

61998C0415

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus Saggio 13 päivänä huhtikuuta 2000. - Laszlo Bakcsi vastaan Finanzamt Fürstenfeldbruck. - Ennakkoratkaisupyyntö: Bundesfinanzhof - Saksa. - Arvonlisävero - Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohta ja 5 artiklan 6 kohta, 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohhta - Sekäkäytössä oleva tavara - Lukeminen verovelvollisen yksityisomaisuuteen tai liikeomaisuuteen - Yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran myynti - Yksityiseltä käytettynä ostettu tavara. - Asia C-415/98.

Oikeustapauskokoelma 2001 sivu I-01831

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotukset

1 Bundesfinanzhof on 24.9.1998 tekemällään päätöksellä päättänyt esittää yhteisöjen tuomioistuimelle kaksi ennakkoratkaisukysymystä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun neuvoston direktiivin 77/388/ETY(1) (jäljempänä kuudes direktiivi) tulkinnasta. Kysymykset liittyvät oikeudenkäyntiin, jossa Bakcsi (jäljempänä valittaja) on vaatinut, että sellaisen ajoneuvon luovutusta, jonka hän oli ostanut yksityishenkilöltä ja jota hän oli käyttänyt osaksi liiketoiminnassa ja osaksi yksityisiin tarkoituksiin, ei saa pitää arvonlisäverollisena luovutuksena.

Kuudes arvonlisäverodirektiivi

2 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetulla kuudennella direktiivillä on saatettu loppuun arvonlisäveron käyttöönotto Euroopan yhteisössä antamalla yksityiskohtaiset säännöt veron perusteen määrittämisestä.

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään, että arvonlisäveroa on kannettava " - verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta".

4 Kuudennen direktiivin 4 artiklassa määritellään, mitä verovelvollisella on tarkoitettava. artiklan kahdessa ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa: "1. 'Verovelvollisella' tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. 2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Taloudellisena toimintana on pidettävä myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa."

5 Kuudennen direktiivin 5 artikla koskee tavaroiden luovutuksen käsitettä. Sen 6 kohdassa säädetään, missä tapauksissa se, että yrittäjä ottaa yrityksen omaisuuteen kuuluvan tavaran

yksityiskäyttöön, rinnastetaan verotuksellisesti luovutukseen. Tässä kohdassa säädetään seuraavaa: "Vastikkeelliseen luovutukseen on rinnastettava yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön, tavaran vastikkeeton luovutus taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavara tai sen ainesosat oikeuttavat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen. Tällä ei kuitenkaan tarkoiteta tavaroiden ottamista yrityksen tarpeisiin vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten."

6 Kuudennen direktiivin 6 artiklassa määritellään, mitä pidetään verotuksellisesti palvelujen suorittamisena. Tämän artiklan 2 kohdan a alakohdassa rinnastetaan vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin "yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavarat oikeuttavat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen".

7 Kuudennen direktiivin 10 artiklan 1 kohdan a alakohdassa määritellään verotettava tapahtuma siten, että sillä tarkoitetaan " - tapahtumaa, jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täyttyvät".

8 Kuudennen direktiivin 11 artikla koskee veron perusteen määrittämistä. Tämän artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaan veron perusteen on oltava " - tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet - -".

9 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdassa säädetään vapautuksista seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkin rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

- -

c) sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka käytetään kokonaan tämän artiklan tai 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan nojalla vapautettuun toimintaan, jos nämä tavarat eivät ole oikeuttaneet vähennykseen - -".(2)

10 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohdassa säädetään vähennysten osalta, että "vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy".

11 Direktiivin alkuperäisen version 32 artiklan ensimmäisessä kohdassa (joka on kumottu direktiivillä 94/5/EY(3)) säädettiin seuraavaa: "Neuvosto säättää yksimielisesti komission ehdotuksesta 31 päivään joulukuuta 1977 mennessä käytettyihin tavaroihin sekä taide-, antiikki- ja keräilyesineisiin sovellettavasta yhteisön verotusjärjestelmästä."

Tämä artikla on vasta helmikuussa 1994 pantu täytäntöön direktiivillä 94/5/EY. Tämän direktiivin 1 artiklan 3 kohdan e alakohdassa (josta on tullut kuudennen direktiivin 26 a artikla) määritellään "verovelvollinen jälleenmyyjä" siten, että sillä tarkoitetaan

" - - verovelvollista, joka taloudellisen toimintansa puitteissa ostaa tai hankkii yrityksensä tarpeisiin jälleenmyyntitarkoituksessa käytettyjä tavaroita ja/tai taide-, keräily- tai antiikkiesineitä, riippumatta siitä, toimiiko hän omissa nimissään taikka osto- tai myyntiprovisiota koskevan sopimuksen perusteella".

Tämän artiklan B osastossa säädetään lisäksi seuraavaa:

"1. Jäsenvaltiot soveltavat verovelvollisten jälleenmyyjien suorittamien käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- tai antiikkiesineiden luovutusten yhteydessä verovelvollisen jälleenmyyjän saaman voittomarginaalin verottamiseen seuraavien säännösten mukaisia erityisjärjestelyjä.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia ovat verovelvollisen jälleenmyyjän suorittamat sellaisten käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden luovutukset, jotka hänelle on yhteisössä luovuttanut:

- henkilö, joka ei ole verovelvollinen,

- -

3. Edellä 2 kohdassa tarkoitetun tavaroiden luovutuksen veron perusteena on verovelvollisen jälleenmyyjän saama voittomarginaali vähennettynä voittomarginaaliin kuuluvalla arvonlisäveron määrällä. Tämä voittomarginaali vastaa verovelvollisen jälleenmyyjän perimän tavaran myyntihinnan ja ostohinnan välistä eroa."

Kansallinen lainsäädäntö

12 Pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan asian kannalta merkitykselliset Saksan säännökset sisältyvät Umsatzsteuergesetziin (liikevaihtoverolaki, jäljempänä vuoden 1980 UStG). Sen 1 §:n 1 momentin 1 kohdan 1 alakohdan mukaan yrittäjän maan alueella yritystoiminnan yhteydessä suorittamat vastikkeelliset luovutukset ovat arvonlisäverollisia. Tämän lain 10 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan veron peruste on luovutuksesta saatu vastike.

Tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

13 Valittaja toimi vuonna 1990 itsenäisenä ammatinharjoittajana kuljetusalalla. Hänellä oli tätä tarkoitusta varten Mercedes 300 D -merkkinen auto, joka oli ennakkoratkaisupyynnön mukaan 70-prosenttisesti liiketoiminnan käytössä ja 30-prosenttisesti yksityiskäytössä.

14 Valittaja oli ostanut auton yksityishenkilöltä. Sen vuoksi hän ei ollut voinut vähentää ostohintaan sisältynyttä arvonlisäveroa. Valittaja oli vuonna 1989 korjauttanut autoa ja vähentänyt korjauskustannuksiin sisältyneen arvonlisäveron. Valittaja oli toukokuussa 1990 myynyt Mercedesen 19 000 Saksan markalla (DEM) erottamatta laskussa arvonlisäveroa auton hinnasta.

15 Myynnin jälkeen Saksan veroviranomaiset olivat vuoden 1990 arvonlisäverotusta toimittaessaan katsoneet liikevaihtoveroa koskevien kansallisten säännösten perusteella, että auton luovutus on arvonlisäverollinen ja että veron peruste on kauppahinta (19 000 DEM) vähennettynä siihen sisältyneellä arvonlisäverolla (2 334 DEM). Tämän johdosta veroviranomaiset vaativat 24.5.1994 tehdyllä verotuspäätöksellä valittajaa maksamaan edellä mainitun veron.

16 Valittaja haki verotuspäätökseen oikaisua hallintoteitse, ja kun oikaisuvaatimus hylättiin, hän nosti kanteen Finanzgerichtissä. Finangericht hyväksyi kanteen ainoastaan osittain siten, että se vähensi omaa käyttöä koskevasta veron perusteesta ne kustannukset ja suoritukset, joihin sisältyvää arvonlisäveroa valittaja ei ollut voinut vähentää. Finangericht kuitenkin katsoi, että luovutus oli pääsäännön mukaisesti verollinen, koska valittaja oli vuonna 1989 oli pyytänyt auton korjauskuluihin sisältyneen arvonlisäveron vähentämistä. Finanzgerichtin mukaan valittaja oli tällä

tavalla tosiasiallisesti ilmaissut tahtovansa, että tavara osoitetaan yrityksen käyttöön.

17 Valittaja on tehnyt tästä tuomiosta Revision-valituksen Bundesfinanzhofiin vaatien, että tuomio on kumottava ja että vuodelle 1990 vahvistetusta arvonlisäverosta on vähennettävä 2 334 DEM.

18 Bundesfinanzhof on ennakkoratkaisupyynnössään todennut ensinnäkin, että valittajan toteuttamaa ajoneuvon luovutusta on kansallisen arvonlisäverolainsäädännön perusteella pidettävä verollisena, jos luovutus on tapahtunut "yrittäjätoiminnan yhteydessä". Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuimisto ei kuitenkaan ole varma siitä, onko nyt esillä olevassa asiassa kyseessä oleva luovutus todella tapahtunut "yrittäjätoiminnan yhteydessä". Kansallisesta oikeuskäytännöstä ja erityisesti Bundesfinanzhofin 25.3.1988 antamasta tuomiosta voitaisiin nimittäin päätellä sekakäyttöön tarkoitettujen tavaroiden osalta, että Saksan lainsäädännön mukaan ei ole mahdotonta, että ajoneuvon voidaan siitä huolimatta, että se on ollut sekä yrittäjätoiminnan käytössä että yksityiskäytössä, katsoa kuuluvan kokonaisuudessaan verovelvollisen yksityisomaisuuteen. Bundesfinanzhofin mukaan on kuitenkin epäselvää, onko tällainen mahdollisuus yhteensoveltuva kuudennen direktiivin kanssa, sellaisena kuin yhteisöjen tuomioistuimisto on tulkinnut sitä oikeuskäytännössään.

19 Kansallinen tuomioistuimisto pohtii lisäksi sitä, onko kyseessä olevan ajoneuvon luovutusta pidettävä arvonlisäverollisena myös siinä tapauksessa, että ajoneuvon on katsottava kuuluvan yrityksen liikeomaisuuteen. Valittaja on tältä osin väittänyt pääasian oikeudenkäynnissä, että tällainen tilanne ei johda ainoastaan kaksinkertaiseen verotukseen vaan sen lisäksi ristiriitaan kuudennella direktiivillä säädetyn järjestelmän soveltamisalalla. Kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa nimittäin säädetään, että yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen yrittäjän omaan käyttöön on verollista vain, jos otettu tavara on aikaisemmin oikeuttanut arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen. Yksityishenkilöltä ilman vähennysoikeutta ostetun ajoneuvon myynnin verottaminen merkitsee näin ollen luovutusten ja yksityisottojen perusteetonta erilaista kohtelua, joka pitäisi valittajan mukaan poistaa luopumalla käytettyjen autojen luovutusten verottamisesta.

Bundesfinanzhof toteaa lopuksi, että vaikka kuudennen direktiivin 13 artiklassa samoin kuin sen 26 a artiklassa säädetään tapauksista, joissa verovelvollisen ilman vähennysoikeutta hankkimien tavaroiden luovutukset ovat verottomia, niiden joukossa ei ole mainittu nyt esillä olevan asian kaltaista tapausta.

20 Koska Bundesfinanzhof katsoi, että asian ratkaiseminen edellyttää kuudennen direktiivin säännösten tulkintaa, se päätti esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Voiko elinkeinonharjoittaja lukea sekakäytössä (yrityksen elinkeinotoiminnassa ja muussa kuin elinkeinotoiminnassa) olleen tavaran kuuluvan kokonaisuudessaan yksityisomaisuuteensa siitä riippumatta, missä laajuudessa sitä käytettiin liiketoiminnassa?

2) Onko sellaisen tavaran, jonka myyjä oli ostanut yksityiseltä henkilöltä yrityksensä käyttöön ilman, että hänellä olisi ollut oikeutta vähentää ostoon sisältyvää arvonlisäveroa, myynnistä kannettava direktiivin N:o 77/388/ETY 2 artiklan 1 kohdan ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaisesti arvonlisävero koko myynnin osalta?"

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

21 Ensimmäisellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin kysyy varsinaisesti, voiko verovelvollinen lukea sekakäytössä eli osittain liiketoimintakäytössä ja osittain yksityiskäytössä olleen tavarahan yksinomaan yksityisomaisuuteensa, kun huomioon otetaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin säännökset.

22 Komission mukaan tämä ei ole mahdollista, sillä vaikka verovelvollisella on oikeus valita, lukeeko hän tavarahan yksityisomaisuuteensa vai yrityksensä liikeomaisuuteen ja missä suhteessa, valinta tapahtuu tavaraa käyttämällä. Komission mukaan on näin ollen katsottava, että jos verovelvollinen käyttää tavaraa kokonaan tai osittain yrityksen liiketoiminnassa, hän on tosiasiallisesti päättänyt osoittaa tavarahan kokonaan tai osittain yrityksen liiketoiminnan käyttöön.

23 Saksan hallitus sitä vastoin katsoo, että yksinomaan se seikka, että verovelvollinen käyttää tavaraa joko pelkästään tai osaksi liiketoiminnassa, ei väistämättä osoita, että hän haluaa osoittaa sen kokonaan tai osittain liiketoiminnan käyttöön. Se, mihin käyttötarkoitukseen tavara osoitetaan, riippuu nimittäin täysin verovelvollisen tahdosta, jonka hän ilmaisee käyttämällä vähennysoikeutta, joka kuudennen direktiivin mukaan koskee vain tavaroiden hankkimista liiketoiminnan käyttöön. Jos tämä ei ole mahdollista, kuten nyt esillä olevassa asiassa, verovelvollisen valinta voidaan päätellä muista olosuhteista, jotka samaten liittyvät vähennysoikeuden käyttämiseen, kuten esimerkiksi tavaraan liittyviin menoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisestä.

24 On ensinnäkin todettava, että sekä ennakkoratkaisupyyynnöstä että asianosaisten huomautuksista ilmenee selvästi, että ensimmäisellä ennakkoratkaisukysymyksellä ei kyseenalaisteta periaatetta, jonka mukaan verovelvollinen on tavarahan hankkiessaan vapaa valitsemaan, lukeeko hän sen yksityisomaisuuteensa vai yrityksen liikeomaisuuteen. Tällaisen vapauden olemassaolosta ei mielestäni voi olla epäilyksiä. Pitää paikkansa, että kysymys koskee sitä, minkä arviointiperusteiden mukaisesti on yksittäistapauksessa ratkaistava, minkä valinnan verovelvollinen on tehnyt. Ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle annettava vastaus on nimittäin kieltävä tai myöntävä siitä riippuen, katsotaanko komission tavoin, että tavarahan käyttö ratkaisee, mihin omaisuuteen se kuuluu (jolloin on lähtökohtaisesti mahdotonta, että sekakäytössä oleva tavara voisi kuulua yksinomaan yrittäjän yksityisomaisuuteen), vai Saksan hallituksen tavoin, että se, mihin omaisuuteen tavara kuuluu, ilmenee muista seikoista kuin tavarahan käytöstä, erityisesti ostohintaan sisältyneen arvonlisäveron vähentämisosoikeuden käyttämisestä (jolloin on mahdollista, että yrittäjä sisällyttää sekakäytössä olevan tavarahan yksityisomaisuuteensa).

25 Yhdyn lähtökohtaisesti Saksan hallituksen kantaan. Mikään kuudennen direktiivin säännöksistä ei nimittäin tue komission kantaa, jonka mukaan tavarahan käytön ja sen, mihin omaisuuteen sen on katsottava kuuluvan, välillä olisi jokin yhteys. Kuten myös Saksan hallitus on istunnossa todennut, kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan sanamuodosta saadaan epäsuoraa tukea päinvastaiselle kannalle.(4) Kun tässä artiklassa määritellään, mitä järjestelmää sovelletaan yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden ottamiseen verovelvollisen yksityiskäyttöön, siinä nimittäin tosiasiallisesti vahvistetaan, että se, mihin omaisuuteen tavara kuuluu, ei kuudetta direktiiviä sovellettaessa väistämättä riipu siitä, mihin käyttöön tavara on osoitettu.

26 Tämä ratkaisu saa tukea yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä, jonka mukaan pääsääntö on, että kysymys siitä, 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 asiaan liittyvät seikat - - ".(5) On lähestulkoon tarpeetonta lisätä, että tällaisen arvioinnin tekeminen kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle, jolla on tiedossaan kaikki tarvittavat tosiseikat. Erityisesti sekakäytössä olleiden tavaroiden osalta yhteisöjen tuomioistuin on lisäksi todennut nimenomaisesti, että verovelvollisella on vapaus valita " - - [kuudennen] direktiivin soveltamisen kannalta, lukeeko hän yksityisessä käytössään olevan osan tavarasta yrityksensä omaisuuteen vai ei", ja että tämän johdosta " - - investointitavaroita, joita käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin voidaan tästä huolimatta käsitellä yrityksen tavarina, joiden osalta

arvonlisävero on periaatteessa täysin vähennettävissä".(6)

Mielestäni myös oikeuskäytännöstä ja erityisesti viimeksi mainitusta tuomiosta ilmenee siis kutakuinkin selvästi, että tavaran käytön ja sen, mihin omaisuuteen se kuuluu, välillä ei arvonlisäverojärjestelmässä ole mitään suoraa ja välttämätöntä yhteyttä. Kuten itse ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on todennut, pitää paikkansa, ettei yhteisöjen tuomioistuin ole missään vaiheessa lausunut nimenomaisesti sellaisesta tapauksesta, jossa sekakäytössä ollut tavara on kokonaisuudessaan luettu yrittäjän yksityisomaisuuteen, mutta en näe mitään syytä sulkea pois tätä mahdollisuutta.

27 Vastatakseni tarkemmin kansallisen tuomioistuimen kysymykseen katson tähän mennessä todetun perusteella, ettei ole epäilyksiä siitä, että verovelvollisen vapaus valita, mihin omaisuuteen hän lukee hankkimansa tavarat, sisältää mahdollisuuden päättää, että osittain liiketoiminnan käytössä oleva tavara luetaan kokonaisuudessaan yksityisomaisuuteen.

28 Kun tämä on todettu, on mielestäni myös syytä esittää muutamia huomautuksia Saksan hallituksen mainitsemasta arviointiperusteesta, joka koskee vähennysoikeuden käyttämistä. Jäljempänä selvitettävistä syistä katson nimittäin, että niistä eri seikoista, jotka on otettava huomioon tulkittaessa yrittäjän käyttäytymistä hänen valitessaan, mihin omaisuuteen tavara luetaan, tällä on erityinen merkitys.

Kuten tunnettua, arvonlisäverojärjestelmälle on tunnusomaista, että veron on tarkoitus kohdistua loppukuluttajaan ja että pääasiallisia veronmaksuvelvollisia (eli niitä, joiden on täytettävä lainsäädännön mukaiset muodollisuudet) ovat verovelvolliset. Järjestelmän toimivuuden varmistamiseksi ja erityisesti sen takaamiseksi, että arvonlisävero ei jää rasittamaan verovelvollisia, vaikka he kantavat ja maksavat sen, on luotu verotus- ja vähennysmekanismi, jolla verosta pyritään tekemään verovelvollisia kohtaan "neutraali". Yhteisön arvonlisäverojärjestelmässä verovelvollinen on siis eri asemassa kuin loppukuluttaja juuri siitä syystä, että vain verovelvollinen voi käyttää hyväkseen edellä mainittua mekanismia. Tästä seuraa, että kun verovelvollinen käyttää vapauttaan valita, lukeeko hän tavaran liiketoimintaan vai omaan yksityisomaisuuteensa, hän samalla valitsee, tuodaanko tavara verotusjärjestelmän alaisuuteen ja siten edellä kuvaillun verotus- ja vähennysmekanismin alaisuuteen, vai toimiiko hän loppukuluttajana ja luopuu täydellisesti tästä järjestelmästä. Jos verovelvollinen käyttää oikeuttaan vähentää tavaran oston yhteydessä maksettu vero, on mielestäni täysin perusteltua katsoa, että hän on päättänyt osoittaa kyseisen tavaran liiketoimintaan.

Vaikka auton oston yhteydessä maksetun arvonlisäveron vähentäminen ei nyt esillä olevassa asiassa ollut mahdollista, koska myyjä oli yksityishenkilö, mielestäni edellä todetun voidaan katsoa koskevan valittajan valintaa vähentää auton korjauskuluihin sisältynyt arvonlisävero. Käsitykseni mukaan viimeksi mainittu seikka on sellainen ratkaiseva näyttö, jonka perusteella voidaan katsoa, ettei valittaja tarkoittanut kyseistä tavaraa kokonaisuudessaan yksityisomaisuudekseen.

29 Ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen osalta totean edellä esiin tuodun täydennykseksi, että yrittäjä voi lukea sekakäyttöön tarkoitetun tavaran yksityisomaisuuteensa. Hänen käyttäytymisestään on kuitenkin ilmevä yksiselitteisesti, että hän on halunnut jättää tavaran kokonaisuudessaan arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

30 Toisella ennakkoratkaisukysymyksellään kansallinen tuomioistuin kysyy yhteisöjen tuomioistuimelta, onko yrittäjän liiketoiminnan käyttöön lukeman tavaran luovutusta pidettävä arvonlisäverollisena siinäkin tapauksessa, että arvonlisäveron vähentäminen ei hankintahetkellä ollut mahdollista sen vuoksi, että tavara hankittiin yksityishenkilöltä, joka ei ollut verovelvollinen arvonlisäverotuksessa. Asianosaiset eivät kiistä, että luovutuksen verollisuus johtaa arvonlisäveroa koskevien periaatteiden ja erityisesti verotuksen neutraalisuuden periaatteen

vastaiseen kaksinkertaiseen verotukseen. Tämä johtuu siitä, että verovelvollinen joutuu tosiasiallisesti maksamaan arvonlisäveron sekä tavarankäytön hankintahetkellä (koska hän ei voi vähentää sitä vastikkeesta) että luovutushetkellä (koska hän joutuu maksamaan myyntihintaan sisältyvän arvonlisäveron).

31 Tältä osin on otettava huomioon, että kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohtaan(7) sisältyvän luovutusten verollisuutta koskevan yleisen järjestelmän mukaan luovutuksen verollisuuden riittävä ja välttämätön edellytys on, että verovelvollinen on tässä ominaisuudessaan tehnyt luovutuksen vastikkeellisesti. Sitä vastoin on täysin merkityksetöntä, onko luovutetun tavarankäytön arvonlisävero vähennetty hankintahetkellä.

32 Ainoat kuudennen direktiivin säännökset, joista ilmenee, että verollisuus edellyttää aikaisemmin tehtyä vähennystä, ovat yksityisottoja koskeva 5 artiklan 6 kohta ja yritystoimintaan luettujen tavaroiden yksityiskäyttöä koskeva 6 artiklan 2 kohta.(8) Tämän edellytyksen asettaminen on perusteltua, koska se on ehdottoman tarkoituksenmukainen näillä artikloilla tavoitellun erityisen päämäärän saavuttamiseksi. Yhteisöjen tuomioistuin on esittänyt yksityisottoihin sovellettavasta järjestelmästä toteutuksen, joka perustelujensa puolesta soveltuu myös yritystoimintaan luettujen tavaroiden yksityiskäyttöön ja jonka mukaan " - kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdan tavoitteena on erityisesti varmistaa se, että tavarankäytön ottanutta verovelvollista ja samantyyppisen tavarankäytön tavallista kuluttajaa kohdellaan yhdenvertaisesti. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi tällä säännöksellä estetään se, että verovelvollinen, joka on voinut vähentää yrityksensä liikeomaisuuteen kuuluvan tavarankäytön oston yhteydessä sitä koskevan arvonlisäveron, välttyisi maksamasta arvonlisäveroa silloin, kun hän ottaa tavarankäytön omaan käyttöönsä yksityisiä tarkoituksia varten, ja saisi näin ollen arvonlisäverollisen tavarankäytön ostaneeseen tavalliseen kuluttajaan nähden perusteetonta etua".(9) Kyseessä olevat säännökset koskevat toisin sanoen erityisiä tapauksia, joissa arvonlisäveron vähentäminen on välttämätön edellytys, jotta voitaisiin todeta veron kiertämisen uhka, joka näillä kahdella säännöksellä pyritään estämään.

Tämä huomioon ottaen näyttää siis siltä, että valittajan väitettä, jonka mukaan ero, joka on yksityisottoihin ja luovutuksiin sovellettavien järjestelmien välillä, jos luovutettu tavara on hankittu yksityishenkilöltä, joka ei ole verovelvollinen, johtaa erilaiseen kohteluun, joka pitäisi poistaa luopumalla käytettyjen tavaroiden luovutusten verottamisesta, on pidettävä perusteettomana.(10) On ensinnäkin todettava, että järjestelmät eivät johda erilaiseen kohteluun, koska ne perustuvat erilaisiin vaatimuksiin ja edellytyksiin, kuten juuri edellä esitetyistä toteutuksista ilmenee. Toiseksi on todettava, että valittajan viimeksi esiin tuoman kannan hyväksyminen merkitsisi, että tavarankäytön hankkimisen yhteydessä maksetun veron vähentämistä koskeva edellytys laajennettaisiin koskemaan myös luovutuksia koskevaa tavanomaista järjestelmää. Tämä olisi kuitenkin selvässä ristiriidassa kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan kanssa.

33 Huomioon on otettava myös se, että pääasian oikeudenkäynnin kohteena oleva luovutus ei kuulu kuudennen direktiivin 13 artiklassa ja erityisesti sen B kohdan c alakohdassa säädettyjen vapautusten soveltamisalaan.(11) Kansallinen tuomioistuin on todennut aiheellisesti, että vaikka näiden vapautusten erityisenä tavoitteena juuri on kaksinkertaisen verotuksen välttäminen,(12) ne eivät koske nimenomaisesti tapauksia, joissa tavarat on hankittu yksityishenkilöltä ilman vähennysoikeutta. On lisäksi todettava, että - kuten tunnettua - tällaisia poikkeuksia sisältäviä säännöksiä ei voida tulkita laajentavasti.(13)

34 On vielä todettava, että nyt käsiteltävänä oleva asia ei kuulu myöskään sen järjestelmän soveltamisalaan, josta on säädetty direktiivissä 94/5/EY, jolla on täydennetty yhteistä arvonlisäverojärjestelmää säätämällä käytettyihin tavaroihin sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin sovellettavista erityisjärjestelyistä.(14) Tällä säädöksellä lisätään kuudenteen direktiiviin uusi käytettyihin tavaroihin sovellettavaa järjestelyä koskeva 26 a artikla juuri kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja sen estämiseksi, että kilpailu vääristyisi

verovelvollisten välillä.(15) Tämä järjestelmä koskee kuitenkin yksinomaan "verovelvollisia jälleenmyyjiä" eli niitä, joiden pääasiallisena toimialana on käytettyjen tavaroiden osto ja myynti. Koska valittaja ei kuulu tähän ryhmään, kuudennen direktiivin 26 a artiklassa säädettyä erityisjärjestelmää ei sovelleta nyt esillä olevaan asiaan.

35 Edellä todetun perusteella on mielestäni siis katsottava, että kun otetaan huomioon kuudennen direktiivin säännökset, tavarantoimittajan luovutus, jonka verovelvollinen on suorittanut tässä ominaisuudessaan olematta kuitenkaan kuudennen direktiivin 26 a artiklassa tarkoitettu verovelvollinen jälleenmyyjä, kuuluu 2 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan ja on siten verollinen siinäkin tapauksessa, että luovutettu tavara ei ole oikeuttanut vähennykseen, koska se on hankittu yksityishenkilöltä.

36 Pitää kuitenkin edelleen paikkansa, että tilanne johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, mikä on yhteisöjen tuomioistuimen mukaan " - - vastoin yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään, jonka osa kuudes direktiivi on, erottamattomana osana kuuluvaa verotuksen neutralisuuden periaatetta".(16) Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin joutunut käsittelemään tätä ongelmaa jo vuonna 1989 asiassa ORO Amsterdam Beheer en Concerto antamassaan tuomiossa.(17) Myös tässä asiassa yhteisöjen tuomioistuinta pyydettiin ratkaisemaan, oliko yksityishenkilöltä ilman vähennysoikeutta hankitun tavarantoimittajan luovutuksen verottaminen lainmukaista. Tämä tapaus poikkesi nyt esillä olevasta asiasta ainoastaan siinä suhteessa, että käytettyjä tavaroita koskeva järjestelmä ei ollut vuonna 1989 voimassa. Kuudennen direktiivin 32 artiklaa, jonka mukaan neuvosto säätää 31 päivään joulukuuta 1977 mennessä käytettyihin tavaroihin sekä taide-, antiikki- ja keräilyesineisiin sovellettavasta erityisjärjestelmästä, ei nimittäin vielä tuolloin ollut pantu täytäntöön.(18)

37 Asiassa ORO Amsterdam Beheer en Concerto yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että käytetyn tavarantoimittajan myyvän yrittäjän kaksinkertaista verotusta ei voitu välttää, koska asiaa koskevien yhteisön säännösten puuttuessa ei voitu katsoa, että valtion olisi pitänyt säätää omassa kansallisessa lainsäädännössään tämän tyyppisiin tavaroihin sovellettavasta erityisjärjestelmästä. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi ennen kaikkea, että " - - koska neuvosto ei ole toteuttanut Euroopan yhteisöjen yksinomaiseen toimivaltaan kuuluvia toimenpiteitä, sen, että valtiot niillä perustamissopimuksen 5 artiklan [josta on tullut EY 10 artikla] perusteella olevan yhteistyövelvoitteen puitteissa pitävät voimassa tai toteuttavat yhteisön tavoitteiden toteuttamiseksi tarkoitettuja kansallisia toimenpiteitä, ei tietyissä tapauksissa voida katsoa antavan aiheutta periaatteellisiin vastaväitteisiin", mutta se myös totesi, että tästä "ei voida johtaa mitään yleistä periaatetta, jonka mukaan jäsenvaltioilla olisi velvollisuus asettaa neuvoston sijaan, kun tämä ei toteuteta toimivaltaansa kuuluvia toimenpiteitä".(19)

38 Tämän lisäksi yhteisöjen tuomioistuin on todennut myös, että "kun yhteisön arvonlisäverojärjestelmää tarkastellaan kokonaisuutena, voidaan todeta, että se on tulosta jäsenvaltioiden lainsäädännön asteittaisesta yhdenmukaistamisesta - - ", ja että "tämä yhdenmukaistaminen, sellaisena kuin sitä on toteutettu toisiaan seuranneilla direktiiveillä ja erityisesti kuudennella direktiivillä, on vasta osittaista". Yhteisöjen tuomioistuin on myös täsmentänyt, että "tällä yhdenmukaistamisella pyritään erityisesti estämään kaksikertainen verotus, koska ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen kussakin verotusvaiheessa on olennainen osa arvonlisäveromekanismia", mutta todennut sen lisäksi, että "tätä tavoitetta ei kuitenkaan vielä ole saavutettu, ja yhteisön arvonlisäverojärjestelmästä on sen nykymuodossa mahdotonta löytää perusteita sellaisen yhteisen verotusjärjestelmän määrittelyä, joka mahdollistaisi kaksinkertaisen verotuksen estämisen käytettyjen tavaroiden kaupassa, ja tällaisen järjestelmän soveltamista koskeville yksityiskohtaisille säännöille". Yhteisöjen tuomioistuin on kaiken tämän perustella päättelyt, että "niin kauan kuin yhteisön lainsäätäjät ei ole toiminut, on sovellettava edelleen kuudennen arvonlisäverodirektiivin 32 artiklaa, jossa rajoitetaan antamaan niille jäsenvaltioille, jotka soveltavat käytettyihin tavaroihin erityistä arvonlisäverojärjestelmää, oikeus pitää kyseinen järjestelmä voimassa, mutta jossa ei sitä vastoin aseteta jäsenvaltioille mitään velvollisuutta ottaa käyttöön tällaista järjestelmää, jos sellaista ei ole olemassa". (20)

39 Katson, että yhteisöjen tuomioistuimen päättelyä voidaan ainakin lähtökohtaisesti soveltaa myös nyt esillä olevaan asiaan. Neuvosto tosin on tällä välin antanut käytettyihin tavaroihin sovellettavaa järjestelmää koskevan direktiivin, mutta nyt esillä oleva asia ei kuulu tämän järjestelmän soveltamisalaan, kuten edellä on jo todettu. Näin ollen on ilmeistä, että nyt voimassa olevassa arvonlisäverojärjestelmässä on edelleen aukko, jota yhdenmukaistamisprosessissa ei vielä ole onnistuttu täyttämään.

40 Pitää siis edelleen paikkansa, että EY:n perustamissopimuksen 5 artiklan (josta on tullut EY 10 artikla) perusteella on lähtökohtaisesti sallittua antaa kansallisia säännöksiä tämän aukon poistamiseksi, kunhan ne ovat yhteisön arvonlisäveroa koskevien periaatteiden mukaisia, (21) mutta ei voida väittää, että tähän olisi jokin velvollisuus. Jäsenvaltioilla ei tosin sanoen ole velvollisuutta lisätä omaan arvonlisäverolainsäädäntöönsä säännöksiä, joilla kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi luovutaan käytettyjen tavaroiden luovutusten verollisuudesta, kun luovuttaja on yrittäjä, joka ei kuulu kuudennen direktiivin 26 a artiklassa tarkoitettujen verovelvollisten jälleenmyyjien ryhmään.

Ratkaisuehdotus

41 Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin (Hampuri) ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Elinkeinonharjoittaja voi lukea sekakäytössä (yrityksen liiketoimintaan ja muuhun kuin liiketoimintaan) käytetyn tavaran kuuluvan kokonaisuudessaan yksityisomaisuuteensa, kunhan hänen käyttäytymisestään ilmenee yksiselitteisesti, että hän on halunnut jättää tavaran kokonaisuudessaan arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle.

2) Sellaisen tavaran, jonka myyjä oli ostanut yksityiseltä henkilöltä yrityksensä käyttöön ilman, että hänellä olisi ollut oikeutta vähentää ostoon sisältyvää arvonlisäveroa, myynnistä on kannettava direktiivin 77/388/ETY 2 artiklan 1 kohdan ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaisesti arvonlisäveroa kokomyyntin osalta.

(1) - EYVL L 145, s. 1.

(2) - Täydellisyyden vuoksi voidaan todeta, että 28 artiklassa säädetään siirtymäkaudesta, jonka aikana jäsenvaltiot voivat tämän artiklan 3 kohdan f alakohdan mukaan "päättää, että verovelvollisen jälleenmyyntitarkoituksessa ostamien rakennusten ja rakennusmaan luovutusten

veron peruste muodostuu myyntihinnan ja ostohinnan välisestä erotuksesta, jos verovelvollisella ei ollut vähennysoikeutta hankintahetkellä".

(3) - Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta - käytettyihin tavaroihin sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin sovellettavat erityisjärjestelyt - 14 päivänä helmikuuta 1994 annettu neuvoston direktiivi 94/5/EY (EYVL L 60, s. 16).

(4) - Ks. edellä 6 kohta.

(5) - Asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991 (Kok. 1991, s. I-3795, 21 kohta). Tältä osin ks. myös asia C-230/94, Enkler, tuomio 26.9.1996 (Kok. 1996, s. I-4517, 26-29 kohta).

(6) - Asia C-291/92, Armbrrecht, tuomio 4.10.1995 (Kok. 1995, s. I-2775, 20 kohta).

(7) - Ks. edellä 3 kohta.

(8) - Ks. edellä 5 ja 6 kohta.

(9) - Asia C-20/91, De Jong, tuomio 6.5.1992 (Kok. 1992, s. I-2847, 15 kohta). Tältä osin ks. myös em. asia Enkler ja asia C-48/97, Kuwait Petroleum, tuomio 27.4.1999 (Kok. 1999, s. I-2323, 21 kohta). Erityisesti siltä osin kuin on kysymys kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohtaa koskevan päättelyn ulottamisesta 6 artiklan 2 kohtaan ks. asia C-258/95, Fillibeck, tuomio 16.10.1997 (Kok. 1997, s. I-5577, 25 kohta).

(10) - Tältä osin ks. edellä 20 kohta.

(11) - Ks. edellä 9 kohta.

(12) - Ks. vastaavasti asia C-45/95, komissio v. Italia, tuomio 25.6.1997 (Kok. 1997, s. I-3605, 15 kohta).

(13) - Ks. tältä osin mm. asia C-2/95, SDC, tuomio 5.6.1997 (Kok. 1997, s. I-3017, 20 kohta); asia C-149/97, Institute of the Motor Industry, tuomio 12.11.1998 (Kok. 1998, s. I-7053, 17 kohta) ja asia C-216/97, Gregg, tuomio 7.9.1999 (Kok. 1999, s. I-4947, 12 kohta).

(14) - Mainittu edellä.

(15) - Mikä ilmenee erityisesti direktiivin 94/5/EY viidennestä perustelukappaleesta.

(16) - Asia 50/88, Kühne, tuomio 27.6.1989 (Kok. 1989, s. 1925, 10 kohta).

(17) - Asia C-165/88, ORO Amsterdam Beheer en Concerto, tuomio 5.12.1989 (Kok. 1989, s. 4081).

(18) - Ks. edellä 11 kohta.

(19) - Em. asia ORO Amsterdam Beheer en Concerto, tuomion 15 kohta.

(20) - Em. asia ORO Amsterdam Beheer en Concerto, tuomion 21-24 kohta.

(21) - Ks. vastaavasti myös siltä osin, kuin on kysymys valtioiden toiminnalle asetuista rajoista, asia 804/79, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 5.5.1981 (Kok. 1981, s. 1045, 21-23 kohta) ja yhdistetyt asiat 47/83 ja 48/83, Pluimveeslachterij Midden-Nederland ja Pluimveeslachterij Van Miert, tuomio 28.3.1984 (Kok. 1984, s. 1721, 22 ja 23 kohta).