osalta, joka käytetään siinä tarkoitettuun liiketoimeen;

e) määrätä, että merkityksetöntä arvonlisäveroa, jota verovelvollinen ei voi vähentää, ei oteta huomioon.”

5 Kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 kohta on sanamuodoltaan seuraava:

”Edellä 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu vähennyksen suhdeluku muodostuu murtoluvusta, jonka

– osoittaja on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu 17 artiklan 2 ja 3 kohdan mukaisesti arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavista liiketoimista,

– nimittäjä on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu osoittajaan sisällytetyistä liiketoimista sekä liiketoimista, jotka eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. – –

Suhdeluku on laskettava vuosiperusteella ja ilmaistava enintään seuraavaan suurempaan kokonaislukuun pyöristettynä prosenttilukuna.”

Kansallinen oikeus

6 Vuoden 1995 arvonlisäveroasetuksen (Value Added Tax Regulations 1995) 101 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Jollei 102 §:ssä toisin säädetä, verovelvollisen ostoihin sisältyvän veron vähennyskelpoinen määrä – – on määrä, joka voidaan kohdentaa tämän pykälän mukaisesti verollisiin liiketoimiin.

2. Kunkin säädetyn kirjanpitokauden osalta

– –

d) verollisiin liiketoimiin kohdennetaan sellaisten tavaroiden tai palvelujen, joita verovelvollinen käyttää tai aikoo käyttää sekä verollisiin että verosta vapautettuihin liiketoimiin, ostoihin sisältyvästä verosta sellaisen suhdeluvun mukainen osuus ostoihin sisältyvän veron kokonaismäärästä, jonka muodostaa hänen tekemiensä verollisten liiketoimien arvon suhde kaikkien hänen kyseisellä kaudella tekemiensä liiketoimien arvoon.

– –

4. Edellä 2 momentin d kohdan tarkoitusta varten laskettu suhdeluku esitetään prosenttilukuna ja, jos tämä prosenttiluku ei ole kokonaisluku, se pyöristetään seuraavaan suurempaan kokonaislukuun

– –”

7 Asetuksen 102 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jollei 2 momentissa, 103, 103 a ja 103 b §:ssä toisin säädetä, Commissioners voi oikeuttaa tai velvoittaa, että verovelvollinen käyttää muuta kuin 101 pykälässä esitettyä menetelmää – –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

8 Royal Bank of Scotland on sellaisen yritysryhmän edustajajäsen, jonka päätoimiala on pankkipalvelujen ja muiden finanssipalvelujen tarjoaminen. Se tekee liiketoimintansa

yhteydessä sekä verollisia että verosta vapautettuja liiketoimia. Tavarat ja palvelut, joiden hankinnasta Royal Bank of Scotland on maksanut arvonlisäveron, käytetään sekä verollisiin että verosta vapautettuihin liiketoimiin.

9 Ennakkoratkaisupyynnön mukaan osaa Royal Bank of Scotlandin ostoihin sisältyvästä arvonlisäverosta ei voida täysin kohdentaa verollisiin tai verosta vapautettuihin liiketoimiin, ja pääasian asianosaiset kutsuvat tällaista ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa ”ostoihin sisältyvän veron jäännökseksi”.

10 Pääasian asianosaiset tekivät 31.5.2002 sopimuksen, jolla ne sopivat osittaista verovapautta koskevien erityismenetelmien soveltamisesta Royal Bank of Scotlandin arvonlisäveroryhmän ostoihin sisältyvän veron jäännökseen. Tässä sopimuksessa vahvistettiin tietyt tekijät, joiden perusteella Royal Bank of Scotlandin kanssa voitiin sopia erityismenetelmästä erikseen yhtiön kutakin toimialaa varten. Sopimuksessa määrättiin erityisesti, että jos jonkin Royal Bank of Scotlandin liiketoimintaan kuuluvaan yksittäisen toimialaan tai sen osaan sovellettava erityismenetelmä edellytti sitä, että ostoihin sisältyvän veron jäännöksen vähentäminen perustuu laskettuun prosenttilukuun, tämä prosenttiluku pyöristetään seuraavaan suurempaan sadasosaan, ja vuoden 1995 arvonlisäveroasetuksen 101 §:n 4 momenttia ei sovelleta.

11 Tehtyään sopimuksen Royal Bank of Scotland katsoi, että tämä 31.5.2002 tehdyn sopimuksen määräys oli kuudennen direktiivin 17 ja 19 artiklan vastainen ja näin ollen tehoton. Valittaja katsoi, että kuudennessa direktiivissä edellytetään pyöristämistä seuraavaan suurempaan kokonaislukuun, ja ehdotti vastaajalle sopimista siitä, että tietyn toimialan ostoihin sisältyvän veron jäännöksen vähennyskelpoinen määrä lasketaan sellaisen suhdeluvun avulla, joka pyöristetään seuraavaan suurempaan kokonaislukuun. Commissioners teki päätöksen, jossa se kieltäytyi hyväksymästä tämän menetelmän soveltamista, ja Royal Bank of Scotland riitautti tämän päätöksen VAT and Duties Tribunalissa, joka totesi 20.1.2006 antamassaan tuomiossa, että yhteisesti sovittu erityismenetelmä, jossa määrättiin prosenttiluvun pyöristämisestä seuraavaan suurempaan sadasosaan, oli sopusoinnussa sekä Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännön että kuudennen direktiivin kanssa.

12 La Royal Bank of Scotland haki muutosta tähän tuomioon Court of Sessionilta (Scotland). Tämä tuomioistuin katsoi, että riita-asian ratkaiseminen riippuu kuudennen direktiivin tulkinnasta ja että ennen asian ratkaisemista on asianmukaista pyytää yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua seuraaviin kysymyksiin:

”1) Edellytetäänkö kuudennen arvonlisäverodirektiivin 77/388/ETY 19 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa, että 17 artiklan 5 kohdan mukainen verovelvollisen vähennyskelpoista veroa koskeva suhdeluku on määritettävä vuosiperusteella ja ilmaistava enintään seuraavaan suurempaan kokonaislukuun pyöristettynä prosenttilukuna, jolloin

a) tämä suhdeluku on suhdeluku, joka on määritetty verovelvollisen toiminnan tietyn toimialan osalta 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan a tai b alakohdan mukaisesti; ja/tai

b) tämä suhdeluku on suhdeluku, joka on määritetty verovelvollisen tavaroiden ja palvelujen täyden tai osittaisen käytön perusteella 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan c alakohdan mukaisesti; ja/tai

c) tämä suhdeluku on suhdeluku, joka on määritetty jokaisen sellaisen tavaran tai palvelun osalta, jota verovelvollinen käyttää 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettuun liiketoimeen, 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan d alakohdan mukaisesti?

2) Sallitaanko kyseisessä 19 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa se, että jäsenvaltiot edellyttävät, että 17 artiklan 5 kohdan mukainen verovelvollisen vähennyskelpoista veroa koskeva suhdeluku pyöristetään muuhun lukuun kuin seuraavaan suurempaan kokonaislukuun?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

13 Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen ensimmäinen kysymys koskee sitä, onko jäsenvaltioiden sovellettava direktiivin 19 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua pyöristyssääntöä silloin, kun ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden suhdeluku lasketaan direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan a, b, c tai d alakohdassa tarkoitetun erityismenetelmän mukaisesti.

14 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 17 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu olennaisena osana arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa (ks. asia C-243/03, komissio v. Ranska, tuomio 6.10.2005, Kok. 2005, s. I-8411, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

15 Vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken taloudellisen toiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen kaiken taloudellisen toiminnan täydellisen neutraalisuuden yrityksen verorasituksen suhteen riippumatta tämän

toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. asia C-408/98, Abbey National, tuomio 22.2.2001, Kok. 2001, s. I-1361, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

16 Silloin, kun verovelvollisen hankkimia tavaroita tai palveluja käytetään sellaisessa toiminnassa, joka on vapautettu verosta tai joka ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, veroa ei suoriteta myynneistä eikä ostoihin sisältyvää veroa voida vähentää (ks. asia C-72/05, Wollny, tuomio 14.9.2006, Kok. 2006, s. I-8297, 20 kohta).

17 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa vahvistetaan järjestelmä, jota on sovellettava silloin kun arvonlisävero koskee tavaroita tai palveluja, joita verovelvollinen käyttää ”2 ja 3 kohdan mukaan sekä vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin”. Tällaisessa tapauksessa verovelvollisella on kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan oikeus vähentää vain se arvonlisäveron osa, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta (em. asia Abbey National, tuomion 37 kohta ja asia C-16/00, Cibo Participations, tuomio 27.9.2001, Kok. 2001, s. I-6663, 34 kohta).

18 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan toisen alakohdan mukaan vähennysoikeus on laskettava tämän direktiivin 19 artiklan mukaisesti määräytyvän suhdeluvun perusteella.

19 Kyseisen 17 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa sallitaan tästä säännöstä poikettavan oikeuttamalla jäsenvaltiot säätämään jostain muusta kyseisessä alakohdassa luetelluista vähennysoikeuden määrittämismenetelmästä, kuten erillisen suhdeluvun määrittämisestä jokaiselle toimialalle vähennyksen tekemisestä tavaroiden ja

palvelujen tiettyyn toimintaan liittyvän täyden tai osittaisen käytön perusteella, tai säätämään tietyin edellytyksin jopa vähennysoikeuden poissulkemisesta.

20 Tässä direktiivin säännöksessä ei ole erityisiä sääntöjä siitä, millä tavoin jäsenvaltioiden on pyöristettävä näin vahvistettu vähennyskelpoinen määrä.

21 Toisin kuin Royal Bank of Scotland on väittänyt, kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua pyöristyssääntöä ei sovelleta silloin, kun kyseessä oleva tapaus kuuluu jonkin sellaisen erityisjärjestelyn alaan, josta säädetään tämän direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa.

22 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ja 19 artiklan 1 kohdan sanamuodosta käy selvästi ilmi, että viimeksi mainitussa säännöksessä viitataan ainoastaan 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettuun vähennysten suhdelukuun ja siinä vahvistetaan yksityiskohtainen laskutapa ainoastaan tässä säännöksessä tarkoitetun suhdeluvun laskemista varten.

23 Tähän lopputulokseen päästään myös johtamalla se kyseessä olevien säännösten yleisestä rakenteesta. Direktiivin 17 artiklan 5 kohdan toisessa alakohdassa säädetään siitä, että vähennyskelpoisen veron määrää laskettaessa sovelletaan 19 artiklaa, mutta sen kolmannessa alakohdassa, jonka alussa on sana ”kuitenkin”, jäsenvaltioille

annetaan mahdollisuus säätää erilaajuisista poikkeuksista tähän pääsääntöön ja jopa päättää vähennysoikeuden poissulkemisesta.

24 Tämän näkemyksen tukena on myös kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan a–d alakohdan päämäärä, koska näillä säännöksillä pyritään, kuten komissio on todennut, muun muassa antamaan jäsenvaltioille mahdollisuus päästä tarkempiin tuloksiin ottamalla huomioon verovelvollisen toiminnan erityispiirteet. Tällä tavoin jäsenvaltioiden on voitava soveltaa tarkempia pyöristyssääntöjä kuin ne, joista on säädetty kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa. Se, että jäsenvaltiot yksinkertaistamiseen liittyvistä syistä velvoitettaisiin tekemään pyöristys viimeksi mainitun menetelmän mukaisesti, vaikka se on epätarkempi, olisi näiden direktiivin poikkeussäännösten tavoitteiden vastaista.

25 Tästä seuraa, että jos tietty tapaus kuuluu tällaisen poikkeusjärjestelyn alaan, siihen ei voida soveltaa kuudennen direktiivin 19 artiklassa vahvistettua suhdeluvun laskusääntöä. Jäsenvaltioilla ei näin ole velvollisuutta soveltaa viimeksi mainitussa säännöksessä tarkoitettua pyöristyssääntöä silloin, kun ne soveltavat direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan a, b, c tai d alakohdassa tarkoitettuja laskutapoja, vaan ne voivat vahvistaa omia pyöristyssääntöjä, edellyttäen, että ne noudattavat tällöin niitä periaatteita, joihin yhteinen arvonlisäverojärjestelmä perustuu (ks. asia C-484/06, Koninklijke Ahold, tuomio 10.7.2008, Kok. 2008, s. I-5097, 33 kohta).

26 Toisin kuin Royal Bank of Scotland on esittänyt, tätä toteamusta ei voida horjuttaa vetoamalla kuudennen direktiivin tavoitteeseen, joka on mainittu sen 12. perustelukappaleessa ja jonka mukaan vähennyksen suhdeluku olisi laskettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa. Tässä perustelukappaleessa ei nimittäin edellytetä, että vähennyksen suhdeluku on laskettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa. Kuudennella direktiivillä on myös säädetty nimenomaisesti jäsenvaltioiden mahdolli-

suudesta poiketa sen 19 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta laskutavasta erilaisin menetelmin, eli siinä sallitaan se, että vähennysoikeuden suhdeluku lasketaan eri tavalla eri jäsenvaltioissa.

27 Verotuksen neutraalisuuden periaate, joka ilmentää yhdenvertaisen kohtelun periaatetta, tai suhteellisuusperiaate eivät myöskään voi edellyttää ainoastaan yhden pyöristyssäännön soveltamista kaikkien näiden laskutapojen osalta (ks. vastaavasti em. asia Koninklijke Ahold, tuomion 37 ja 41 kohta).

28 Toisin kuin Royal Bank of Scotland on esittänyt, tätä toteamusta ei myöskään voida horjuttaa yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1) mahdollisella tulkinnalla. Tämä direktiivi tuli voimaan 1.1.2007, eli pääasian tosiseikkojen tapahtumahetken jälkeen, minkä vuoksi sitä ei voida soveltaa.

29 Edellä esitetyistä syistä ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että jäsenvaltioilla ei ole velvollisuutta soveltaa kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa vahvistettua pyöristyssääntöä silloin, kun ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden suhdeluku on laskettu direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan a, b, c tai d alakohdassa tarkoitetun erityismenetelmän mukaisesti.

Toinen kysymys

30 Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen toinen kysymys koskee sitä, sallitaanko kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa se, että jäsenvaltiot edellyttävät, että vähennyskelpoista veroa koskeva suhdeluku pyöristetään muuhun lukuun kuin seuraavaan suurempaan kokonaislukuun silloin, kun se on vahvistettu 17 artiklan 5 kohdan mukaisesti.

31 Tämä kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 kohdan toista alakohtaa koskeva tulkintakysymys ei tule esiin, koska jäsenvaltioilla ei ole velvollisuutta soveltaa tässä säännöksessä tarkoitettua pyöristyssääntöä silloin, kun ne soveltavat direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa tarkoitettuja laskumenetelmiä.

32 Tästä seuraa, että kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus, toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

33 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen 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 yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

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

Jäsenvaltioilla ei ole velvollisuutta soveltaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 19 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua pyöristyssääntöä silloin, kun ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden suhdeluku on laskettu tämän direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan a, b, c tai d alakohdassa tarkoitetun erityismenetelmän mukaisesti.

Allekirjoitukset