YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

8 päivänä marraskuuta 2001 *

Asiassa C-338/98,

Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään aluksi E. Mennens ja E. Traversa, ja sittemmin E. Traversa ja H. M. H. Speyart, prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

vastaan

Alankomaiden kuningaskunta, asiamiehinään M. A. Fierstra, C. Wissels ja J. van Bakel,

vastaajana,

jota tukee

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta, asiamiehenään M. Ewing, avustajanaan N. Pleming, QC, prosessiosoite Luxemburgissa,

väliintulijana,

jossa kantaja vaatii yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Alankomaiden 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), sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja uusista toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi — tiettyjen vapautusten soveltamisala ja niiden täytäntöönpanoa koskevat yksityiskohtaiset säännöt — 10 päivänä huhtikuuta 1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18), 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan ja 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan vastaisesti sallinut sen, että arvonlisäverovelvollinen työnantaja vähentää arvonlisäverotuksessa osan korvauksesta, jonka se maksaa työntekijälle yksityisauton käyttämisestä liiketoimintaa varten,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: neljännen jaoston puheenjohtaja S. von Bahr, joka hoitaa viidennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit D. A. O. Edward, A. La Pergola (esittelevä tuomari), M. Wathelet ja C. W. A. Timmermans,

julkisasiamies: C. Stix-Hackl,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies H. A. Rühl,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan komission, asiamiehenään H. M. H. Speyart, Alankomaiden kuningaskunnan, asiamiehenään J. van Bakel, ja Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan, asiamiehenään G. Amodeo, avustajanaan N. Pleming, 5.4.2001 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 31.5.2001 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Euroopan yhteisöjen komissio on nostanut EY:n perustamissopimuksen 169 artiklan (josta on tullut EY 226 artikla) nojalla kanteen, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 14.9.1998 ja jossa yhteisöjen tuomioistuinta vaaditaan toteamaan, että Alankomaiden 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), sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja uusista toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi — tiettyjen vapautusten

soveltamisala ja niiden täytäntöönpanoa koskevat yksityiskohtaiset säännöt — 10 päivänä huhtikuuta 1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18; jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi), 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan ja 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan vastaisesti sallinut sen, että arvonlisäverovelvollinen työnantaja vähentää arvonlisäverotuksessa osan korvauksesta, jonka se maksaa työntekijälle yksityisauton käyttämisestä liiketoimintaa varten.

2 Yhteisöjen tuomioistuimen presidentti hyväksyi 21.4.1999 antamallaan määräyksellä Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan väliintulohakemuksen, jossa tämä pyysi saada osallistua oikeudenkäyntiin tukeakseen Alankomaiden kuningaskunnan vaatimuksia.

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 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 työnantajan vastuun osalta luo työnantajan ja työntekijän välisen suhteen.

— — ".

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

5 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan, jonka otsikko on "Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus", 2 kohdan 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."

6 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklassa, jonka otsikko 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;

— — .

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

— — "

7 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 22 artiklan 3 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Verovelvollisen on toiselle verovelvolliselle suorittamistaan tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista toimitettava lasku tai laskuna toimiva asiakirja. — —

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

8 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 22 artiklan 3 kohdan c alakohta kuuluu seuraavasti:

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

Kansallinen lainsäädäntö

9 Uitvoeringsbesluit Omzetbelastingin (12.8.1968 annettu liikevaihtoveroalan toimeenpanoasetus, Staatsblad 1968, nro 423), sellaisena kuin se on muutettuna 17.12.1997 annetulla asetuksella (Staatsblad 1997, nro 761, jäljempänä 12.8.1968 annettu asetus), 23 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Kun työntekijä käyttää omaa henkilöautoaan työnantajansa liiketoimintaa varten ja saa tästä syystä kulukorvausta, työnantajalla on oikeus tehdä vähennys, joka vastaa toimivaltaisen ministerin vahvistamaa prosenttiosuutta, siltä osin kuin korvauksen ei katsota olevan palkkaverolaissa tarkoitettua palkkaa, sanotun kuitenkaan rajoittamatta lain 15 §:n 2 ja 5 momentin soveltamista."

10 Uitvoeringsbeschikking Omzetbelastingin (30.8.1968 tehty liikevaihtoveroalan toimeenpanopäätös, Nederlandse Staatscourant 1968, nro 169), sellaisena kuin se on muutettuna 14.10.1998 annetulla ministerin asetuksella (Nederlandse Staatscourant 1998, nro 204), 16 §:n mukaan työnantajan suorittamasta korvauksesta voidaan vähentää 12 prosenttia.

11 Alankomaiden hallituksen mukaan tämä prosenttiosuus on autojen omistamiseen ja käyttöön liittyviin eri kustannustekijöihin sisältyvän arvonlisäveron painotettu keskiarvo.

12 Alankomaiden hallitus on selittänyt yhteisöjen tuomioistuimen esittämän kysymyksen perusteella, että tätä prosenttiosuutta määritettäessä on otettu huo-

mioon, että työnantajan työntekijälle maksama korvaus kattaa sekä työntekijälle aiheutuneet sellaiset kustannukset, joista on maksettu arvonlisävero, kuten ajoneuvon hankintaan, polttoaineen ostoon sekä ajoneuvon huoltoon ja korjaukseen liittyvät kustannukset, että sellaiset kustannukset, joista ei ole kannettu arvonlisäveroa, kuten ajoneuvon omistamiseen liittyvät verot tai vakuutusmaksut.

13 Alankomaiden viranomaiset arvioivat, että ajoneuvoon liittyvät arvonlisäverotuksen piiriin kuulumattomat kustannukset ovat keskimäärin noin 20—21,5 prosenttia ajoneuvon omistamiseen ja käyttöön liittyvistä kokonaiskustannuksista. Niiden mukaan tämä prosenttiosuus on kuitenkin korkeampi dieselmoottoreilla varustettujen ajoneuvojen yhteydessä, joiden määrä on noin 10 prosenttia Alankomaiden autokannasta.

14 Edellä esitetyn perusteella, ja kun otetaan huomioon, että vain 78,5—80 prosenttia työnantajan työntekijälle maksamasta korvauksesta oletetaan kattavan työntekijän kustannukset, joista on kannettu yleinen 17,5 prosentin arvonlisävero, on laskettu, että työntekijän aikaisemmin maksaman arvonlisäveron osuus kyseisestä korvauksesta on 12,08—12,28 prosenttia korvauksen määrästä.

15 Tämä prosenttiosuus pyöristettiin 12 prosentiksi erityisesti dieselmoottoreilla varustettujen ajoneuvojen erityistilanteen huomioon ottamiseksi.

16 Alankomaiden hallitus täsmensi yhteisöjen tuomioistuimen sille esittämän kysymyksen yhteydessä, että sallittu vähennysmäärä muutettiin vuonna 1992 13 prosentista 12 prosenttiin, koska Alankomaiden yleinen arvonlisäverokanta alennettiin 18,5 prosentista 17,5 prosenttiin.

17 Vastauksissaan yhteisöjen tuomioistuimen sille esittämiin kysymyksiin ja suullisessa käsittelyssä Alankomaiden hallitus totesi työntekijälle maksettavan korvauksen määrästä, johon 12 prosentin arvonlisäverovähennys perustuu, että Alankomaiden veroviranomaiset hyväksyvät vähennyksen, jos se ei ole enemmän kuin 0,6 Alankomaiden guldenia (NLG) kilometriä kohden.

18 Wet op de loonbelastingin (vuoden 1964 palkkaverolaki) sekä kyseisen lain toimeenpanosäännösten mukaan kulukorvauksia pidetään työntekijän palkkana siltä osin kuin niiden määrä on enemmän kuin 0,60 NLG kilometriä kohden.

19 Valvonnan osalta voidaan todeta, että työnantaja on useiden kansallisten verosäännösten nojalla velvollinen ylläpitämään erityiskirjanpitoa niistä korvauksista, joita työntekijälle maksetaan yksityisen ajoneuvon käyttämisestä yrityksen tarpeisiin, ja tällaisesta kirjanpidosta on käytävä ilmi muun muassa kilometrimäärä, jonka perusteella korvausta on maksettu. Tositteisiin, joiden perusteella arvioidaan, onko vähennys sallittu, ei sovelleta erityisiä muotomääräyksiä, mutta niiden on sisällettävä työntekijän työmatkoja, niiden kohteita ja kuljettujen matkojen pituuksia koskevat tiedot, ja työntekijän on toimitettava nämä tiedot tietyin aikavälein.

Oikeudenkäyntiä edeltävä menettely

20 Komissio ilmoitti Alankomaiden hallitukselle 2.2.1993 päivätyllä kirjeellään katsovansa, että 12.8.1968 annetun asetuksen 23 § on ristiriidassa kuudennen

arvonlisäverodirektiivin kanssa, koska siinä sallitaan, että verovelvolliset työnantajat tekevät arvonlisäverovähennyksen ilman, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukainen laskun hallussapitoa koskeva vaatimus täyttyy.

21 Alankomaiden hallitus vetosi 5.7.1993 päivätyssä kirjeessä siihen, että esillä olevaa vähennystä ei voida arvostella pelkästään muodollisten seikkojen perusteella, jotka koskevat sitä, että verovelvollinen ei saa toiselta verovelvolliselta laskua. Alankomaiden hallitus vetosi asiassa 165/86, Intiem, 8.3.1988 annettuun tuomioon (Kok. 1988, s. 1471) ja väitti, että asian kannalta on merkityksellistä ainoastaan se, että kustannukset, joiden perusteella vähennys tehdään, liittyvät verovelvollisen työnantajan liiketoimintaan, kuten esillä olevassa asiassa.

22 Komissio lähetti Alankomaiden kuningaskunnalle virallisen huomautuksen 10.5.1995. Vaikka komissio vaikutti hyväksyvän, että kustannukset, joiden perusteella esillä oleva vähennys tehdään, liittyvät liiketoimintaa varten ja että näin ollen tämä vähennys ei ole ristiriidassa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa ilmaistun periaatteen kanssa, se vetosi edelleen tämän direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädettyyn laskun hallussapitoa koskevaan vaatimukseen. Komissio korosti tältä osin, että tämän vaatimuksen noudattaminen on laillisuuden ja avoimuuden tae, jonka avulla voidaan tehokkaasti torjua petoksia.

23 Koska Alankomaiden hallitus toisti kantansa 10.7.1995 päivätyssä kirjeessään, komissio esitti sille täydentävän virallisen huomautuksen 17.10.1996. Komissio ilmoitti, että se oli tarkastellut asian kannalta merkityksellistä Alankomaiden lainsäädäntöä perusteellisemmin ja että se laajensi väitteitään. Komissio katsoi erityisesti, että esillä oleva vähennysoikeus on ristiriidassa myös kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan kanssa, koska toinen verovelvollinen ei suorita verovelvolliselle työnantajalle mitään palveluja eikä

luovuta sille mitään tavaroita, vaan nämä suoritetaan loppukäyttäjälle eli työntekijälle. Komission mielestä työntekijän maksaman veron pitää jäädä lopullisesti tämän maksettavaksi; työnantajan työntekijälle maksama korvaus, joka ei ole vastike verollisesta liiketoimesta, ei sen mielestä sen sijaan kuulu arvonlisäverotuksen piiriin.

24 Alankomaiden hallitus totesi 16.12.1996 päivätyssä vastauksessaan, että vaikka voikin vaikuttaa siltä, että Alankomaiden lainsäädäntö on ristiriidassa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan ja 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan sanamuodon kanssa, se on kuitenkin arvonlisäverotusta koskevien periaatteiden mukainen, ja nämä periaatteet ovat ensisijaisia kuudennen arvonlisäverodirektiivin sanamuotoon nähden. Alankomaiden hallitus totesi erityisesti, että esillä oleva vähennysoikeus koskee verovelvollisen työnantajan liiketoimintaan liittyviä tavaroita ja palveluita ja että sen avulla voidaan välttää arvonlisäveron kertaantuminen, joka loukkaa verotuksen neutraalisuutta.

25 Komissio lähetti Alankomaiden kuningaskunnalle 22.9.1997 perustellun lausunnon. Komissio kehotti Alankomaiden kuningaskuntaa toteuttamaan perustellun lausunnon noudattamisen edellyttämät toimenpiteet kahden kuukauden kuluessa perustellun lausunnon tiedoksiantamisesta.

26 Alankomaiden hallitus vastasi komissiolle 28.11.1997 päivätyllä kirjeellään ja vahvisti pääasiallisen kantansa. Se esitti erityisesti sen lisäperustelun, jonka mukaan Alankomaiden lainsäädäntö on sellainen, että esillä olevaan kiinteää vähennystä koskevaan menettelyyn liittyvät petokset voidaan torjua.

27 Koska komissio katsoi, että Alankomaiden kuningaskunta ei toteuttanut perustellun lausunnon noudattamisen edellyttämiä toimenpiteitä, komissio nosti esillä olevan kanteen.

Kanne

Ensimmäinen väite: kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan rikkominen

Asianosaisten väitteet ja niiden perustelut

28 Komission mielestä arvonlisäverojärjestelmän kannalta on olennaista, että vähennykseen oikeuttavat toimet suoritetaan verovelvollisten välillä ja että verolliset liiketoimet muodostavat tältä osin katkeamattoman ketjun. Tämä ilmenee sen mielestä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdasta, jonka mukaan voidaan vähentää arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle tai hänen tarpeisiinsa on luovuttanut tai suorittanut toinen verovelvollinen.

29 Komissio katsoo, että koska tämän säännöksen sanamuoto on selkeä, vain yhteisöjen lainsäätäjä voi poiketa siinä säädetystä periaatteesta. Komission mielestä on erityisen tärkeää pitäytyä kuudennen arvonlisäverodirektiivin sanamuodossa, koska verolainsäädännön soveltamisala on aina rajattava selvästi ja verosäännösten on oltava täsmällisiä ja koska jos sanamuodosta poikkeaminen sallittaisiin, eri jäsenvaltioissa sovellettaisiin Euroopan yhteisön lainsäädäntöä eri tavoin.

30 Komissio katsoo, että esillä olevassa asiassa 12.8.1968 annetun asetuksen 23 §:n mukaiseen verovähennysjärjestelmään liittyviä tavaroita ja palveluita ei toimiteta verovelvolliselle työnantajalle vaan työntekijälle ja että työntekijä on loppukäyttäjä, joka ei ole verovelvollinen ja joka käyttää kyseistä ajoneuvoa myös, ellei jopa pääasiallisesti, yksityiskäyttöönsä. Komission mielestä se osa työnantajan

maksamaa korvausta, joka voidaan vähentää edellä mainitun kansallisen säännöksen nojalla, ei ole verovelvollisten välistä liiketoimea rasittava vero vaan kiinteä korvaus, jonka tarkoituksena on kattaa osa arvonlisäverosta, jonka loppukäyttäjä on suorittanut sille luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista.

31 Alankomaiden hallitus katsoo, että 12.8.1968 annetun asetuksen 23 §:n mukainen verovähennysoikeus on täysin yhdenmukainen yhteisen arvonlisäverojärjestelmän päämäärien kanssa.

32 Alankomaiden hallituksen mukaan tämän järjestelmän tarkoituksena on vapauttaa verovelvolliset liiketoiminnassaan siitä, että ostohintoihin sisältyvä arvonlisävero jäisi rasittamaan niitä ja taata näin kaikenlaisen taloudellisen toiminnan neutraali verottaminen kulloisenkin toiminnan päämääristä ja tuloksista riippumatta (asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985, Kok. 1985, s. 655; Kok. Ep. VIII, s. 85).

33 Alankomaiden hallituksen mukaan työntekijälle korvatut sellaiset kustannukset, jotka liittyvät työnantajan liiketoimintaan, vaikuttavat työnantajan arvonlisäverollisen liiketoimintansa puitteissa tarjoamien tavaroiden tai palveluiden loppuhintaan, ja työnantajan pitäisi näin ollen saada vähentää tällä tavoin korvattujen kustannusten arvonlisävero-osuus. Se katsoo, että jos tällaista vähennystä ei sallittaisi, liiketaloudelliselta kannalta samanlaisia tapauksia verotettaisiin täysin eri tavoin pelkkien muodollisten eroavuuksien takia siitä riippuen, käyttääkö työntekijä omaa vai työnantajansa ajoneuvoa työnantajansa liiketoimintaa varten, mikä olisi vastoin yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöä (ks. yhdistetyt asiat C-308/96 ja C-94/97, Madgett ja Baldwin, tuomio 22.10.1998, Kok. 1998, s. I-6229). Se johtaisi myös väistämättä kilpailun vääristymiseen.

34 Alankomaiden hallitus katsoo, että jos vähennystä ei myönnettäisi, se johtaisi myös kaksinkertaiseen verotukseen. Arvonlisävero kannettaisiin ensinnäkin

lopullisesti työntekijän maksamista, hänen ajoneuvoonsa liittyvistä kustannuksista. Tämän jälkeen se kannettaisiin verovelvollisen työnantajan tarjoamien tavaroiden tai palveluiden loppuhinnasta, johon vaikuttaa myös työnantajan edellä mainituista kustannuksista suorittama korvaus.

35 Alankomaiden hallituksen mukaan tämä olisi sellaisten kuudennen arvonlisäverodirektiivin tavoitteiden vastaista, jotka koskevat verotuksen neutraalisuutta, kaksinkertaisen verotuksen välttämistä ja verorasituksen siirtämistä yksinomaan loppukäyttäjälle.

36 Komissio ja Alankomaiden hallitus vetoavat kumpikin vaatimustensa tueksi yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa Intiem antamaan tuomioon, jossa yhteisöjen tuomioistuin piti hyväksyttävänä verovelvollisen toiselle verovelvolliselle maksaman arvonlisäveron vähentämistä, kun tämä perustui näiden väliseen sopimukseen, jonka perusteella jälkimmäinen verovelvollinen toimitti polttoainetta ensin mainitun työntekijöille.

37 Komission mielestä esillä oleva asia ei täytä kolmea sellaista edellytystä, jotka yhteisöjen tuomioistuin katsoi olennaisiksi edellä mainitussa asiassa Intiem antamassaan tuomiossa. Ensinnäkään esillä olevassa 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 vähennysoikeuden mukaisia tavaroita ei ole tarkoitettu yksinomaan verovelvollisen työnantajan liiketoimintaa varten. Kolmanneksi verovelvollinen tavarantoimittaja ei laskuta tavaroista verovelvollista työnantajaa.

38 Alankomaiden hallituksen mukaan asiassa Intiem annetussa tuomiossa on päinvastoin vahvistettu, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohtaa tulkittaessa etusija on annettava ennen kaikkea sille näkökohdalle, millaisia kyseiset liiketoimet todellisuudessa ovat liiketaloudellisesti.

39 Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan esillä olevassa asiassa on taas kyse yleisluonteisemmasta kysymyksestä eli siitä, onko verovelvollisella työnantajalla oikeus vähentää kaikkiin sellaisiin menoihin sisältyvä arvonlisävero, joita aiheutuu työntekijöiden toiminnasta yrityksen liiketoiminnan puitteissa. Se viittaa tältä osin esimerkiksi majoitus-, ruoka- ja matkakustannuksiin, jotka aiheutuvat työntekijälle työmatkasta, ja työpaikan ulkopuolella sijaitsevalla työmaalla työskentelevän työntekijän ostamiin työvälineisiin liittyviin kustannuksiin.

40 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus viittaa tältä osin tässä jäsenvaltiossa yleiseen käytäntöön, jonka mukaan työnantaja maksaa sen liiketoimintaa varten ajoneuvoaan käyttävälle työntekijälle sellaisen korvauksen tämän ostamasta polttoaineesta, joka perustuu kuljettujen matkojen pituuteen, ajoneuvon sylinteritilavuuteen ja polttoaineen keskimääräiseen todelliseen hintaan tässä jäsenvaltiossa, ja vähentää myöhemmin näihin kustannuksiin liittyvän arvonlisäveron.

41 Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan tämä järjestelmä on oikeutettu, koska sen avulla verovelvolliset säästyvät lukuisten laskujen tarkastamiselta ja säilyttämiseltä, joiden aiheuttama työmäärä olisi suhteeton kyseessä olevan veron määrään nähden. Jos polttoaine pitäisi lisäksi toimittaa suoraan työnantajalle, pienimpiä yrityksiä rangaistaisiin, koska ne eivät kykene tekemään toimitussopimuksia polttoaineen toimittajien kanssa.

42 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus toteaa lopuksi, että on keskeistä tarkastella vain liiketaloudellisia olosuhteita eli sitä, että korvausjärjestelmää soveltava verovelvollinen tosiasiallisesti hankkii polttoainetta työntekijöidensä välityksellä ilman, että ajoneuvon omistussuhteilla on mitään merkitystä.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

43 Sen arvioimiseksi, ovatko esillä olevat kansalliset säännökset kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaisia, on todettava ensinnäkin, että yhteisöjen tuomioistuin on katsonut aikaisemmin, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 1 ja 2 kohdassa osoitetaan täsmällisesti arvonlisäveron vähennysoikeuden syntymisen edellytykset ja vähennysoikeuden laajuus ja että tässä säännöksessä ei jätetä minkäänlaista harkintavaltaa jäsenvaltioille sen täytäntöönpanossa (asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995, Kok. 1995, s. I-1883, 35 kohta).

44 Toiseksi on todettava, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan sanamuodon mukaan verovelvollisella on oikeus vähentää arvonlisävero, joka on maksettu tavarasta tai palvelusta, jonka verovelvolliselle on luovuttanut tai suorittanut toinen verovelvollinen.

45 Tältä osin on todettava ensinnäkin, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 1 ja 4 kohdassa täsmennetään nimenomaisesti, että työnantajansa puolesta toimivaa työntekijää ei voida katsoa verovelvolliseksi.

46 Tämän säännöksen perusteella työntekijää, joka käyttää ajoneuvoaan työnantajansa liiketoimintaa varten, ei voida katsoa kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä eikä siis sen 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitetuksi verovelvolliseksi, eikä tältä osin ole merkityksellistä, että työnantaja korvaa tällaisesta käytöstä aiheutuneet kustannukset.

47 Toiseksi on todettava, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan mukaan tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan omaisuuden omistajalle kuuluvan

määräämisvallan siirtoa. Sitä, että työntekijä käyttää ajoneuvoaan työnantajansa liiketoimintaa varten, ei voida katsoa tällaiseksi työnantajalle tehdyksi tavaroiden luovutukseksi.

48 Näin ollen sellaista päätelmää, että työntekijälle kuuluva ajoneuvo ja tämän ajoneuvon kuluttama polttoaine olisi "luovutettu" verovelvolliselle työnantajalle kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitetulla tavalla, ei voida tehdä pelkästään sen perusteella, että työnantaja korvaa osittain tällaiseen käyttöön liittyvät ajoneuvo- ja polttoainekustannukset.

49 Edellä esitetyn perusteella kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan sanamuotoa ei voida tulkita siten, että arvonlisävero saataisiin vähentää 12.8.1968 annetun asetuksen 23 §:n mukaisissa tilanteissa.

50 Toisin kuin Alankomaiden hallitus väittää, edellä mainitussa asiassa Intiem annetun tuomion perusteella ei voida päätyä toisenlaiseen johtopäätökseen.

51 Yhteisöjen tuomioistuin totesi kyseisen tuomion 14 kohdassa, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukaista vähennysjärjestelmää on sovellettava vain siinä määrin kuin mahdollista siten, että sen soveltamisala vastaa verovelvollisen henkilön liiketoiminnan alaa.

52 Yhteisöjen tuomioistuin vahvisti kuitenkin edellä mainitussa asiassa Intiem annetun tuomion 16 kohdassa, että syynä sille, miksi se oli tulkinnut kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohtaa niin, että tämän tulkinnan seurauksena pääasiassa esillä oleva vähennysjärjestelmä oli yhdenmu-

kainen kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan kanssa, oli erityisesti se, että tavarat oli luovutettu työntekijöille työnantajan toimeksiannosta ja lukuun ja tavarantoimittaja näin ollen laskutti työnantajalta tällä tavoin luovutetuista tavaroista arvonlisäveron.

53 On todettava, että tällaisessa tilanteessa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan soveltamisedellytykset ja erityisesti edellytys, joka koskee luovutusta verovelvollisten välillä, täyttyivät ja tätä säännöstä voitiin todellakin soveltaa.

54 Esillä olevasta vähennysjärjestelmästä on taas todettu edellä, että koska verovelvollisten välillä tapahtuvaa tavaranluovutusta koskeva edellytys ei täyty, ei vaikuta mahdolliselta katsoa, että tämä järjestelmä on yhdenmukainen kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan sanamuodon kanssa.

55 On totta, että tällainen kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan sanamuodon mukainen tulkinta ei välttämättä vaikuta täysin yhdenmukaiselta tämän säännöksen tavoitteen ja joidenkin kuudennen arvonlisäverodirektiivin päämäärien, kuten verotuksen neutraalisuuden ja kaksinkertaisen verotuksen välttämisen, kanssa.

56 On kuitenkin niin, että koska yhteisön lainsäätäjä ei ole antanut tätä koskevia erityissäännöksiä, verovelvollisen oikeutta vähentää arvonlisävero 12.8.1968 annetun asetuksen 23 §:ssä tarkoitetuissa tilanteissa ei voida miltään osin perustaa siihen arvonlisäveron vähennysjärjestelmään, josta yhteisön lainsäätäjä on säätänyt kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä, eikä tämän direktiivin perusteella voida määrittää tällaisen oikeuden mahdollisia soveltamismuotoja (ks. vastaavasti asia C-165/88, ORO Amsterdam Beheer ja Concerto, tuomio 5.12.1989, Kok. 1989, s. 4081, 16 ja 22—24 kohta).

57 Tältä osin on lisäksi todettava, että 12.8.1968 annetun asetuksen 23 §:ään perustuva vähennysjärjestelmä on toteutettu niin, että vähennykset ovat kiinteä- ja likimääräisiä, eikä tämä järjestelmä lainkaan takaa sitä, että arvonlisävero, jonka katsotaan sisältyvän työnantajan työntekijälleen maksamaan korvaukseen, vastaa tosiasiallisesti sitä arvonlisäveroa, jonka työntekijä on maksanut ajoneuvon hankinnan tai sellaisten kustannusten yhteydessä, jotka liittyvät ajoneuvon käyttöön työnantajan liiketoiminnassa.

58 Esillä olevan tuomion 12—15 kohdan mukaan menetelmä, jonka mukaisesti vahvistetaan se, kuinka suuren prosenttiosuuden työnantaja voi vähentää työntekijälle maksamastaan korvauksesta, perustuu ajoneuvoon liittyvien, arvonlisäveron piiriin kuuluvien ja kuulumattomien kustannusten arvioon, ja tällä tavoin arvioitu määrä on pyöristetty 12 prosenttiin dieselmoottoreilla varustettujen ajoneuvojen erityistilanteen huomioon ottamiseksi.

59 Se, että verovähennykseen oikeuttava prosenttiosuus perustuu arvioon, ilmenee myös siitä, kuten esillä olevan tuomion 16 kohdassa on todettu, että tämä määrä alennettiin 13:sta 12:een prosenttiin, koska Alankomaissa voimassa oleva yleinen arvonlisäverokanta alennettiin 18,5:stä 17,5:een prosenttiin. Tässä yhteydessä ei näin ollen otettu huomioon sitä, että yleisen arvonlisäverokannan alentaminen yhdellä prosentilla ei vaikuttanut sellaisiin ajoneuvoihin liittyviin kustannuksiin, jotka eivät kuulu arvonlisäveron piiriin.

60 Esillä olevan tuomion 17 ja 18 kohdasta ilmenee, että työntekijälle maksettu korvaus, johon liittyen esillä oleva vähennys tehdään, on itsekin kiinteämääräinen, koska työnantaja voi vähentää tästä korvauksesta 12 prosenttia siltä osin kuin korvaus ei ylitä 0,6 NLG kilometriä kohden, riippumatta niiden kustannusten eli myös arvonlisäveron määrästä, jotka työntekijälle on todellisuudessa aiheutunut ajoneuvon hankinnasta ja käytöstä.

61 Edellä esitetty vahvistaa tulkintaa, jonka mukaan sekä sellaisen periaatteen hyväksyminen, jonka mukaan arvonlisävero saadaan vähentää, kun työntekijälle maksetaan korvaus yksityisauton käyttämisestä verovelvollisen työnantajan tarkoituksiin, että tällaisen oikeuden laajuuden ja sen soveltamistapojen määrittäminen edellyttävät yhteisön lainsäätäjän toimia.

62 Edellä esitetyn perusteella on todettava, että komission ensimmäinen väite on perusteltu.

Toinen väite: kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan rikkominen

Asianosaisten väitteet ja niiden perustelut

63 Komissio katsoo, että 12.8.1968 annettu asetus on myös kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan vastainen, koska kyseisen alakohdan mukaan ostohintoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen edellyttää sitä, että verovelvollisella on tämän direktiivin 22 artiklan 3 kohdan mukaisesti laadittu lasku, jonka osalta pääedellytyksenä on se, että verovelvollinen on sen toimittanut toiselle verovelvolliselle. Komission mielestä verovelvollisella ei voi olla tällaista laskua silloin, kun vähennys liittyy sellaiseen työntekijälle maksettuun korvaukseen, jonka tarkoituksena on kattaa yksityisen ajoneuvon käyttämisestä aiheutuneet kustannukset.

64 Alankomaiden hallitus taas vetoaa ensinnäkin siihen, että edellä mainittujen säännösten mukaisen laskun hallussapitoa koskeva vaatimus on asetettu näyttötarkoituksessa ja että kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä sallitaan myös

muiden tositteiden esittäminen, kuten tämän direktiivin 18 artiklan 3 kohdasta ilmenee; tämän säännöksen mukaan jäsenvaltiot voivat säätää niistä edellytyksistä ja säännöistä, joiden mukaisesti verovelvollinen voidaan oikeuttaa tekemään vähennys muutoin kuin tämän artiklan 1 ja 2 kohdan säännösten nojalla.

65 Alankomaiden hallituksen mukaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa oleva viittaus tämän direktiivin 22 artiklan 3 kohtaan ei merkitse sitä, että — mikäli lasku ylipäätään katsotaan välttämättömäksi — verovelvollisen olisi saatava kyseinen lasku nimenomaan toiselta verovelvolliselta, koska kuudennen arvonlisäverodirektiivin 22 artiklan 3 kohdan b alakohdassa, jossa määritetään, mitkä tiedot laskusta on ilmettävä, ei ole asetettu tällaista vaatimusta.

66 Alankomaiden hallitus katsoo, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 22 artiklan 3 kohdan c alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat poiketa tämän direktiivin 22 artiklan 3 kohdan a alakohdan säännöistä ja säätää, että myös muilla asiakirjoilla kuin laskuilla saadaan osoittaa, että tietty menoerä on tosiasiallisesti käytetty verovelvollisen tarkoituksiin.

67 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin päämäärille ja yleiselle rakenteelle olisi Alankomaiden hallituksen mukaan annettava etusija pelkkään muotosäännökseen, kuten laskun hallussapitoon, nähden erityisesti silloin, kun tällaista laskua ei voida saada ja kun sellaisia vaihtoehtoisia näyttömahdollisuuksia on olemassa, kuten esillä olevan tuomion 19 kohdassa on todettu, joiden avulla petokset voidaan estää.

68 Komissio väittää, että nimenomaan verovelvollisen on toimitettava toiselle verovelvolliselle kuudennen arvonlisäverodirektiivin 22 artiklan 3 kohdan c alakohdassa tarkoitettu lasku tämän direktiivin 22 artiklan 3 kohdan a ala-

kohdan mukaisesti. Komissio katsoo, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 22 artiklan 3 kohdan c alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on lisäksi vahvistettava tällaista asiakirjaa koskevat vaatimukset.

69 Komissio toteaa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 3 kohdassa jäsenvaltioille myönnetystä oikeudesta, että sitä voidaan soveltaa vain vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin, joihin eivät kuitenkaan kuulu verovelvollisen työnantajan ja työntekijän, joka ei ole verovelvollinen, välillä tehdyt toimet, joista on kyse esillä olevassa asiassa.

70 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, kuten Alankomaidenkin hallitus, vetoaa siihen, että jäsenvaltiot voivat kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 3 kohdan mukaan antaa erityissäännöksiä siitä, miten vähennysoikeutta käytetään niissä tilanteissa, joissa laskua ei voida esittää.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

71 On syytä todeta, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artikla liittyy ainoastaan vähennysoikeuden käyttöä koskeviin edellytyksiin ja että tällaisen oikeuden olemassaolosta säädetään tämän direktiivin 17 artiklassa.

72 Kuten komission esittämää ensimmäistä väitettä arvioitaessa on todettu, se, että verovelvollinen työnantaja vähentää osan siitä korvauksesta, jonka se maksaa työntekijälle yksityisauton käytöstä liiketoimintaa varten, on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan vastaista.

73 Jäsenvaltiot eivät näin ollen voi vedota kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 3 kohtaan, jonka perusteella jäsenvaltiot voivat säätää niistä edellytyksistä ja yksityiskohtaisista säännöistä, joiden mukaisesti verovelvollinen voidaan oikeuttaa tekemään vähennys muutoin kuin tämän artiklan 1 ja 2 kohdan menettelytapojen mukaisesti, säätääkseen sellaisen vähennysoikeuden soveltamista koskevista edellytyksistä, joka ei ole sallittu kuudennen arvonlisäverodirektiivin nojalla.

74 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdasta ja 22 artiklan 3 kohdan a ja c alakohdasta on todettava, että näiden säännösten sanamuodon mukaan verovelvollisella on periaatteessa oltava toisen verovelvollisen toimittama lasku tai laskuna toimiva asiakirja voidakseen tehdä tämän direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaisen vähennyksen.

75 Koska kahden verovelvollisen välillä ei tapahdu mitään tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta ja koska näin ollen ei ole mahdollista toimittaa laskua tai laskuna toimivaa asiakirjaa, 12.8.1968 annetun asetuksen 23 §:n mukainen arvonlisäveron vähennys on katsottava kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädettyjen vähennysoikeutta koskevien vaatimusten vastaiseksi.

76 Näin ollen on katsottava, että komission toinen väite on perusteltu.

77 Edellä esitetystä seuraa, että Alankomaiden kuningaskunta ei ole noudattanut EY:n perustamissopimuksen mukaisia velvoitteitaan, koska se on kuudennen

arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan ja 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan vastaisesti sallinut sen, että arvonlisäverovelvollinen työnantaja vähentää arvonlisäverotuksessa osan korvauksesta, jonka se maksaa työntekijälle yksityisauton käyttämisestä liiketoimintaa varten.

Oikeudenkäyntikulut

78 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 Alankomaiden kuningaskunta on hävinnyt asian, viimeksi mainittu on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut. Kyseisen työjärjestyksen 69 artiklan 4 kohdan mukaan jäsenvaltiot ja toimielimet, jotka ovat asiassa väliintulijoina, vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on antanut seuraavan tuomiolauselman:

1) Alankomaiden kuningaskunta ei ole noudattanut EY:n perustamissopimuksen mukaisia velvoitteitaan, koska se on jäsenvaltioiden liike-

vaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja uusista toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi — tiettyjen vapautusten soveltamisala ja niiden täytäntöönpanoa koskevat yksityiskohtaiset säännöt — 10 päivänä huhtikuuta 1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY, 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan ja 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan vastaisesti sallinut sen, että arvonlisäverovelvollinen työnantaja vähentää arvonlisäverotuksessa osan korvauksesta, jonka se maksaa työntekijälle yksityisauton käyttämisestä liiketoimintaa varten.

2) Alankomaiden kuningaskunta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

3) Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan.

von Bahr Edward La Pergola

Wathelet Timmermans

Julistettiin Luxemburgissa 8 päivänä marraskuuta 2001.

R. Grass P. Jann

kirjaaja viidennen jaoston puheenjohtaja