

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

F. G. JACOBS

20 päivänä tammikuuta 2005 (1)

Asia C-434/03

P. Charles ja T. S. Charles-Tijmens

vastaan

Staatssecretaris van Financiën

1. Alankomaiden Hoge Raad (ylin tuomioistuin) pyytää esillä olevassa asiassa yhteisöjen tuomioistuimelta selvitystä tietyistä ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä ja oikaisemista koskevista säännöksistä siltä osin kuin investointitavaroita käytetään osittain verotettaviin(2) liiketoimiin ja osittain yksityiskäyttöön.

2. Se haluaa tietää, onko sellainen kansallinen säännös yhteisön oikeuden mukainen, jossa evätään mahdollisuus rinnastaa tällaiset tavarat kokonaan liikeomaisuuteen ja rinnastetaan niiden yksityiskäyttö vastikkeelliseen luovutukseen.

Arvonlisäveroa koskevat yhteisön säännökset

Perussäännökset

3. Arvonlisäverojärjestelmän pääpiirteistä säädetään ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa:(3)

”Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

Jokaisesta liiketoimesta on kannettava tavarain tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä.

Yhteistä arvonlisäverojärjestelmää sovelletaan vähittäiskauppavaiheen päättymiseen saakka.”

4. Tällaisessa veron peräkkäiseen soveltamiseen ja vähennyksiin perustuvassa järjestelmässä arvonlisävero elinkeinonharjoittajan liiketoimintaansa varten hankkimista tavaroista ja palveluista ei

näin ollen jää hänen rasitteekseen. Vähittäiskauppavaiheen jälkeen arvonlisäveroa ei kuitenkaan voida kantaa eikä vähentää mistään liiketoiminnan ulkopuolisista toimista.

5. Kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä(4) on yksityiskohtaisempia säännöksiä.

6. Arvonlisäveron soveltamisala määritellään 2 artiklassa, jonka mukaan arvonlisäveroa on kannettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta” ja tavaroiden maahantuonnista.

7. Verovelvollinen määritellään 4 artiklan 1 kohdassa jokaiseksi, joka harjoittaa taloudellista toimintaa riippumatta sen tarkoituksesta tai tuloksesta. Taloudellista toimintaa on 4 artiklan 2 kohdan mukaan ”kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta” ja myös ”liiketoiminta, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa”.

8. Vähennysoikeus määritellään pääpiirteissään kuudennen direktiivin 17 artiklassa. Direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa: ”Jos tavarat tai palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen: a) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen – – .” Direktiivin 17 artiklan 1 kohdan mukaan tämä vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

9. Koska vähennysoikeus syntyy ainoastaan niistä tavaroista tai palveluista, joita käytetään verotettaviin liiketoimiin, tällaista oikeutta ei ole, jos niitä käytetään verosta vapautettuihin liiketoimiin eli niihin liiketoimiin, jotka luetellaan direktiivin 13 artiklassa, tai liiketoimiin, jotka jäävät kokonaan arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle, kuten niihin, joita ei suoriteta vastiketta vastaan tai joita verovelvollinen ei suorita tässä ominaisuudessaan nimenomaan 4 artiklassa tarkoitetun taloudellisen toiminnan yhteydessä.

”Sekakäytön” ongelmat

10. Muutamissa säännöksissä käsitellään ongelmia, joita saattaa aiheutua siitä, että verovelvolliselle luovutettuja verotettavia tavaroita tai hänelle suoritettuja verotettavia palveluja saatetaan jostakin syystä käyttää osittain verotettaviin liiketoimiin ja osittain muihin tarkoituksiin. Tällaisissa tilanteissa on selvästi tärkeää pitää erillään verotettavat ja muut liiketoimet sekä varmistaa, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykset vastaavat myynnistä suoritettavaa arvonlisäveroa.

11. Säännöksissä käsitellään kahdenlaista sekakäyttöä. Yhtäältä on tilanteita, joissa verovelvollinen hankkii tavaroita tai palveluja liiketoiminnassaan ja käyttää niitä osittain liiketoimintaansa ja osittain muihin tarkoituksiin. Toisaalta on tilanteita, joissa yrityksen liiketoimista osa on verotettavia ja osa verosta vapautettuja.

12. Näin ollen kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa säädetään ensiksi yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden yksityiskäytöstä ja siihen rinnastettavista tilanteista 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.”

13. Vastaavasti palveluiden osalta 6 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa: "Vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin on rinnastettava:

- a) 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;
- b) verovelvollisen vastikkeettomasti omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön tai yleensä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin suorittama palvelu.

Jäsenvaltiot voivat poiketa tämän kohdan säännöksistä, jos poikkeaminen ei johda kilpailun vääristymiseen."

14. Jollei kyseisestä 6 artiklan 2 kohdan poikkeusmahdollisuudesta muuta johdu, nämä kaksi säännöstä tarkoittavat näin ollen, että kun verovelvollinen luovuttaa liiketoimintaansa liittyviä tavaroita tai suorittaa siihen liittyviä palveluja itselleen, mutta liiketoiminnan ulkopuoliseen käyttöön, ja kun kyseinen verovelvollinen on vähentänyt tähän tarkoitukseen hankkimiinsa tavaroihin tai palveluihin sisältyvän arvonlisäveron, hänen itsensä on itse asiassa suoritettava tästä liiketoimesta arvonlisävero.

15. Tällaisissa tapauksissa veron peruste määräytyy direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan nojalla, jonka mukaan sen on oltava

" – –

b) edellä 5 artiklan 6 – – kohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta näiden tai samanlaisten tavaroiden ostohinta, taikka ostohinnan puuttuessa näiden liiketoimien suoritushetkellä määrätty omakustannushinta;

c) edellä 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta verovelvolliselle palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrä;

– – ".

16. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohta koskee tilanteita, joissa verovelvollinen käyttää tavaroita tai palveluita sekä arvonlisäveron vähennykseen oikeuttaviin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin. Näissä tapauksissa ensimmäisen alakohdan mukaan "vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta".

17. Toisen alakohdan mukaan tämä suhdeluku on lähtökohtaisesti laskettava 19 artiklan mukaisesti, jossa se määritellään lähinnä osuudeksi, joka vastaa arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavien liiketoimien liikevaihtoa jaettuna kokonaisliikevaihdolla.(5)

18. Lisäksi kuudennen direktiivin 20 artiklassa säädetään ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysten määrän oikaisemisesta soveltuvien osin seuraavaa:

"1. Alun perin tehty vähennys on oikaistava jäsenvaltioiden vahvistamien yksityiskohtaisten sääntöjen mukaan, erityisesti

a) jos vähennys on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu;

b) jos vähennysten määrän määräytymisessä huomioon otetuissa erissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia – – .

2. Investointitavaroiden osalta oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, mukaan lukien tavarankankinta? tai valmistusvuosi. Kunakin vuonna oikaisu kohdistuu vain viidennekseen näiden tavaroiden verosta. Oikaisu perustuu seuraavien vuosien aikana tapahtuneisiin vähennysoikeuden muutoksiin suhteessa tavarankankinta? tai valmistusvuoteen.

– –

Kiinteistöinvestointien osalta oikaisun perusteena toimivaa kautta voidaan pidentää kahteenkymmeneen vuoteen.

– – ”.

Vähennysoikeuden rajoittamista koskevat siirtymäkauden säännökset

19. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa säädetään, että neuvosto päättää yksimielisesti komission ehdotuksesta, mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen, mutta täsmennetään, että sellaiset kustannukset, jotka eivät luonteeltaan ole liiketoimintaan liittyviä, kuten ylellisyys?, huvi? tai edustuskustannukset, jäävät joka tapauksessa vähennysoikeuden ulkopuolelle.

20. Neuvoston päätöstä edeltävän ajanjakson osalta direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa säädetään seuraavaa: ”Kunnes edellä olevat säännökset tulevat voimaan, jäsenvaltiot voivat edelleen soveltaa kaikkia sisäisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia säännöksiä.”

21. Kyseisiä säännöksiä ei ole annettu, joten siirtymäkauden säännöksiä sovelletaan edelleen.

22. Välittömästi ennen kuudennen direktiivin voimaantuloa silloisten jäsenvaltioiden (myös Alankomaiden) arvonlisäverolainsäädännön perustana oli toinen direktiivi.(6) Kyseisen direktiivin 11 artiklassa säädettiin erityisesti seuraavaa:

”1. Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen yrityksen tarpeisiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka hän on velvollinen maksamaan:

a) arvonlisävero, joka häneltä on laskutettu tavaroista, jotka hänelle on luovutettu, ja palveluista, jotka hänelle on suoritettu;

– –

4. Vähennysjärjestelmän ulkopuolelle saadaan jättää tietyt tavarat ja palvelut, etenkin sellaiset, joita voidaan käyttää yksinomaan tai osittain verovelvollisen omiin tarpeisiin tai sen henkilöstön yksityisiin tarpeisiin.”?(7)

23. Näin ollen 11 artiklan 1 kohta edelsi kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohtaa,(8) ja 11 artiklan 4 kohdalla oli sama tavoite kuin kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdalla ja 6 artiklan 2 kohdalla, vaikka sen sanamuoto oli erilainen.

Alankomaiden asiaa koskeva lainsäädäntö

24. Alankomaissa arvonlisäverosta säädetään vuonna 1968 annetulla Wet op de Omzetbelastingissa (liikevaihtoverolaki, jäljempänä laki) ja sen täytäntöönpanoasetuksessa Uitvoeringsbeschikking Omzetbelastingissa. Hoge Raad selvittää kyseisten säädösten sisältöä

seuraavasti.

25. Lain 2 §:n ja 15 §:n 1 momentin mukaan elinkeinonharjoittaja saa vähentää liikevaihtoveron, jonka toinen elinkeinonharjoittaja on häneltä laskuttanut luovuttamastaan tavarasta tai suorittamastaan palvelusta, siltä osin kuin tätä tavaraa tai palvelua käytetään liiketoimintaan. Tämä merkitsee, että kaikenlaisten sekä liiketoimintaan että sen ulkopuolella (erityisesti yksityistarkoituksiin) käytettävien tavaroiden ja palvelujen vähennysoikeutta on rajoitettu siltä osin kuin kyse on liiketoiminnan ulkopuolisesta käytöstä.

26. Lain 15 §:n 4 momentin mukaan liiketoimintakäytön ja liiketoiminnan ulkopuolisen käytön suhde on määritettävä sinä ajankohtana, jona tavara otetaan käyttöön tai palvelu vastaanotetaan. Lain 15 §:n 6 momenttiin perustuvassa täytäntöönpanoasetuksen 12 §:n 3 momentissa säädetään, että tilikauden viimeistä liikevaihtoverojaksoa koskevan ilmoituksen yhteydessä tarkistetaan vähennetyn liikevaihtoveron määrä koko tilikautta koskevien tietojen perusteella. Tämän jälkeen ei vähennystä enää voida tarkistaa tai oikaista, eikä laissa myöskään säädetä kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettua omaan käyttöön tarkoitettujen tavaroiden tai palvelujen myöhemmästä verottamisesta.

27. Täytäntöönpanoasetuksen säännökset annettiin vuonna 1969 toisen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan 1 kohdan täytäntöön panemiseksi. Näin ollen ne edeltävät kuudennen direktiivin voimaantuloa sen 17 artiklan 6 kohdassa tarkoitettulla tavalla.

Tosiseikat, asian käsittely kansallisissa tuomioistuimissa ja ennakkoratkaisukysymykset

28. Maaliskuussa 1997 P. Charles ja T. S. Charles-Tijmens (jäljempänä valittajat) hankkivat yhdessä Alankomaissa sijaitsevan yksikerroksisen loma-asunnon. Asunto oli tarkoitettu sekä vuokrattavaksi että yksityiskäyttöön, ja kyseessä olevana ajankohtana sitä käytettiin 87,5-prosenttisesti vuokraukseen ja 12,5-prosenttisesti yksityistarkoituksiin.

29. Yhteisön ja kansallisen lainsäädännön mukaisesti vuokraaminen on verotettava liiketoimi ja valittajat on verotuksessa käsitettävä yhdeksi ainoaksi verovelvolliseksi.

30. Vuoden 1997 toiselta vuosineljännekseltä tekemässään arvonlisäveroilmoituksessa valittajat vähensivät ensiksi 87,5 prosenttia loma-asunnosta kannetusta verosta, josta myönnettiin valittajien vaatimuksen mukaisesti 1.10.1997 tehdyllä päätöksellä 91 Alankomaiden guldenin (NLG) suuruinen palautus. Myöhemmin valittajat kuitenkin katsoivat, että kannettu kyseiseen hankintaan sisältyvä arvonlisävero on vähennettävä 100-prosenttisesti, joten he tekivät oikaisuvaatimuksen tästä päätöksestä ja vaativat 13 NLG:n suuruista täydentävää palautusta. Verotarkastaja katsoi, että oikaisuvaatimus on jätettävä tutkimatta.

31. Valittajat valittivat päätöksestä alueelliseen muutoksenhakutuomioistuimeen Gerechtshof te 's-Hertogenboschiin, joka pysytti 1.10.1997 tehdyn päätöksen voimassa. Se totesi, että valittajat käyttävät loma-asuntoa liiketoimintaa oleviin arvonlisäverollisiin palveluihin mutta myös yksityistarkoituksiin, eivätkä näin ollen voi vähentää loma-asunnosta kannettua veroa kokonaisuudessaan. Gerechtshofin mukaan se, mitä kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdassa ja 17 artiklan 2 kohdassa säädetään, ei estä vähennysoikeuden rajoittamista, kun taas 17 artiklan 6 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat edelleen soveltaa kaikkia niitä sisäisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia säännöksiä, jotka olivat voimassa direktiivin tullessa voimaan. Koska asiassa merkityksellistä Alankomaiden lainsäädäntöä ei ole tämän jälkeen muutettu, ei ole perusteltua epäillä, ettei kyseisen kaltainen vähennysoikeuden rajoitus olisi sallittu.

32. Asiasta on valitettu Hoge Raadille, joka katsoo, että esitetyistä valitusperusteista kaksi koskee yhteisön oikeuden alaan kuuluvia seikkoja.

33. Ensiksi valittajat väittävät, että kyseessä oleva vähennysoikeuden osittainen rajoittaminen on ristiriidassa kuudennen direktiivin kanssa. Direktiivin 6 artiklan 2 kohdasta seuraa, että valittajien loma-asunnon yksityiskäytön on oltava verotettava palvelu, koska he ovat päättäneet lukea asunnon kokonaan liikeomaisuuteensa. Näin ollen valittajat väittävät, että heillä on direktiivin 17 artiklan 2 kohdan mukaan oikeus vähentää kyseiseen hankintaan sisältyvä arvonalisävero kokonaisuudessaan.

34. Toiseksi valittajat riitauttavat Gerechthofin arvion kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdasta. Alankomaiden lainsäädännössä ei ollut säädetty direktiivin voimaantulohetkellä tässä säännöksessä tarkoitetun vähennysoikeuden rajoittamisesta moottoriajoneuvoja lukuun ottamatta. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohta liittyy ainoastaan toisen arvonalisäverodirektiivin 11 artiklan 4 kohdassa tarkoitettujen kaltaisiin rajoituksiin ”tiettyjen tavaroiden ja palvelujen osalta”. Lain 15 §:n 1 momenttiin sisältyvä vähennysoikeuden osittainen rajoitus ei perustu tähän säännökseen eikä ole luonteeltaan samankaltainen. Nyt kyseessä olevan loma-asunnon kaltaisten tavaroiden osalta ei ollut olemassa mitään toisen direktiivin 11 artiklan 4 kohdassa tarkoitettua lakiin perustuvaa vähennysoikeuden rajoitusta, joten vähennysoikeuden osittaista rajoittamista ei voida perustella kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdalla.

35. Verrattuaan toisiinsa asiaa koskevia yhteisön säännöksiä ja kansallisia säännöksiä Hoge Raad toteaa, että niillä on sama tavoite ja ne saattavat vaikuttaa samalla tavalla ja että erot voitaisiin katsoa kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdassa sallituiksi poikkeuksiksi siltä osin kuin kilpailu ei vääristy.

36. Hoge Raad huomauttaa kuitenkin, etteivät säännökset aina vaikuta samalla tavalla. Direktiivin mukaan verovelvollisella on välittömästi täysi vähennysoikeus, ja yksityiskäytöstä johtuva oikaisu tehdään vasta sitten, kun yksityiskäyttö tapahtuu. Alankomaiden lainsäädännön mukaan tulevan yksityiskäytön osuus on määritettävä ensimmäisenä vuonna ja vähennysoikeus on siltä osin suljettu pois eikä järjestelmässä ole säännöksiä oikaisusta siltä varalta, että käytön osuus myöhemmin vuosina muuttuu. Verovelvollinen saa perusteetonta etua, jos hän myöhemmin lisää yksityiskäyttönsä osuutta, mutta tällaisen kilpailua mahdollisesti vääristävän manipuloinnin estämiseksi ei ole olemassa mitään mekanismeja. Yksityiskäytön osuuden vähenemisestä aiheutuu verovelvolliselle perusteeton arvonalisäverorasitus.

37. Näin ollen Hoge Raad pyytää yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua siitä, onko kuudennen direktiivin – ja erityisesti 17 artiklan 1, 2 ja 6 kohdan sekä 6 artiklan 2 kohdan – kanssa sopusoinnussa kuvaillun kaltainen lakiin perustuva järjestelmä, joka oli voimassa jo ennen kuudennen direktiivin voimaantuloa ja jolle tyypillistä on, että

– siinä evätään mahdollisuus valita se, että investointitavara tai siihen rinnastettava tavara tai siihen rinnastettava palvelu luetaan kokonaan yrityksen omaisuuteen siinä tapauksessa, että tavarain tai palvelun hankkija käyttää tätä tavaraa tai palvelua sekä liiketoimintaansa että sen ulkopuolella (erityisesti yksityiskäyttöön)

– siinä evätään näin ollen myös mahdollisuus siihen, että tätä tavaraa tai palvelua hankittaessa laskutettu vero voitaisiin välittömästi ja täysimääräisesti vähentää

– siinä ei säädetä kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettua arvonalisäveron kantamisesta.

38. Alankomaiden hallitus ja komissio ovat toimittaneet kirjalliset huomautuksensa yhteisöjen tuomioistuimeen, ja ne ovat pääasian oikeudenkäynnin valittajien ja Saksan hallituksen tavoin vastanneet kahteen yhteisöjen tuomioistuimen kirjallisesti esittämään kysymykseen. Valittajat, Saksan ja Alankomaiden hallitukset sekä komissio ovat esittäneet istunnossa suulliset huomautuksensa.

Tapauksen arviointi

39. Hoge Raadin yhteisöjen tuomioistuimelle esittämät kysymykset ja esitetyt huomautukset herättävät useita kysymyksiä, joiden keskinäiset suhteet eivät ole yksinkertaisia, ja tässä vaiheessa saattaa olla hyödyksi esittää lyhyt selostus siitä, miten aion käsitellä niitä.

40. Määriteltyni Alankomaiden lainsäädännön asian kannalta merkitykselliset piirteet(9) tarkastelen yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenevää vaatimusta, jonka mukaan verovelvolliselle on annettava mahdollisuus lukea liiketoimintaansa omaisuus, jota käytetään osittain yksityistarkoituksiin.(10) Tähän tarkasteluun sisältyy selvitys erilaisista asiassa merkityksellisistä kuudennen direktiivin mekanismeista(11) sekä 6 artiklan 2 kohdan viimeisessä virkkeessä tarkoitetun poikkeuksen soveltamisalasta(12) sekä niiden vaikutusten tarkastelu, joihin tavaroiden lukeminen liike- tai yksityisomaisuuteen näissä mekanismeissa johtaa.(13) Vertailen myös erityisesti niitä vaikutuksia, joihin johtaa yhtäältä se, että tavaroita jätetään liikeomaisuuden ulkopuolelle, ja toisaalta se, että ne luetaan liikeomaisuuteen siten, että niiden yksityiskäyttöä ei kuitenkaan rinnasteta vastikkeelliseen luovutukseen.(14) Lopuksi tarkastelen sitä, miten laajalle 17 artiklan 6 kohtaan sisältyvä valtuus soveltaa edelleen aiemmin voimassa ollutta lainsäädäntöä ulottuu.(15)

Alankomaiden lainsäädännön mukainen mahdollisuus valintaan

41. Alankomaiden hallitus kiistää aluksi sen, että Alankomaiden lainsäädännön mukaan verovelvollinen, joka hankkii investointitavaroita sekä liiketoiminnassa että yksityistarkoituksiin käytettäväksi, ei voisi päättää lukea niitä kokonaisuudessaan liikeomaisuuteensa. Se on esittänyt jäljennöksen hallinnollisesta ohjeesta, jossa toistetaan se, mitä on todettu valtiovarainministeriön 27.11.2002 tekemässä päätöksessä, jossa vahvistetaan mahdollisuus valintaan. Istunnossa valittajien asiamies kiisti tämän väitteen ja Alankomaiden hallitus totesi uudelleen, että hallinnollisen määräyksen nojalla valinta on mahdollinen.

42. Yhteisöjen tuomioistuin ei ole toimivaltainen tulkitsemaan Alankomaiden lainsäädäntöä. Sen on otettava lähtökohdakseen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen arvio kansallisesta lainsäädännöstä. Hoge Raadin esittämä kysymys koskee nimenomaisesti oikeustilaa, jossa ”evätään mahdollisuus valita se, että investointitavara – – kokonaan tai osittain luetaan yrityksen omaisuuteen siinä tapauksessa, että tavarain tai palvelun hankkija käyttää tätä tavaraa – – sekä liiketoimintaansa että sen ulkopuolella (erityisesti yksityiskäyttöön)”.

43. Voidaan kuitenkin todeta, että

– Alankomaiden hallitus viittaa viranomaisten tekemään päätökseen, ja yhteisöjen tuomioistuin on toistuvasti todennut, että kansallisen lainsäädännön yhteensoveltumattomuus yhteisön oikeuden kanssa on poistettava sellaisilla sitovilla kansallisilla säännöksillä, jotka vastaavat säädöstasoltaan niitä säännöksiä, joita on muutettava(16)

– Kyseessä oleva päätös tehtiin vuonna 2002, kun taas kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian tosiseikkojen tapahtuma-aikana on verovuosi 1997

- päätöksessä todetaan nimenomaisesti, että kun veronmaksaja päättää lukea investointitavarat kokonaan liikeomaisuuteensa, vähennysoikeutta rajoitetaan siltä osin kuin tavaroita ei käytetä liiketoimiin, ja että tämä rajoitus perustuu kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohtaan
- mahdollisuus tällaiseen alun perin tehtävään valintaan ei näyttäisi sisältävän mahdollisuutta myöhempään oikaaisuun muuttuvan käytön huomioon ottamiseksi.

Alankomaiden järjestelmän riidanalaiset piirteet

44. On selvää, että kuvattu järjestelmä eroaa kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitetusta mekanismista. Näillä saattaa olla suurelta osin sama tavoite, mutta kuten Hoge Raad on selittänyt, ne johtavat käytännössä todennäköisesti erilaisiin vaikutuksiin etenkin, jos sekä liiketoimintaa että yksityiskäyttöä varten hankittujen investointitavaroiden yksityiskäytön osuus ajan mittaan muuttuu.
45. On ratkaistava, ovatko Alankomaiden järjestelmän piirteet tästä huolimatta yhteensopivat kuudennen direktiivin säännösten kanssa.
46. Hoge Raad mainitsee ennakkoratkaisukysymyksessään seuraavat piirteet: i) sekä liiketoimintaan että muihin tarkoituksiin käytettyjä investointitavaroita ei voida lukea kokonaan liikeomaisuuteen; tämän vuoksi ii) näiden tavaroiden ostoihin sisältyvä arvonlisävero ei oikeuta täysimääräiseen vähennykseen, ja iii) niiden yksityiskäytöstä suoritettavasta arvonlisäverosta ei ole säännöksiä. Näistä piirteistä toinen ja kolmas ovat selvästi ensimmäisen piirteen välittömiä ja automaattisia seurauksia, mutta mainitsen vielä toisen merkittävän piirteen, joka ei seuraa niistä yhtä selvästi ja johon Hoge Raad kiinnittää päättelyssään huomiota: iv) kun tavarat on jaettu liikeomaisuuteen ja yksityisomaisuuteen, tätä jakoa ei enää voida oikaista ensimmäisen vuoden päätyttyä.

Valinnan mahdollisuutta koskeva vaatimus

47. Yhteisöjen tuomioistuin on toistuvasti todennut, että ”verovelvollisella on kuudennen direktiivin soveltamisen kannalta mahdollisuus valita, lukeeko hän yksityisessä käytössään olevan osan tavarasta yrityksensä omaisuuteen vai ei”.(17)
48. Siltä osin kuin tämä ei ole Alankomaiden säännösten nojalla mahdollista, nämä säännökset näyttäisivät näin ollen olevan ristiriidassa direktiivin kanssa.
49. Alankomaiden hallitus kuitenkin esittää, että kyseiset säännökset täyttävät yhtäältä kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan vaatimuksen, jonka mukaan vähennystä ei voida tehdä luovutuksista, joita veronmaksaja käyttää liiketoimiin, joista ei kanneta veroa, ja että ne toisaalta vastaavat 6 artiklan 2 kohdan tarkoitusta, joka on taata verovelvollisten ja loppukäyttäjien yhdenvertainen kohtelu.(18) Komission tavoin se katsoo, että kaikkia eroja Alankomaiden säännösten ja 6 artiklan 2 kohdan välillä voidaan pitää sallittuina kyseisen kohdan viimeiseen virkkeeseen sisältyvän poikkeamismahdollisuuden nojalla.(19) Lisäksi istunnossa Saksan hallitus nimenomaisesti pyysi yhteisöjen tuomioistuinta tarkastelemaan uudelleen oikeuskäytäntöään, jonka mukaan verovelvolliselle on aina annettava mahdollisuus lukea tavarat liikeomaisuuteensa.
50. Tämän vuoksi asiaa on tarkasteltava lähemmin.

Asiassa merkitykselliset arvonlisäverodirektiivien järjestelmän ongelmat ja niiden ratkaisut

51. Arvonlisäverodirektiiveillä perustetun järjestelmän kannalta on selvää, että yhtäältä

verovelvollisella on oltava oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero niistä tavaroita tai palveluista, jotka hän hankkii verotettavaan liiketoimintaansa, kun taas toisaalta loppukäytöstä yksityistarkoituksiin vero on kannettava täysimääräisenä.

52. Ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennys on sidoksissa myynnistä suoritettavaan arvonlisäveroon siten, että kun verovelvollisen hankkimia tavaroita tai palveluja käytetään liiketoimiin, jotka on vapautettu arvonlisäverosta tai jotka jäävät arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle, myynnistä ei voida kantaa arvonlisäveroa eikä ostoista voida vähentää niihin sisältyvää arvonlisäveroa.

53. Vaikeuksia saattaa syntyä, jos tavaroiden tai palvelujen käyttötarkoituksissa on päällekkäisyyttä tai ne sekoittuvat keskenään.

54. Kuudennessa direktiivissä annetaan kaksi vaihtoehtoista tapaa välttää nämä vaikeudet, mutta niiden soveltamisedellytykset eroavat toisistaan, eivätkä ne ole helposti vaihdettavissa keskenään.

55. Ensimmäinen tapa koskee tilannetta, jossa verovelvollinen käyttää yksityishenkilönä tavaroita tai palveluita, jotka on alun perin tarkoitettu verolliseen liiketoimintaan ja joista ostoihin sisältyvä arvonlisävero on näin ollen alun perin vähennetty. Tavaroiden loppukäyttöä koskevien 5 artiklan 6 kohdan ja palveluja – joista nyt esillä olevassa asiassa on kyse – koskevien 6 artiklan 2 kohdan suurelta osin toisiaan vastaavien säännösten nojalla verovelvollisen katsotaan toimivan sekä yrityksenä että yksityisenä ostajana, joten hänen on vastattava näiden ”liiketoimien” osalta myynnistä suoritettavasta arvonlisäverosta.

56. Toinen tapa on vähennyksen suhdelukua koskeva järjestelmä, josta säädetään 17 artiklan 5 kohdassa ja 19 artiklassa ja jossa yritys suorittaa sekä verotettavia että verottomia liiketoimia. Perussääntönä on, että ostoihin sisältyvästä arvonlisäverosta vähennykseen oikeuttaa vuosittain laskettava osuus, joka vastaa verotettavien liiketoimien nettoarvoa jaettuna yrityksen kaikkien liiketoimien nettoarvolla.

57. Lisäksi 20 artiklassa säädetään vähennysten oikaisemisesta, jos esimerkiksi vähennysten määrän määräytymisessä huomioon otetuissa erissä tapahtuu muutoksia. Tällaiset muutokset ovat huomattavan todennäköisiä investointitavaroissa, joita usein käytetään useita vuosia, minä aikana niiden käyttötarkoitus saattaa muuttua. Tämän vuoksi on säädetty viiden vuoden oikaisukaudesta, jota voidaan kiinteistöjen osalta pidentää 20 vuoteen ja jonka aikana vähennykset porrastetaan erisuuruisina koko oikaisukaudelle.(20)

58. Näiden kahden järjestelmän keskeisiä piirteitä on hyödyllistä vertailla.

59. Ensinnäkin kumpaakin järjestelmää voidaan soveltaa ainoastaan, jos verotettavat tavarat tai palvelut hankitaan liiketoiminnassa. Direktiivin 5 artiklan 6 kohta ja 6 artiklan 2 kohta koskevat liikeomaisuuteen kuuluvia tavaroita tai yrityksen suorittamia palveluja. Direktiivin 17 artiklan 5 kohta koskee tavaroita tai palveluja, joita verovelvollinen käyttää sekä verotettaviin että verottomiin – toisin sanoen arvonlisäverosta vapautettuihin – liiketoimiin. Kumpaakaan näistä säännöskokonaisuuksista ei voida soveltaa, kun verovelvollinen hankkii tavarat yksityishenkilönä tai käyttää niitä arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle jääviin liiketoimiin. Näissä tapauksissa ostoihin sisältyvä arvonlisävero ei ole koskaan vähennyskelpoinen ja kyseiset liiketoimet jätetään vähennyksen suhdeluvun laskennassa huomiotta.(21) Arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle jäävät myös verovelvollisen yksityishenkilönä hankkimat liikeomaisuuteen siirretyt tavarat, koska tällöin hän ei toimi ”tässä ominaisuudessa” vaan yksityishenkilönä.

60. Toiseksi vaikka kummankin järjestelmän tarkoituksena on varmistaa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen ja myynnistä suoritettavan arvonlisäveron vastaavuus, ne itse

asiassa toimivat toistensa peilikuvina. Direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa ja 6 artiklan 2 kohdassa säädetään, että jos ostoihin sisältyvä arvonlisävero on vähennetty, myyntiin sisältyvä arvonlisävero on suoritettava liiketoimista, jotka muutoin – vastikkeettomina – jäävät arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle. Direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa säädetään, että siltä osin kuin myyntiin sisältyvää arvonlisäveroa ei suoriteta, koska liiketoimi on vapautettu arvonlisäverosta, vastaavaa ostoon sisältyvää arvonlisäveroa ei voida vähentää. Jos siis näiden kahden järjestelmän välillä ilmenee päällekkäisyyttä, ensiksi on sovellettava 5 artiklan 6 kohtaa ja 6 artiklan 2 kohtaa, niin että yksityiskäytöstä tulee verotettu myyntitoimi; tämän jälkeen kaikki verotetut liiketoimet yksityiskäyttö mukaan luettuna on laskettava yhteen ja erotettava arvonlisäverosta vapautetuista liiketoimista 17 artiklan 5 kohdan soveltamista varten.

61. Lisäksi molemmissa järjestelmissä sallitaan oikaisu muuttuneiden olosuhteiden vuoksi, mutta mekanismit poikkeavat toisistaan. Direktiivin 5 artiklan 6 kohdan ja 6 artiklan 2 kohdan tapauksessa oikaiseminen tapahtuu itse asiassa itsestään, koska vero suoritetaan, kun tavara tai palvelu otetaan käyttöön. Direktiivin 17 artiklan 5 kohdan tapauksessa vähennysoikeus lasketaan vuosittain, ja se saattaa näin ollen vaihdella vuodesta toiseen, ja lisäksi 20 artiklassa säädetään investointitavaroiden osalta useiden vuosien mittaisesta oikaisukaudesta.

Direktiivin 6 artiklan 2 kohdassa säädetyn poikkeusmahdollisuuden soveltamisala

62. Direktiivin 6 artiklan 2 kohdassa määritellään tiettyjä ”liiketoimien” tyyppisiä, jotka on rinnastettava vastikkeellisiin palveluihin siitä huolimatta, ettei niistä tavallisesti suoriteta vastiketta, minkä vuoksi ne jäisivät arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle.

63. Direktiivin 6 artiklan 2 kohdan viimeisessä virkkeessä jäsenvaltioille annetaan valtuus ”poiketa tämän kohdan säännöksistä”, jos poikkeaminen ei johda kilpailun vääristymiseen.

64. Nähdäkseni tämä valtuus voi ulottua ainoastaan siihen, että kyseessä olevat liiketoimien tyypit jätetään joko kokonaan tai osittain rinnastamatta vastikkeellisiin palveluihin, minkä johdosta ne jäävät arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle. Jäsenvaltiot eivät voi kyseisen valtuutuksen nojalla antaa sellaisia uusia säännöksiä tai korvata aikaisempia säännöksiä sellaisilla säännöksillä, joista ei säädetä kuudennessa direktiivissä.

65. Tämä näkemys perustuu säännöksen sanamuotoon, ja sille löytyy tukea myös yhteisöjen tuomioistuimen asiassa *Cookies World* 11.9.2003 antamasta tuomiosta.(22)

66. Näin ollen ei vaikuta siltä, että 6 artiklan 2 kohdan viimeisessä virkkeessä jäsenvaltioille annettaisiin valtuus evätä verovelvollisilta mahdollisuus valita, lukevatko he sekä liiketoimiin että yksityistarkoituksiin käytetyt tavarat liikeomaisuuteensa.

67. Sen sijaan säännöksellä annetaan jäsenvaltioille valtuus rinnastaa näiden tavaroiden veloitukseton yksityiskäyttö vastikkeettomaan luovutukseen, josta ei näin ollen kanneta veroa, eikä luovutus tällaiseen käyttöön oikeuta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen.

68. Tässä vaiheessa on kuitenkin esitettävä kolme lisähuomautusta.

69. Ensiksi vaikka 6 artiklan 2 kohdan viimeisessä virkkeessä ei välttämättä anneta jäsenvaltioille valtuutta evätä verovelvollisilta mahdollisuutta valita, lukevatko he sekä liiketoimintaan että yksityistarkoituksiin käytetyt tavarat liikeomaisuuteensa, siinä ei – eikä kohdan missään muussakaan säännöksessä – myöskään nimenomaisesti evätä niiltä tätä valtuutta. Direktiivin 6 artiklan 2 kohta koskee yksinkertaisesti tilanteita, joissa liikeomaisuuteen luettuja tavaroita käytetään myöhemmin yksityistarkoituksiin.

70. Toiseksi jos tavaroita ei lueta verovelvollisen liikeomaisuuteen, ne jäävät ylipäättään arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle; näin ollen ne jäävät sekä 5 artiklan 6 kohdan että 6 artiklan 2 kohdan samoin kuin 17 artiklan 5 kohdan soveltamisalan ulkopuolelle.

71. Kolmanneksi jos jäsenvaltio poikkeaa 6 artiklan 2 kohdassa säädetystä rinnastamalla jotkin tai kaikki kyseessä olevat tavarat tai palvelut vastikkeettomiin luovutuksiin, jolloin ne jäävät arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle, vaikutus on joiltakin osin verrattavissa siihen, mitä seuraa kyseisten hankintojen jättämisestä liikeomaisuuden ulkopuolelle: oikeutta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen ei synny, mutta kyseessä olevista liiketoimista ei voida myöskään määrittää 17 artiklan 5 kohtaan perustuvaa vähennykseen oikeuttavaa osuutta.

72. Näin ollen on tarkasteltava lähemmin sitä, millaisia vaikutuksia on sekä liiketoimintaan että yksityistarkoituksiin käytettyjen tavaroiden lukemisella yhtäältä liikeomaisuuteen ja toisaalta yksityisomaisuuteen.

Seuraukset, jotka aiheutuvat tavaroiden lukemisesta liikeomaisuuteen tai yksityisomaisuuteen

73. Jos tavarat hankitaan osaksi verovelvollisen liikeomaisuutta, tavaroiden hankintahintaan sisältyvä arvonlisävero on välittömästi vähennyskelpoinen, ellei tavaroita osittain tai kokonaan käytetä verottomiin liiketoimiin. Jos tavarat käytetään kokonaan näin, oikeutta vähennykseen ei ole lainkaan. Jos tavarat käytetään osittain näin, vähennykselle määritetään suhdeluku 17 artiklan 5 kohdan mukaisesti. Tässä laskennassa hankintahintoihin sisältyvä arvonlisävero oikeuttaa edelleen vähennykseen, kun tavarahan myöhempään käyttöön liittyy yksityiskäyttöä, kunhan tätä käyttöä verotetaan 5 artiklan 6 kohdan ja 6 artiklan 2 kohdan mukaisesti.

74. Vaikka jälkimmäisessä tilanteessa verovelvollisen yksityiskäyttö on kenen tahansa yksityisen kuluttajan käytön tavoin arvonlisäverollista, verovelvollinen saattaa joissakin tapauksissa saada 5 artiklan 6 kohdan ja 6 artiklan 2 kohdan soveltamisen johdosta tiettyä verotuksellista etua, koska muun muassa

- vähennys suoritetaan välittömästi, kun taas verotus lykkäytyy ja se porrastetaan sille ajalle, jolloin yksityiskäyttö tapahtuu, millä saattaa olla myönteinen vaikutus kassavirtaan

- arvonlisävero suoritetaan käytettyjen tavaroiden ja palveluiden kustannuksista, jotka ovat todennäköisesti alhaisemmat kuin se hinta, jolla yksityishenkilö olisi voinut hankkia ne toiselta elinkeinonharjoittajalta

- kun on kyse investointitavaroista, kiinteistöt mukaan lukien, tavaroiden tai kiinteistön käyttöä koskevan ”palvelun” tarjoamisesta verovelvolliselle aiheutuvat kustannukset (ja näin ollen myyntihintoihin sisältyvä arvonlisävero) saattavat olla erityisen alhaiset suhteessa hankintakustannuksiin (ja näin ollen vähennykseen oikeuttavaan ostoihin sisältyvään arvonlisäveroon), joten yksityiskäyttöön kohdistuu itse asiassa kevyempi verorasitus, mistä aiheutuva hyöty todennäköisesti kasvaa sitä mukaa mitä suurempi yksityiskäytön osuus on.

75. Kun tavarat hankitaan osaksi verovelvollisen yksityisomaisuutta, ne jäävät arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle eikä vähennysoikeutta ole. Jos niitä sitten käytetään liiketoimintaan, vähennysoikeutta ei ole vielääkään, koska vähennysoikeus määräytyy alun perin nimenomaan sen perusteella, missä ominaisuudessa verovelvollinen hankkii tavarat,(23) ja koska henkilö, joka siirtää tavaroita yksityisomaisuudestaan liiketoimintaansa tai asettaa ne yrityksensä käyttöön, ei suorita vastikkeellista luovutusta verovelvollisen ominaisuudessa. Yksityishenkilönä hankituista ja tämän jälkeen liiketoimintaan käytetyistä luovutuksista kannettu ostoihin sisältyvä arvonlisävero jää näin osaksi näiden luovutusten kustannuksia ja asettaa verovelvolliselle raskaita, jota

arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen nojalla saatetaan pitää epäasianmukaisena.

76. Näin ollen verovelvollinen joutuu epäedulliseen asemaan, jos sekä yksityiskäyttöön että liiketoimintaan käytetyt tavarat luetaan yksityisomaisuuteen. Jos ne luetaan liikeomaisuuteen, hän saattaa saada etua siltä osin kuin yksityiskäyttö rinnastetaan 5 artiklan 6 kohdan ja 6 artiklan 2 kohdan nojalla vastikkeelliseen luovutukseen.

77. Verovelvollisen saamaa etua tai hänen epäedullisen asemansa takia kärsimää menetystä vastaa tietenkin täsmälleen sama menetys tai voitto veroviranomaisten verotuloissa.

78. Näin ollen on todettava, että mahdollisuus valita, luetaanko sekaisin käytettävät tavarat liikeomaisuuteen vai yksityisomaisuuteen, suosii verovelvollista, jonka voidaan olettaa aina valitsevan lukemisen liikeomaisuuteen. Vastaavasti veroviranomaiset suosivat sitä, että yksityiskäyttöä vastaava osuus tavaroista määrätään luettavaksi yksityisomaisuuteen.

79. Vaikka voidaankin perustellusti väittää, että yksityiskäyttöön otettujen tavaroiden tai tavaroiden tällaisen osuuden olisi jätävä hankintahetkestä alkaen arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle siten, ettei ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa vähennetä lainkaan, tässä sivuutetaan se, että käytettävissä ei ole mitään oikaisumekanismeja niitä tilanteita varten, joissa yksityisomaisuuteen luetut tavarat otetaan myöhemmin liiketoimintakäyttöön.

80. Toisin sanoen valittajat olisivat esillä olevassa asiassa voineet hankkia loma-asunnon viettääkseen suurimman osan vuodesta siellä ja vuokratakseen sen esimerkiksi vain puolentoista kuukauden ajaksi. Edellä kuvatun Alankomaiden lainsäädännön mukaan heidän olisi pitänyt lukea asunnosta 12,5 prosenttia liikeomaisuuteen ja 87,5 prosenttia yksityisomaisuuteen, minkä johdosta kyseiseen hankintaan sisältyvästä arvonlisäverosta olisi voitu vähentää vain 12,5 prosentin osuus. Seuraavana vuonna he olisivat saattaneet päättää asua mieluummin muualla tai katsoa, että asunnosta ei saada riittävästi vuokratuloja, minkä jälkeen he olisivat saattaneet päättää antaa loma-asunnon vuokralle kokonaan. Sen enempää kuvattuun Alankomaiden lainsäädäntöön kuin kuudenteen direktiiviinkään ei sisälly mitään mekanismeja, jonka mukaisesti siirto liikeomaisuuteen oikeuttaisi vähentämään ostoihin sisältyvän arvonlisäveron jäljellä olevan osuuden. Jos valittajat myöhemmin kuitenkin myisivät loma-asunnon vuokrausliiketoimintana, myynnistä olisi suoritettava arvonlisäveroa.

81. Kun sen sijaan tavarat luetaan liikeomaisuuteen ja otetaan myöhemmin yksityiskäyttöön, kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa ja 6 artiklan 2 kohdassa säädetään oikaisumekanismista, joka ei tosin ole täydellinen.

82. Näin ollen pidän perusteltuna yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, jonka mukaan verovelvolliselle on annettava mahdollisuus valita, lukeeko hän sekä liiketoimiin että yksityistarkoituksiin käyttämänsä investointitavarat liikeomaisuuteensa vai yksityisomaisuuteensa, koska vaikka hän näin saattaa saada verotuksellista etua, vaihtoehtoinen ratkaisu asettaisi hänet epäedulliseen asemaan, mikä ei olisi sopusoinnussa arvonlisäverotusta koskevien periaatteiden kanssa ja mitä ei voitaisi korjata. Voimassa olevaan lainsäädäntöön ei näyttäisi myöskään sisältyvän mitään muutakaan ratkaisua, joka olisi verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukainen, eikä sellaista ehkä olekaan.

Direktiivin 6 artiklan 2 kohdasta poikkeamisen seuraukset

83. Olen todennut, että 6 artiklan 2 kohdan viimeisessä virkkeessä sallittu poikkeus voi ulottua vain siihen, että kyseessä oleva yksityiskäyttö rinnastetaan vastikkeettomaan luovutukseen, joka näin ollen jää arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle. Olen myös todennut, että tällainen rinnastaminen saattaa johtaa vastaaviin seurauksiin kuin se, että tavarat, joita on käytetty, jätetään

verovelvollisen liikeomaisuuden ulkopuolelle.

84. Nämä tilanteet eroavat kuitenkin toisistaan.

85. Kun tavarat jätetään liikeomaisuuden ulkopuolelle, ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen ei tule koskaan kyseeseen. Liikeomaisuuteen luettujen tavaroiden ostoihin sisältyvä arvonlisävero voidaan lähtökohtaisesti vähentää välittömästi joko kokonaisuudessaan tai 17 artiklan 5 kohdassa ja 19 artiklassa määritetyn suhdeluvun mukaisesti; tätä suhdelukua määritettäessä arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle jääviä luovutuksia ei voida ottaa huomioon.

86. Jos jäsenvaltio katsoo liikeomaisuuden yksityiskäytön jäävän arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle, syntyy ongelmia, koska myöhempi tapahtuma – yksityiskäyttö – näyttää vaikuttavan taannehtivasti kyseisen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron luokitteluun ja näin ollen sen vähennyskelpoisuuteen, vaikka kyseinen vero oli lähtökohtaisesti välittömästi vähennyskelpoinen. Kuten olen todennut, yksityiskäytön tulevaa tosiasiallista osuutta ei ole mahdollista määrittää etukäteen siten, että asianmukainen osuus ostoihin sisältyvästä arvonlisäverosta jäisi välittömän vähennysoikeuden ulkopuolelle.

87. Tältä osin saattaa olla merkittävää se, että pikemminkin yksityistä kulutusta kuin liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden käyttöä koskevan 5 artiklan 6 kohdan säännöksistä ei ole mahdollista poiketa. Näin ollen arvonlisävero kannetaan yksityisestä kulutuksesta aina ja juuri kuvailemani ongelma vältetään.

88. Kun kyseessä ovat 6 artiklan 2 kohdan mukaiset liikeomaisuuden käytöstä koostuvat palvelut, voidaan olettaa, että tällainen käyttö kohdistuu aina investointitavaroihin. Muiden tavaroiden käyttöön joko liittyy kulutusta, tai se jää verotuksessa minkä tahansa ajateltavissa olevan kirjanpitoimenetelmän ulottumattomiin.

89. Vaikka sellaisen liikeomaisuuden käyttöä, jonka jäsenvaltio katsoo jäävän arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle, ei voida ottaa huomioon laskettaessa vähennyksen suhdelukua 17 artiklan 5 kohdan ja 19 artiklan mukaisesti, se voidaan silti ottaa huomioon sovellettaessa 20 artiklaa, joka koskee alun perin tehtyjen vähennysten oikaisemista siltä osin kuin alun perin tehdyn vähennyksen määrittämisessä käytetyissä tekijöissä tapahtuu myöhemmin jokin muutos.

90. Investointitavaroiden ja erityisesti kiinteistöjen osalta 20 artiklan mukainen oikaisukausi johtaa näin ollen siihen, että lähestymistapa on joustavampi, jos yksityiskäyttö rinnastetaan vastikkeettomaan luovutukseen kuin jos omaisuus jätetään liikeomaisuuden ulkopuolelle, millä suurelta osin vältetään sekä veronmaksajan joutuminen jälkimmäisessä tapauksessa epäedulliseen asemaan että se etu, jota hän joissakin tapauksissa saattaisi saada 6 artiklan 2 kohdan yksinkertaisesta soveltamisesta.

Direktiivin 6 artiklan 2 kohtaa koskeva päätelmä

91. Näin ollen katson, että kansallinen lainsäädäntö, jossa verovelvolliselta evätään mahdollisuus valita, että investointitavarat luetaan kokonaan hänen liikeomaisuuteensa siinä tapauksessa, että verovelvollinen käyttää näitä tavaroita sekä liiketoimintaansa että sen ulkopuolella erityisesti yksityiskäyttöön, ei ole sopusoinnussa kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan kanssa eikä sitä voida sallia kyseisen säännöksen viimeisen virkkeen nojalla.

92. Tämän virkkeen nojalla voidaan kuitenkin sallia lainsäädäntö, jossa tällaisten tavaroiden käyttö rinnastetaan vastikkeettomaan luovutukseen, ja se jää näin ollen arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle, jos lainsäädäntö ei vääristä kilpailua ja sitä sovelletaan yhdessä

kuudennen direktiivin 20 artiklassa säädetyn oikaisumekanismin kanssa.

Direktiivin 17 artiklan 6 kohta

93. Vielä on tarkasteltava sitä, voidaanko kyseessä oleva Alankomaiden lainsäädäntö sallia kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan nojalla sillä perusteella, että siihen sisältyvästä vähennysoikeuden rajoituksesta on säädetty kansallisessa lainsäädännössä ennen direktiivin voimaantuloa.

94. Koska toisessa direktiivissä säädetyt yhdenmukaistetut arvonlisäverosäännökset sitoivat Alankomaiden kuningaskuntaa ennen kuudennen direktiivin voimaantuloa, on selvää, että mainitulla perusteella voidaan sallia ainoastaan sellaiset vähennysoikeuden rajoitukset, jotka ovat sopusoinnussa toisen direktiivin kanssa.

95. Kyseisen direktiivin 11 artiklan 1 kohdassa otettiin käyttöön yleinen vähennysoikeus verovelvollisen yrityksen tarpeisiin käytettävien tavaroiden ja palveluiden osalta, mutta 11 artiklan 4 kohdan nojalla vähennysjärjestelmän ulkopuolelle voitiin "jättää tietyt tavarat ja palvelut, etenkin sellaiset, joita voidaan käyttää yksinomaan tai osittain verovelvollisen omiin tarpeisiin tai sen henkilöstön yksityisiin tarpeisiin".

96. Sekä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin että Alankomaiden hallitus ovat todenneet, että riidanalaiset kansalliset säännökset annettiin toisen direktiivin 11 artiklan 1 kohdan täytäntöön panemiseksi. Mainitsemani päätelmä vaikuttaa perustellulta ilman näitä toteamuksiakin, koska kyseessä olevien säännösten tarkoituksena on rajoittaa vähennysoikeus tapauksiin, joissa tavaroita tai palveluja käytetään liiketoimintaan.

97. Komissio väittää, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan nojalla ainoastaan toisen direktiivin 11 artiklan 4 kohdassa sallittuja vähennysoikeuden rajoituksia voidaan soveltaa edelleen. Alankomaiden hallitus sen sijaan väittää, että kyseistä säännöstä voidaan soveltaa myös 11 artiklan 1 kohdan nojalla annettuihin säännöksiin.

98. Olen samaa mieltä komission kanssa. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohta tuli toisen direktiivin 11 artiklan 1 kohdan sijaan. Kansallisen lainsäädännön on nyt oltava sopusoinnussa 17 artiklan 2 kohdan kanssa – kun sitä luetaan yhdessä muun muassa 5 artiklan 6 kohdan ja 6 artiklan 2 kohdan kanssa – kyseisen säännöksen soveltamisalalla, joka on säilynyt sitä edeltäneeseen säännökseen nähden ennallaan. Sen sijaan toisen direktiivin 11 artiklan 4 kohdan sijaan on tullut kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohta, jossa kuitenkin annetaan mahdollisuus soveltaa kyseisen aikaisemman säännöksen nojalla päteviä vähennysoikeuden rajoituksia edelleen.

99. Toisen direktiivin 11 artiklan 4 kohdan sanamuodossa tarkoitetaan tiettyihin tavara- ja palvelutyyppeihin – esimerkiksi autoihin – sovellettavaa vähennysoikeuden rajoitusta eikä niinkään kaikkeen yksityiskäyttöön sovellettavaa yleistä rajoitusta, mille saadaan tukea kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toista alakohtaa koskevasta yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ja kyseisen säännöksen oikeudellisesta viitekehystä.

100. Edellä mainitussa asiassa Lennartz esittämässäni ratkaisuehdotuksessa⁽²⁴⁾ katsoin, ettei 17 artiklan 6 kohta voi oikeuttaa soveltamaan edelleen yleistä toimenpidettä, jota sovelletaan kaikkiin, niin yritys- kuin yksityiskäytönkin kattaviin kustannuslajeihin, ja yhteisöjen tuomioistuin omaksui saman näkemyksen⁽²⁵⁾ viittaamatta kuitenkaan erityisesti 17 artiklan 6 kohtaan.

101. Asiassa komissio vastaan Ranska⁽²⁶⁾ tarkastelin tätä säännöstä ja sen oikeudellista viitekehystä yksityiskohtaisemmin, ja lainaamistani lähteistä ilmenee, että lainsäätäjän tarkoittamat

vähennysoikeuden rajoitustyypit koskevat kustannuslajeja, jotka määräytyvät pikemminkin hankitun tavarahan tai palvelun luonteen kuin sen käyttötarkoituksen perusteella. Huomionarvoista on, että tällaisesta rajoitustyypistä näyttää olleen kyse kaikissa niissä tapauksissa, joissa yhteisöjen tuomioistuimien on tarkastellut jäsenvaltion nojautumista 17 artiklan 6 kohdan toiseen alakohtaan.(27)

102. Kuten sekä Hoge Raad ennakkoratkaisun esittämistä koskevassa päätöksessään että komissio huomautuksissaan toteavat, tämä näkemys saa tukea erityisesti yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Royscot Leasing antamasta tuomiosta.(28)

103. Näin ollen riidanalaiset säännökset eivät näytä kuuluvan kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan kanssa.

Ratkaisuehdotus

104. Edellä esitetyn perusteella katson, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Hoge Raadin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Kansallinen lainsäädäntö, jossa verovelvolliselta evätään mahdollisuus valita, että investointitavarat luetaan kokonaan hänen liikeomaisuuteensa siinä tapauksessa, että verovelvollinen käyttää näitä tavaroita sekä liiketoimintaansa että sen ulkopuolella erityisesti yksityiskäyttöön, ei ole sopusoinnussa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 6 artiklan 2 kohdan kanssa, eikä se voi myöskään kuulua kyseisen säännöksen viimeisessä virkkeessä säädetyn poikkeuksen soveltamisalaan.

Tämän poikkeuksen soveltamisalaan voi kuitenkin kuulua kansallinen lainsäädäntö, jossa tällaisten tavaroiden käyttö rinnastetaan vastikkeettomaan luovutukseen, ja se jää näin ollen arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle, jos lainsäädäntö ei väärin kilpailua ja sitä sovelletaan yhdessä kuudennen direktiivin 20 artiklassa säädetyn oikaisumekanismin kanssa.

Kuudennen direktiivin voimaan tullessa voimassa ollut kansallinen lainsäädäntö, jossa säädetään vähennysoikeuden yleisestä rajoittamisesta, joka koskee kaikkia liiketoimintaan kuulumattomiin tarkoituksiin käytettäviä tavaroita ja palveluja, ei kuulu kyseisen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan soveltamisalaan.

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

2 – Vaikka ilmaisua ”taxable” (verollinen) käytetään säännösten englanninkielisessä toisinnossa (kun taas ranskankielisessä puhutaan ”verotetuista liiketoimista” (opérations taxées) – ks. 8 kohta jäljempänä), mielestäni tässä yhteydessä on parempi käyttää ilmaisua ”taxed” (verotettava) kuin ”taxable” viitattaessa liiketoimiin, joista kannetaan arvonlisävero. Näin ne voidaan erottaa yhtäältä lähtökohtaisesti verotettavista mutta verosta vapautetuista liiketoimista ja toisaalta veron soveltamisalan ulkopuolelle jäävistä liiketoimista.

3 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annettu ensimmäinen neuvoston direktiivi 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, 14.4.1967, s. 1301).

4 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi).

5 – Kyseisen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa annetaan kuitenkin jäsenvaltioille myös

mahdollisuus tietyissä rajoissa soveltaa tätä säännöstä eri tavoin. Ennen kaikkea on mahdollista pitää erillistä kirjanpitoa verollisista ja verottomista liiketoiminnan osista, määrittää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen oikeuttava osuus tavaroiden tai palvelujen käyttötarkoituksen perusteella – jos esimerkiksi tavaroista puolet käytetään verolliseen myyntiin ja puolet verottomaan myyntiin, ostoihin sisältyvästä arvonlisäverosta puolet on vähennyskelpoista riippumatta näiden kahden myyntikokonaisuuden suhteellisesta arvosta.

6 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja yksityiskohtaiset soveltamissäännöt – 11 päivänä huhtikuuta 1967 annettu toinen neuvoston direktiivi 67/228/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1303).

7?– Suomeennettu yhteisöjen tuomioistuimessa, koska EYVL:ssä ei ole julkaistu suomenkielistä tekstiä.

8 – Esitetty edellä 8 kohdassa.

9 – Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 41–46 kohta.

10 – Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 47 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

11 – Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 51–61 kohta.

12 – Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 62–71 kohta.

13 – Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 73–82 kohta.

14 – Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 83–90 kohta.

15 – Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 93–103 kohta.

16 – Ks. esim. asia C-160/99, komissio v. Ranska, tuomio 13.7.2000 (Kok. 2000, s. I-6137, 23 kohta).

17 – Asia C-269/00, Seeling, tuomio 8.5.2003 (Kok. 2003, s. I-4101, 40 kohta); ks. myös asia C-291/92, Armbricht, tuomio 4.10.1995 (Kok. 1995, s. I-2775, 20 kohta) ja asia C-415/98, Bakcsi, tuomio 8.3.2001 (Kok. 2001, s. I-1831, 25 kohta).

18 – Asia C-230/94, Enkler, tuomio 26.9.1996 (Kok. 1996, s. I-4517, 35 kohta). Kattavamman selvityksen saamiseksi yhdenvertaisen kohtelun takaamisesta ks. julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomerin asiassa C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, 23.11.2004 esittämä ratkaisuehdotus, (24–32 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

19 – Ks. edellä 13 kohta.

20 – Käytännön esimerkkien saamiseksi siitä, miten järjestelmä toimii investointitavaroiden käytön vaihdella vuodesta toiseen, ks. Farmer, P. ja Lyal, R., *EC Tax Law*, 1994, s. 196, ja Terra, B. J. M., *Europees indirect belastingrecht*, 2002, s. 459.

21 – Ks. viimeksi asia C-77/01, EDM, tuomio 29.4.2004 (53 ja 54 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

22 – Asia C-155/01, Cookies World, tuomio 11.9.2003 (Kok. 2003, s. I-8785, 58 ja 59 kohta); ks. myös asia 50/88, Kühne, tuomio 27.6.1989 (Kok. 1989, s. 1925, 16–19 kohta).

23 – Asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991 (Kok. 1991, s. I-3795, Kok. Ep. XI, s. I-311).

24 – Mainittu edellä alaviitteessä 22, ratkaisuehdotuksen 76–79 kohta.

25 – Tuomion 35 kohta.

26 – Asia C-43/96, komissio v. Ranska, tuomio 18.6.1998 (Kok. 1998, s. I-3903, ratkaisuehdotuksen 12 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

27 – Viitataan asiaan C-305/97, Royscot Leasing, tuomio 5.10.1999 (Kok. 1999, s. I-6671); asiaan C-177/99, Ampafrance, tuomio 19.9.2000 (Kok. 2000, s. I-7013); asiaan C-345/99, komissio v. Ranska, tuomio 14.6.2001 (Kok. 2001, s. I-4493); asiaan C-409/99, Metropol, tuomio 8.1.2002 (Kok. 2002, s. I-81); asiaan C-40/00, komissio v. Ranska, tuomio 14.6.2001 (Kok. 2001, s. I-4539) ja edellä alaviitteessä 21 mainittuun asiaan Cookies World.

28 – Mainittu edellä alaviitteessä 26, tuomion 20 kohta ja sitä seuraavat kohdat.