YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)
11 päivänä syyskuuta 2003 *

Asiassa C-155/01,

jonka Verwaltungsgerichtshof (Itävalta) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH iL

vastaan

Finanzlandesdirektion für Tirol

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) ja erityisesti sen 5 ja 6 artiklan tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Wathelet sekä tuomarit P. Jann ja A. Rosas (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: L. A. Geelhoed,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies H. A. Rühl,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH iL, edustajanaan Wirtschaftsprüfer ja Steuerberater R. Kapferer,

— Itävallan hallitus, asiamiehenään H. Dossi,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään K. Gross ja E. Traversa,

ottaen huomioon esittelevän tuomarin kertomuksen,

kuultuaan julkisasiamiehen 10.10.2002 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Verwaltungsgerichtshof on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 29.3.2001 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 11.4.2001, EY 234 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksen jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi) ja erityisesti sen 5 ja 6 artiklan tulkinnasta.

2 Tämä kysymys on esitetty Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH iL:n (jäljempänä Cookies World) ja Finanzlandesdirektion für Tirolin (Tirolin alueellinen veroviranomainen) välisessä asiassa, jossa on kyse siitä, onko kyseisen yrityksen maksettava arvonlisäveroa saksalaiselta yritykseltä vuokraamansa ja Itävallassa liiketoimintaa varten käyttämänsä auton käytöstä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön oikeus

3 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

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

5 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Vastikkeelliseen luovutukseen on rinnastettava yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen verovelvollisen omaan — — käyttöön — — taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavara tai sen ainesosat oikeuttavat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen. — — "

6 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 7 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot voivat rinnastaa vastikkeelliseen luovutukseen:

a) yrityksen tuottamien, rakentamien, louhimien, jalostamien, ostamien tai maahantuomien tavaroiden ottamisen verovelvollisen yrityksen tarpeiden mukaiseen käyttöön, jos tällaisten tavaroiden hankkiminen toiselta verovelvolliselta ei olisi oikeuttanut arvonlisäveron täyteen vähennykseen;

b) tavaroiden ottamisen käyttöön verovelvollisen toimesta verottoman liiketoiminnan tarkoituksiin, jos näiden tavaroiden hankkiminen tai a kohdan mukainen käyttöönotto oikeuttivat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen;

— — ."

7 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 1 kohdan mukaan "'palvelujen suorituksella' tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettu tavaran luovutus".

8 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin on rinnastettava:

a) yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden ottaminen verovelvollisen omaan — — käyttöön taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavarat oikeuttavat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen."

9 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat poiketa tämän kohdan säännöksistä, jos poikkeaminen ei johda kilpailun vääristymiseen.

10 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorittajan kotipaikkaa tai pysyvää asuinpaikkaa."

11 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 2 kohta sisältää useita poikkeuksia tästä periaatteesta.

12 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 3 kohdassa esitetään periaatteet, jotka koskevat ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisoikeutta ja oikeutta saada tämä arvonlisävero palautetuksi.

13 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 ja 7 kohdassa säädetään seuraavaa:

"6. Neuvosto päättää neljän vuoden kuluessa tämän direktiivin voimaantulosta yksimielisesti komission ehdotuksesta, mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Sellaiset kustannukset, jotka eivät luonteeltaan ole liiketoimintaan liittyviä, kuten ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset, jäävät joka tapauksessa vähennysoikeuden ulkopuolelle.

Kunnes edellä olevat säännökset tulevat voimaan, jäsenvaltiot voivat edelleen soveltaa kaikkia sisäisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia säännöksiä.

7. Jäsenvaltiot voivat, jollei 29 artiklan mukaisista neuvotteluista muuta johdu, suhdannesyistä rajoittaa kaikkien tai tiettyjen investointi- tai muiden tavaroiden vähennysoikeutta kokonaan tai osittain. Jäsenvaltiot voivat ylläpitääkseen yhtäläisiä kilpailuedellytyksiä vähennyksen epäämisen sijasta verottaa verovel-

vollisen itse valmistamia tai maan alueelta ostamia taikka maahantuomia tavaroita siten, että verotus ei ylitä sitä arvonlisäveron määrää, joka rasittaisi vastaavien tavaroiden hankintaa."

14 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt — 6 päivänä joulukuuta 1979 annetun kahdeksannen neuvoston direktiivin 79/1072/ETY (EYVL L 331, s. 11; jäljempänä kahdeksas arvonlisäverodirektiivi) 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Kunkin jäsenvaltion on palautettava jokaiselle maan alueelle sijoittautumattomalle, mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle verovelvolliselle jäljempänä vahvistetuin edellytyksin arvonlisävero, joka on kannettu muiden verovelvollisten kyseiselle verovelvolliselle maan alueella suorittamista palveluista tai luovuttamasta irtaimesta omaisuudesta taikka tavaran maahantuonnista maan alueelle, jos näitä tavaroita ja palveluja käytetään direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 3 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitettujen liiketoimien tai 1 artiklan b alakohdassa tarkoitettujen palvelujen suorittamiseen."

15 Kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Tätä direktiiviä sovellettaessa oikeus veronpalautukseen määräytyy direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan mukaisesti, sellaisena kuin sitä sovelletaan palautuksen suorittavassa jäsenvaltiossa."

Kansallinen lainsäädäntö

— Oikeudellinen tilanne ennen Itävallan tasavallan liittymistä Euroopan unioniin, eli 31.12.1994 asti

16 Palveluita koskeva Umsatzsteuergesetz 1972:n (Itävallan vuoden 1972 liikevaihtoverolaki; jäljempänä vuoden 1972 UStG) 3 §:n 11 momentti, sellaisena kuin se on julkaistu BGBl:ssä 1975/636, kuului seuraavasti:

"Palvelut katsotaan suoritetuksi Itävallassa, jos elinkeinonharjoittaja toimii yksinomaan tai olennaisessa määrin ainoastaan Itävallassa tai jos hän sallii siellä tietyn toimen tai tilan tai jättää suorittamatta siellä jonkun toimen — — ."

17 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämistä perusteluista selviää, että henkilöauton leasing katsottiin tämän säännöksen perusteella suoritetuksi Itävallassa siinä tapauksessa, että ajoneuvoa oli käytetty pääasiallisesti kyseisessä valtiossa.

18 Vuoden 1972 UStG:n 12 §:n 2 momentin 2 kohdan c alakohdassa, joka koskee yritykselle Itävallassa suoritettavia tavaroiden luovutuksia ja palveluja, säädettiin, sellaisena kuin se on julkaistu BGBl:ssä nro 410/1998, seuraavaa:

"Yritykselle suoritetuiksi tavaroiden luovutuksiksi tai palveluiksi ei katsota — — henkilöautojen, farmariajoneuvojen tai moottoripyörien hankintaan (valmistukseen), vuokraukseen tai käyttöön liittyviä tavaroiden luovutuksia tai palveluita — — ."

— Oikeudellinen tilanne Itävallan tasavallan liityttyä Euroopan unioniin, eli 1.1.1995 alkaen

19 Vuoden 1994 UStG:n 3 a §:n 12 momentissa, sellaisena kuin se on julkaistu BGBl:ssä 1995/21, säädetään seuraavaa:

"Muissa tapauksissa palveluiden suorituspaikaksi on katsottava paikka, josta käsin elinkeinonharjoittaja harjoittaa yritystoimintaansa. Jos palveluita suoritetaan yrityksen liikepaikasta, yrityksen liikepaikka katsotaan palveluiden suorituspaikaksi."

20 Asiakirja-aineistosta käy ilmi, että tämän säännöksen mukaan henkilöauton leasing katsotaan suoritetuksi siinä jäsenvaltiossa, josta käsin leasingajoneuvon vuokralleantaja harjoittaa yritystoimintaansa, vaikka ajoneuvoa käytettäisiin pääasiallisesti Itävallassa.

21 Vuoden 1994 UStG:n 12 §:n 2 momentin 2 kohdan b alakohdan mukaan henkilöautojen, farmariajoneuvojen tai moottoripyörien muun muassa vuokraukseen liittyviä tavaroiden luovutuksia, palveluita tai maahantuontia ei katsota yritykselle suoritetuiksi tavaroiden luovutuksiksi, palveluiksi tai maahantuonniksi.

22 Vuoden 1994 UStG:hen lisätyssä ja 6.1.1995 voimaantulleessa vuoden 1994 UStG:n 1 §:n 1 momentin 2 kohdan d alakohdassa määritellään, mikä katsotaan omaksi käytöksi, ja säädetään, että tällaisesta käytöstä kannetaan arvonlisäveroa Itävallassa. Oman käytön katsotaan olevan kysymyksessä siltä osin kuin elinkeinonharjoittaja maksaa sellaisten hyödykkeiden suorittamiseen ulkomailla

liittyviä kustannuksia (kuluja), joiden vastaanottajana elinkeinonharjoittaja on ja joiden osalta elinkeinonharjoittajalla ei olisi oikeutta tehdä 12 §:n 2 momentin 2 kohdan mukaista arvonlisäveron vähennystä, jos ne olisi suoritettu yritykselle kotimaassa. Edellä oleva pätee ainoastaan siltä osin kuin elinkeinonharjoittajalla on oikeus saada ostoihin sisältyvä ulkomainen arvonlisävero palautetuksi ulkomailla.

23 Asiakirja-aineistosta käy ilmi, että vuoden 1994 UStG:n 1 §:n 1 momentin 2 kohdan d alakohdassa olevan verotusperusteen on määrä vaikuttaa siten, että arvonlisäveron vähentämisoikeuden rajoitusta sovellettaisiin tiettyjen ajoneuvojen vuokrauksen osalta Itävallassa taloudelliselta kannalta tarkasteltuna samalla tavalla kuin sitä oli sovellettu vuoden 1994 loppuun asti, eli Itävallan Euroopan unioniin liittymiseen asti. Kuten tämän tuomion 16—18 kohdasta käy ilmi, ajoneuvojen vuokraus katsottiin vuoden 1972 UStG:ssä säädetyn verojärjestelmän mukaisesti verolliseksi liiketoimeksi Itävallassa, eikä verovelvollinen pystynyt vähentämään tätä veroa. Oikeudentila muuttui Itävallan Euroopan unioniin liittymisen ja kuudennen arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanon takia. Leasingpalvelut katsotaan näin ollen suoritetuiksi siinä jäsenvaltiossa, jossa leasingajoneuvon vuokralleantajalla on kotipaikka. Tämä merkitsee, että ilman vuoden 1994 UStG:n 1 §:n 1 momentin 2 kohdan d alakohdan kaltaista säännöstä näitä liiketoimia ei voitaisi enää verottaa Itävallassa.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

24 Cookies World on Itävaltaan sijoittautunut, kauppaa harjoittava rajavastuuyhtiö. Se vuokrasi saksalaiselta yritykseltä leasinghenkilöauton, jota se käytti Itävallassa liiketoimintaa varten.

25 Finanzamt Schwaz (Schwazin verovirasto) (Itävalta) määräsi 15.6.1999 tekemällään päätöksellä Cookies Worldille vuoden 1997 liikevaihtoveron. Se sisällytti siinä henkilöauton vuokran vuoden 1994 UStG:n 1 §:n 1 momentin 2 kohdan d alakohdan nojalla verollisiin liiketoimiin.

26 Cookies World valitti tästä päätöksestä ja vaati, että liikevaihtovero määrätään sisällyttämättä verolliseen liikevaihtoon ajoneuvon vuokraa eli siten, että veron määräämisessä ei sovelleta vuoden UStG:n 1994 1 §:n 1 momentin 2 kohdan d alakohtaa. Ajoneuvon käyttöön luovuttaminen on Cookies Worldin mukaan palvelu, jonka arvonlisävero-oikeuden mukaiseksi suorituspaikaksi katsotaan paikka, josta käsin elinkeinonharjoittaja harjoittaa liiketoimintaansa. Leasingsopimuksen perusteella tapahtuvassa ajoneuvojen vuokraustoiminnassa palvelun suorituspaikka on periaatteessa leasingajoneuvon vuokralleantajan kotivaltiossa, eli tässä tapauksessa Saksassa, jossa siitä suoritetaan arvonlisävero. Vuoden 1994 UStG:n 1 §:n 1 momentin 2 kohdan d alakohdalla luotiin kuitenkin Cookies Worldin mukaan toinen verotettava tapahtuma yhtä ja samaa liiketointa varten. Cookies Worldin mukaan tällaista kaksinkertaista verotusta ei voida perustella kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdassa olevalla "stand still" -lausekkeella. Säännös koskee nimittäin pelkästään arvonlisäveron vähentämisoikeuden rajoittamista, eikä muiden verotettavien tapahtumien käyttöönottoa. Lisäksi siinä sallitaan ainoastaan se, että jäsenvaltio soveltaa edelleen jo voimassa olevia kansallisia säännöksiään. Vuoden 1994 UStG:n 1 §:n 1 momentin 2 kohdan d alakohdassa oleva verotettava tapahtuma otettiin Itävallan oikeuteen vasta 6.1.1995, eikä sitä voida pitää yhteisön oikeudessa asetettujen edellytysten mukaisena.

27 Finanzlandesdirektion für Tirol hylkäsi 20.7.2000 tekemällään päätöksellä Cookies Worldin tekemän valituksen. Se katsoi, että jäsenvaltioilla oli oikeus jatkaa vähentämisoikeuden rajoittamista koskevien kansallisten säännösten soveltamista siihen asti, kun kuudetta arvonlisäverodirektiiviä muutettaisiin. Soveltamislupa kattoi myös vuoden 1994 UStG:n 1 §:n 1 momentin 2 kohdan d alakohdassa määritellyn oman käytön verottamisen. Finanzlandesdirektion für Tirolin mukaan kyseisellä verottamisella pyrittiin ennen kaikkea kilpailuneutraliteettiin liittyvistä syistä poistamaan elinkeinonharjoittajan ulkomailla saaman arvonlisäveron palautuksen vaikutus.

28 Cookies World valitti tästä päätöksestä Verwaltungsgerichtshofiin. Cookies World katsoo, että vuoden 1997 liikevaihtovero on määrätty soveltamalla yhteisön oikeuden kanssa ristiriidassa olevaa kansallista säännöstä.

29 Koska Verwaltungsgerichtshof katsoi, että sen käsiteltävänä olevassa asiassa tarvitaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin tulkintaa, se on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY ja erityisesti sen 5 ja 6 artiklan kanssa yhteensoveltuvaa se, että jäsenvaltio käsittelee verollisena liiketoimena hankintamenon suorittamista sellaisista ulkomailla suoritetuista palveluista, joiden osalta elinkeinonharjoittajalla ei olisi oikeutta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen, jos ne olisi suoritettu sille kotimaassa?"

Ennakkoratkaisukysymys

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

30 Huomautukset esittäneet osapuolet eivät ole riitauttaneet sitä, että leasingsopimuksen perusteella tapahtuva ajoneuvon vuokraus on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu palvelun suoritus.

31 Cookies Worldin ja komission mukaan kyseisen palvelun verotuspaikka määräytyy saman direktiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaisesti leasingajoneuvon vuokralleantajan kotipaikan perusteella, joka on tässä asiassa Saksassa.

32 Itävallan hallitus toteaa, että ajoneuvojen vuokraukseen liittyvät palvelut katsotaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin ja vuoden 1994 UStG:n 3 a §:n 12 momentin perusteella suoritetuiksi siinä jäsenvaltiossa, jossa leasingajoneuvon vuokralleantajalla on kotipaikka. Vuoden 1994 UStG:n 12 §:n 2 momentin 2 kohdan mukaan sellaista palvelua ei kuitenkaan katsota suoritetun yritykselle. Itävallassa verotetaan puolestaan vuoden 1994 UStG:n 1 §:n 1 momentin 2 kohdan d alakohdassa määritellystä omasta käytöstä. Tällainen henkilökohtainen käyttö edellyttää liitäntää Itävallan alueeseen. Sellainen liitäntä on olemassa, koska leasingajoneuvon vuokralleottajalle aiheutuvat kustannukset vähentävät hänen varallisuuttaan ja koska palvelua käytetään Itävallassa. Vuoden 1994 UStG:n 1 §:n 1 momentin 2 kohdan d alakohdan ja 12 §:n 2 momentin 2 kohdan soveltamisella päästään siihen, että arvonlisäveron vähentämisoikeuden rajoitusta sovelletaan taloudelliselta kannalta tarkasteltuna samalla tavalla kuin sitä oli sovellettu vuoden 1994 loppuun asti, eli siihen asti, kun Itävallan tasavalta liittyi Euroopan unioniin.

33 Cookies World ja komissio katsovat, että vuoden 1994 UStG:n 1 §:n 1 momentin 2 kohdan d alakohdassa olevaa verotusperustetta ei voida perustella kuudennen arvonlisäverodirektiivin säännöksillä.

34 Sen sijaan Itävallan hallituksen käsityksen mukaan se, että jäsenvaltiot kantavat arvonlisäveroa vuoden 1994 UStG:n 1 §:n 1 momentin 2 kohdan d alakohdan mukaisin edellytyksin sellaisista maksetuista kustannuksista, jotka liittyvät ulkomailla suoritettuihin palveluihin, on kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukaista. Sellaisen verottamisen oikeudellisen perustan määräämistä varten on tarpeen tarkastella kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 7 kohtaa ja 6 artiklan 2 kohtaa sekä 17 artiklan 6 kohtaa yhdessä. Myös 17 artiklan 7 kohta on otettava huomioon.

35 Itävallan hallitus muistuttaa, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 2 kohdassa luetellut toimet rinnastetaan vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin. Kyseistä säännöstä on Itävallan hallituksen mukaan sovellettava yleisesti, eli kaikkiin omaa käyttöä koskeviin verotettaviin tapahtumiin, jos arvonlisävero voidaan vähentää — palvelun suorituspaikan perusteella — kokonaan tai osittain jossakin jäsenvaltiossa, mutta oma käyttö tapahtui toisessa jäsenvaltiossa.

36 Itävallan hallitus perustelee kantaansa myös sillä, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat poiketa kyseisen artiklan säännöksistä, jos sellaiset poikkeamiset eivät johda kilpailun vääristymiseen. Vuoden 1994 UStG:n 1 §:n 1 momentin 2 kohdan d alakohdalla pyritään poistamaan nämä vääristymät. Jos tässä säännöksessä tarkoitetun oman käytön tunnusmerkistö ei täyty, henkilöautoja koskevat palvelut ovat silloin, jos ostoihin sisältyvä arvonlisävero voitiin saada toimen perusteella palautetuksi sellaisessa jäsenvaltiossa, jossa on laajempi yrityksen käsite, Itävallassa suoritettuja palveluja edullisempia.

37 Cookies World ja komissio muistuttavat siitä, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 2 kohdassa edellytetään, että palvelua käytetään yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin. Näin ei ole tässä asiassa, koska Cookies World on käyttänyt ajoneuvoja yrityksen tarpeisiin. Komissio huomauttaa myös, että vuoden 1994 UStG:n 1 §:n 1 momentin 2 kohdan d alakohdan edellytyksenä on, että verovelvollisilla on oikeus saada ostoihin sisältyvä ulkomainen arvonlisävero palautetuksi ulkomailla. Tämä oikeus on säännönmukaisesti olemassa ainoastaan silloin, kun vastaavaa palvelua on käytetty yrityksen tarkoituksiin. Ajoneuvon käyttöä ei voida näin ollen katsoa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdassa tarkoitetuksi yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin ottamiseksi. Komission mukaan 6 artiklan 2 kohdan toinen alakohta ei missään tapauksessa anna jäsenvaltioille valtuutta ottaa käyttöön sellaisia verotettavia tapahtumia, joista ei ole säädetty kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä.

38 Itävallan hallitus lausuu kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdassa olevasta "stand still" -lausekkeesta, että se ei ollut tehnyt muuta kuin pysyttänyt edelleen voimassa vuoden 1972 UStG:n 12 §:n 2 momentin 2 kohdassa tarkoitetun säännön, jossa säädetään arvonlisäveron vähentämisoikeuden rajoituksista tiettyjen ajoneuvojen vuokraamisen yhteydessä. Koska kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdassa annetaan lupa — ilman että sen osalta olisi annettu yksityiskohtaisia sääntöjä — rajoittaa siinä luetelluissa tapauksissa arvonlisäveron vähentämisoikeutta, jäsenvaltiot saivat vapaasti päättää yksityiskohtaisista säännöistä. Itävallan hallitus myöntää, että vuoden 1994 UStG:n 1 §:n 1 momentin 2 kohdan d alakohta otettiin vuoden 1994 UStG:hen vasta 6.1.1995. Kyseinen 1.1.1995 ja 6.1.1995 välinen aikaväli selittyy kuitenkin "logistisilla" syillä.

39 Cookies World ja komissio väittävät, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohta koskee vain arvonlisäveron vähentämisoikeutta. Kyseisestä artiklan kohdasta ei löydy tukea sille, että yhtä ja samaa taloudellista tapahtumaa voitaisiin verottaa kahteen kertaan. Lisäksi vuoden 1994 UStG:n 1 §:n 1 momentin 2 kohdan d alakohta ei ollut osa kansallista positiivista oikeutta Itävallan tasavallan liittyessä Euroopan unioniin, eli 1.1.1995, vaikka kuuluminen positiiviseen oikeuteen oli ennakkoedellytys kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdassa olevan "stand still" -lausekkeen soveltamiselle.

40 Itävallan hallitus katsoo, että vuoden 1994 UStG:n 1 §:n 1 momentin 2 kohdan d alakohdalle voitaisiin löytää tukea myös kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 7 kohdasta. Vaikka tähän artiklan kohtaan voidaan vedota ainoastaan välillisesti riidanalaisen säännöksen perustana, siitä käy kuitenkin ilmi direktiivin tarkoitus, joka on välttää kilpailun vääristymistä säätämällä arvonlisäveron vähentämisoikeuden erityisjärjestelmistä. Tämän alan erityisjärjestelmät ovat näin ollen laillisia, jos niitä käytetään kilpailumahdollisuuksien yhdenvertaisuuden palauttamiseksi. Kyseinen hallitus toteaa, että koska direktiivin 17 artiklan 7 kohdan viimeisessä virkkeessä tarkoitetut erityisjärjestelmät eivät ole direktiivin vastaisia, saman täytyy päteä myös vuoden 1994 UStG:n 1 §:n 1 momentin 2 kohdan d alakohdassa olevan sääntelyn kaltaiseen sääntelyyn.

41 Cookies World ja komissio katsovat, että riidanalaista säännöstä ei voida perustaa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 7 kohtaan. Tätä säännöstä sovelletaan nimenomaisesti vain, jollei direktiivin 29 artiklan mukaisista neuvotteluista muuta johdu, mikä ei toteudu tässä asiassa. Lisäksi 17 artiklan 7 kohdalla voidaan perustella ainoastaan suhdannesyistä johtuvia rajoituksia, eikä arvonlisäveron vähentämisjärjestelmän pysyviä rajoittamistoimia.

42 Cookies World epäilee myös, että vuoden 1994 UStG:n 1 §:n 1 momentin 2 kohdan d alakohdan tarkoituksena on suojella itävaltalaista ajoneuvojen vuokraustoimintaa ja että sillä mahdollisesti rajoitetaan perusvapauksia eli etenkin EY 49 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa tarkoitettua palvelujen tarjoamisen vapautta.

Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus

43 Asiassa on selvitetty, että tarkasteltavana olevassa pääasiassa on kyse liiketoimesta, johon liittyy rajat ylittäviä elementtejä. Tiettyyn jäsenvaltioon, tässä tapauksessa Itävaltaan, sijoittautunut yritys vuokraa ajoneuvon toiseen jäsenvaltioon, tässä tapauksessa Saksaan, sijoittautuneelta yritykseltä käyttääkseen ajoneuvoa pääasiallisesti Itävallassa.

44 Ennakkoratkaisukysymykseen vastaamista varten on tutkittava aluksi, olivatko leasingsopimuksen perusteella tapahtuvan ajoneuvojen vuokrauksen osalta Saksassa alun perin toimitettu verotus ja sen jälkeen tapahtunut ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palauttaminen kuudennen ja kahdeksannen arvonlisäverodirektiivien säännösten mukaisia.

45 Tältä osin on todettava, että ajoneuvon vuokraus on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu palvelun suoritus, jonka verotuksellinen liityntä on määritettävä kyseisen direktiivin 9 artiklan perusteella.

46 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut muun muassa asiassa 168/84, Berkholz, 4.7.1985 antamassaan tuomiossa (Kok. 1985, s. 2251, Kok. Ep. VIII, s. 263, 14 kohta), kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklalla pyritään jakamaan eri jäsenvaltioiden arvonlisäverolainsäädäntöjen soveltamisalat järkevästi siten, että palvelujen osalta verotuksellinen liityntä määritetään yhdenmukaisesti. Tällä säännöksellä on nimittäin määrä määrittää lopullisesti jäsenvaltio, joka on yksinomaisesti toimivaltainen verottamaan palvelua.

47 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, että kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä säädetty verotuksellinen liityntä on määrittelyn yksinkertaistamiseksi kaikkien kuljetusvälineiden vuokrauksen osalta periaatteessa kuljetusvälineen vuokralleantajan liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteä toimipaikka eikä vuokralle annetun omaisuuden käyttöpaikka (asia 51/88, Hamann, tuomio 15.3.1989, Kok. 1989, s. 767, 17 ja 18 kohta).

48 Tässä on syytä palauttaa mieliin, että yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa olevaa "kiinteän toimipaikan" käsitettä on tulkittava siten, että jäsenvaltioon sijoittautuneella yrityksellä, joka vuokraa tai leasingvuokraa ajoneuvoja toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille asiakkaille, ei ole tällaisen vuokrauksen perusteella kiinteää toimipaikkaa tuossa toisessa jäsenvaltiossa (ks. asia C-190/95, ARO Lease, tuomio 17.7.1997, Kok. 1997, s. I-4383).

49 On kuitenkin todettava, että tämän asian tilanteessa paikka, jossa leasingajoneuvon vuokralleantajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka,

sijaitsee Saksassa ja ajoneuvojen vuokrauspalvelujen suorituspaikka on kyseisessä jäsenvaltiossa. Näin ollen leasingajoneuvon vuokralleantajan on maksettava Saksassa ajoneuvojen vuokrauksesta kannettava arvonlisävero, jonka se sisällyttää kyseisen ajoneuvon vuokraan.

50 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että Cookies World on käyttänyt vuokraamaansa leasingajoneuvoa yrityksensä tarpeisiin Saksan ulkopuolella. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 3 kohdan a alakohdan ja kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin 2 ja 5 artiklan perusteella Cookies Worldilla oli oikeus kyseisen ajoneuvon vuokraan Saksassa sisällytetyn arvonlisäveron palautukseen.

51 Tästä seuraa, että Saksan viranomaisten ajoneuvon vuokrauksen osalta toimittama verotus ja kyseisen ajoneuvon vuokraan sisällytetyn ostoihin sisältyvän arvonlisäveron sen jälkeen tapahtunut palauttaminen Cookies Worldille vastasi kuudennessa ja kahdeksannessa arvonlisäverodirektiivissä säädettyjä sääntöjä.

52 Seuraavaksi on tutkittava, onko kuudes arvonlisäverodirektiivi esteenä sellaiselle vuoden 1994 UStG:n 1 §:n 1 momentin 2 kohdan d alakohdan kaltaiselle säännökselle, jonka mukaan jäsenvaltio saattaa toisessa jäsenvaltiossa suoritetut palvelut arvonlisäveron alaisiksi olettamalla, että kysymyksessä on oma käyttö siltä osin kuin elinkeinonharjoittaja maksaa sellaisten hyödykkeiden suorittamiseen ulkomailla liittyviä kustannuksia (kuluja), joiden vastaanottajana elinkeinonharjoittaja on ja joista elinkeinonharjoittajalla ei olisi oikeutta tehdä arvonlisäveron vähennystä, jos ne olisi suoritettu yritykselle kotimaassa. Edellä oleva pätee kuitenkin ainoastaan siltä osin kuin elinkeinonharjoittajalla on oikeus saada ostoihin sisältyvä ulkomainen arvonlisävero palautetuksi ulkomailla.

53 Itävallan hallitus katsoo, että riidanalainen säännös on kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukainen. Se vetoaa kantansa tueksi erityisesti kuudennen arvon-

lisäverodirektiivin 5 artiklan 7 kohtaan ja 6 artiklan 2 kohtaan sekä 17 artiklan 6 kohtaan. Se viittaa myös, joskin epäsuoremmin, 17 artiklan 7 kohtaan.

54 Itävallan hallituksen väitettä, jonka mukaan vuoden 1994 UStG:n 1 §:n 1 momentin 2 kohdan d alakohta olisi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 7 kohdan ja 6 artiklan 2 kohdan mukainen, ei voida hyväksyä.

55 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 7 kohdan osalta riittää, että tässä todetaan tämän tuomion 45 kohdassa esitetyn tavoin, että ajoneuvon vuokraus on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu palvelun suoritus, eikä kyseisen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu tavaroiden luovutus. Tästä seuraa, että asiassa ei ole tutkittava, onko tavaroita koskeva kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 7 kohta pantu oikein täytäntöön vuoden 1994 UStG:n 1 §:n 1 momentin 2 kohdan d alakohdalla.

56 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan osalta on syytä palauttaa mieliin, että tämän säännöksen sanamuodon mukaan yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin on rinnastettava vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin, jos tavarat ovat oikeuttaneet arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen. Kuten yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, tällä säännöksellä halutaan välttää se, että tavaran käyttö yksityisiin tarkoituksiin jäisi verottamatta (ks. erityisesti asia 50/88, Kühne, tuomio 27.6.1989, Kok. 1989, s. 1925, s. 8).

57 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että Cookies World on käyttänyt leasingajoneuvoa Itävallassa liiketoimintaa varten. Lisäksi on syytä muistaa, että 1994

UStG:n 1 §:n 1 momentin 2 kohdan d alakohdassa edellytetään, että leasingajoneuvon vuokralleottajalla oli oikeus saada ostoihin sisältyvä ulkomainen arvonlisävero palautetuksi ulkomailla. Tällainen oikeus on säännönmukaisesti olemassa ainoastaan silloin, jos palvelua käytetään yrityksen tarkoituksiin siinä valtiossa, jossa arvonlisävero on maksettu. Tästä seuraa, että ajoneuvon käyttöä, joka antaa oikeuden tähän palautukseen, ei voida samassa tapauksessa katsoa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdassa tarkoitetuksi ottamiseksi yritykseen yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin.

58 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 2 kohdan toisesta alakohdasta on todettava, että siinä annetaan jäsenvaltioille valtuus poiketa kyseisen artiklan säännöksistä, jos poikkeaminen ei johda kilpailun vääristymiseen.

59 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 29 kohdassa, yhdenmukaistamisesta tehtyjä poikkeuksia on tulkittava suppeasti. Poikkeussääntelyiden käyttäminen johtaa nimittäin siihen, että verorasituksen taso on erilainen eri jäsenvaltiossa. Kuten komissio on täysin oikein todennut huomautustensa 46 kohdassa, kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 2 kohdan toista alakohtaa on periaatteessa tulkittava siten, että jäsenvaltiot saavat luopua rinnastamasta tiettyjä palveluita tai tietynlaista käyttämistä vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin. Sen sijaan tässä säännöksessä ei missään tapauksessa anneta jäsenvaltioille valtuutta määrätä sellaisista verotettavista tapahtumista, joista ei säädetty kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa.

60 Lisäksi Schwazin verotoimisto toimitti verotuksen Itävallassa Cookies Worldin Saksasta vuokraaman leasingajoneuvon vuokran, eli leasingsopimuksen nojalla tapahtuneesta ajoneuvon käyttöön luovuttamisesta maksetun vastikkeen, perus-

teella. Kuten tämän tuomion 51 kohdasta käy ilmi, kysymyksessä olevan ajoneuvon vuokrauspalvelusta oli jo kannettu laillisesti arvonlisäveroa Saksassa. Toisessa jäsenvaltiossa suoritetusta palvelusta verottaminen siitä huolimatta, että siitä oli kannettu jo laillisesti arvonlisävero palvelujen suorittamisvaltiossa, johtaa yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaiseen kaksinkertaiseen verotukseen. Se, että leasingajoneuvon vuokralleantaja joutui maksamaan arvonlisäveron Saksassa, vaikka tämä velvollisuus kuului Itävallassa Cookies Worldille, ei muuta sitä, että tässä verotetaan todellisuudessa kahteen kertaan yhtä ja samaa taloudellista tapahtumaa eli leasingsopimuksen nojalla tapahtunutta ajoneuvon käyttöön luovuttamista.

61 Itävallan hallituksen argumentti, jonka mukaan vuoden 1994 UStG:n 1 §:n 1 momentin 2 kohdan d alakohdassa säädetyn kaltainen verottaminen voidaan perustella kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 ja 7 kohdan täytäntöönpanolla, on myös hylättävä.

62 Tältä osin on syytä palauttaa mieliin, että jäsenvaltioille on annettu kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdassa ja erityisesti tämän kohdan toisessa alakohdassa lupa pitää voimassa kuudennen arvonlisäverodirektiivin voimaantullessa olemassa olleet vähennysoikeuden rajoitusta koskevat säännöksensä siihen asti kun neuvosto antaa tässä artiklassa tarkoitetut säännökset (ks. asia C-345/99, komissio v. Ranska, tuomio 14.6.2001, Kok. 2001, s. I-4493, 19 kohta).

63 Asiakirja-aineistosta käy ilmi, että vuoden 1994 UStG:n 1 §:n 1 momentin 2 kohdan d alakohdan on määrä vaikuttaa siten, että arvonlisäveron vähentämisoikeuden rajoitusta sovellettaisiin tiettyjen ajoneuvojen vuokrauksen osalta Itävallassa taloudelliselta kannalta tarkasteltuna samalla tavalla kuin sitä oli

sovellettu vuoden 1994 loppuun asti, eli Itävallan Euroopan unioniin liittymiseen asti. Näyttää kuitenkin siltä, että Itävallan hallitus on saavuttanut olemassa olleiden säännösten voimassa pitämistä koskevan tavoitteen ainoastaan epäsuorasti. Uusi arvonlisäveron verotettava tapahtuma otettiin nimittäin verotusjärjestelmään uudella säännöksellä. Tällaisesta tapauksesta ei ole säädetty kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdassa.

64 Vaikka oletettaisiin, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohtaa voitaisiin periaatteessa soveltaa pääasian olosuhteissa, on joka tapauksessa todettava, että ne menettelylliset edellytykset, joista on säädetty tässä säännöksessä arvonlisäveron vähennysoikeuden kansallisen sääntelyn voimassa pitämistä varten, eivät täyty.

65 Kuudes arvonlisäverodirektiivi tuli nimittäin Itävallan tasavallan osalta voimaan sinä päivänä, jona se liittyi Euroopan unioniin, eli 1.1.1995. Tämä päivä on täten tämän jäsenvaltion osalta merkityksellinen kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan soveltamisen kannalta.

66 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että vuoden 1994 UStG:n 1 §:n 1 momentin 2 kohdan d alakohta tuli voimaan vasta 6.1.1995. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut asiassa C-40/00, komissio vastaan Ranska, 14.6.2001 antamassaan tuomiossa (Kok. 2001, s. I-4539, 17 kohta), kansallinen sääntely ei ole kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa sallittu poikkeus, jos sillä laajennetaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin voimaantulon jälkeen olemassa olevien rajoitussäännösten soveltamisalaa ja etäännytään siten kuudennen arvonlisäverodirektiivin tavoitteesta.

67 Itävallan hallituksen välillisesti kantansa tueksi vetoamasta kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 7 kohdasta on todettava — ilman että asiassa olisi tarpeen ratkaista se, ovatko pääasiassa kysymyksessä olevat kansalliset toimenpiteet luonteeltaan väliaikaisia ja onko niiden tarkoituksena reagoida tiettyyn suhdannetilanteeseen — että asiassa on selvää, että Itävallan viranomaiset eivät ole saattaneet asiaa arvonlisäverokomitean käsiteltäväksi ennen vuoden 1994 UStG:n 1 §:n 1 momentin 2 kohdan d alakohdan säätämistä. Näin ollen Itävallan hallitus ei voi vedota kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 7 kohtaan verovelvollisten vahingoksi (ks. vastaavasti kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklan 1 ja 5 kohdasta asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991, Kok. 1991, s. I-3795, Kok. Ep. XI, s. I-311, 34 kohta).

68 Edellä olevan perusteella kansallisen tuomioistuimen kysymykseen on vastattava, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin säännökset ovat esteenä sellaiselle jäsenvaltion säännökselle, jonka mukaan tähän jäsenvaltioon sijoittautuneelle palvelujen vastaanottajalle toisessa jäsenvaltiossa suoritettujen palvelujen hankintamenojen suorittamisesta kannetaan arvonlisäveroa, kun tällä palvelujen vastaanottajalla ei olisi oikeutta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen, jos palvelut olisi suoritettu sille kotimaassa.

Oikeudenkäyntikulut

69 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Itävallan hallitukselle ja komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto)

on ratkaissut Verwaltungsgerichtshofin 29.3.2001 tekemällään päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY säännökset ovat esteenä sellaiselle jäsenvaltion säännökselle, jonka mukaan tähän jäsenvaltioon sijoittautuneelle palvelujen vastaanottajalle toisessa jäsenvaltiossa suoritettujen palvelujen hankintamenojen suorittamisesta kannetaan arvonlisäveroa, kun tällä palvelujen vastaanottajalla ei olisi oikeutta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen, jos palvelut olisi suoritettu sille kotimaassa.

Wathelet Jann Rosas

Julistettiin Luxemburgissa 11 päivänä syyskuuta 2003.

R. Grass — kirjaaja

M. Wathelet — ensimmäisen jaoston puheenjohtaja