Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
1 päivänä maaliskuuta 2012[1]

Asia C-334/10

X

(Hooge Raad der Nederlandenin (Alankomaat) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Arvonlisävero — Kuudes direktiivi — Ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen — Yrityksen rakennukseen tehdyt muutokset, joiden ansiosta osia rakennuksesta voidaan ottaa väliaikaisesti yksityiskäyttöön — Yksityiskäytön verotus

I Johdanto

1. Ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä koskevassa laajassa oikeuskäytännössä on jo varhaisessa vaiheessa muodostunut erityisala, jolla on oma kattava oikeuskäytäntönsä. Siinä käsitellään pelkästään ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä sellaisten investointitavaroiden hankinnan yhteydessä, joita käytetään sekä verovelvollisen liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin.[2] Tämä koskee erityisesti rakennuksia ja henkilöautoja, joita verovelvollinen käyttää vuosien ajan sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin. Ainoastaan tällaisten tavaroiden liiketoimintakäyttö on merkityksellinen liiketoiminnan tuottaman lisäarvon verotuksessa, minkä vuoksi tällaisista tavaroista maksettu vero on neutralisoitava ainoastaan liiketoimintakäytön osalta. Tämän yksinkertaisen periaatteen veroteknisestä ja käytännön täytäntöönpanosta aiheutuu kuitenkin vaikeuksia.

2. Tässä selvitetään arvonlisäveron vähennysoikeutta sellaisen rakennuksen yhteydessä, joka on alun perin rakennettu sekä liiketoimintaa että yksityisiä tarkoituksia varten. Verovelvollinen voi tällaisessa tapauksessa vähentää ensin rakennuksen rakentamiseen liittyneisiin ostoihin sisältyvän arvonlisäveron kokonaisuudessaan, mutta sen on myöhemmin maksettava hyvityksenä veroa rakennuksen yksityiskäytöstä.[3] Näin alun perin tehty vähennys korjautuu osittain ajan kuluessa.

3. Ennakkoratkaisupyynnössä tiedustellaan, miten arvonlisäveron vähentämisessä on meneteltävä, kun kyse on aluksi ainoastaan liiketoimintaan käytettyyn rakennukseen jälkikäteen tehtävistä muutostöistä, joiden ansiosta sitä voidaan osittain ja ainoastaan väliaikaisesti käyttää yksityisasuntona.

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.

2 — Ensimmäisen kerran asiassa C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991 (Kok., s. I-3795, Kok. Ep. XI, s. I-311) ja viimeksi asiassa C-118/11, Eon Aset Menidjmunt, tuomio 16.2.2012.

3 — Ks. tästä tarkemmin jäljempänä tämän ratkaisuehdotuksen 23 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Unionin oikeus*

4. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY,[4] sellaisena kuin sitä sovelletaan vuoteen 2000,[5] (jäljempänä kuudes direktiivi) 17 artiklassa säädetään ”vähennysoikeuden syntymisestä ja laajuudesta” muun muassa seuraavaa:

”– –

2. Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka [hän] on velvollinen maksamaan,

a) arvonlisäveron, joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle;

– –”

5. Verovelvollisen liiketoimien verotukseen sovelletaan tavallisesti kuudennen direktiivin 2 artiklaa, jossa säädetään muun muassa seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;

– –”

6. Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdassa laajennetaan saman direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa säädettyä verovelvollisuutta seuraavasti:

”2. 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 [ovat oikeuttaneet] arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen;

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

– –”

4 — EYVL L 145, s. 1.

5 — Kuudennen direktiivin 17 artiklaa on sovellettava vuoteen 2000 sellaisena kuin se sisältyy direktiivin 28 f artiklaan, joka lisättiin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1) ja jota muutettiin tässä merkityksellisin osin direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja uusista toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi – tiettyjen vapautusten soveltamisala ja niiden täytäntöönpanoa koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18). Kyseinen versio on merkityksellinen käsiteltävässä asiassa, koska muutostyöt, joiden osalta vähennysoikeus on riidanalainen pääasiassa, toteutettiin vuonna 2000.

7. Kuudennen direktiivin VIII osastoon ”Veron peruste” sisältyvässä 11 artiklassa säädetään seuraavaa:

”A. Maan alueella

1. Veron perusteen on oltava:

– –

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

– –”

B *Alankomaiden oikeus*

8. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan vuonna 1968 annetun liikevaihtoverolain (Wet op de omzetbelasting 1968) 15 §:ssä myönnetään elinkeinonharjoittajalle vähennysoikeus yrityksen tarkoituksia varten toteutettujen palvelujen osalta.

III Tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

9. Pääasiassa kiistellään vuoden 2000 liikevaihtoveroa koskevan jälkiverotuspäätöksen laillisuudesta.

10. Verovelvollinen on avoin yhtiö, joka ei ole oikeushenkilö mutta joka on sellaisenaan pääasian kantaja. Se harjoitti vuonna 2000 automaalien tukkukauppaa. Sen ainoina yhtiömiehinä on aviopari.

11. Aviopari hankki vuonna 1999 hallirakennuksen (jäljempänä halli) ja käytti sitä tukkukauppatoimintaan. Alkuvuodesta 2000 hallin ullakkokerros muutettiin osittain kahden yhtiömiehen ja heidän lastensa väliaikaiseksi asunnoksi. Asumista varten halliin asennettiin kaksi kattoikkunaa, ja sinne rakennettiin eteinen, kylpyhuone ja wc. Näistä töistä veloitettiin arvonlisävero.

12. Ullakkokerrosta, johon oli tehty edellä mainitut muutostyöt, käytettiin 23 kuukauden ajan asuntona. Sen jälkeen ullakkokerros, jonka kattoikkunat, eteinen, kylpyhuone ja wc säilytettiin, muutettiin liiketoimintaan sopivaksi ja otettiin käyttöön toimisto- ja koulutustilana.

13. Verovelvollinen vähensi ullakkokerroksen muutostöistä maksamansa arvonlisäveron kokonaisuudessaan. Alankomaiden verohallinto ei kuitenkaan hyväksynyt vähennystä siltä osin kuin muutostyöt koskivat kattoikkunoita ja eteistä, koska ainoastaan kylpyhuoneen ja wc:n rakentaminen palveli myös yrityksen tarpeita.

14. Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin pysytti tämän päätöksen voimassa sillä perusteella, että kattoikkunat ja eteinen oli rakennettu yksinomaan yhtiömiesten asumista varten.

15. Verovelvollinen teki tästä kassaatiovalituksen Hoge Raad der Nederlandeniin (Alankomaat), joka on esittänyt unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”Onko verovelvollisella, joka ottaa osan yrityksensä liikeomaisuuteen kuuluvasta investointitavarasta väliaikaisesti yksityiseen käyttöönsä, oikeus vähentää niistä kustannuksista maksettu arvonlisävero, jotka ovat aiheutuneet yksinomaan yksityistä käyttöä varten tehdyistä pysyvistä rakennusmuutoksista, kun otetaan huomioon kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a ja b

alakohta, 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohta sekä 17 artiklan 2 kohta? Onko tähän kysymykseen vastattaessa merkitystä sillä, onko verovelvolliselta veloitettu investointitavaran hankinnan yhteydessä arvonlisävero, jonka hän on vähentänyt?”

16. Alankomaiden hallitus ja Euroopan komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia unionin tuomioistuimessa käydyssä menettelyssä. Suullista käsittelyä ei järjestetty.

IV Oikeudellinen arviointi

17. Molemmat ennakkoratkaisukysymykset, joita käsitellään jäljempänä yhdessä, koskevat vähennysoikeuden olemassaoloa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kuvailemassa erityistilanteessa.

18. Vähennysoikeuden edellytykset ilmenevät käsiteltävässä asiassa kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdasta. Sen mukaan verovelvollisen on ensinnäkin täytynyt hankkia toiselta verovelvolliselta palveluja, joista se on maksanut arvonlisäveron (ostot). Toiseksi tällaisia ostoja on käytettävä verovelvollisen verollisiin liiketoimiin (myynnit).

19. Ostot, joiden osalta vähennysoikeus on kiistanalainen käsiteltävässä asiassa, ovat yksinomaan palveluja, jotka hankittiin ullakkokerroksen muutostöihin kahden kattoikkunan ja eteisen rakentamista varten (jäljempänä rakennusmuutokset).

20. Ennakkoratkaisukysymykset eivät sitä vastoin koske vähennysoikeutta sen jo olemassa olleen rakennuksen hankinnan osalta, johon rakennusmuutokset tehtiin. Kyseisen rakennuksen hankinnan kohtelulla arvonlisäverotuksessa on – toisen ennakkoratkaisukysymyksen yhteydessä – merkitystä ainoastaan siltä osin kuin se voisi vaikuttaa rakennusmuutoksista maksetun arvonlisäveron vähentämiseen.

21. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan nojalla vähennysoikeus edellyttäisi, että rakennusmuutoksia käytetään verollisiin myyntiliiketoimiin. Koska kyseessä olevat rakennusmuutokset tulivat aluksi ensisijaisesti yksityiskäyttöön mutta myöhemmin yrityskäyttöön siten, että ullakkokerrosta käytettiin toimisto- ja koulutustilana, on otettava huomioon myös osittain yksityiskäytössä oleviin investointitavaroihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koskeva oikeuskäytäntö, johon ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneet osapuolet ovat perustellusti viitanneet.

22. Esitän ensin (A osassa) edellä mainitun oikeuskäytännön, jossa vähennysoikeudelle asetetut edellytykset eivät ilmene suoraan direktiivin säännöksistä, ja tämän jälkeen tutkin (B osassa), voidaanko sitä soveltaa käsiteltävässä asiassa.

A *Osittain yksityiskäytössä oleviin investointitavaroihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koskeva oikeuskäytäntö*

1. Investointitavaran lukeminen yksityis- tai liikeomaisuuteen

23. Asiassa Lennartz annettuun tuomioon [6] perustuvan vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tilanteessa, jossa investointitavaraa käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, verovelvollinen voi arvonlisäveron kannalta joko lukea tämän tavaran kokonaan yrityksensä

6 — Edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Lennartz, tuomion 35 kohta.

liikeomaisuuteen tai pitää sen kokonaisuudessaan osana yksityisomaisuuttaan ja sulkea sen näin ollen kokonaan arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle taikka lukea sen liikeomaisuuteensa ainoastaan siltä osin kuin sitä käytetään liiketoimintaan. [7]

24. Jos verovelvollinen päättää lukea investointitavaran kokonaisuudessaan yrityksen liikeomaisuuteen, tavaran hankintahintaan sisältyvä arvonlisävero on lähtökohtaisesti täysin ja välittömästi vähennettävissä. [8]

25. Tämä ei koske ainoastaan valmiin tavaran ostoon sisältyvää veroa vaan myös – erityisesti rakennusten kohdalla merkityksellistä – tavaran valmistamisesta maksettavaa veroa, [9] joka sisältyy esimerkiksi rakennustarvikkeiden hankintaan tai rakennuspalvelujen käyttöön. Tällöin tavaran ja sen käytön luokittelua koskevat kysymykset liittyvät väistämättä valmistettuun tavaraan eivätkä valmistukseen käytettyihin suorituksiin.

2. Käyttö verollisiin myyntiliiketoimiin

26. Jos sekakäytössä oleva tavara luetaan kokonaisuudessaan yrityksen liikeomaisuuteen, tavaran käyttöä on verotettava yksityisiin tarkoituksiin tapahtuvan käytön osalta kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan – luettuna yhdessä 2 artiklan 1 alakohdan kanssa – mukaisesti. [10] Näin on tarkoitus estää se, että verovelvollinen saa perusteetonta etua verrattuna kuluttajaan [11] ja ettei verovelvollisen yksityistä loppukulutusta veroteta. [12]

27. Tavaran käyttö yksityisiin tarkoituksiin on näin ollen kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettu verollinen myyntiliiketoimi. [13] Kyseisessä säännöksessä säädetyt veron vähentämistä koskevat edellytykset täyttyvät näin ollen myös investointitavaran yksityisen käytön osalta. Jos yksityistä käyttöä ei sen sijaan voida verottaa, vähennysoikeutta ei voida myöntää, vaikka investointitavara luettaisiin kokonaisuudessaan yrityksen liikeomaisuuteen. Tällainen tilanne voi olla kyseessä silloin, kun kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan tunnusmerkistö ei täyty. [14]

28. Osittain yksityiskäytössä oleviin investointitavaroihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koskevaa oikeuskäytäntöä ei asiassa Puffer annetun tuomion mukaan voida soveltaa myöskään silloin, kun investointitavaraa käytetään osittain yksityisiin tarkoituksiin ja osittain liiketoimintaan mutta verovelvollinen käyttää investointitavaraa liiketoiminnassaan ainoastaan myynteihin, jotka on

7 — Asia C-291/92, Armbrecht, tuomio 4.10.1995 (Kok., s. I-2775, 20 kohta); asia C-415/98, Bakcsi, tuomio 8.3.2001 (Kok., s. I-1831, 25 kohta); asia C-269/00, Seeling, tuomio 8.5.2003 (Kok., s. I-4101, 40 kohta); asia C-25/03, HE, tuomio 21.4.2005 (Kok., s. I-3123, 46 kohta); asia C-434/03, Charles ja Charles-Tijmens, tuomio 14.7.2005 (Kok., s. I-7037, 23 kohta); asia C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, tuomio 30.3.2006 (Kok., s. I-3039, 34 kohta); asia C-72/05, Wollny, tuomio 14.9.2006 (Kok., s. I-8297, 21 kohta); asia C-515/07, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, tuomio 12.2.2009 (Kok., s. I-839, 32 kohta); asia C-460/07, Puffer, tuomio 23.4.2009 (Kok., s. I-3251, 39 kohta) ja edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Eon Aset Menidjmunt, tuomion 39 kohta.

8 — Edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Puffer, tuomion 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen; vrt. jo edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Lennartz, tuomion 35 kohta.

9 — Edellä alaviitteessä 7 mainitut asia Seeling, tuomion 43 ja 47 kohta ja asia Wollny, tuomion 24 kohta sekä edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Puffer, tuomion 42 kohta.

10 — Edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Puffer, tuomion 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

11 — Edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Wollny, tuomion 32 kohta ja edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Puffer, tuomion 54 kohta; vastaavasti jo asia C-230/94, Enkler, tuomio 26.9.1996 (Kok., s. I-4517, 33 kohta).

12 — Asia 50/88, Kühne, tuomio 27.6.1989 (Kok., s. 1925, 29 kohta).

13 — Edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Puffer, tuomion 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

14 — Vastaavasti edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, tuomion 38–40 kohta; sen mukaan arvonlisäveron vähennykseen ei ole oikeutta siltä osin kuin investointitavaraa käytetään toimintaan, joka ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan mutta jota ei kuitenkaan voida pitää kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdassa tarkoitetulla tavalla yritykselle kuulumattomaan tarkoitukseen tapahtuvana toimintana.

vapautettu verosta.[15] Tällaisessa tapauksessa kyseessä on tavaran sekakäyttö, mutta liiketoiminnassa ei ole verollista liikevaihtoa. Tästä seuraa, että oikeuskäytännön mukaan tavaran liiketoimintakäyttöä on verotettava – ainakin osittain –, jotta sekakäytössä olevaa tavaraa koskeva vähennysoikeus voi ylipäätään syntyä.

29. Jotta voidaan arvioida osittain yksityiskäytössä olevan investointitavaran hankintaan tai valmistukseen sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä, on näin ollen tutkittava sekä sen liiketoimintakäytön että yksityiskäytön verotusta.

3. Tarkoitus

30. Edellä esitetty oikeuskäytäntö on lähtökohtaisesti kyseenalaistettu useaan otteeseen, mutta unionin tuomioistuin on perusteellisen tarkastelun jälkeen vahvistanut sen yhä uudelleen.[16]

31. Investointitavaran sekakäytön tapauksessa verovelvolliselle annetaan mahdollisuus lukea tavara kokonaisuudessaan yrityksen liikeomaisuuteen ja näin ollen lähtökohtaisesti vähentää arvonlisävero kokonaan osittaisesta yksityiskäytöstä huolimatta, jotta se voi tehdä käyttöön myöhemmin muutoksia korottamalla liiketoimintakäytön osuutta ilman verotuksellisia haittoja.[17]

32. Jos verovelvollinen nimittäin voisi investointitavaran sekakäytön yhteydessä lukea tavaran ainoastaan osittain eli liiketoimintakäytön mukaisesti yrityksen liikeomaisuuteen, mahdollisuus vähentää arvonlisävero yksityiskäytön osalta olisi suljettu lopullisesti pois. Tavaran yksityiskäytössä oleva osa jäisi tällöin osaksi yksityisomaisuutta. Se, että osaa yksityisomaisuuteen luetusta tavarasta käytetään myöhemmin liiketoimintaan, ei voi enää jälkikäteen johtaa vähennysoikeuden syntymiseen. Kuudenteen direktiiviin ei sisälly mitään tähän soveltuvaa oikaisumekanismia.[18]

33. Unionin lainsäätäjä on sittemmin ratkaissut tämän ongelman yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY eräiden säännösten muuttamisesta 22.12.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/162/EU,[19] mutta se koskee vasta pääasiassa merkityksellistä ajanjaksoa myöhempiä ajanjaksoja.[20] Nykyisin voimassa olevaan yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettuun neuvoston direktiiviin 2006/112/EY[21] lisätyn 168 a artiklan nojalla sekakäytössä olevan kiinteän omaisuuden tapauksessa myönnetään enää osittainen vähennysoikeus, ja jäsenvaltiot voivat halutessaan tehdä näin myös muiden tavaroiden kohdalla. Vähennysoikeuden osittaiseen epäämiseen liitetään kuitenkin mahdollisuus oikaista verotusta, jos käytön osuudet muuttuvat myöhemmin.

B *Oikeuskäytännön soveltaminen käsiteltävään asiaan*

34. Näin ollen on selvitettävä, voiko verovelvollinen edellä esitetyn osittain yksityiskäytössä oleviin investointitavaroihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koskevan oikeuskäytännön mukaan vähentää pääasian tilanteessa rakennusmuutoksiin sisältyvän arvonlisäveron kokonaisuudessaan.

15 — Vastaavasti edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Puffer, tuomion 49 kohta.

16 — Edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Charles ja Charles-Tijmens ja edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Puffer; vrt. erityisesti kiinteän omaisuuden osalta edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Seeling.

17 — Ks. julkisasiamies Jacobsin 10.11.1992 esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-193/91, Mohsche, tuomio 25.5.1993 (Kok., s. I-2615, ratkaisuehdotuksen 18 kohta) ja 6.4.1995 esittämä ratkaisuehdotus edellä alaviitteessä 7 mainitussa asiassa Armbrecht, 39 ja 49 kohta.

18 — Edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Puffer, tuomion 44 kohta. Näin ollen on hyväksyttävä myös mahdolliset taloudelliset (likviditeetti)edut, joita verovelvolliselle aiheutuu tästä järjestelystä kuluttajaan verrattuna: vastaavasti edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Puffer, tuomion 55–57 kohta; vrt. myös edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Wollny, tuomion 38 kohta.

19 — EUVL L 10, s. 14.

20 — Direktiivi 2009/162/EU oli pantava sen 2 artiklan nojalla täytäntöön 1.1.2011 mennessä.

21 — EUVL L 347, s. 1.

35. Kuten komissio on perustellusti todennut, tämä olisi selvää, jos rakennusmuutokset olisi toteutettu ennen rakennuksen hankintaa. Osittain varastorakennuksena ja osittain asuntona käytettävän rakennuksen hankinnan yhteydessä verovelvollinen olisi voinut lukea rakennuksen kokonaisuudessaan yrityksensä liikeomaisuuteen, jolloin sillä olisi ollut oikeus arvonlisäveron täyteen vähennykseen ja asunnon käyttöä yksityisiin tarkoituksiin olisi verotettu myöhemmin.

36. Näin olisi ollut myös siinä tapauksessa, että verovelvollinen olisi rakentanut rakennuksen itse ja määritellyt alusta alkaen osan siitä asuinkäyttöön.

37. Näin ollen on selvitettävä, voiko pelkästään se, että rakennusmuutokset tehtiin vasta jälkikäteen, johtaa toisenlaiseen vähennysoikeuden arviointiin. Tässä yhteydessä on ensinnäkin selvitettävä, onko verovelvollisella oikeus lukea investointitavara kokonaisuudessaan yrityksen liikeomaisuuteen rakennusmuutosten osalta (ks. jäljempänä 1 kohta). Toiseksi on tarkasteltava investointitavaran sekä liiketoimintakäytön että yksityiskäytön verotusta (ks. jäljempänä 2 kohta).

1. Investointitavaran lukeminen yrityksen liikeomaisuuteen

38. Kuten jo todettiin, investointitavaran valmistukseen liittyvien palvelujen yhteydessä vähennysoikeus perustuu valmistetun investointitavaran lukemiseen yrityksen liikeomaisuuteen.[22] Valmistettu investointitavara on voitava lukea kokonaisuudessaan yrityksen liikeomaisuuteen. Ainoastaan tällöin on olemassa lähtökohtainen oikeus tavaran valmistukseen liittyviin palveluihin sisältyvän arvonlisäveron täyteen vähennykseen.

39. Koska käsiteltävässä asiassa on kyse jo olemassa olleeseen rakennukseen tehdyistä muutoksista, ensin on selvitettävä, mitä tässä yhteydessä on pidettävä valmistettuna investointitavarana (ks. jäljempänä a ja b alakohta), ennen kuin voidaan tutkia oikeutta lukea se kokonaisuudessaan yrityksen liikeomaisuuteen (ks. jäljempänä c alakohta).

a) Rakennusmuutosten yhdenmukainen tai erillinen kohtelu

40. Käsiteltävässä asiassa on kaksi mahdollista tarkastelutapaa: rakennusmuutoksia voidaan tarkastella – jälkikäteen aiheutuneina – rakennuksen rakentamiskustannuksina tai erillisen investointitavaran valmistuskustannuksina.

41. Jos rakennusmuutoksia pidettäisiin osana koko rakennuksen rakentamiskustannuksia, niihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus määräytyisi sen mukaan, onko rakennusmuutosten kohteena ollut rakennus luettu yksityis- vai liikeomaisuuteen. Jos rakennus on luettu kokonaisuudessaan yrityksen liikeomaisuuteen, rakennusmuutoksiin sisältyvä arvonlisävero voidaan lähtökohtaisesti vähentää kokonaisuudessaan.

42. Tällöin olisi jo alun alkaenkin merkityksetöntä, että rakennusmuutokset tehtiin pelkästään yksityisiin tarkoituksiin käytettävän asunnon rakentamiseksi. Jos verovelvollinen nimittäin hankkii useita tavaroita ja palveluja rakentaakseen rakennuksen, arvonlisäveron vähentämistä ei osittain yksityiskäytössä oleviin investointitavaroihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koskevan oikeuskäytännön mukaan arvioida jokaisen oston osalta erikseen.[23]

22 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 25 kohta.

23 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 25 kohta.

43. Verovelvollinen voi sen sijaan lukea rakentamansa rakennuksen kokonaisuudessaan yrityksen liikeomaisuuteen. Sillä on tästä syystä lähtökohtaisesti oikeus vähentää kaikkiin rakennuksen rakentamiseen liittyneisiin ostoihin sisältyvä arvonlisävero kokonaisuudessaan. Tämä pätee siitä huolimatta, että yksittäiset, yksinomaan yksityisiä tarkoituksia palvelevat ostot – kuten yksityiskäytössä olevalle alueelle asennettavan ikkunan toimitus – voitaisiin tavallisesti yksilöidä.

44. Myöskään ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitseman, asiassa Bakcsi vahvistetun oikeuskäytännön perusteella ei voida suoraan katsoa, ettei myöhempiä rakennusmuutoksia voida kohdella samalla tavoin kuin alkuperäisiä rakentamiskustannuksia. Kyseisessä asiassa yhteisöjen tuomioistuin tosin totesi, ettei investointitavaran lukemisella yksityis- tai liikeomaisuuteen ole merkitystä sen kannalta, voidaanko investointitavaran käyttöön ja kunnossapitoon liittyviin ostoihin sisältyvä arvonlisävero vähentää.[24] Tämän mukaan esimerkiksi rakennuksen käyttöön ja kunnossapitoon liittyviin ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta on arvioitava siitä riippumatta, onko rakennus luettu yrityksen liikeomaisuuteen.

45. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on kuitenkin itse todennut, ettei käsiteltävässä asiassa kyseessä olevien rakennusmuutosten kustannuksia voida pitää käyttö- tai huoltokustannuksina.[25] Minunkaan mielestäni kyseiset rakennusmuutokset eivät ole ostoja, jotka liittyvät käytössä olevan rakennuksen käyttöön tai kunnossapitoon, vaan niillä muokataan itse rakennusta, koska niillä muutetaan sen muotoa ja käyttömahdollisuutta. Asiassa Bakcsi annettua tuomiota ei näin ollen voida soveltaa.

46. Mainitusta oikeuskäytännöstä voidaan kuitenkin johtaa periaate, jonka mukaan oston lukemista yrityksen liikeomaisuuteen on lähtökohtaisesti tarkasteltava jokaisen oston yhteydessä erikseen.

47. Tällaisessa lähestymistavassa noudatetaan myös myyntiliiketoimien verotusta koskevaa vakiintunutta oikeuskäytäntöä. Sen mukaan kuudennen direktiivin 2 artiklasta seuraa, että jokaista tavaran luovutusta tai palvelun suoritusta on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä.[26]

48. Lisäksi on otettava huomioon oikeuskäytäntö, jonka mukaan vähennysoikeus voi olla ainoastaan henkilöllä, joka toimii verovelvollisen ominaisuudessa silloin, kun hän hankkii tavaran.[27] Se, joka hankkii tavaran yksinomaan yksityiseen käyttöönsä, toimii kuitenkin yksityishenkilönä eikä kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna verovelvollisena.[28]

49. Jos arvonlisäveron vähentäminen kuitenkin määräytyisi kaikkien jälkikäteen tehtävien rakennusmuutosten yhteydessä sen mukaan, onko rakennus luettu yksityis- vai liikeomaisuuteen, se pitäisi sallia myös jälkikäteen pysyvästi pelkästään yksityisiin tarkoituksiin tehtävien rakennusmuutosten yhteydessä. Tällöin ei nähdäkseni enää noudatettaisi mainittua oikeuskäytäntöä. Kokonaan ja pysyvästi yksityiskäytössä olevaa hankintaa ei nimittäin voida pitää verovelvollisen toimintana. Muuten ei enää voitaisi tehdä arvonlisäverojärjestelmässä välttämätöntä eroa sen välillä, toimiiko henkilö verovelvollisena vai yksityishenkilönä.

24 — Ks. edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Bakcsi, tuomion 33 kohta.

25 — Ennakkoratkaisupyynnön 3.4.6 kohta.

26 — Asia C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed, tuomio 19.11.2009 (Kok., s. I-11079, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen); vrt. palveluista jo asia C-349/96, CPP, tuomio 25.2.1999 (Kok., s. I-973, 29 kohta).

27 — Vastaavasti edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Lennartz, tuomion 8 kohta ja asia C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, tuomio 2.6.2005 (Kok., s. I-4685, 32 kohta).

28 — Asia C-20/91, de Jong, tuomio 6.5.1992 (Kok., s. I-2847, 17 kohta).

50. Jos rakennusta ja jälkikäteen tehtäviä rakennusmuutoksia kohdeltaisiin yhdenmukaisesti arvonlisäverotuksessa, tämän seuraukset eivät olisi myöskään sopusoinnussa verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa. Sen mukaan verovelvollinen joutuu suorittamaan arvonlisäveroa vain, kun se liittyy tavaroihin tai palveluihin, joita tämä henkilö käyttää yksityiseen kulutukseensa eikä verolliseen liiketoimintaansa. [29]

51. Rakennusta ja jälkikäteen tehtäviä rakennusmuutoksia koskevasta yhtenäisestä lähestymistavasta kuitenkin seuraisi lisäksi, ettei verovelvollinen, joka tekee rakennukseen pysyviä muutoksia pelkästään liiketoimintaa varten, voisi vähentää niihin sisältyvää arvonlisäveroa, jos rakennus on aiemmin luettu kokonaisuudessaan yksityisomaisuuteen. Verovelvollinen joutuisi tällöin vastaamaan lopullisesti rakennusmuutoksista maksetusta arvonlisäverosta, vaikka niiden tulosta käytettäisiin verovelvollisen liiketoimintaan.

52. Tämän perusteella osittain yksityiskäytössä oleviin investointitavaroihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koskevassa oikeuskäytännössä implisiittisesti hyväksytty sekakäytössä olevan rakennuksen rakentamiseen liittyvien ostojen yhdenmukainen kohtelu [30] muodostaa poikkeuksen, joka on perusteltu käytännön syistä, erityisesti valmistukseen liittyvien suoritusten läheisen ajallisen yhteyden vuoksi. Tällaisessa kokonaistarkastelussa otetaan huomioon, että useissa rakennuksen rakentamiseen tarvittavissa ostoissa jokaisen yksittäisen oston lukemisesta yksityis- tai liikeomaisuuteen aiheutuisi merkittäviä rajausvaikeuksia ja huomattava hallinnollinen taakka. Tämä ei kuitenkaan päde rakennuksen alkuperäisen rakentamisen ja jälkikäteen tehtävien rakennusmuutosten väliseen suhteeseen, sillä niitä voidaan tarkastella aina erikseen, koska ne voidaan selvästikin erottaa aineellisesti toisistaan eivätkä ne liity ajallisesti läheisesti toisiinsa.

53. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on lisäksi jo kauan myönnetty, että yhden tavaran eri osia voidaan lukea joko yksityisomaisuuteen tai yrityksen omaisuuteen. [31] Arvonlisäveron kannalta ei näin ollen ole lainkaan epätavallista, että yksittäisiä rakennuksen osia kohdellaan eri tavoin.

54. Investointitavaraan jälkikäteen tehtäviin rakennusmuutoksiin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisen ei näin ollen pitäisi määräytyä sen mukaan, onko varsinainen investointitavara luettu yksityis- vai liikeomaisuuteen. Yhdyn tässä yhteydessä Alankomaiden hallituksen näkemykseen, jonka mukaan pelkästään siitä, että varsinainen rakennus luettiin verovelvollisen yrityksen liikeomaisuuteen, ei automaattisesti seuraa, että myös rakennusmuutokset luetaan yrityksen liikeomaisuuteen.

b) Muutostyöt itsenäisenä investointitavarana

55. Jos jälkikäteen tehtäviin rakennusmuutoksiin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisessä ei näin ollen lähtökohtaisesti oteta huomioon, onko rakennus luettu yksityis- vai liikeomaisuuteen, herää kysymys, ovatko nämä rakennusmuutokset muodostaneet itsenäisen investointitavaran.

56. Tässä yhteydessä olisi ensinnäkin luontevaa katsoa, että kaikki muutostyöt, jotka toteutettiin asunnon rakentamiseksi ullakkokerrokseen, ovat johtaneet yhdessä itsenäisen investointitavaran valmistamiseen asunnon muodossa. Siihen eivät kuuluisi ainoastaan kattoikkunat ja eteinen, jotka ovat olemassa pääasiassa kiistanalaisten rakennusmuutosten seurauksena. Myös jälkikäteen rakennetut kylpyhuone ja wc, joiden rakentamisen osalta verovelvolliselle myönnettiin jo vähennysoikeus, olisivat tällöin osa kyseistä itsenäistä investointitavaraa.

29 — Edellä alaviitteessä 7 mainittu asia HE, tuomion 48 kohta.

30 — Ks. edellä alaviitteessä 7 mainitut asia Seeling, tuomion 43 ja 47 kohta ja asia Wollny, tuomion 24 kohta sekä edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Puffer, tuomion 42 kohta.

31 — Edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Armbrecht, tuomion 19 ja 20 kohta.

57. Se, onko kattoikkunoiden ja eteisen rakentaminen erotettava kylpyhuoneen ja wc:n rakentamisesta asian kannalta merkityksellisen investointitavaran määrittämiseksi, on tosiseikkoja koskeva kysymys, jota ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava. Sen arvioinnissa on ratkaisevaa se, onko kattoikkunoihin, eteiseen, kylpyhuoneeseen ja wc:hen liittyvät muutostyöt toteutettu läheisessä aineellisessa ja ajallisessa yhteydessä, jota voidaan verrata rakennuksen rakentamista koskevien suoritusten yhteyteen.

58. Missään tapauksessa ei nähdäkseni ole vakuuttavaa perustetta, miksei rakennettua asuntoa kokonaisuudessaan tai kattoikkunoita ja eteistä erikseen voitaisi pitää itsenäisenä investointitavarana.

59. Kuten jo julkisasiamies Mengozzi korosti, investointitavaran määritelmän, sellaisena kuin sitä on käytettävä osittain yksityiskäytössä oleviin investointitavaroihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koskevan oikeuskäytännön yhteydessä, keskeiset tekijät ovat investointitavaran käytön jatkuvuus ja sen hankintamenojen poistaminen käyttöaikana.[32] Nämä tekijät täyttyisivät sekä rakennetun asunnon että käsiteltävässä asiassa kiistanalaisissa rakennusmuutoksissa rakennettujen kattoikkunoiden ja eteisen kohdalla.

60. Tätä toteamusta ei muuta myöskään se, että sekä asunto että kattoikkunat ja eteinen ovat osa toista investointitavaraa.

61. Julkisasiamies Mengozzi katsoi, ettei osittain yksityiskäytössä oleviin investointitavaroihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koskevaa oikeuskäytäntöä pidä yhteisen arvonlisäverojärjestelmän yksinkertaisuutta puoltavien syiden vuoksi soveltaa tavaroihin, jotka liitetään investointitavaraan sen hankkimisen jälkeen ja jotka lisäävät sen arvoa, vaan että niihin sisältyvä arvonlisävero on jaettava välittömästi. Hän viittasi tässä yhteydessä kuitenkin ainoastaan huoltokustannuksiin eli jo olemassa olevan investointitavaran osan korvaamiseen uudella.[33]

62. Käsiteltävä asia ei sitä vastoin koske tällaisia huoltokustannuksia vaan sellaisten uusien rakennuksen osien rakentamista, joita ei aiemmin ollut olemassa. Koska sekakäytössä olevien rakennuksen uusien osien rakentamisen ei pitäisi olla kovin yleistä, ei voida myöskään olettaa, että yhteen rakennukseen sisältyvien useampien investointitavaroiden ottaminen huomioon arvonlisäverotuksessa olisi liian monimutkainen tehtävä.

63. Koska on todettu, että jopa kattoikkunat ja eteinen voivat muodostaa itsenäisen investointitavaran, ei ole tarpeen myöskään tutkia, onko osittain yksityiskäytössä oleviin investointitavaroihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koskevan oikeuskäytännön periaatteita sovellettava myös muihin tavaroihin investointitavaroina.[34]

c) Osittainen yksityiskäyttö

64. Lähtökohtainen oikeus kyseisiin rakennusmuutoksiin sisältyvän arvonlisäveron täyteen vähennykseen edellyttää lisäksi, että valmistettua investointitavaraa – käsiteltävässä asiassa siis joko rakennettua asuntoa tai kattoikkunoita ja eteistä – käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin. Tällöin investointitavara voitaisiin lukea kokonaisuudessaan yrityksen liikeomaisuuteen.

32 — Julkisasiamies Mengozzin 22.12.2008 esittämä ratkaisuehdotus edellä alaviitteessä 7 mainitussa asiassa Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, 67 kohta.

33 — Ks. edellä alaviitteessä 32 mainittu julkisasiamies Mengozzin 22.12.2008 esittämä ratkaisuehdotus asiassa Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, 73 kohta.

34 — Ks. edellä alaviitteessä 32 mainittu julkisasiamies Mengozzin 22.12.2008 esittämä ratkaisuehdotus asiassa Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, 59 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

65. Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että rakennettua asuntoa on pidettävä kokonaisuudessaan itsenäisenä investointitavarana, se voitaisiin lukea yrityksen liikeomaisuuteen. Pääasiassa näyttää näet olevan selvää, että osia kyseisestä asunnosta – nimittäin kylpyhuonetta ja wc:tä – käytettiin alusta alkaen myös liiketoiminnassa. [35] Pääasiassa kiistanalaiset rakennusmuutokset, jotka koskivat kattoikkunoiden ja eteisen rakentamista, olisivat tällöin osa sekä yksityisiin tarkoituksiin että liiketoimintaan käytetyn tavaran valmistusta. Tällaisessa tapauksessa rakennettua asuntoa ei voitaisi kohdella eri tavoin kuin sekakäyttöön rakennettua yksityisrakennusta. Olisi merkityksetöntä, mihin tarkoitukseen kattoikkunat ja eteinen erikseen tarkasteltuna rakennettiin, koska ratkaisevaa on koko investointitavaran sekakäyttö. [36]

66. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ennakkoratkaisukysymykset koskevat kuitenkin ainoastaan yksinomaan yksityiskäyttöä varten toteutettuihin rakennusmuutoksiin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä. Tähänastisten toteamusteni perusteella tämä kysymys on oikeutettu siltä osin kuin kattoikkunat ja eteinen muodostavat itsenäisen investointitavaran. Jotta ennakkoratkaisukysymykseen voidaan vastata siinä tapauksessa, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tekee tällaisen päätelmän tosiseikkoja arvioidessaan, jatkan tarkastelua jäljempänä siitä lähtökohdasta, että kattoikkunat ja eteinen muodostavat itsenäisen investointitavaran.

67. Tällöin tulee esiin käsiteltävän asian erityispiirre verrattuna tähänastiseen osittain yksityiskäytössä oleviin investointitavaroihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koskevaan oikeuskäytäntöön. Kattoikkunoita ja eteistä nimittäin käytettiin ajallisesti peräkkäin eri tarkoituksiin: aviopari käytti kattoikkunoita ja eteistä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämien tosiseikkojen mukaan ensin yksinomaan yksityisiin tarkoituksiin yksityisasunnossaan ja tämän jälkeen yksinomaan liiketoimintaan käyttäessään ullakkokerrosta toimisto- ja koulutustilana. Jäljempänä on siksi tutkittava tarkemmin, voidaanko osittain yksityiskäytössä oleviin investointitavaroihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koskevassa oikeuskäytännössä tarkoitettu sekakäyttö hyväksyä tällaisessa tapauksessa.

i) Asiassa Lennartz annettu tuomio

68. Tässä yhteydessä Alankomaiden hallitus totesi perustellusti, että on välttämätöntä tutkia, onko aviopari ylipäätään toiminut verovelvollisena rakennusmuutoksia koskevien palvelujen hankintahetkellä. Vähennysoikeus voi nimittäin olla ainoastaan henkilöllä, joka toimii verovelvollisen ominaisuudessa silloin, kun hän hankkii tavaran. [37] Oikeuskäytännön mukaan se, joka hankkii tavaran yksinomaan yksityiseen käyttöönsä, toimii kuitenkin yksityishenkilönä eikä kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna verovelvollisena. [38]

69. Jos ratkaisevaa olisi ainoastaan alkuperäinen käyttö, aviopari olisi hankkinut rakennusmuutokset yksinomaan yksityiseen käyttöönsä, se ei näin ollen olisi toiminut verovelvollisena eikä sillä siksi olisi vähennysoikeutta.

70. Jos ratkaisevaa olisi ainoastaan alkuperäinen käyttö, tällöin ei myöskään voitaisi soveltaa osittain yksityiskäytössä oleviin investointitavaroihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koskevaa oikeuskäytäntöä. Kyseessä ei olisi sekakäyttö eikä – yksityiskäytön ohella – verotettava investointitavaran liiketoimintakäyttö.

35 — Ks. tästä Gerechtshof te Leeuwardenin 7.9.2007 antama tuomio nro BK 1024/04 (2.5 kohta), joka esitettiin ennakkoratkaisupyynnössä alemman oikeusasteen päätöksenä.

36 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 42 ja 43 kohta.

37 — Vastaavasti edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Lennartz, tuomion 8 kohta ja edellä alaviitteessä 27 mainittu asia Waterschap Zeeuws Vlaanderen, tuomion 32 kohta.

38 — Edellä alaviitteessä 28 mainittu asia de Jong, tuomion 17 kohta.

71. Jotta voidaan selvittää, onko alun perin pelkästään yksityiskäyttöä ja myöhemmin pelkästään liiketoimintakäyttöä pidettävä alun alkaen osittaisena liiketoimintakäyttönä, on mielestäni hyödyllistä palata siihen, mistä kaikki alkoi, eli asiassa Lennartz annettuun tuomioon.

72. Kyseisessä tuomiossa luotiin perusta sittemmin vakiintuneelle, osittain yksityiskäytössä oleviin investointitavaroihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koskevalle oikeuskäytännölle. Yhteisöjen tuomioistuin tarkasteli kyseisessä tuomiossa myös kysymyksiä, jotka koskivat vasta myöhemmin alkanutta liiketoimintakäyttöä. Tuomiossa todettiin, että vähennysoikeus määräytyy yksinomaan sen mukaan, missä ominaisuudessa henkilö toimii hankintahetkellä.[39] Henkilö, joka hankkii tavaroita liiketoimintaa varten, tekee sen verovelvollisen ominaisuudessa myös silloin, kun tavaroita ei välittömästi käytetä tähän tarkoitukseen.[40]

73. Se, tehdäänkö hankinnat myöhempää liiketoimintaa varten, on mainitun tuomion mukaan tosiseikkoja koskeva kysymys, jota arvioitaessa on otettava huomioon kaikki merkitykselliset seikat. Niihin kuuluvat kyseessä olevien tavaroiden luonne sekä aika, joka on kulunut tavaroiden hankkimisesta siihen, kun verovelvollinen on ottanut ne käyttöön taloudellisen toiminnan harjoittamiseksi.[41]

74. Vaikka kyseinen tuomio annettiin aivan sekakäytössä olevaan investointitavaraan sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koskevan oikeuskäytännön alkuvaiheessa, siinä tehtiin kuitenkin jo perusvalinnat.

75. Kuten jo osoitettiin, osittain yksityiskäytössä oleviin investointitavaroihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koskeva oikeuskäytäntö alkoi kehittyä, koska verovelvollisella ei ollut oikaisumahdollisuutta, jos yksityisomaisuudeksi luettu tavara otettiin myöhemmin liiketoimintakäyttöön. Jos verovelvollinen hankkii tavaroita osaksi yksityisomaisuuttaan, vähennysoikeus on lopullisesti pois suljettu, vaikka kyseistä tavaraa käytettäisiin myöhemmin liiketoimintaan.[42]

76. Edellä esitetyn perusteella verovelvolliselta ei olisi perusteltua evätä vähennysoikeutta sellaisten investointien osalta, joita ei selvästikään käytetä välittömästi mutta myöhemmin kokonaisuudessaan liiketoimintaan. Jos investointitavaraa käytetään sen sijaan aluksi pelkästään yksityisiin tarkoituksiin ja myöhemmin pelkästään liiketoimintaan, verovelvolliselle voi aiheutua tavaran käytön muuttuessa erittäin suuret verotukselliset haitat, joiden estämistä varten osittain yksityiskäytössä oleviin investointitavaroihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koskeva oikeuskäytäntö on kehitetty.

77. Edellä oikeuskäytännön syntymisestä tehdyt päätelmät ovat nähdäkseni sopusoinnussa myös tätä koskevan uusimman, asiassa Puffer annetun tuomion kanssa.

78. Yhteisöjen tuomioistuin totesi siinä, etteivät ainoastaan verottomia liiketoimia toteuttavat verovelvolliset voi vähentää osittain yksityiskäytössä oleviin investointitavaroihin sisältyvää arvonlisäveroa. Tällaisessa tapauksessa verovelvollinen ei kuitenkaan toimintansa verosta vapauttamisen vuoksi suorita koskaan verollisia liiketoimia, ei myöskään tulevaisuudessa. Osittain yksityiskäytössä oleviin investointitavaroihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koskevan oikeuskäytännön tarkoituksen perusteella sitä ei ole myöskään perusteltua soveltaa pelkästään verosta vapautettuun toimintaan, koska kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan nojalla investointitavaran liiketoimintakäyttö ei mahdollista veron vähentämistä missään vaiheessa.

39 — Vastaavasti edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Lennartz, tuomion 8 kohta; myös edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Uudenkaupungin kaupunki, tuomion 38 kohta.

40 — Edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Lennartz, tuomion 14 kohta.

41 — Vastaavasti edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Lennartz, tuomion 21 kohta, edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Bakcsi, tuomion 29 kohta ja edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Eon Aset Menidjumunt, tuomion 58 kohta.

42 — Julkisasiamies Jacobsin 20.1.2005 esittämä ratkaisuehdotus edellä alaviitteessä 7 mainitussa asiassa Charles ja Charles-Tijmens, 75 kohta.

79. Tarkasteltavana olevassa asiassa ei kuitenkaan ole kyse tällaisesta tilanteesta. Verovelvollisen harjoittama automaalien kauppa ei ole verosta vapautettua toimintaa.

ii) Myöhemmän liiketoimintakäytön osoittaminen

80. On selvää, että oikeuteen lukea aluksi pelkästään yksityiskäytössä ollut investointitavara kokonaisuudessaan yrityksen omaisuuteen liittyy tietty väärinkäytön vaara.

81. Tämä pätee erityisesti, kun otetaan huomioon, että oikeuskäytännön mukaan hankintaan liittyvä tavoite ilmenee yksinomaan objektiivisilla seikoilla todistetusta verovelvollisen käyttötarkoituksesta hankintahetkellä eikä myöhemmästä tosiasiallisesta käytöstä. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut nimenomaisesti näin verovelvollisen ensimmäisten investointikustannusten tapauksessa, kun ne ovat aiheutuneet ennen yrityksen tosiasiallisen liiketoiminnan aloittamista.[43] Nähdäkseni ei ole perusteita katsoa, että tilanne olisi toinen myöhempien investointikustannusten tapauksessa jatkuvan liiketoiminnan yhteydessä.

82. On kuitenkin painotettava, että myös kyseisen oikeuskäytännön mukaan on oltava objektiivisia seikkoja, joilla osoitetaan verovelvollisen tarkoitus käyttää aluksi pelkästään yksityiskäytössä ollutta investointitavaraa myöhemmin liiketoimintaan. Jo asiassa Lennartz annetussa tuomiossa objektiivisina seikkoina mainittiin tavaran luonne sekä aika, joka on kulunut suunniteltuun liiketoimintakäyttöön mennessä.[44]

83. Edellä esitetystä on pääteltävä, että on olemassa investointitavaroita, esimerkiksi automaalien tukkukauppatoimintaan käytettävään halliin jälkikäteen rakennettu sauna, joita voidaan luonteensa perusteella käyttää liiketoimintaa harjoittavassa yrityksessä yleensä ainoastaan yksityisiin tarkoituksiin. Myöhemmän liiketoimintakäyttötarkoituksen objektiivinen todistaminen on myös sitä hankalampaa, mitä kauempana tulevaisuudessa se on.

84. Lisäksi on korostettava, ettei pelkkä myöhemmän liiketoimintakäytön mahdollisuus missään tapauksessa riitä. Tällainen oletus mahdollistaisi kaikkiin verovelvollisen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisen. Tulevaisuudessa suunnitellun liiketoimintakäytön on oltava konkreettista ja todistettavissa. Sen yhteydessä on katsottava, että alkuperäiseen yksityiskäyttöön voidaan olettaa liittyvän aluksi yksinomaan yksityinen käyttötarkoitus. Verovelvollisen olisi kumottava tämä oletus objektiivisin todistein.

85. Käsiteltävässä asiassa on selvää, että rakennusmuutokset toteutettiin aluksi pelkästään yksityisiä tarkoituksia, nimittäin asunnon osien rakentamista, varten. Tämän jälkeen tiloja alettiin käyttää liiketoimintaan toimisto- ja koulutustiloina. Koska sekä eteinen että kattoikkunat jätettiin rakennukseen sen jälkeen, kun tilat muokattiin liiketoimintakäyttöön, näitä rakennusmuutoksia käytettiin myöhemmin liiketoimintaan.

86. Pääasian tosiseikkojen kuvauksesta ei kuitenkaan nähdäkseni käy selvästi ilmi, oliko myöhempi liiketoimintakäyttö suunniteltu ja todistettu objektiivisin seikoin jo muutostöitä toteutettaessa eli hankintoja tehtäessä.

43 — Asia C-400/98, Breitsohl, tuomio 8.6.2000 (Kok., s. I-4321, 34 ja 35 kohta); vrt. myös yhdistetyt asiat C-110/98-C-147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000 (Kok., s. I-1577, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 — Edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Lennartz, tuomion 21 kohta.

87. Ennakkoratkaisukysymyksessä mainitaan yhtäältä yksinomaan yksityistä käyttöä varten tehdyt rakennusmuutokset. Jos tämä ymmärretään siten, ettei kyseisten hankintojen liiketoimintakäyttöä ollut suunniteltu rakennusmuutosten toteutushetkellä, niihin sisältyvää arvonlisäveroa ei lähtökohtaisesti voitaisi vähentää. Aviopari ei olisi toiminut niiden hankintahetkellä verovelvollisena, koska se oli hankkinut suoritukset yksinomaan yksityisiin tarkoituksiin. Rakennusmuutosten osalta ei tällöin olisi vähennysoikeutta.

88. Toisaalta aviopari oli ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan alun alkaen suunnitellut käyttävänsä osaa hallista asuntona ainoastaan väliaikaisesti. Avioparilla saattoi siis olla suunnitelmia siitä, miten rakennusmuutoksia käytetään asunnosta luopumisen jälkeen. Ennakkoratkaisupyynnön yhteydessä esitetty alemman oikeusasteen päätös voitaisiin lisäksi ymmärtää siten, että myöhempi liiketoimintakäyttö oli suunniteltu alusta alkaen.[45]

89. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on näin ollen selvitettävä viime kädessä se tosiseikkoja koskeva kysymys, oliko kattoikkunoita ja eteistä alun alkaen tarkoitus käyttää myöhemmin liiketoimintaan ja oliko tämä aikomus todistettu objektiivisin seikoin.

2. Käyttö verollisiin myynteihin

90. Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että kattoikkunoiden ja eteisen sekakäyttöä oli suunniteltu hankintahetkestä lähtien, tai olettaa, että rakennettu asunto muodostaa kokonaisuudessaan asian kannalta merkityksellisen investointitavaran, verovelvollisella yhtiöllä olisi osittain yksityiskäytössä oleviin investointitavaroihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koskevan oikeuskäytännön mukaan ollut oikeus lukea kyseiset tavarat kokonaisuudessaan yrityksen liikeomaisuuteen.

91. Jotta niiden yhteydessä olisi myös oikeus arvonlisäveron täyteen vähennykseen, verovelvollisella olisi täytynyt olla tarkoitus käyttää rakennusmuutoksia kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaisesti kokonaisuudessaan verollisiin myyntiliiketoimiin. Käsiteltävässä asiassa tämä määräytyy valmistetun investointitavaran aiotun käytön mukaan.

92. Myyntiliiketoimia verotetaan kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan nojalla verovelvollisen kaupallisen toiminnan yhteydessä siltä osin kuin investointitavaraa oli tarkoitus käyttää liiketoimintaan – rakennetun asunnon tapauksessa tämä koskee kylpyhuoneen ja wc:n osittaista liiketoimintakäyttöä ja kattoikkunoiden ja eteisen liiketoimintakäyttöä siitä lähtien, kun niitä alettiin käyttää osana toimisto- ja koulutustilaa.

93. Myyntiliiketoimia voidaan verottaa kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan, luettuna yhdessä 2 artiklan 1 alakohdan kanssa, tunnusmerkistön mukaisesti siltä osin kuin investointitavaraa oli tarkoitus käyttää yksityisiin tarkoituksiin.

a) Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdassa tarkoitettu tavaran käyttö

94. Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan nojalla yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden ottamista verovelvollisen omaan käyttöön on verotettava.

95. Jos rakennettu asunto tai kattoikkunat ja eteinen muodostavat oman investointitavaran, joka voidaan lukea kokonaisuudessaan yrityksen liikeomaisuuteen, sen käyttöä avioparin yksityiseen tarpeeseen on verotettava itsenäisesti.

45 — Ks. edellä alaviitteessä 35 mainitun Gerechtshof te Leeuwardenin tuomion 2.3 kohta.

96. Itsenäisen verotuksen vuoksi on myös merkityksetöntä, onko investointitavara, johon rakennettu asunto tai kattoikkunat ja eteinen tosiasiallisesti liittyvät, oikeuttanut arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen. Hoge Raadin toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on näin ollen vastattava, ettei tähän kysymykseen vastattaessa ole merkitystä sillä, onko verovelvolliselta veloitettu investointitavaran hankinnan yhteydessä arvonlisävero, jonka hän on vähentänyt.

97. Rakennetun asunnon tai kattoikkunoiden ja eteisen yksityiskäyttöä ei ole myöskään vapautettu verosta käsiteltävässä asiassa.

98. Unionin tuomioistuimen on asiassa C-436/10, BLM, vielä ratkaistava, sovelletaanko kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohtaa, jossa kiinteän omaisuuden vuokraus vapautetaan verosta, kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan nojalla lähtökohtaisesti verotettavaan rakennuksen osan käyttöön yksityisiin tarkoituksiin. Tämä kysymys tulee kuitenkin esiin erityistilanteessa, jossa rakennuksen osan käyttäjä on oikeudellisesti erillään verovelvollisesta yhtiöstä.

99. Käsiteltävässä asiassa verovelvollinen yhtiö ei kuitenkaan ensinnäkään ole itsenäinen oikeushenkilö. Toiseksi ennakkoratkaisukysymyksissä oletetaan, että verovelvollinen käyttää investointitavaraa itseään varten eikä toisen henkilön puolesta. Tällaisessa tapauksessa on jo ratkaistu, ettei kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa säädettyä verovapautusta sovelleta kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdassa tarkoitettuun verotettavaan tapahtumaan.[46]

100. Näin ollen myös asian kannalta merkityksellisen investointitavaran suunniteltua käyttöä yksityisiin tarkoituksiin verotetaan kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan, luettuna yhdessä kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan kanssa, nojalla.

b) Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan b alakohdassa tarkoitettu verovelvollisen vastikkeettomasti suorittama palvelu

101. Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan b alakohdan tunnusmerkistö ei sen sijaan täyty käsiteltävässä asiassa.

102. Sitä, että aviopari käytti rakennusmuutoksia koskevia palveluja, ei voida pitää myyntiliiketoimena, kuten on osittain esitetty. Kyseiset palvelut on pitänyt suorittaa verovelvolliselle yhtiölle, jotta vähennysoikeus olisi olemassa. Tämän vuoksi ne ovat ostoja.

103. Myyntiliiketoimeksi katsotaan sen sijaan ostojen avulla valmistettujen tavaroiden eli rakennetun asunnon tai kattoikkunoiden ja eteisen käyttö. Koska kyse on näin ollen yrityksen liikeomaisuuteen luetun tavaran käytöstä, siihen on sovellettava yksinomaan kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan tunnusmerkistöä.

V Ratkaisuehdotus

104. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Hoge Raadin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

Verovelvollisella, joka ottaa osan yrityksensä liikeomaisuuteen kuuluvasta investointitavarasta väliaikaisesti yksityiseen käyttöönsä, on kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan nojalla oikeus vähentää niistä kustannuksista maksettu arvonlisävero, jotka ovat aiheutuneet yksinomaan yksityistä käyttöä varten tehdyistä pysyvistä rakennusmuutoksista ja jotka muodostavat itsenäisen investointitavaran, jos verovelvollisella on rakennusmuutosten toteutushetkellä objektiivisin seikoin

46 — Edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Seeling.

todistettu tarkoitus käyttää näin valmistettua investointitavaraa verolliseen liiketoimintaansa, vaikka tämän käytön on tarkoitus tapahtua vasta yksityiskäytön jälkeen. Tämä vähennysoikeus on olemassa siitä riippumatta, onko verovelvolliselta veloitettu rakennusmuutosten kohteena olleen investointitavaran hankinnan yhteydessä arvonlisävero, jonka hän on vähentänyt.