

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)  
6 päivänä lokakuuta 2005 \*

Asiassa C-204/03,

jossa on kyse EY 226 artiklaan perustuvasta jäsenyyssveloitteiden noudattamatta jättämisestä koskevasta kanteesta, joka on nostettu 14.5.2003,

**Euroopan yhteisöjen komissio**, asiamiehinnään E. Traversa ja L. Lozano Palacios, prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

vastaan

**Espanjan kuningaskunta**, asiamiehenään N. Díaz Abad, prosessiosoite Luxemburgissa,

vastajana,

\* Oikeudenkäyntikieli: espanja.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit J.-P. Puissechet, S. von Bahr (esittelevä tuomari), J. Malenovský ja U. Löhmus,

julkisasiamies: M. Poiares Maduro,  
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 10.3.2005 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

**tuomion**

- 1 Euroopan yhteisöjen komissio vaatii kanteessaan yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Espanjan kuningaskunta ei ole noudattanut yhteisön oikeuden ja erityisesti 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 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18; jäljempänä kuudes direktiivi), 17 artiklan

2 ja 5 kohdan sekä 19 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on säätänyt arvonlisäveron vähennyksen suhdeluvun niille verovelvollisille, jotka suorittavat vain verollisia liiketoimia, ja ottanut käyttöön erityissäännön, jolla rajoitetaan tuilla rahoitettujen tavaroiden tai palvelujen ostoon liittyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta.

## **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

### *Yhteisön säännöstö*

- 2 Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädetään, että veron perusteen on oltava

”— tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet”.

- 3 Kyseisen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa, sellaisena kuin se on esitetty kyseisen direktiivin 28 f artiklassa, säädetään, että ”jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen — — arvonlisävero, joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle”.

4 Kyseisen 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.

— —”

5 Kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 kohdassa, jonka otsikkona on ”Vähennyksen suhdeluvun laskeminen”, säädetään seuraavaa:

”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 kokonaisuus, joka muodostuu osoittajaan sisällytetyistä liiketoimista sekä liiketoimista, jotka eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Jäsenvaltiot voivat lisäksi sisällyttää nimittäjään muut kuin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitetut tukipalkkiot.

— —”

### *Kansallinen lainsäädäntö*

- 6 Espanjan 28.12.1992 annetun arvonlisäverolain nro 37/1992 (*Boletín Oficial del Estado*, jäljempänä BOE, nro 312, 29.12.1992, s. 44247), sellaisena kuin se on muutettuna 30.12.1997 annetulla lailla nro 66/1997 (BOE nro 313, 31.12.1997, s. 38517; jäljempänä laki nro 37/1992), 102 §:ssä on asetettu sääntö kyseisen veron vähennyksen suhdeluvusta. Kyseisen pykälän ensimmäisessä momentissa säädetään seuraavaa:

”Suhdelukua koskevaa sääntöä sovelletaan, kun verovelvollinen liike- tai ammatti-toimintaansa harjoittaessaan toteuttaa tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia, jotka oikeuttavat arvonlisäveron vähentämiseen, sekä muita vastaavanlaisia liiketoimia, jotka eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen.

Suhdelukua koskevaa sääntöä sovelletaan myös silloin, kun verovelvollinen saa tukia, jotka tämän lain 78 §:n 2 momentin 3 kohdan nojalla eivät kuulu veron määräytymisperusteeseen, siltä osin kuin ne on tarkoitettu rahoittamaan verovelvollisen liike- tai ammattitoimintaa.”

- 7 Kyseisen lain 104 §:ssä viitataan yleiseen suhdelukuun. Kyseisen pykälän 2 momentin 2 kohdan toisessa alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Pääomatuet sisällytetään suhdeluvun nimittäjään, mutta ne voidaan kirjata viidesosina verovuotena, jonka aikana ne on saatu, ja neljänä seuraavana verovuotena. Pääomatuet, jotka on myönnetty sellaisten tavaroiden tai palvelujen oston rahoittamiseksi, joiden hankinta kuuluu verollisiin liiketoimiin, joita ei ole vapautettu arvonlisäverosta, kuitenkin pienentävät pelkästään näistä liiketoimista maksettavan tai maksetun arvonlisäveron vähennyksen suuruutta sillä samalla määrällä, jolla niitä on käytetty kyseisten hankintojen rahoittamiseen.”

### **Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely**

- 8 Komissio aloitti EY 226 artiklassa määrätyn jäsenyysselvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn lähettämällä Espanjan hallitukselle 20.4.2001 virallisen huomautuksen, jossa se väitti, että lain nro 37/1992 102 § ja 104 §:n 2 momentin 2 kohdan toinen alakohta rajoittavat arvonlisäveron vähennysoikeutta kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 ja 5 kohdan sekä 19 artiklan vastaisesti.
- 9 Espanjan kuningaskunta esitti 28.5.2001 päivätyllä kirjeellä huomautuksensa vastauksenaan tähän viralliseen huomautukseen.
- 10 Koska komissio ei ollut tyytyväinen tähän vastaukseen, se antoi 27.6.2002 perustellun lausunnon, jossa se kehotti kyseistä jäsenvaltiota toteuttamaan tämän lausunnon noudattamisen edellyttämät toimenpiteet kahden kuukauden kuluessa lausunnon tiedoksiannosta.

- 11 Espanjan kuningaskunta vastasi tähän perusteltuun lausuntoon 20.9.2002 päivätyllä kirjeellä, jossa se toisti olevansa eri mieltä kuin komissio.

## Kanne

### *Alustavat huomautukset*

- 12 On todettava, että tämän tuomion 6 ja 7 kohdassa mainitut lain nro 37/1992 säännökset sisältävät yleissäännön ja erityissäännön.
  
- 13 Kyseisen lain 102 §:ssä, luettuna yhdessä tämän tuomion 7 kohdassa mainittujen kyseisen lain 104 §:n säännösten ensimmäisen virkkeen kanssa, esitetyn yleissäännön mukaan tuet, jotka on tarkoitettu rahoittamaan verovelvollisen liike- tai ammatti-toimintaa, joka ei kuulu arvonlisäveron määräytymisperusteeseen, otetaan vähennyksen suhdeluvun laskemisessa huomioon sellaisina kuin ne sisältyvät sen murtoluvun nimittäjään, josta kyseinen suhdeluku muodostuu. Nämä tuet siten yleisesti pienentävät verovelvollisten vähennysoikeutta. Näihin verovelvollisiin kuuluvat paitsi ne verovelvolliset, jotka käyttävät aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankittuja tavaroita ja palveluja suorittaakseen sekä arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavia verollisia liiketoimia että verosta vapautettuja liiketoimia, jotka eivät oikeuta tähän vähennykseen (jäljempänä osittain verovelvolliset), myös ne verovelvolliset, jotka käyttävät näitä tavaroita ja palveluja yksinomaan sellaisten verollisten liiketoimien suorittamiseen, jotka oikeuttavat vähennykseen (jäljempänä kokonaan verovelvolliset).

- 14 Erityissääntö sisältyy tämän tuomion 7 kohdassa mainittujen lain nro 37/1992 104 §:n säännösten toiseen virkkeeseen. Kyseisen säännön mukaan tuet, jotka on tarkoitettu nimenomaan sellaisten tavaroiden tai palvelujen oston rahoittamiseksi, joiden hankinta kuuluu verollisiin liiketoimiin, joita ei ole vapautettu arvonlisäverosta, pienentävät pelkästään näistä liiketoimista maksettavan tai maksetun arvonlisäveron vähennyksen suuruutta sillä samalla määrällä, jolla niitä on käytetty kyseisten hankintojen rahoittamiseen. Kun kyseessä on näin ollen tuki, joka on esimerkiksi 20 prosenttia tavarain tai palvelun ostohinnasta, oikeus vähentää nimenomaan tästä tavarasta tai palvelusta kannettu arvonlisävero pienenee 20 prosentilla.

### *Asianosaisten lausumat*

- 15 Komissio väittää, että lakiin nro 37/1992 sisältyvän yleissäännön johdosta kyseisellä lailla lainvastaisesti laajennetaan kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa, luettuna yhdessä 19 artiklan kanssa, säädettyä vähennysoikeuden rajoitusta soveltamalla tätä rajoitusta paitsi osittain verovelvollisiin myös kokonaan verovelvollisiin. Lisäksi tässä samassa laissa säädetyllä erityissäännöllä otetaan käyttöön vähennysmekanismi, josta ei ole säädetty kuudennessa direktiivissä ja joka on kyseisen direktiivin vastainen.
- 16 Espanjan hallitus katsoo puolestaan, että komissio tulkitsee kuudetta direktiiviä sanatarkasti siten, että huomioon ei oteta kyseisen tekstin päämääriä ja erityisesti arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta.
- 17 Kyseisen hallituksen mukaan kuudennen direktiivin 19 artikla ei muodosta pelkästään kyseisen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa mainittua suhdelukua koskevaa laskentasääntöä, jolla on osittain verovelvollisten osalta tarkoitus laskea vähennykseen oikeuttavien verollisten toimintojen suhteellinen osuus kaikista



verovelvollisen verollisista ja verosta vapautetuista toiminnoista. Säättäessään kyseisessä 19 artiklassa, että jäsenvaltiot voivat sisällyttää murtoluvun nimittäjään tuet, jotka eivät välittömästi liity liiketoimien hintoihin ja jotka eivät siis sisälly kyseisen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa määritettyyn veron perusteeseen, lainsäätäjällä on säätänyt poikkeuksen kyseisen 17 artiklan 5 kohdassa esitettyyn osittain verovelvollisia koskevaan sääntöön hyväksymällä kokonaan verovelvollisten vähennysoikeuden rajoittamisen.

- 18 Espanjan hallitus väittää, että kuudennen direktiivin 19 artiklan päämääränä on antaa jäsenvaltioille mahdollisuus palauttaa tasapaino kilpailuasioissa ja siten noudattaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Se perustelee näkökantaansa ottamalla esimerkiksi tavarankuljettajan, joka saa tukea ajoneuvon hankkimista varten. Tuen avulla se voi pienentää palvelunsa hintaa ja siten myös sitä koskevan arvonlisäveron määrää. Vaikka kyseinen tavarankuljettaja voi lisäksi kokonaisuudessaan vähentää niiden kustannusten arvonlisäveron, jotka se on aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suorittanut tämän tuen avulla, se saa ylimääräistä etua niihin kilpailijoihinsa verrattuna, jotka eivät saa tukia.
- 19 Kyseinen hallitus lisää, että laissa nro 37/1992 säädetyllä erityissäännöllä määrätään vähennysoikeuden rajoitus, joka on tiukemmin rajattu kuin se rajoitus, joka seuraa kuudennen direktiivin 19 artiklan soveltamisesta, sillä se koskee sen arvonlisäveron vähentämistä, joka liittyy yksinomaan tuen avulla hankittuun tavaraan tai palveluun, ja että sillä ei ole vaikutusta sen veron vähentämiseen, joka koskee verovelvollisen hankkimia muita tavaroita tai palveluja.
- 20 Espanjan hallitus vaatii toissijaisesti, että jos yhteisöjen tuomioistuin ei ole samaa mieltä kyseisen hallituksen esittämästä tulkinnasta, se rajoittaisi tuomionsa ajallisia vaikutuksia. Se, että tuomion vaikutuksia ei sovelleta takautuvasti, olisi perusteltua yhtäältä sen seikan takia, että Espanjan viranomaiset ovat toimineet vilpittömässä mielessä antaessaan kyseessä olevan lainsäädännön, ja toisaalta niiden vaikeuksien takia, joita yhteisöjen tuomioistuimen tuomio saattaisi aiheuttaa.

*Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta*

- 21 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa on esitetty periaate arvonlisäveron vähennysoikeudesta. Kyseinen periaate koskee veroa, joka on kannettu aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankituista tavaroista tai palveluista, joita verovelvollinen on käyttänyt verollisissa liiketoimissaan.
- 22 Kyseisen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa säädetään, että kun verovelvollinen suorittaa sekä vähennykseen oikeuttavia verollisia liiketoimia että verosta vapautettuja liiketoimia, jotka eivät oikeuta tähän vähennykseen, vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta. Tämä suhdeluku lasketaan kyseisen direktiivin 19 artiklassa määritettyjen yksityiskohtaisten sääntöjen mukaisesti.
- 23 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on toistuvasti huomauttanut, kaikki vähennysoikeuden rajoitukset vaikuttavat verorasituksen tasoon, ja niitä on sovellettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa. Tämän takia poikkeukset ovat sallittuja vain kuudennessa direktiivissä nimenomaisesti mainituissa tapauksissa (ks. erityisesti asia 50/87, komissio v. Ranska, tuomio 21.9.1988, Kok. 1988, s. 4797, Kok. Ep. IX, s. 615, 17 kohta; asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995, Kok. 1995, s. I-1883, 18 kohta ja asia C-409/99, Metropol ja Stadler, tuomio 8.1.2002, Kok. 2002, s. I-81, 42 kohta).
- 24 Tältä osin on todettava, että kuudennen direktiivin 19 artiklassa, jonka otsikkona on "Vähennyksen suhdeluvun laskeminen", viitataan nimenomaisesti kyseisen direktiivin 17 artiklan 5 kohtaan, johon ensiksi mainittu artikla kaikilta osin liittyy.

- 25 Kyseisen 19 artiklan 1 kohdan toisen luettelakohdan säännöksiä, jotka koskevat muita kuin kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitettuja tukia, eli tukia, jotka eivät sisälly luovutetun tavaran tai suoritettun palvelun hintaan ja jotka eivät kuulu arvonlisäveron määräytymisperusteeseen, on siis luettava ottamalla huomioon kyseinen 17 artiklan 5 kohta. Kuten viimeksi mainitun säännöksen sanamuodosta nimenomaisesti ilmenee, kyseinen säännös koskee kuitenkin vain osittain verovelvollisia. Tästä seuraa, että koska kyseinen 19 artiklan 1 kohdan toinen luettelakohta ei muodosta sekä osittain että kokonaan verovelvollisiin sovellettavaa poikkeusta, sillä voidaan täten määritetyt tuet huomioon ottaen rajoittaa vähennysoikeutta ainoastaan osittain verovelvollisten osalta.
- 26 Koska lakiin nro 37/1992 sisältyvällä yleissäännöllä näin ollen ulotetaan vähennysoikeuden rajoittaminen kokonaan verovelvollisiin, sillä määrätään rajoitus, joka ylittää kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa ja 19 artiklassa nimenomaisesti säädetyn rajoituksen ja jolla rikotaan kyseisen direktiivin säännöksiä.
- 27 Kyseisessä laissa säädetyn erityissäännön osalta on riittävää todeta, että sillä otetaan käyttöön vähennysoikeuden rajoittamismekanismi, josta ei ole säädetty kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa ja 19 artiklassa eikä liioin kyseisen direktiivin missään muussa säännöksessä. Kyseisessä direktiivissä ei näin ollen ole hyväksytty tällaista mekanismia.
- 28 Espanjan hallituksen väite, jonka mukaan sen esittämä tulkinta kuudennen direktiivin 19 artiklasta mahdollistaa paremmin tasapainon noudattamisen kilpailu-asioissa ja näin ollen arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattamisen, on hylättävä. Jäsenvaltioiden on nimittäin noudatettava kuudetta direktiiviä, vaikka se niiden mielestä kaipaisi parannusta. Asiassa C-338/98, komissio vastaan Alankomaat, 8.11.2001 annetusta tuomiosta (Kok. 2001, s. I-8265, 55 ja 56 kohta)

ilmenee, että vaikka eräiden jäsenvaltioiden esittämä tulkinta mahdollistaa eräiden kuudennen direktiivin päämäärien, kuten verotuksen neutraalisuuden, noudattamisen paremmin, jäsenvaltiot eivät voi poiketa kyseisessä direktiivissä nimenomaisesti säädetyistä säännöksistä ottamalla kyseessä olevassa tapauksessa käyttöön muita kuin kyseisen direktiivin 17 ja 19 artiklassa säädettyjä vähennysoikeuden rajoituksia.

29 Mitä tulee Espanjan hallituksen vaatimaan yhteisöjen tuomioistuimen tuomion vaikutusten ajalliseen rajoittamiseen, on todettava, että yhteisöjen tuomioistuin voi vain poikkeuksellisessa tilanteessa, yhteisön oikeusjärjestykseen erottamattomasti kuuluvaa yleistä oikeusvarmuuden periaatetta soveltaen, joutua päättämään tällaisesta rajoituksesta.

30 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 24 kohdassa tältä osin todennut, on osoitettava, että valtion viranomaiset on saatu antamaan yhteisön oikeuden vastainen säädös tai ryhtymään yhteisön oikeuden vastaiseen toimintaan sen vuoksi, että kyseessä olevien yhteisön oikeussääntöjen sisällöstä on ollut objektiivisesti perusteltua ja huomattavaa epävarmuutta (ks. vastaavasti asia C-359/97, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 12.9.2000, Kok. 2000, s. I-6355, 92 kohta). Tällaista epävarmuutta ei kuitenkaan ole nyt esillä olevassa tapauksessa. Ei näin ollen ole syytä rajoittaa tämän tuomion ajallisia vaikutuksia.

31 Edellä esitetyt seikat huomioon ottaen on todettava, että Espanjan kuningaskunta ei ole noudattanut yhteisön oikeuden ja erityisesti kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 ja 5 kohdan sekä 19 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on säätänyt arvonlisäveron vähennyksen suhdeluvun niille verovelvollisille, jotka suorittavat vain verollisia liiketoimia, ja ottanut käyttöön erityissäännön, jolla rajoitetaan tuilla rahoitettujen tavaroiden tai palvelujen ostoon liittyvän arvonlisäveron vähennys-oikeutta.

## Oikeudenkäyntikulut

- 32 Yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on vaatinut Espanjan kuningaskunnan velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut ja koska tämä on hävinnyt asian, Espanjan kuningaskunta on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

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

- 1) Espanjan kuningaskunta ei ole noudattanut yhteisön oikeuden ja erityisesti jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY, 17 artiklan 2 ja 5 kohdan sekä 19 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on säätänyt arvonlisäveron vähennyksen suhdeluvun niille verovelvollisille, jotka suorittavat vain verollisia liiketoimia, ja ottanut käyttöön erityissäännön, jolla rajoitetaan tuilla rahoitettujen tavaroiden tai palvelujen ostoon liittyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta.
- 2) Espanjan kuningaskunta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Allekirjoitukset