YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

28 päivänä syyskuuta 2006 *

Asiassa C-128/05,

jossa on kyse EY 226 artiklaan perustuvasta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevasta kanteesta, joka on nostettu 18.3.2005,

Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään D. Triantafyllou, prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

vastaan

Itävallan tasavalta, asiamiehinään aluksi H. Dossi, sittemmin M. Fruhmann, prosessiosoite Luxemburgissa,

vastaajana,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit J.-P. Puissochet, A. Borg Barthet (esittelevä tuomari), U. Lõhmus ja A. Ó Caoimh,

julkisasiamies: E. Sharpston,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 27.4.2006 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Euroopan yhteisöjen komissio on kanteessaan vaatinut yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Itävallan tasavalta ei ole noudattanut 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 direktiivi) 2 ja 6 artiklan, 9 artiklan 2 kohdan b alakohdan, 17 ja 18 artiklan sekä 22 artiklan 3–5 kohdan mukaisia velvoitteitaan, koska se on sallinut sellaisten Itävallan ulkopuolelle sijoittautuneiden, henkilökuljetuksia Itävallassa suorittavien verovel-

vollisten, joiden vuotuinen liikevaihto Itävallassa on alle 22 000 euroa, jättää tekemättä veroilmoituksia ja maksamatta arvonlisäveron nettomäärää – koska se on katsonut näissä tapauksissa, että kannettavan arvonlisäveron määrä on sama kuin vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrä –, ja koska se on edellyttänyt yksinkertaistettujen säännösten soveltamisen osalta, ettei laskuissa ja laskuina toimivissa asiakirjoissa mainita Itävallan arvonlisäveroa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Kuudes direktiivi

2 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava jäsenvaltion alueella vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta.

3 Saman direktiivin 6 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan "'palvelujen suorituksella' tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta".

4 Direktiivin 9 artiklan 2 kohdan b alakohdan mukaan "kuljetuspalvelun suorituspaikka on paikka, jossa kuljetus, huomioon ottaen kuljettu matka, tapahtuu".

5 Kuudennen direktiivin 17 ja 18 artiklassa säädetään vähennysoikeuden, joka on arvonlisäverojärjestelmän kulmakivi, syntymisestä, laajuudesta ja käyttämisestä.

6 Sen 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään erityisesti, että verovelvollisella on oltava hallussaan edellä 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettua vähennystä varten 22 artiklan 3 kohdan mukainen lasku. Saman artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan "verovelvollisen on tehtävä vähennys vähentämällä ilmoituskaudelta maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärästä veromäärä, jonka osalta vähennysoikeus on syntynyt ja joka voidaan vähentää saman ajanjakson aikana 1 kohdan säännösten mukaisesti".

7 Kuudennen direktiivin 22 artiklan 3, 4 ja 5 kohdassa säädetään laskujen toimittamista ja säännöllisin aikavälein tehtävien ilmoitusten tekemistä koskevista vaatimuksista sekä verovelvollisten velvollisuudesta suorittaa maksettavan arvonlisäveron nettomäärä kunkin veroilmoituksen tekemisen yhteydessä.

8 Direktiivin 24 artiklan, jonka otsikko on "Pieniä yrityksiä koskeva erityisjärjestelmä", 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot, jotka voisivat kohdata vaikeuksia tavallisen verojärjestelmän soveltamisessa pieniin yrityksiin näiden yritysten toiminnan tai rakenteen vuoksi, voivat vahvistamillaan edellytyksillä ja rajoituksilla, noudattaen 29 artiklassa tarkoitettua neuvottelumenettelyä, noudattaa yksinkertaistettuja verotusta ja veronkantoa koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä, erityisesti vakiokantajärjestelmiä, jos tämä ei johda verotuksen kevenemiseen."

9 Lisäksi 24 artiklan 2–7 kohdan mukaan on mahdollista, että jäsenvaltiot pysyttävät voimassa tai ottavat käyttöön verovapautuksia tai asteittaisia verohelpotuksia sellaisten verovelvollisten hyväksi, joiden vuosittainen liikevaihto on pienempi kuin 5 000 euroa.

Kansallinen lainsäädäntö

10 Liittovaltion valtiovarainministeriön asetuksessa keskiverokantojen käyttöönotosta kansainvälisiä henkilökuljetuksia suorittavien ulkomaisten yritysten vähennyskelpoisen veron laskemiseksi (BGBl. II, 166/2002; jäljempänä valtiovarainministeriön asetus) säädetään seuraavaa:

"Vuoden 1994 Umsatzsteuergesetzin ?liikevaihtoverolaki?, BGBl. I, 663/1994, sellaisena kuin se on liittovaltion lailla, BGBl. I, 56/2002, muutettuna, 14 §:n 1 momentin 2 kohdan nojalla säädetään seuraavaa:

1 §. Kuljetustoiminnan harjoittajat, joilla ei ole kotipaikkaa, sääntömääräistä kotipaikkaa, toimipaikkaa tai liikepaikkaa Itävallassa ja joiden liikevaihto (Itävallassa) on tietyllä verotuskaudella pienempi kuin 22 000 euroa, voivat laskea vähennyskelpoisen arvonlisäveronsa, joka koskee kyseisten kuljetustoiminnan harjoittajien liikevaihtoa Itävallan ulkopuolella rekisteröidyillä moottoriajoneuvoilla tai perävaunuilla toteutetuista satunnaisista kansainvälisistä henkilökuljetuksista, soveltamalla vuoden 1994 liikevaihtoverolain 12 §:n mukaisesti keskiverokantaa, joka on 10 prosenttia tätä toimintaa koskevasta liikevaihdosta (vuoden 1994 liikevaihtoverolain 1 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohta), jos ne eivät laadi vuoden 1994 liikevaihtoverolain 11 §:ssä tarkoitetulla tavalla laskuja mainituista palveluista, jotka tulevat kansainvälisistä henkilökuljetuksista.

2 §. Keskiverokantaa sovelletaan kaikkien 1 §:ssä mainittujen kansainvälisten henkilökuljetuspalvelujen tarjoamisen osalta vähennyskelpoisten verojen sijasta.

3 §. Jos vähennyskelpoinen vero lasketaan 1 §:ää noudattaen, toiminnan harjoittaja vapautuu vuoden 1994 liikevaihtoverolain 18 §:n 2 momentin 5 ja 6 kohdassa tarkoitetusta kirjanpitovelvollisuudesta.

4 §. Tätä asetusta sovelletaan liiketoimiin ja tapahtumiin, jotka ovat toteutuneet 31.3.2002 jälkeen."

Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

11 Komissio lähetti 13.3.2000 päivätyllä kirjeellä Itävallan tasavallalle virallisen huomautuksen ja 17.10.2003 täydentävän virallisen huomautuksen ja vaati tätä esittämään huomautuksensa kahden kuukauden kuluessa jälkimmäisestä kirjeestä.

12 Tutustuttuaan Itävallan tasavallan tähän kirjeeseen antamaan vastaukseen komissio antoi 9.7.2004 perustellun lausunnon, jossa se kehotti kyseistä jäsenvaltiota toteuttamaan lausunnon noudattamisen edellyttämät toimenpiteet kahden kuukauden määräajassa lausunnon tiedoksiannosta. Itävallan viranomaiset vastasivat perusteltuun lausuntoon 6.9.2004 päivätyllä kirjeellä.

13 Komissio katsoi, ettei vastaus ollut tyydyttävä, ja nosti nyt käsiteltävänä olevan kanteen.

Kanne

Riita-asian kohde

14 Komissio moittii Itävallan tasavaltaa siitä, että valtiovarainministeriön asetuksella rikotaan kuudennen direktiivin 2 ja 6 artiklaa, 9 artiklan 2 kohdan b alakohtaa, 17 ja 18 artiklaa sekä 22 artiklan 3–5 kohtaa. Tämä jäsenvaltio perustaa puolustuksensa täysin direktiivin 24 artiklan 1 kohtaan.

15 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 24–26 kohdassa todennut, säännökset, joihin komissio on viitannut, eivät kaikki ole merkityksellisiä sen vireille saattamassa asiassa. Kuudennen direktiivin 2 ja 6 artiklassa, 9 artiklan 2 kohdan b alakohdassa ja 17 artiklassa säädetään periaatteista, joita noudattaen direktiivin 18–22 artiklassa tarkoitettuja menettelyvaatimuksia on sovellettava. Komission kirjelmissä ei kuitenkaan ole lausuttu siitä, millä tavoin valtiovarainministeriön asetuksella loukataan periaatteita, joiden mukaan palvelujen suoritukset ovat arvonlisäverollisia (direktiivin 2 artikla); henkilökuljetukset ovat palvelusuorituksia (6 artikla); kansainvälisten henkilökuljetuspalvelujen suorituspaikka vahvistetaan sen mukaan, kuinka pitkä matka kussakin jäsenvaltiossa on kuljettu (9 artiklan 2 kohdan b alakohta), ja verovelvollisella on oikeus vähentää ostoihin sisältynyt vero myynteihin sisältyvästä verosta tai tilanteen mukaan saada palautus ostoihin sisältyneestä verosta (17 artikla). Itse asiassa tällä asetuksella toteutettu järjestelmä edellyttää kaikkien näiden periaatteiden soveltamista. Saattaa kuitenkin olla niin, että se osoittautuu arvonlisäveron perimistä, siihen liittyvää kirjanpitoa sekä ilmoitusten tekemistä koskevien direktiivin 18–22 artiklan säännösten vastaiseksi.

16 Näin ollen, jos asiassa on hylättävä Itävallan tasavallan puolustautumisperusteet, jotka rakentuvat yksinomaan kuudennen direktiivin 24 artiklan 1 kohdan sovellettavuudelle kyseiseen järjestelmään, kyseessä voisi olla ainoastaan kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 2 kohdan sekä 22 artiklan 3–5 kohdan rikkominen.

17 Komissio kehittelee perustelunsa kolmen pääasiallisen väitteen ympärille, joilla se pyrkii osoittamaan, että valtiovarainministeriön asetuksella perustettu poikkeusjärjestelmä ei voi kuulua kuudennen direktiivin 24 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan. Ensin se väittää, että järjestelmää sovelletaan yrityksiin, joiden Itävallassa toteutunut vuotuinen liikevaihto on alle 22 000 euroa, mikä ei komission mukaan vastaa tässä säännöksessä tarkoitettua "pienen yrityksen" käsitettä. Tämän jälkeen komissio katsoo, että Itävallan tasavalta ei ole kyennyt osoittamaan, ettei tällainen järjestelmä johtaisi veron kevenemiseen. Lopuksi se esittää, että tällä säännöksellä jäsenvaltioiden sallittaisiin toteuttaa yksinkertaistettuja menettelyjä, mutta siinä ei mahdollistettaisi täydellisen vapautuksen myöntämistä kyseessä oleville yrityksille.

18 Itävallan tasavalta torjuu nämä väitteet ja esittää, että erityisjärjestelmä, joka koskee kansainvälisiä henkilökuljetuksia suorittavia, Itävallan ulkopuolelle sijoittautuneita yrittäjiä, joiden liikevaihto Itävallassa on alle 22 000 euroa, kuuluu kuudennen direktiivin 24 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan.

19 Jotta voitaisiin selvittää, onko kanne perusteltu, on siis tutkittava, voidaanko valtiovarainministeriön asetuksella perustetulla järjestelmällä katsoa kuudennen direktiivin 24 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla otetun käyttöön "yksinkertaistetut verotusta ja veronkantoa koskevat yksityiskohtaiset säännöt", johtaako

se verotuksen kevenemiseen ja sovelletaanko sitä ainoastaan "pieniin yrityksiin". Tältä osin riittää, että järjestelmä ei täytä yhtä näistä kriteereistä, jotta se jää säännöksen soveltamisalan ulkopuolelle.

Verotusta ja veronkantoa koskevat yksinkertaistetut menettelyt

Asianosaisten ja muiden osapuolten lausumat

20 Komissio väittää, että valtiovarainministeriön asetuksella perustettu järjestelmä vapauttaa kyseessä olevat yritykset velvollisuudesta kirjoittaa laskut ja pitää kirjaa arvonlisäverosta sekä näin ollen ilmoittamasta tai maksamasta arvonlisäveroa. Koska henkilökuljetuksiin sovellettava verokanta on 10 prosenttia ja samansuuruinen ostoihin sisältyvän veron vähentäminen on mahdollinen, seuraa tästä komission mukaan, että verovelka nollautuu. Näin järjestelmä ei ole yksinkertaistettu arvonlisäveron verotus- ja veronkantomenettely, vaan sitä on pidettävänä verovapautuksena, joka ylittää sen, mikä kuudennen direktiivin 24 artiklan 1 kohdassa sallitaan.

21 Tähän väitteeseen, jonka mukaan kyseessä olevalla helpotettu järjestelmä on pelkästään muotoseikka, jonka avulla on toteutettu kohtuuttoman suurta yksinkertaistusta vastaava verovapautus, Itävallan tasavalta vastaa, että kuudennen direktiivin 24 artiklan 1 kohdassa ei säädetä minkäänlaisia rajoituksia tältä osin. Lisäksi se vetoaa siihen, että tässä säännöksessä jäsenvaltioille annetaan laaja valta harkintansa mukaan ottaa käyttöön vakiokantajärjestelmiä tai muita yksinkertaistettuja verotusta ja veron kantoa koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä pienten yritysten osalta, ja viittaa tältä osin yhdistetyissä asioissa 138/86 ja 139/86, Direct Cosmetics ja Laughtons Photographs, 12.7.1988 annettuun tuomioon (Kok. 1988, s. 3937, Kok. Ep. IX, s. 545, 41 kohta).

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

22 Aluksi todettakoon, että kuudennen direktiivin 24 artiklan 1 kohdassa jäsenvaltioille tunnustetaan valta soveltaa erityisjärjestelyjä pieniin yrityksiin, mitä on pidettävä poikkeuksena direktiivillä käyttöön otetusta yleisestä järjestelmästä (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-308/96 ja C-94/97, Madgett ja Baldwin, tuomio 22.10.1998, Kok. 1998, s. I-6229, 34 kohta). Näin 24 artiklassa säädettyä kuten muitakin mainitussa direktiivissä, erityisesti 25 ja 26 artiklassa säädettyjä erityisjärjestelyjä on sovellettava vain siltä osin kuin se on tarpeen järjestelyn tavoitteen saavuttamisen kannalta (ks. vastaavasti C-280/04, Jyske Finans, tuomio 8.12.2005, Kok. 2005, s. I-10683, 35 kohta). Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan poikkeusta pääsäännöstä on tulkittava suppeasti (asia C-83/99, komissio v. Espanja, tuomio 18.1.2001, Kok. 2001, s. I-445, 19 kohta ja asia C-321/02, Harbs, tuomio 15.7.2004, Kok. 2004, s. I-7101, 27 kohta).

23 Lisäksi, toisin kuin Itävallan tasavalta on väittänyt, edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Direct Cosmetics ja Laughtons Photographs, annetusta tuomiosta ei voida johtaa, että jäsenvaltioilla olisi laaja harkintavalta valintansa mukaan ottaa käyttöön yksinkertaistettuja verotusmenettelyjä arvonlisäverotuksessa. Tämän tuomion 41 kohdasta nähdään, että yhteisöjen tuomioistuin on tutkinut ainoastaan sen harkintavallan laajuutta, joka jäsenvaltioilla on käytettävissään siltä osin, päättävätkö ne ottaa käyttöön tällaisen yksinkertaistetun menettelyn kuudennen direktiivin 24 artiklan 1 kohdan nojalla vai eivät.

24 Valtiovarainministeriön asetuksella perustetussa järjestelmässä kansainvälisiä henkilökuljetuksia suorittavat yrittäjät, jotka täyttävät tietyt edellytykset, on vapautettu arvonlisäveroon liittyvästä kirjanpitovelvollisuudesta. Kun näillä yrittäjillä ei ole velvollisuutta laatia laskuja, joista käy ilmi arvonlisäveron määrä, ne voivat soveltaa vähennyskelpoisen veron määrää vastaavaa keskiverokantaa Itävallassa toteutunee-

seen liikevaihtoon, mutta tässä tapauksessa ne eivät enää voi vaatia muiden vähennyskelpoisten erien vähentämistä palautusmenettelyssä. Tällainen vapautus toteutuu siten, ettei arvonlisäveroa ilmoiteta eikä suoriteta, mitä Itävallan hallitus ei sitä paitsi kiistä.

25 Kuudennen direktiivin 24 artiklan 1 kohdassa säädetään, että jäsenvaltioilla on mahdollisuus "noudattaa yksinkertaistettuja verotusta ja veronkantoa koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä, erityisesti vakiokantajärjestelmiä". Niillä ei tämän säännöksen sanamuodon perusteella ole oikeutta kokonaan vapauttaa pieniä yrityksiä velvollisuudesta suorittaa arvonlisävero, vaan pelkästään yksinkertaistaa verotusmenettelyjä; siinä ei missään vaiheessa esitetä mahdollisuutta tällaisten yritysten arvonlisäverovelvollisuuden täydelliseen poistamiseen. Valtiovarainministeriön asetuksella säädetyn kaltaisella vapautuksella arvonlisävero jää kantamatta, minkä vuoksi ei enää ole kyse niistä "veronkantoa koskevista yksityiskohtaisista säännöistä"– edes erittäin yksinkertaistettuina –, joihin kyseisessä kuudennen direktiivin säännöksessä kuitenkin nimenomaisesti viitataan. Lisäksi vakiokantajärjestelmät, jotka säännöksessä mainitaan esimerkkinä yksinkertaistetuista yksityiskohtaisista säännöistä, kuvaavat sitä, että tässä säännöksessä tarkoitetussa järjestelmässä yrityksillä on todellinen velvollisuus suorittaa arvonlisävero. Tämän vuoksi yksinkertaistettujen yksityiskohtaisten sääntöjen käsitteeseen ei voida sisällyttää täydellistä verottomuutta ja veron kantamatta jättämistä.

26 Kuudennen direktiivin 24 artiklan 2–5 kohta vahvistavat tämän tulkinnan. Näissä säännöksissä säädetään nimenomaisesti, että jäsenvaltiot voivat ottaa käyttöön verovapautuksia, kun taas tätä ilmaisua ei mainita tämän artiklan 1 kohdassa. Maininnan pois jättäminen merkitsee sitä, ettei verovapautuksia katsota yksinkertaisiksi verotusmenettelyiksi, joita jäsenvaltiot voivat toteuttaa saman artiklan 1 kohdan nojalla.

27 Edellä esitetystä seuraa, että valtiovarainministeriön asetuksella perustettu järjestelmä ylittää sen toimivallan rajat, joka jäsenvaltioilla on kuudennen direktiivin 24 artiklan 1 kohdan nojalla, koska asetuksella ei oteta käyttöön "yksinkertaistettuja verotusta ja veronkantoa koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä" vaan vapautetaan kyseessä olevat yritykset velvollisuudesta ilmoittaa ja suorittaa arvonlisävero. Näin ollen asiassa ei ole tarpeen tutkia, ovatko ne muut kanneperusteet perusteltuja, joihin komissio on vedonnut osoittaakseen, että toisin kuin Itävallan tasavalta on väittänyt, tätä järjestelmää ei voida pitää perusteltuna kyseisen säännöksen kannalta.

28 Mainittu järjestelmä on siis todettava kuudennen direktiivin säännösten vastaiseksi.

29 Näin ollen on todettava, että Itävallan tasavalta ei ole noudattanut kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 2 kohdan eikä 22 artiklan 3–5 kohdan mukaisia velvoitteitaan, koska se on sallinut sellaisten Itävallan ulkopuolelle sijoittautuneiden, henkilökuljetuksia Itävallassa suorittavien verovelvollisten, joiden vuotuinen liikevaihto Itävallassa on alle 22 000 euroa, jättää tekemättä veroilmoituksia ja maksamatta arvonlisäveron nettomäärää – koska se on katsonut näissä tapauksissa, että kannettavan arvonlisäveron määrä on sama kuin vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrä –, ja koska se on edellyttänyt yksinkertaistettujen säännösten soveltamisen osalta, ettei laskuissa ja laskuina toimivissa asiakirjoissa mainita Itävallan arvonlisäveroa.

Oikeudenkäyntikulut

30 Yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on tätä vaatinut. Koska komissio on vaatinut Itävallan tasavallan velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut ja koska tämä on hävinnyt asian, Itävallan tasavalta on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

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

1) Itävallan tasavalta ei ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 2 kohdan eikä 22 artiklan 3–5 kohdan mukaisia velvoitteitaan, koska se on sallinut sellaisten Itävallan ulkopuolelle sijoittautuneiden, henkilökuljetuksia Itävaltaan suorittavien verovelvollisten, joiden vuotuinen liikevaihto Itävallassa on alle 22 000 euroa, jättää tekemättä veroilmoituksia ja maksamatta arvonlisäveron nettomäärää – koska se on katsonut näissä tapauksissa, että kannettavan arvonlisäveron määrä on sama kuin vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrä –, ja koska se on edellyttänyt yksinkertaistettujen säännösten soveltamisen osalta, ettei laskuissa ja laskuina toimivissa asiakirjoissa mainita Itävallan arvonlisäveroa.

2) Kanne hylätään muilta osin.

3) Itävallan tasavalta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Allekirjoitukset