

61990J0097

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio (kuudes jaosto) 11 päivänä heinäkuuta 1991. - Hansgeorg Lennartz vastaan Finanzamt München III. - Finanzgericht Münchenin esittämä ennakkoratkaisupyyntö. - Arvonlisävero - Investointitavarasta maksetun veron vähentäminen. - Asia C-97/90.

Oikeustapauskokoelma 1991 sivu I-03795

Ruotsink. erityispainos sivu I-00299

Suomenk. erityispainos sivu I-00311

Tiivistelmä

Asianosaiset

Tuomion perustelut

Päätökset oikeudenkäyntikuluista

Päätöksen päätösosa

Avainsanat

Verotus - Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen - Liikevaihtovero - Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä - Tuotantopanoksiin sisältyvän veron vähentäminen - Investointitavarat - Alun perin tehdyn vähennyksen oikaisu - Kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdan soveltamisen edellytykset - Tavaroiden hankkiminen verovelvollisen taloudellista toimintaa varten - Arviointiperusteet - Edellytykset täyttävä verovelvollinen - Vähennysoikeus - Kansalliset rajoitustoimenpiteet - Poikkeuksia koskevien sääntöjen soveltaminen

(Neuvoston direktiivin 77/388/ETY 4 ja 17 artikla, 20 artiklan 2 kohta sekä 27 artiklan 1 ja 5 kohta)

Tiivistelmä

Kuudennen direktiivin (77/388/ETY) 20 artiklan 2 kohdassa, joka koskee alun perin tehtyjen arvonlisäveron vähennysten oikaisua investointitavaroiden osalta, vahvistetaan pelkästään menettely, jonka perusteella alun perin tehtyjen vähennysten oikaisu lasketaan. Sen nojalla ei niin ollen voi syntyä vähennysoikeutta, eikä oikeutta muuttaa verovelvollisen verottomien liiketoimien yhteydessä maksamaa veroa 17 artiklassa tarkoitetuksi vähennyskelpoiseksi veroksi. Mainitun säännöksen soveltaminen edellyttää, että henkilö hankkii investointitavaroita verovelvollisen ominaisuudessa ja ottaa ne direktiivin 4 artiklassa tarkoitettuun taloudelliseen toimintaansa liittyviin käyttötarkoituksiin. Esillä olevassa asiassa tavaroiden välittömästi tapahtuva käyttäminen verollisissa tai verottomissa liiketoimissa ei sinänsä kuitenkaan ole 20 artiklan 2 kohdan soveltamisen edellytys.

Se, onko verovelvollinen tietyssä yksittäisessä tapauksessa hankkinut tavaroita kuudennen direktiivin 4 artiklassa tarkoitettua taloudellista toimintaansa varten, on tosiseikkoja koskeva kysymys, jota arvioitaessa on otettava huomioon kaikki merkitykselliset seikat, kuten kyseessä olevien tavaroiden luonne sekä aika, joka on kulunut tavaroiden hankkimisesta siihen, kun verovelvollinen on ottanut ne käyttöön taloudellisen toiminnan harjoittamiseksi.

Verovelvollinen, joka käyttää tavaroita taloudellisessa toiminnassaan, saa hankintahetkellä vähentää niistä maksetun veron 17 artiklan mukaisesti, vaikka liiketoiminnan tarkoituksiin tapahtuvan käytön osuus olisi kuinka vähäinen tahansa. Sellainen kansallinen oikeussääntö tai hallinnollinen käytäntö, jolla yleisesti rajoitetaan vähennysoikeutta tapauksissa, joissa liiketoimintaan liittyvä käyttö on vähäistä mutta kuitenkin tosiasiallista, poikkeaa 17 artiklan säännöksistä ja on pätevä ainoastaan siinä tapauksessa, että kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdan tai 27 artiklan 5 kohdan vaatimukset täyttyvät.

Asianosaiset

Asiassa C-97/90,

jonka Finanzgericht München on saattanut ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisesti yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen ensin mainitussa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

H. Lennartz, München,

vastaan

Finanzamt München III

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 20 artiklan 2 kohdan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja G. F. Mancini sekä tuomarit T. F. O'Higgins, C. N. Kakouris, F. Schockweiler ja P. J. G. Kapteyn,

julkisasiamies: F. G. Jacobs,

kirjaaja: hallintovirkamies V. Di Bucci,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet:

- Saksan hallitus, asiamiehinään Ernst Röder ja Joachim Karl, Bundesministerium für Wirtschaft,*
- Ranskan hallitus, asiamiehenään Edwige Belliard, avustajanaan Géraud de Bergues, ulkoasiainministeriön oikeudellinen osasto,*
- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään treasury solicitor John Collins,*
- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään komission oikeudellinen neuvonantaja Henri Étienne,*

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan suulliset huomautukset, jotka sille esittivät 7.3.1991 pidetyssä istunnossa Saksan hallitus, asiamiehenään Claus-Dieter Quassowski, Bundesministerium für Wirtschaft, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään barrister David Anderson, sekä komissio,

kuultuaan julkisasiamiehen 30.4.1991 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

Tuomion perustelut

1 Finanzgericht München on esittänyt 24.1.1990 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 10.4.1990, ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla useita ennakkoratkaisukysymyksiä 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) tulkinnasta.

2 Kysymykset on esitetty valituksen yhteydessä, jonka müncheniläinen verokonsultti H. Lennartz teki sen johdosta, että Finanzamt München III kieltäytyi myöntämästä hänelle jälkikäteen vuodelta 1985 annetun arvonlisäveroilmoituksen oikaisua.

3 Lennartz työskenteli vuosina 1985 ja 1986 osittain palkansaajana ja osittain itsenäisenä verokonsulttina. Kyseiseltä jaksolta hän antoi vuosi-ilmoitukset itsenäisesti harjoittamaansa toimintaan liittyvästä arvonlisäverosta. Vuonna 1985 Lennartz osti 20 206,15 Saksan markan (DEM) hintaisen auton, josta hän lisäksi maksoi arvonlisäveroa 2 826,86 DEM. Vuoden 1985 aikana hän käytti ajoneuvoa pääasiallisesti yksityisiin tarkoituksiin ja ainoastaan pieni osa, noin 8 prosenttia, oli käyttöä tulonhankintaan. Aloittaessaan oman verokonsulttitoimistonsa 1.7.1986 hän siirsi ajoneuvon yritykseen. Vuoden 1986 arvonlisäveroilmoituksessaan hän vaati jälkikäteen 282,98 DEM vähennystä ajoneuvon hankinnasta, eli 6/60 autosta maksamansa arvonlisäveron kokonaismäärästä, Saksan liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz 1980, jäljempänä UStG) 15 pykälän a kohdan nojalla, johon sisältyy kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdan soveltamissäännökset.

4 Finanzamt München III päätti, että Lennartzin oli katsottava alun perin hankkineen auton pelkästään yksityiseen käyttöön, eikä hänellä siten ollut oikeutta UStG:n 15 pykälän a kohdan mukaiseen oikaisuun, kun autoa myöhemmin käytettiin yrityksen toiminnassa. Näkemyksensä,

että autoa käytettiin alun perin pelkästään yksityisiin tarkoituksiin, Finanzamt perusti Saksan veroviranomaisten hallinnolliseen käytäntöön, jonka mukaan tavaroiden yrityskäyttöä ei yleensä oteta huomioon, jos sen osuus on vähemmän kuin 10 prosenttia kokonaiskäytöstä. Niin ollen Finanzamt München III epäsi Lennartzilta vuoden 1985 arvonnäisäveroilmoitukseen jälkikäteen tehtävän oikaisun.

5 Finanzgericht München katsoi UStG:n 15 pykälän a kohdan sellaisen tulkinnan, että arvonnäisäveron vähennysoikeutta ei lainkaan sovelleta hyödykkeisiin, jotka alun perin ovat olleet verovelvollisen yksityiskäytössä ja vasta seuraavina vuosina yrityskäytössä, olevan kyseenalainen sen vuoksi, että kuudennessa direktiivissä ei suljeta pois tällaista vähennysoikeutta. Kansallinen tuomioistuin päätti sen vuoksi keskeyttää asian käsittelyn ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Voidaanko kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohtaa soveltaa kaikkiin investointitavaroihin, jotka

a) verovelvolliselle on luovuttanut toinen verovelvollinen ja joita saaja on käyttänyt verollisissa liiketoimissaan jonakin ajankohtana viiden vuoden kuluessa, hankintavuosi mukaan lukien,

vai edellytetäänkö kyseisten investointitavaroiden osalta tämän lisäksi, että

b) verovelvollinen on käyttänyt niitä hankintahetkestä lähtien verollisiin tai verottomiin liiketoimiinsa (yrityksen tarpeisiin), tai

c) verovelvollinen on ottanut ne yrityksensä käyttöön hankintahetkellä?

2) Jos vastaus ensimmäisen kysymyksen b kohtaan on myöntävä:

edellyttääkö kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdan soveltaminen investointitavaroihin, joita verovelvollinen käyttää sekä yritystoiminnassaan että muihin tarkoituksiin, erityisesti yksityisiin (sekäkäyttö), investointitavaran tiettyä vähimmäiskäyttöä yritystoiminnassa hankintavuoden aikana, ja miten vähimmäiskäyttö siinä tapauksessa määritellään?

3) Jos vastaus ensimmäisen kysymyksen c kohtaan on myöntävä:

onko investointitavaran ottaminen yrityksen käyttöön verovelvollisen harkittavissa vai edellytetäänkö, että verovelvollinen

a) ostaa investointitavaran tarkoituksenaan käyttää sitä yrityksen tarpeisiin, ja onko käytön siinä tapauksessa suunniteltava alkavan

- hankinta-ajankohtana, vai

- määrätynä ajankohtana tavarankäytön hankintavuoden aikana, vai

- jonakin ajankohtana ennen viiden vuoden määräajan päättymistä, mukaan lukien hankintavuosi, ja/tai

b) tosiasiallisesti käyttää investointitavaraa liiketoiminnassaan, ja onko siinä tapauksessa merkitystä sillä, alkaako käyttö

- tavarankäytön hankinta-ajankohtana, vai

- investointitavaran hankintavuoden aikana, vai

- viiden vuoden kuluessa, mukaan lukien tavarankäytön alkuvuosi?

Kysymykset a ja b:

Onko investointitavaroiden suunnitellulle tai tosiasialliselle käytölle yrityksen liiketoiminnassa asetettava määrätyt vähimmäisajat, kun kyseessä on sekäkäyttö, ja millä tavalla vähimmäiskäyttö siinä tapauksessa määritellään?"

6 Pääasiallisia koskevia oikeussääntöjä ja tosiseikkoja, menettelyn kulkua sekä yhteisöjen tuomioistuimelle esitettyjä kirjallisia huomautuksia koskevat tarkemmat tiedot ilmenevät suullista käsittelyä varten laaditusta kertomuksesta. Oikeudenkäyntiasiakirjojen näitä osia käsitellään jäljempänä vain, mikäli se on tarpeen tuomioistuimen perustelujen selvittämiseksi.

Kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdan soveltamisala (ensimmäinen kysymys)

7 Kysymyksen ensimmäisessä osassa pyritään pääasiallisesti selvittämään, sovelletaanko tuotantopanoksiin sisältyvän veron oikaisemista koskevia kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdan sääntöjä silloin, kun verovelvollinen alun perin hankkii tavarat kokonaan yksityiseen käyttöön mutta myöhemmin käyttää niitä liiketoiminnassa viiden vuoden oikaisukauden aikana. Kysymyksen toisessa osassa yhteisöjen tuomioistuinta pyydetään ratkaisemaan, onko 20 artiklan 2 kohdan soveltamista varten riittävää, että henkilö hankkii tavarat verovelvollisen ominaisuudessa, vai onko tavaroita käytettävä välittömästi kuudennen direktiivin 4 artiklassa tarkoitettussa taloudellisessa toiminnassa.

Ensimmäisen kysymyksen ensimmäinen osa

8 Kuudennen direktiivin 17 artiklan, jonka otsikko on "vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus", 1 kohdan mukaan arvonalisäveron vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy. Niin ollen vähennysoikeus määräytyy yksinomaan sen mukaan, missä ominaisuudessa henkilö sillä hetkellä toimii. Direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa säädetään, että siltä osin kuin verovelvollinen tässä ominaisuudessaan käyttää tavaroita verollisiin liiketoimiinsa, hänellä on oikeus vähentää kyseisistä tavaroista maksettava tai maksettu arvonalisävero.

9 Vähennysoikeutta ei sitä vastoin voi syntyä, jos tavaroita ei käytetä 4 artiklassa tarkoitettussa verovelvollisen taloudellisessa toiminnassa, vaan tämä käyttää niitä yksityiseen kulutukseensa.

10 Lisäksi verovelvollinen, joka hankkii tavaroita yksityiskäyttöön, ei täytä kuudennen direktiivin 18 ja 22 artiklassa vähennysoikeuden käytöstä säädettyjä hallintoa ja kirjanpitoa koskevia edellytyksiä.

11 Direktiivin 20 artiklan 2 kohdan sanamuoto vahvistaa tämän tulkinnan. Kyseisen artiklan otsikko on "vähennysten oikaiseminen" eikä siihen sisälly mitään säännöstä vähennysoikeuden syntyisestä. Koska siinä pelkästään mainitaan investointitavaroita koskevien vähennysten oikaiseminen, sen perusteella voidaan päätellä, että mainitun vähennysoikeuden syntymistä käsitellään kuudennen direktiivin muissa säännöksissä.

12 Kuudennen direktiivin rakenne ja 20 artiklan 2 kohdan sanamuoto osoittavat, että viimeksi mainitussa säännöksessä ainoastaan vahvistetaan menettely, jonka perusteella alun perin tehtyjen vähennysten oikaisu lasketaan. Sen perusteella ei niin ollen voi syntyä vähennysoikeutta eikä oikeutta muuttaa verovelvollisen verottomien liiketoimien yhteydessä maksamaa veroa 17 artiklassa tarkoitettua vähennyskelpoiseksi veroksi.

Ensimmäisen kysymyksen toinen osa

13 Jotta ensimmäisen kysymyksen toiseen osaan voidaan vastata, on syytä todeta, että yhteisöjen tuomioistuimen asiassa 268/83, Rompelman, 14.2.1985 antaman tuomion (Kok. 1985, s. 655) 22 kohdan mukaan kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu taloudellinen toiminta voi muodostua useasta peräkkäisestä toimenpiteestä, kuten kyseisen artiklan 2 kohdan sanamuodosta ilmenee. Näihin toimenpiteisiin kuuluvia valmistelevia toimenpiteitä, kuten käyttöomaisuuden hankintaa, on pidettävä kyseisessä artiklassa tarkoitettuna taloudellisena toimintana.

14 Edellä mainitusta päätöksestä seuraa, että henkilö, joka hankkii tavaroita 4 artiklassa tarkoitettua taloudellista toimintaa varten, tekee sen verovelvollisen ominaisuudessa myös silloin, kun tavaroita ei välittömästi käytetä tällaisessa taloudellisessa toiminnassa.

15 Näin ollen arvonlisäverojärjestelmän ja siten myös vähennysjärjestelmän soveltamisen kannalta on ratkaisevaa, että verovelvollinen hankkii tavarat tässä ominaisuudessaan. Tavarantoimittajan tai suunnitellun käytön perusteella ratkaistaan ainoastaan sen alkuperäisen vähennyksen laajuus, johon verovelvollinen on oikeutettu 17 artiklan nojalla, ja myöhempien ajanjaksojen aikana mahdollisesti tehtävien oikaisujen laajuus.

16 Edellä esitetystä seuraa, että tavaroiden välitön käyttäminen verollisiin tai verottomiin liiketoimiin ei sinänsä ole 20 artiklan 2 kohdan soveltamisen edellytys.

17 Ensimmäiseen kysymykseen kokonaisuudessaan on siten vastattava, että kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohtaa sovelletaan, kun henkilö hankkii investointitavaroita verovelvollisen ominaisuudessa ja ottaa ne kuudennen direktiivin 4 artiklassa tarkoitettuun taloudelliseen toimintaansa liittyviin käyttötarkoituksiin.

Investointitavarantoimittajan vähimmäiskäyttö (toinen kysymys)

18 Ottaen huomioon ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus, toista kysymystä ei ole tarpeen tarkastella.

Perusteet sen ratkaisemiseksi, hankkiiko henkilö tavaroita verovelvollisen ominaisuudessa (kolmannen kysymyksen a ja b kohta)

19 Kolmannen kysymyksen kahdessa ensimmäisessä osassa kansallinen tuomioistuin pyytää pääasiallisesti täsmentämään perusteita, joiden mukaan voidaan ratkaista, hankkiiko henkilö tavaroita verovelvollisen ominaisuudessa silloin, kun hän ei välittömästi käytä niitä taloudellisessa toiminnassaan.

20 Edellä mainittuun kysymykseen vastaamiseksi on arvioitava kaikkia merkityksellisiä seikkoja eli esimerkiksi kyseessä olevien tavaroiden luonnetta sekä aikaa, joka on kulunut tavaroiden hankkimisesta siihen, kun verovelvollinen on ottanut ne käyttöön taloudellisen toiminnan harjoittamiseksi. Kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa säädetyt oikaisukaudet eivät sellaisenaan kuitenkaan millään tavalla liity kysymykseen siitä, onko tavarat hankittu tällaista taloudellista toimintaa varten.

21 Kolmannen kysymyksen kahteen ensimmäiseen osaan on siten vastattava, että se, onko verovelvollinen tietyssä yksittäisessä tapauksessa hankkinut tavaroita kuudennen direktiivin 4 artiklassa tarkoitettua taloudellista toimintaansa varten, on tosiseikkoja koskeva kysymys, jota arvioitaessa on otettava huomioon kaikki merkitykselliset seikat, kuten kyseessä olevien tavaroiden luonne sekä aika, joka on kulunut tavaroiden hankkimisesta siihen, kun verovelvollinen on ottanut ne käyttöön taloudellisen toiminnan harjoittamiseksi.

Arvonlisäveron vähennysoikeutta rajoittavan säännön pätevyys (kolmannen kysymyksen c kohta)

22 Kolmannen kysymyksen viimeisessä osassa kansallinen tuomioistuin pyytää pääasiallisesti ratkaisemaan, saako henkilö, joka hankkii tavaroita verovelvollisen ominaisuudessa ja jolla on oikeus vähentää kyseisistä tavaroista maksamansa vero, tehdä tämän vähennyksen kuudennen direktiivin nojalla myös silloin, kun tavaroiden käyttö taloudellisessa toiminnassa on aluksi ja määrätyn ajan sen jälkeen verrattain vähäistä.

23 Saksan hallitus huomautti suullisessa käsittelyssä, että kansallisessa tuomioistuimessa vireillä oleva asia rajoittui kysymykseen siitä, voiko Lennartz tehdä oikaisuja kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdan nojalla. Koska Lennartz ei alun perin vaatinut 17 artiklan 2 kohdan mukaista vähennystä vuodelle 1985, oli kyseiselle vuodelle vahvistettu luonnehdinta Saksan hallituksen mukaan lopullinen. Niin ollen Saksan hallitus pitää esitettyihin kysymyksiin annettavan vastauksen lähtökohtana periaatetta, että Lennartzilla ei ollut oikeutta auton hankinnan perusteella tehtäviin vähennyksiin.

24 Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskeva päätös näyttää vahvistavan Saksan hallituksen väitteen. Lisäksi Saksan hallitus katsoo oikein perustein, että rajoitus koskee Lennartzin oikeutta alun perin tehtyyn 17 artiklan 2 kohdan mukaiseen vähennykseen vuodelle 1985. Jos kyseinen sääntö ei olisi pätevä, Lennartz voisi vedota siihen ainoastaan siinä tapauksessa, että hän voisi takautuvasti vaatia alkuperäistä 17 artiklan 2 kohdan mukaista vähennystä kuudennen direktiivin 18 artiklan 3 kohdan mukaisesti säädetyn Saksan lainsäädännön nojalla.

25 Koska kansallinen tuomioistuin kuitenkin nimenomaisesti tuo esiin kysymyksen vähimmäiskäyttöä koskevasta vaatimuksesta, on syytä tarkastella, voiko kyseessä oleva toimenpide johtaa vähennysoikeuden epäämiseen silloin, kun investointitavaroita käytetään tosiasiallisesti mutta rajoitetusti verovelvollisen taloudellisessa toiminnassa.

26 Kansallisen tuomioistuimen esille tuomaan kysymykseen vastaamiseksi on ensiksi korostettava, että kuudennen direktiivin 6 artiklan mukaan yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden ottaminen verovelvollisen yksityiseen käyttöön tai käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavarat ovat oikeuttaneet arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen, on rinnastettava vastikkeellisiin palveluihin. Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan yhdistettyjen säännösten perusteella voidaan todeta, että jos verovelvollinen hankkii tavaroin, jota hän käyttää osittain yksityisiin tarkoituksiin, hänen on katsottava suorittavan vastikkeellisia palveluja, joita verotetaan palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten perusteella. Siten henkilön, joka käyttää tavaraa osittain verollisiin liiketoimiinsa ja osittain yksityisiin tarkoituksiin ja joka tavaroin hankintahetkellä on saanut maksamansa arvonlisäveron takaisin kokonaan tai osittain, on katsottava käyttävän tavaraa yksinomaan 17 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuihin verollisiin liiketoimiinsa. Tällaisella henkilöllä on niin ollen oikeus vähentää tavaroita hankittaessa maksettu vero kokonaan ja välittömästi.

27 Direktiivin 17 artiklan 5 kohdan säännökset tuotantopanoksista maksetun veron jakamisesta koskevat ainoastaan alun perin tehdyn vähennyksen jälkeen tehtävää oikaisua. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on korostanut asiassa 50/87, komissio vastaan Ranska, 21.9.1988 antamansa tuomion (Kok. 1988, s. 4797) 16 ja 17 kohdassa, kuudennen direktiivin järjestelmästä ja erityisesti 4 ja 17 artiklasta seuraa, että kun sellaisia säännöksiä ei ole, joiden nojalla jäsenvaltiot voivat rajoittaa verovelvollisille myönnettävää vähennysoikeutta, on tätä oikeutta voitava käyttää välittömästi kaikkien verojen osalta, jotka rasittavat tuotantopanoshankintoja. Koska edellä mainittuja rajoituksia on sovellettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa, poikkeukset ovat sallittuja ainoastaan direktiivissä nimenomaisesti säädettyissä tapauksissa.

28 Ottaen huomioon, että sellaisia säännöksiä ei ole, joiden perusteella vähennysoikeutta ei olisi, kun tavaroiden käyttö taloudellisessa toiminnassa alittaa tietyn vähimmäisosuuden, ja ottaen

huomioon kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan e alakohdan ja 18 artiklan 4 kohdan nimenomaiset säännökset, 17 artiklaa ei ole perusteltua tulkita niin, että siihen epäsuorasti sisältyisi tällainen sääntö.

29 Edellä esitetyn perusteella on todettava, että jäsenvaltioilla ei ole lupaa rajoittaa vähennysoikeutta siinäkään tapauksessa, että tavaroita käytetään taloudellisessa toiminnassa hyvin rajoitetusti, ellei rajoitus perustu johonkin kuudennen direktiivin poikkeussäännökseen.

30 Kuudennen direktiivin XV osastoon (yksinkertaistamistoimenpiteet) sisältyvän 27 artiklan 1 ja 5 kohdassa säädetään kahdesta menettelystä, joilla voidaan antaa lupa ottaa käyttöön direktiivistä poikkeavia toimenpiteitä ja joista kumpaakin periaatteessa voidaan soveltaa valituksen kohteena olevaan kansalliseen lainsäädäntöön.

31 Direktiivin 27 artiklan 5 kohdan soveltamisen osalta komissio on julkaissut tämän säännöksen nojalla sille ilmoitetuista toimenpiteistä luettelon kuudennen direktiivin 34 artiklan mukaisesti yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnasta 14.9.1983 antamansa ensimmäisen kertomuksen [KOM(83) 426 lopull.] liitteessä 1. Koska kyseessä oleva toimenpide ei sisälly luetteloon, siitä ei ilmeisesti ole ilmoitettu 27 artiklan 5 kohdan mukaisesti.

32 Direktiivin 27 artiklan 1 kohdan osalta Saksan hallituksen vastauksesta yhteisöjen tuomioistuimen esittämään kirjalliseen kysymykseen ilmenee, että Saksan hallitus ei ole pyytänyt edellä mainitun säännöksen mukaista lupaa, koska se katsoi, että valituksen kohteena oleva lainsäädäntö ei ole direktiivin vastainen. Edellä annettujen vastausten perusteella tämä perustelu ei kuitenkaan ole pätevä.

33 Yhteisöjen tuomioistuin on jo aikaisemmin päättänyt, että perustamissopimuksen 189 artiklan kolmannessa kohdassa asetetun yleisen velvoitteen noudattamiseksi jäsenvaltioiden on noudatettava kaikkia kuudennen direktiivin säännöksiä. Jos poikkeusta ei ole tehty jäsenvaltioiden ilmoitusvelvollisuutta koskevan 27 artiklan mukaisesti, kansalliset veroviranomaiset eivät voi vedota kuudennen direktiivin vastaiseen säännökseen verovelvollista vastaan (ks. asia 5/84, Direct Cosmetics, tuomio 13.2.1985, Kok. 1985, s. 617, 37 kohta).

34 Koska kyseessä olevaa toimenpidettä ei ole ilmoitettu komissiolle 27 artiklan 5 kohdan mukaisesti eikä siihen ole saatu 27 artiklan 1 kohdan mukaisesti lupaa neuvoston päätöksellä, Saksan hallitus ei voi vedota tähän toimenpiteeseen verovelvollisen vahingoksi.

35 Kansalliselle tuomioistuimelle on siten vastattava, että verovelvollinen, joka käyttää tavaroita taloudellisessa toiminnassaan, saa hankintahetkellä vähentää niistä maksetun veron 17 artiklan mukaisesti, vaikka liiketoiminnan tarkoituksiin tapahtuvan käytön osuus olisi kuinka vähäinen tahansa. Sellainen kansallinen oikeussääntö tai hallinnollinen käytäntö, jolla yleisesti rajoitetaan vähennysoikeutta tapauksissa, joissa liiketoimintaan liittyvä käyttö on vähäistä mutta kuitenkin tosiasiallista, poikkeaa 17 artiklan säännöksistä ja on pätevä ainoastaan siinä tapauksessa, että kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdan tai 27 artiklan 5 kohdan vaatimukset täyttyvät.

Päätökset oikeudenkäyntikuluista

Oikeudenkäyntikulut

36 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Saksan, Ranskan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksille 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 oikeudenkäyntikuluista.

Päätöksen päätösosa

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto)

on ratkaissut Finanzgericht Münchenin 24.1.1990 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 20 artiklan 2 kohtaa sovelletaan, kun henkilö hankkii investointitavaroita verovelvollisen ominaisuudessa ja ottaa ne kuudennen direktiivin 4 artiklassa tarkoitettuun taloudelliseen toimintaansa liittyviin käyttötarkoituksiin.

2) Se, onko verovelvollinen tietyssä yksittäisessä tapauksessa hankkinut tavaroita kuudennen direktiivin 4 artiklassa tarkoitettua taloudellista toimintaansa varten, on tosiseikkoja koskeva kysymys, jota arvioitaessa on otettava huomioon kaikki merkitykselliset seikat, kuten kyseessä olevien tavaroiden luonne sekä aika, joka on kulunut tavaroiden hankkimisesta siihen, kun verovelvollinen on ottanut ne käyttöön taloudellisen toiminnan harjoittamiseksi.

3) Verovelvollinen, joka käyttää tavaroita taloudellisessa toiminnassaan, saa hankintahetkellä vähentää niistä maksetun veron 17 artiklan mukaisesti, vaikka liiketoiminnan tarkoituksiin tapahtuvan käytön osuus olisi kuinka vähäinen tahansa. Sellainen kansallinen oikeussääntö tai hallinnollinen käytäntö, jolla yleisesti rajoitetaan vähennysoikeutta tapauksissa, joissa liiketoimintaan liittyvä käyttö on vähäistä mutta kuitenkin tosiasiallista, poikkeaa 17 artiklan säännöksistä ja on pätevä ainoastaan siinä tapauksessa, että kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdan tai 27 artiklan 5 kohdan vaatimukset täyttyvät.