JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
F. G. JACOBS
14 päivänä joulukuuta 2000 [1]

1. Saksan Bundesfinanzhof (liittovaltion verotuomioistuin) on pyytänyt esillä olevissa kahdessa asiassa yhteisöjen tuomioistuimelta tulkintaa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdasta, 5 artiklan 7 kohdan c alakohdasta, 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdasta ja 20 artiklan 1 kohdan b alakohdasta. [2]

Asiaa koskevat direktiivin säännökset

2. Direktiivin 5 artiklan 6 kohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottamisesta verovelvollisen omaan käyttöön. Arvonlisäveron kantamisen edellytyksenä kuitenkin on, että tavara tai sen ainesosat ovat oikeuttaneet arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen.

3. Esillä olevissa asioissa on kyse siitä, mitä verojärjestelmää sovelletaan elinkeinonharjoittajan omaan käyttöönsä ottamaan autoon, kun elinkeinonharjoittaja, joka ei ole voinut vähentää auton ostohintaan sisältyvää arvonlisäveroa, vähentää jälkeenpäin auton parantamis-, ylläpito- ja käyttökustannuksiin liittyvän veron.

4. Direktiivin 2 artiklan mukaan arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessa suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

5. Direktiivin 5 artiklan 6 kohdan mukaan vastikkeelliseen luovutukseen on rinnastettava:

"yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön, tavaran vastikkeeton luovutus taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavara tai sen ainesosat oikeuttavat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen".

1 — Alkuperäinen kieli: englanti.

2 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, 13.6.1977, s. 1).

6. Direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdassa on vastaava säännös:

"Vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin on rinnastettava:

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

7. Direktiivin 5 artiklan 7 kohdan c alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat antaa seuraavan erityissääntelyn.

"Jäsenvaltiot voivat rinnastaa vastikkeelliseen luovutukseen:

c) — — verovelvollisen tai tämän oikeudenomistajan harjoittaman tavaroiden hallussapidon verovelvollisen lopettaessa verollisen liiketoimintansa, jos tavaroiden hankkiminen — [oikeutti] arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen — ."

8. Direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa määritellään veron peruste 5 artiklan 6 ja 7 kohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta. Veron perusteena on oltava:

" — — näiden tai samanlaisten tavaroiden ostohinta taikka ostohinnan puuttuessa näiden liiketoimien suoritushetkellä määrätty omakustannushinta".

9. Direktiivin 20 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan vähennys on oikaistava, jos vähennysten määrän määräytymisessä huomioon otetuissa erissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia.

10. Direktiivin 5 artiklan 6 kohdan tavoitteena on 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 (vähennysoikeuden ansiosta) perusteetonta etua arvonlisäverollisen tavaran ostaneeseen tavalliseen kuluttajaan nähden. [3]

3 — Asia C-20/91, De Jong v. Staatsecretaris van Financien, tuomio 6.5.1992 (Kok. 1992, s. I-2847).

11. Direktiivin systematiikasta ja sanamuodosta seuraa, että 5 artiklan 6 kohdassa oma käyttö rinnastetaan tavaran luovutukseen (kuvitteellinen luovutus) ja se koskee tavaran siirtymistä lopullisesti pois yrityksen omistuksesta. Direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdassa puolestaan säädetään palveluihin rinnastettavista toimista, jotka koskevat yrityksen liikeomaisuuteen edelleen kuuluvien tavaroiden yksityistä käyttöä. [4]

Saksan lainsäädäntö

12. Kyseessä olevat asiat koskevat vuosia 1991 ja 1992, ja niihin sovelletaan tästä syystä vuoden 1991 Umsatzsteuergesetzia (liikevaihtoverolaki). Lain 1 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan veroa suoritetaan tavaroiden ja palvelujen omasta käytöstä ("Eigenverbrauch"). Lain 1 §:n 1 momentin 2 kohdan a alakohdassa annetaan esimerkkinä "Eigenverbrauchista" yrityksen tavaran ottaminen yrityksen ulkopuolisiin tarkoituksiin ("Entnahme").

13. Saksan laki on näin ollen asiasisällön osalta yhdenmukainen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan kanssa yhtä poikkeusta lukuun ottamatta: direktiivin 5 artiklan 6 kohdan mukaan omaan käyttöön ottamista pidetään verollisena vain, jos tavara tai sen ainesosat ovat oikeuttaneet arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen, kun taas Saksan laissa verollisuudelle ei aseteta vastaavaa edellytystä.

14. Tästä erosta huolimatta Saksan viranomaiset olivat soveltaneet kyseistä edellytystä 5 artiklan 6 kohdan välittömän oikeusvaikutuksen perusteella. Esimerkiksi osaksi yksityisomaisuutta siirretystä yrityksen autosta ei ollut kannettu veroa, jos auto oli ostettu yksityishenkilöltä ilman oikeutta verovähennykseen. [5]

15. Tältä osin voidaan kysyä, oikeuttiko direktiivin 5 artiklan 6 kohta veron kantamisen, jos kyseinen elinkeinonharjoittaja oli vähentänyt osaksi yksityisomaisuuttaan siirrettyjen tavaroiden parannus-, ylläpito- ja käyttökustannuksiin liittyvän veron kyseisten tavaroiden sellaisen hankinnan jälkeen, johon ei liittynyt oikeutta verovähennykseen. Keskeistä tässä pohdinnassa on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetun tavaran ainesosien käsitteen merkitys.

16. Saksan valtiovarainministeriö (Bundesministerium der Finanzen) julkaisi

4 — Ks. edellä alaviitteessä 2 mainitussa asiassa De Jong antamani ratkaisuehdotus.

5 — Saksan lainsäädäntöä on tämän jälkeen muutettu, ja nyt siinä säädetään nimenomaisesti, että mikäli elinkeinonharjoittaja ottaa tavaran yrityksen ulkopuoliseen käyttöön, tämä on verollista sillä edellytyksellä, että tavara tai sen ainesosat ovat oikeuttaneet arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen; ks. Umsatzsteuergesetzin 3 §:n 1 momentin b alakohta sellaisena kuin se on muutettuna.

13.5.1994 asiaa käsittelevän kiertokirjeen, jota alettiin pian kutsua "tuulilasinpyyhinkiertokirjeeksi" [6] ("Scheibenwischererlass"). Kiertokirjeessä esitetään seuraavat periaatteet: Jos elinkeinonharjoittajalla ei ole ollut oikeutta vähentää tavaraan liittyvää arvonlisäveroa mutta hänellä oli tämä oikeus tavaraan liitettyjen ainesosien osalta, tavaran ottamisesta yrityksen ulkopuoliseen käyttöön on kannettava arvonlisävero. Verotuksen yksinkertaistamiseksi ei tavaran ottamisesta yrityksen ulkopuoliseen käyttöön kanneta arvonlisäveroa, jos käyttöön otetun tavaran parantamisesta, korjaamisesta tai ylläpidosta aiheutuvat kustannukset (ilman liikevaihtoveroa) eivät ole yli 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. Esimerkkinä huomioon otettavista kustannuksista kiertokirjeessä mainitaan katsastuksesta, auton pesusta, kytkimen ja jarrukenkien vaihdosta ja tuulilasinpyyhkijöiden uusien kumien hankkimisesta aiheutuvat kustannukset. [7]

17. Bundesfinanzhof on sitä vastoin katsonut 30.3.1995 tekemässään päätöksessä, [8] että vähennykseen oikeuttaneen tavaran ylläpidosta ja käytöstä aiheutuneet kustannukset eivät vaikuta siihen, verotetaanko tavaran omaan käyttöön ottamista. Syynä tähän on se, että tavaran ylläpidosta ja käytöstä aiheutuneet kustannukset eivät yleensä johda kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetun ainesosan hankkimiseen tai syntymiseen. Tässä päätöksessään Bundesfinanzhof on viitannut monta kertaa yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Kühne antamaan tuomioon, [9] jossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan perusteella verollisena ei pidetä sitä, että verovelvollinen ottaa yksityiseen käyttöönsä yksityiseltä käytettynä ostamansa auton, jonka ostohintaan sisältyvää arvonlisäveroa verovelvollinen ei ole voinut vähentää, vaikka verovelvollinen vähentäisi tavaran ylläpitoja käyttökustannuksiin liittyvän arvonlisäveron. Yrityksen tavaroiden luovutukseen sovellettavat verotussäännöt on erotettava tavaroiden käytöstä ja ylläpidosta aiheutuneisiin menoihin sovellettavista säännöistä.

Pääasian oikeudenkäynnit ja ennakkoratkaisukysymykset

Asia C-322/99

18. Käytettyjen autojen (keräilyautojen) kauppias Fischer osti vuonna 1989 yrityksensä käyttöön RR-Bentley-merkkisen auton yksityishenkilöltä 28 000 Saksan markan (DEM) hintaan, eikä hän näin ollen voinut vähentää arvonlisäveroa. Vuonna 1990 hän teetti autoon huomattavia pelti- ja maalaustöitä, joiden veroton hinta oli 10 800 DEM ja arvonlisäveron määrä 1 512 DEM. Fischer vähensi las-

6 — BStBl. 1994, s. 298.

7 — Saksan valtiovarainministeriön 8.6.1999 julkaisemaan kiertokirjeeseen tätä yksinkertaistamissääntöä ei enää sisälly, BStBl. 1999 I, s. 581.

8 — BFHE 177, 541.

9 — Asia 50/88, Kühne v. Finanzamt München III, tuomio 27.6.1989 (Kok. 1989, s. 1925).

kussa esitetyn arvonlisäveron. Fischer lopetti liiketoimintansa 31.12.1992 ja siirsi yksityisomistukseensa joitakin myymättä jääneistä autoista, joista yksi oli kyseinen RR-Bentley.

19. Finanzamt Burgdorf (paikallinen veroviranomainen) totesi, että Bentleyn siirtämistä oli pidettävä yrityksen tavaran ottamisena omaan käyttöön, mistä on maksettava arvonlisävero. Finanzamt käytti veron perusteena "Teilwertiä" (osaa auton alkuperäisestä arvosta), joka oli 20 000 DEM, ja vahvisti arvonlisäveron määräksi 2 800 DEM.

20. Fischer esitti direktiivin 5 artiklan 6 kohtaan vedoten oikaisuvaatimuksen, minkä jälkeen hän saattoi asian Finanzgerichtin (veroasioiden tuomioistuin) käsiteltäväksi. Finanzgericht hyväksyi Fischerin vaatimukset.

21. Finanzamt on tehnyt Bundesfinanzhofiin Revision-valituksen tästä päätöksestä. Finanzamt vetoaa siihen, että asiassa on rikottu vuoden 1991 Umsatzsteuergesetzin 1 §:n 1 momentin 2 kohdan a alakohtaa. Se esittää tältä osin seuraavat perustelut: Direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa oikeutetaan yksityiskäyttöön otetun tavaran verottaminen, jos tavara tai sen ainesosat ovat oikeuttaneet arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen. Vaikka Fischer ei olekaan vähentänyt arvonlisäveroa auton oston yhteydessä, hän on vähentänyt autoon tehtyihin huomattaviin pelti- ja maalaustöihin liittyvän arvonlisäveron. Bundesfinanzhofin oikeuskäytännön mukaisesti tavaran ylläpitoon ja käyttöön tarkoitetut menot eivät merkitse sitä, että tavaraan liitettäisiin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitettuja ainesosia. Tämän päätelmän taustalla oleva ajatus on, että tällaiset menot kulutetaan yleensä sinä aikana, jolloin tavara kuuluu liiketoiminnan piiriin, ja näin ollen ne eivät enää ole käytettävissä, kun tavara siirretään osaksi yksityisomaisuutta. Sama ei koske toimia, jotka lisäävät pysyvästi tavaran arvoa (ja näin ollen yksityisomaisuuteen siirrettävän tavaran arvoa). Nämä toimet on rinnastettava tavaraan liitettyihin ainesosiin, jotka ovat oikeuttaneet arvonlisäveron vähennykseen. Näissä tapauksissa arvonlisäverojärjestelmä edellyttää, että tavaroiden ottamisesta omaan käyttöön kannetaan veroa sen estämiseksi, että tavaroiden loppukulutus välttyisi verotukselta. Esillä olevassa asiassa autoon tehdyt merkittävät työt ovat rinnastettavissa jälkikäteisiin hankinta- ja valmistuskuluihin, ja niiden perusteella se, että Fischer on ottanut RR-Bentleyn omaan käyttöönsä, on verollista.

22. 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?"

Asia C-323/99

23. Brandenstein harjoittaa itsenäisenä ammatinharjoittajana veroneuvonta- ja tilintarkastustoimintaa. Hän osti 8.11.1985 yksityishenkilöltä auton hintaan 33 600 DEM. Laskussa ei ollut eritelty

arvonlisäveroa. Vuoteen 1991 asti Brandenstein käytti autoa yksinomaan liiketoimintaansa. Tänä aikana hän oli käyttänyt kaiken kaikkiaan 16 028,54 DEM (arvonlisävero mukaan luettuna) määräaikaishuoltoihin, pieniin korjauksiin, renkaiden vaihtoon, katalysaattorin asentamiseen (vuonna 1987) ja tuulilasin vaihtoon (vuonna 1991). Hän vähensi kaikkiin näihin töihin liittyneen arvonlisäveron. Vuonna 1991 Brandenstein otti auton omaan yksityiseen käyttöönsä.

24. Finanzamt Düsseldorf-Mettmann totesi vuotta 1991 koskevassa verotuspäätöksessään, että auton siirtämistä yksityiskäyttöön oli pidettävä verollisena Umsatzsteuergesetzin 1 §:n 1 momentin 2 kohdan a alakohdan nojalla. Finanzamt Düsseldorf-Mettmann katsoi veron perusteena olevan 7 500 DEM, jonka Brandenstein oli ilmoittanut tuloverotuksessa yksityiskäyttöön siirretyn auton arvoksi, ja se kantoi arvonlisäveroa 1 050 DEM.

25. Brandestein teki päätöksestä oikaisuvaatimuksen, jossa hän esitti, että jos arvonlisäveroa ei ole saanut vähentää tavaran hankintahetkellä, tavaran ottamista yksityiseen käyttöön ei voida pitää verollisena. Väitteensä tueksi hän vetosi yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Kühne antamaan tuomioon [10] ja Bundesfinanzhofin oikeuskäytäntöön.

26. Finanzamt hylkäsi oikaisuvaatimuksen vedoten 13.5.1994 päivättyyn Saksan valtiovarainministeriön kiertokirjeeseen. [11] Auton ottaminen yksityiseen käyttöön oli verollista sillä perusteella, että auton parantamisesta, korjaamisesta ja ylläpidosta aiheutuneet kustannukset olivat (ilman arvonlisäveroa) yli 20 prosenttia alkuperäisestä hankintamenosta, joka oli 33 600 DEM.

27. Finanzgericht Düsseldorf hyväksyi Brandensteinin vaatimukset sillä perusteella, että asiassa ovat täyttyneet kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa esitetyt verottomuuden edellytykset, sillä ajoneuvosta sen liiketoimintakäytön aikana Brandensteinille aiheutuneet kustannukset eivät ole muuttaneet tai laajentaneet ajoneuvon käyttötarkoituksen mukaisia käyttömahdollisuuksia taikka lisänneet olennaisesti sen arvoa.

28. Bundesfinanzhofille tekemänsä Revision-valituksen tueksi Finanzamt esittää, että Brandenstein on joko liittänyt autoon "ainesosia", ilmaisun alkuperäisessä merkityksessä, joita ei — ainakaan kaikilta osin — ollut kulutettu ennen auton ottamista omaan käyttöön, tai että tämä on hankkinut "tavaran" erikseen (tai lisäksi). Finanzamtin mukaan tavaran ainesosat ovat osia luonnollisesta kokonaisuudesta ("natürliche Sacheinheit") tai osia monesta osasta kootusta tavarasta, jossa eri osat

10 — Ks. edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Kühne.

11 — Ks. edellä 16 kohta.

ovat menettäneet itsenäisyytensä ("Selbständigkeit").

29. Bundesfinanzhof on esittänyt seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko [kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohta] 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 direktiivin 77/388/ETY 20 artiklan mukaisesti, jos direktiivin 77/388/ETY 5 artiklan 6 kohdan ensimmäistä virkettä ei sovelleta?"

30. Asiat C-322/99 ja C-323/99 on yhdistetty 6.7.2000 annetulla määräyksellä suullista käsittelyä ja tuomiota varten.

31. Saksan hallitus ja komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia molemmissa asioissa ja Kreikan hallitus pelkästään asiassa C-322/99. Suulliseen käsittelyyn osallistuivat Brandensteinin, Saksan hallituksen ja komission edustajat.

Verotus direktiivin 5 artiklan 6 kohdan nojalla

32. Asiassa C-322/99 esittämällään ensimmäisellä kysymyksellä ja asiassa C-323/99 esittämällään ensimmäisellä ja toisella kysymyksellä kansallinen tuomioistuin haluaa tietää, onko kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetusta verollisuudesta kyse siinä tilanteessa, että vaikka auto on ostettu ilman oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen, vero on vähennetty autoon jälkikäteen tehdyistä töistä.

33. Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, kansallinen tuomioistuin haluaa tietää asiassa C-322/99 esittämällään toisella kysymyksellä, verotetaanko direktiivin 5 artiklan 6 kohdan nojalla tavaraa ja sen ainesosia kokonaisuutena vai ainoastaan tavaraan jälkikäteen liitettyjä ainesosia.

34. Autot, jotka Fischer ja Brandenstein ovat ottaneet yksityiseen käyttöönsä, ovat kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua "aineellista omaisuutta", ja tästä syystä ne on luokiteltava 5 artiklassa tarkoitetuiksi "tavaroiksi". Niiden omaan käyttöön otto voidaan näin ollen rinnastaa 5 artiklan 6 kohdan mukaisesti tavaroiden luovutuksiin.

35. On kiistatonta, että ennen autojen ottamista yksityiseen käyttöön ne kuuluivat yksinomaan [12] vastaajien liikeomaisuuteen. Kiistatonta on myös, ettei autojen ostohintaan sisältyvää arvonlisäveroa ole voinut vähentää.

36. Onkin ratkaistava, voiko näiden autojen ottaminen yksityiseen käyttöön kuitenkin olla verollista sen vuoksi, että Fischer ja Brandenstein ovat vähentäneet autoon sen oston jälkeen tehtyihin korjauksiin liittyvän arvonlisäveron. On syytä muistuttaa, että he ovat vähentäneet "huomattaviin pelti- ja maalaustöihin" (asia C-322/99) sekä "määräaikaishuoltoihin, pieniin korjauksiin, renkaiden vaihtoon, katalysaattorin asentamiseen ja tuulilasin vaihtoon" (asia C-323/99) liittyvän arvonlisäveron.

37. Vastaus kysymykseen riippuu siitä, miten tulkitaan direktiivin 5 artiklan 6 kohdan ilmausta "jos tavara tai sen ainesosat oikeuttavat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen".

38. Kuten kansallinen tuomioistuin perustellusti esittää, [13] lause voidaan tulkita kahdella tavalla, joista molemmat voivat johtaa verotukseen 5 artiklan 6 kohdan nojalla. Esillä olevien asioiden kaltaisissa tilanteissa voidaan katsoa, että

— kyseinen "tavara" oikeutti arvonlisäveron "osittaiseen" vähentämiseen, tai että

12 — Bundesfinanzhof on pyytänyt yhteisöjen tuomioistuimelta asiasisällöltään toisenlaisessa asiassa Bakcsi (C-415/98) ennakkoratkaisua muun muassa kysymykseen siitä, voiko elinkeinonharjoittaja lukea tavaran kuuluvan kokonaan yksityisomaisuuteensa, vaikka hän käyttää sitä osittain liiketoiminnassaan; ks. julkisasiamies Saggion ratkaisuehdotus, 13.4.2000.

13 — Ks. edellä 22 kohdassa asiassa C-322/99 esitetyn ensimmäisen kysymyksen kaksi vaihtoehtoa.

— "sen ainesosat" oikeuttivat arvonlisäveron vähentämiseen.

39. Seuraavaksi aion tutkia, voidaanko jompaakumpaa näistä vaihtoehdoista soveltaa esillä olevaan asiaan.

Oikeuttiko kyseinen "tavara" arvonlisäveron osittaiseen vähentämiseen?

40. Kreikan hallitus esittää asiassa C-322/99, että kyseistä tavaraa on pidettävä tavarana, joka on oikeuttanut arvonlisäveron osittaiseen vähentämiseen kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetulla tavalla. Kreikan hallitus katsoo, että Fischerin RR-Bentleyhinsä teettämät pelti- ja maalaustyöt ovat huomattavat, mistä ovat osoituksena näistä töistä aiheutuneiden kustannusten suuruus (verrattuna auton alkuperäiseen ostohintaan). Siksi näiden kustannusten on katsottava kasvattaneen auton kokonaishankintahintaa.

41. Kreikan hallitus katsoo, että 5 artiklassa tarkoitettu tavaran käsite viittaa yleisemmin ottaen sen alkuperäisen hankinnan lisäksi kaikkiin siitä jälkeenpäin aiheutuneisiin kustannuksiin, jotka lisäävät kyseisen tavaran arvoa pitkällä aikavälillä. Ainoastaan sellaiset käyttö- ja ylläpitokustannukset, joilla ei ole pysyvää vaikutusta tavaran arvoon, voidaan jättää huomioimatta määritettäessä sitä, oikeuttiko tavara arvonlisäveron osittaiseen vähentämiseen. Ehdotettu tulkinta on näin ollen yhdenmukainen asioissa Kühne [14] ja Mohsche [15] annettujen tuomioiden kanssa. Näissä tuomioissa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan mukaan yritykselle kuuluvien tavaroiden ottamista yksityiseen käyttöön pidetään verollisena edellyttäen, että kyseiset tavarat — eikä niiden ylläpidosta tai käytöstä aiheutuneet kustannukset — ovat oikeuttaneet arvonlisäveron vähentämiseen.

42. Olen kuitenkin samaa mieltä komission ja Saksan hallituksen kanssa siitä, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohtaa ei voida tulkita näin.

43. Ensinnäkin "osittaista vähennystä" koskeva vaihtoehto näyttää koskevan ainoastaan tapauksia, joissa tavara on vain osittain yrityksen käytössä ja osittain yrityksen ulkopuolisessa käytössä. Hyvä esimerkki tästä on asiassa Armbrecht annettu tuomio, [16] jossa elinkeinonharjoittaja päätti omaisuutta hankkiessaan käyttää siitä ainoastaan osan liiketoimintaan ja pitää muun osan yksityiskäytössä. Ainoastaan tällaisissa tapauksissa on asianmukaista puhua oikeudesta vähentää "osittain" ostohintaan sisältyvä arvonlisävero. Esillä olevassa asiassa sen sijaan käytettyjen autojen alkuperäiseen ostohintaan sisältyvää arvonlisäveroa ei saanut vähen-

14 — Edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Kühne.

15 — Asia C-193/91, Finanzamt München III v. Mohsche, tuomio 25.5.1993 (Kok. 1993, s. I-2615).

16 — Asia C-291/92, Finanzamt Uelzen v. Armbrecht, tuomio 4.10.1995 (Kok. 1995, s. I-2775).

tää, kun taas autoihin myöhemmin kohdistetut työt ovat oikeuttaneet useaan arvonlisäveron "täyteen" vähennykseen.

44. Toiseksi katson, että ilmaus "tavara — — [on oikeuttanut] arvonlisäveron — — vähennykseen" viittaa ainoastaan veroon, joka liittyy tavaran alkuperäiseen ostamiseen tai valmistamiseen, eikä siis veroon, joka liittyy tavarasta myöhemmin aiheutuneisiin kustannuksiin. Tämä johtuu siitä, että ilmaus "sen ainesosat — — [ovat oikeuttaneet] vähennykseen", siltä osin kuin se liittyy 5 artiklan 6 kohdan soveltamiseen, kattaa tavarasta myöhemmin aiheutuneisiin kustannuksiin liittyvän veron (ks. 45—77 kohta jäljempänä).

Oikeuttivatko tavaran ainesosat arvonlisäveron vähennykseen?

45. Kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa käytetyn ainesosien käsitteen merkitys on ollut keskeisessä asemassa asian käsittelyssä yhteisöjen tuomioistuimessa.

46. Saksan hallitus katsoo lähinnä, että tämä käsite koskee kaikkia menoja (palveluihin liittyvät menot mukaan luettuina), jotka myötävaikuttavat tavaran arvon säilymiseen tai lisääntymiseen.

47. Komission mukaan sitä vastoin tavaran ainesosia voi syntyä ainoastaan tavaroiden luovutuksen kautta mutta ei palvelujen suorittamisen kautta. Lisäksi arvoltaan vähäisiä tavaroita, jotka eivät ole selkeästi lisänneet tavaran arvoa, ei voida pitää tavaran ainesosina.

— Voidaanko tavaraan sen hankinnan jälkeen liitettyjä ainesosia pitää tavaran ainesosina?

48. Aluksi on selvitettävä, koskeeko ainesosien käsite ainoastaan tavaraan sen hankintahetkellä kuuluneita ainesosia vai kattaako se myös tavaraan myöhemmin liitetyt ainesosat.

49. Olen samaa mieltä Saksan hallituksen ja komission kanssa siitä, että tavaran ainesosina voidaan pitää myös siihen myöhemmin liitettyjä ainesosia.

50. Direktiivin 5 artiklan 6 kohdan suomen-, kreikan-, saksan-, hollannin-, ruotsin- ja tanskankielisissä kielitoisinnoissa käytetään ajallisesti neutraaleja ilmauksia, jotka vastaavat englannin kielen ilmausta "component parts". Sen sijaan ranskan ("les éléments le composant"), espanjan ("los elementos que lo componen"), italian ("gli elementi che lo compongono") ja portugalin ("aos elementos que os com-

põem") kielen ilmauksista käy ilmi, että merkityksellinen ajankohta sen määrittelemiseksi, saatiinko ainesosiin liittyvä arvonlisävero vähentää, on ajankohta, jolloin tavara on otettu yksityiseen käyttöön eikä se, jolloin tavara on alun perin hankittu. Direktiivin 5 artiklan 6 kohdan sanamuoto vahvistaa näin ollen oletuksen, jonka mukaan tavaraan on voitu liittää ainesosia hankinnan jälkeen.

51. Kuten edellä todettiin,[17] direktiivin 5 artiklan 6 kohdan tarkoituksena on estää se, että verovelvollinen, joka on voinut vähentää liiketoimintaan käytetyn tavaran ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron, välttyisi maksamasta arvonlisäveroa silloin, kun hän ottaa tavaran omaan käyttöönsä yksityisiä tarkoituksia varten. Jotta tämä tavoite saavutettaisiin, tavaran hankintahetkellä tavaraan jo sisältyneitä ainesosia ja siihen myöhemmin liitettyjä ainesosia on kohdeltava verotuksessa samalla tavalla. Molemmissa tapauksissa tavaran ainesosiin liittyvä arvonlisävero on oikeuttanut vähennyksen sillä perusteella, että tavaraa on myöhemmin mahdollisesti tarkoitus käyttää elinkeinonharjoittajan verotettavaan liiketoimintaan. Molemmissa tapauksissa on myös tarkoitus estää se, että elinkeinonharjoittaja, joka ottaa tavaran omaan käyttöönsä, saa vähennyksestä perusteetonta etua tavalliseen kuluttajaan nähden, joka joutuu tavaran ostaessaan maksamaan arvonlisäveron.[18]

52. Näin ollen tavaran ainesosien käsite kattaa myös ne ainesosat, jotka on liitetty tavaraan myöhemmin.

17 — Ks. edellä 10 kohta.

18 — Ks. edellä alaviitteessä 3 mainittu asia De Jong.

— Voidaanko tavaraan liittää ainesosa palvelusuorituksen kautta?

53. Ratkaistavana on kysymys, voidaanko tavaraan liittää ainesosa ainoastaan tavaroiden luovutuksen vai myös palvelun suorituksen kautta. Kysymys on merkittävä asiassa C-322/99, jossa Fischer on vähentänyt RR-Bentleyhin tehtyihin "huomattaviin pelti- ja maalaustöihin" liittyvän arvonlisäveron, sekä asiassa C-323/99, jossa Brandenstein on vähentänyt "määräaikaishuoltoihin ja pieniin korjauksiin" liittyvän arvonlisäveron.

54. Saksan hallitus katsoo kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan teleologisen tulkinnan perusteella, että sekä palvelut että tavaroiden luovutukset voivat merkitä ainesosan liittämistä tavaraan. Saksan hallituksen mukaan 5 artiklan 6 kohdan tarkoituksena on estää se, että yksityinen kulutus (siinä muodossa, että yrityksen tavaroita siirretään osaksi yksityisomaisuutta) välttyisi verotukselta. Yrityksen tavaran ottamista omaan käyttöön pidetään yksityisenä kulutuksena, jos tavaroita tai niiden arvoa ei ole täysin kulutettu niiden kuuluessa verovelvollisen liiketoiminnan piiriin. Sama lopputulos seuraa välillisesti 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdasta, jossa veron perus-

teeksi vahvistetaan tavaran ostohinta silloin, kun se on tarkoitus ottaa yksityiseen käyttöön. Direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetun verotuksen kannalta keskeistä on siis se, missä kunnossa tavara on sen siirtyessä pois liiketoiminnan piiristä osaksi verovelvollisen yksityisomaisuutta. Tavaran kunto yksityiseen käyttöön ottamisen hetkellä riippuu vuorostaan siihen tehdyistä parannus- ja ylläpitotöistä. Koska palveluiden suorittamisella (esimerkiksi peltitöillä) voi olla pitkällä aikavälillä taloudellisesti sama myönteinen vaikutus tavaran kuntoon ja arvoon kuin tavaroiden luovutuksella (esimerkiksi uuden moottorin luovutuksella), tavaran ainesosien käsitteen on tulkittava sisältävän myös sellaiset palveluiden suoritukset, jotka nostavat tavaran arvoa tai säilyttävät sen arvon. Saksan hallitus toi esille myös tähän liittyviä käytännön ongelmia, jotka liittyvät palveluiden suorittamisen ja tavaroiden luovutuksen erottamiseen toisistaan. Tavaroihin niiden hankinnan jälkeen kohdistetut työt sisältävät tavallisesti sekä palvelujen suorittamista että tavaroiden luovutusta (esimerkiksi tuulilasin vaihto).

55. Mielestäni direktiivin 5 artiklan 6 kohdan yksiselitteinen sanamuoto ja direktiivin systematiikka eivät anna mahdollisuutta tulkita tavaroiden ainesosien käsitettä näin laajasti.

56. Direktiivin ranskankielisen ("les éléments le composant"), espanjankielisen ("los elementos que lo componen") ja italiankielisen ("gli elementi che lo compongono") toisinnon sanamuodot voisi ehkä kääntää englanniksi ilmauksella "component elements". Saksan- ("Bestandteile") ja hollanninkieliset ("bestanddelen") ilmaukset puolestaan ovat lähempänä direktiivin englanninkielisessä toisinnossa käytettyä sanamuotoa "component parts". Ilmaisujen "elements" ja "parts" pienestä erosta huolimatta kaikissa kielitoisinnoissa käytetty sanamuoto antaa ymmärtää, että 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitettujen tavaran ainesosien on oltava tavaraan liitettyjä konkreettisia ja aineellisia esineitä. En ymmärrä, miten palveluita, joihin ei sisälly tavaroiden luovutusta (esimerkiksi auton pesu tai peltityöt), voidaan pitää tavaroiden ainesosina tai osina kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan tarkoittamassa merkityksessä.

57. Direktiivin 5 artiklan 6 kohdan systeeminen tulkinta vahvistaa tämän näkemyksen. Kaikissa kielitoisinnoissa tavaran ainesosan käsite liittyy suoraan 5 artiklan 6 kohdan ensimmäiseen vaihtoehtoon eli "tavaraan". Esimerkiksi englanninkielisessä kielitoisinnossa "sen" ("thereof") ainesosat oikeuttavat arvonlisäveron vähennykseen. Näin ollen, jos tavara määritellään 5 artiklan 1 kohdan nojalla "aineelliseksi omaisuudeksi", sen ainesosien on oltava luonteeltaan samanlaisia. Palvelujen suorituksella puolestaan tarkoi-

tetaan liiketointa, joka ei ole tavaran luovutusta (direktiivin 6 artiklan 1 kohta).

58. En myöskään jaa Saksan hallituksen näkemystä, jonka mukaan palvelujen suorittamisen jättäminen tavaran ainesosien määritelmän ulkopuolelle merkitsisi sitä, että verottamaton yksityinen käyttö lisääntyisi merkittävästi ja aiheuttaisi näin veron kiertämistä. Näkemykseni perustuu seuraaviin seikkoihin: kyseessä olevat palvelut (esimerkiksi auton pesu) eivät lisää tavaran arvoa pysyvästi, ja ne on näin ollen kulutettu liiketoiminnan piirissä ennen tavaran siirtämistä osaksi yksityisomaisuutta. Toinen vaihtoehto on, että jos nämä palvelut ovat lisänneet auton arvoa pysyvästi (esim. huomattavat peltityöt), alun perin tehty vähennys voidaan oikaista 20 artiklan 1 kohdan b alakohdan nojalla (katso 84—93 kohta jäljempänä).

59. Pitää myös paikkansa, että autoon kohdistetut työt sisältävät usein sekä palvelujen suoritusta että tavaroiden luovutusta. Tämä ei kuitenkaan merkitse sitä, ettei palvelujen suoritusta voida erottaa tavaroiden luovutuksesta. Sen selvittämiseksi, onko tiettyä tointa pidettävä tavaroiden luovutuksena vai palvelujen suorituksena, on määriteltävä toimen ominaispiirteet.[19] Jos tavaroiden luovutus on vain yksi sellaisen toimen osatekijä, jossa palvelujen suorittaminen on pääosassa, tätä liiketointa on pidettävä palvelujen suorituksena.[20] Esimerkiksi määräaikaishuolto voi edellyttää ruuvien, öljynsuodattimien ja sytytystulppien luovuttamista. Maalaustyöt puolestaan edellyttävät maalin luovutusta. Tällaisissa tapauksissa, joissa autoon kohdistettavat työt edellyttävät vähäisten tavaroiden luovutuksia, jotka liittyvät erottamattomasti kyseisiin palveluihin, näitä töitä on pidettävä kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdan mukaisina palveluina, eikä tavaran ainesosan käsitettä voida näin ollen soveltaa.

60. Näin ollen palvelujen suorituksia (mukaan luettuina ne, jotka edellyttävät vähäisiä tavaroiden luovutuksia) ei voida pitää tavaran ainesosina 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

— Millaisilla tavaroiden luovutuksilla tavaraan liitetään ainesosa?

61. Jos ainoastaan tavaroiden luovutuksilla voidaan tavaroihin liittää 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitettuja ainesosia, on pohdittava sitä, onko kaikki luovutukset otettava huomioon. Esimerkiksi asiassa C-323/99 Brandenstein on vähentänyt "määräaikaishuoltoihin, pieniin korjauk-

19 — Asia C-231/94, Faaborg-Gelting Linien v. Finanzamt Flensburg, tuomio 2.5.1996 (Kok. 1996, s. I-2395, 12 kohta).

20 — Idem, 14 kohta.

siin, renkaiden vaihtoon, katalysaattorin asentamiseen ja tuulilasin vaihtoon" liittyvän arvonlisäveron. Tätä seikkaa on syytä pohtia myös, kun on kyse akun vaihdosta taikka tehokkaamman moottorin tai autopuhelimen asentamisesta.

62. Saksan hallituksen mukaan kaikki luovutukset, joita ei ole kulutettu sinä aikana, jona tavara ja sen ainesosat kuuluivat verovelvollisen liikeomaisuuteen, ovat periaatteessa verollisia 5 artiklan 6 kohdan mukaisesti. Näin ollen ylläpitokuluiksi luokiteltavia tavaroiden luovutuksia voidaan myös pitää tavaroiden ainesosina, ja ainoana edellytyksenä on se, että nämä luovutukset käytetään ja kulutetaan tietyn ajanjakson aikana.

63. Komissio sen sijaan ehdottaa, kuten jo aiemmin totesin, suppeampaa tulkintaa tavaroiden ainesosien käsitteelle. Komission mukaan ainoastaan sellaisia tavaroiden luovutuksia, jotka selvästi lisäävät tavaran arvoa, voidaan katsoa johtavan ainesosan syntymiseen. Arvoltaan suhteellisen vähäisiä luovutuksia ei tule ottaa huomioon.

64. Jos ymmärrän oikein nämä kaksi eriävää näkemystä, Saksan hallituksen mukaan esimerkiksi uutta akkua voidaan pitää tavaran ainesosana, kun taas komissio tuskin ajattelisi näin. Sekä komissio että Saksan hallitus ovat todennäköisesti sitä mieltä, että uutta moottoria on pidettävä tavaran ainesosana.

65. Direktiivin 5 artiklan 6 kohdan sanamuodon perusteella ei voida päätellä, johtaako arvoltaan suhteellisen vähäisten ainesosien arvonlisäveron vähentäminen oman käytön verollisuuteen tämän säännöksen nojalla.

66. Tästä syystä olen samaa mieltä komission kanssa siitä, että tavaran ainesosien käsitettä ei voida määritellä ottamatta huomioon kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan oikeudellisia seurauksia. On siis tarpeen tutkia asiassa C-322/99 esitettyä toista ennakkoratkaisukysymystä sen selvittämiseksi, onko arvonlisäveroa kannettava sekä tavarasta että sen ainesosista vai koskeeko verollisuus ainoastaan tavaraan jälkikäteen liitettyjä ainesosia.

67. Direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa todetaan, että "tavaran" ottaminen verovelvollisen omaan käyttöön taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin on rinnastettava vastikkeelliseen luovutukseen, "jos" tavara "tai" sen ainesosat ovat oikeuttaneet arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen. Tästä yksiselitteisestä sanamuodosta käy ilmi, että arvonlisävero on kannettava tavaran,

ei pelkästään sen ainesosien, käyttöön ottamisesta. Lisäksi verollisuudelle asetetun ehdon sanamuodosta (sana "jos" ilmaisun "siinä määrin kuin" ja sana "tai" sanan "ja" sijasta) käy ilmi, että tavaran ainesosiin liittyvän arvonlisäveron vähentäminen on riittävä edellytys sille, että tavaran ja sen ainesosien omaan käyttöön ottamista verotetaan kokonaisuutena. Sanamuodosta käy myös ilmi, että direktiivin laatijoiden tarkoituksena ei ollut ottaa käyttöön suhteellista verotusta.

68. Sekä komissio että Saksan hallitus huomauttavat, että 5 artiklan 6 kohdan kirjaimellinen tulkinta voi johtaa kaksinkertaiseen verotukseen. Yksityishenkilöltä ostettu käytetty auto, josta ei ole voitu vähentää arvonlisäveroa, sisältää arvonlisäveron, jonka loppukuluttaja on tavallisesti maksanut auton aiemman hankinnan yhteydessä. Jos autoon kohdistettuja töitä, kuten uuden moottorin asentaminen, joiden arvonlisävero voidaan vähentää, voidaan katsoa johtavan ainesosan syntymiseen 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetulla tavalla, auton siirtämistä yksityiseen käyttöön on verotettava kokonaisuudessaan. Näin ollen kaikki auton ainesosat, uutta moottoria lukuun ottamatta, verotetaan kahteen kertaan. Huomautuksia esittäneet osapuolet ovat myös tietoisia siitä, että kaksinkertainen verotus on periaatteessa arvonlisäverojärjestelmään kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastainen. [21]

69. Näyttää siltä, että tällaisissa tapauksissa paras ratkaisu olisi se, että arvonlisävero kannetaan niiden ainesosien jäännösarvosta, joihin liittyvä arvonlisävero on alun perin vähennetty. Tämä olisi neutraalisuuden periaatteen mukaista, ja näin varmistettaisiin tasapuolinen kohtelu verovelvollisten ja muiden kuin verovelvollisten henkilöiden välillä.

70. Artiklan yksiselitteinen sanamuoto ja säännöksen laatimishistoria antavat kuitenkin ymmärtää, että lainsäätäjä on tarkoituksellisesti hyväksynyt kaksinkertaisen verotuksen riskin todennäköisesti käytännön syistä. Esimerkiksi komission alkuperäisen ehdotuksen saksankielisessä toisinnossa edellä käsitelty ehtolause alkoi sanalla "insoweit" (siinä määrin kuin). [22] Tällainen sanamuoto olisi voitu tulkita suhteellisen verotuksen käyttöönottona. Lopullisessa direktiivissä käytetään kuitenkin ilmausta "wenn" (jos).

71. On siis tehtävä vaikea valinta, joka koskee 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetun tavaran ainesosien käsitteen tulkintaa. Käsitettä voidaan yhtäältä tulkita suppeasti, mikä voi olla vastoin 5 artiklan 6 kohdan erityistavoitetta eli sen estämistä, että verovelvollinen saisi vähennyksestä perusteetonta etua tavalliseen kuluttajaan nähden. Käsitettä voidaan toisaalta tulkita

21 — Asia C-45/95, komissio v. Italia, tuomio 25.6.1997 (Kok. 1997, s. I-3605, 15 kohta).

22 — Komission 29.6.1973 tekemä ehdotus kuudenneksi direktiiviksi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste (EYVL 1973 C 80, s. 1).

myös laajasti, mikä voi olla vastoin verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

72. Mielestäni tämän ongelman ratkaisemiseksi on ensin tehtävä selkeä ero tavaran ainesosien ja erillisten tavaroiden välille. Kun kaksi tavaraa on yhdistetty ilman, että ne ovat menettäneet lopullisesti erilliset fyysiset ja taloudelliset ominaispiirteensä, niitä ei voida pitää tavaran ainesosina. Tämä erottelu on sekä 5 artiklan 6 kohdan sanamuodon että verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukainen. Jos tavaroita pidetään arvonlisäverotuksessa erillisinä, niiden siirtämistä yksityiseen käyttöön on pidettävä kahtena toisistaan erillään verotettavana tapahtumana. Molempien tapahtumien on täytettävä 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitettu edellytys, joka koskee oikeutta arvonlisäveron vähennykseen. Sellaisten tavaroiden kaksinkertainen verotus, joihin liittyvää arvonlisäveroa ei ole voitu vähentää, ei siis ole mahdollista.

73. Olen näin ollen sitä mieltä, että esimerkiksi renkaiden vaihto taikka autopuhelimen tai autoradion asentaminen eivät merkitse sitä, että autoon liitettäisiin ainesosia. Koska nämä osat ovat helposti erotettavissa autosta ja ne voidaan luovuttaa erikseen, ne eivät menetä lopullisesti erillisiä fyysisiä ja kaupallisia ominaispiirteitään. Autoradiolla ja -puhelimella varustetun auton siirtämistä osaksi yksityisomaisuutta on pidettävä arvonlisäverotuksessa useana omaan käyttöön ottamisena, ja 5 artiklan 6 kohdassa mainittujen edellytysten on täytyttävä kunkin käyttöön ottamisen osalta.

74. Toisena vaiheena ratkaisun löytämisessä on mielestäni se, että on suljettava tavaran ainesosien käsitteen ulkopuolelle sellaiset tavaroiden luovutukset, jotka eivät lisää tavaran arvoa pysyvästi vaan ainoastaan myötävaikuttavat tavaran arvon säilymiseen. Tavaran kaksinkertaisen verotuksen hyväksyminen tuntuu kohtuuttomalta, jos verovelvollinen ei voi saada vähennyksestä perusteetonta hyötyä siksi, että tavaraan jälkikäteen liitettyjen ainesosien arvo on kulutettu sinä aikana, jolloin ne ovat kuuluneet liiketoiminnan piiriin, tai jos tavaran omaan käyttöön ottamisesta saatava vähennysetu on pieni verrattuna kaksinkertaisesta verotuksesta aiheutuviin rasitteisiin.

75. Olen näin ollen samaa mieltä komission kanssa siitä, että tuulilasinpyyhkimien tai tyhjän akun vaihtamiseen liittyvän arvonlisäveron vähentäminen ei saa johtaa auton verottamiseen kokonaisuudessaan, jos auto otetaan omaan käyttöön. Sen sijaan tehokkaamman moottorin tai katalysaattorin asentaminen autoon nykyaikaistamistarkoituksessa saattaisi johtaa auton verottamiseen kokonaisuudessaan. Tämän ratkaisun etuna on, että se johtaa samankaltaiseen lopputulokseen kuin asiassa Kühne annetussa tuomiossa omaksuttu ratkaisu.[23]

23 — Ks. edellä 17 kohta.

76. Vaikka edellä esitetty ratkaisu joissakin tapauksissa johtaa direktiivin systematiikan vastaisesti kaksinkertaiseen verotukseen, tätä seurausta on tarkasteltava osana direktiivin yhteydessä esiintyvää laajempaa ongelmakenttää, joka liittyy käytettyjen tavaroiden jälleenmyyntiin etenkin silloin, kun elinkeinonharjoittaja myy yksityishenkilöltä ostamansa tavaran osana liiketoimintaansa. [24]

77. Edellä esitetystä käy ilmi, että tavaroiden ainesosia koskevia 5 artiklan 6 kohdan säännöksiä sovelletaan ainoastaan, jos tavaroita (eikä siis palveluja) on luovutettu 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla, jos näistä tavaroista on tullut erottamaton osa toista tavaraa ja ne ovat menettäneet erilliset fyysiset ja taloudelliset ominaispiirteensä ja jos tavaran kokonaisarvo on lisääntynyt pysyvästi. Edellä esitetystä seuraa myös, että jos nämä edellytykset täyttyvät, verollista on tavaran ja sen ainesosien omaan käyttöön otto kokonaisuutena tarkasteltuna, ei pelkästään ainesosien omaan käyttöön otto.

Veron peruste direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan nojalla

78. Asioissa C-322/99 ja C-323/99 esittämillään kolmansilla kysymyksillä kansallinen tuomioistuin haluaa tietää, määritelläänkö veron peruste auton ostohinnan ja auton ainesosien hinnan perusteella vai pelkästään ainesosien hinnan perusteella esillä olevien asioiden kaltaisissa tapauksissa silloin, kun on kyse direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetusta tavaroiden luovutuksesta.

79. Jos tarkastellaan samanaikaisesti direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohtaa ja 5 artiklan 6 kohtaa sekä edellä esitettyä 5 artiklan 6 kohdan tulkintaa, veron perusteena on mielestäni käytettävä auton ostohintaa ja sen ainesosien hintaa kokonaisuudessaan. Direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan ensimmäisen ja tärkeämmän vaihtoehdon mukaan 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutuksiin liittyvän veron perusteena on käytettävä tavaran ostohintaa luovutushetkellä. Veron perusteen määrittelemiseksi direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa viitataan siis tavaroihin, joista kannetaan arvonlisäveroa 5 artiklan 6 kohdan nojalla. Kuten edellä totesin, [25] 5 artiklan 6 kohdan yksiselitteisen sanamuodon mukaan arvonlisäveroa kannetaan tavarasta ja sen ainesosista kokonaisuudessaan.

80. Tästä seuraa, että jos pääasiassa esillä olevan kaltaisissa tilanteissa on kyse

24 — Ks. asia 165/88, ORO Amsterdam Beheer ja Concerto v. Inspecteur der Omzetbelastning, tuomio 5.12.1989 (Kok. 1989, s. 4081) ja edellä alaviitteessä 12 mainittu julkisasiamies Saggion asiassa Bakcsi antama ratkaisuehdotus.

25 — Ks. edellä 66 ja 67 kohta.

5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetusta verollisesta omaan käyttöön ottamisesta, kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuna veron perusteena on tavaran ja sen ainesosien hinta kokonaisuudessaan.

Kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan ja 5 artiklan 7 kohdan c alakohdan välinen suhde

81. Asiassa C-322/99 esittämällään neljännellä kysymyksellä kansallinen tuomioistuin haluaa tietää, mikä on 5 artiklan 6 kohdan ja 5 artiklan 7 kohdan c alakohdan välinen suhde. Direktiivin 5 artiklan 7 kohdan c alakohta koskee sitä, että verovelvollinen pitää tavarat itsellään lopettaessaan verollisen liiketoimintansa.

82. Jäsenvaltiot voivat 5 artiklan 7 kohdan c alakohdan perusteella antaa erityissäännöksen sellaisten tilanteiden varalta, että verovelvollinen lopettaa liiketoimintansa.

83. Esillä olevassa asiassa on kuitenkin kiistatonta, ettei Saksan liittotasavalta ole käyttänyt sillä kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan c alakohdan perusteella olevaa mahdollisuutta. Komission tapaan katson, että tämän erityissäännöksen puuttuessa tavaran omaan käyttöön ottamisen verottamiseen sovelletaan yksinomaan 5 artiklan 6 kohtaa. Direktiivin 5 artiklan 7 kohdan c alakohdan tulkitseminen ei näin ollen ole tarpeen.

Vähennysten oikaiseminen kuudennen direktiivin 20 artiklan mukaisesti

84. Asiassa C-322/99 esittämällään viidennellä kysymyksellä ja asiassa C-323/99 esittämällään neljännellä kysymyksellä kansallinen tuomioistuin haluaa ratkaista uudenlaisen kysymyksen, eli voidaanko ajoneuvon ostamisen jälkeen suoritettuihin töihin liittyviä arvonlisäverovähennyksiä oikaista kuudennen direktiivin 20 artiklan mukaisesti, jos yhteisöjen tuomioistuin toteaa, ettei kyse ole direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetusta verollisesta omaan käyttöön ottamisesta.

85. On syytä muistuttaa, että mielestäni sellaisen palvelujen suorituksen ja tavaroiden luovutuksen, joka on oikeuttanut vähennykseen ja joka ei pysyvästi lisää tavaran arvoa, ei voida katsoa johtavan ainesosan liittämiseen, eikä niissä ole kyse 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetusta fiktiivisestä tavaroiden luovutuksesta silloin, kun tavarat, joita luovutukset koskevat, on otettu yksityiseen käyttöön. Lisäksi on syytä muistuttaa, että asiassa C-322/99 Fischer on vähentänyt huomattaviin pelti- ja maalaustöihin liittyvän arvonlisäveron ja että asiassa C-323/99 Brandenstein on vähentänyt määräaikaishuoltoihin, pieniin korjauksiin ja tuulilasin vaihtoon liittyvän arvonlisäveron.

86. Direktiivin 20 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan alun perin tehty vähennys on oikaistava jäsenvaltioiden vahvistamien yksityiskohtaisten sääntöjen mukaan, 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 varkauden 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".

87. Kansallisen tuomioistuimen mukaan kaikki autoihin niiden ostamisen jälkeen kohdistetut työt ovat Fischerin ja Brandensteinin verollisen liiketoiminnan harjoittamisesta aiheutuneita menoja kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa tarkoitetulla tavalla. Tästä syystä töiden suorittamisajankohtana molemmilla oli oikeus vähentää arvonlisävero välittömästi kokonaisuudessaan. Myöhemmin he eivät saavuttaneet täysin liiketoimintatavoitteitaan kyseisten autojen osalta, sillä Fischer lopetti liiketoimintansa kokonaan ja Brandenstein otti auton omaan käyttöönsä. Kansallisen tuomioistuimen näkemyksen mukaan tästä syystä voidaan katsoa, että jos autoihin niiden hankinnan jälkeen kohdistettuja töitä, joihin liittyvä arvonlisävero on saatu vähentää, ei veroteta 5 artiklan 6 kohdan nojalla (siirrettäessä auto osaksi yksityisomaisuutta), autojen ottamista omaan käyttöön on pidettävä kuudennen direktiivin 20 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettuna muutoksena, jonka vuoksi alkuperäisiä vähennyksiä on oikaistava.

88. Saksan hallitus on sitä mieltä, ettei 20 artiklaa voida periaatteessa soveltaa tavaroiden ottamiseen omaan käyttöön. Saksan hallituksen mukaan direktiivin 5 ja 6 artiklassa tarkoitettuja fiktiivisiä tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia koskevat säännöt muodostavat kattavan ja tyhjentävän sääntelyn, jolla säännellään tavaroiden ja palvelujen ottamista omaan käyttöön ja joka estää vähennysten oikaisemista koskevien 20 artiklan 1 kohdan b alakohdan säännösten rinnakkaisen ja/tai kumulatiivisen soveltamisen.

89. Olen kuitenkin komission kanssa samaa mieltä siitä, että periaatteessa direktiivin perusteella tavaran omaan käyttöön ottamista voidaan pitää 20 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettuna muutoksena. Tämä näkemys perustuu säännöksen nykyisen sanamuodon ja komission ehdotukseen [26] sisältyvän vastaavan säännöksen sanamuodon vertailuun. Ehdotuksen 20 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan vähennysten oikai-

26 — Mainittu edellä alaviitteessä 22.

seminen oli nimenomaisesti poissuljettua ehdotuksen 5 artiklan 3 kohdassa määritellyissä tapauksissa, joissa oli kyse tavaroiden ottamisesta yrityksen ulkopuoliseen käyttöön. Direktiivin 20 artiklan 1 kohdan b alakohdan sanamuoto, sellaisena kuin se on hyväksytty, jättää oikaisumahdollisuuden ulkopuolelle ainostaan kahdentyyppiset omaan käyttöön ottamisen tapaukset, jotka mainitaan 5 artiklan 6 kohdassa, eli arvoltaan vähäisten lahjojen tai näytekappaleiden omaan käyttöön ottaminen. Säännös antaa näin ollen jäsenvaltioille mahdollisuuden säätää oikaisumahdollisuudesta muuntyyppisten omaan käyttöön ottamistilanteiden osalta. Ongelmana ei siis niinkään ole se, ovatko vähennysten oikaisut 20 artiklan nojalla periaatteessa mahdollisia, vaan se, missä tilanteissa nämä oikaisut ovat sallittuja 5 artiklan 6 kohdan nojalla.

90. Katson ensiksikin, että 20 artiklan soveltaminen on mahdotonta, jos tavaraan on liitetty ainakin yksi sellainen ainesosa, joka on oikeuttanut arvonlisäveron vähentämiseen 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetulla tavalla. Tällaisissa tapauksissa tavaraan kohdistettuihin töihin liittyvät arvonlisäveron vähennykset "oikaistaan" tarvittaessa automaattisesti rinnastamalla toimi tavaroiden luovuttamiseen 5 artiklan 6 kohdan mukaisesti. Kuten edellä totesin, 5 artiklan 6 kohdan mukaan verollisia ovat tavara ja sen ainesosat kokonaisuutena. Direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan mukaisesti veron perusteena on tavaran hinta luovutushetkellä. Tähän hintaan vaikuttavat myös sellaiset tavaraan kohdistetut työt, jotka ovat oikeuttaneet arvonlisäveron vähentämiseen (mukaan luettuina sellaiset palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, joilla tavaraan ei ole liitetty uusia ainesosia. Jos arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttaneiden töiden synnyttämä lisäarvo sisältyy edelleen tavaran arvoon silloin, kun tavara otetaan omaan käyttöön, perusteettomat vähennykset korjautuvat 5 artiklan 6 kohdan mukaisen verotuksen kautta.

91. Toisaalta jos arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttaneilla, jälkeenpäin tehdyillä töillä tavaraan ei ole liitetty ainesosaa, vähennysten oikaisua koskevilla säännöillä voidaan asianmukaisesti estää se, ettei verovelvollinen saa vähennyksistä perusteetonta etua. On syytä muistuttaa, että vähennysten oikaisemista koskevilla säännöillä on vastaava oikeudellinen tavoite kuin 5 artiklan 6 kohdalla, eli estää se, että verovelvollinen, jolla on ollut oikeus arvonlisäveron vähentämiseen, saa perusteetonta taloudellista etua. Direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa käytetty menetelmä, jolla omaan käyttöön otto rinnastetaan tavaroiden luovutukseen, on valittu yksinomaan "neutraalisuuteen ja yksinkertaisuuteen perustuvista syistä".[27] Olen siis sitä mieltä, että periaatteessa sellaisiin palvelujen suorituksiin ja tavaroiden luovutuksiin, joilla tavaraan ei ole liitetty aineosia, liittyvät arvonlisäveron vähennykset voidaan oikaista 20 artiklan nojalla, jos kyseiset tavarat otetaan omaan käyttöön.

27 — Ks. perustelut ehdotuksen kuudenneksi direktiiviksi, *Euroopan yhteisöjen tiedote*, täydennysosa 11/73, s. 10.

92. Vähennyksiä oikaistaessa on kuitenkin otettava huomioon se, että kyseisten palvelujen suoritusten ja tavaroiden luovutusten arvo on voitu kuluttaa liiketoiminnan piirissä ennen niiden ottamista omaan käyttöön. Jos nämä toimet, jotka ovat oikeuttaneet arvonlisäveron vähentämiseen, on kulutettu liiketoiminnan yhteydessä, niitä ei enää voida siirtää osaksi yksityisomaisuutta, eikä siirrossa näin ollen ole kyse muutoksesta, joka edellyttäisi vähennysten oikaisemista. Koska kyseiset toimet, eli palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, jotka eivät pysyvästi lisää tavaran arvoa, kulutetaan luonteensa vuoksi hyvin usein kokonaan ennen tavaroiden siirtämistä osaksi yksityisomaisuutta, vähennysten oikaiseminen ei useissa tapauksissa ole tarpeen.

93. Tästä syystä kuudennen direktiivin 20 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisesti tavaroihin niiden hankinnan jälkeen kohdistettuihin töihin liittyvät vähennykset voidaan oikaista silloin, kun nämä tavarat otetaan omaan käyttöön, jos tavaran ainesosia koskevia 5 artiklan 6 kohdan säännöksiä ei sovelleta. Oikaisut ovat kuitenkin mahdollisia ainoastaan siinä tapauksessa, ettei kyseisten töiden arvoa ole kulutettu liiketoiminnan piirissä ennen tavaroiden omaan käyttöön ottamista.

Ratkaisuehdotus

94. Edellä esitetyn perusteella ehdotan seuraavia vastauksia ennakkoratkaisukysymyksiin:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 5 artiklan 6 kohdan tavaran ainesosia koskevia säännöksiä

sovelletaan ainoastaan, jos tavaroita (eikä siis palveluja) on luovutettu 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla, jos näistä tavaroista on tullut erottamaton osa toista tavaraa ja ne ovat menettäneet erilliset fyysiset ja taloudelliset ominaispiirteensä ja jos tavaran kokonaisarvo on lisääntynyt pysyvästi.

2) Jos vähennykseen oikeuttaneita ainesosia on liitetty tavaraan, arvonlisäveroa on kannettava sekä tavarasta että sen ainesosista kokonaisuutena, kun tavara otetaan yksityiseen käyttöön.

3) Jos kyse on 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetusta arvonlisäverollisesta omaan käyttöön ottamisesta siksi, että tavaraan on liitetty arvonlisäveron vähennykseen oikeuttaneita ainesosia, kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuna veron perusteena on tavaran ja sen ainesosien hinta kokonaisuudessaan.

4) Jos jäsenvaltiot eivät ole antaneet erityissäännöstä, jolla kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan c alakohta saatetaan osaksi kansallista lainsäädäntöä, liiketoiminnan lopettamisen jälkeen tapahtuvaa tavaran omaan käyttöön ottamista verotetaan yksinomaan kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan mukaisesti.

5) Tavaraan sen hankinnan jälkeen kohdistettuihin töihin liittyvät vähennykset voidaan oikaista kuudennen direktiivin 20 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisesti silloin, kun nämä tavarat otetaan omaan käyttöön, jos tavaran ainesosia koskevia 5 artiklan 6 kohdan säännöksiä ei sovelleta. Oikaisut ovat kuitenkin mahdollisia ainoastaan siinä tapauksessa, ettei kyseisten töiden arvoa ole kulutettu liiketoiminnan piirissä ennen tavaroiden omaan käyttöön ottamista.