HE

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

21 päivänä huhtikuuta 2005 *

Asiassa C-25/03,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 29.8.2002 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 23.1.2003, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Finanzamt Bergisch Gladbach

vastaan

HE,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. W. A. Timmermans sekä tuomarit R. Silva de Lapuerta, R. Schintgen (esittelevä tuomari), G. Arestis ja J. Klučka,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: A. Tizzano,
kirjaaja: hallintovirkamies K. Sztranc,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä sekä 23.9.2004 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Finanzamt Bergisch Gladbach, asiamiehenään A. Eich,

— HE, edustajinaan Rechtsanwalt C. Fuhrmann ja Steuerberater K. Korn,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään E. Traversa ja K. Gross,

kuultuaan julkisasiamiehen 11.11.2004 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston

direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 2, 4, 17, 18 ja 22 artiklan tulkintaa sekä niiden alkuperäisessä versiossa että sellaisina kuin ne ovat muutettuina yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388 muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi).

2 Tämä ennakkoratkaisupyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Finanzamt Bergisch Gladbach (jäljempänä Finanzamt) sekä HE ja joka koskee sitä, onko HE:llä, joka on aviopuolisonsa kanssa sellaisen asuinrakennuksen yhteisomistaja, jonka yhtä huonetta hän käyttää yksin ja yksinomaan liiketoimintaan, oikeus kyseisen rakennuksen rakentamiseen liittyneen arvonlisäveron vähennykseen, ja jos on, niin missä määrin.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuudennen direktiivin II osaston, jonka otsikkona on "Soveltamisala", muodostavassa 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Arvonlisäveroa on kannettava:

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

2. tavaroiden maahantuonnista."

4 Tämän direktiivin IV osaston, jonka otsikkona on "Verovelvolliset", muodostavassa 4 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Taloudellisena toimintana on pidettävä myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.

— — "

5 Direktiivin V osaston, jonka otsikkona on "Verolliset toimet", 5 artiklan, "Tavaroiden luovutukset", 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

""Tavaroiden luovutuksella' tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa."

6 Kuudennen direktiivin XI osastoon, jonka otsikkona on "Vähennykset", sisällytetyssä 17 artiklassa, jonka otsikkona on "Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus", säädetään seuraavaa:

"1. Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

2. Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen:

a) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen;

— —

6. Neuvosto päättää neljän vuoden kuluessa tämän direktiivin voimaantulosta yksimielisesti komission ehdotuksesta, mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Sellaiset kustannukset, jotka eivät luonteeltaan ole liiketoimintaan liittyviä, kuten ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset, jäävät joka tapauksessa vähennysoikeuden ulkopuolelle.

Kunnes edellä olevat säännökset tulevat voimaan, jäsenvaltiot voivat edelleen soveltaa kaikkia sisäisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia säännöksiä.

— —"

7 Pääasiassa kyseessä olevan ajanjakson kuluessa annettiin direktiivi 91/680, jonka 3 artiklassa jäsenvaltiot velvoitetaan sopeuttamaan arvonlisäverojärjestelmänsä siinä säädettyihin säännöksiin ja toteuttamaan tarvittavat toimenpiteet, jotta nämä sopeutukset ovat voimassa 1.1.1993. Edellä mainitussa 17 artiklan 2 kohdassa, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 91/680, säädetään seuraavaa:

"2. Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka on velvollinen maksamaan:

a) arvonlisäveron, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut tai suorittanut taikka luovuttaa tai suorittaa toinen, maan alueella veronmaksuvelvollinen verovelvollinen;

— — "

8 Kuudennen direktiivin samaan XI osastoon kuuluvassa 18 artiklassa, jonka otsikkona on "Vähennysoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt", säädetään seuraavaa:

"1. Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta:

a) edellä 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettua vähennystä varten 22 artiklan 3 kohdan mukaisen laskun hallussapitoa;

— — "

9 Kuudennen direktiivin XIII osastoon, jonka otsikkona on "Veronmaksuvelvollisten velvoitteet", sisällytetyssä 22 artiklassa, "Sisäisen järjestelmän velvoitteet", säädetään seuraavaa:

"— —

3. a) Verovelvollisen on toiselle verovelvolliselle suorittamistaan tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista toimitettava lasku tai laskuna toimiva asiakirja sekä säilytettävä itsellään jäljennös kaikista toimitetuista asiakirjoista.

— —

b) Laskussa on selkeästi mainittava veroton hinta ja kutakin verokantaa vastaava veron määrä sekä mahdollinen vapautus.

c) Jäsenvaltioiden on vahvistettava perusteet, joilla asiakirjaa voidaan pitää laskuna.

— —

8. Jäsenvaltiot voivat säätää muista velvoitteista, joita ne pitävät välttämättöminä veron asianmukaisesti kantamiseksi ja veropetosten estämiseksi, — —

— —"

10 Edellä mainittua 22 artiklaa on muutettu seuraavasti direktiivillä 91/680:

"— —

3. a) Verovelvollisen on toimitettava lasku tai laskuna toimiva asiakirja toiselle verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, suorittamistaan tavaroiden luovutuksista ja palveluista. – – Verovelvollisen on pidettävä itsellään jäljennös kaikista toimitetuista asiakirjoista.

— —

b) Laskussa on selkeästi mainittava veroton hinta ja kutakin verokantaa vastaava veron määrä sekä mahdollinen vapautus.

— —

c) Jäsenvaltioiden on vahvistettava perusteet, joiden mukaan asiakirjan voidaan katsoa toimivan laskuna.

— —

8. Jäsenvaltiot voivat säätää muista veron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvoitteista, jollei verovelvollisten suorittamien jäsenvaltioiden sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta muuta johdu, ja jos nämä velvoitteet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

— —"

Kansallinen lainsäädäntö

11 Saksan liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG) asiaa koskevat säännökset sellaisina, kuin niitä sovellettiin pääasiassa kyseessä olevina verovuosina 1991–1993 (ks. BGBl. 1991 I, s. 351 ja BGBl. 1993 I, s. 566), kuuluivat seuraavasti:

"14 § Laskujen laatiminen

1) Kun on kyse verovelvollisen verollisista tavaroiden luovutuksista tai palvelujen suorituksista 1 §:n 1 momentin 1 ja 3 kohdan mukaisesti, hän voi laatia — ja sikäli kuin hän suorittaa nämä toimet toisen verovelvollisen liiketoimintaan liittyen, hänen on tämän jälkimmäisen vaatimuksesta laadittava — laskut, joissa veron määrä mainitaan erikseen. Laskuissa on oltava seuraavat merkinnät:

1. tavaroita luovuttavan tai palveluja suorittavan verovelvollisen nimi ja osoite

2. suorituksen vastaanottajan nimi ja osoite

3. luovutettavien tavaroiden määrä ja tavallinen kauppanimi tai suoritettavien palvelujen luonne ja laajuus

4. tavaroiden tai palvelujen toimitus- tai suorituspäivämäärä

5. tavaroista tai palveluista suoritettu vastike (10 §) ja

6. vastikkeesta suoritettavan veron määrä (5 kohta).

— —

15 § Ostohintaan sisältyvän veron vähentäminen

1) Verovelvollinen voi vähentää ostohintaan sisältyvän veron seuraavissa tapauksissa:

1. Tämän lain 14 §:ssä tarkoitetuissa laskuissa eritellyn veron, joka on maksettu tavaroiden luovutuksista tai palvelujen suorituksista, joita muut elinkeinonharjoittajat ovat suorittaneet tälle elinkeinonharjoittajalle tämän liiketoi-

mintaa varten. Jos näin eritelty vero kohdistuu maksuun, joka on suoritettu ennen tämän liiketoimen varsinaista toteuttamista, vero voidaan vähentää jo silloin, kun lasku on saatu ja maksu on suoritettu;

— —"

12 Koska Bundesfinanzhof viittasi ennakkoratkaisupäätöksessään tämän alan oikeudelliseen tilanteeseen Itävallan tasavallassa, on täsmennettävä, että tässä jäsenvaltiossa vuoden 1994 liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, BGBl. 1994/663) 12 §:n 2 momentin 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Tavaroiden luovutuksia, palvelujen suorituksia tai maahantuonteja ei katsota suoritetuiksi liiketoimintaa varten,

a) kun niistä maksettava vastike ei muodostu pääosin vuoden 1998 tuloverolain (Einkommensteuergesetz, BGBl. 1988/100) 20 §:n 1 momentin 1–5 kohdassa tarkoitetuista vähennyskelpoisista kustannuksista (maksuista)

— —"

13 Tämä jälkimmäinen säännös kuuluu seuraavasti:

"Tuloista ei voida vähentää

— —

2. — —

d) maksuja tai kustannuksia, jotka liittyvät asunnossa olevaan työhuoneeseen ja sen laitteisiin sekä asunnon varustukseen. Jos asunnossa oleva työhuone on verovelvollisen kaiken elinkeinotoiminnan keskus, siihen liittyvät maksut ja kustannukset laitekustannukset mukaan lukien ovat vähennyskelpoisia."

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset

14 Pääasian oikeudenkäyntiasiakirjoista ilmenee, että HE osti vuonna 1990 aviopuolisonsa kanssa kiinteistön yhteisomistukseen. Aviomiehen osuus oli ¼ ja hänen aviopuolisonsa ¾. Tämän jälkeen kyseiset aviopuolisot antoivat eri yritysten tehtäväksi rakentaa tälle kiinteistölle asuinrakennuksen. Yhteisöjen tuomioistuimessa käydyssä suullisessa käsittelyssä HE:n edustaja täsmensi, että kyseisen rakennuksen osalta yhteisomistajista aviomiehen osuus oli niin ikään ¼ ja hänen aviopuolisonsa ¾. Kaikki rakentamiseen liittyneet laskut osoitettiin aviopuolisoille HE, eikä niissä tehty eroa yhteisomistajien osuuksien mukaan.

15 On kiistatonta, että HE käytti yhtä tämän rakennuksen huonetta työhuoneena harjoittaakseen siinä palkkatyönsä ohessa sivutoimisesti liiketoimintaa ammattikirjallisuuden kirjoittajana.

16 Verovuosia 1991, 1992 ja 1993 koskevissa arvonlisäveroilmoituksissaan HE teki rakennuksen rakentamiseen liittyvien laskujen perusteella vähennykset tietyn suhdeluvun mukaisesti ja katsoi 12 prosentin vähennettävän osuuden vastaavan työhuoneen pinta-alan ja rakennuksen koko asuinpinta-alan välistä suhdetta.

17 Finanzamt ei kuitenkaan hyväksynyt näitä vähennyksiä, koska rakennuttajana ja suorituksen vastaanottajana oli aviopuolisoiden HE muodostama yhteisomistusyksikkö eikä HE yksin.

18 Finanzgericht hyväksyi ensimmäisenä oikeusasteena osittain HE:n tästä hylkäyspäätöksestä nostaman kanteen.

19 Tämän tuomioistuimen mukaan HE oli ainoastaan ¼:n osuudella siviilioikeudellisesti toimeksiantaja ja työhuoneen osalle kuuluvien rakennussuoritteiden vastaanottaja. Muun selvityksen puuttuessa tämä tuomioistuin tukeutui rakennuksen omistussuhteisiin aviopuolisoiden välillä. Finanzgericht otti huomioon sen, että aviopuolison osuus oli ¾, ja myönsi HE:lle työhuoneeseen liittyen ostohintoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden ainoastaan neljänneksen osalta, joka oli ¼ siitä määrästä, joka oli 12 prosenttia kaikista ostohintoihin sisältyvistä veroista. Tämän tuomioistuimen mukaan se, että laskut oli osoitettu kummallekin aviopuolisolle eroa tekemättä, on merkityksetöntä tässä yhteydessä.

20 Sekä Finanzamt että HE tekivät tästä päätöksestä Revision-valituksen Bundesfinanzhofiin.

21 Finanzamtin mukaan on tehtävä ero sen mukaan, onko pääasiassa kyseessä olevat suoritukset tehty yhteisomistusyksikölle vai yhdelle ainoalle yhteisomistajalle. Jos toimeksiannosta ei ilmene selvästi, kuka toimeksiantaja on, yhteisomistusyksikön katsotaan sen mukaan olevan suorituksen vastaanottaja. Rakennuksen omistussuhteilla aviopuolisoiden HE välillä ei tämän osalta ole sen mukaan merkitystä. Finanzamt katsoo, että se, että ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron määrää ei ole jaettu aviopuolisoiden välillä, ja se, että laskuissa on kummankin aviopuolison nimi eroa tekemättä, estävät joka tapauksessa HE:tä käyttämästä vähennysoikeutta.

22 HE katsoo puolestaan, että koska hänellä on yksinomainen oikeus käyttää työhuoneena käytettävää rakennuksen osaa, häntä on pidettävä yksinomaisena toimeksiantajana työhuoneen osalle lankeaville rakennussuoritteille. Hänen mukaansa pyydetyn vähennysoikeuden epääminen yksinomaan kansallisen siviilioikeuden perusteella on ristiriidassa yhteisen arvonlisäverojärjestelmän kanssa. Toisin kuin ensimmäisessä oikeusasteessa katsottiin, vähennysoikeus on HE:n mukaan laajennettava koko työhuoneen rakennuttamiseen liittyvään arvonlisäveroon, joka on 12 prosenttia taloon liittyvästä arvonlisäverosta.

23 Bundesfinanzhof toteaa, että kun useat henkilöt, jotka eivät toimi itsenäisenä oikeushenkilönä — henkilö- tai pääomayhtiönä —, vaan pelkkänä yhteisomistusyksikkönä, antavat toimeksiannon, jokainen yhteisomistaja on Saksan lainsäädännön mukaan sovitun suuruisen osuutensa mukaisesti suorituksen vastaanottaja. Sen mukaan pääasiassa toimijana ei arvonlisäverotuksellisesti ollut yhteisomistusyksikkö, joten on katsottava, että aviopuolisot ovat kyseisen suorituksen vastaanottajat.

24 Tämä tuomioistuin toteaa myös, että Finanzgerichtin toteamusten mukaan ainoastaan HE harjoittaa aviopuolisoiden yhdessä rakennuttamassa rakennuksessa olevassa työhuoneessa liiketoimintaa. Bundesfinanzhofin oikeuskäytännön mukaan yhteishankintatilanteessa jokaisella liiketoiminnan harjoittajalla, joka on ostanut hyödykkeen liiketoiminnassaan käytettäväksi, on vähennysoikeus sen suuruisena

kuin hänen osuutensa on yhteishankinnasta. Tilanteessa, jossa aviopuolisot olivat vuokranneet liiketiloja, joita vain toinen heistä käytti liiketoimintaansa, Bundesfinanzhof tukeutui muun selvityksen puuttuessa Saksan siviilioikeuden (Bürgerliches Gesetzbuch) 742 §:ään, jonka mukaan kummallakin kahdelle yhteisesti kuuluvan oikeuden haltijalla on puolet oikeuksista ja velvollisuuksista, ja katsoi, että aviopuoliso, joka käytti tiloja liiketoiminnan harjoittamiseen, sai vähentää ainoastaan puolet kaikista ostohintoihin sisältyvistä veroista.

25 Tähän samaan lopputulokseen päätyi Bundesfinanzhofin mukaan tässä tapauksessa Finanzgericht, joka katsoi Bundesfinanzhofin mukaan perustellusti, että sillä, että laskut oli osoitettu kummallekin aviopuolisolle, ei aseteta tätä päättelyä kyseenalaiseksi.

26 Bundesfinanzhof pohtii kuitenkin, onko tämä ratkaisu kuudennen direktiivin mukainen.

27 Sen mukaan ei ensinnäkään ole mahdollista vastata varmuudella, onko HE saanut työhuoneen sisältävän asuinrakennuksen rakennussuoritukset kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa tarkoitetulla tavalla "verovelvollisena" ja "verollisiin liiketoimiin" vai asunnon yksityiskäyttöä varten varsinkin, kun esimerkiksi Itävallan viranomaiset sulkevat tällaisessa tapauksessa vähennysoikeuden pois.

28 Tässä yhteydessä on Bundesfinanzhofin mukaan myös määriteltävä, ovatko asunnossa olevan työhuoneen rakennuskustannukset "liiketoimintaan liittyviä" vai eivät niin, että jälkimmäisessä tapauksessa ne on suljettu pois vähennysoikeuden piiristä kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen virkkeen mukaisesti.

29 Olettaen, että vähennysoikeus on periaatteessa olemassa tällaisessa esimerkkitapauksessa, seuraavaksi on Bundesfinanzhofin mukaan lausuttava tämän vähennysoikeuden käyttöä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä yhteisön oikeudessa tilanteessa, jossa määräosaisten yhteisomistusoikeuksien haltijoiden tai aviopuolisoiden muodostama yhteisomistusyksikkö, joka ei itse ole verovelvollinen, ostaa investointihyödykkeen.

30 Lopuksi kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa ja sen 22 artiklan 3 kohdan a ja c alakohdassa vahvistettujen edellytysten soveltaminen on Bundesfinanzhofin mukaan epäselvää, kun otetaan huomion kansallinen oikeuskäytäntö, jonka mukaan vaatimukset, jotka koskevat täydentäviä tietoja, jotka laskuun on merkittävä osuuksien osalta, ovat vähemmän tärkeitä.

31 Bundesfinanzhof on päättänyt tässä tilanteessa lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Toimiiko sellainen henkilö, joka ostaa tai rakennuttaa asuinrakennuksen asuakseen siinä itse, asuinrakennuksen ostamisen tai rakennuttamisen osalta verovelvollisena, kun hän haluaa käyttää asuinrakennuksen tiettyä tilaa työhuoneenaan harjoittaakseen päätoimisen työnsä ohella itsenäistä ammattia?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi:

Kun määräosaisten yhteisomistusoikeuksien haltijat tai avioaviopuolisot tilaavat yhdessä investointihyödykkeen ja kun näiden henkilöiden muodostama yhteisomistusyksikkö ei itse harjoita liiketoimintaa, onko katsottava, että tällöin on kyse muun kuin verovelvollisen suorittamasta ostosta, joka ei oikeuta ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen, vai ovatko yhteisomistajat tämän suorituksen vastaanottajia?

3) Jos toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi:

Kun avioaviopuolisot ostavat määräosaisten yhteisomistusoikeuksien haltijoina investointihyödykkeen ja kun hyödykettä käyttää liiketoimintaansa vain toinen heistä, kuuluuko oikeus ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen

a) tälle yhdelle aviopuolisolle niin, että hän saa vähentää vain hänelle ostajana kuuluvaa suhteellista osuutta vastaavan määrän ostohintaan sisältyvästä arvonlisäverosta

vai

b) onko hänellä kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaisesti oikeus vähentää se osa ostohintaan sisältyvästä verosta, joka vastaa liiketoimintakäytön osuutta hyödykkeen kokonaiskäytöstä (jollei neljännessä kysymyksessä tarkoitetuista laskua koskevista edellytyksistä muuta johdu)?

4) Edellyttääkö vähennysoikeuden käyttäminen kuudennen direktiivin 18 artiklan mukaan sitä, että tämän direktiivin 22 artiklan 3 kohdassa tarkoitettu lasku on annettu yksin kyseiselle aviopuolisolle tai yhteisomistajalle niin, että lasku koskee vain tämän henkilön suhteellista osuutta vastaavaa vastikkeen ja veron määrää, vai riittääkö se, että lasku on annettu yhteisomistajille tai aviopuolisoille ilman tällaista jaottelua?"

Alustavia huomautuksia

32 Aluksi on muistutettava, että asiakirja-aineistosta ilmenee seuraavaa:

— aviopuolisot HE ostivat yhteisomistusyksikkönä kiinteistön, jolle he rakennuttivat yhteisomistusoikeuksien haltijoina asuinrakennuksen

— aviopuolisojen HE tällä tavoin avioliittonsa vuoksi muodostamassa yhteisomistusyksikössä aviomiehen osuus on ¼ ja hänen aviopuolisonsa ¾ sekä kiinteistöstä että rakennuksesta

— oman palkkatyönsä ohella HE harjoittaa sivutoimisesti itsenäistä liiketoimintaa ammattikirjallisuuden kirjoittajana

— tähän jälkimmäiseen toimintaan hän käyttää yksinomaisesti talon yhtä huonetta työhuoneena; on kiistatonta, että tämän huoneen pinta-ala on 12 prosenttia rakennuksen kokonaisasuinpinta-alasta

— HE:n aviopuoliso ei harjoita kuudennessa direktiivissä tarkoitettua taloudellista toimintaa, eikä hän ole missään vaiheessa käyttänyt tätä työhuonetta

— aviopuolisoiden HE avioliittonsa vuoksi muodostama yhteisomistusyksikkö ei myöskään harjoita kuudennessa direktiivissä tarkoitettua taloudellista toimintaa, eikä se ole oikeushenkilö eikä oikeutettu toimimaan itsenäisesti

— koska HE:n aviopuoliso tai yhteisomistusyksikkö eivät siis ole verovelvollisia, niillä ei ole vähennysoikeutta kuudennen direktiivin mukaisesti

— talon rakentamiseen liittyvät laskut osoitettiin erotuksetta aviopuolisoille HE, eikä niissä täsmennetty sitä osuutta hinnasta eikä arvonlisäverosta, joka vastaa kummankin aviopuolison osuutta yhteisomistuksesta

— HE vaatii ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koko työhuoneensa osalta, jota hän käyttää yksinomaan liiketoimintaan; tämä määrä on 12 prosenttia, kun taas hänellä on 25 prosentin osuus yhteisomistuksessa olevasta rakennuksesta.

33 Ennakkoratkaisukysymyksiin on vastattava pääasian näiden ominaispiirteiden valossa.

34 On lisättävä, että kysymyksiin vastaamiseksi ei tarvitse tehdä eroa kuudennen direktiivin 17 ja 22 artiklan alkuperäisen version ja niiden direktiivillä 91/680 muutetun version välillä, koska on katsottava, että niiden laajuus on sama, kun on kyse tulkinnasta, joka yhteisöjen tuomioistuimen on annettava käsiteltävänä olevassa asiassa.

Ensimmäinen kysymys

35 Tällä kysymyksellä kansallinen tuomioistuin tiedustelee, toimiiko henkilö, joka ostaa tai rakennuttaa rakennuksen asuakseen siinä perheensä kanssa, verovelvollisena ja onko hänellä näin ollen kuudennen direktiivin 17 artiklan mukainen vähennysoikeus, kun hän käyttää yhtä tämän rakennuksen huonetta työhuoneena harjoittaakseen sivutoimisesti direktiivin 2 ja 4 artiklassa tarkoitettua taloudellista toimintaa.

36 Tämän osalta on muistutettava aluksi, että kuudennessa direktiivissä otetaan käyttöön yhteinen arvonlisäverojärjestelmä, joka perustuu muun muassa verollisten liiketoimien yhdenmukaiseen määritelmään (ks. asia C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, tuomio 26.6.2003, Kok. 2003, s. I-6729, 38 kohta).

37 Kyseisen direktiivin 2 artiklasta, jossa määritellään arvonlisäveron soveltamisala, yhdessä saman direktiivin 4 artiklan kanssa tarkasteltuna seuraa, että tätä veroa kannetaan ainoastaan taloudellisesta toiminnasta, jonka verovelvollinen tässä ominaisuudessaan suorittaa jäsenvaltiossa.

38 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollinen on jokainen, joka itsenäisesti harjoittaa tämän artiklan 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa.

39 "Taloudellisen toiminnan" käsite määritellään kyseisessä 2 kohdassa siten, että se kattaa "kaiken" tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittaman

toiminnan ja erityisesti sellaisen liiketoiminnan, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämisen jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa. Tällä "hyödyntämisen" käsitteellä viitataan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden periaatteen vaatimusten mukaisesti kaikkiin näihin liiketoimiin niiden oikeudellisesta luonteesta riippumatta (ks. asia C-8/03, BBL, tuomio 21.10.2004, Kok. 2004, s. I-10157, 36 kohta).

40 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäveron soveltamisala määritellään kuudennen direktiivin 4 artiklassa näin ollen erittäin laajaksi, ja siihen kuuluvat tuottamisen, jakelun ja palvelujen suorittamisen kaikki vaiheet (ks. mm. asia C-186/89, Van Tiem, tuomio 4.12.1990, Kok. 1990, s. I-4363, 17 kohta ja em. asia MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, tuomion 42 kohta).

41 Kyseisen direktiivin 4 artiklassa vahvistettujen kriteerien, joiden valossa verovelvollisuutta on yksinomaan arvioitava (ks. em. asia Van Tiem, tuomion 25 kohta ja em. asia BBL, tuomion 36 kohta), perusteella HE:n kaltaista henkilöä on pidettävä verovelvollisena.

42 Asiakirja-aineistosta ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevana ajanjaksona eli vuosina 1991–1993 HE harjoitti kyseisessä 4 artiklassa tarkoitettua itsenäistä taloudellista toimintaa, joskin pelkästään sivutoimisesti.

43 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdasta ilmenee lisäksi, että jos tavara käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella tässä ominaisuudessaan on oikeus vähentää arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu kyseisestä tavarasta. Kun verovelvollinen ei käytä tavaraa saman direktiivin 4 artiklassa tarkoitettuun taloudelliseen toimintaan, vaan yksityiseen kulutukseensa, vähennysoikeutta ei puolestaan voi syntyä (ks. vastaavasti asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991, Kok. 1991, s. I-3795, Kok. Ep. XI, s. I-311, 8 ja 9 kohta).

44 Asiakirja-aineistosta ilmenee tämän osalta, että pääasiassa kyseessä olevana ajanjaksona HE käytti yksinomaisesti tiettyä aviopuolisonsa kanssa yhdessä rakennuttamansa ja yhdessä omistamansa rakennuksen huonetta ammattikirjallisuuden kirjoittajan itsenäisen taloudellisen toiminnan harjoittamiseen.

45 Se, että HE käytti tässä tilanteessa ainoastaan yhtä tämän rakennuksen osaa taloudellisen toimintaansa, on merkityksetöntä.

46 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tilanteessa, jossa investointihyödykettä käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, verovelvollinen voi arvonlisäveron kannalta joko lukea tämän hyödykkeen liikeomaisuuteensa tai pitää sen kokonaisuudessaan osana yksityisomaisuuttaan ja sulkea sen näin ollen kokonaan arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle tai — pääasian tavoin — lukea sen liikeomaisuuteensa ainoastaan siltä osin kuin sitä käytetään liiketoimintaan (ks. vastaavasti mm. asia C-415/98, Bakcsi, tuomio 8.3.2001, Kok. 2001, s. I-1831, 24–34 kohta ja asia C-269/00, Seeling, tuomio 8.5.2003, Kok. 2003, s. I-4101, 40 ja 41 kohta).

47 Tässä jälkimmäisessä tapauksessa on siis katsottava, että sikäli kuin on kyse hyödykkeen käytöstä liiketoimintaan, kyseessä oleva toimija on toiminut verovelvollisena ostaessaan tai rakennuttaessaan rakennuksen, jota on tältä osin katsottava käytetyn tämän toimijan kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettuihin verollisiin liiketoimiin.

48 Neutraalisuuden periaate, jonka mukaan asianomainen henkilö joutuu suorittamaan arvonlisäveroa vain, kun se liittyy tavaroihin tai palveluihin, joita tämä henkilö käyttää yksityiseen kulutukseensa eikä verolliseen liiketoimintaansa, vahvistaa edeltävän tulkinnan.

49 Kuten komissio perustellusti korostaa, kansallisen tuomioistuimen esittämät epäilyt siitä, kuuluuko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen liiketoimi kuudennen direktiivin soveltamisalaan, eivät ole perusteltuja.

50 Se, että toinen jäsenvaltio (kuten käsiteltävänä olevassa asiassa Itävallan tasavalta) sulkee pois vähennysoikeuden tilanteessa, jossa työhuone sijaitsee asunnossa, on merkityksetöntä, kun otetaan huomioon arvonlisäverojärjestelmän yhteinen luonne sekä sen tavoitteena oleva yhdenmukaistaminen, mistä seuraa, että poikkeukset vähennysoikeuteen ovat sallittuja ainoastaan kuudennessa direktiivissä nimenomaisesti säädetyissä tilanteissa, jotta voidaan taata niiden samanlainen soveltaminen kaikissa jäsenvaltioissa.

51 Lisäksi sikäli kuin kansallinen tuomioistuin tukeutuu kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohtaan on todettava ensiksi, että yhteisön oikeuden nykytilassa ei ole olemassa neuvoston säädöstä, jossa suljettaisiin vähennysoikeuden piiristä kustannukset, jotka eivät ole luonteeltaan tiukasti ottaen liiketoimintaan liittyviä ja joihin kuuluvat esimerkiksi ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset. Kyseisen direktiivin voimaantulohetkellä sovelletussa Saksan lainsäädännössä ei lisäksi ollut suljettu pois asunnossa sijaitsevia työhuoneita koskevaa vähennysoikeutta. Lopuksi on todettava, että Saksan liittotasavallalla ei ollut lupaa ottaa käyttöön tämän direktiivin 27 artiklassa tarkoitettuja direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä.

52 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että henkilö, joka ostaa tai rakennuttaa talon asuakseen siinä perheensä kanssa, toimii verovelvollisena ja hänellä siis on kuudennen direktiivin 17 artiklan mukainen vähennysoikeus, sikäli kuin hän käyttää yhtä tämän rakennuksen huonetta työhuoneenaan harjoittaakseen saman direktiivin 2 ja 4 artiklassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, vaikka tämä tapahtuisi sivutoimisesti, ja sikäli kuin hän lukee rakennuksen tämän osan liikeomaisuuteensa.

Toinen kysymys

53 Tämä kysymys koskee sitä, onko tilanteessa, jossa avioliittoon perustuva yhteisomistusyksikkö, joka ei ole oikeushenkilö ja joka ei itse harjoita kuudennessa direktiivissä tarkoitettua taloudellista toimintaa, tilaa investointihyödykkeen, kyseisen yhteisomistusyksikön muodostavia yhteisomistajia pidettävä suorituksen vastaanottajina kuudetta direktiiviä sovellettaessa.

54 Yhteisöjen tuomioistuimella olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee tämän osalta, että aviopuolisoiden HE avioliittonsa vuoksi muodostama yhteisomistusyksikkö ei ole itse harjoittanut taloudellista toimintaa sellaisen siviilioikeudellisen yhtiön muodossa, joka on itsenäinen oikeushenkilö, tai sellaisen toimijan muodossa, joka on tosiasiallisesti oikeutettu toimimaan itsenäisesti, vaikka se ei olekaan oikeushenkilö. Kyseiset aviopuolisot ovat käytännössä tyytyneet toimimaan yhdessä kiinteistön ostamisen ja rakennuksen rakennuttamisen aikana.

55 Kyseinen yhteisomistusyksikkö ei siis ole osallistunut pääasiassa kyseessä oleviin liiketoimiin arvonlisäveron näkökulmasta, eikä sitä voida näin ollen pitää kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna verovelvollisena.

56 Tässä tilanteessa ja muun asiaan kuuluvan selvityksen puuttuessa on katsottava, että aviopuolisot HE investointihyödykkeen yhteisomistajina ovat tämän hyödykkeen luovutuksen vastaanottajia kuudetta direktiiviä sovellettaessa.

57 Tämä ratkaisu on myös neutraalisuuden periaatteen mukainen. Koska kyseisten aviopuolisoiden muodostama yhteisomistusyksikkö ei ole verovelvollinen eikä se näin ollen voi vähentää ostohintaan sisältyvää arvonlisäveroa, tällainen vähennysoikeus on myönnettävä aviopuolisoille erikseen sikäli kuin nämä ovat verovelvollisia.

58 Toiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että kun avioliittoon perustuva yhteisomistusyksikkö, joka ei ole oikeushenkilö ja joka ei itse harjoita kuudennessa direktiivissä tarkoitettua taloudellista toimintaa, tilaa investointihyödykkeen, kyseisen yhteisomistusyksikön muodostavia yhteisomistajia on pidettävä suorituksen vastaanottajina kyseistä direktiiviä sovellettaessa.

Kolmas kysymys

59 Tällä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin tiedustelee, onko tilanteessa, jossa aviopuolisot ostavat avioliittoonsa perustuvana yhteisomistusyksikkönä investointihyödykkeen, jonka osaa toinen yhteisomistajana oleva aviopuoliso käyttää yksinomaisesti liiketoimintaansa, tällä aviopuolisolla vähennysoikeus koko sen ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron osalta, joka koskee hänen liiketoimintaansa käyttämän hyödykkeen osaa, vai ainoastaan sen ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron osalta, joka vastaa hänelle ostajana kuuluvaa suhteellista osuutta.

60 Tähän kysymykseen vastaamiseksi on muistutettava, että kansallinen ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin katsoi, että Saksan siviilioikeuden näkökulmasta HE on työhuonetta koskevien rakennussuoritusten vastaanottaja ainoastaan neljänneksen osalta. Se tukeutui tämän osalta yhteisomistajina olevien aviopuolisoiden väliseen kiinteistön omistusoikeuden jakoon, jossa aviomiehen osuus on vain 25 prosenttia yhteisomistuksesta. Kyseinen tuomioistuin myönsi näin ollen HE:lle oikeuden vähentää ainoastaan neljännes liiketoimintaan käytettävää työhuonetta koskevasta ostohintaan sisältyvästä arvonlisäverosta eli neljännes määrästä, joka on 12 prosenttia ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron kokonaismäärästä.

61 HE katsoi puolestaan, että hänellä on kuudennen direktiivin perusteella oikeus vähentää ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron määrä, joka vastaa liiketoimintaan liittyvää osuutta hyödykkeen kokonaiskäytöstä eli 12:ta prosenttia ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron kokonaismäärästä.

62 Tämän osalta on muistutettava aluksi, että kuten kuudennen direktiivin nimestä ilmenee, sillä pyritään ottamaan käyttöön yhteinen arvonlisäverojärjestelmä määrittelemällä yhdenmukaisesti ja yhteisön sääntöjen mukaan verolliset liiketoimet (ks. tämän tuomion 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

63 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on lisäksi niin, että kuudennen direktiivin sellaisen säännöksen sanamuotoa, joka ei sisällä nimenomaista viittausta jäsenvaltioiden oikeuteen säännöksen sisällön ja soveltamisalan määrittämiseksi, on tulkittava itsenäisesti ja yhdenmukaisesti koko yhteisössä, jotta voidaan välttää erot arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa eri jäsenvaltioissa (ks. asia C-497/01, Zita Modes, tuomio 27.11.2003, Kok. 2003, s. I-14393, 34 kohta).

64 Erityisesti kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdan osalta, jonka mukaan tavaroiden luovutuksena pidetään aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa, yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että tavaroiden luovutuksen käsitteellä ei tarkoiteta omistusoikeuden siirtoa sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyissä muodoissa, vaan siihen sisältyy kaikki yhden osapuolen toteuttamat aineellisen omaisuuden siirtotoimenpiteet, joilla toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin tämä olisi sen omistaja. Kyseisen direktiivin tarkoitus voisi vaarantua, jos tavaroiden luovutuksen, joka on yksi kolmesta verollisesta liiketoimesta, toteutumisen edellytykset vaihtelisivat jäsenvaltiosta toiseen niiden siviilioikeudesta riippuen (ks. vastaavasti asia C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, tuomio 8.2.1990, Kok. 1990, s. I-285, Kok. Ep. X, s. 311, 7 ja 8 kohta; asia C-291/92, Armbrecht, tuomio 4.10.1995, Kok. 1995, s. I-2775, 13 ja 14 kohta ja asia C-185/01, Auto Lease Holland, tuomio 6.2.2003, Kok. 2003, s. I-1317, 32 ja 33 kohta).

65 Näin ollen kansallisen ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen, joka tukeutuu päätelmissään Saksan siviilioikeuden omistusoikeusjärjestelmään, kantaa ja komission kirjallisissa huomautuksissaan puolustamaa kantaa, jonka mukaan HE:n vaatimusta ei voida hyväksyä, jos aviovarallisuutta koskevien kansallisten sääntöjen perusteella hänellä ei ole oikeutta käyttää investointihyödykettä kokonaisuudessaan, ei voida hyväksyä.

66 Lisäksi se, kumpi yhteisomistajista on itse asiassa maksanut laskut, jotka liittyvät rakennuksen rakennuttamiseen, on merkityksetöntä esitettyyn kysymykseen vastaamiseksi, koska kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdasta ilmenee, että myös kolmas osapuoli voi maksaa vastikkeen.

67 Kolmanteen kysymykseen vastaamiseksi on sen sijaan muistutettava, että tässä tapauksessa HE käyttää henkilökohtaisesti ja yksinomaan liiketoimintaansa asuinrakennuksessa olevaa työhuonetta ja että hän on päättänyt lukea tämän huoneen kokonaan liikeomaisuuteensa. Asianomainen määrää näin ollen tästä huoneesta tosiasiallisesti ja täyttää siis tämän tuomion 64 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä vahvistetun edellytyksen.

68 On lisättävä, että HE vaatii sellaisen ostohintaan sisältyvän arvonlisäveromäärän vähentämistä, joka vastaa määrää, joka liittyy hänen yksinomaan liiketoimintaan käyttämäänsä hyödykkeen osaan, jota hän on päättänyt käsitellä liikeomaisuuteen kuuluvana hyödykkeenä.

69 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa ainoastaan HE voi saada työhuoneen perusteella vähennysoikeuden, joten tässä tapauksessa veropetoksen tai väärinkäytön vaaraa ei myöskään ole.

70 HE:n vaatimusta, jolla pyritään saamaan vähennys tähän työhuoneeseen liittyvästä kokonaisarvonlisäverosta, on tässä tilanteessa pidettävä sen vähennysjärjestelmän mukaisena, jolla pyritään vapauttamaan liiketoiminnan harjoittaja kokonaan kaiken sen taloudellisen toiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen neutraalisuuden tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. mm. em. asia Zita Modes, tuomion 38 kohta).

71 Tästä seuraa, että HE:n kaltaisella toimijalla, joka on lukenut koko työhuoneena käytettävän huoneen liikeomaisuuteensa, on voitava olla sen arvonlisäveron vähennysoikeus, joka sisältyy suoraan niiden eri tekijöiden hintaan, jotka muodostavat rakennuksen tämän osan hinnan. Jos tällä toimijalla olisi oikeus vähentää ainoastaan se osa arvonlisäverosta, jonka hän on maksanut tämän yksinomaan hänen verollisiin liiketoimiinsa käytettävän huoneen osalta ja joka määritellään sen mukaan, mikä hänen osuutensa koko rakennuksen yhteisomistuksesta on, häntä ei vapautettaisi kokonaan sen veron maksamisesta, joka liittyy hyödykkeeseen, jota hän käyttää taloudelliseen toimintaansa, mikä on neutraalisuuden periaatteen vaatimusten vastaista.

72 Edellä esitetty tulkinta on myös neutraalisuuden periaatteen välittömänä seurauksena olevan yhdenvertaisen kohtelun periaatteen mukainen.

73 Kahta verovelvollista, jotka ovat objektiivisesti tarkasteltuna samassa tilanteessa, koska he käyttävät yksinomaisesti samaa prosenttimäärää rakennuksesta työhuoneena, jonka kumpikin lukee liikeomaisuuteensa, kohdellaan näin ollen samalla tavoin, koska heillä on oikeus samaan ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen. Heidän tilannettaan luonnehtiva ero eli se, että toinen on rakennuksen yksinomainen omistaja kun taas toinen omistaa siitä ainoastaan osan, otetaan sitä vastoin huomioon siten, että ensimmäisellä on mahdollisuus vähentää ostohintaan sisältyvä arvonlisävero kokonaan, jos hän päättää lukea sekakäytössä olevan rakennuksen kokonaan liikeomaisuuteensa, kun taas jälkimmäinen ei voi milloinkaan saada suurempaa vapautusta arvonlisäverosta kuin sen, minkä hän on tosiasiassa maksanut, eli arvonlisäveron, joka liittyy hänen osuuteensa yhteisomistuksesta (tässä tapauksessa 25 prosenttia).

74 Kaiken edellä esitetyn perusteella kolmanteen kysymykseen on vastattava, että kun avioaviopuolisot ostavat avioliittoon perustuvana yhteisomistusyksikkönä investointihyödykkeen, jonka osaa toinen yhteisomistajana oleva aviopuoliso käyttää yksinomaisesti liiketoimintaan, tällä on vähennysoikeus sen ostohintaan sisältyvän kokonaisarvonlisäveron osalta, joka sisältyy hänen liiketoimintaansa käyttämään hyödykkeen osaan, sikäli kuin vähennetty määrä ei ylitä verovelvollisella kyseisen hyödykkeen yhteisomistuksesta olevan osuuden määrää.

Neljäs kysymys

75 Tällä kysymyksellä pyritään määrittelemään, edellytetäänkö kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa ja sen 22 artiklan 3 kohdassa sitä, että verovelvollisella on oltava hänen nimellään laadittu lasku, josta ilmenevät hinnan ja arvonlisäveron ne määrät, jotka vastaavat hänen osuuttaan yhteisomistuksesta tai hyödykkeestä, jotta hän voi käyttää vähennysoikeutta pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, vai riittääkö tähän lasku, joka on osoitettu erotuksetta yhteisomistajina oleville avioaviopuolisoille tällaista jaottelua tekemättä.

76 Tämän osalta erityisesti sekä kuudennen direktiivin alkuperäisversion että sen direktiivillä 91/680 muutetun version 22 artiklan 3 kohdan b alakohdasta ilmenee, että jotta vähennysoikeutta voidaan käyttää, laskussa on selkeästi mainittava veroton hinta ja kutakin verokantaa vastaava veron määrä sekä mahdollinen vapautus.

77 Tästä seuraa, että näiden vähimmäisvaatimuksien lisäksi kuudennessa direktiivissä ei säädetä muista, esimerkiksi neljännessä ennakkoratkaisukysymyksissä esitetyistä, pakollisista maininnoista.

78 Kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan c alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat toki vahvistaa perusteet, joiden mukaan asiakirjaa voidaan pitää laskuna, ja saman artiklan 8 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat säätää muista velvoitteista, joita ne pitävät välttämättöminä veron asianmukaisesti kantamiseksi ja veropetosten estämiseksi.

79 Saksan liittotasavalta on käyttänyt tätä jälkimmäistä mahdollisuutta. Tässä jäsenvaltiossa UStG:ssä säädetään näin ollen, että laskuissa on oltava muun muassa suorituksen vastaanottajan nimi ja osoite, luovutettujen tavaroiden määrä ja tavallinen kauppanimi tai suoritettujen palvelujen luonne ja laajuus, sekä suorituksen vastike.

80 Kuten komissio on muistuttanut, vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on kuitenkin niin, että vähennysoikeuden käyttämiseksi vaatimuksen muista kuin kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdassa vahvistetuista maininnoista laskussa on rajoituttava siihen, mikä on tarpeen arvonlisäveron kantamisen ja veroviranomaisen suorittaman valvonnan varmistamiseksi. Tällaiset maininnat eivät saa myöskään niiden lukumäärän tai teknisyyden vuoksi aiheuttaa sitä, että vähennysoikeuden käyttäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa (yhdistetyt asiat 123/87 ja 330/87, Jeunehomme ja EGI, tuomio 14.7.1988, Kok. 1988, s. 4517, 17 kohta). Myöskään toimenpiteet, jotka jäsenvaltiot voivat toteuttaa saman direktiivin 22 artiklan 8 kohdan perustella varmistaakseen veron kantamisen ja estääkseen veropetokset, eivät saa ylittää sitä, mikä on tarpeen tällaisten tavoitteiden saavuttamiseksi. Niitä ei myöskään saa käyttää siten, että niillä kyseenalaistetaan arvonlisäveron neutraalisuus, joka on alaa koskevalla yhteisön lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate (yhdistetyt asiat C-110/98–C147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000, Kok. 2000, s. I-1577, 52 kohta ja asia C-454/98, Schmeink & Cofreth ja Strobel, tuomio 19.9.2000, Kok. 2000, s. I-6973, 59 kohta).

81 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tapauksessa ei ole veropetoksen tai väärinkäytön vaaraa, koska tämä tapaus koskee yhteisomistusyksikön erityistyyppiä eli aviopuolisoiden muodostamaa yhteisomistusyksikköä, joka ei itse ole verovelvollinen ja jossa ainoastaan toinen aviopuolisoista harjoittaa taloudellista toimintaa, joten on poissuljettua, että aviopuoliso, joka ei ole verovelvollinen, tai yhteisomistusyksikkö voisi käyttää laskuja saadakseen uudelleen vähennyksen samasta arvonlisäveron määrästä, vaikka ne olisi annettu "aviopuolisoille HE" eikä niissä olisi täsmennetty sitä osuutta hinnasta eikä arvonlisäverosta, joka vastaa kummankin aviopuolison osuutta yhteisomistuksesta.

82 Tässä tilanteessa olisi suhteellisuusperiaatteen vastaista evätä verovelvolliselta aviopuolisolta vähennysoikeus pelkästään siksi, että laskuissa ei ole sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädettyjä mainintoja.

83 Tästä seuraa, että neljänteen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa ja sen 22 artiklan 3 kohdassa ei edellytetä, että vähennysoikeuden käyttämiseksi pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa verovelvollisella on oltava hänen nimissään oleva lasku, josta ilmenee hänen osuuttaan yhteisomistusyksiköstä vastaava määrä hinnasta ja arvonlisäverosta. Lasku, joka on annettu erotuksetta yhteisomistajina oleville aviopuolisoille tällaista jaottelua tekemättä, on tämän osalta riittävä.

Oikeudenkäyntikulut

84 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettua kuudetta neuvoston direktiiviä 77/388/ETY sekä sen alkuperäisessä versiossa että sellaisena, kuin se on muutettuna yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388 muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY, on tulkittava seuraavasti:

— **henkilö, joka ostaa tai rakennuttaa talon asuakseen siinä perheensä kanssa, toimii verovelvollisena, ja hänellä siis on kuudennen direktiivin 77/388 17 artiklan mukainen vähennysoikeus, sikäli kuin hän käyttää yhtä tämän rakennuksen huonetta työhuoneenaan harjoittaakseen saman direktiivin 2 ja 4 artiklassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, vaikka tämä tapahtuisi sivutoimisesti, ja sikäli kuin hän lukee rakennuksen tämän osan liikeomaisuuteensa**

— **kun avioliittoon perustuva yhteisomistusyksikkö, joka ei ole oikeushenkilö ja joka ei itse harjoita kuudennessa direktiivissä 77/388 tarkoitettua taloudellista toimintaa, tilaa investointihyödykkeen, kyseisen yhteisomistusyksikön muodostavia yhteisomistajia on pidettävä suorituksen vastaanottajina tätä direktiiviä sovellettaessa**

— **kun aviopuolisot ostavat avioliittoon perustuvana yhteisomistusyksikkönä investointihyödykkeen, jonka osaa toinen yhteisomistajana oleva aviopuoliso käyttää yksinomaisesti liiketoimintaan, tällä on vähennysoikeus sen ostohintaan sisältyvän kokonaisarvonlisäveron osalta, joka sisältyy hänen liiketoimintaansa käyttämään hyödykkeen osaan, sikäli kuin vähennetty määrä ei ylitä verovelvollisella kyseisen hyödykkeen yhteisomistuksesta olevan osuuden määrää**

— **kuudennen direktiivin 77/388 18 artiklan 1 kohdan a alakohdassa ja sen 22 artiklan 3 kohdassa ei edellytetä, että vähennysoikeuden käyttämiseksi pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa verovelvollisella on oltava hänen nimissään oleva lasku, josta ilmenee hänen osuuttaan yhteisomistusyksiköstä vastaava määrä hinnasta ja arvonlisäverosta. Lasku, joka on annettu erotuksetta yhteisomistajina oleville aviopuolisoille tällaista jaottelua tekemättä, on tämän osalta riittävä.**

Allekirjoitukset