JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
L. A. GEELHOED
10 päivänä lokakuuta 2002 [1]

I Johdanto

1. Tarkasteltavana olevassa asiassa Itävallan Verwaltungsgericht on esittänyt kysymyksen jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY [2] tulkinnasta (jäljempänä kuudes direktiivi).

2. Tarkemmin sanoen kysymyksellä pyritään selvittämään, voidaanko pitää sallittuna sellaista itävaltalaista verotussäännöstä, jossa ajoneuvon vuokraaminen toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta vuokranantajalta katsotaan verolliseksi liiketoimeksi. Säännöksessä todetaan lisäksi, ettei kyseinen vuokraus anna oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen. Tätä oikeutta ei myöskään ole, jos ajoneuvo on vuokrattu Itävaltaan sijoittautuneelta yritykseltä. Kysymys koskee siis sitä, onko tämä vähentämisoikeuden rajaus kuudennen direktiivin mukainen. Kiinnostuksen kohteina ovat tältä osin erityisesti kuudennen direktiivin 9 artikla, joka koskee verollisten liiketoimien paikkaa, ja sen 17 artikla, jossa säädetään vähentämisoikeudesta ja sen poikkeuksista.

3. Tarkasteltavana olevalla asialla on huomattavasti yhtymäkohtia asian Metropol Treuhand ja Stadler kanssa, jota koskevan ratkaisuehdotuksen esitin 4.10.2001 ja jossa yhteisöjen tuomioistuin antoi tuomionsa 8.1.2002. [3] Molemmissa asioissa on kyse itävaltalaisesta verosäännöksestä, jossa poikettiin yhteisöoikeuden takaamasta alv:n vähentämisoikeudesta ja joka oli tullut sovellettavaksi vasta (vähän) Itävallan Euroopan unioniin liittymisen jälkeen. Näiden kahden asian välillä on kuitenkin tärkeä ero, joka liittyy valtioiden rajojen ylittämiseen. Tarkasteltavana olevassa asiassa on kyse kahdesta yrityksestä, jotka ovat sijoittautuneet eri jäsenvaltioihin, minkä johdosta herää kysymys kahdenkertaisen arvonlisäverotuksen mahdollisuudesta.

1 — Alkuperäinen kieli: hollanti.
2 — EYVL L 145, s. 1.
3 — Asia C-409/99 (Kok. 2002, s. I-81).

II Sovellettavat oikeussäännöt

A *Yhteisön oikeus*

4. Kuudennen direktiivin 5 ja 6 artiklassa määritellään, mitä tavaroilla ja palveluilla tarkoitetaan. Sen 6 artiklan 2 kohdassa säädetään erityisesti seuraavaa:

"Vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin on rinnastettava:

a) yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavarat oikeuttavat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen;

b) verovelvollisen vastikkeettomasti omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön tai yleensä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin suorittama palvelu.

Jäsenvaltiot voivat poiketa tämän kohdan säännöksistä, jos poikkeaminen ei johda kilpailun vääristymiseen."

5. Kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa ilmaistaan pääsääntö, jonka mukaan palvelun suorituspaikka määräytyy. Pääsääntö on muotoiltu seuraavasti: "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." Toisessa kohdassa säädetään pääsäännöstä tehtävistä poikkeuksista varsinkin siltä varalta, että erityistapauksissa liiketointa voitaisiin verottaa palvelun vastaanottajan kotipaikassa (e alakohta). Tällainen erityistapaus on irtaimen aineellisen omaisuuden vuokraus, joka ei kuitenkaan kata kulkuneuvojen vuokrausta. [4]

6. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdassa säädetään tarkasteltavan asian kannalta merkityksellisiltä osin seuraavaa:

"Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin,

4 — Lisätty jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta, direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta — arvonlisäveron soveltaminen irtaimen aineellisen omaisuuden vuokraukseen — 31 päivänä heinäkuuta 1984 annetulla kymmenennellä neuvoston direktiivillä 84/386/ETY (EYVL L 208, s. 58).

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;

b) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu maahantuoduista tavaroista;

c) arvonlisävero, joka on maksettava 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan ja 6 artiklan 3 kohdan mukaisesti."

7. Tältä osin etenkin 17 artiklan 6 kohta on asian kannalta mielenkiintoinen. Siinä säädetään seuraavaa: "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."

8. Jäsenvaltioilla on 17 artiklan 7 kohdan nojalla erityinen oikeus rajoittaa arvonlisäveron vähentämisoikeutta: "Jäsenvaltiot voivat, jollei 29 artiklan mukaisista neuvotteluista muuta johdu, suhdannesyistä rajoittaa kaikkien tai tiettyjen investointi- tai muiden tavaroiden vähennysoikeutta kokonaan tai osittain — — ."

9. Kahdeksannessa arvonlisäverodirektiivissä [5] täsmennetään arvonlisäveron palautussäännöksiä niiden yritysten osalta, jotka ovat sijoittautuneet johonkin toiseen jäsenvaltioon. Sen 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 — — ." Kahdeksannen direktiivin 5 artiklasta käy ilmi seuraavaa: "Tätä direktiiviä sovellettaessa oikeus veronpalautukseen määräytyy direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan mukaisesti, sellaisena kuin sitä sovelletaan palautuksen suorittavassa jäsenvaltiossa."

5 — Kahdeksas neuvoston direktiivi 79/1072/ETY, annettu 6 päivänä joulukuuta 1979, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt (EYVL L 331, s. 11).

B *Kansallinen lainsäädäntö*

10. Umsatzsteuergesetz 1972 (jäljempänä UStG 1972) oli voimassa Itävallassa aina siihen asti, kun kyseinen valtio liittyi Euroopan unioniin 1.1.1995.

11. Kyseisen lain 3 §:n 11 momentti[6] 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 — — ."

Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen mukaan tämän säännöksen perusteella henkilöauton leasing katsottiin suoritetuksi Itävallassa silloin, kun ajoneuvoa käytettiin pääasiallisesti Itävallassa.

12. Kyseisen lain 12 §:n 2 momentin 2 kohdassa[7] säädettiin tarkasteltavana olevassa asiassa merkityksellisiltä osin seuraavaa:

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

13. Itävallan liityttyä Euroopan unioniin 1.1.1995 UStG 1972 korvattiin Umsatzsteuergesetz 1994:llä (jäljempänä UStG 1994).

14. UStG 1994:n 3 a §:n 12 momentti kuuluu seuraavasti:

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

Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuo mioistuimen mukaan tämän säännös mer

6 — Sellaisena kuin se on julkaistuna BGBl:ssa 636/1975.

7 — Sellaisena kuin se on julkaistuna BGBl:ssa 410/1988.

kitsee sitä, että henkilöauton leasing katsotaan suoritetuksi siinä jäsenvaltiossa, josta käsin vuokranantaja harjoittaa toimintaansa, myös silloin, kun ajoneuvoa käytetään pääasiallisesti Itävallassa.

15. UStG 1994:n 12 §:n 2 momentin 2 kohta on niiltä osin, kuin tarkasteltavana olevassa asiassa on merkityksellistä, identtinen edellä siteeratun UStG 1972:n kanssa.

16. UStG 1994:n 1 §:n 1 momentin sanamuoto [8] on ollut 6.1.1995 lukien seuraava: "Arvonlisäveroa kannetaan seuraavista liiketoimista: — — Oma käyttö kotimaassa. Oman käytön katsotaan olevan kysymyksessä — — siltä osin kuin elinkeinonharjoittaja maksaa sellaisten hyödykkeiden suorittamiseen ulkomailla liittyviä kustannuksia (ymmärrettyinä kuluiksi), joiden vastaanottajana elinkeinonharjoittaja on ja joista elinkeinonharjoittajalla ei olisi ollut oikeutta tehdä 12 §:n 2 momentin 2 kohdan mukaista arvonlisäveron vähennystä, jos ne olisi suoritettu elinkeinonharjoittajalle kotimaassa; edellä oleva pätee ainoastaan siltä osin kuin yrityksellä on ulkomailla oikeus saada hyvitys ostoihin sisältyvästä ulkomaisesta verosta — — ."

8 — BGBl. 21/1995. Kyse on tarkemmin sanoen 1 §:n 1 momentin alkuosasta, 2 alakohdan alkuosasta ja d alakohdasta.

III Tosiseikat ja menettely

17. Pääasiassa valittajana oleva Cookies World VertriebsgmbH iL. (jäljempänä Cookies World) on rajavastuuyhtiö, jonka kotipaikka on Itävallassa ja joka harjoittaa kauppaa. Se on vuokrannut leasingsopimuksen perusteella saksalaiselta yritykseltä henkilöauton, jota se on käyttänyt Itävallassa yrityksensä liiketoimintaa varten.

18. Finanzamt määräsi 15.6.1996 tekemällään päätöksellä valittajan vuoden 1997 liikevaihtoveron. Se lisäsi verollisiin liiketoimiin auton vuokran. Kyseinen lisääminen tehtiin UStG 1994:n 1 §:n 1 momentin perusteella.

19. Cookies World valitti päätöksestä ja vaati viranomaisia määräämään liikevaihtoveron ottamatta huomioon viimeksi mainittua säännöstä. Ajoneuvojen käyttöön luovuttaminen on Cookies Worldin näkemyksen mukaan palvelu, jonka suorituspaikaksi on liikevaihtoverotuksen kannalta katsottava paikka, jossa elinkeinonharjoittaja harjoittaa yritystoimintaansa. Palveluiden suorituspaikka on ajoneuvon vuokraustoiminnan kohdalla periaatteessa vuokranantajan kotivaltiossa, tässä tapauksessa siis Saksassa. Tapahtuma on siten verollinen liiketoimi Saksassa. Yhteisön oikeudessa ei ole säädetty muista verotettavista tapahtumista. UStG 1994:n 1 §:n 1 momentilla otettiin kuitenkin käyttöön toinen verotettava liikevaihtoverotapahtuma, joka koskee yhtä ja samaa liiketointa (direktii-

vin mukaisen vuokranantajan kotivaltiossa tapahtuvan verottamisen lisäksi). Samaa liiketoimea verotetaan siten kahteen kertaan. Cookies World katsoo, että menettelyä ei voida perustella kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdalla. Sen mukaan kyseinen säännös koskee ainoastaan vähennysoikeuden rajoittamista. Lisäksi jäsenvaltio saa sen nojalla ainoastaan soveltaa edelleen lainsäädäntöään, joka on jo voimassa. UStG 1994:n 1 §:n 1 momentissa tarkoitettu verotettava tapahtuma on sisältynyt Itävallan lainsäädäntöön vasta 6.1.1995 lähtien.

20. Finanzlandesdirektion für Tirol hylkäsi 20.7.2000 antamallaan päätöksellä Cookies Worldin tekemän valituksen. Se katsoi, että jäsenvaltioilla oli oikeus soveltaa edelleen kansallisia säännöksiä, joilla vähennysoikeutta oli rajoitettu, siihen asti, kunnes direktiiviä muutettaisiin. Tämä mahdollisuus koskee siten myös oman käytön verottamista, josta säädetään Itävallan lainsäädännössä. Finanzlandesdirektionin mukaan verottamisen tarkoituksena on ennen kaikkea poistaa ulkomailla tehdyn vähennyksen vaikutus kilpailuneutraliteettisyistä.

21. Cookies World valitti riidanalaisesta päätöksestä Verwaltungsgerichtshofiin. Se katsoo, että liikevaihtovero on määrätty vuonna 1997 soveltamalla kansallista säännöstä, joka on ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa.

22. Verwaltungsgerichtshof (Itävalta) on 29.3.2001 tekemällään päätöksellä, joka saapui yhteisöjen tuomioistuimeen 11.4.2001, pyytänyt ennakkoratkaisua seuraavaan kysymykseen:

"Onko jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, 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?"

23. Tarkasteltavana olevassa asiassa ovat kirjalliset huomautuksensa esittäneet Cookies World, Itävallan hallitus ja komissio. Suullista käsittelyä ei ole pidetty.

IV Ennakkoratkaisukysymyksen perusta

24. Päättelen esitetystä ennakkoratkaisukysymyksestä ja pääasian tosiseikoista,

jotka selviävät ennakkoratkaisupyyntöä koskevasta päätöksestä, että kansallisen tuomioistuimen kysymys sisältää kiteytettynä kaksi alakysymystä. Ensinnäkin, antaako kuudes direktiivi perusteen kantaa arvonlisäveroa liiketoimesta, joka on suoritettu toisessa jäsenvaltiossa ja josta kannetaan lähtökohtaisesti arvonlisäveroa myös tässä toisessa jäsenvaltiossa? Toiseksi, miten laaja on jäsenvaltioille annettu mahdollisuus poiketa arvonlisäveron vähennysperiaatteesta, joka mainitaan kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa?

25. Jos katsotaan, ettei arvolisäveroa voida kantaa toistamiseen liiketoimesta, josta on jo kannettu arvonlisävero toisessa jäsenvaltiossa, yhteisöjen tuomioistuimen ei tarvitse vastata toiseen alakysymykseen.

26. Sitä vastoin toiseen alakysymykseen on vastattava, mikäli tällaisen mahdollisuuden olemassaolo todettaisiin — tai ainakin jos sitä ei voitaisi sulkea pois. Vastaus, jota yhteisöjen tuomioistuimelta pyydetään, on suurelta osin sidoksissa viimeaikaiseen oikeuskäytäntöön, joka koskee 17 artiklan 6 ja 7 kohtaa. Olenkin jo tämän ratkaisuehdotuksen 3 kohdassa viitannut asiassa Metropol Treuhand ja Stadler annettuun tuomioon. Kyse on lisäksi kahdesta 14.6.2001 asiassa komissio vastaan Ranska annetusta tuomiosta. [9]

9 — Asia C-345/99 (Kok. 2001, s. I-4493) ja asia C-40/00 (Kok. 2001, s. I-4539).

V Ensimmäinen alakysymys: arvonlisäveron kantaminen toisessa jäsenvaltiossa tapahtuvasta liiketoimesta

27. On todettu, että tarkasteltavana olevassa asiassa on kyse liiketoimesta, jolla on rajat ylittävä luonne. Yritys, jonka kotipaikkana on tietty jäsenvaltio, tässä tapauksessa Itävalta, vuokraa ajoneuvon yritykseltä, jonka kotipaikkana on toinen jäsenvaltio, tässä tapauksessa Saksa, käyttääkseen tätä ajoneuvoa pääsääntöisesti Itävallassa.

28. Kuudennen direktiivin perusperiaate niiden liiketoimien osalta, joilla on rajat ylittäviä piirteitä Euroopan yhteisön alueella, on estää sekä kaksinkertainen verotus että verotuksen puuttuminen.

29. Tämä periaate kuuluu niiden valintojen joukkoon, joita yhteisön lainsäätäjä on tehnyt laatiessaan kuudetta direktiiviä ja jotka yhteisön tuomioistuin on useampaan otteeseen palauttanut mieliin. Kyse on

— veroneutraliteetista, joka takaa täydellisen neutraalisuuden yrityksen verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tulokses-

ta, edellyttäen, että kyseinen toiminta on sinänsä arvonlisäveron alaista [10]

— verokohtelun yhdenvertaisuudesta, jotta vältettäisiin kilpailun vääristyminen. Tältä osin harmonisoinnista tehtyjä poikkeuksia on tulkittava suppeasti: niitä sovelletaan vain kuudennessa direktiivissä nimenomaisesti mainituissa tapauksissa. Tosiasiassa jokainen poikkeus aiheuttaa eroja verorasituksen tasossa eri jäsenvaltioiden välillä. [11]

30. Tämä perusperiaate konkretisoituu 8 ja 9 artiklassa, joissa säädetään yksityiskohtaisesti siitä, kuinka verotettavan liiketoimen paikka määräytyy. Palvelujen osalta pääsääntö vahvistetaan kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa: kyseessä on se paikka, jossa palvelun suorittajalla on kotipaikka. Tästä pääsäännöstä on tehty poikkeus, joka koskee aineellisten irtainten omaisuuden vuokrausta, mutta se ei koske ajoneuvojen vuokrausta. Valvonnan tekniseen luonteeseen liittyvät syyt selittävät tämän poikkeuksesta tehdyn poikkeuksen.

31. Kuvaamassani yhteydessä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ensimmäiseen alakysymykseen annettava vastaus määräytyy juuri tämän perusperiaatteen mukaan.

32. Tältä osin palaan pääasian tosiseikkoihin. Jos todetaan, että vuokraus on liiketoimi, jota verotetaan Saksassa, tästä periaatteesta seuraa, ettei siitä voida kantaa arvonlisäveroa Itävallassa. Tämä on myös Cookies Worldin ja komission kanta tarkasteltavana olevassa asiassa.

33. Itävallan hallitus on kuitenkin eri mieltä. Se, mitä Itävallassa verotetaan, on ajoneuvon henkilökohtaista käyttöä, joka tapahtuu vuokralaisen toimesta. Kyseisen henkilökohtaisen käytön paikka on määrättävä analogisesti niiden kuudennen direktiivin säännösten perusteella, joita sovelletaan tavaroihin ja palveluihin. Tällainen henkilökohtainen käyttö edellyttää liityntää Itävallan alueeseen. Kyseinen liityntä on olemassa, koska vuokralaisen menot vähentävät tämän omaisuutta ja koska palvelua käytetään lisäksi Itävallassa. Itävallan hallitus viittaa myös kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohtaan ja 6 artiklan 2 kohtaan, joiden mukaan yrityksen omaisuuden luovutus tai käyttö yksityisiin tarkoituksiin voidaan samaistaa verotettavaan tapahtumaan. Tältä osin Itävallan hallitus katsoo myös, että on tärkeää, ettei kuudennen direktiivin eri säännöksiä tarkastella yksittäin vaan — jos ymmärrän Itävallan hallituksen huomautukset oikein — niiden keskinäisten suhteiden pohjalta, jotka ovat määrääviä.

10 — Ks. mm. asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985 (Kok. 1985, s. 655, Kok. Ep. VIII, s. 85, 19 kohta); asia 50/87, komissio v. Ranska, tuomio 21.9.1988 (Kok. 1988, s. 4797, Kok. Ep. IX, s. 615, 15 kohta) ja asia C-37/95, Ghent Coal Terminal, tuomio 15.1.1998 (Kok. 1998, s. I-1, 15 kohta).

11 — Ks. mm. ratkaisuehdotukseni kahdessa asiassa komissio v. Ranska 14.6.2001 annetussa tuomiossa (mainittu edellä alaviitteessä 9, 35 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

34. Pääasian tosiseikoista käy ilmi, että asiassa on kyse henkilökohtaisesta käytöstä, joka tapahtuu Itävallassa. Kyseinen henkilökohtainen käyttö ei kuitenkaan ole verotettava tapahtuma, joka olisi mainittu kuudennessa direktiivissä sen soveltamisen edellytyksenä. Kyseinen verotettava tapahtuma on Saksassa tapahtunut vuokraus. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa ARO Lease antamassaan tuomiossa, [12] leasingajoneuvojen vuokraaminen on katsottava kuudennen direktiivin 9 artiklassa tarkoitetuksi palvelujen tarjoamiseksi.

35. Kyseisessä tuomiossa [13] yhteisöjen tuomioistuin määritti lisäksi ajoneuvon vuokrauksen paikan:

— direktiivin perustelukappaleista [14] ilmenee, että kulkuneuvojen vuokrauksen osalta olisi 9 artiklan 1 kohtaa kuitenkin valvontasyistä sovellettava tarkasti ja pidettävä siten palvelun suorittajan taloudellisen toiminnan kotipaikkaa näiden palvelujen suorituspaikkana

— direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan mukaan "kaikki kulkuneuvot" on nimenomaisesti jätetty sellaisen poikkeussäännöksen ulkopuolelle, jonka mukaan, silloin kun on kyse "irtaimen aineellisen omaisuuden vuokrauksesta", palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa vastaanottajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka

— koska kulkuneuvot voivat helposti ylittää rajat, on vaikeaa tai jopa mahdotonta määritellä niiden käyttöpaikka, ja tämän vuoksi on kussakin yksittäistapauksessa vahvistettava järkevä peruste, jonka mukaan alv:n kantaminen määräytyy. Tästä syystä kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä säädetään kaikkien kulkuneuvojen vuokrauksen osalta verotuspaikan määrittelyn yksinkertaistamiseksi ja yleisen periaatteen mukaisesti, että verotuksellinen liityntäpaikka on vuokralle annetun omaisuuden käyttöpaikan sijasta paikka, jossa palvelujen suorittajalla on liiketoiminnan kotipaikka.

36. Lyhyesti sanottuna yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö ei tee lainkaan mahdolliseksi kantaa vuokrauksesta arvonlisäveroa käyttöjäsenvaltiossa. Tältä osin viittaan myös edellä kuvailemaani arvonlisäveron perusperiaatteeseen: ei kaksinkertaista verotusta yhdelle ja samalle tapahtumalle.

37. Asiassa Monte Dei Paschi Di Siena annetussa tuomiossa, [15] johon niin Cookies World ja komissio kuin Itävallan hallitus-

12 — Asia C-190/95, tuomio 17.7.1997 (Kok. 1997, s. I-4383, 11 kohta).

13 — Tuomion 12 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

14 — Kyse on kymmenennestä direktiivistä (mainittu edellä alaviitteessä 4).

15 — Asia C-136/99, tuomio 13.7.2000 (Kok. 2000, s. I-6109, 2 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

kin viittaavat, ei poiketa tästä käsityksestä. Kyseisessä asiassa yhteisöjen tuomioistuin tarkasteli sitä, missä tilanteessa verovelvollinen joutuu maksamaan arvonlisäveroa sekä maassa, jossa tämän kotipaikka on, että toisessa jäsenvaltiossa. Tarkasteltavana olevassa asiassa Cookies World ei kuitenkaan ole velvollinen maksamaan lainkaan arvonlisäveroa tästä liiketoimesta kotipaikkanaan olevassa maassa.

38. Voitaisiin vielä väittää, että arvonlisävero peritään Itävallassa toisen tapahtuman seurauksena eli itse henkilökohtaisen käytön perusteella. Kyse ei olisi enää vuokraajayhtiön kanssa tehdystä liiketoimesta vaan verovelvollisen omaa yksityistä tarkoitusta varten tapahtuvasta yrityksen omaisuuden käytöstä, joka kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdassa rinnastetaan vastikkeellisesti suoritettuun palveluun. Kyseisen säännöksen viimeisessä virkkeessä jäsenvaltioille annetaan tällainen mahdollisuus. Tämä väite ei kuitenkaan ole pitävä. Pääasian tosiseikoista käy selkeästi ilmi, että verotettava liiketoimi on Saksassa tapahtunut vuokraus. Kyseessä oleva Finanzamt Scwazin veronkanto kohdistuu tosiasiassa summaan, joka vastaa vuokratun ajoneuvon vuokraa. UStG 1994:n 1 artiklan 1 kohdasta, johon Itävallan hallitus tukeutuu, ilmenee siitäkin, että verotus kohdistuu yhteen ja samaan tapahtumaan.

39. Perustellessaan riidanalaisen toimen hyväksyttävyyttä Itävallan hallitus nojautuu pitkälti yleiseen lähestymistapaan, jossa kuudennen direktiivin säännöksiä tulkitaan niiden keskinäisten suhteiden pohjalta. Se kehittelee taloudellisia näkökohtia. Vähennysoikeuden poistamista ei sen mukaan voida ulottaa vuokrasopimuksiin, jotka on tehty itävaltalaisen vuokranantajan kanssa. Jos näin tehtäisiin, kilpailu vääristyisi.

40. Vaikka pidän yleensä hyvin tärkeänä kilpailun vääristymien poistamista yhteismarkkinoilla, katson, ettei tämä väite ole pätevä. Verotettava liiketoimi tapahtui toisessa jäsenvaltiossa, joka soveltaa täysimääräisesti kuudetta direktiiviä (myös vähennysoikeutta). Itävalta, joka on jäsenvaltio, turvautuu kuudennesta direktiivistä tehtävään poikkeukseen. Poikkeuksen soveltaminen ei voi luonnollisestikaan koskaan johtaa siihen, etteivät verovelvolliset, jotka ovat sijoittautuneet kotijäsenvaltioonsa, voisi vedota toisessa jäsenvaltiossa säännökseen, jota voidaan soveltaa näihin tämän toisen jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti ja joka perustuu, huomattakoon tämä seikka, yhteisön direktiiviin. [16]

41. Cookies World mainitsee vielä, että kyseinen kansallinen lainsäädäntö, jonka tarkoituksena on suojata itävaltalaisia palveluntarjoajia, haittaa EY 49 artiklan toteutumista. Katson, että tämä väite on tarkasteltavana olevassa asiassa perusteeton. Mainittu artikla tulee kyseeseen vain, jos katsottaisiin, että Itävallan lain-

16 — Ks. tältä osin mm. kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin 2 ja 5 artikla.

säätäjällä on toimivalta säännellä arvonlisäveroa tällaisessa tapauksessa — jos tätä veroa ei olisi (vielä) täysin yhdenmukaistettu. Edellä esitetyistä syistä Itävallan lainsäätäjällä ei kuitenkaan ole tällaista toimivaltaa.

42. Kysymyksen havainnollistamiseksi viittaan tältä osin hiljattain asiassa Cura Anlagen annettuun tuomioon.[17] Kyseinen tuomio ei koske liikevaihtoveroa vaan esteitä, joita Itävallan lainsäädännössä on asetettu ajoneuvojen vuokraukselle Itävallan ulkopuolella. Mainitussa tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin viittasi oikeuskäytäntöönsä, jonka mukaan kaikkien sellaisten kansallisten säännöstöjen soveltaminen, joiden vaikutuksesta palvelujen tarjoaminen jäsenvaltiosta toiseen on vaikeampaa kuin puhtaasti jäsenvaltion sisäinen palvelujen tarjoaminen, on ristiriidassa EY 49 artiklan kanssa. Palvelujen tarjoamisen vapauteen kohdistuvat rajoitukset voivat olla sallittuja ainoastaan, jos ne ovat perusteltavissa yleisen edun mukaisilla pakottavilla syillä ja jos ne ovat suhteellisuusperiaatteen mukaisia.[18] Mielestäni kyseessä oleva itävaltalainen toimi ei määritelmällisesti tee monimutkaisemmaksi ajoneuvon vuokraamista toisessa jäsenvaltiossa sen sijaan, että se tapahtuisi kotijäsenvaltiossa. Se johtaa nimenomaan tasapuolisempiin olosuhteisiin. Jos siis olisi tarpeen tutkia tätä tointa perustamissopimuksen 49 artiklan kannalta — mikä ei ole tässä asianlaita — lähdettäisiin kysymyksestä, johtaako kyseinen itävaltalainen säännös mainitun perustamissopimuksen määräykseen rikkomiseen.

17 — Asia C-451/99, tuomio 21.3.2002 (Kok. 2002, s. I-3193).
18 — Erityisesti tuomion 30 ja 32 kohta.

43. Lopuksi lisään vielä tämän. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa jätetään tietyissä tapauksissa jäsenvaltioille mahdollisuus säilyttää arvonlisäveron vähentämisoikeuden rajoituksia. Tarkastelen tätä mahdollisuutta jäljempänä, kun käsittelen toista alakysymystä. Aluksi totean jo tässä vaiheessa, ettei tätä mahdollisuutta voida käyttää kuudennesta direktiivistä johtuvan verotettavan tapahtuman paikan muuttamiseen. Kyseisen direktiivin 17 artiklan 6 kohdalla ei siten ole mitään merkitystä ensimmäiseen alakysymykseen annetun vastauksen kannalta. Näin olen samaa mieltä Cookies Worldin ja komission kanssa, kun ne katsovat, etteivät jäsenvaltiot voi turvautua 17 artiklan 6 kohtaan kuin ylläpitääkseen tiettyä vähentämisoikeuden rajoitusta, joka oli jo olemassa niiden kansallisessa lainsäädännössä.

VI Toinen alakysymys: poikkeaminen arvonlisäveron vähentämistä koskevasta periaatteesta

44. Edellä totesin, ettei kuudennessa direktiivissä anneta toimivaltaa kantaa arvonlisäveroa yhdessä jäsenvaltiossa sellaisen ajoneuvon käytöstä, joka on vuokrattu toisessa jäsenvaltiossa. Näin ollen ei ole tarpeen vastata toiseen alakysymykseen. Tarkastelen siis toista ala-

kysymystä yksinomaan siksi, että asia tulisi käsiteltyä tyhjentävästi.

45. Olen aikaisemmissa kuudennen direktiivin 17 artiklaa koskeneissa ratkaisuehdotuksissani käsitellyt tämän direktiivin luonnetta ja roolia, joka vähennysoikeudella siinä on. Yhteisöjen tuomioistuin on nostanut 17 artiklan 2 kohdassa mainitun pääsäännön oikeusperiaatteiden joukkoon. Tästä seuraa, että "arvonlisäveron vähennyskelpoisuudesta on mahdollista poiketa ainoastaan luonteeltaan rajoitetuilla poikkeuksilla. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa Lennartz antamassaan tuomiossa seuraavaa: ' — — tätä oikeutta on voitava käyttää välittömästi kaikkien verojen osalta, jotka rasittavat — — hankintoja. Koska edellä mainittuja rajoituksia on sovellettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa, voidaan poikkeuksia sallia ainoastaan direktiivissä nimenomaisesti säädetyissä tapauksissa.' Säännöksiä, joilla rajoitukset sallitaan, on tulkittava lisäksi suppeasti". [19]

46. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa poiketaan tästä pääsäännöstä [20] ja sitä sovelletaan aina siihen asti, kunnes neuvosto päättää säännöksistä, jotka mainitaan 17 artiklan 6 kohdan ensimmäisessä alakohdassa. Poikkeus on luonteeltaan standstill-lauseke, jonka nojalla jäsenvaltiot voivat pitää voimassa tosiasiassa sovellettuja kansallisia säännöksiään, kunnes neuvosto perustaa yhteisön järjestelmän arvonlisäveron vähennysoikeudesta tehtyjä poikkeuksia varten.

47. Näin Itävalta voi pitää voimassa vähennysoikeudesta tehdyt poikkeukset, jotka olivat olemassa sen liittyessä Euroopan unioniin (1.1.1995). Tämän päivämäärän jälkeen Itävalta ei voi enää ryhtyä toimiin, joilla laajennettaisiin olemassa olevien poikkeusten alaa, jolloin se etääntyisi kuudennen direktiivin tavoitteesta. Jos olemassa olevasta poikkeuksesta luovutaan kokonaan tai osittain, sitä ei voida enää jatkossa palauttaa. [21]

48. On käynyt ilmi, että kyseessä oleva kansallinen toimi eli UStG 1994:n 1 §:n 1 momentti tuli voimaan vasta 6.1.1995 eli joitakin päiviä liittymisen jälkeen. Itävallan hallitus selittää tätä lainsäädäntämenettelyyn liittyvillä hallinnollisilla syillä.

49. Sillä, että kyseessä oleva säännös saatettiin osaksi Itävallan verolainsäädäntöä

19 — Ks. viimeksi asiassa Metropol Treuhand ja Stadler tekemäni ratkaisuehdotus (mainittu edellä alaviitteessä 3, ratkaisuehdotuksen 32 kohta).

20 — Ks. asia Metropol Treuhand ja Stadler (mainittu edellä alaviitteessä 3, tuomion 44 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

21 — Asia C-40/00, komissio v. Ranska (mainittu edellä alaviitteessä 9, tuomion 17 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

vain joitakin päiviä liittymisen jälkeen — eikä pitemmän ajanjakson jälkeen — ei ole mitään merkitystä. Perustelen tätä seuraavilla syillä. Ensinnäkin vähennysoikeudesta tehtäviä poikkeuksia on tulkittava suppeasti. Ne ovat voimassa ainoastaan, jos niistä on nimenomaisesti säädetty. Näin ei ole asianlaita tarkasteltavana olevassa asiassa. Toiseksi 17 artiklan 6 kohdan toinen alakohta on laadittu standstill-lausekkeeksi, joten sen nimenomaisena tarkoituksena ei ole sallia sitä, että uusi jäsenvaltio muuttaa lainsäädäntöään liittymishetkellä ja etääntyy näin yhteisön säännöstöstä.

50. Muistutan vielä siitä, ettei sillä, että UStG 1972:n 3 §:n 11 momentissa, joka oli ainakin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan voimassa 1.1.1995 asti, säädetään, että henkilöautojen leasingiä koskevia liiketoimia pidettiin Itävallassa suoritettuina, jos ajoneuvoa käytettiin pääasiassa Itävallassa, ole asiassa merkitystä. Itävallan lainsäätäjä on tietoisesti päättänyt olla enää ottamatta kyseistä säännöstä tässä muodossa UStG 1994:ään. Kyseinen säännös ei siis enää ollut positiivista oikeutta, riippumatta siitä, vastaako UStG 1972:n 3 §:n 11 momentti sanamuodoltaan UStG 1994:n 1 §:n 1 momenttia.

51. Päädyn siis siihen lopputulemaan, että — vaikka 17 artiklan 6 kohdan toista alakohtaa olisikin voitu soveltaa verotettavaan tapahtumaan, joka ilmenee toisessa jäsenvaltiossa, mikä ei ollut asianlaita — tätä säännöstä ei voida soveltaa siten, että sillä tehtäisiin poikkeus vähennysoikeuteen vähän sen jälkeen, kun Itävalta liittyi Euroopan unioniin.

52. Tämä johdattaa minut mahdollisuuteen, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 7 kohdassa tunnustetaan jäsenvaltioille oikeus poiketa vähennysoikeudesta suhdannesyistä. Tätäkään mahdollisuutta ei voida käyttää tarkasteltavana olevassa tapauksessa. Asiassa Metropol Treuhand ja Stadler annettu tuomio johtaa väistämättä tähän johtopäätökseen. Yhteisöjen tuomioistuin on asettanut tämän mahdollisuuden käyttämiselle kaksi edellytystä. Ensinnäkin jäsenvaltio voi käyttää tätä mahdollisuutta vasta neuvoteltuaan 29 artiklan nojalla perustetun komitean kanssa. Näitä neuvotteluja ei ole käyty. Toiseksi toimiin, joilla tehdään poikkeuksia vähennysoikeuteen, on sisällytettävä maininta ajallisesta kestosta, [22] mistä ei näy tarkasteltavana olevassa asiassa jälkeäkään.

22 — Asiassa Metropol Treuhand ja Stadler antamassaan tuomiossa (mainittu edellä alaviitteessä 3) yhteisöjen tuomioistuin mainitsee myös, etteivät toimet saa myöskään olla osa rakennesopeutusta koskevaa toimenpideohjelmaa, jolla pyritään alentamaan budjettialijäämää ja mahdollistamaan valtion velan takaisinmaksu. Tästä ei tarkasteltavana olevassa asiassa ole kyse, ainakaan yhteisöjen tuomioistuimessa pidettävässä menettelyssä.

VI Ratkaisuehdotus

53. Näistä syistä ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa seuraavasti Verwaltungsgerichtshofin esittämään ennakkoratkaisupyyntöön:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY on ristiriidassa sellaisen kansallisen lainsäädännön kanssa, jolla poistetaan jäsenvaltion omilta kansalaisilta oikeus vähentää arvonlisävero silloin, kun vero on kannettu sellaisessa toisessa jäsenvaltiossa suoritetusta liiketoimesta, jossa sitä pidetään verotettavana liiketoimena direktiivin mukaisesti.