



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kymmenes jaosto)

29 päivänä heinäkuuta 2019 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Verolainsäädännön yhdenmukaistaminen – Direktiivi 2006/112/EY – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – 288 artiklan ensimmäisen kohdan 1 alakohta ja 315 artikla – Pienten yritysten erityisjärjestelmä – Verovelvollisten jälleenmyyjien erityisjärjestelmä – Verovelvollinen jälleenmyyjä, joka kuuluu voittomarginaalijärjestelmän piiriin – Vuotuinen liikevaihto, jonka perusteella määritetään pienten yritysten erityisjärjestelmän sovellettavuus – Voittomarginaali vai saatujen vastikkeiden määrä

Asiassa C-388/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 7.2.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 13.6.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Finanzamt A

vastaa

B,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kymmenes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. Lycourgos sekä tuomarit E. Juhász (esittelevä tuomari) ja I. Jarukaitis,

julkisasiamies: G. Pitruzzella,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Saksan hallitus, asiamiehinään aluksi T. Henze ja S. Eisenberg, sittemmin S. Eisenberg,
- Euroopan komissio, asiamiehinään L. Mantl ja L. Lozano Palacios,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 288 artiklan ensimmäisen kohdan 1 alakohdan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Finanzamt A (A:n verotoimisto, Saksa) ja B, joka toimii käytettyjen ajoneuvojen jälleenmyyjänä, ja jossa on kyse viimeksi mainitun vuotuisen liikevaihdon laskentatavasta arvonlisäverodirektiivissä säädetyn pienten yritysten erityisjärjestelmän soveltamiseksi.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.”
- 4 Arvonlisäverodirektiivin XII osaston otsikkona on ”Erityisjärjestelmät”, ja siihen sisältyy 1 luku, jonka otsikko on ”Pienten yritysten erityisjärjestelmä”. Mainitun 1 luvun 2 jakso, jonka otsikkona on ”Verovapautukset tai asteittaiset verohelpotukset”, sisältää direktiivin 282–292 artiklan.
- 5 Saman direktiivin 282 artiklan nojalla kyseisessä 2 jaksossa säädettyjä verovapautuksia ja asteittaisia verohelpotuksia on sovellettava pienten yritysten suorittamiin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin.
- 6 Arvonlisäverodirektiivin 288 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä jaksossa säädetyn järjestelmän soveltamisessa viitearvona käytettävä liikevaihto koostuu seuraavista arvonlisäverottomista arvoista:

 - 1) tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten arvosta siltä osin kuin niitä on verotettava,
 - 2) 110 ja 111 artiklan, 125 artiklan 1 kohdan, 127 artiklan sekä 128 artiklan 1 kohdan nojalla vapautettujen liiketoimien arvosta, joihin liittyy edeltävässä vaiheessa maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus,
 - 3) edellä 146–149 ja 151, 152 tai 153 artiklan nojalla vapautettujen liiketoimien arvosta,
 - 4) kiinteistöjä koskevien liiketoimien, edellä 135 artiklan 1 kohdan b–g alakohdassa tarkoitettujen rahoitusliiketoimien ja vakuutuspalvelujen arvosta, jolleivät nämä liiketoimet ole luonteeltaan liitännäisiä.

Yrityksen suorittamia aineellisten tai aineettomien tuotantohyödykkeiden luovutuksia ei kuitenkaan oteta huomioon liikevaihtoa laskettaessa.”

- 7 Mainitun direktiivin 289 artiklan mukaan ”verovelvolliset, jotka saavat vapautuksen, eivät ole oikeutettuja vähentämään arvonlisäveroa 167–171 ja 173–177 artiklan mukaisesti eivätkä saa mainita sitä laskuissaan”.
- 8 Arvonlisäverodirektiivin 290 artiklassa säädetään seuraavaa:
- ”Verovelvolliset, jotka voivat saada vapautuksen, voivat valita joko tavallisen arvonlisäverojärjestelmän noudattamisen tai 281 artiklassa tarkoitettujen yksinkertaistettujen yksityiskohtaisten sääntöjen noudattamisen. Tässä tapauksessa verovelvolliset hyötyvät mahdollisista kansallisen lainsäädännön mukaisista asteittaisista verohelpotuksista.”
- 9 Arvonlisäverodirektiivin XII osaston 4 luvun otsikko on ”Käytettyihin tavaroihin sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin sovellettavat erityisjärjestelmät”. Tämän 4 luvun 2 jaksossa, jonka otsikkona on ”Verovelvollisia jälleenmyyjä koskeva erityisjärjestelmä”, oleva 1 alajakso, jonka otsikkona on ”Voittomarginaalijärjestelmä”, sisältää direktiivin 312–325 artiklan.
- 10 Kyseisen direktiivin 313 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:
- ”Jäsenvaltiot soveltavat verovelvollisten jälleenmyyjien suorittamien käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- tai antiikkiesineiden luovutusten osalta verovelvollisen jälleenmyyjän saaman voittomarginaalin verottamisessa tämän alajakson säännösten mukaista erityisjärjestelmää.”
- 11 Saman direktiivin 314 artiklassa säädetään seuraavaa:
- ”Voittomarginaalijärjestelmää sovelletaan verovelvollisen jälleenmyyjän suorittamiin käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- tai antiikkiesineiden luovutuksiin, kun ne on tälle [unionissa] luovuttanut joku seuraavista:
- a) henkilö, joka ei ole verovelvollinen;
 - b) toinen verovelvollinen, jos tämän toisen verovelvollisen suorittama tavarantoimitus on vapautettu verosta 136 artiklan mukaisesti;
 - c) toinen verovelvollinen, jos tämän toisen verovelvollisen suorittamaan luovutukseen sovelletaan 282–292 artiklassa säädettyä pienten yritysten verovapautusta ja jos kyseessä on tuotantotavara;
 - d) toinen verovelvollinen jälleenmyyjä, jos tämän toisen verovelvollisen jälleenmyyjän suorittamasta luovutuksesta on suoritettu arvonlisäveroa tämän voittomarginaalijärjestelmän mukaisesti.”
- 12 Arvonlisäverodirektiivin 315 artiklassa säädetään seuraavaa:
- ”Edellä 314 artiklassa tarkoitetun tavarantoimituksen veron perusteena on verovelvollisen jälleenmyyjän saama voittomarginaali vähennettynä voittomarginaaliin kuuluvalla arvonlisäveron määrällä.
- Verovelvollisen jälleenmyyjän voittomarginaali vastaa verovelvollisen jälleenmyyjän perimän tavarantoimituksen myyntihinnan ja ostohinnan välistä eroa.”

Saksan oikeus

- 13 Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian oikeudenkäyntiin (BGBl. 2005 I, s. 386, jäljempänä UStG), 1 §:ssä, jonka otsikkona on ”Liikevaihtoveron piiriin kuuluvat liiketoimet”, säädetään seuraavaa:

”(1) Liikevaihtoveron alaisia ovat seuraavat liiketoimet:

1. Tavaroiden luovutukset ja muut suoritukset, jotka elinkeinonharjoittaja suorittaa maan alueella vastikkeellisesti yrityksensä piirissä – –”

- 14 UStG:n 10 §:ssä, jonka otsikkona on ”Luovutuksia, muita suorituksia ja yhteisöhankintoja koskeva veron peruste”, säädetään seuraavaa:

”Veron peruste määräytyy vastikkeen perusteella luovutusten ja muiden suoritusten (1 §:n 1 momentin 1 kohdan ensimmäinen virke) – – osalta. Vastikkeella tarkoitetaan kaikkea sitä, mitä suorituksen vastaanottaja suorittaa suorituksen saadakseen, lukuun ottamatta liikevaihtoveron osuutta – –”

- 15 UStG:n 19 §:n, jonka otsikkona on ”Pienten yritysten verotus”, sanamuoto on seuraava:

”(1) Edellä 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetuista liiketoimista maksettavaksi tulevaa liikevaihtoveroa ei kanneta yrityksiltä – –, jos toisessa virkkeessä kuvattu liikevaihto yhdessä siitä maksettavaksi tulevan veron kanssa ei ole edeltävänä kalenterivuonna ylittänyt 17 500:aa euroa eikä kuluvana kalenterivuonna todennäköisesti ylitä 50 000:tta euroa. Ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettu liikevaihto on saatujen vastikkeiden perusteella määritetty kokonaisliikevaihto, josta on vähennetty siihen sisältyvät käyttöomaisuuteen kuuluvia hyödykkeitä koskevat liiketoimet. – –

– –

(3) Kokonaisliikevaihto on yrityksen suorittamien 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettujen verollisten liikevaihtojen yhteismäärä, josta on vähennetty seuraavat liikevaihdot:

– –”

- 16 UStG:n 25 bis §:ssä, jonka otsikkona on ”Voittomarginaalijärjestelmä”, säädetään seuraavaa:

”(1) Irtainten esineiden 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettujen luovutusten verottamisessa sovelletaan seuraavissa säännöksissä säädetyn mukaista järjestelmää (voittomarginaalijärjestelmä), kun seuraavat edellytykset täyttyvät:

– –

(3) Liikevaihto määräytyy sen määrän mukaan, jolla tavaran myyntihinta ylittää sen ostohinnan; – –

– –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

- 17 B suoritti käytettyjen ajoneuvojen jälleenmyyjänä veronalaisia liiketoimia, joihin sovelletaan UStG:n 25 bis §:n nojalla voittomarginaalijärjestelmää. Sen saatujen vastikkeiden perusteella laskettu liikevaihto vuonna 2009 oli 27 358 euroa ja vuonna 2010 vastaavasti 25 115 euroa.

- 18 B katsoi 10.2.2010 (vuodelta 2009) ja 23.3.2011 (vuodelta 2010) päivätyissä arvonlisäveroilmoituksissaan, että sitä voitiin pitää UStG:n 19 §:ssä tarkoitettuna pienenä yrityksenä, koska sen liikevaihto vuodelta 2009 oli 17 328 euroa ja vuodelta 2010 vastaavasti 17 470 euroa. B ei laskenut näitä liikevaihtoja saatujen vastikkeiden perusteella vaan UStG:n 25 bis §:n 3 momentin mukaisesti voittomarginaalinsa perusteella.
- 19 Verohallinto hyväksyi ensin mainitun arvonlisäveroilmoituksen osalta sen, että pienten yritysten järjestelmän soveltamisessa viitearvona käytettävä vuotuinen liikevaihto voitiin määrittää voittomarginaalin määrän perusteella, ja hyväksyi täten sen, että B:hen sovelletaan pienten yritysten erityisjärjestelmää.
- 20 Toisen arvonlisäveroilmoituksen osalta A:n verotoimisto kuitenkin kieltäytyi 4.10.2012 päivätyssä verotuspäätöksessään soveltamasta B:hen pienten yritysten järjestelmää verovuodelta 2010. Verohallinnon noudattamaa käytäntöä oli nimittäin muutettu 1.10.2010 annetulla liikevaihtoveroa koskevalla soveltamisohjeella (Umsatzsteuer-Anwendungserlass, BStBl. 2010 I, s. 846), joiden mukaan pienten yritysten erityisjärjestelmän soveltamiseksi muun muassa jälleenmyyjien voittomarginaalijärjestelmää koskevissa tapauksissa vuotuinen liikevaihto oli laskettava saatujen vastikkeiden perusteella eikä voittomarginaalin perusteella.
- 21 Sen jälkeen, kun tästä verotuspäätöksestä tehty oikaisuvaatimus oli hylätty, B nosti kanteen toimivaltaisessa Finanzgerichtissä (verotuomioistuin, Saksa), joka kumosi mainitun verotuspäätöksen sillä perusteella, että saadut vastikkeet, jotka ylittivät voittomarginaalin, on jätettävä huomiotta pienten yritysten erityisjärjestelmän soveltamisessa.
- 22 Mainittu tuomioistuin katsoi, että arvonlisäverodirektiivin 288 artiklan ensimmäisen kohdan 1 alakohdalla on välitön oikeusvaikutus ja että se on esteenä A:n verotoimiston soveltamalle laskentatavalle. Mainitussa säännöksessä säädetään, että pienten yritysten järjestelmän soveltamiseksi huomioon otettava liikevaihto koostuu tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten arvosta ”siltä osin kuin niitä on verotettava”. B:n toteuttamiin luovutuksiin sovellettavassa voittomarginaalijärjestelmässä säädetään arvonlisäverodirektiivin 315 artiklan nojalla kuitenkin, että ainoastaan voittomarginaalia verotetaan.
- 23 Bundesfinanzhofiin (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) tekemässään Revision-valituksessa A:n verotoimisto väittää, että asiassa oli sovellettu virheellisesti arvonlisäverodirektiivin 288 artiklan ensimmäisen kohdan 1 alakohtaa.
- 24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin vaikuttaa yhtyvän Finanzgerichtin näkemykseen siitä, että liikevaihto, jota on käytettävä viitearvona arvioitaessa arvonlisäverodirektiivin 282 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetyn pienten yritysten järjestelmän soveltamista elinkeinonharjoittajiin, joihin mainitun direktiivin 314 artiklan nojalla sovelletaan voittomarginaalijärjestelmää, on määritettävä kyseisen marginaalin perusteella, koska saman direktiivin 313 artiklan 1 kohdassa säädetään erityissäännöksistä, joita sovelletaan näihin elinkeinonharjoittajiin. Mainittu tuomioistuin toteaa, että arvonlisäverodirektiivin 288 artiklan ensimmäisen kohdan 1 alakohdan mukaan huomioon otettava liikevaihto koostuu tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten arvosta ”siltä osin kuin niitä on verotettava”. Tämä täsmennys viittaa sen mukaan kuitenkin veron perustan laajuuteen, ja verotus on mainitun direktiivin 315 artiklassa säädetyn järjestelmän puitteissa rajoitettu voittomarginaaliin.
- 25 Mainittu tuomioistuin toteaa kuitenkin, että arvonlisäverodirektiivin 288 artiklan ensimmäisen kohdan 1 alakohdassa oleva ilmaus ”siltä osin kuin niitä on verotettava” voitaisiin ymmärtää myös siten, että ainoastaan verosta vapautetut suoritukset on jätettävä huomiotta arvioitaessa pienten yritysten järjestelmän soveltamiseksi merkityksellistä liikevaihtoa. Tämän lähestymistavan mukaisesti

luovutukset, jotka kuuluvat voittomarginaalijärjestelmän piiriin ja joita ei ole vapautettu verosta vaan joita verotetaan sellaisenaan, olisi otettava huomioon täysimääräisesti eikä ainoastaan mainitun direktiivin 315 artiklassa säädetystä erityissäännöstöstä määritetyn liikevaihdon perustan suuruisina.

- 26 Kansallinen tuomioistuin ei myöskään sulje pois sitä, että arvonlisäverodirektiivin 288 artiklan ensimmäisen kohdan 1 alakohdan nojalla voidaan katsoa, että tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten ”arvo” vastaa saatujen vastikkeiden yhteismäärää ja että mainitussa säännöksessä tarkoitetaan näin ollen kyseisen direktiivin 73 artiklan mukaista veron perustaa.
- 27 Koska Bundesfinanzhof katsoi, että sen käsiteltäväksi saatetun asian ratkaiseminen edellyttää arvonlisäverodirektiivin säännösten tulkintaa, se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [arvonlisäverodirektiivin] 311 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädettyä voittomarginaalijärjestelmää koskeissa tapauksissa [arvonlisäverodirektiivin] 288 artiklan ensimmäisen kohdan 1 alakohtaa tulkittava siten, että määritettäessä kyseisen säännöksen mukaisesti merkityksellistä liikevaihtoa [arvonlisäverodirektiivin] 314 artiklassa tarkoitetun tavaroiden luovutuksen yhteydessä perustaksi on mainitun direktiivin 315 artiklan mukaisesti otettava tavaran myyntihinnan ja ostohinnan välinen ero (voittomarginaali)?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

- 28 Kansallinen tuomioistuin pyrkii kysymyksellään selvittämään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 288 artiklan ensimmäisen kohdan 1 alakohtaa tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännöstölle tai hallinnolliselle käytännölle, jonka nojalla liikevaihto, jota käytetään viitearvona pienten yritysten erityisjärjestelmän soveltamisessa verovelvolliseen, joka kuuluu verovelvollisia jälleenmyyjiä varten säädetyn erityisen voittomarginaalijärjestelmän piiriin, lasketaan mainitun direktiivin 315 artiklan mukaisesti siten, että huomioon otetaan ainoastaan syntynyt voittomarginaali.
- 29 Arvonlisäverodirektiivin 288 artiklan ensimmäisen kohdan 1 alakohdan mukaan liikevaihto, jota käytetään viitearvona pienten yritysten erityisjärjestelmän soveltamisessa, koostuu tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten arvonlisäverottomasta arvosta siltä osin kuin niitä on verotettava.
- 30 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sekä unionin oikeuden yhtenäinen soveltaminen että yhdenvertaisuusperiaate edellyttävät, että unionin oikeuden sellaisen säännöksen sanamuotoa, jossa ei ole nimenomaista viittausta jäsenvaltioiden oikeuteen sen merkityksen ja ulottuvuuden määrittämiseksi, on tavallisesti tulkittava koko unionissa itsenäisesti ja yhtenäisesti ottamalla huomioon paitsi säännöksen sanamuoto myös sen asiayhteys ja kyseessä olevalla säännöstöllä tavoiteltu päämäärä (tuomio 23.5.2019, WB, C-658/17, EU:C:2019:444, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 31 Mitä tulee ensinnäkin direktiivin 288 artiklan ensimmäisen kohdan 1 alakohdan sanamuodon mukaiseen tulkintaan, on huomattava yhtäältä, että itse mainitun säännöksen sanamuodon mukaan verovelvollisen veron perustan muodostaa verotettujen tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten arvonlisäveroton arvo, mutta toisaalta, että ilmaus ”verotettava” puolestaan ei liity sanaan ”arvo” vaan sanoihin ”luovutukset” tai ”suoritukset”.
- 32 Tästä seuraa, että sanamuotonsa puolesta mainitussa säännöksessä edellytetään, että jotta luovutusten tai suoritusten määrä sisällytetään verovelvollisen liikevaihtoon, niitä on verotettava luovutuksina tai suorituksina, eikä siinä täsmennetä sitä, millä tavoin niitä on verotettava, eli yksityiskohtaisia menettelytapoja, joiden mukaisesti niitä verotetaan, ei mainita.

- 33 Tästä sanamuodosta ei myöskään seuraa, että luovutuksia tai suorituksia on kaikissa tapauksissa verotettava täysimääräisesti.
- 34 On kuitenkin selvää, että verovelvollisen jälleenmyyjän suorittamia luovutuksia verotetaan, vaikka niitä verotetaankin erityisjärjestelmän mukaisesti.
- 35 Näin ollen arvonlisäverodirektiivin 288 artiklan ensimmäisen kohdan 1 alakohdan sanamuodon mukainen tulkinta merkitsee sitä, että verovelvollisten jälleenmyyjien toteuttamien luovutusten kokonaisarvo – eikä niiden voittomarginaali – muodostaa liikevaihdon, jota käytetään viitearvona määritettäessä pienten yritysten erityisjärjestelmän sovellettavuus.
- 36 Arvonlisäverodirektiivin yleinen systematiikka, syntyhistoria ja päämäärä vahvistavat tämän tulkinnan.
- 37 Mainitun direktiivin yleisen systematiikan osalta on muistutettava, että nyt esillä olevassa asiassa on kyse kahden direktiivissä säädetyn erityisjärjestelmän – pienten yritysten erityisjärjestelmän ja verovelvollisten jälleenmyyjien erityisjärjestelmän – välisestä suhteesta.
- 38 Kuten Saksan hallitus on aivan oikein esittänyt, pienten yritysten ja verovelvollisten jälleenmyyjien erityisjärjestelmät muodostavat kaksi itsenäistä ja toisistaan riippumatonta erityisjärjestelmää. Koska kummassakaan näistä erityisjärjestelmistä ei ole viittauksia toisessa järjestelmässä oleviin seikkoihin tai käsitteisiin, yhden järjestelmän sisältöä on lähtökohtaisesti arvioitava ottamatta huomioon toisen järjestelmän sisältöä.
- 39 Arvonlisäverosäännösten syntyhistoriasta on todettava, että kyseisen säännösten kehitys vahvistaa myös sen, että verovelvollisen jälleenmyyjän saaman voittomarginaalin käsitteellä ei voi olla vaikutusta siihen, kuinka käsitettä ”liikevaihto” on tulkittava pienten yritysten erityisjärjestelmässä.
- 40 On huomattava, että pienten yritysten erityisjärjestelmä otettiin käyttöön jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetulla kuudennella neuvoston direktiivillä 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1), ja vasta myöhemmin 14.2.1994 annettiin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta – käytettyihin tavaroihin sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin sovellettavat erityisjärjestelyt – neuvoston direktiivi 94/5/EY (EYVL 1994, L 60, s. 16) verovelvollisten jälleenmyyjien järjestelmän luomiseksi.
- 41 Kuudennella direktiivillä 77/388 luotujen sääntöjen, jotka koskevat liikevaihdon määrittämistä pienten yritysten erityisjärjestelmän soveltamiseksi, ei täten voida katsoa olevan yhteensovitettuja direktiivillä 94/5 luotujen verovelvollisten jälleenmyyjien erityisjärjestelmää koskevien sääntöjen kanssa, koska missään nimenomaisessa säännöksessä ei säädetä tällaisesta yhteensovittamisesta.
- 42 Pienten yritysten erityisjärjestelmän päämäärän osalta unionin tuomioistuin on katsonut, että unionin lainsäätäjä on tällä erityisjärjestelmällä pyrkinyt yksinkertaistamaan tavanomaiseen arvonlisäverojärjestelmään liittyviä kirjanpitovaatimuksia (tuomio 6.10.2005, MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591, 39 kohta), ja näillä hallinnollisilla yksinkertaistamistoimilla pyritään muun muassa vahvistamaan pienten yritysten perustamista, toimintaa ja kilpailukykyä (tuomio 26.10.2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, 63 kohta ja tuomio 2.5.2019, Jarmuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, 37 kohta).
- 43 Tässä yhteydessä on Saksan hallituksen tavoin huomautettava, että pienten yritysten erityisjärjestelmän tavoitteella ei pyritä vahvistamaan käytettyjen tavaroiden jälleenmyyntiä harjoittavien suurten yritysten kilpailukykyä. Jos saatuja vastikkeita, jotka ylittävät voittomarginaalin, ei otettaisi huomioon laskettaessa liikevaihtoa kyseisen erityisjärjestelmän soveltamiseksi, tällaiset yritykset, joilla on suuri liikevaihto ja pieni voittomarginaali, saattaisivat kuulua mainitun järjestelmän piiriin ja näin saada perusteetonta kilpailuetua.

- 44 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 288 artiklan ensimmäisen kohdan 1 alakohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännöstölle tai hallinnolliselle käytännölle, jonka nojalla liikevaihto, jota käytetään viitearvona pienten yritysten erityisjärjestelmän soveltamisessa verovelvolliseen, joka kuuluu verovelvollisia jälleenmyyjiä varten säädetyn erityisen voittomarginaalijärjestelmän piiriin, lasketaan mainitun direktiivin 315 artiklan mukaisesti siten, että huomioon otetaan ainoastaan syntynyt voittomarginaali. Tämä liikevaihto on määritettävä kaikkien niiden arvonlisäverottomien määrien perusteella, jotka kyseinen verovelvollinen jälleenmyyjä on saanut tai saa, riippumatta niistä menettelyllisistä yksityiskohdista, joiden mukaisesti näitä määriä tosiasiallisesti verotetaan.

Oikeudenkäyntikulut

- 45 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kymmenes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 288 artiklan ensimmäisen kohdan 1 alakohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännöstölle tai hallinnolliselle käytännölle, jonka nojalla liikevaihto, jota käytetään viitearvona pienten yritysten erityisjärjestelmän soveltamisessa verovelvolliseen, joka kuuluu verovelvollisia jälleenmyyjiä varten säädetyn erityisen voittomarginaalijärjestelmän piiriin, lasketaan mainitun direktiivin 315 artiklan mukaisesti siten, että huomioon otetaan ainoastaan syntynyt voittomarginaali. Tämä liikevaihto on määritettävä kaikkien niiden arvonlisäverottomien määrien perusteella, jotka kyseinen verovelvollinen jälleenmyyjä on saanut tai saa, riippumatta niistä menettelyllisistä yksityiskohdista, joiden mukaisesti näitä määriä tosiasiallisesti verotetaan.

Allekirjoitukset