YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

17 päivänä toukokuuta 2001 *

Yhdistetyissä asioissa C-322/99 ja C-323/99,

jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevissa asioissa

Finanzamt Burgdorf

vastaan

Hans-Georg Fischer (C-322/99)

ja

Finanzamt Düsseldorf-Mettmann

vastaan

Klaus Brandenstein (C-323/99)

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

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

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. La Pergola sekä tuomarit M. Wathelet (esittelevä tuomari), D. A. O. Edward, P. Jann ja L. Sevón,

julkisasiamies: F. G. Jacobs,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies H. A. Rühl,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Saksan hallitus, asiamiehinään W.-D. Plessing ja B. Muttelsee-Schön (C-322/99 ja C-323/99),

— Kreikan hallitus, asiamiehinään V. Kyriazopoulos ja G. Alexaki (C-322/99),

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään E. Traversa ja K. Gross (C-322/99 ja C-323/99),

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Brandensteinin, edustajanaan Rechtsanwalt E. Willing, Saksan hallituksen, asiamiehinään B. Muttelsee-Schön ja F. Huschers, ja komission, asiamiehenään K. Gross, 12.10.2000 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 14.12.2000 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Bundesfinanzhof on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 15.7.1999 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 27.8.1999, EY 234 artiklan nojalla useita ennakkoratkaisukysymyksiä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty asioissa, joissa asianosaisina ovat Finanzamt Burgdorf ja Fischer (asia C-322/99) sekä Finanzamt Düsseldorf-Mettmann ja Brandenstein (asia C-323/99) ja jotka koskevat sitä, onko näiden verovelvollisten maksettava arvonlisäveroa otettuaan omaan yksityiseen käyttöönsä autot, jotka he olivat ostaneet yksityisiltä ilman oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen ja joiden osalta on suoritettu useita palveluita ja luovutettu tavaroita arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttaneella tavalla.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Vastikkeelliseen luovutukseen on rinnastettava yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen verovelvollisen omaan — — käyttöön — — taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavara tai sen ainesosat oikeuttavat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen. Tällä ei kuitenkaan tarkoiteta tavaroiden ottamista yrityksen tarpeisiin vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten."

4 Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdassa on palveluiden suoritusten osalta vastaava säännös, joka kuuluu seuraavasti:

"Vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin on rinnastettava:

a) yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden ottaminen verovelvollisen omaan — — käyttöön taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavarat oikeuttavat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen."

5 Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Veron perusteen on oltava:

— —

b) edellä 5 artiklan 6 ja 7 kohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta näiden tai samanlaisten tavaroiden ostohinta, taikka ostohinnan puuttuessa näiden liiketoimien suoritushetkellä määrätty omakustannushinta."

6 Kuudennen direktiivin 20 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetään seuraavaa:

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

— —

b) jos vähennysten määrän määräytymisessä huomioon otetuissa erissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, etenkin jos kauppa on peruutettu tai hinnanalennus saatu; oikaisua ei kuitenkaan suoriteta kokonaan tai osittain maksamatta jääneiden liiketoimien osalta eikä asianmukaisesti toteen näytetyn tai todetun tuhoutumisen, hävikin tai var-

kauden osalta eikä 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetun vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten tapahtuneen käyttöön ottamisen osalta. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia oikaisua kokonaan tai osittain maksamatta jääneiden liiketoimien sekä varkauden osalta."

Kansallinen lainsäädäntö ja oikeuskäytäntö

7 Pääasiana olevien oikeudenkäyntien kannalta merkityksellisenä aikana vuoden 1991 Umsatzsteuergesetzin (liikevaihtoverolaki; jäljempänä UStG) 1 §:n 1 momentin 2 kohdassa säädettiin seuraavaa:

"(1) Liikevaihtoveroa suoritetaan seuraavista:

— —

2. Oma käyttö kotimaassa. Kyse on omasta käytöstä, kun elinkeinonharjoittaja

a) ottaa hyödykkeitä yrityksestään liiketoiminnan ulkopuolisiin tarkoituksiin — —."

8 Toisin kuin kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa, jossa omaan käyttöön ottamista pidetään verollisena vain, jos tavara tai sen ainesosat ovat oikeuttaneet

arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen, UStG:n 1 §:n 1 momentin 2 kohdan a alakohdassa ei oman käytön verollisuudelle aseteta vastaavaa edellytystä.

9 Saksan veroviranomaiset soveltavat kuitenkin tätä yhteisön oikeudessa asetettua edellytystä kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan välittömän oikeusvaikutuksen perusteella.

10 Saksan valtiovarainministeriön 13.5.1994 päivätyssä kiertokirjeessä (Bundessteuerblatt I 1994, s. 298) todetaan, että elinkeinonharjoittaja voi sen tueksi, ettei tavaran ottaminen osaksi yksityisomaisuutta ole verollista, vedota kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohtaan, kun ostoihin sisältyvän liikevaihtoveron vähentäminen ei ole ollut mahdollista tavaran itsensä osalta tai siihen jälkikäteen lisättyjen ainesosien osalta. Tällaisessa tapauksessa UStG:n 1 §:n 1 momentin 2 kohdan a alakohdasta poiketen omaan käyttöön otto ei ole verollista.

11 Samassa kiertokirjeessä esitetään kuitenkin myös seuraavat periaatteet:

"Jos elinkeinonharjoittajalla ei ole ollut oikeutta ostohintaan sisältyvän liikevaihtoveron vähentämiseen kyseisen tavaran osalta mutta hänellä oli tämä oikeus tavaraan liitettyjen ainesosien osalta, omaan käyttöön otosta on suoritettava UStG:n 1 §:n 1 momentin 2 kohdan a alakohdan — — mukaisesti liikevaihtovero. Verotuksen yksinkertaistamiseksi ei omaan käyttöön otosta suoriteta liikevaihtoveroa, jos omaan käyttöön otetun tavaran parantamisesta, korjaamisesta tai ylläpidosta (mukaan lukien huoltaminen) aiheutuvat kustannukset (ilman liikevaihtoveroa) eivät ylitä 20 prosenttia sen alkuperäisestä hankintamenosta. Jos nämä kustannukset ovat yli 20 prosenttia alkuperäisestä hankintamenosta, voidaan lisäselvitystä hankkimatta yleensä lähteä siitä, että tavaraan on liitetty ainesosia."

12 Bundesfinanzhof on sitä vastoin katsonut 30.3.1995 tekemässään päätöksessä (V R 65/93, BFHE 177, 541), että vähennykseen oikeuttaneen tavaran ylläpidosta ja käytöstä verovelvolliselle aiheutuneet kustannukset eivät voi vaikuttaa tavaran omaan käyttöön ottamisen verottamiseen, sillä tällaiset kustannukset eivät yleensä liity kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetun ainesosan hankkimiseen tai syntymiseen. Tässä päätöksessään Bundesfinanzhof on viitannut yhteisöjen tuomioistuimen asiassa 50/88, Kühne, 27.6.1989 antamaan tuomioon (Kok. 1989, s. 1925), jossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan perusteella verollisena ei pidetä sitä, että verovelvollinen ottaa yksityiseen käyttöönsä yksityiseltä käytettynä ostamansa auton, jonka ostoon sisältyvää arvonlisäveroa tämä verovelvollinen ei ole voinut vähentää, vaikka verovelvollinen myöhemmin vähentäisi tämän tavaran ylläpito- ja käyttökustannuksiin liittyvän arvonlisäveron.

13 On syytä täsmentää, että tätä kysymystä koskevaa Saksan lainsäädäntöä on muutettu 24.3.1999 annetulla lailla (BGBl. I, s. 402) 1.4.1999 alkavin vaikutuksin. UStG:n uuden 3 §:n 1 momentin b alakohdan mukaan vastikkeellisiin luovutuksiin rinnastetaan se, että elinkeinonharjoittaja ottaa tavaran yrityksen ulkopuoliseen tarkoitukseen, luovuttaa tavaran vastikkeetta henkilökuntansa yksityiseen käyttöön taikka muuten luovuttaa vastikkeetta tavaran, ottamatta lukuun arvoltaan vähäisiä lahjoja tai tavaranäytteitä. Tälle rinnastukselle asetetaan ehdoksi se, että tavara tai sen ainesosat ovat oikeuttaneet arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen.

Bundesfinanzhofissa vireillä olevat asiat

Asia C-322/99

14 Käytettyjen autojen kauppias Fischer osti vuonna 1989 Bentley-merkkisen auton yksityishenkilöltä. Hänellä ei siis ollut oikeutta vähentää tämän auton osto-

hintaan sisältyvää arvonlisäveroa eli 28 000:ta Saksan markkaa (DEM). Fischer hankki auton verolliseen toimintaansa eli jälleenmyydäkseen auton osana liiketoimintaansa.

15 Fischer kunnosti vuonna 1990 tämän Bentleyn teettämällä huomattavia pelti- ja maalaustöitä. Näistä töistä laadittiin 14.5.1990 lasku, jonka mukaan veroton hinta oli 10 800 DEM ja arvonlisäveron osuus 1 512 DEM. Fischer vähensi samana vuonna tässä laskussa esitetyn arvonlisäveron ostoihin sisältyvänä verona.

16 Fischer lopetti liiketoimintansa 31.12.1992 ja otti yksityisomistukseensa myymättä jääneet autot, joista yksi oli kyseinen Bentley.

17 Fischer ei tehnyt vuodelta 1992 mitään ilmoitusta arvonlisäverosta. Finanzamt Burgdorf totesi erityisen arvonlisäverotarkastuksen pohjalta, että Bentleyn siirtämistä osaksi Fischerin yksityisomaisuutta oli pidettävä verollisena omaan käyttöön ottona. Finanzamtin mukaan veron perusteena oli käytettävä osaa auton arvosta eli 20 000 DEM:aa, ja siksi se vahvisti arvonlisäveron määräksi 2 800 DEM.

18 Niedersächsische Finanzgericht, johon Fischer saattoi asian hänen tekemänsä oikaisuvaatimuksen hylkäämisen jälkeen, hyväksyi Fischerin vaatimukset. Se totesi, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan perusteella on kiellettyä kantaa arvonlisäveroa ajoneuvosta, jonka ostohintaan sisältyvää veroa ei ole saatu vähentää, kun tällainen ajoneuvo siirretään liikeomaisuudesta osaksi yksityisomaisuutta liiketoiminnan lopettamisen yhteydessä. Se, että Fischer on Bentleyn hankkimisen jälkeen saanut vähentää 10 800 DEM:n suuruisen arvonlisäveron pelti- ja maalaustöiden osalta, ei vaikuta siihen, että Fischerillä ei ole ollut oikeutta vähentää tämän ajoneuvon ostohintaan sisältyvää arvonlisäveroa.

19 Finanzgericht tukeutui edellä mainittuun asiassa Kühne annettuun tuomioon, josta ilmenee, että liikeomaisuuden yksityiskäytön verottamisen edellytyksenä on se, että verovelvollisella on ollut oikeus vähentää juuri kyseisen tavaran ostohintaan sisältyvä arvonlisävero eikä vain tämän tavaran käyttö- ja ylläpitokustannuksiin sisältyvä arvonlisävero. Lisäksi Finanzgericht katsoi, että kustannukset Fischerin teettämistä pelti- ja maalaustöistä olivat tämän Oldtimer-auton käyttö- ja ylläpitokustannuksia eikä näissä töissä autoon ollut lisätty kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitettuja ainesosia.

20 Finanzamt Burgdorf on tehnyt Bundesfinanzhofiin Revision-valituksen tästä Finanzgerichtin päätöksestä. Finanzamt vetoaa siihen, että asiassa on sovellettu virheellisesti oman käytön verollisuutta koskevaa UStG:n 1 §:n 1 momentin 2 kohdan a alakohtaa, ja se vaatii valituksenalaisen päätöksen kumoamista ja Fischerin vaatimusten hylkäämistä.

21 Fischer ei ole jättänyt kirjelmiä eikä esiintynyt suullisesti Revision-menettelyssä.

Asia C-323/99

22 Brandenstein harjoittaa itsenäisenä ammatinharjoittajana veroneuvonta- ja tilintarkastustoimintaa. Hän osti vuonna 1985 yksityishenkilöltä auton hintaan 33 600 DEM, eikä hänellä ollut oikeutta vähentää tämän liiketoimintaansa käyttämänsä auton ostohintaan sisältynyttä veroa. On riidatonta, että Brandenstein on käyttänyt autoa yksinomaan liiketoimintaansa auton ostamisesta alkaen.

23 Brandenstein otti vuonna 1991 kyseisen auton omaan käyttöönsä. Ennen omaan käyttöön ottamista hän oli käyttänyt kaiken kaikkiaan 16 028,54 DEM (brutto) muun muassa määräaikaishuoltoihin, pieniin korjauksiin, renkaiden vaihtoon,

katalysaattorin asentamiseen (vuonna 1987) ja tuulilasin vaihtoon (vuonna 1991). Hän on vähentänyt kaikkiin näihin töihin liittyneen arvonlisäveron.

24 Finanzamt Düsseldorf-Mettmann ei hyväksynyt Brandensteinin arvonlisäveroilmoitusta vaan totesi vuotta 1991 koskevassa verotuspäätöksessään, että auton ottamista yksityiseen käyttöön oli pidettävä UStG:n 1 §:n 1 momentin 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettuna verollisena omaan käyttöön ottamisena. Finanzamt Düsseldorf-Mettmann katsoi veron perusteena olevan 7 500 DEM, jonka Brandenstein oli ilmoittanut yksityiskäytön arvoksi tuloverotuksessa, ja näin se vahvisti arvonlisäveron määräksi 1 050 DEM.

25 Tästä päätöksestä tekemässään oikaisuvaatimuksessa Brandenstein esitti, että kun verovelvollinen ei ole saanut vähentää tavaran hankintahintaan sisältyvää arvonlisäveroa, tämän tavaran irrottamista liiketoiminnan piiristä ei voida pitää verollisena omaan käyttöön ottamisena. Hän vetosi muun muassa edellä mainittuun asiassa Kühne annettuun tuomioon.

26 Finanzamt Düsseldorf-Mettmann katsoi Saksan valtiovarainministeriön 13.5.1994 päivätyn kiertokirjeen perusteella, että kyse oli auton verollisesta omaan käyttöön ottamisesta, koska auton parantamisesta, korjaamisesta ja ylläpidosta aiheutuneet kustannukset olivat (ilman arvonlisäveroa) yli 20 prosenttia hankintamenosta. Siksi Finanzamt hylkäsi oikaisuvaatimuksen.

27 Brandenstein saattoi tämän päätöksen Finanzgericht Düsseldorfin käsiteltäväksi.

28 Finanzgericht Düsseldorf hyväksyi Brandensteinin vaatimukset sillä perusteella, että tässä asiassa eivät ole täyttyneet kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa

asetetut verollisuuden edellytykset eli tarkemmin ottaen se edellytys, että omaan käyttöön otetun tavaran tai sen ainesosien hankintahintaan sisältyvä arvonlisävero on saatu vähentää. Finanzgerichtin mukaan ajoneuvosta sen liiketoimintakäytön aikana Brandensteinille aiheutuneet kustannukset eivät ole muuttaneet tai laajentaneet ajoneuvon käyttötarkoituksen mukaisia käyttömahdollisuuksia taikka lisänneet olennaisesti sen käyttöarvoa.

29 Finanzamt Düsseldorf-Mettmann on tehnyt tästä päätöksestä Revision-valituksen Bundesfinanzhofiin. Se vaatii, että Finanzgerichtin päätös kumotaan ja Brandensteinin vaatimukset hylätään.

30 Brandenstein vaatii, että Revision-valitus hylätään.

Ennakkoratkaisukysymykset

31 Ennakkoratkaisupyynnöissään Bundesfinanzhof toteaa kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan ensimmäisen virkkeen osalta, että yhteisöjen tuomioistuin ei ole vielä täsmentänyt, millainen tulkinta on annettava ilmaukselle "jos tavara tai sen ainesosat oikeuttavat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen". Bundesfinanzhof lisää kuitenkin, että edellä mainitussa asiassa Kühne yhteisöjen tuomioistuin totesi, että liikeomaisuuden yksityiskäyttöä voidaan verottaa kuudennen direktiivin erään toisen säännöksen eli 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan perusteella vain, jos verovelvollisella on ollut oikeus vähentää juuri kyseisen tavaran hankintahintaan sisältyvä arvonlisävero eikä vain tämän tavaran käyttö- ja ylläpitokustannuksiin sisältyvä arvonlisävero.

32 Bundesfinanzhof toteaa päätelleensä asiassa Kühne annetun tuomion perusteella 30.3.1995 tekemässään päätöksessä, että kun verovelvollinen on ottanut omaan käyttöönsä tavaran, jonka hankintahintaan sisältyvää veroa hän ei ole saanut vähentää, omaan käyttöön ottoa ei veroteta, vaikka verovelvollinen on saanut

vähentää kyseisen tavaran käyttö- ja ylläpitokustannusten osalta hankintahintaan sisältyvän arvonlisäveron. Saksan veroviranomaiset eivät kuitenkaan ole noudattaneet tässä 30.3.1995 tehdyssä päätöksessä esitettyjä periaatteita, joten kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan ensimmäisen virkkeen tulkinnasta on edelleen epäselvyyttä.

33 Bundesfinanzhofin mukaan epäselvää on myös, mitä on käytettävä veron perusteena, jos näissä sen käsiteltävänä olevissa asioissa katsotaan, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan ensimmäisessä virkkeessä asetetut edellytykset täyttyvät. Tämän direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan mukaan 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetuissa tapauksissa veron perusteena on asianomaisten tavaroiden tai niiden kanssa samanlaisten tavaroiden ostohinta taikka ostohinnan puuttuessa näiden omakustannushinta, jotka määräytyvät kyseisten toimien suoritushetken mukaan. Bundesfinanzhofin mukaan on epäselvää, miten 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohtaa on tulkittava niissä tapauksissa, joissa itse tavaran ostohintaan sisältyvän veron sijasta ainoastaan tiettyjen tavaran ainesosien ostohintaan sisältyvä vero on voitu vähentää.

34 Bundesfinanzhof toteaa myös, että vaikka katsottaisiin, ettei kyseisiin Fischerin ja Brandensteinin ajoneuvoihin ole liitetty mitään kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettua ainesosaa ja ettei tätä säännöstä sovellettaisi nyt kyseessä oleviin omaan käyttöön ottoihin, asiassa on kuitenkin ratkaistava, onko kuudennen direktiivin 20 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetulla tavalla osittain oikaistava niitä vähennyksiä, jotka Fischer ja Brandenstein ovat tehneet ajoneuvojansa varten suoritettujen palvelujen ja tavaroiden osalta.

35 Bundesfinanzhof täsmentää tältä osin asiassa C-322/99, että jos Bentleyn omaan käyttöön ottaminen ei johda verotukseen tämän ajoneuvon ostamisen jälkeen suoritettujen palvelujen osalta, omaan käyttöön otto voisi merkitä sitä, että ne tekijät, jotka on otettu huomioon määritettäessä pelti- ja maalaustöihin liittyvien vähennysten määrää, ovat muuttuneet. Asiassa C-323/99 Bundesfinanzhof katsoo, että niiden tavaroiden arvo, jotka Brandenstein on hankkinut ajoneuvoonsa sen ostamisen jälkeen, eli erityisesti katalysaattorin ja uuden tuulilasin arvo säilyi

osittain sen ajanjohdan yli, kun ajoneuvo otettiin omaan käyttöön vuonna 1991, eli näitä tavaroita ei ollut täysin kulutettu. Tämän vuoksi niiden tekijöiden, jotka on aiemmin otettu huomioon määritettäessä vähennyksen määrää, voitaisiin katsoa muuttuneen kuudennen direktiivin 20 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetulla tavalla. Näitä tavaroita, joita ei vielä ole kokonaisuudessaan kulutettu ja jotka on otettu kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan ensimmäisen virkkeen mukaisesti verottomasti omaan käyttöön, ei omaan käyttöön oton jälkeen enää ole käytetty verollisen liiketoiminnan harjoittamiseen kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

36 Bundesfinanzhof on katsonut, että vireillä olevien oikeusriitojen ratkaisemiseksi on tulkittava yhteisön oikeutta, ja siksi se on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle useita ennakkoratkaisukysymyksiä.

37 Asiassa C-322/99 Bundesfinanzhof on esittänyt seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1. Johtavatko (ilman vähennysoikeutta) hankittuun henkilöautoon jälkikäteen tehdyt (veron vähentämiseen oikeuttaneet) pelti- ja maalaustyöt, kun kyseinen auto otetaan omaan käyttöön, siihen, että

a) kyseistä autoa on pidettävä direktiivin 5 artiklan 6 kohdan mukaisena tavarana, joka on oikeuttanut arvonlisäveron osittaiseen vähennykseen, vai siihen, että

b) myöhempiä kustannuksia on pidettävä tavaran ainesosina, jotka ovat oikeuttaneet arvonlisäveron vähentämiseen?

2. Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi: mitä verotetaan direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitettuna omaan käyttöön ottona:

a) henkilöautoa ja palveluja (pelti- ja maalaustyöt) vaiko

b) vain palveluja (pelti- ja maalaustyöt)?

3. Jos toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi: Onko veron perusteena tämän johdosta direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan mukaisesti kyseisen (taikka samankaltaisen) henkilöauton ostohinta lisättynä korjauspalvelujen hinnalla niin, että nämä hinnat määritetään omaan käyttöön ottamisajankohtana, vai vain suoritettujen (veron vähentämiseen oikeuttaneiden) korjauspalvelujen hinta?

4. Millainen on direktiivin 5 artiklan 6 kohdan ja 5 artiklan 7 kohdan c alakohdan välinen suhde?

5. Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan niin, että jälkikäteen suoritettuja (veron vähentämiseen oikeuttaneita) palveluja (pelti- ja maalaustyöt) ei voida

direktiivin 5 artiklan 6 kohdan mukaisesti verottaa tavaran (henkilöauto) omaan käyttöön ottamisen yhteydessä: voidaanko näitä palveluja koskevaa vähennystä oikaista direktiivin 20 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisesti?"

38 Asiassa C-323/99 Bundesfinanzhof on esittänyt seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1. Onko [kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan ensimmäinen virke] sovellettavissa, vaikka tavara ei itse oikeuta ostohintaan sisältyvän veron vähentämiseen, mutta siihen oikeuttavat ne kyseiseen tavaraan liittyvät palvelut taikka hankinnat, jotka verovelvollinen on vastaanottanut taikka tehnyt tavaran hankittuaan?

2. Mitä on pidettävä kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna ainesosana?

3. Miten määritellään veron peruste tavaran omaan käyttöön ottamisen yhteydessä, kun omaan käyttöön otettu tavara ei ole oikeuttanut arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen, mutta sen yksittäiset ainesosat ovat oikeuttaneet vähennykseen?

4. Onko verovähennys, jonka verovelvollinen on tehnyt verovähennykseen oikeuttamattomaan tavaraan liittyvien palvelujen tai toimitusten yhteydessä, oikaistava [kuudennen direktiivin] 20 artiklan mukaisesti, jos direktiivin 5 artiklan 6 kohdan ensimmäinen virke ei sovellu?"

39 Yhteisöjen tuomioistuimen presidentin 6.7.2000 antamalla määräyksellä asiat C-322/99 ja C-323/99 on yhdistetty suullista käsittelyä ja tuomiota varten työjärjestyksen 43 artiklan mukaisesti.

Asioissa C-322/99 ja C-323/99 esitetyt ensimmäiset kaksi ennakkoratkaisukysymystä, jotka koskevat kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan soveltamista

40 Asiassa C-322/99 esittämällään ensimmäisellä kysymyksellä ja asiassa C-323/99 esittämällään ensimmäisellä kahdella kysymyksellä kansallinen tuomioistuin haluaa tietää, onko kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetusta verollisesta omaan käyttöön ottamisesta kyse siinä tilanteessa, että verovelvollinen ottaa omaan käyttöön ajoneuvon, jonka hän on ostanut ilman oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen ja johon on myöhemmin tehty töitä, joiden osalta arvonlisävero on vähennetty. Asiassa C-322/99 esitetty toinen ennakkoratkaisukysymys koskee sitä, että jos ensin mainittuun kysymykseen vastataan myöntävästi, onko 5 artiklan 6 kohtaa tulkittava niin, että arvonlisävero on kannettava sekä tavarasta että sen ainesosista, vai onko arvonlisävero kannettava vain tavaraan myöhemmin liitetyistä ainesosista.

41 Kreikan hallitus, joka on esittänyt huomautuksia vain asiassa C-322/99, esittää, että kun verovelvollinen on ostanut tavaran, jonka ostohintaan sisältyvää arvonlisäveroa se ei ole saanut sittemmin vähentää ja joka kuuluu verovelvollisen verollisen liiketoiminnan piiriin, tätä tavaraa on pidettävä tavarana, joka on oikeuttanut osittaiseen ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetulla tavalla, jos tämän tavaran osalta aiheutuneet kustannukset, joiden osalta vähennyksen tekeminen on ollut mahdollista, ovat lisänneet tavaran arvoa. Nyt esillä olevassa asiassa Fischerin Bentleynsä osalta teettämät pelti- ja maalaustyöt ovat huomattavia, mistä on osoituksena näistä töistä aiheutuneiden kustannusten määrä verrattuna alkuperäiseen auton ostohintaan, ja siksi näiden kustannusten on katsottava

kasvattaneen auton kokonaishankintahintaa. Kreikan hallituksen mukaan kyse on siis verollisesta omaan käyttöön ottamisesta.

42 Saksan hallituksen ja komission mukaan arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttaneet kustannukset, jotka ovat aiheutuneet ilman vähennysoikeutta hankittuun tavaraan itseensä kohdistetuista töistä, voivat johtaa omaan käyttöön ottamisen verottamiseen, jos suoritetuissa töissä tavaraan on liitetty kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitettuja ainesosia. Saksan hallituksen ja komission tulkinnat siitä, mitä ainesosalla tarkoitetaan, poikkeavat kuitenkin toisistaan.

43 Saksan hallituksen mukaan kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan päämäärä edellyttää, että tässä säännöksessä tarkoitettuina ainesosina pidetään paitsi itsenäisiä esineitä myös palveluja, jotka riittävän pysyvällä tavalla myötävaikuttavat tavaran arvon säilymiseen tai lisääntymiseen. Verottaminen on välttämätöntä näissä molemmissa tapauksissa, jotta vältettäisiin se, että verovelvollinen siirtää verottomasti yksityisomaisuuteensa tavaroita, joiden ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron hän on saanut vähentää, ja että hän saa näin perusteetonta etua samankaltaisen tavaran ostavaan tavalliseen kuluttajaan nähden. Lisäksi Saksan hallitus korostaa erityisesti ajoneuvojen korjaustöiden osalta niitä vaikeuksia, joita käytännössä aiheutuisi tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten välisen rajanvedon osalta.

44 Komission mukaan sitä vastoin kyse voi olla kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetusta ainesosasta vain, jos seuraavat kaksi edellytystä täyttyvät samanaikaisesti. Ensimmäisenä edellytyksenä on aiemmin suoritettu tavaroiden luovutus, eli on edellytettävä, että liiketoiminnan piirissä käytettyyn tavaraan on liitetty muita tavaroita. Tavaran ainesosana ei näin ollen voida pitää palvelua, joka on suoritettu tämän tavaran osalta. Toiseksi liiketoiminnan piirissä käytetyn tavaran kokonaisarvon on täytynyt huomattavasti lisääntyä siitä syystä, että tavaraan on liitetty uusia osia. Tavaran käyttö- ja ylläpitokustannukset,

kuten säännöllisestä huollosta aiheutuneet kustannukset, eivät tavallisesti lisää tavaran arvoa, vaikka esimerkiksi kuluneita osia olisikin vaihdettu.

45 Komission mukaan ensimmäinen edellytys eli se, että tavaroita on luovutettu, johtuu kuudennen direktiivin 5 artiklan tarkoituksesta ja direktiivin systematiikasta, koska tässä artiklassa säädetään nimenomaisesti ainoastaan tavaroiden luovuttamisesta. Toisin kuin silloin, kun tavaraan lisätään osia sen aineellisiin ominaispiirteisiin vaikuttavalla tavalla, palvelun suorittamisesta aiheutuva lisäarvo kulutetaan yleensä tavaran käytön myötä. Jos kyse on samanaikaisesti sekä tavaroiden luovutuksesta että palvelujen suorittamisesta, mistä esimerkkinä on vaihto-osien myynti ja asentaminen ajoneuvon korjaamisen edellyttämällä tavalla, tällaista toimea on arvioitava kokonaisuutena sen ratkaisemiseksi, onko toimen luonteen määräävä tekijä tavaroiden luovuttaminen vai palvelujen suorittaminen.

46 Komission mukaan toinen edellytys eli se, että tavaran arvo on huomattavasti lisääntynyt, johtuu arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteesta. Koska kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetun verollisen omaan käyttöön ottamisen yhteydessä — erityisesti kun kyse on sellaisesta tavarasta, jonka ostohintaan sisältyvää veroa ei ole saatu vähentää — arvonlisävero on kannettava sekä tavarasta että ainesosista, jotka ovat oikeuttaneet vähennykseen, mikä merkitsee tavaran verottamista kahteen kertaan arvonlisäverotuksessa, komission mukaan ainesosan käsitettä on tulkittava suppeasti.

47 Kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetun veron perusteen osalta Saksan hallitus ja komissio esittävät, että kun verovelvollinen ottaa omaan käyttöönsä liiketoimintaan käyttämänsä tavaran, jonka hän on alkujaan ostanut ilman oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen mutta johon kohdistuneiden myöhempien palvelujen ja tavaroiden hintaan sisältyvän arvonlisäveron hän on vähentänyt, kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan mukaisesti on kannettava arvonlisävero tavarasta ja sen ainesosista kokonaisuutena.

48 Saksan hallituksen ja komission mukaan kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdasta ilmenee selvästi, että rinnastus vastikkeelliseen luovutukseen koskee tavaraa kokonaisuudessaan eikä vain tavaran ainesosia ja että näin verollisena on pidettävä koko tavaran omaan käyttöön ottamista, koska ainesosan käsitettä käytetään vain siinä tarkoituksessa, että tehtäisiin ero kyseistä tavaraa koskevan vähennysoikeuden ja ainesosia koskevan vähennysoikeuden välillä.

49 Saksan hallitus ja komissio esittävät, että tätä tulkintaa tukee myös kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan lainsäädäntöhistoria.

50 Ne esittävät tältä osin komission alun perin ehdottaneen, että omaan käyttöön ottoa verotettaisiin tehtyjen vähennysten suhteellisen osuuden mukaisesti. Kuudetta direktiiviä koskevassa, 29.6.1973 annetussa ehdotuksessa (*Euroopan yhteisöjen virallinen lehti*, liite 11/73, s. 39) ehdotetun 5 artiklan 3 kohdan a alakohdan mukaan omaan käyttöön otto olisi verollista vain "siinä määrin kuin" tavara tai sen ainesosat ovat oikeuttaneet arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähentämiseen. Jäsenvaltiot eivät kuitenkaan hyväksyneet ehdotettua sanamuotoa. Neuvoston hyväksymässä kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan sanamuodossa käytetään sanaa "jos" ilmaisun "siinä määrin kuin" sijasta, mikä osoittaa selvästi tässä yhteydessä, että lainsäätäjän tarkoituksena on ollut omaan käyttöön ottamisen verottaminen yksinkertaisuuden vuoksi niin, että veron perusteena on tavaran kokonaisarvo eikä ainoastaan vähennykseen oikeuttaneen ainesosan arvo, kun tavaran itsensä ostohintaan sisältyvää arvonlisäveroa ei ole saatu vähentää.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

51 Ensinnäkin siitä kysymyksestä, onko kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetusta verollisesta omaan käyttöön ottamisesta kyse silloin, kun verovelvollinen ottaa liiketoimintansa piiristä omaan käyttöönsä ajoneuvon, jonka ostohintaan sisältyvää arvonlisäveroa hän ei ole saanut vähentää ja johon

on sen hankinnan jälkeen kohdistettu töitä, joiden osalta vähennys on tehty, on todettava, että tulkittavana on kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohtaan sisältyvä lause "jos tavara tai sen ainesosat oikeuttavat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen".

52 Tältä osin on tehtävä ero kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa käytettyjen tavaran ja sen ainesosien käsitteiden välillä.

53 Ensinnäkin on huomattava, että käytetyssä ilmauksessa "tavara — — [oikeuttaa] arvonlisäveron — — vähennykseen" viitataan ainoastaan veroon, joka liittyy tavaran alkuperäiseen ostamiseen tai valmistamiseen, eikä siis veroon, joka liittyy tavaran osalta myöhemmin aiheutuneisiin kustannuksiin, joihin viitataan erityisesti ilmauksella "sen ainesosat oikeuttavat arvonlisäveron — — vähennykseen".

54 Kreikan hallituksen ehdottamaa tulkintaa ei näin ollen voida hyväksyä.

55 Toiseksi kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa käytettyä ainesosien käsitettä, jota ei ole määritelty itse direktiivissä, on tulkittava niin, että se kattaa sekä tavaraan jo sen hankintahetkellä sisältyneet ainesosat että tavaraan myöhemmin liitetyt ainesosat.

56 Tältä osin on syytä muistuttaa, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan tavoitteena on erityisesti varmistaa se, että tavaran omaan käyttöönsä ottanutta verovelvollista ja samantyyppisen tavaran ostanutta tavallista kuluttajaa kohdellaan yhdenvertaisesti. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi tällä säännöksellä estetään se, että verovelvollinen, joka on voinut vähentää liiketoimintaan käytetyn tavaran ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron, välttyisi maksamasta

arvonlisäveroa silloin, kun hän ottaa tavaran liikeomaisuudestaan omaan käyttöönsä yksityisiä tarkoituksia varten, ja saisi näin ollen arvonlisäverollisen tavaran ostaneeseen tavalliseen kuluttajaan nähden perusteetonta etua (ks. asia C-415/98, Backsi, tuomio 8.3.2001, Kok. 2001, s. I-1831, 42 kohta, ja siinä mainittu oikeuskäytäntö).

57 Jotta tämä tavoite saavutettaisiin, tavaran hankintahetkellä tavaraan jo sisältyneitä ainesosia ja siihen myöhemmin liitettyjä ainesosia on kohdeltava verotuksessa samalla tavalla. Jos verovelvollinen on vähentänyt tavaran ainesosiin liittyvän arvonlisäveron, näissä molemmissa tapauksissa on omaan käyttöön ottamisen osalta estettävä se, että verovelvollinen saa perusteetonta etua tavalliseen kuluttajaan nähden.

58 Asian osapuolet ovat tuoneet yhteisöjen tuomioistuimessa esiin sen kysymyksen, voiko tavaran ainesosan käsite kattaa tavaroiden lisäksi myös palveluja.

59 Tältä osin kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdasta ilmenee selvästi, että ainesosien käsitteellä viitataan tavaraan liitettyihin esineisiin, eikä tässä säännöksessä tarkoiteta palveluja.

60 Tätä tulkintaa voidaan perustella sillä, mikä asema tällä säännöksellä on kuudennen direktiivin systematiikassa. Koska tavara määritellään kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa aineelliseksi omaisuudeksi, 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetun tavaran ainesosan on oltava myös aineellista omaisuutta. Palvelujen suorituksella puolestaan tarkoitetaan kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdan mukaan liiketointa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettu tavaran luovutus.

61 Tämän vuoksi tavaran ainesosan käsitettä ei voida tulkita sillä tavalla laajentavasti, kuin Saksan hallitus on ehdottanut.

62 Saksan hallitus on korostanut niitä vaikeuksia, joita on tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten erottamisessa toisistaan, erityisesti kun kyse on ajoneuvojen osalta tehdyistä töistä; tältä osin on syytä muistuttaa, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan määritettäessä sitä, onko tietty liiketoimi tavaroiden luovutus vai palvelujen suoritus, on selvitettävä tämän toimen ominaispiirteet (asia C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, tuomio 2.5.1996, Kok. 1996, s. I-2395, 12 kohta). Kun tavaroiden luovuttaminen on vain yksi sellaisen liiketoimen osatekijä, jossa palvelujen suorittaminen on keskeisessä asemassa, tätä liiketoimea on pidettävä palvelujen suorituksena (ks. em. asia Faaborg-Gelting Linien, tuomion 14 kohta).

63 Palvelut, mukaan lukien sellaiset palvelut, joihin suorittaminen edellyttää vähäisiä tavaroiden luovutuksia, eivät siis voi olla kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitettuja ainesosia.

64 Tavaroiden luovutusten osalta aluksi on — kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 72 kohdassa — tehtävä ero sen mukaan, onko ajoneuvoon liitetty tavara ajoneuvosta erotettavissa ja itsenäinen vai ei. Kun tavara säilyttää omat erilliset fyysiset ja taloudelliset ominaispiirteensä, sitä ei voida pitää ajoneuvon ainesosana.

65 Sitä, että verovelvollinen siirtää yksityisomaisuuteensa ajoneuvon, johon on liitetty tällainen ajoneuvosta erotettavissa oleva ja itsenäinen tavara, on arvonlisäverotuksessa pidettävä kahtena omaan käyttöön ottamisena, joita on verotettava toisistaan erillään. Näin ollen näiden molempien tilanteiden osalta kyse on kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetusta verollisesta omaan käyttöön ottamisesta vain, jos omaan käyttöön otetun tavaran ostohintaan sisältyvä vero on saatu vähentää.

66 Toiseksi syistä, jotka liittyvät kuudennen direktiivin systematiikalle ominaiseen verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen, toisistaan on erotettava sellaiset tavaroiden luovutukset, jotka ainoastaan myötävaikuttavat tavaroiden arvon säilyttämiseen ja jotka yleensä on jo kulutettu ennen omaan käyttöön ottamista, ja sellaiset tavaroiden luovutukset, joiden johdosta tavaran arvo lisääntyy pysyvästi ja joita ei ole täysin kulutettu ennen omaan käyttöön ottamista.

67 Kun nimittäin verovelvollinen ottaa omaan käyttöönsä tavaran, jonka hän on alun perin hankkinut muulta kuin verovelvolliselta ilman mahdollisuutta ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen, verotuksen neutraalisuuden periaatetta loukattaisiin, jos tällaista omaan käyttöön ottamista pidettäisiin verollisena siinä tilanteessa, että tavaran hankinnan jälkeen suoritetut tavaroiden luovutukset — vaikka nämä olisivat oikeuttaneet vähennykseen — ovat liittyneet ainoastaan tavaran ylläpitoon eivätkä ole lisänneet tavaran arvoa ja kun nämä luovutukset on näin jo kulutettu ennen omaan käyttöön ottamista. Tällaisessa tilanteessa verovelvollinen, joka ottaa tavaran verottomasti omaan käyttöönsä, ei saa mitään perusteetonta etua tavalliseen kuluttajaan verrattuna.

68 Sitä vastoin kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdalla tavoitellun päämäärän mukaista on, että tällainen omaan käyttöön otto on verollinen siinä tilanteessa, että hankinnan jälkeen suoritetut tavaroiden luovutukset ovat lisänneet pysyvästi tavaran arvoa niin, ettei tätä arvon lisäystä ole täysin kulutettu ennen omaan käyttöön ottamista.

69 Voidaan katsoa, että kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevissa asioissa näin saattaisi olla asiassa C-323/99 Brandensteinin ajoneuvoon vuonna 1987 asennetun katalysaattorin osalta ja vuonna 1991 korvatun tuulilasin osalta, mikäli ei sitten katsota, etteivät nämä tavarat ole menettäneet erillisiä fyysisiä ja taloudellisia ominaispiirteitään. Kansallinen tuomioistuin on nimittäin todennut, että nämä osat olivat osittain säilyttäneet arvonsa ajoneuvon vuonna 1991 tapahtuneen omaan käyttöön ottamisen jälkeenkin eli näitä osia ei ollut täysin kulutettu.

70 Edellä esitetyn perusteella on siis pääteltävä, että kun verovelvollinen ottaa liiketoimintansa piiristä omaan käyttöönsä ajoneuvon, jonka ostohintaan sisälty-

vää arvonlisäveroa hän ei ole saanut vähentää ja johon on sen hankinnan jälkeen kohdistettu töitä, joiden osalta vähennys on tehty, omaan käyttöön ottamista verotetaan kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan perusteella, jos suoritetuilla töillä tavaraan on liitetty tässä säännöksessä tarkoitettuja ainesosia. Mikäli omaan käyttöön on otettu ajoneuvo, tavaran ainesosina pidetään tavaroita, jotka yhtäältä ovat lopullisesti menettäneet erilliset fyysiset ja taloudelliset ominaispiirteensä ajoneuvoon liittämisensä vuoksi ja jotka toisaalta ovat pysyvästi lisänneet tavaran arvoa niin, ettei tätä arvon lisäystä ole täysin kulutettu ennen omaan käyttöön ottamista.

71 On myös täsmennettävä, että tämä tulkinta, joka on annettu vastauksena ajoneuvon omaan käyttöön ottamista koskeviin kysymyksiin, soveltuu siitä riippumatta, mistä tavarasta on kyse.

72 Toiseksi on tutkittava, onko siinä tämän tuomion 70 kohdassa tarkoitetussa tilanteessa, jossa kyse on verollisesta omaan käyttöön ottamisesta, kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohtaa tulkittava niin, että arvonlisävero on suoritettava sekä tavarasta että sen ainesosista vai vain jälkeenpäin tavaraan liitetyistä ainesosista.

73 Yhteisöjen tuomioistuin on todennut edellä mainitussa asiassa Backs antamansa tuomion 44 kohdassa, että kun verovelvollinen ei ole voinut vähentää käytettynä muulta kuin verovelvolliselta ostettua liikehyödykettä rasittavaa arvonlisäveroa, tämä tavara ei ole oikeuttanut ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetulla tavalla, minkä vuoksi tavaran ottamista omaan käyttöön ei saa verottaa.

74 Sama pätee sellaisen liiketoimintaan käytetyn tavaran omaan käyttöön ottamiseen, joka tosin on ostettu ilman oikeutta ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron

vähentämiseen mutta johon on myöhemmin kohdistettu sellaisia palvelujen suorituksia tai tavaroiden luovutuksia, jotka ovat oikeuttaneet arvonlisäveron vähentämiseen.

75 Kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan taustana olevaa yhdenvertaisen kohtelun periaatetta loukattaisiin, jos tätä säännöstä tulkittaisiin niin, että tavaran omaan käyttöön ottamisen osalta verotettaisiin sekä tavaraa että sen ainesosia kokonaisuudessaan, vaikka tavara on alun perin hankittu ilman mahdollisuutta arvonlisäveron vähentämiseen ja vain myöhemmin hankitut ainesosat ovat oikeuttaneet tällaiseen vähentämiseen.

76 Tämän vuoksi on katsottava, että tavaran verottaminen silloin, kun sen ostohintaan sisältyvää arvonlisäveroa ei ole saatu vähentää, merkitsisi kaksinkertaista verotusta, joka on ristiriidassa yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään, jonka osa kuudes direktiivi on, erottamattomana osana kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa (ks. kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan osalta em. asia Backsi, tuomion 46 kohta, ja direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan osalta em. asia Kühne, tuomion 10 kohta ja asia C-193/91, Mohsche, tuomio 25.5.1993, Kok. 1993, s. I-2615, 9 kohta). Tämän tuomion 70 kohdassa määriteltyjen ainesosien verottaminen takaa myös sen, että verovelvollinen ei saa mitään perusteetonta etua tavalliseen kuluttajaan nähden.

77 Kun otetaan huomioon tämän tuomion 72—76 kohdassa esitetty, on katsottava, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohtaa on tulkittava niin, että kun verovelvollinen on ottanut omaan käyttöönsä tavaran, jonka ostohintaan sisältyvää veroa hän ei ole saanut vähentää siksi, että tavara on ostettu muulta kuin verovelvolliselta, omaan käyttöön ottoa ei veroteta, vaikka tavaran osalta olisi myöhemmin aiheutunut kustannuksia, joiden osalta verovelvollinen on saanut vähentää arvonlisäveron. Jos tavaraan on sen hankinnan jälkeen kohdistettu töitä, joiden ostohintaan sisältyvä arvonlisävero on saatu vähentää ja joissa tavaraan on liitetty tämän tuomion 70 kohdassa määriteltyjä ainesosia, omaan käyttöön ottamisesta on kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan mukaisesti suoritettava arvonlisävero vain ainesosien osalta.

78 Asioissa C-322/99 ja C-323/99 esitettyihin kahteen ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on näin ollen vastattava, että kun verovelvollinen ottaa liiketoimintansa piiristä omaan käyttöönsä tavaran (tässä tapauksessa ajoneuvon), jonka ostohintaan sisältyvää arvonlisäveroa hän ei ole saanut vähentää ja johon on sen hankinnan jälkeen kohdistettu töitä, joiden osalta vähennys on tehty, kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan mukaisesti omaan käyttöön ottamisesta on suoritettava arvonlisävero vain vähennykseen oikeuttaneiden ainesosien osalta; tältä osin ainesosina pidetään osia, jotka ovat lopullisesti menettäneet fyysiset ja taloudelliset ominaispiirteensä, kun ne on liitetty ajoneuvoon tämän ostamisen jälkeen sellaisten tavaroiden luovutusten seurauksena, jotka ovat pysyvästi lisänneet ajoneuvon arvoa niin, ettei tätä arvon lisäystä ole täysin kulutettu ennen omaan käyttöön ottamista.

Asioissa C-322/99 ja C-323/99 esitetyt kolmannet kysymykset, jotka koskevat kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettua veron perustetta

79 Asioissa C-322/99 ja C-323/99 esittämillään kolmansilla kysymyksillä kansallinen tuomioistuin haluaa selvennystä siihen, onko vireillä olevissa asioissa kyseessä olevan kaltaisissa tilanteissa kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuna veron perusteena kyseisen tai sitä vastaavan ajoneuvon ostohinta määritettynä omaan käyttöön ottamisen hetkellä ja lisättynä niiden korjaustöiden hinnalla, joissa tavaraan on liitetty saman direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitettuja ainesosia, vai onko veron perusteena vain näistä korjaustöistä maksettu hinta, johon sisältyvä arvonlisävero on saatu vähentää.

80 Viittaus omaan käyttöön ottamisen hetkellä määriteltyyn ostohintaan saattaisi vaikuttaa ristiriitaiselta, koska kyseinen tavara on aina hankittu ennen omaan käyttöön ottamista; tätä sanontaa on kuitenkin käytetty kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan sanamuodossa. On syytä täsmentää, että tällä on ymmärrettävä tarkoitettavan tavaran jäännösarvoa omaan käyttöön ottamisen hetkellä.

81 Saksan hallituksen mukaan kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuna veron perusteena on kyseisen tai vastaavan ajoneuvon ostohinta ja korjauspalvelujen hinta määriteltyinä omaan käyttöön ottamisen hetkellä. Koska veron peruste lasketaan omaan käyttöön ottamisen hetkellä määriteltyjen hintojen mukaisesti, veron perusteeseen on välttämättä kuuluttava tavaran arvon säilyttämisestä aiheutuneet kustannukset ja ne mahdolliset arvonlisäykset, joita on syntynyt sinä aikana, kun tavara on kuulunut liikeomaisuuteen.

82 Komissio katsoo vastaavasti, että jos tosiseikkojen selvittämisen perusteella kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetut ainesosat on liitetty liiketoiminnan piiriin kuuluvaan tavaran, joka on alun perin hankittu ilman mahdollisuutta ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen, veron perusteena on omaan käyttöön ottamisen osalta vastaavan tavaran hinta omaan käyttöön ottamisen hetkellä, ja tähän hintaan on sisällytettävä tavaraan lisättyjen ainesosien hinta.

83 Kreikan hallituksen mukaan veron peruste on määritettävä osa osalta. Tässä tarkoituksessa on aluksi määritettävä tavaran arvo omaan käyttöön ottamisen hetkellä ja sitten on laskettava arvonlisävero soveltamalla suhdelukua, joka määritetään vähennyksen oikeuttaneiden kustannusten ja tavaran kokonaishankintahinnan välisen suhteen mukaisesti.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

84 Kun otetaan huomioon tämän tuomion 78 kohdassa annettu vastaus, asioissa C-322/99 ja C-323/99 esitettyihin kolmansiin kysymyksiin on vastattava, että jos kyse on kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetusta verollisesta omaan käyttöön ottamisesta ja omaan käyttöön on otettu sellainen tavara (tässä tapauksessa ajoneuvo)

— joka on hankittu niin, ettei verovelvollisella ole ollut oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen, ja

— johon on kohdistettu töitä, joiden osalta verovelvollisella on ollut oikeus arvonlisäveron vähentämiseen ja joissa ajoneuvoon on liitetty ainesosia,

kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuna veron perusteena on saman direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitettuina ainesosina pidettävien, ajoneuvoon liitettyjen tavaroiden hinta omaan käyttöön ottamisen hetkellä.

Asiassa C-322/99 esitetty neljäs ennakkoratkaisukysymys, joka koskee kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan ja 5 artiklan 7 kohdan c alakohdan välistä suhdetta

85 Neljännellä kysymyksellään asiassa C-322/99 kansallinen tuomioistuin haluaa tietää, mikä on kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan ja 5 artiklan 7 kohdan c alakohdan välinen suhde.

86 Kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan c alakohdassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat rinnastaa vastikkeelliseen luovutukseen sen, että verovelvollinen tai tämän oikeudenomistajat pitävät tavarat itsellään verovelvollisen lopettaessa verollisen liiketoimintansa, jos tavaroiden hankkiminen tai 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan mukainen käyttöönotto ovat oikeuttaneet arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen. Jäsenvaltiot voivat siis 5 artiklan 7 kohdan c alakohdan perusteella antaa erityissäännöksen niiden tilanteiden varalta, että verovelvollinen lopettaa liiketoimintansa.

87 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 83 kohdassa, on riidatonta, että Saksan liittotasavalta ei ole käyttänyt sillä kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan c alakohdan perusteella olevaa mahdollisuutta. Nyt kyseessä olevissa oikeudenkäynneissä riidanalaiseen tavaran omaan käyttöön ottamisen verottamiseen sovelletaan siten yksinomaan kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohtaa, eikä direktiivin 5 artiklan 7 kohdan c alakohdan tulkitseminen ole tarpeellista.

Asiassa C-322/99 esitetty viides ennakkoratkaisukysymys ja asiassa C-323/99 esitetty neljäs ennakkoratkaisukysymys, jotka koskevat vähennysten oikaisemista kuudennen direktiivin 20 artiklan mukaisesti

88 Asiassa C-322/99 esittämällään viidennellä kysymyksellä ja asiassa C-323/99 esittämällään neljännellä kysymyksellä kansallinen tuomioistuin haluaa selvittää, onko arvonlisäverovähennyksiä oikaistava kuudennen direktiivin 20 artiklan mukaisesti. Näiden kysymysten on siis katsottava koskevan sitä, että jos ajoneuvon ostamisen jälkeen suoritetuista töistä, joiden ostohintaan sisältyvä arvonlisävero on saatu vähentää, ei ole suoritettava arvonlisäveroa tämän direktiivin 5 artiklan 6 kohdan mukaisesti omaan käyttöön ottamisen yhteydessä, onko näiden töiden osalta suoritettuja arvonlisäverovähennyksiä oikaistava tämän direktiivin 20 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisesti.

89 On syytä muistuttaa, että nyt kyseessä olevan kaltaisten tilanteiden osalta kuudennen direktiivin 20 artiklan 1 kohdan b alakohdasta ilmenee, että alun perin tehtyä vähennystä on oikaistava omaan käyttöön ottamisen johdosta, jos vähennysten määrän määräytymisessä huomioon otetuissa erissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia.

90 Tätä sääntöä sovelletaan vain sellaisiin tavaran hankinnan jälkeen suoritettuihin toimiin, joiden osalta ostohintoihin sisältyvä arvonlisävero on saatu vähentää ja jotka eivät kuulu kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa mainitun ainesosien käsitteen piiriin. Näitä toimia ovat sellaiset tavaran hankinnan jälkeen suoritetut palvelujen suoritukset, joiden osalta arvonlisävero on saatu vähentää, ja sellaiset tavaran hankinnan jälkeen suoritetut tavaroiden luovutukset, joiden osalta arvonlisävero on saatu vähentää ja jotka eivät ole kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitettuja ainesosia.

91 On kuitenkin täsmennettävä, että mikäli nämä vähennykseen oikeuttaneet palvelujen suoritukset tai tavaroiden luovutukset on liiketoiminnan piirissä täysin kulutettu ennen omaan käyttöön ottamista, kyse ei ole sellaisesta kuudennen direktiivin 20 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetusta muutoksesta, jonka vuoksi vähennyksiä on oikaistava.

92 Kun näin ollen vähennyksiin on käytetty sitä arvonlisäveroa, joka sisältyy Fischerin ja Brandensteinin ajoneuvoihin kohdistetuista töistä aiheutuneisiin kustannuksiin, näitä vähennyksiä on oikaistava kuudennen direktiivin 20 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisesti, siinä määrin kuin omaan käyttöön ottoa ei pidetä tämän direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetulla tavalla verollisena ja näiden töiden arvoa ei ole täysin kulutettu verollisen liiketoiminnan piirissä ennen ajoneuvojen siirtämistä yksityisomaisuuteen.

93 On vielä tutkittava, onko kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitettuina ainesosina pidettävien, vähennykseen oikeuttaneiden tavaroiden luovutusten osalta välttämättä niin, ettei saman direktiivin 20 artiklan 1 kohdan b alakohtaa voida soveltaa.

94 Tältä osin on syytä todeta, että mikään ei estä kuudennen direktiivin 20 artiklan 1 kohdan b alakohdan soveltamista silloin, kun kyse on saman direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetuista ainesosista. Lisäksi 20 artiklan 1 kohdan b alakohdassa kielletään nimenomaisesti oikaiseminen 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitettujen toimien osalta vain, jos kyse on arvoltaan vähäisten lahjojen tai näytekappaleiden omaan käyttöön ottamisesta.

95 Näin ollen asiassa C-322/99 esitettyyn viidenteen kysymykseen ja asiassa C-323/99 esitettyyn neljänteen kysymykseen, jotka on muotoiltu uudelleen tämän tuomion 88 kohdassa, on vastattava, että jos tavaran (tässä tapauksessa ajoneuvon) ostamisen jälkeen suoritetuista töistä, joiden ostohintaan sisältyvä arvonlisävero on saatu vähentää, ei ole suoritettava arvonlisäveroa kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan mukaisesti ajoneuvon omaan käyttöön ottamisen yhteydessä, näiden töiden osalta suoritettuja arvonlisäverovähennyksiä on oikaistava tämän direktiivin 20 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisesti, mikäli näiden töiden arvoa ei ole täysin kulutettu verollisen liiketoiminnan piirissä ennen ajoneuvon siirtämistä yksityisomaisuuteen.

Oikeudenkäyntikulut

96 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Saksan ja Kreikan hallituksille ja komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on ratkaissut Bundesfinanzhofin 15.7.1999 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) Kun verovelvollinen ottaa liiketoimintansa piiristä omaan käyttöönsä tavaran (tässä tapauksessa ajoneuvon), jonka ostohintaan sisältyvää arvonlisäveroa hän ei ole saanut vähentää ja johon on sen hankinnan jälkeen kohdistettu töitä, joiden osalta vähennys on tehty, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 5 artiklan 6 kohdan mukaisesti omaan käyttöön ottamisesta on suoritettava arvonlisävero vain vähennykseen oikeuttaneiden ainesosien osalta; tältä osin ainesosina pidetään osia, jotka ovat lopullisesti menettäneet fyysiset ja taloudelliset ominaispiirteensä, kun ne on liitetty ajoneuvoon tämän ostamisen jälkeen sellaisten tavaroiden luovutusten seurauksena, jotka ovat pysyvästi lisänneet ajoneuvon arvoa niin, ettei tätä arvon lisäystä ole täysin kulutettu ennen omaan käyttöön ottamista.

2) Jos kyse on kuudennen direktiivin 77/388/ETY 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetusta verollisesta omaan käyttöön ottamisesta ja omaan käyttöön on otettu sellainen tavara (tässä tapauksessa ajoneuvo)

— joka on hankittu niin, ettei verovelvollisella ole ollut oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen, ja

— johon on kohdistettu töitä, joiden osalta verovelvollisella on ollut oikeus arvonlisäveron vähentämiseen ja joissa ajoneuvoon on liitetty ainesosia,

kuudennen direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuna veron perusteena on saman direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitettuina ainesosina pidettävien, ajoneuvoon liitettyjen tavaroiden hinta omaan käyttöön ottamisen hetkellä.

3) Jos tavaran (tässä tapauksessa ajoneuvon) ostamisen jälkeen suoritetuista töistä, joiden ostohintaan sisältyvä arvonlisävero on saatu vähentää, ei ole suoritettava arvonlisäveroa kuudennen direktiivin 77/388/ETY 5 artiklan 6 kohdan mukaisesti ajoneuvon omaan käyttöön ottamisen yhteydessä, näiden töiden osalta suoritettuja arvonlisäverovähennyksiä on oikaistava tämän direktiivin 20 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisesti, mikäli näiden töiden arvoa ei ole täysin kulutettu verollisen liiketoiminnan piirissä ennen ajoneuvon siirtämistä yksityisomaisuuteen.

La Pergola Wathelet Edward

Jann Sevón

Julistettiin Luxemburgissa 17 päivänä toukokuuta 2001.

R. Grass

kirjaaja

A. La Pergola

viidennen jaoston puheenjohtaja