

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

ELEANOR SHARPSTON

27 päivänä huhtikuuta 2006 1(1)

Asia C-128/05

Euroopan yhteisöjen komissio

vastaan

Itävallan tasavalta

1. Komissio väittää esillä olevassa kanteessaan, että tietyt erityissäännöt, joita Itävallassa sovelletaan kansainvälisten henkilökuljetuspalvelujen tarjoajiin, jotka eivät ole sijoittautuneet kyseiseen jäsenvaltioon ja tarjoavat siellä palveluja ainoastaan satunnaisesti ja joiden vuotuinen liikevaihto siellä on pienempi kuin 22 000 euroa, ovat ristiriidassa kuudennen arvonlisäverodirektiivin kanssa.(2)
2. Kyseisten sääntöjen mukaan tällaiset kuljetusliikkeet eivät laadi laskuja, joissa mainitaan Itävallan arvonlisävero, eivätkä ne tee veroilmoituksia Itävallassa. Kyseisen jäsenvaltion osalta näiden kuljetusliikkeiden ostoihin sisältyvän veron katsotaan olevan myynteihin sisältyvän veron suuruinen, eikä niillä ole oikeutta vaatia ylijäämää takaisin vähennysten tai palautusten muodossa.
3. Itävalta väittää, että nämä säännöt ovat kuudennen direktiivin 24 artiklan mukaisia, jossa sallitaan se, että pieniin yrityksiin sovelletaan yksinkertaistettuja verotusmenettelyjä, jos tämä ei johda verotuksen kevenemiseen.
4. Se, voidaanko tähän puolustukseen vedota, riippuu kolmesta pääasiallisesta seikasta: onko ”pienen yrityksen” kokoa arvioitava absoluuttisesti vai suhteessa sen liikevaihtoon kyseessä olevassa jäsenvaltiossa, voidaanko vapautusta arvonlisäveroon liittyvistä muodollisuuksista varsinaisesti pitää ”yksinkertaistettuina yksityiskohtaisina sääntöinä” ja johtaako kyseinen vapautus verotuksen kevenemiseen, minkä vuoksi sitä ei voida hyväksyä.

Asian kannalta merkityksellinen arvonlisäveroa koskeva yhteisön lainsäädäntö

5. Kuudennen direktiivin 2 artiklan mukaan arvonlisäveroa on kannettava jäsenvaltion alueella vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta. Saman direktiivin 6 artiklan mukaan palvelujen suorituksella tarkoitetaan liiketoimintaa, joka ei ole tavarantoimintaa.
6. Kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan b alakohdassa säädetään, että ”kuljetuspalvelun suorituspaikka on paikka, jossa kuljetus, huomioon ottaen kuljettu matka, tapahtuu”.(3)

7. Kuudennen direktiivin 17 ja 18 artiklassa(4) säädetään vähennysoikeuden, joka on arvonlisäverojärjestelmän kulmakivi, syntymisestä, laajuudesta ja käyttämisestä. Kyseisten artiklojen asian kannalta merkitykselliset säännökset voidaan esittää seuraavasti.

8. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 ja 2 kohdan mukaan verovelvolliset saavat vähentää verosta, jonka ne ovat velvollisia maksamaan (myynteihin sisältyvä vero), arvonlisäveron, joka on peritty tavaroista tai palveluista, jotka niille on luovutettu (ostoihin sisältyvä vero), jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisten verollisiin liiketoimiin.

9. Samoin edellytyksin jäsenvaltion, jossa ostoihin sisältyvän veron suorittamista koskeva velvollisuus syntyi, alueelle sijoittautumattomilla verovelvollisilla on oikeus kyseisen veron palautukseen kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 ja 4 kohdan sekä kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin säännösten mukaisesti.(5) Kahdeksannen direktiivin 1 artiklan mukaan palautusta koskevia sääntöjä kuitenkin sovelletaan tällaisiin verovelvollisiin ainoastaan, jos nämä verovelvolliset eivät lisäksi ole suorittaneet verollisia tavaroiden luovutuksia tai palveluja kyseisessä jäsenvaltiossa ilmoituskaudella, jonka aikana ostoihin sisältyvän veron suorittamista koskeva velvollisuus syntyi.

10. Verovelvollisilla on vähennysoikeutta käyttääkseen erityisesti oltava kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan mukaisesti laadittu lasku. Vähennys tehdään vähentämällä tietyn ilmoituskauden vähennyskelpoisen ostoihin sisältyvän veron kokonaismäärä samalta ajanjaksolta maksettavan myynteihin sisältyvän veron kokonaismäärästä (kuudennen direktiivin 18 artiklan 2 kohta).

11. Kuudennen direktiivin 22 artikla(6) koskee verovelvollisilla olevia velvoitteita. Kyseisen artiklan 3 kohdassa säädetään laskujen toimittamista koskevista vaatimuksista, sen 4 kohdassa sääntöjenmukaisten ilmoitusten tekemistä koskevista vaatimuksista ja sen 5 kohdassa säädetään, että verovelvollisten on suoritettava maksettavan arvonlisäveron nettomäärä (eli myynteihin sisältyvä vero vähennettynä ostoihin sisältyvällä verolla) kunkin veroilmoituksen tekemisen yhteydessä.

12. Kuudennen direktiivin 24 artiklan otsikko on ”Pieniä yrityksiä koskeva erityisjärjestelmä”. Kyseisen artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

13. Saman artiklan 2–7 kohdan mukaan on lisäksi mahdollista, että jäsenvaltiot pysyttävät voimassa tai ottavat käyttöön verovapautuksia tai asteittaisia verohelpotuksia sellaisten verovelvollisten hyväksi, joiden vuosittainen liikevaihto on pienempi kuin 5 000 euroa.(7)

14. Kuudennen direktiivin 29 artiklassa 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.

3. Komitea vahvistaa työjärjestyksensä.

4. Komitea tarkastelee tämän direktiivin mukaisesti neuvottelujen kohteena olevien asioiden

lisäksi komitean puheenjohtajan omasta aloitteestaan tai jäsenvaltion edustajan pyynnöstä käsiteltäviksi saattamia yhteisön arvonlisäverotusta koskevien säännösten soveltamiseen liittyviä kysymyksiä.”

Riidanalainen kansallinen lainsäädäntö

15. Komissio riitauttaa säännökset, jotka sisältyvät liittovaltion valtiovarainministeriön asetukseen keskiverokantojen käyttöön otosta kansainvälisiä henkilökuljetuksia toteuttavien ulkomaisten yritysten vähennyskelpoisen veron laskemiseksi ja joita sovelletaan 31.3.2002 jälkeen toteutuneisiin liiketoimiin ja tapahtumiin.(8)

16. Kyseisen asetuksen 1 §:n mukaan tällaiset kuljetustoiminnan harjoittajat voivat, ellei niillä ole kotipaikkaa, sääntömääräistä kotipaikkaa, toimipaikkaa tai asuinpaikkaa Itävallassa, ja jos niiden liikevaihto (Itävallassa) on tietyllä ilmoituskaudella(9) pienempi kuin 22 000 euroa, laskea vähennyskelpoisen arvonlisäveronsa, joka koskee kyseisten kuljetustoiminnan harjoittajien liikevaihtoa Itävallan ulkopuolella rekisteröidyillä moottoriajoneuvoilla tai perävaunuilla toteutetuista satunnaisista kansainvälisistä henkilökuljetuksista, soveltamalla keskiverokantaa, joka on 10 prosenttia tuosta liikevaihdosta,(10) jos ne eivät laadi laskuja suoritetuista palveluista.

17. Kyseisen asetuksen 2 §:n mukaan tätä keskiverokantaa sovelletaan kaikkien kyseessä olevan kuljetuspalvelun tarjoamisen osalta vähennyskelpoisten ostoihin sisältyvien verojen asemesta, ja sen 3 §:n mukaan keskiverokannan soveltamisella kuljetustoiminnan harjoittaja vapautuu velvollisuudesta pitää kirjaa arvonlisäveroista.

18. Hallinnollisen menettelyn aikana toimitetuista asiakirjoista, jotka ovat komission kannekirjelmän liitteenä, ilmenee, että Itävalta kysyi neuvoa kuudennen direktiivin 29 artiklan nojalla perustetulta neuvoa-antavalta arvonlisäverokomitealta (myöhässä eli vuoden 2004 alkupuoliskolla) noudattaakseen kuudennen direktiivin 24 artiklan 1 kohdan mukaista muodollista neuvotteluvelvollisuutta. Komitean käsittelyssä komissio ilmaisi kielteisen kantansa, ja muut jäsenvaltiot pidättäytyivät ottamasta kantaa. Neuvoa-antavana elimenä komitea ei kuitenkaan missään tapauksessa voinut antaa sitovaa ratkaisua.

Asianosaisten vaatimukset

19. EY 226 artiklan mukaisen tavanomaisen hallinnollisen menettelyn jälkeen komissio vaatii nyt, että yhteisöjen tuomioistuin

– toteaa, että Itävallan tasavalta ei ole noudattanut kuudennen direktiivin 2 ja 6 artiklan, 9 artiklan 2 kohdan b alakohdan, 17 ja 18 artiklan ja 22 artiklan 3–5 kohdan mukaisia velvoitteitaan, koska se on sallinut sen, että Itävallan ulkopuolelle sijoittautuneet verovelvolliset, jotka suorittavat henkilökuljetuksia Itävallassa, eivät tee veroilmoituksia eivätkä maksa arvonlisäveron nettomäärää, kun niiden vuotuinen liikevaihto Itävallassa on alle 22 000 euroa, jolloin se on katsonut, että kannettavan arvonlisäveron määrä on sama kuin vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrä, ja edellyttänyt yksinkertaistettujen säännösten soveltamisen osalta, ettei laskuissa ja laskuina toimivissa asiakirjoissa mainita Itävallan arvonlisäveroa

– velvoittaa vastaajan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

20. Itävalta vaatii, että kanne hylätään ja että komissio veloitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

21. Suullista käsittelyä ei ole vaadittu eikä sitä ole järjestetty.

Asian arviointi

Väitetyn jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisen laajuus

22. Itävalta ei lausu mitään riidanalaisen asetuksen yhteensopivuudesta kuudennen direktiivin 2 ja 6 artiklan, 9 artiklan 2 kohdan b alakohdan, 17 ja 18 artiklan ja 22 artiklan 3–5 kohdan kanssa sinänsä. Se perustaa puolustuksensa kokonaisuudessaan kuudennen direktiivin 24 artiklan 1 kohtaan.

23. Tässä tilanteessa muodollisen lähestymistavan perusteella voitaisiin todeta, että jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen katsotaan toteennäytetyksi (koska Itävalta on tämän implisiittisesti myöntänyt) kaikkien näiden säännösten osalta, jollei kuudennen direktiivin 24 artiklaan perustuvaa puolustusta hyväksytä.

24. Mielestäni tällainen toteamus ei kuitenkaan ole perusteltu. Mainitut säännökset ovat sisällöltään toisistaan poikkeavia. Kuudennen direktiivin 2 ja 6 artiklassa, 9 artiklan 2 kohdan b alakohdassa ja 17 artiklassa (muiden muassa) vahvistetaan se, milloin kyseisen direktiivin 18 ja 22 artiklassa säädettyjä menettelyvaatimuksia on sovellettava. Esillä olevassa asiassa on kyse siitä, onko se, miten Itävalta on poikennut mainituista vaatimuksista, sallittua vai ei.

25. Komission väitteisiin tai itse riidanalaisiin Itävallan säännöksiin ei sisälly viitteitä ristiriidasta niiden periaatteiden kanssa, joiden mukaan a) palvelujen suoritukset ovat arvonlisäverollisia (kuudennen direktiivin 2 artikla), b) henkilökuljetukset ovat palveluja (6 artikla), c) kansainvälisten henkilökuljetuspalvelujen suorituspaikka jakaantuu osiin kussakin jäsenvaltiossa kuljetun matkan mukaan (9 artiklan 2 kohdan b alakohta) ja d) verovelvollisella on oikeus vähentää ostoihin sisältynyt vero myynteihin sisältyvästä verosta tai mahdollisesti saada palautus ostoihin sisältyneestä verosta (17 artikla).

26. Riidanalaisessa asetuksessa on päinvastoin lähtökohtana, että kaikkia näitä periaatteita sovelletaan. Kyseisessä asetuksessa itse asiassa säädetään, että tietyissä tarkoin määrätyissä olosuhteissa ostoihin sisältyvän veron ja myynteihin sisältyvän veron katsotaan kumoavan toisensa, jolloin kuudennen direktiivin 18 ja 22 artiklan vaatimuksia, jotka koskevat laskutusta, kirjanpitoa ja veroilmoitusten tekemistä, ei noudateta. Kuudennen direktiivin 18 artiklan osalta ainoastaan sen 1 kohdan a alakohdalla on asian kannalta merkitystä, ja 22 artiklan osalta komissio viittaa ainoastaan 3–5 kohtaan.

27. Mielestäni jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisen voidaan näin ollen todeta olevan toteennäytetty tai myönnetty ainoastaan näiden viimeksi mainittujen säännösten osalta, jos Itävallan puolustukseen esittämiä perusteita ei hyväksytä.

28. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 ja 4 kohdan mukaisilla palautusta koskevilla yksityiskohtaisilla säännöillä ja kahdeksannen direktiivin säännöksillä ei ole esillä olevan asian kannalta merkitystä. Kyseisiä sääntöjä sovelletaan ainoastaan verovelvollisiin, jotka eivät ole suorittaneet verollisia liiketoimia Itävallassa, kun taas riidanalaisia sääntöjä sovelletaan kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan b alakohdan mukaisesti ainoastaan, kun kuljetustoiminnan harjoittaja on todellakin suorittanut henkilökuljetuspalveluja Itävallassa.

29. Tarkastelen näin ollen peräkkäin kolmea seikkaa, joista asianosaiset ovat erimielisiä: pienen yrityksen käsitettä, yksinkertaistettujen yksityiskohtaisten sääntöjen käsitettä ja mahdollista verotuksen kevenemistä.

Pienet yritykset

30. Itävalta väittää, että sen säännöt ovat sallittuja kuudennen direktiivin 24 artiklan 1 kohdan nojalla, jonka mukaan pieniin yrityksiin voidaan soveltaa yksinkertaistettuja yksityiskohtaisia sääntöjä.
31. Komissio katsoo, ettei Itävallan asetuksessa oleva määritelmä – liikevaihto Itävallassa tiettyinä kalenterivuotena pienempi kuin 22 000 euroa – ole pienen yrityksen käsitteen mukainen, koska jopa hyvin suurilla yrityksillä, jotka eivät ole sijoittautuneet Itävaltaan, voi olla siellä pienempi vuotuinen liikevaihto kuin 22 000 euroa. Kuudennessa direktiivissä ei ole pienen yrityksen määritelmää. Sille on siten komission mukaan annettava yhteisön tason määritelmä, jossa otetaan huomioon yrityksen koko kokonaisuutena eikä ainoastaan sen liikevaihto tietyssä jäsenvaltiossa.
32. Komissio viittaa vuosien 1996 ja 2003 suosituksiinsa pienten ja keskisuurten yritysten määritelmästä,(11) joiden mukaan määrittelylle on asetettava sangen tiukat perusteet, jos tällaisiin yrityksiin kohdistettavien toimenpiteiden on aidosti määrä hyödyttää yrityksiä, jotka kokonsa takia ovat epäedullisessa asemassa. Komission esittämien määritelmien mukaan pienten ja keskisuurten yritysten palveluksessa on vähemmän kuin 250 työntekijää ja joko niiden vuotuinen liikevaihto on enintään 40 miljoonaa euroa (vuonna 1996; 50 miljoonaa euroa vuonna 2003) tai taseen loppusumma enintään 27 miljoonaa euroa (vuonna 1996; 43 miljoonaa euroa vuonna 2003). Pienten yritysten palveluksessa on vähemmän kuin 50 työntekijää ja joko niiden vuotuinen liikevaihto enintään 7 miljoonaa euroa tai taseen loppusumma enintään 5 miljoonaa euroa (vuonna 1996; molempien rahamäärien osalta 10 miljoonaa euroa vuonna 2003). Vuoden 1996 suosituksen mukaan molemmissa tapauksissa yrityksen on oltava riippumaton niin, ettei sen pääomasta 25 prosenttia tai enemmän ole sellaisten yritysten omistuksessa, joihin ei voida soveltaa kyseessä olevan tilanteen mukaista määritelmää.
33. Itävalta väittää, että kuudennen direktiivin 24 artiklassa jäsenvaltioille annetaan laajat valtuudet arvioida, onko tarpeellista ottaa käyttöön yksinkertaistettuja verotusta ja veron kantoa koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä pienille yrityksille, ja jos on, niin millä edellytyksillä,(12) ja että sen määritelmä on näiden valtuuksien mukainen. Itävalta esittää lisäksi tiettyjä laskelmia, joiden se väittää osoittavan, että on erittäin epätodennäköistä, että minkään henkilökuljetusyrityksen, jonka kokonaisliikevaihto on enemmän kuin 40 miljoonaa euroa, liikevaihto Itävallassa on pienempi kuin 22 000 euroa.
34. Itävalta tukeutuu lisäksi kuudennen direktiivin 24 artiklan 2 kohtaan ja sitä seuraaviin kohtiin, jotka koskevat verovapautuksia ja asteittaisia verohelpotuksia. Kyseisissä säännöksissä mainittu enimmäisliikevaihto voi Itävallan mukaan viitata ainoastaan liikevaihtoon jäsenvaltion sisällä, mikä johtuu yksinkertaisesti siitä, että ainoastaan verotustoimivaltaan kuuluvan liikevaihdon osalta voidaan myöntää vapautus. Näin ollen ainoastaan jäsenvaltion sisällä toteutuneella liikevaihdolla on kuudennen direktiivin 24 artiklan 1 kohdan kannalta merkitystä.
35. Mielestäni komission esittämät väitteet ovat olennaisilta osiltaan oikeita, eikä Itävalta ole onnistunut osoittamaan, että vastakkainen näkemys olisi perusteltu.
36. Vaikka en hyväksy sitä, että pienten yritysten muodollista määritelmää on välttämättä sovellettava arvonlisäverotuksessa – koska kyseistä määritelmää ei ole laadittu erityisesti arvonlisäverotusta silmällä pitäen – tällainen määritelmä on kuitenkin hyödyllisenä viitteenä siitä, mitä yrityksiä yhteisön lainsäätäjä pitää pieninä tai keskisuurina yrityksinä ja mitä pieninä yrityksinä.
37. Itävalta väittää, että riidanalaiset säännöt ovat perusteltuja kuudennen direktiivin 24 artiklan 1

kohdan nojalla, eivätkä minkään muun säännöksen nojalla. Sen puolustuksessa todetaan tämä seikka nimenomaisesti, ja on ilmeistä, että kun Itävalta kysyi neuvoa neuvoa-antavalta arvonlisäverokomitealta, se teki tämän sillä perusteella, että kuudennen direktiivin 24 artiklan 2 kohdan ja sitä seuraavien kohtien mukaisia mahdollisuuksia sovellettiin ainoastaan tapauksiin, joissa verovelvollinen on sijoittautunut jäsenvaltioon, kun taas riidanalainen asetus koskee ainoastaan niitä verovelvollisia, jotka eivät ole sijoittautuneet Itävaltaan.

38. Itävallan lainsäädäntöä on siten arvioitava EY:n kuudennen direktiivin 24 artiklan 1 kohdan säännösten valossa.

39. Kuudennen direktiivin 24 artiklan 1 kohdassa on lähtökohtana, että jäsenvaltiot voivat "kohdata vaikeuksia tavallisen verojärjestelmän soveltamisessa pieniin yrityksiin näiden yritysten toiminnan tai rakenteen vuoksi". Tavanomaisesti kyseisellä viittauksella pieniin yrityksiin on katsottava tarkoitettavan yrityksiä, jotka ovat objektiivisesti pieniä, eikä yrityksiä, joiden toiminta tietyssä jäsenvaltiossa on rajoitettua. Tässä säännöksessä ei myöskään ole mitään muuta jälkimmäiseen tulkintaan viittaavaa. Ei ole syytä olettaa, että jäsenvaltio voisi kohdata vaikeuksia tavallisen verojärjestelmän soveltamisessa suureen yritykseen, jonka taloudellinen toiminta on rajoitettua tai satunnaista tämän jäsenvaltion alueella. Tällaisen yrityksen rakenne on sellainen, että sen on mahdollista noudattaa jäsenvaltion rekisteröitymistä ja veroilmoitusta koskevia vaatimuksia tai sen on mahdollista nimittää kyseiseen jäsenvaltioon veroedustaja kuudennen direktiivin 21 artiklan 2 kohdan(13) mukaisesti.

40. Laajan harkintavallan osalta, jonka Itävalta väittää sisältyvän kuudennen direktiivin 24 artiklan 1 kohtaan, en ole täysin vakuuttunut oikeuskäytännöstä, johon se viittaa ja jossa todetaan kokonaisuudessaan seuraavaa: "Kuudennen direktiivin 24 artiklassa jäsenvaltioille annetaan laajat valtuudet arvioida, onko tarpeellista ottaa käyttöön vakiokantajärjestelmiä tai muita yksinkertaistettuja verotusta ja veron kantoa koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä pienille yrityksille, ja jos on, niin millä edellytyksillä. Sitä seikkaa, että jäsenvaltio omilla perusteillaan ei ole käyttänyt hyväkseen näitä valtuuksia, ei siten voida pitää esteenä sille, että käytetään saman direktiivin 27 artiklan mukaista mahdollisuutta pyytää lupaa ottaa käyttöön poikkeavia toimenpiteitä."(14)

41. Valtuuksiin arvioida, onko, ja millä edellytyksillä, pieniin yrityksiin sovellettava yksinkertaistettuja yksityiskohtaisia sääntöjä, ei mielestäni sisälly valtuuksia määrittää, mikä on pieni yritys. Yhteisöjen tuomioistuin kiinnitti asiassa *Direct Cosmetics* huomiota kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdan tulkintaan. Kuten edellä esitetystä lainauksesta ilmenee, asiassa käsiteltiin kuudennen direktiivin 24 artiklaa ainoastaan siltä osin kuin se oli tarpeen sen toteamiseksi, että se, että jäsenvaltio päätti olla ottamatta käyttöön yksinkertaistettuja yksityiskohtaisia sääntöjä 24 artiklan mukaisten valtuuksien nojalla, ei estänyt sitä pyytämästä lupaa poikkeaviin toimenpiteisiin 27 artiklan nojalla. Kyseiseen tuomion kohtaan ei voida katsoa sisältyvän täydellistä ja ratkaisevaa analyysia jäsenvaltiolle myönnettyistä valtuuksista, kun ne käyttävät hyväkseen kuudennen direktiivin 24 artiklaa.

42. Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin on äskettäin todennut, että kuudennen direktiivin 24–26 artiklassa säädettyjä erityisjärjestelyjä "on sovellettava vain siltä osin kuin se on tarpeen järjestelyn tavoitteen saavuttamisen kannalta", (15) mikä viittaa siihen, etteivät kyseessä olevat valtuudet ole niin laajat kuin Itävalta väittää.

43. Itävallan esittämillä luvuilla ja laskelmilla ei ole mielestäni asian kannalta merkitystä. Vaikka niiden perusteella voidaan osoittaa, että kyseessä olevista kuljetuspalvelujen tarjoajista harvat ovat objektiivisesti suuria yrityksiä, niiden perusteella ei voida osoittaa, ettei yksikään kyseisistä yrityksistä ole suuri.

44. Komission esittämässä moitteessa ei ole kyse siitä, sovelletaanko riidanalaisessa

asetuksessa olevaa määritelmää (ehkä jopa pääasiallisesti) pieniin yrityksiin, vaan siitä, jätetäänkö sillä suuret yritykset järjestelyjen ulkopuolelle. Ja selvästikään näin ei tapahdu: on täysin mahdollista, että (ehkä huomattavan) suuri Itävallan ulkopuolelle sijoittautunut yritys suorittaa satunnaisia henkilökuljetuksia Itävaltaan tai sen alueen kautta rajoitetusti ja jää siten 22 000 euron enimmäismäärän alapuolelle.

45. En myöskään ole sitä mieltä, että Itävalta voisi johtaa argumentteja kuudennen direktiivin 24 artiklan 2 kohdasta ja sitä seuraavista kohdista. Vaikka noissa säännöksissä mainittu enimmäismäärä koskisi ainoastaan liikevaihtoa kunkin jäsenvaltion sisällä – joka on väite, joka ei näytä perustuvan direktiiviin, kuten komissio huomauttaa – kyseisissä säännöksissä on kyse täysin erillisestä järjestelyjen joukosta, kuten Itävalta itse on korostanut.(16)

46. Kahta Itävallan esittämää vähämerkityksisempää näkökohtaa voidaan käsitellä lyhyesti.

47. Ensinnäkin se mainitsee kuudennen direktiivin 24 artiklaan liittyvään pöytäkirjaan merkityn neuvoston ja komission lausuman. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan direktiivin antamista edeltävien esitöiden aikana esitettyjä lausumia ei kuitenkaan voida käyttää hyväksi direktiivin tulkinnassa silloin, kun lausuman sisältö ei ole millään tavalla vaikuttanut kyseisen säännöksen sanamuotoon, eikä lausumalla siten ole oikeusvaikutuksia.(17)

48. Toiseksi Itävalta viittaa talous- ja sosiaalikomitean lausuntoon komission ehdotuksesta kuudennen direktiivin muuttamiseksi.(18) Koska tätä ehdotusta ei hyväksytty, mielestäni komitean lausunnolla ei voi olla oikeudellista merkitystä.

Yksinkertaistetut yksityiskohtaiset säännöt

49. Kuudennen direktiivin 24 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat noudattaa ”yksinkertaistettuja – – yksityiskohtaisia sääntöjä, erityisesti vakiokantajärjestelmiä”. Komissio väittää, että riidanalaisella asetuksella ei oteta käyttöön tässä säännöksessä tarkoitettuja yksinkertaistettuja verotusmenettelyjä, vaan täysi vapautus vaatimuksista, jotka koskevat rekisteröitymistä, veroilmoituksen tekemistä, laskutusta ja kirjanpitoa. Itävalta vetoaa jälleen laajaan harkintavaltaan, jonka olemassaolo todettiin yhdistetyissä asioissa *Direct Cosmetics*, (19) ja korostaa, ettei kuudennen direktiivin 24 artiklan 1 kohdassa aseteta rajoituksia sille, millainen yksinkertaistaminen on sallittua, ja että saman direktiivin 24 artiklan 2 kohdassa säädetään vapautuksista.

50. Olen komission kanssa samaa mieltä. Olipa yksinkertaistettujen yksityiskohtaisten sääntöjen käsite miten laaja tahansa, kyseiseen käsitteeseen ei voi sisältyä verotusmenettelyjen puuttuminen kokonaan. Jo esittämiäni syitä vastaavista syistä(20) en ole sitä mieltä, että harkintavaltaan, johon viitattiin yhdistetyissä asioissa *Direct Cosmetics*, sisältyy valta valita täysi vapautus arvonnäköverojärjestelmästä yksinkertaistettujen menettelyjen sijaan. Se seikka, että kuudennen direktiivin 24 artiklan 2–7 kohdan yhteydessä sallitaan vapautukset, voi – koska kyse on erillisestä kokonaisuudesta, jonka yhteydessä nimenomaan sallitaan vapautusten käyttö – ainoastaan vahvistaa sitä näkemystä, etteivät vapautukset ole mahdollisia 24 artiklan 1 kohdan nojalla. Lisäksi viittaus ”erityisesti vakiokantajärjestelmiin” tukee päätelmää, jonka mukaan valittujen yksinkertaistettujen yksityiskohtaisten sääntöjen on joka tapauksessa oltava sellaisia, että ne kuitenkin johtavat jonkinlaiseen asianmukaiseen vastuuseen veron suorittamisesta sekä veron määrittämiseen ja kantamiseen.

51. On lisäksi syytä huomauttaa, että poiketen siitä, mitä kuudennen direktiivin 11 artiklassa säädetään, Itävallalle annettiin lupa verottaa 1.1.2001–31.12.2005 välisenä aikana osuuttaan kansainvälisestä matkustajaliikenteestä, jota harjoittivat muualle kuin Itävaltaan sijoittautuneet henkilöt muualla kuin Itävallassa rekisteröidyillä ajoneuvoilla, henkilöä ja kilometriä kohden

määräytyvän keskimääräisen määrän perusteella.(21) Näin ollen silloin, kun riidanalainen asetus annettiin, sovellettiin jo yksinkertaistettuja yksityiskohtaisia sääntöjä, minkä johdosta Itävallan väite, että se voi vapauttaa toimijat kokonaan velvollisuudesta pitää kirjaa arvonlisäverosta sillä perusteella, että se voi ottaa käyttöön yksinkertaistettuja yksityiskohtaisia sääntöjä, on entistä vähemmän perusteltu.

Mahdollinen verotuksen keveneminen

52. Asianosaiset ovat eri mieltä siitä, johtaako se, että vähennyskelpoinen ostoihin sisältyvä vero katsotaan samansuuruiseksi kuin maksettava myynteihin sisältyvä vero, verotuksen kevenemiseen. Kuudennen direktiivin 24 artiklan 1 kohdassa säädetään, että ”yksinkertaistettuja verotusta ja veronkantoa koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä, erityisesti vakiokantajärjestelmiä” voidaan noudattaa vain, ”jos tämä ei johda verotuksen kevenemiseen”. Taloudellista toimintaa harjoitetaan yleensä ainoastaan, jos se on voitollista, joten myynnin arvo ylittää tavanomaisesti ostojen arvon. Näin ollen myynteihin sisältyvän veron määrä ylittää tavanomaisesti vähennyskelpoisen ostoihin sisältyvän veron määrän. Jos näin ei olisi, arvonlisävero ei olisi vero vaan etuus. Vaikuttaa näin ollen loogiselta todeta, että säännöksestä, jonka mukaan ostoihin sisältyvä vero katsotaan samansuuruiseksi kuin myynteihin sisältyvä vero, seuraa tavanomaisesti kannetun veron määrän pieneneminen.

53. Tämä ei kuitenkaan päde kaikkiin tapauksiin. Vaikka veroa ei kanneta lainkaan, kun ostoihin sisältyvän veron ja myynteihin sisältyvän veron katsotaan kumoavan toisensa, rahamäärä, joka olisi muussa tapauksessa kertynyt veroviranomaisille, voi olla joissain olosuhteissa nolla tai jopa negatiivinen. Tiettyä taloudellista toimintaa voidaan harjoittaa suhdanteiden mukaan tai jopa rakenteellisesti ilman voittoa tai jopa tappiollisesti, tai myyntiä voidaan verottaa alemmalla verokannalla kuin ostoja niin, että voittoa voidaan kuitenkin tehdä arvonlisäveron määrää lisäämättä.

54. Itävallassa yleinen arvonlisäverokanta on 20 prosenttia, kun taas henkilökuljetukseen sovelletaan alennettua 10 prosentin verokantaa.(22) Näin ollen jos kuljetuspalvelujen tarjoajan ostojen, joihin sovelletaan yleistä verokantaa, arvo on puolet sen myymien palvelujen, joihin sovelletaan alennettua verokantaa, arvosta, ostoihin sisältyvä vero on samansuuruinen kuin myynteihin sisältyvä vero. Jos niiden arvo on enemmän kuin puolet, ostoihin sisältyvän veron määrä ylittää myynteihin sisältyvän veron määrän, ja kuljetuspalvelun tarjoajan on tavallisesti mahdollista vaatia erotusta takaisin. Riidanalaisten sääntöjen nojalla tämä ei tietenkään ole mahdollista.

55. Itävallan hallituksen näkemys on siten se, että kuljetustoiminnan harjoittajat, jotka järjestelmä kattaa, tekevät tavallisesti ostoja, joiden osalta sovelletaan Itävallan yleistä arvonlisäverokantaa, arvosta, joka on noin puolet kyseisten kuljetustoiminnan harjoittajien Itävallassa verotettavien kuljetuspalvelujen arvosta, joten verotus ei kevene.

56. Tällainen oletama saattaa vaikuttaa mielivaltaiselta, ja komissio katsookin, että näin on Itävallan laskelmissaan käyttämien lukujen osalta. Vaikka yleisesti olisi voitu olettaa, että kuljetuspalvelujen tarjoaja, joka ei ole sijoittautunut Itävaltaan ja joka tarjoaa kuljetuspalveluja ainoastaan satunnaisesti tähän maahan tai sen alueen kautta, tekee ostoja lähinnä muualla kuin Itävallassa, Itävallan hallitus huomauttaa kuitenkin, että dieselöljy on Itävallassa niin paljon halvempaa kuin naapurimaissa, että kuljetustoiminnan harjoittajat tekevät Itävallassa siellä kuljettuun matkaan nähden suhteettoman suuria hankintoja.(23) Lisäksi Itävalta väittää, että kuluja aiheutuu moottoritien tiemaksutarroista, muista maksuista, pysäköinnistä ja mahdollisista korjauksista. Näin ollen voidaan olettaa, että riidanalainen järjestelmä, jossa itse asiassa asetetaan vähennyskelpoisen ostoihin sisältyvän veron ylärajaksi 10 prosenttia myynnin arvosta eikä sallita kyseisen veron vähentämistä sen tosiasiallisen määrän mukaan, ei johda verotuksen

kevenemiseen.

57. Mielestäni yhteisöjen tuomioistuimen ei ole tarpeen tai edes mahdollista tarkastella yksityiskohtaisesti Itävallan esittämiä lukuja. Luvut – kuljetut matkat, matkustajien määrä, polttoaineen kulutus ja niin edelleen – on välttämättä valittu jossain määrin mielivaltaisesti.(24) Olettamat, joihin laskelmat perustuvat – Itävallassa sovellettavan arvonlisäveron yleisen verokannan ja alennetun verokannan ero, polttoaineen hinnanero Itävallan ja naapurivaltioiden välillä –, vaikuttavat kuitenkin perustelluilta ja sellaisilta, että niiden johdosta päätelmä, jonka mukaan verotuksen kevenemistä ei voida varmuudella todeta, on uskottava.

58. Itävalta esittää lisäksi vielä yhden argumentin, jota komissio ei myöskään hyväksy: kun mahdollisesti saamatta jääneen veron määrä on pieni, arvioitaessa sitä, keveneekö verotus, on asianmukaista ottaa huomioon asiaan liittyvät hallinnolliset kustannukset. Komissio puolestaan väittää, että kuudennen direktiivin 24 artiklan 1 kohdassa suljetaan pois verotuksen keveneminen eikä nettoverotulojen pieneneminen ja että siitä ei ole näyttöä, että riidanalaisen asetuksen kattamissa tapauksissa hallinnolliset kustannukset olisivat verotuloja suuremmat.

59. Olen komission kanssa samaa mieltä siitä, että kuudennen direktiivin 24 artiklan 1 kohdan sanamuoto on selkeä. Yksinkertaistetut yksityiskohtaiset säännöt eivät saa johtaa verotuksen kevenemiseen perityn ja kannetun veron eli bruttoverotulojen osalta. Se, voivatko yksinkertaistetut yksityiskohtaiset säännöt johtaa nettoverotulojen pienenemiseen, on toinen kysymys, johon kyseisessä säännöksessä ei ole viitattu. Mielestäni olisi kuitenkin järjenvastaista tulkita säännöstä, jossa sallitaan yksinkertaistettujen yksityiskohtaisten sääntöjen käyttöön ottaminen, siten, että jäsenvaltioilla oli velvollisuus luopua tällaisista säännöistä olosuhteissa, joissa tavanomaisten säännösten soveltamisella syntyi enemmän bruttoverotuloja mutta vähemmän nettoverotuloja. Hallinnollisia kuluja ei mielestäni näin ollen voida jättää laskelmien ulkopuolelle, kun arvioidaan sitä, ovatko säännöt kuudennen direktiivin 24 artiklan 1 kohdan edellytysten mukaisia.

60. On kuitenkin totta, ettei Itävalta ole esittänyt muuta näyttöä kuin uskottavia väitteitä hallinnollisten kustannusten suhteellisesta merkityksestä kyseessä olevan kaltaisten satunnaisten henkilökuljetuspalvelujen arvonlisäverotukseen liittyvässä hallinnossa.

61. Päätelmänä tämän näkökohdan osalta mielestäni vaikuttaa siltä, ettei komissio ole näyttänyt toteen sitä, että Itävalta on jättänyt noudattamatta edellytystä, jonka mukaan verotus ei saa kevenyä. Itävallan väite on uskottava, vaikka se ei ole likimainkaan ratkaiseva, ja komissio ei ole kumonnut sitä.(25)

Jäsenyyssvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva päätelmä

62. Kaiken edellä esitetyn perusteella on mielestäni selvää, että Itävallan riidanalaisilla säännöksillä poiketaan kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 2 kohdan sekä 22 artiklan 3–5 kohdan säännöksistä.

63. Itävalta väittää, että poikkeukset ovat perusteltuja kuudennen direktiivin 24 artiklan 1 kohdan nojalla, ja asianosaiset ovat yhtä mieltä siitä, että kyseisessä säännöksessä edellytetty neuvottelumenettely saatettiin päätökseen, joskin myöhässä.

64. Riidanalaiset säännöt eivät kuitenkaan ole kuudennen direktiivin 24 artiklan 1 kohdassa asetettujen rajoitusten mukaisia, koska ne eivät rajoitu pieniin yrityksiin ja koska niitä ei voida luonnehtia yksinkertaistetuiksi verotussäännöiksi.

65. Näissä olosuhteissa sillä ei ole asian kannalta merkitystä, että verotus ei tosiasiallisesti ehkä kevene, koska kuudennen direktiivin 24 artiklan 1 kohdan rakenteen mukaan kyse on

edellytyksestä, jota sovelletaan, kun säännöt ovat jo asetettujen rajoitusten mukaisia.

Oikeudenkäyntikulut

66. Yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Saman artiklan 3 kohdan mukaan yhteisöjen tuomioistuin voi kuitenkin määrätä oikeudenkäyntikulut jaettaviksi asianosaisten kesken tai määrätä, että kukin vastaa omista kuluistaan, jos asiassa osa vaatimuksista ratkaistaan toisen asianosaisen ja osa toisen asianosaisen hyväksi.

67. Esillä olevassa asiassa komissio on vaatinut oikeudenkäyntikulujen korvaamista. Vaikka katson, että komission vaatimukset olivat liian pitkälle meneviä, kun niissä väitettiin, ettei Itävalta ole noudattanut kuudennen direktiivin 2 ja 6 artiklan, 9 artiklan 2 kohdan b alakohdan ja 17 artiklan mukaisia velvoitteitaan, ja kun osaa Itävallan puolustukseen esittämistä seikoista ei ole kokonaisuudessaan kumottu, olen kuitenkin sitä mieltä, että jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen on näytetty toteen ja että työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan pääsäännöstä ei ole syytä poiketa.

Ratkaisuehdotus

68. Edellä esitetyillä perusteilla ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin

- hylkää kanteen kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 2 ja 6 artiklaa, 9 artiklan 2 kohdan b alakohtaa ja 17 artiklaa koskevilta osin
- toteaa, että Itävallan tasavalta ei ole noudattanut kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 2 kohdan sekä saman direktiivin 22 artiklan 3–5 kohdan mukaisia velvoitteitaan, koska se on sallinut sen, että Itävallan ulkopuolelle sijoittautuneet verovelvolliset, jotka suorittavat henkilökuljetuksia Itävallassa, eivät tee veroilmoituksia eivätkä maksa arvonlisäveron nettomäärää, kun niiden vuotuinen liikevaihto Itävallassa on alle 22 000 euroa, jolloin se on katsonut, että kannettavan arvonlisäveron määrä on sama kuin vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrä, ja edellyttänyt yksinkertaistettujen säännösten soveltamisen osalta, ettei laskuissa ja laskuina toimivissa asiakirjoissa mainita Itävallan arvonlisäveroa
- velvoittaa Itävallan tasavallan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

2 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), jota on muutettu useita kertoja (jäljempänä kuudes direktiivi).

3 – Siten esimerkiksi linja-automatka Münchenistä Veronaan tapahtuu osittain Saksassa, osittain Itävallassa ja osittain Italiassa. palvelun arvo jakaantuu kussakin jäsenvaltiossa kuljetun matkan mukaan, ja arvonlisäveroa on kannettava kultakin osuudelta kyseessä olevassa jäsenvaltiossa sovellettavan verokannan mukaan. Tällä tavoin laskettu arvonlisävero ilmoitetaan tämän jälkeen kunkin kolmen jäsenvaltion arvonlisäveroviranomaisille.

4 – Molempia artikloja on muutettu melko sekavasti saman direktiivin 28f artiklalla, joka on sisällytetty kuudenteen direktiiviin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16 päivänä joulukuuta 1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1) ja jota on puolestaan muutettu

myöhemmin useita kertoja.

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

6 – Jonka tämänhetkinen sanamuoto on löydettävissä 28h artiklasta, joka on myös sisällytetty kuudenteen direktiiviin direktiivillä 91/680/ETY ja jota on myös muutettu myöhemmin useita kertoja.

7 – Lähtökohtaisesti rahamäärä on tämä, vaikka se voi tosiasiaissa olla joissain jäsenvaltioissa suurempi tilanteissa, joilla ei ole esillä olevan asian kannalta merkitystä.

8 – BGBl. II, nro 166/2002.

9 – Tässä kalenterivuosi.

10 – Itävallassa henkilökuljetuspalveluista kannetaan 10 prosentin suuruinen myynteihin sisältyvä arvonlisävero, mistä seuraa, että kyseisellä säännöksellä vähennyskelpoisen ostoihin sisältyvän veron määrä on sama kuin myynteihin sisältyvän veron määrä riippumatta siitä, minkä suuruista verokantaa sovellettiin palvelun tarjoajan ostojen, kuten dieselpolttoaineen ostojen, arvonlisäverotuksessa.

11 – Pienten ja keskisuurten yritysten määritelmästä 3 päivänä huhtikuuta 1996 annettu komission suositus 96/280/EY (EYVL L 107, s. 4), ks. johdanto-osan 22. perustelukappale ja liitteessä olevan 1 artiklan 1–3 kohta ja mikroyritysten sekä pienten ja keskisuurten yritysten määritelmästä 6 päivänä toukokuuta 2003 annettu komission suositus 2003/361/EY (EUVL L 124, s. 36), ks. liitteessä olevan 2 artiklan 1 ja 2 kohta. Ensimmäinen suositus annettiin asiayhteydessä, jossa oli kyse yhtenäisestä ohjelmasta pienten ja keskisuurten yritysten ja käsityöläisammattien harjoittajien hyväksi, ja toinen yhteisön tasolla ja kansallisella tasolla käytössä olevien pienten ja keskisuurten yritysten määritelmien määrän kasvun rajoittamiseksi erityisesti rakennerahastojen ja tutkimustoiminnan alalla.

12 – Yhdistetyt asiat 138/86 ja 139/86, Direct Cosmetics, tuomio 12.7.1988 (Kok. 1988, s. 3937, Kok. Ep. IX, s. 545, 41 kohta).

13 – Jonka tämänhetkinen sanamuoto on löydettävissä 28g artiklasta.

14 – Alaviitteessä 12 mainitut yhdistetyt asiat Direct Cosmetics, tuomion 41 kohta.

15 – Asia C-321/02, Harbs, tuomio 15.7.2004 (Kok. 2004, s. I-7101, 27 kohta) ja asia C-280/04, Jyske Finans, tuomio 8.12.2005 (35 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

16 – Voidaan myös todeta, etteivät 24 artiklan 1 kohdan säännökset sisältyneet alkuperäiseen ehdotukseen kuudenneksi direktiiviksi (EYVL 1973, C 80, s. 1, 25 artikla) ja että nyt ehdotetussa uudelleenlaaditussa direktiivissä (KOM(2004) 246 lopullinen) nämä säännöskokonaisuudet sijaitsevat eri jaksoissa (274 artiklassa ja 275–285 artiklassa).

17 – Ks. esim. asia C-375/98, Epson Europe, tuomio 8.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4243, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

18 – Talous- ja sosiaalikomitean lausunto ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun direktiivin 77/388/ETY

muuttamisesta pieniin ja keskisuuriin yrityksiin sovellettavan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän osalta (EYVL 1987, C 83, s. 9); kyseinen ehdotus on KOM(86) 444 lopullinen (EYVL 1986, C 272, s. 12).

19 – Mainittu alaviitteessä 12, suora lainaus edellä 40 kohdassa.

20 – Edellä 40–42 kohta.

21 – Neuvoston 19.3.2001 tekemä päätös 2001/242/EY (EYVL L 88, s. 14).

22 – Ks. komission asiakirja *Euroopan yhteisön jäsenvaltioiden soveltamat arvonlisäverokannat* DOC/1636/2005.

23 – Autoilualan järjestöjen julkaisemat luvut tukevat yleisesti hintoja koskevaa väitettä, ks. esim. International Road Transport Union -järjestön verkkosivu osoitteessa:
<http://www.iru.org/Services/Fuel/Welcome.E.html>.

24 – Sillä, onko olemassa poikkeus, jonka mukaan Itävalta voi laskea arvonlisäveron ulkomaisten toimijoiden suorittamista kansainvälisistä henkilökuljetuspalveluista keskiarvon mukaan (ks. edellä 51 kohta), voi myös olla esillä olevan asian kannalta merkitystä.

25 – Ks. esim. asia C-6/04, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 20.10.2005 (75 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).