

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)
8 päivänä tammikuuta 2002 *

Asiassa C-409/99,

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

Metropol Treuhand WirtschaftstreuhandgmbH

vastaan

Finanzlandesdirektion für Steiermark

ja

Michael Stadler

vastaan

Finanzlandesdirektion für Vorarlberg

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen mää-

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

räytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 17 artiklan 6 ja 7 kohdan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. Jann sekä tuomarit A. La Pergola, L. Sevón (esittelevä tuomari), M. Wathelet ja C. W. A. Timmermans,

julkisasiamies: L. A. Geelhoed,
kirjaaja: osastopäällikkö D. Louterman-Hubeau,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Itävallan hallitus, asiamiehenään A. Längle,

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

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Itävallan hallituksen, asiamiehinään H. Dossi ja A. Längle, sekä komission, asiamiehenään K. Gross, 5.7.2001 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 4.10.2001 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Verwaltungsgerechtshof on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 22.9.1999 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 26.10.1999, EY 234 artiklan nojalla kaksi ennakkoratkaisukysymystä 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) 17 artiklan 6 ja 7 kohdan tulkinnasta.
- 2 Nämä kysymykset on esitetty kahdessa asiassa, jossa toisessa asianosaisina ovat Metropol Treuhand WirtschaftstreuhandgmbH (jäljempänä Metropol) ja Finanzlandesdirektion für Steiermark sekä toisessa Michael Stadler ja Finanzlandesdirektion für Vorarlberg ja joissa on kyse oikeudesta vähentää mallia Pontiac TransSport olevan ajoneuvon ja mallia Fiat Ulysse olevan ajoneuvon käyttöön liittyvä arvonlisävero.

Asiaa koskevat yhteisön säännökset

- 3 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1301; jäljempänä ensimmäinen direktiivi) 2 artiklan toisen kohdan mukaan ”jokaisesta liiketoimesta on kannettava tavarahan tai palvelun hinnan perusteella tähän tavarahan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä”.
- 4 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.
- 5 Kuudennen direktiivin 17 artiklan, jonka otsikkona on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus”, 2 kohdan a alakohdassa säädetään, että ”jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen — — arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroina tai palveluina, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen”.
- 6 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa 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 lii-

ketoimintaan 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 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 7 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

- 8 Kuudennen direktiivin 29 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Perustetaan neuvoa-antava arvonlisäverokomitea, jäljempänä ’komitea’.

2. Komiteassa on jäsenvaltioiden ja komission edustajat.

Komitean puheenjohtajana on komission edustaja.

Komissio huolehtii komitean sihteeristötehtävistä.”

Asiaa koskevat kansalliset säännökset

- 9 Vuoden 1994 Umsatzsteuergesetzin (vuoden 1994 liikevaihtoverolaki, BGBl. 663/1994; jäljempänä vuoden 1994 UStG) 12 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan, joka tuli voimaan 1.1.1995, elinkeinonharjoittaja voi vähentää arvonalisäverosta ”veron, joka on erikseen merkitty laskuun, jonka toinen elinkeinonharjoittaja on maan alueella tapahtuneen tavaratoimituksen tai muun elinkeinonharjoittajan yrityksen hyväksi tehdyn suorituksen johdosta lähettänyt elinkeinonharjoittajalle”.
- 10 Vuoden 1994 UStG:n 12 §:n 2 momentin 2 kohdan b alakohdan mukaan yrityksen hyväksi tehtyinä toimituksina ja suorituksina ei kuitenkaan pidetä sellaisia toimituksia ja suorituksia, ”jotka liittyvät henkilöautojen, farmariautojen tai moottoripyörien — lukuun ottamatta autokouluajoneuvojen, esittelyajoneuvojen ja yksinomaan ammattimaiseen jälleenmyyntiin tarkoitettujen ajoneuvojen sekä vähintään 80-prosenttisesti ammattimaiseen henkilöliikenteeseen tai ammattimaiseen vuokraamiseen käytettävien moottoriajoneuvojen — hankintaan (valmistukseen), vuokraamiseen tai käyttöön”.
- 11 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että vuoden 1994 UStG:n 12 §:n 2 momentin 2 kohdan b alakohtaan on otettu vuoden 1972 Umsatzsteuergesetzin 12 §:n 2 momentin 2 kohdan c alakohta sellaisena kuin se oli viimeksi muutettuna vuonna 1989 (BGBl. 419/1989; jäljempänä vuoden 1972 UStG).

- 12 Liittovaltion valtiovarainministeriön 18.11.1987 päivätyssä päätöksessä Z 09 1202/4-IV/9/87 (AÖF 1987/330; jäljempänä vuoden 1987 päätös) määrätään seuraavaa:

”Verwaltungsgerichtshofin oikeuskäytännön mukaan minibussit eivät kuulu henkilö- ja farmariautoihin sovellettavien rajoittavien verosäännösten piiriin. Minibussien osalta on näin ollen lähtökohtaisesti mahdollista vähentää maksettu vero ja saada investointietuuksia.

Liittovaltion valtiovarainministeriön mukaan minibussina on pidettävä ulkoiselta muodoltaan laatikkomaista ajoneuvoa, jolla voidaan kuljettaa yli kuutta henkilöä (kuljettaja mukaan luettuna). Henkilökuljetuskapasiteettia ei arvioida tosiasiallisen istuinpaikkamäärän perusteella vaan kuljetettavien henkilöiden suurimman sallitun lukumäärän perusteella. Merkitystä ei ole myöskään sillä, käytetäänkö näiden arviointiperusteiden perusteella minibussiksi katsottua ajoneuvoa henkilöiden kuljetukseen vai tavaran kuljetukseen vai molempiin. Jotta ajoneuvoa pidetään verotuksessa minibussina, edellytetään kuitenkin, että ajoneuvoa todistettavasti käytetään pääasiallisesti yritystoiminnassa tai liiketoiminnassa — — .”

- 13 Huhtikuun 30. päivänä 1996 annetun Strukturanpassungsgesetzin (laki rakenteiden sopeuttamisesta, BGBl. 201/1996) 44 §:n 4 momentilla lisättiin vuoden 1994 UStG:n 12 §:n 2 momentin 2 kohdan b alakohtaan kohta, jossa oikeutetaan liittovaltion valtiovarainministeriö täsmentämään henkilöauton ja farmariauton käsitteitä asetuksella, joka voidaan antaa siten, että se tulee voimaan 15.2.1996 lukien.
- 14 Tämän uuden kohdan nojalla 20.6.1996 annettu Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen (liittovaltion valtiovarainministeriön

asetus ajoneuvojen luokittelusta verotuksessa henkilöautoiksi ja farmariautoiksi, BGBl. 273/1996; jäljempänä vuoden 1996 asetus) tuli voimaan taannehtivasti 15.2.1996 lukien.

15 Vuoden 1996 asetuksen 1 §:n mukaan ”kuorma-autoja ja pieniä linja-autoja ei pidetä henkilöautoina eikä farmariautoina”.

16 Vuoden 1996 asetuksen 10 §:ssä säädetään seuraavaa:

” Vaikka pieniä linja-autoja pidettäisiin ajoneuvoja koskevassa lainsäädännössä ja tullitariffin osalta henkilö- tai farmariautoina, ne eivät ole vero-oikeudellisesti henkilö- tai farmariautoja, jos ne ovat linja-auton muotoisia ja täyttävät yhden seuraavista edellytyksistä:

1. Ajoneuvossa saa ajoneuvoja koskevan lainsäädännön mukaan kuljettaa yhdeksää tai sitä useampaa henkilöä (kuljettaja mukaan luettuna), ja siinä on lisäksi tavaratila auton sisätiloissa. Ensimmäinen istuinrivi on jo tehtaalla varustettu kolmella kiinteällä istuinpaikalla.
2. Ajoneuvossa saa ajoneuvoja koskevan lainsäädännön mukaan kuljettaa seitsemää tai sitä useampaa henkilöä (kuljettaja mukaan luettuna), ja se on jo tehtaalla varustettu kolmannen istuinrivin taakse takimmaiseen osaan tehdyllä, syvyydeltään vähintään 500 millimetriä olevalla tavaratilalla. Tämän

tavaratilan korkeuden on oltava keskimäärin 500 millimetriä tavaratilan lattiasta mitattuna.”

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset

- 17 Vuosia 1996 ja 1997 koskevista arvonlisäveroilmoituksissaan Metropoli vaati oikeutta vähentää mallia Pontiac TransSport olevan ajoneuvon käytöstä maksumansa arvonlisävero.
- 18 Finanzamt (veroviranomainen) vahvisti 27.4.1998 tekemällään päätöksellä arvonlisäveron vuodelta 1996 myöntämättä oikeutta vähentää mainitun ajoneuvon käytöstä maksettua arvonlisäveroa. Se sitä vastoin hyväksyi 6.11.1998 tekemällään päätöksellä, joka koski vuodelta 1997 maksettavan arvonlisäveron laskemista, saman ajoneuvon käyttöä rasittavan arvonlisäveron vähennettäväksi.
- 19 Finanzlandesdirektion für Steiermark hylkäsi 9.7.1998 tekemällään päätöksellä perusteettomana Metropolin valituksen vuotta 1996 koskevasta päätöksestä. Se totesi, että vaikka Pontiac TransSport -malliset ajoneuvot oli tosiasiallisesti luokiteltu ”minibusseiksi”, jolloin ne oikeuttivat arvonlisäverovähennykseen vuoden 1996 asetuksen voimaantuloon asti, nämä ajoneuvot eivät kiistattomasti kuuluneet asetuksessa tarkoitetun käsitteen ”pienet linja-autot” alaan. Koska niitä tämän johdosta oli 15.2.1996 lukien pidetty henkilöautoina, niiden osalta ei enää voitu tehdä vähennystä. Kyseisen veroviranomaisen mukaan uusi oikeustila oli sopusoinnussa kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan kanssa, koska vuoden 1996 asetuksessa esiintyvä käsite perustui Verwaltungsgerichtshofin vuotta 1995 edeltävään oikeuskäytäntöön. Kyseisen asetuksen tarkoituksena oli oikaista liian sallivaa hallintokäytäntöä.

- 20 Finanzlandesdirektion für Steiermark kumosi valvontavaltansa puitteissa 21.12.1998 tekemällään päätöksellä viran puolesta vuotta 1997 koskevan arvonlisäveropäätöksen sillä perusteella, että asianomainen vähennys oli myönnetty sovellettavien säännösten vastaisesti.
- 21 Metropoli valitti Finanzlandesdirektion für Steiermarkin 9.7. ja 21.12.1998 tekemistä päätöksistä Verwaltungsgerichtshofiin.
- 22 Stadler vaati vuotta 1996 koskeissa arvonlisäveroilmoituksissaan oikeutta vähentää Fiat Ulysse -mallisen ajoneuvon käytöstä maksamansa arvonlisävero. Hänen mukaansa minibussien käytöstä maksetun arvonlisäveron vähennys-oikeuden rajoitukset, jotka otettiin käyttöön vuonna 1996 säästötoimenpiteinä, olivat kuudennen direktiivin vastaisia.
- 23 Finanzamt ei 1.12.1997 tekemässään päätöksessä myöntänyt Stadlerille oikeutta vähentää Fiat Ulysse -mallisen ajoneuvon käytöstä maksettua arvonlisäveroa.
- 24 Finanzlandesdirektion für Vorarlberg hylkäsi päätöksellään 8.3.1999 Stadlerin valituksen tästä päätöksestä. Se totesi päätöksessään, että vuoden 1994 UStG:n 12 §:n 2 momentin 2 kohdan b alakohdassa käytetyt henkilöauton ja farmari-auton käsitteet oli määritelty uudelleen vuoden 1996 asetuksessa, jotta ne vastaisivat Verwaltungsgerichtshofin oikeuskäytäntöä. Kyseessä ei ollut

arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoitussäännösten soveltamisalan kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan vastainen laajentaminen, sillä vuoden 1996 asetuksella vain pantiin täytäntöön vuoden 1994 UStG:n asianomainen säännös.

- 25 Stadler valitti päätöksestä Verwaltungsgerichtshofiin.
- 26 Verwaltungsgerichtshofin mukaan Itävallassa ei 1.1.1978 alkaen ole pääsääntöisesti oikeutta vähentää henkilöautojen, farmariautojen tai moottori-pyörien hankinnan, vuokraamisen tai käytön yhteydessä suoritettua arvonlisäveroa.
- 27 Kuitenkaan vuoden 1972 UStG:n 12 §:n 2 momentin 2 kohdan c alakohdassa, jota sovellettiin 31.12.1994 saakka, eikä vuoden 1994 UStG:n 12 §:n 2 momentin 2 kohdan b alakohdassa, joka korvasi sen 1.1.1995 lukien, ei ole henkilöauton eikä farmariauton määritelmää, eikä näistä säännöksistä käy ilmi tämän ryhmän sekä kuorma-autojen ja minibussien, joiden osalta arvonlisävero on oikeus vähentää, muodostaman ryhmän välinen ero.
- 28 Liittovaltion valtiovarainministeriö on vuonna 1987 verohallinnolle antamassaan päätöksessä täsmentänyt ne perusteet, joiden mukaan minibussi voidaan erottaa henkilöautosta. Tämä päätös, joka ministeriön ohjeena satoi viranomaisia, toimi vakiintuneen hallintokäytännön oikeusperustana. Jos ajoneuvo vastasi vuoden 1987 päätöksessä olevaa minibussin määritelmää ja jos sitä käytettiin pääasiallisesti ammatillisiin tarkoituksiin, verohallinto hyväksyi käytännössä systemaattisesti tämän ajoneuvon osalta maksetun arvonlisäveron vähennyksen.

- 29 Verwaltungsgesichtshof katsoo, että minibusseiksi katsottavien ajoneuvojen Pontiac TransSport ja Fiat Ulysse osalta maksetun arvonlisäveron vähennys oli tämän hallintokäytännön nojalla hyväksyttyä 15.2.1996 saakka. Tästä päivä-
määrästä lukien vähennysoikeus oli poistettu ajoneuvojen luokittelusta verotuk-
sessa annetulla vuoden 1996 asetuksella, jossa määritettiin minibussin
ominaisuudet aiempaa hallintokäytäntöä tiukemmin. Pääasiassa ei muuten ole
kiistetty sitä seikkaa, että kyseiset ajoneuvot eivät täytä uusia ehtoja.
- 30 Verwaltungsgesichtshof toteaa, että asetus ajoneuvojen luokittelusta verotuksessa
sitoo veroviranomaisia ja että se sitoo yhtä lailla sitä itseään vuoden 1994 UStG:n
12 §:n 2 momentin 2 kohdan b alakohdan tulkinnassa.
- 31 Verwaltungsgesichtshof tarkentaa, että vuoden 1996 Strukturanpassungsgesetzin
antamiseen johtaneen hallituksen lakiesityksen perusteluista ilmenee, että lain
tarkoituksena oli olla osa liittovaltion hallituksen ”vakautusohjelmaa”, jolla
pyrittiin pienentämään budjettivajetta ja mahdollistamaan valtionvelan takai-
sinmaksu.
- 32 Näin ollen Verwaltungsgesichtshof on lykännyt asian käsittelyä ja esittänyt
yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1. Onko jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta
17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan
6 kohdan toista alakohtaa tulkittava siten, että jäsenvaltio ei saa direktiivin
voimaantulon jälkeen rajoittaa tiettyjen ajoneuvojen osalta suoritettavan

veron vähennysoikeutta, jos vähennysoikeus on myönnetty näiden ajoneuvojen osalta ennen direktiivin voimaantuloa hallintoviranomaisten tosiasiallisesti noudattaman käytännön perusteella?

2. Jos kysymykseen 1 vastataan myöntävästi, voidaanko jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 7 kohdan ensimmäistä virkettä tulkita niin, että jäsenvaltio saa budjettinsa vakauttamiseksi ilman aikarajoituksia ja 29 artiklassa tarkoitettua edeltävää kuulemistä kysymyksessä 1 mainitulla tavalla laajentaa olemassa olevia vähennysoikeuden rajoituksia rajoittamattoman ajan?”

Ensimmäinen kysymys

- 33 Ensimmäisellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin kysyy, onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan vastaista, että jäsenvaltio kuudennen direktiivin voimaantulon jälkeen epää joihinkin ajoneuvoihin liittyvien menojen osalta arvonnalisäveron vähennysoikeuden, jos direktiivin voimaantulohetkellä tämä vähennys oli kyseisten menojen osalta ministeriön päätökseen perustuvan vakiintuneen käytännön mukaan oikeus tehdä.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

- 34 Itävallan hallitus huomauttaa, että 20.6.1958 antamassaan tuomiossa Verwaltungsgerichtshof on katsonut, että henkilöautot on tarkoitettu pääasiallisesti

korkeintaan muutaman — yleensä enintään kuuden — henkilön yksityisluonteiseen tai ammattimaiseen käyttöön, kun taas linja-autot ovat suuremman henkilömäärän ammattimaista kuljetusta varten. Kyseisessä tuomiossa Verwaltungsgerichtshof on Itävallan mukaan katsonut, että Volkswagenin bussi muistutti enemmän linja-autoa kuin henkilöautoa ja että nykykielenkäytössä Volkswagenin bussia ei kutsuta henkilöautoksi.

- 35 Itävallan hallituksen mukaan vuoden 1987 päätöksessä oli tämän tuomion noudattamiseksi luokiteltu linja-autoksi tai minibussiksi ajoneuvot, joiden kuljetuskapasiteetti on yli kuusi henkilöä. Verfassungsgerichtshofin (Itävallan perustuslakituomioistuin) ja Verwaltungsgerichtshofin vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vuoden 1987 päätöksen kaltaisilla päätöksillä, joilla liittovaltion valtiovarainministeriö ilmaisee kantansa tietystä oikeudellisesta kysymyksestä, ei kuitenkaan ole normatiivista arvoa. Tämän vuoksi asianomaiset päätökset — toisin kuin lait ja asetukset — eivät Itävallan mielestä ole kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan 2 alakohdassa tarkoitettua ”sisäistä lainsäädäntöä”.
- 36 Itävallan hallituksen mukaan vuoden 1996 asetuksella ensi kertaa vahvistettiin niin tuomioistuimia kuin veroviranomaisiakin sitovat arviointiperusteet minibussien erottamiseksi henkilö- ja farmariautoista. Asetus annettiin siitä syystä, että vuoden 1987 päätöksen jälkeen oli ilmaantunut uudentyyppisiä ajoneuvoja (tila-autot, minivanit jne.), joita päätöksessä ei vielä käsitelty, eikä asetusta annettu vähennysoikeuden piirin ulkopuolelle jäävien ajoneuvojen ryhmän laajentamiseksi vaan sen välttämiseksi, että voimassa olevaa kansallista lainsäädäntöä tulkittaisiin siten, että Pontiac TransSportin ja Fiat Ulyssen kaltaisia uusia ajoneuvoja, jotka pääsääntöisesti korvaavat entisiä henkilöautoja, pidettäisiin minibusseina.
- 37 Lisäksi Itävallan hallituksen käsityksen mukaan on kansallisen tuomioistuimen asiana ratkaista, oliko pääasiassa kyseessä olevat kaksi ajoneuvoa Itävallassa

1.1.1995 voimassa olleiden säännösten mukaan luokiteltu henkilö- tai farmari-autoiksi vai minibusseiksi. Samoin — kuten yhteisöjen tuomioistuin katsoi asiassa C-302/97, Konle, 1.6.1999 antamassaan tuomiossa (Kok. 1999, s. I-3099) — kansallisen tuomioistuimen on määriteltävä Itävallassa 1.1.1995 voimassa olleiden säännösten sisältö, joten yhteisöjen tuomioistuin ei ole toimivaltainen vastaamaan ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen toteamalla, että pääasian oikeudenkäynnissä esiin tuotu hallintokäytäntö on hyväksyttävissä.

- 38 Komissio katsoo, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toinen alakohta on standstill-säännös, koska siinä edellytetään vähennysoikeuden rajoituksen perustuvan jo direktiivin voimaantulohetkellä voimassa olleisiin kansallisen oikeuden säännöksiin. Säännöksestä voidaan tehdä se vastakkainen päätelmä, että jäsenvaltiot eivät saa ottaa kansallisessa oikeudessa käyttöön uusia vähennysoikeuden rajoituksia.
- 39 Komissio toteaa, että pääasiassa asianomaista kansallisen oikeuden säännöstä eli vuoden 1994 UStG:n 12 §:n 2 momentin 2 kohdan b alakohtaa ei ollut sisällyttään olennaisesti muutettu 1.1.1995 jälkeen. Sitä vastoin vuoden 1996 asetuksessa määriteltiin minibussi paljon tiukemmin kuin vuoden 1987 päätöksessä. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että luokitusperusteiden muuttamisen johdosta pääasiassa esillä olevia ajoneuvoja ei enää aiempaan tapaan luokitella minibusseiksi.
- 40 Koska uusi minibussin määritelmä eroaa selvästi aiemmasta käsitteestä, määritelmä on komission mukaan johtanut oikeustilan tuntuvaan muuttumiseen. Tältä osin ei komission näkemyksen mukaan ole merkitystä sillä, että aiempi oikeustila perustui vain ministeriön päätökseen eli hallinnolliseen määräykseen, sillä joka tapauksessa uudet arviointiperusteet, joiden mukaan vähennysoikeuden rajoitusten laajuus määräytyi, sisältyivät sitovaan oikeusohjeeseen.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

- 41 Kuudes direktiivi tuli Itävallan tasavallassa voimaan tämän liittyttyä Euroopan unioniin 1.1.1995. Näin ollen tämä ajankohta on tämän jäsenvaltion osalta ratkaiseva kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan soveltamisen kannalta.
- 42 Arvonlisäverojärjestelmään liittyvän, sekä ensimmäisen että kuudennen direktiivin 2 artiklasta ilmenevän peruseriaatteen mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta tuotantoon tai jakeluun liittyvästä liiketoimesta, josta on vähennetty aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettuihin liiketoimiin suoraan sisältyvä arvonlisävero. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 17 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu olennaisena osana arvonlisäverojärjestelmään, eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Sitä sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka sisältyy aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettuihin liiketoimiin. Kaikki vähennysoikeuden rajoitukset vaikuttavat verorasituksen tasoon, ja niitä on sovellettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa. Tämän takia poikkeukset ovat sallittuja vain direktiivissä nimenomaisesti mainituissa tapauksissa (ks. erityisesti yhdistetyt asiat C-177/89 ja C-181/99, Ampafrance ja Sanofi, tuomio 19.9.2000, Kok. 2000, s. I-7013, 34 kohta ja siinä mainittu oikeuskäytäntö).
- 43 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa ilmaistaan nimenomaisin ja täsmällisin sanamuodoin periaate verovelvolliselle toimitetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista laskutettujen arvonlisäveromäärien vähentämisestä silloin, kun tavarat ja palvelut on käytetty verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin.
- 44 Arvonlisäveron vähennettävyyttä koskevan periaatteen osalta on kuitenkin otettava huomioon kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa ja erityisesti

tämän kohdan toisessa alakohdassa oleva poikkeussäännös. Jäsenvaltioille on siinä myönnetty lupa pitää voimassa kuudennen direktiivin 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. 1999, s. I-4493, 19 kohta). On näet yhteisön lainsäätäjän asiana luoda arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoituksia koskeva yhteisön järjestelmä ja lähentää siten asteittain jäsenvaltioiden arvonlisäverojärjestelmiä (ks. asia C-305/97, Royscot ym., tuomio 5.10.1999, Kok. 1999, s. I-6671, 31 kohta).

- 45 Kuten yhteisöjen tuomioistuin jo on katsonut edellä mainitussa asiassa C-345/99, komissio vastaan Ranska, 14.6.2001 antamansa tuomion 22 kohdassa, on näin ollen niin, että kun jäsenvaltio muuttaa olemassa olevien vähennysoikeuden rajoitussäännösten soveltamisalaa kuudennen direktiivin voimaantulon jälkeen supistamalla niiden soveltamisalaa ja lähenee siten kuudennella direktiivillä tavoiteltavaa päämäärää, kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa säädetty poikkeus kattaa tämän sääntelyn ja tällä sääntelyllä ei rikota kyseisen direktiivin 17 artiklan 2 kohtaa.
- 46 Sitä vastoin kansallinen sääntely ei ole kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa sallittu poikkeus eikä sopusoinnussa 17 artiklan 2 kohdan kanssa, jos sillä kuudennen direktiivin voimaantulon jälkeen laajennetaan olemassa olevien rajoitussäännösten soveltamisalaa ja etäännyttään siten kuudennen direktiivin tavoitteesta (ks. asia C-40/00, komissio v. Ranska, tuomio 14.6.2001, Kok. 2001, s. I-4539, 17 kohta).
- 47 Lopuksi on todettava, että kansallisen lainsäädännön tulkinta sen selvittämiseksi, mikä sen sisältö oli kuudennen direktiivin voimaantulohetkellä, ja sen toteamiseksi, laajennettiinko vuoden 1996 asetuksella olemassa olleita rajoituksia kuudennen direktiivin voimaantulon jälkeen, kuuluu lähtökohtaisesti kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan, kuten Itävallan hallitus on aivan oikein huomauttanut. Yhteisöjen tuomioistuimen on kuitenkin ilmoitettava kansalliselle tuomioistuimelle ne perusteet, joilla kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan

toisessa alakohdassa tarkoitettua yhteisön oikeuden käsitettä ”sisäinen lainsäädäntö” on tulkittava, jotta kansallinen tuomioistuin voisi todeta, onko rajoituksia laajennettu.

- 48 Tältä osin ensinnäkin kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa on tilanteen jäädyttämistä koskeva lauseke (tai standstill-lauseke), jonka mukaan jäsenvaltiot voivat säilyttää ne arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoittamista koskevat säännökset, jotka olivat voimassa ennen kuudennen direktiivin voimaantuloa (em. yhdistetyt asiat Ampafrance ja Sanofi, tuomion 5 kohta). Säännöksen tarkoituksena on sallia se, että jäsenvaltiot voivat pitää voimassa kaikki kansalliset oikeussäännöt, jotka koskevat sellaista vähennysoikeuden rajoitusta, jota jäsenvaltioiden viranomaiset tosiasiallisesti sovelsivat kuudennen direktiivin voimaantulohetkellä siihen asti kun neuvosto vahvistaa arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoituksia koskevan yhteisön järjestelmän.
- 49 Tästä varsinaisesta tarkoituksesta johtuen kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettu käsite ”sisäinen lainsäädäntö” ei tarkoita pelkästään säädöksiä sanan varsinaisessa merkityksessä, vaan yhtä lailla hallinnollisia toimia ja viranomaisten käytäntöjä asianomaisessa jäsenvaltiossa.
- 50 Toiseksi on todettava, että kun jäsenvaltiossa kuudennen direktiivin voimaan tullessa hyväksyttiin tiettyjen ajoneuvojen osalta maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus, niin sillä, että myöhemmin annetaan kansallista lainsäädäntöä, jossa arvonlisäveron vähennysoikeus evätään näiden ajoneuvojen osalta, laajennetaan olemassa olevien vähennysoikeuden rajoitusten soveltamisalaa kuudennen direktiivin voimaantulon jälkeen.
- 51 Näin ollen ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan vastaista on, että

jäsenvaltio kuudennen direktiivin voimaantulon jälkeen epää tiettyihin ajoneuvoihin liittyvien menojen osalta arvonlisäveron vähennysoikeuden, jos direktiivin voimaantullessa kyseisen valtion viranomaiset ministeriön päätökseen perustuneessa vakiintuneessa käytännössään hyväksyivät vähennyksen näiden menojen osalta.

Toinen kysymys

- 52 Toisella kysymyksellään, joka jakautuu kahteen osaan, kansallinen tuomioistuin kysyy, onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 7 kohdan ensimmäistä virkettä tulkittava siten, että siinä sallitaan jäsenvaltion epäävän arvonlisäveron vähennysoikeuden joidenkin tavaroiden osalta

— kuulematta ensin kuudennen direktiivin 29 artiklassa säädettyä neuvoo-antavaa arvonlisäverokomiteaa (jäljempänä arvonlisäverokomitea) ja

— rajoittamatta epäämisen voimassaoloaika, tarkoituksenaan budjetin vakauttaminen.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

- 53 Toisen kysymyksen ensimmäisen osan osalta Itävallan hallitus korostaa, että kuudennen direktiivin 29 artiklassa tarkoitettulla menettelyllä, johon 17 artiklan 7 kohdan ensimmäisessä virkkeessä viitataan, on puhtaasti neuvoo-antava luonne

ja että siinä ei — toisin kuin kuudennen direktiivin 27 artiklassa — säädetä sitä, että neuvoston olisi tehtävä päätös. Tämän menettelyn noudattamatta jättäminen ei Itävallan mukaan ole olennainen menettelyvirhe, jonka seurauksena kansallista arvonlisäverosäännöstöä ei voitaisi soveltaa.

- 54 Kuudennen direktiivin 27 artiklan 2 kohtaa koskevaan asiassa 5/84, Direct Cosmetics, 13.2.1985 annettuun tuomioon (Kok. 1985, s. 617, 37 kohta) nojautuen komissio väittää analogiaa käyttäen, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 7 kohtaan ei voida vedota, jos komiteaa ei ole etukäteen kuultu.
- 55 Kun nimittäin otetaan huomioon kuudennen direktiivin tarkoitus, joka on yhdenmukaistaminen, arvonlisäverokomitean osallistuminen on komission mukaan välttämätöntä aina kun kansallista lainsäädäntöä muutetaan luomalla uusia vähennysoikeuden rajoituksia. Vain arvonlisäverokomitean osallistumisen avulla varmistetaan kuudennen direktiivin säännösten koordinoitu soveltaminen direktiivin 16. perustelukappaleessa tarkoitetulla tavalla. Arvonlisäverokomitean kuuleminen on komission mukaan myös ainoa keino tutkia ennakoita, onko kansallinen säädös tosiaankin annettu kuudennen direktiivin 17 artiklan 7 kohdan ensimmäisessä virkkeessä tarkoitetuista suhdannesyistä.
- 56 Toisen kysymyksen toisen osan osalta, joka koskee kuudennen direktiivin 17 artiklan 7 kohdan ensimmäisen virkkeen nojalla annetun säädöksen voimassaoloaikaa koskevan rajoituksen puuttumista, Itävallan hallitus toteaa, että tällä säännöksellä, jossa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus suhdannesyistä jättää vähennysoikeuden ulkopuolelle joitakin tavaroita, on mahdollistettava makrotaloudellisten häiriöiden korjaaminen ja erityisesti budjetin alijäämän pienentäminen ja valtion velan takaisinmaksu. Koska kyseisen hallituksen mukaan tällaiset toimet tuottavat tulosta vasta pitkällä aikavälillä ja koska kuudennen direktiivin 17 artiklan 7 kohdassa ei aseteta määräaikoja, säännöksellä olisi sallittava myös muut kuin määräaikaiset säädökset.

- 57 Komission mukaan kuudennen direktiivin 17 artiklan 7 kohdan kaltaisia poikkeussäännöksiä on tulkittava suppeasti. Tämän vuoksi ainoastaan sellaisina aikoina, jotka poikkeavat merkittävästi normaalin suhdannekierron vaiheista, kuudennen direktiivin 17 artiklan 7 kohdan ensimmäisessä virkkeessä annetaan jäsenvaltioille oikeus poiketa määrätyn ajan yhteisön arvonlisäverovähennysjärjestelmästä. Säännöksessä ei siis sallita ennakkoratkaisupyynnössä kuvatun kaltaisia, budjettisyydestä johtuvia rajoittamattoman ajan voimassa olevia poikkeuksia.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

- 58 Kuten tämän tuomion 42 kohdassa on todettu, kuudennen direktiivin 17 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu olennaisesti arvonlisäverojärjestelmään, eikä sitä pääsääntöisesti voida rajoittaa. Poikkeukset ovat sallittuja vain kuudennessa direktiivissä nimenomaisesti mainituissa tapauksissa.
- 59 Säännöksiä, joilla poiketaan arvonlisäverotuksen neutraalisuuden takaavasta veron vähennysoikeuden periaatteesta, on tulkittava suppeasti.
- 60 Toisen ennakkoratkaisukysymyksen ensimmäisen osan osalta on todettava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 7 kohdassa säädetään yhdestä direktiivin sisältämästä poikkeustoimien hyväksymismenettelystä, kun siinä annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus rajoittaa vähennysoikeutta joidenkin tavaroiden osalta, ”jollei 29 artiklan mukaisista neuvotteluista muuta johdu”.

- 61 Arvonlisäverokomitean kuulemisen johdosta komissio ja toiset jäsenvaltiot voivat valvoa sitä, miten jäsenvaltio käyttää mahdollisuutta poiketa yleisestä arvonlisäverovähennysjärjestelmästä, tutkimalla erityisesti sitä, onko kyseinen kansallinen säädös annettu suhdannesyistä, mitä edellytetään.
- 62 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 7 kohdassa säädetään siis menettelyä koskevasta velvollisuudesta, joka jäsenvaltioiden on täytettävä voidakseen turvautua siinä säädettyyn poikkeussäännökseen (ks. analogisesti kuudennen direktiivin 27 artiklan 5 kohdan osalta, jossa säädetään niin ikään poikkeuksista direktiivin järjestelmään, asia 324/82, komissio v. Belgia, tuomio 10.4.1984, Kok. 1984, s. 1861, 28 kohta).
- 63 Arvonlisäverokomitean kuuleminen vaikuttaa näin ollen olevan ennakkoehto minkäläisen tahansa toimen toteuttamiselle mainitun säännöksen nojalla.
- 64 EY:n perustamissopimuksen 189 artiklan kolmannessa kohdassa (josta on tullut EY 249 artiklan kolmas kohta) asetetun yleisen velvoitteen noudattamiseksi jäsenvaltioiden on noudatettava kaikkia kuudennen direktiivin säännöksiä (ks. asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991, Kok. 1991, s. I-3795, Kok. Ep. XI, s. 311, 33 kohta). Mikäli vähennysoikeuden rajoitusta ei ole tehty 17 artiklan 7 kohdassa jäsenvaltioille asetettua kuulemisvelvollisuutta noudattaen, kansalliset veroviranomaiset eivät voi vedota kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohdassa ilmaistusta arvonlisäveron vähentämisoikeuden periaatteesta poikkeavaan säännökseen verovelvollista vastaan (ks. analogisesti kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 ja 5 kohdan osalta em. asia Lennartz, tuomion 33 kohta).
- 65 Pääasiassa on kiistatonta, että Itävallan viranomaiset eivät ole kuulleet arvonlisäverokomiteaa ennen vuoden 1996 asetuksen antamista, mikä on vastoin kuudennen direktiivin 17 artiklan 7 kohdan ensimmäistä virkettä. Näin ollen Itävallan hallitus ei voi vedota kyseiseen asetukseen verovelvollisen vahingoksi

(ks. analogisesti kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 ja 5 kohdan osalta em. asia Lennartz, tuomion 34 kohta).

- 66 Toisen ennakkoratkaisukysymyksen toisen osan osalta on huomattava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 7 kohdan ensimmäisen virkkeen mukaan jäsenvaltiot voivat jättää joitakin tavaroita vähennysoikeuden ulkopuolelle ”suhdannesyistä”.
- 67 Säännöksessä oikeutetaan siis jäsenvaltio antamaan väliaikaisia säännöksiä sen suhdannetilanteen johdosta, jossa tämän talous on tietyllä hetkellä. Säännöksessä tarkoitettujen toimien soveltamisen on siis oltava ajallisesti rajoitettua, ja jo määritelmänsä mukaankaan toimet eivät voi olla luonteeltaan rakenteellisia.
- 68 Tästä seuraa, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 7 kohdan ensimmäisen virkkeen mukaan jäsenvaltio ei saa antaa joidenkin tavaroiden sulkemisesta arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle säännöksiä, joista ei ilmene niiden rajallinen voimassaoloaika ja/tai jotka ovat osa rakenteiden sopeuttamista koskevaa toimenpid kokonaisuutta, jolla pyritään pienentämään budjetin alijäämää ja mahdollistamaan kyseisen valtion velan takaisinmaksu.
- 69 Tämän vuoksi toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 7 kohdan ensimmäistä virkettä on tulkittava niin, että siinä ei sallita jäsenvaltion jättävän joitakin tavaroita arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle kuulematta ensin arvonlisäverokomiteaa. Säännöksessä ei myöskään oikeuteta jäsenvaltiota toteuttamaan joidenkin tavaroiden jättämisestä arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle toimia, joista ei ilmene niiden rajallinen voimassaoloaika ja/tai jotka ovat osa rakenteiden sopeuttamista koskevaa toimenpid kokonaisuutta, jolla pyritään pienentämään budjetin alijäämää ja mahdollistamaan kyseisen valtion velan takaisinmaksu.

Oikeudenkäyntikulut

- 70 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Itävallan hallitukselle ja Euroopan yhteisöjen 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 (viides jaosto)

on ratkaissut Verwaltungsgerichtshofin 22.9.1999 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

- 1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan vastaista on, että jäsenvaltio kuudennen direktiivin voimaantulon jälkeen epää tiettyihin ajoneuvoihin liittyvien menojen osalta arvonlisäveron vähennysoikeuden, jos direktiivin voimaantullessa kyseisen valtion viranomaiset ministeriön päätökseen perustuneessa vakiintuneessa käytännössään hyväksyivät vähennyksen näiden menojen osalta.

- 2) Kuudennen direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 7 kohdan ensimmäistä virkettä on tulkittava niin, että siinä ei sallita jäsenvaltion jättävän joitakin tavaroita arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle kuulematta ensin arvonlisäverokomiteaa. Säännöksessä ei myöskään oikeuteta jäsenvaltiota toteuttamaan joidenkin tavaroiden jättämistä arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle koskevia toimia, joista ei ilmene niiden rajallinen voimassaoloaika ja/tai jotka ovat osa rakenteiden sopeuttamista koskevaa toimenpid kokonaisuutta, jolla pyritään pienentämään budjetin alijäämää ja mahdollistamaan kyseisen valtion velan takaisinmaksu.

Jann

La Pergola

Sevón

Wathelet

Timmermans

Julistettiin Luxemburgissa 8 päivänä tammikuuta 2002.

R. Grass

P. Jann

kirjaaja

viidennen jaoston puheenjohtaja