JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
PHILIPPE LÉGER
15 päivänä kesäkuuta 2006 [1]

1. Ennakkoratkaisumenettely koskee sellaisen arvonlisäveron perusteen tarkentamista, joka verovelvollisen on maksettava yrityksensä liikeomaisuuteen kokonaisuudessaan luettavan kiinteistön osan yksityisestä käytöstä.

2. Kun verovelvollinen hankkii tai rakennuttaa kiinteistön ja päättää sen kuuluvan kokonaisuudessaan yrityksen liikeomaisuuteen, mutta haluaa käyttää osaa rakennuksesta myös yksityisiin tarpeisiin, verovelvollisella on oikeus vähentää kokonaisuudessaan arvonlisävero, jonka hän on maksanut kyseisen hankinnan tai rakentamisen kustannusten yhteydessä.

3. Siltä osin kuin kyseistä kiinteistöä käytetään yksityisiin tarpeisiin, verovelvollinen on kuitenkin verrattavissa lopulliseen kuluttajaan. Kuudennessa neuvoston direktiivissä 77/388/ETY [2] säädetään tällaisen tapauksen varalta arvonlisäveron vastaavan osuuden, jonka verovelvollinen on saanut vähentää, kantamiseen sovellettavasta järjestelmästä.

4. Kuudennessa direktiivissä luodaan tätä tarkoitusta varten oikeudellinen fiktio, jonka mukaan tämä yksityinen käyttö rinnastetaan vastikkeelliseen palvelujen suoritukseen, jonka verovelvollinen tekee itselleen.

5. Käsiteltävänä olevassa asiassa yhteisöjen tuomioistuimelta on pyydetty tarkennusta siihen, mikä on kyseisen palvelujen suorituksen arvonlisäveron peruste. Finanzgericht München (Saksa) tiedustelee, onko tämä veron peruste määriteltävä ainoastaan kiinteistön asteittaista arvon alenemista heijastaviin poistoihin sovellettavien yleisten säännösten perusteella vai voidaanko se määrittää arvonlisäveron vähennysten oikaisua koskevan jakson perusteella.

1 – Alkuperäinen kieli: ranska.

2 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu neuvoston direktiivi (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18; jäljempänä kuudes direktiivi).

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Yhteisön oikeus*

Kuudes direktiivi

6. Arvonlisävero on kulutukseen kohdistuva vero, jota sovelletaan yleisesti tavaroihin ja palveluihin. Yhteisön arvonlisäverojärjestelmässä tavaroihin ja palveluihin sovelletaan veroa, joka on tarkasti suhteellinen kyseisten tavaroiden ja palvelujen hintaan nähden, ja se peritään jokaisesta tuotanto- tai jakeluprosessin liiketapahtumasta, mutta sen tarkoitus on rasittaa ainoastaan lopullista kuluttajaa.

7. Jotta vero ei jäisi niiden verovelvollisten kannettavaksi, jotka vastaavat sen perimisestä, kuudennessa direktiivissä säädetään vähennysjärjestelmästä, jonka tarkoituksena on varmistaa veron neutraalisuus näihin verovelvollisiin nähden.

8. Direktiivissä on myös useita säännöksiä, joilla pyritään varmistamaan kyseisen järjestelmän soveltaminen silloin, kun verovelvollinen käyttää samaa tavaraa sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin. Pääasian ratkaisun kannalta merkityksellisimmät säännökset ovat seuraavat.

9. Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvolisäveroa on kannettava "verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta".

10. Mainitun direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdassa vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin rinnastetaan "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".

11. Saman direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa, jolla on keskeinen merkitys käsiteltävänä olevassa riita-asiassa, tarkennetaan veron peruste kyseisessä tilanteessa. Siinä säädetään, että peruste on "6 artiklan 2 kohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta verovelvolliselle palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrä".

12. Kyseisen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvolli-

nen saa vähentää verosta, jonka [hän] on velvollinen maksamaan:

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

– –"

13. Kuudennen direktiivin 20 artikla käsittelee kyseisen vähennyksen oikaisua. Siinä säädetään, että alun perin tehty arvonlisäveron vähennys oikaistaan erityisesti yhtäältä, jos vähennys on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu, ja toisaalta, jos vähennysten määrän määräytymisessä huomioon otetuissa erissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia.

14. Tässä 20 artiklassa säädetään myös seuraavaa:

"– –

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

Jäsenvaltiot voivat edellisestä alakohdasta poiketen oikaisua tehdessään käyttää perusteena täydet viisi vuotta kestävää kautta, joka alkaa tavaran ensimmäisestä käyttöönotosta.

Kiinteistöinvestointien osalta oikaisun perusteena toimivaa kautta voidaan pidentää kahteenkymmeneen vuoteen.

3. Oikaisukauden aikana luovutettua investointitavaraa on katsottava käytetyksi verovelvollisen taloudellisessa toiminnassa oikaisukauden loppuun saakka. Tätä taloudellista toimintaa on pidettävä kokonaisuudessaan verollisena, jos mainitun tavaran luovutus on verollinen: ja sitä on pidettävä kokonaan vapautettuna, jos luovutus on vapautettu. Oikaisu on suoritettava kerralla koko jäljellä olevan oikaisukauden osalta. – –"

B *Kansallinen oikeus*

15. Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz)[3] 3 §:n 9 a momentin 1 kohdassa vastikkeelliseen suoritukseen rinnastetaan se, että elinkeinon harjoittaja käyttää yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvia tavaroita, jotka ovat oikeuttaneet maksetun veron täyteen tai osittaiseen vähennykseen, yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin.

16. Kyseisen 3 §:n 9 a momentin 1 kohdassa tarkoitettujen suoritusten veron peruste on määritelty UStG:n 10 §:ssä. Mainitun 10 §:n, sellaisena kuin se oli voimassa 30.6.2004 saakka, mukaan tällaisen veron peruste määräytyy "liiketointen toteuttamiseen käytettyjen kulujen perusteella, niiltä osin kuin kyseiset liiketoimet ovat oikeuttaneet täyteen tai osittaiseen veron vähennykseen".

17. UStG:n 10 §:ssä, sellaisena kuin se tuli voimaan 1.7.2004, säädetään seuraavaa:

"4) Liiketointa verotetaan

– –

2. – – muiden liiketointen toteuttamiseen käytettyjen menojen perusteella, niiltä osin kuin kyseiset toimet ovat oikeuttaneet täyteen tai osittaiseen vähennykseen. Näihin menoihin kuuluvat omaisuuden hankinnasta tai sen valmistamisesta aiheutuvat kulut, niiltä osin kuin kyseinen omaisuus on osa liikeyritystä ja sitä käytetään muun suorituksen toteuttamiseen. Jos hankinnan tai valmistamisen kulut ovat suuruudeltaan vähintään 500 euroa, kulut jaetaan tasasuuruisesti ajanjaksolle, joka vastaa kyseisiin varoihin 15 a §:n mukaisesti sovellettavaa oikaisukautta

– –"

18. UStG:n 15 a § käsittelee vähennysten oikaisua. Sen 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Jos viiden vuoden kuluessa investointitavaran ensimmäisestä käyttöönotosta ilmenee, että alkuperäistä vähennystä koskevat olosuhteet muuttuvat, kunkin muutoksia vastaavan kalenterivuoden osalta on toteutettava tasoitus oikaisemalla vähennystä hankinta- tai valmistuskustannuksiin kohdistuvan veron osalta. Jos kyse on kiinteistöistä, niihin olennaisesti liittyvät osat mukaan lukien, oikeuksista, joihin sovelletaan kiinteistöjä koskevia siviilioikeudellisia säännök-

3 – BGBl. 1993 I, s. 565; jäljempänä UStG.

siä, ja rakennuksista, jotka sijaitsevat muulla kuin itse omistetulla maalla, sovelletaan viiden vuoden pituisen kauden sijaan kymmenen vuoden pituista kautta."

II Tosiseikat

19. Vuonna 2003 Saksan oikeuden mukainen kotitalous (Hausgemeinschaft, [4] jäljempänä kotitalous tai kantaja), jonka muodostavat Jörg ja Stefanie Wollny, rakennutti kiinteistön, joka luettiin kokonaisuudessaan yrityksen liikeomaisuudeksi. Tämän kiinteistön tiloista 20,33 prosenttia on vuokrattu kotitalouden toisen jäsenen omistamalle verokonsulttitoimistolle ja loput 79,67 prosenttia ovat kyseisen kotitalouden kahden jäsenen yksityisessä asuinkäytössä. Vuokraaminen ammattikäyttöön on arvonlisäveron alaista, koska kotitalous oli luopunut vuokraamistoiminnan verottomuudesta. [5]

20. Arvonlisäveroa koskevissa ennakkoilmoituksissaan vuoden 2003 joulukuulle ja vuoden 2004 tammi-, helmi- ja maaliskuulle kotitalous oli vähentänyt kokonaisuudessaan arvonlisäveron, joka siltä oli laskutettu kiinteistön rakennuskustannusten perusteella.

21. Yksityisen käytön perusteella maksettavan arvonlisäveron veron perusteen määrittämisessä kotitalous perusti näkemyksensä siihen, että Saksan tuloverolaissa (Einkommensteuergesetz) kiinteistön poistokausi on 50 vuotta. Se arvioi siis, että kyseisen veron perusteen kuukausittainen määrä on 1/12 2:sta prosentista sellaisia kustannuksia, jotka liittyvät kiinteistön yksityiskäytössä olevaan osaan.

22. Finanzamt Landshut puolestaan päätti, että mainittu veron peruste oli määriteltävä arvonlisäveroa koskevan vähennysten oikaisukauden keston perusteella siten kuin UStG:n 15 a §:ssä on säädetty kuudennen direktiivin 20 artiklan mukaisesti. Se siis korjasi kantajan laskelmia ja määräsi rakennuksen yksityiskäyttöä koskevan arvonlisäveron perusteeksi 1/12:n 10 prosentista kiinteistön kyseiseen osaan liittyvien rakennuskustannusten määrästä.

23. Koska Finanzamt Landshut hylkäsi kotitalouden edellisessä kohdassa mainitun laskelman mukaisesti määrättyä veron ennak-

4 – Kantaja on suullisessa käsittelyssä määritellyt tämän käsitteen siten, että kaksi tai useampi henkilö muodostaa yhteisön, jolla on talo, jota he vuokraavat.

5 – On muistettava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan mukaan kiinteän omaisuuden vuokraus, poikkeuksia lukuun ottamatta, on vapautettu arvonlisäverosta, mutta että saman direktiivin 13 artiklan C kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan perusteella jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen.

koperintää koskevat oikaisuvaatimukset, mainittu kotitalous nosti asiassa kanteen Finanzgericht Münchenissä.

III Ennakkoratkaisukysymys

24. Finanzgericht München katsoo, että sen käsiteltäväksi saatetun asian ratkaisun kannalta olennaista on sen määrittäminen, mitä veron perustetta sovelletaan yrityksen liikeomaisuuteen kokonaisuudessaan kuuluvan kiinteistön yksityiseen käyttöön. Se korostaa, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa ei määritellä kustannusten määrän käsitettä. Se ilmoittaa omaavansa epäilyjä kyseisen käsitteen merkityksen suhteen seuraavista syistä.

25. Yhtäältä asiassa Enkler [6] antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että kyseisen säännöksen mukaan veron peruste on määriteltävä ottamalla huomioon ainoastaan tavaraan itseensä liittyvät kustannukset, kuten poistot, tai verovelvolliselle aiheutuneet sellaiset kustannukset, jotka ovat oikeuttaneet arvonlisäveron vähennykseen. [7]

26. Tämä seikka saattaisi vahvistaa kantajan asemaa siten, että kiinteistön osan, jonka arvo voi alentua, yksityinen käyttö katetaan koko poistokaudelle porrastettujen rakennuskustannusten jaksotetulla verotuksella. Tämä voisi vahvistaa myös kantajan väitteen, jonka mukaan maapohjan hankintahintaa ei pidä sisällyttää veron perusteeseen, jos se on oikeuttanut jo maksetun veron vähennykseen, koska maapohjan, jolle rakennus on rakennettu, arvo ei voi laskea sen käytön perusteella.

27. Tätä tarkastelutapaa saattaisi tukea myös termin kustannus merkitys, joka edellyttää omaisuuden arvon alenemista käytössä. Kiinteistön arvo ei voi hävitä kokonaisuudessaan kymmenessä vuodessa.

28. Toisaalta on myös todettu, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan tarkoituksena on taata yrityksen omaisuutta omiin yksityisiin tarpeisiin käyttävän verovelvollisen ja lopullisen kuluttajan yhdenvertainen kohtelu. [8] Tällä säännöksellä pyritään näin kumoamaan arvonlisäveron vähennyksen vaikutukset siltä osin kuin tavara on ollut yksityisessä käytössä, koska lopullinen kuluttaja maksaa vastaavan arvonlisäveron.

6 – Asia C-230/94, tuomio 26.9.1996 (Kok. 1996, s. I-4517).

7 – Idem, tuomion 36 kohta.

8 – Ks. erityisesti em. asia Enkler, tuomion 35 kohta.

29. Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan tarkoitus johtaisi siis paremminkin tavaran kaikkien hankinta- tai rakennuskustannusten jakamiseen kansallisen lainsäädännön mukaiselle arvonlisäverovähennysten oikaisukaudelle, joka on kymmenen vuotta käsiteltävänä olevan asian tapauksessa. Tällä ratkaisumallilla voitaisiin nimittäin välttää lopullisen kulutuksen jääminen verottamatta eli sellaiset tilanteet, joissa arvonlisäveron vähennystä ei poisteta kokonaisuudessaan.

30. Tällöin lopullinen kulutus voisi nimittäin jäädä verottamatta esimerkiksi silloin, jos kiinteistö luovutetaan arvonlisäverottomasti kyseisen kymmenen vuoden pituisen oikaisukauden päätyttyä. [9] Tällaisessa tilanteessa, jos veron peruste määritellään kiinteistön poistokauden keston mukaan, joka on 50 vuotta, verovelvollinen on kymmenen vuoden kuluttua palauttanut verosta ainoastaan viidesosan siitä arvonlisäveron määrästä, jonka on saanut vähentää. Tällainen tilanne olisi siis kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan tavoitteen vastainen.

31. Kyseisen säännöksen tarkoituksella voidaan Finanzgericht Münchenin mukaan perustella myös maapohjan hankintahinnan sisällyttäminen veron perusteeseen, jos se on oikeuttanut maksetun veron vähennykseen, koska lopullinen kuluttaja maksaa myös tämän veron ostohetkellä.

32. Finanzgericht München korostaa kuitenkin, että tätä tulkintaa vastaan puhuu se, että yhteisöjen tuomioistuin on suhteellistanut tämän tarkoituksen todetessaan asiassa Seeling antamassaan tuomiossa, [10] että vaikka kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa säädetyllä oikaisukaudella voidaan vain osittain korjata hankintahintaan sisältyneen arvonlisäveron vähennys, tämä on kuitenkin seuraus yhteisön lainsäätäjän tekemästä tarkoituksellisesta valinnasta. [11]

33. Näillä perusteilla Finanzgericht München päätti lykätä päätöksen tekemistä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Miten [kuudennen direktiivin] 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa mainittua kustannusten määrän käsitettä on tulkittava? Kattaako sellaisen huoneiston, jota käytetään yksityistarkoituksiin mutta joka on osa yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvaa rakennusta, kustannusten määrä (juoksevien kulujen lisäksi) kansallisen lainsäädännön nojalla tehtävät rakennusten arvon alenemisesta aiheutuvat vuotuiset poistot ja/tai arvonlisäveron vähennykseen oikeutta-

9 – Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ilmoita kyseisen vapautuksen perustetta. Kyse on todennäköisesti kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan g alakohdasta, jonka nojalla jäsenvaltiot vapauttavat itse määräämillään edellytyksillä rakennusten luovutukset verosta niiden ensimmäisen käyttöönoton jälkeen.

10 – Asia C-269/00, tuomio 8.5.2003 (Kok. 2003, s. I-4101).

11 – Idem, tuomion 54 kohta.

neiden hankinta- ja rakennuskustannusten vuotuisen osuuden, joka lasketaan kansallisessa lainsäädännössä säädetyn vähennysten oikaisua koskevan jakson perusteella?"

IV Tapauksen tarkastelu

34. Koska arvonlisävero on kulutukseen kohdistuva verovelvollisten kantama vero, jonka tarkoitus on rasittaa vain lopullista kuluttajaa, jokainen verovelvollinen on oikeutettu vähentämään asiakkailtaan perimästään ja valtiolle maksamastaan veron määrästä veron, jonka se on itse maksanut liiketoimintansa harjoittamisessa tarvittavien tavaroiden ja palvelujen hankinnan yhteydessä. [12] Näin ollen verovelvollinen voi tehdä tämän vähennyksen ainoastaan, jos kyseisiä tavaroita tai palveluja käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisen liiketoiminnan tarpeisiin.

35. Silloin kun verovelvollisen hankkimia tavaroita tai palveluja käytetään sellaisessa toiminnassa, joka on vapautettu verosta tai joka ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, veroa ei suoriteta myynneistä eikä ostoihin sisältyvää veroa voida vähentää. [13]

36. Jos verovelvollinen käyttää investointihyödykettä sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, tämä voi arvonlisäveron kannalta joko lukea tämän hyödykkeen liikeomaisuuteensa tai pitää sen kokonaisuudessaan osana yksityisomaisuuttaan ja sulkea sen näin ollen kokonaan arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle taikka lukea sen liikeomaisuuteensa ainoastaan siltä osin kuin sitä käytetään liiketoimintaan. [14]

37. Jos verovelvollinen päättää lukea kokonaan yrityksen omaisuudeksi investointitavaran, jota käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kyseisen tavaran hankinta- tai rakennuskustannuksiin sisältyvä arvonlisävero on lähtökohtaisesti täysin ja välittömästi vähennettävissä. Yhteisöjen tuomioistuin on useaan otteeseen hyväksynyt tämän tulkinnan kuudennesta direktiivistä. [15] Se on vahvistanut kyseisen tulkinnan äskettäin suuressa jaostossa käsitellyssä edellä mainitussa asiassa Charles ja Charles-Tijmens antamassaan tuomiossa. [16]

12 – Asia C-291/92, Armbrecht, tuomio 4.10.1995 (Kok. 1995, s. I-2775, 27 kohta).

13 – Asia C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, tuomio 30.3.2006 (Kok. 2006, s. I-3039, 24 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

14 – Asia C-434/03, Charles ja Charles-Tijmens, tuomio 14.7.2005 (Kok. 2005, s. I-7037, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

15 – Ks. em. asiassa Seeling annetun tuomion 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

16 – 24 kohta.

38. Näin ollen verovelvollisella, joka päättää lukea rakennuksen kokonaisuudessaan yrityksensä liikeomaisuuteen ja käyttää osaa rakennuksesta yksityisiin tarkoituksiin, on siis oikeus vähentää arvonlisävero, joka on sisältynyt mainitun rakennuksen hankinnan tai rakentamisen kokonaiskustannuksiin.

39. Kuitenkin siltä osin kuin tavaraa käytetään yksityisiin tarkoituksiin, verovelvollinen on lopulliseen käyttäjään verrattavissa tilanteessa ja siten velvollinen maksamaan tästä käytöstä arvonlisäveron. Tästä velvoitteesta on säädetty kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdassa, jossa mainittu käyttö rinnastetaan vastiketta vastaan suoritettuun palveluun, jonka verovelvollinen näin suorittaa itselleen.

40. Koska tällöin ei ole liiketoimea kolmannen osapuolen kanssa eikä tämän maksamaa vastiketta, joka voisi muodostaa arvonlisäveron perusteen, kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa säädetään, että veron peruste on "verovelvolliselle palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrä".

41. Tässä oikeudenkäynnissä Finanzgericht München haluaa tietää, onko tämä käsite ymmärrettävä siten, että siinä otetaan huomioon juoksevien kulujen lisäksi ainoastaan kansallisen poistoja koskevan lainsäädännön mukaan tavaran tavanomaisen käyttöiän pituuden perusteella laskettu kiinteistön arvon aleneminen.

42. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee näin ennakkoratkaisukysymyksessään sitä, onko kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaa tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka perusteella verovelvollisen kokonaisuudessaan yrityksensä liikeomaisuuteen lukeman rakennuksen sellaisen osan, joka on yksityisessä käytössä, veron perusteeksi otetaan vuosittain sellainen osa hankinta- tai rakennuskustannuksista, joka määritetään kuudennen direktiivin 20 artiklassa säädetyn arvonlisäverovähennysten oikaisukauden pituuden mukaan.

43. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin on esittänyt tähän kysymykseen annettavaan vastaukseen liittyvät seikat seuraavasti. Niitä on kolme.

44. Ensimmäinen näistä seikoista koskee luonnollisesti verovelvollisen yksityisestä käytöstä vuosittain maksaman arvonlisäveron määrää. Jos kustannusten määrässä pitää ottaa huomioon ainoastaan kiinteistön arvon aleneminen, arvonlisäveroon perustuva verotus vastaisi vuosittain nyt käsiteltävänä ole-

vassa asiassa kahta prosenttia yksityisiin tarkoituksiin käytetyn rakennuksen osan rakennuskustannuksista, koska kansallisessa lainsäädännössä säädetty poistokausi on 50 vuotta. Päinvastaisessa tapauksessa veron peruste olisi 10 prosenttia näistä kuluista, koska arvonlisäveron vähennysten oikaisukaudeksi on kansallisessa oikeudessa säädetty kymmenen vuotta.

45. Toinen seikka, joka on suoraan seurausta edellisestä, on vaara siitä, että lopullinen kulutus jää verottamatta esimerkiksi siinä tapauksessa, että kiinteistö myydään verotta arvonlisäveron vähennyksiä koskevan oikaisukauden päätyttyä. Tällaista vaaraa ei ole, jos veron peruste määritetään kyseisen kansallisen oikaisukauden perusteella, koska sen päätyttyä verovelvollinen on palauttanut kokonaisuudessaan vähennetyn arvonlisäveron, joka liittyy yksityisiin tarkoituksiin käytetyn kiinteistön osaan.

46. Kolmas seikka liittyy siihen, sisällytetäänkö maapohjan, jolle rakennus on rakennettu, hankintakustannukset veron perusteeseen silloin, kun tämä hankinta on ollut arvonlisävelvollista ja ostaja on saanut vähentää tämän veron. Jos kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetun käsitteen "verovelvolliselle palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrä" on ymmärrettävä tarkoittavan ainoastaan kiinteistön arvon alenemista, maapohjan hankintakustannukset olisi voitava sulkea pois veron perusteesta, koska maapohjan, jolle kiinteistö on rakennettu, arvo ei lähtökohtaisesti alene.

47. Tässä ennakkoratkaisumenettelyssä on esitetty näiltä osin kolme erilaista näkemystä.

48. Kantaja väittää, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitetun kustannusten määrän on ymmärrettävä koskevan juoksevien kulujen lisäksi ainoastaan rakennusten arvon alenemisesta aiheutuvia vuotuisia poistoja, jotka määritellään kansallisen lainsäädännön perusteella.

49. Kantaja esittää, että kustannusten käsite edellyttää verovelvollisen omaisuuden pienenemistä. Kantajan mukaan tällaista omaisuuden pienenemistä ei tapahdu kiinteistön hankinnan tai rakentamisen tapauksessa, koska kiinteistön arvo korjaa näihin toimenpiteisiin liittyvät kustannukset. Näin ollen omaisuus pienenee ja kyse on siten kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitetuista kustan-

nuksista vain, jos rakennuksen arvo laskee. Tämä arvon aleneminen on riippuvainen omaisuuden käyttöajasta eikä kuudennen direktiivin 20 artiklassa säädetystä oikaisukaudesta.

50. Kantaja väittää vielä, että maapohjan, jolle rakennus on rakennettu, hankintahintaa ei pidä sisällyttää veron perusteeseen, koska kyseisen maapohjan arvo ei laske ajan myötä.

51. Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sitä vastoin väittävät, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohta ei ole esteenä kiistanalaisen Saksan lain kaltaiselle lainsäädännölle.

52. Ne väittävät, että kyseisessä säännöksessä ei määritellä tarkasti, mitä kustannusten määrän käsite kattaa. Tämän perusteella ne päättelevät, että jäsenvaltioilla on harkintavaltaa tämän käsitteen täytäntöönpanon osalta. Ne korostavat, että kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö on yhdenmukainen tässä säännöksessä tavoitellun päämäärän kanssa eli sen kanssa, että taataan yhdenvertainen kohtelu yrityksen hyödykettä yksityisiin tarkoituksiin käyttävän ja saman hyödykkeen ostavan lopullisen kuluttajan kesken.

53. Tämä tarkoitus huomioon ottaen kustannusten käsitteeseen olisi katsottava kuuluvan rakennuksen hankinta- tai rakennuskustannukset sekä mahdollinen maapohjan hankintahinta, jos se on oikeuttanut arvonlisäveron vähentämiseen. Samoin tämän mainitun tarkoituksen mukaista olisi jaksottaa yksityistarkoituksiin käytettyä osuutta vastaava määrä rakennuskustannuksista arvonlisäveron vähennysten oikaisukaudelle, sillä tällä ratkaisulla vältettäisiin vaara lopullisen kulutuksen verottamatta jäämisestä.

54. Euroopan yhteisöjen komission näkemys sijoittuu näiden kahden näkemyksen välimaastoon. Komissio katsoo, toisin kuin Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset, että kiinteistön hankinta- tai rakentamiskustannusten jaksottamista ei voi toteuttaa arvonlisäveron vähennysten oikaisemista koskevan kansallisen lainsäädännön mukaan. Tämä toimielin katsoo yhtäältä, ettei ole olemassa mitään pakottavaa syytä kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdan soveltamiseksi tämän saman direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan yhteydessä. Toisaalta se katsoo, että edellä mainitussa asiassa Seeling antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin on suhteellistanut lopul-

lisen kulutuksen verottomuutta koskevan väitteen merkityksen.

55. Komissio kuitenkin esittää, toisin kuin kantaja, että hankinta- ja rakennuskustannusten jaksottamista ei pidä määrittää myöskään tuloveroon sovellettavia poistoja koskevan kansallisen lainsäädännön mukaan, koska nämä kansalliset säännökset poikkeavat toisistaan merkittävästi Euroopan unionin sisällä. Lisäksi näillä säännöksillä pyritään yhteiselle arvonlisäjärjestelmälle vieraisiin erityisiin tavoitteisiin. Komissio katsoo, että tämä jaksottaminen on toteutettava yleisesti tunnettuja ja arvonlisäverolle ominaisia, objektiivisia kirjanpidollisia perusteita soveltamalla. Lisäksi se katsoo, että mahdolliset maapohjan hankintakustannukset on sisällytettävä veron perusteeseen.

56. Olen samaa mieltä kuin Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset siitä, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohta ei ole esteenä verovelvollisen yksityisiin tarkoituksiin käyttämää kiinteistön osaa vastaavan hankinta- tai rakennuskustannusten määrän jaksottamiselle kuudennen direktiivin 20 artiklan mukaisesti säädetylle arvonlisäveron vähennysten oikaisukaudelle.

57. Ennen kantani perustelemista on mielestäni syytä lyhyesti selvittää, millainen on kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa säädettyjen määräaikojen ja direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan välinen yhteys.

58. Kuten kantaja ja komissio ovat todenneet, kuudennessa direktiivissä ei säädetä perusteesta, joka velvoittaisi soveltamaan mainitun direktiivin 20 artiklan 2 kohdalla säädettyä oikaisukautta saman direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan yhteydessä.

59. Kuudennen direktiivin 20 artikla nimittäin koskee siinä tapauksessa, että verovelvollinen käyttää samaa tavaraa sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, tilannetta, jossa hän on päättänyt lukea tämän tavaran yrityksensä omaisuuteen ainoastaan siinä suhteessa, kuin hän käyttää sitä liiketoiminnassaan. Tällöin verovelvollinen ei ole voinut vähentää mainitun tavaran hankinta- tai rakennuskustannuksiin sisältyvää veroa kuin siltä osin, kun tavaraa on käytetty liiketoimintaan.

60. Mainitun 20 artiklan tarkoituksena on mahdollistaa tämän vähennyksen korjaaminen alkuperäisen ilmoituksen jälkeen tavaran käytössä tapahtuneiden muutosten mukaiseksi tai siksi, että mainittu vähennys perustui virheelliseen ilmoitukseen.

61. Kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa säädetään, että tällainen oikaisu voidaan tehdä ainoastaan määrätyn ajan kuluessa, joka on lähtökohtaisesti viisi vuotta. Siinä kuitenkin säädetään, että kiinteistöjen osalta tätä määräaikaa voidaan pidentää. Kuudennen direktiivin alkuperäisen version mukaan tämä määräaika voitiin pidentää kymmeneksi vuodeksi. Direktiivin 95/7 voimaantulon jälkeen sitä on voitu pidentää 20 vuodeksi.

62. Sellaisessa tapauksessa, kuten nyt käsiteltävänä olevassa asiassa, jossa verovelvollinen on päättänyt lukea kiinteistön kokonaisuudessaan yrityksen liikeomaisuudeksi ja voinut näin hyödyntää sen hankinta- tai rakennuskustannuksiin sisältyneen veron vähennyksenä kokonaisuudessaan, on sovellettava kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohtaa. Kiinteistön osan yksityinen käyttö on rinnastettu, kuten olen todennut, vastiketta vastaan suoritettuun palveluun. Tämän viimeksi mainitun säännöksen perusteella verovelvollinen palauttaa yksityisessä käytössään olevaan kiinteistön osaan liittyviä hankinta- tai rakennuskustannuksia koskeneen arvonlisäveron.

63. Jos ajan kuluessa tämä osa kiinteistöstä pienenee tai suurenee, kuudennen direktiivin 20 artiklalla säädettyä oikaisujärjestelmää ei sovelleta. Tämä muutos vaikuttaa kyseisellä verokaudella siinä suhteessa, jossa hankinta- ja rakennuskustannukset otetaan huomioon kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitetussa veron perusteen määrän määrittämisessä.

64. Kuitenkin silloin, jos kokonaisuudessaan yrityksen liikeomaisuudeksi luettu kiinteistö myydään, kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa säädetyillä määräajoilla on merkitystä. Mainitun direktiivin 20 artiklan 3 kohdan mukaan nimittäin, jos myynti tapahtuu saman artiklan 2 kohdassa tarkoitetun arvonlisäveron vähennysten oikaisukauden aikana, kiinteistöä katsotaan käytetyksi asianomaisen taloudellisessa toiminnassa oikaisukauden loppuun saakka ja arvonlisäveron vähennystä kiinteistön hankinta- tai rakennuskustannusten osalta voidaan jälkikäteen oikaista.

65. Näistä säännöksistä seuraa myös käänteisesti, että jos kiinteistö myydään tämän kauden päättymisen jälkeen, jälkikäteen oikaiseminen on mahdotonta. Tällöin on siis olemassa vaara lopullisen kulutuksen verottomuudesta.

66. Nimenomaan tämän vaaran torjumiseksi Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset ajavat sitä, että kokonaisuudessaan yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan kiinteistön yksityisen käytön arvonlisäveron peruste pitää voida laskea kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdan mukaisesti kansallisessa lainsäädännössä säädetyn

arvonlisäveron vähennysten oikaisukauden keston perusteella.

67. Mielestäni näiden valtioiden hallitusten kantaan voidaan yhtyä seuraavilla perusteilla. Ensimmäiseksi kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdalla jäsenvaltioille annetaan harkintavaltaa sen täytäntöönpanossa. Toiseksi riidanalainen veron perusteen määrittäminen arvonlisäveron vähennysten oikaisukauden keston mukaan vastaa kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan tarkoitusta. Kolmanneksi tällainen määrittäminen on myös tällä direktiivillä tavoitellun veron määräytymisperusteen yhdenmukaistamisen tavoitteen mukaista.

68. Ensin mainitun seikan osalta on muistettava, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa on säädetty, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitettujen liiketoimien veron peruste on "verovelvolliselle palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrä". Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, tätä käsitettä ei ole määritelty kuudennessa direktiivissä.

69. Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan sanamuodosta voidaan kuitenkin päätellä seuraavaa. Kustannusten käsite määritellään rahan käytöksi erityisesti muutoin kuin sijoitustarkoituksessa.[17] Ilmaisun "verovelvolliselle palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrä" sanatarkka merkitys on siis suhteellisen laaja ja epämääräinen.[18] Mielestäni se voidaan ymmärtää niin, että sillä tarkoitetaan kaikkia kustannuksia, jotka ovat olleet ja ovat edelleen tarpeen palvelun suorittamiseksi. Tämä käsite voidaan siis ymmärtää niin, että sillä tarkoitetaan juoksevien kulujen lisäksi kaikkia mainittua palvelua varten tarvittavien tavaroiden hankinta- tai toteuttamiskuluja.

70. Seuraavaksi, sen seikan, että yrityksen liikeomaisuuden käyttö verovelvollisen yksityisiin tarkoituksiin rinnastetaan vastiketta vastaan suoritettuun palveluun, toisin sanoen toimeen, joka on pitkäkestoinen, johdonmukaisena seurauksena on, että näihin kustannuksiin sisältyvän arvonlisäveron kantaminen pitää porrastaa.

71. Tästä rinnastamisesta sekä lainsäätäjän kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan tavoitteesta voidaan päätellä myös se, että porrastamisen on tarkoitus ulottua tavaran koko käyttöiälle. Vakiintuneen oikeuskäytän-

17 – Ks. *Le Petit Robert, Dictionnaire de la langue française*, kustantaja Dictionnaires Le Robert, Paris, 1996, s. 595.

18 – Ks. miten "kustannusten määrä" (montant des dispenses) on ilmaistu kuudennen direktiivin muissa kieliversioissa: saksan Betrag der Ausgaben, hollannin uitgaven, englannin the full cost, tanskan udgifter ja italian spese sostenute.

nön mukaan tämän säännöksen tavoitteena nimittäin on taata verovelvollisen ja lopullisen kuluttajan yhdenvertainen kohtelu. [19] Tarkoituksena on estää se, että verovelvollinen, joka on voinut vähentää yrityksensä liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ostohintaan sisältyneen arvonlisäveron, välttyy maksamasta arvonlisäveroa silloin, kun hän ottaa yrityksen omaisuuteen kuuluneen tavaran yksityiseen käyttöön, ja saa näin perusteetonta etua verrattuna tavalliseen kuluttajaan, joka maksaa arvonlisäveron tavaran ostaessaan. [20]

72. Porrastamisen ulottamisesta koko käyttöiälle on se etu, että veron peruste voidaan mukauttaa tavaran sen osan mahdollisten muutosten mukaan, jonka verovelvollinen ottaa yksityiseen käyttöön. Yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa Enkler antamassaan tuomiossa tulkinnut kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa säädettyä veron perustetta siten, että siihen kuuluvat tavaraan itseensä liittyvät kustannukset, kuten poistot, [21] kuten ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin muistuttaa.

73. Nyt käsiteltävänä olevassa oikeudenkäyntiasiassa on ratkaistava kysymys siitä, onko tämä kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan tulkinta ainoa yhteisön oikeuden mukainen tulkinta. Toisin sanoen on arvioitava, onko jäsenvaltioilla tämän säännöksen täytäntöönpanossa harkintavaltaa, jonka perusteella niillä olisi oikeus porrastaa tavaran yksityiskäyttöön liittyvä arvonlisäveron palauttaminen lyhyemmälle ajanjaksolle, joka on laskettu arvonlisäveron vähennysten oikaisukauden perusteella.

74. Mielestäni jäsenvaltioilla on tällainen harkintavalta.

75. On selvää, että kuudennen direktiivin muista säännöksistä [22] poiketen sen 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa ei viitata kansalliseen oikeuteen sen sisällön ja soveltamisalan määrittämiseksi. Käsite "verovelvolliselle palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrä" on siis yhteisön oikeuden itsenäinen käsite, jonka merkityssisältöä ei voida jättää kunkin jäsenvaltion vapaaseen harkintaan. [23]

19 – Em. asia Enkler, tuomion 35 kohta.

20 – Idem, tuomion 33 kohta.

21 – Tuomion 36 kohta. Tässä asiassa yhteisöjen tuomioistuimelta tiedusteltiin, miten kokonaisuudessaan yrityksen liikeomaisuuteen kuuluneen matkailuauton vuoden tiettyinä ajanjaksoina tapahtuvan yksityisen käytön veron peruste olisi määriteltävä arvonlisäveron laskemiseksi. Yhteisöjen tuomioistuin totesi, että on syytä ottaa huomioon osa kustannuksista tuomion 36 kohdassa määritellyllä tavalla siinä suhteessa, joka vallitsee tavaran tosiasiallisen kokonaiskäyttöajan ja sen ajan, jona tavara on tosiasiallisesti ollut käytössä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, välillä (37 kohta).

22 – Ks. tältä osin kuudennen direktiivin 4 artiklan 3 kohdan b alakohdasta rakennusmaan – ja saman direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdasta lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien käsitteet.

23 – Ks. vastaavasti asia 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, tuomio 1.2.1977 (Kok. 1977, s. 113, 10 ja 11 kohta).

76. Kuudennessa direktiivissä ei tosin ole esitetty kaikkia tietoja, joiden perusteella käsite voitaisiin määritellä niin, että sen merkityssisältö olisi yhdenmukainen kaikkialla Euroopan unionissa. Käsitteen sanamuodon tai sen asiayhteyden perusteella ei mielestäni ole mahdollista varmuudella todeta, onko kyseisen tavaran hankinta- tai rakentamiskustannukset jaksotettava ehdottomasti sen koko käyttöiälle. Kuudennessa direktiivissä ei ainakaan säädetä siitä, millä perusteella tavaran arvon alenemisesta aiheutuvat poistot olisi laskettava.

77. On siis syytä tarkastaa, että riidanalainen arvonlisäveron perusteen määrittäminen vähennysten oikaisukauden keston mukaan on sekä kuudennen direktiivin että sen 6 artiklan 2 kohdan tavoitteiden mukaista.

78. Ensin mainitun seikan osalta, kuten olen todennut, tällä 6 artiklan 2 kohdalla pyritään takaamaan, että verovelvollista, joka on ottanut yrityksen tavaran omaan käyttöön saatuaan sitä ennen vähentää tavaran hankinta- tai rakennuskustannuksiin sisältyneen arvonlisäveron kokonaisuudessaan, ja lopullista kuluttajaa, joka tämän saman tavaran hankinnan tai rakentamisen yhteydessä joutuu maksamaan kyseisen veron, kohdellaan yhdenvertaisesti.

79. Se, että yksityisen käytön arvonlisäveron peruste määritetään arvonlisäveron vähennysten oikaisukauden mukaan sen välttämiseksi, että lopullinen kulutus jää verottamatta silloin, jos tavara myydään tämän oikaisukauden päätyttyä, on tämän tavoitteen mukaista.

80. En usko, että edellä mainitussa asiassa Seeling annettu tuomio kyseenalaistaa tätä päätelmää.

81. On totta, että tätä tuomiota antaessaan yhteisöjen tuomioistuin joutui ottamaan huomioon Saksan hallituksen väitteen, jonka mukaan oli olemassa vaara siitä, että lopullista kulutusta ei veroteta, jos kiinteistö myydään verottomasti vähennysten oikaisukauden päätyttyä. Samoin on totta, että yhteisöjen tuomioistuin totesi tuolloin, että se seikka, että oikaisukaudella voidaan vain osittain korjata maksetun arvonlisäveron vähennys, on yhteisön lainsäätäjän tarkoituksellisen valinnan tulos, ja että oikaisukautta on kiinteistöinvestointien osalta pidennetty 20 vuodeksi näiden tavaroiden taloudellisen eliniän huomioon ottamiseksi. [24]

82. Mielestäni tämän vastauksen merkitystä on arvioitava suhteessa niihin olosuhteisiin, joissa se on annettu.

24 – Em. asia Seeling, tuomion 54 ja 55 kohta.

83. Edellä mainitussa asiassa Seeling esitettyjen tosiseikkojen ajankohtana Saksan lainsäädännössä säädettiin, että yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan kiinteistön yksityistä käyttöä koskeva arvonlisäveron peruste on laskettava ottaen huomioon omaisuuden arvon aleneminen. Saksan hallitus pyrki kyseenalaistamaan oikeuskäytännön, jonka mukaan verovelvollisella, joka päättää, että rakennus kuuluu kokonaisuudessaan hänen yrityksensä liikeomaisuuteen, ja joka sittemmin käyttää osaa tästä rakennuksesta yksityisiin tarkoituksiin, on oikeus vähentää kaikkiin rakennuksen hankinta- tai rakennuskustannuksiin sisältynyt arvonlisävero.

84. Saksan hallitus perusti tämän kyseenalaistamisen kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohtaan, jonka mukaan kiinteän omaisuuden vuokraus on lähtökohtaisesti vapautettu arvonlisäverosta, jolloin se ei oikeuta maksetun arvonlisäveron vähentämiseen. Se väitti, että koska kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdassa yrityksen omaisuuden yksityinen käyttö rinnastetaan palvelujen suoritukseen ja tämä käyttö muistuttaa lopullisen kulutuksen näkökulmasta lähinnä vuokrausta, siihen voitiin soveltaa analogisesti 13 artiklan B kohdan b alakohdan vapautusperustetta.

85. Tämän väitteensä tueksi Saksan hallitus esitti, että jos maksettua veroa ei voida vähentää, vältytään siltä, että kulutus on verotonta esimerkiksi silloin, jos kiinteistö myydään arvonlisäverottomasti kymmenen vuoden oikaisukauden päätyttyä.

86. Yhteisöjen tuomioistuin hylkäsi edellä mainitussa asiassa Seeling antamassaan tuomiossa Saksan hallituksen väitteen kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan soveltamisesta. Se katsoi, että verovelvollisen yrityksen liikeomaisuuteen kokonaisuudessaan kuuluvassa rakennuksessa sijaitsevan asunnon yksityinen käyttö ei kuulu tämän säännöksen soveltamisalaan, koska kyse ei ole siinä tarkoitetusta vuokrauksesta. [25]

87. Yhteisöjen tuomioistuin totesi nimenomaan tässä yhteydessä, että jos siitä seikasta, että verovelvollinen voi lukea rakennuksen kokonaisuudessaan yrityksensä liikeomaisuuteen kuuluvaksi ja vähentää siten rakentamiskustannusten kokonaismäärään sisältyneen arvonlisäveron, voi olla seurauksena verotonta lopullista kulutusta, koska kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa säädetyllä oikaisukaudella voidaan vain osittain korjata rakennuksen rakentamisen yhteydessä tehty arvonlisäveron vähennys, tämä on kuitenkin seuraus yhteisön lainsäätäjän tekemästä tarkoituksellisesta valinnasta, eikä se voi pakottaa tulkitsemaan laajasti kyseisen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohtaa.

88. Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan tavoin en itsekään usko, että yhteisöjen

25 – Em. asia Seeling, tuomion 49–52 kohta.

tuomioistuimen tarkoituksena olisi ollut kyseenalaistaa direktiivin 6 artiklan 2 kohdan tavoitteen merkitys.

89. Mielestäni tässä tuomiossa vahvistetaan se vakiintunut oikeuskäytäntö, jonka mukaan verovelvollisella, joka päättää, että rakennus kuuluu kokonaisuudessaan hänen yrityksensä liikeomaisuuteen, ja joka sittemmin käyttää osaa tästä rakennuksesta yksityisiin tarkoituksiin, on yhtäältä oikeus vähentää rakennuksen rakennuskustannuksiin sisältynyt arvonlisävero kokonaisuudessaan ja toisaalta tämän oikeuden seurauksena velvollisuus maksaa arvonlisävero yksityiskäyttöön liittyvien kustannusten määrästä.

90. Vaikka yhteisöjen tuomioistuin on tässä asiassa antamassaan tuomiossa tuonut esiin ne rajat, joiden puitteissa järjestelmällä pystytään varmistamaan verovelvollisen ja lopullisen kuluttajan yhdenvertainen kohtelu, tämä ei mielestäni kyseenalaista periaatetta, jonka mukaan kansallisen lainsäätäjän tehtävänä on pyrkiä kaikin mahdollisin tavoin estämään lopullisen kulutuksen jääminen verottamatta.

91. Näiden seikkojen valossa näyttää ilmeiseltä, että Saksan hallituksen tarkoitus estää lopullisen kulutuksen verottomuus siinä tapauksessa, että verovapaa tavara myydään vähennysten oikaisukauden päätyttyä, on kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan tavoitteen mukainen.

92. Tätä päätelmää voitaisiin vastustaa sillä, että lyhentäessään arvonlisäveron palautuskautta vähennysten oikaisukauden pituiseksi Saksan hallitus luo samalla tilanteen, jossa on olemassa vaara lopullisen kulutuksen verottomuudesta. Saksan hallitus on nimittäin ilmoittanut, että jos asianomainen jatkaa kiinteistön käyttöä yksityistarkoituksiin kymmenen vuoden kauden päätyttyä, hankinta- tai rakennuskustannukset eivät enää kuulu veron perusteeseen. Yksityistä käyttöä ei siis enää veroteta muuten kuin kiinteistöstä aiheutuvien juoksevien kulujen perusteella.

93. Tällainen hankinta- tai rakennuskustannusten sulkeminen veron perusteen ulkopuolelle vaikuttaa perustellulta sikäli, että niiden sisältämän arvonlisäveron vähennys on kokonaisuudessaan palautettu. Tämä palauttaminen on kuitenkin laskettu kiinteistön yksityiskäytössä olleen osan mukaisessa suhteessa kymmenen vuoden kauden aikana. Jos verovelvollisella on tämän kauden päätyttyä yksityisessä käytössä aiempaa suurempi osa kiinteistöstä, on syytä olettaa, että tätä yksityiskäytön lisäosaa ei ole verotettu. Tässä vaiheessa tämä kysymys jää avoimeksi.

94. En kuitenkaan usko, että tämä järjestelmän mahdollinen puute on luonteeltaan

sellainen, että se kyseenalaistaisi kiistanalaisen Saksan lainsäädännön yhteensopivuuden kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan tavoitteen kanssa.

95. Mielestäni sillä, että arvonlisäveron peruste määräytyy vähennysten oikaisukauden perusteella, on myös toinen etu sen suhteen, että se edistää verovelvollisen ja lopullisen kuluttajan kohtelun yhdenvertaisuutta. Tämä etu johtuu siitä, että verovelvollinen maksaa yksityisestä käytöstä vuosittain enemmän arvonlisäveroa. Veromäärän kasvu pienentää kyseessä olevien tilanteiden välistä epäyhdenvertaisuutta, joka puolestaan on syntynyt velan porrastamisen mukanaan tuomasta kassaedusta verovelvollisen hyväksi suhteessa lopulliseen kuluttajaan, joka joutuu maksamaan arvonlisäveron kokonaisuudessaan jo tavaran hankinnan tai rakentamisen yhteydessä.

96. Lopuksi katson, että arvonlisäveron perusteen määrittäminen vähennysten oikaisukauden keston perusteella vastaa hyväksyttävissä määrin kuudennen direktiivin tavoitetta.

97. Kuten direktiivin otsikosta ilmenee, sen tavoitteena on arvonlisäveron perusteen yhdenmukainen ja yhteisön sääntöjen mukainen määrittäminen.[26] Tämän tavoitteen laajuus on kuitenkin ilmoitettu melko vaatimattomasti direktiivin alkuperäisen version yhdeksännessä perustelukappaleessa, jossa todetaan, että direktiivillä pyritään vertailukelpoisiin tuloksiin kaikissa jäsenvaltioissa. Kuudennen direktiivin 20 artiklalla jäsenvaltiolle annetun harkintavallan osalta katson, että riidanalainen kansallinen lainsäädäntö täyttää tämän edellytyksen.

98. Viittaus tähän 20 artiklaan on mielestäni merkityksellinen tämän harkinnan yhteydessä seuraavista syistä. Kuten kuudennen direktiivin 20 artiklaa, sen 6 artiklan 2 kohtaa ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaa on tarkoitus soveltaa silloin, kun tavaraa, joka on oikeuttanut sen hankinta- tai rakennuskustannusten sisältämän arvonlisäveron vähentämiseen, käytetään myöhemmin sellaisessa toiminnassa, joka ei oikeuta tähän vähentämiseen. Nämä ovat kuudennen direktiivin toisiaan täydentäviä säännöksiä, joissa käsitellään tilanteita, joissa on kyse tavaran sekakäytöstä eli siitä, että tavaraa käytetään samaan aikaan sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin.

99. Lisäksi näillä eri säännöksillä säädetyt järjestelmät johtavat vertailukelpoisiin taloudellisiin lopputuloksiin.[27] Kummassakin

26 – Asia C-400/98, Breitsohl, tuomio 8.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4321, 48 kohta).

27 – Em. asia Uudenkaupungin kaupunki, tuomion 30 kohta.

tilanteessa on kyse sellaisen arvonlisäveron palauttamisesta, jonka verovelvollinen on saanut vähentää, mutta joka lopulta kuuluu hänen maksettavakseen.

100. On todettava, että jäsenvaltioille on kuudennen direktiivin 20 artiklassa annettu suhteellisen laaja harkintavalta vähennysten oikaisukauden keston määrittämiseksi kiinteän omaisuuden osalta, koska ne saavat säätää oikaisukauden kestoksi viidestä kahteenkymmeneen vuotta.

101. Kun otetaan huomioon kuudennen direktiivin 20 artiklan sekä tämän saman direktiivin 6 artiklan 2 kohdan järjestelmien välinen suhde yrityksen liikeomaisuuteen kokonaisuudessaan kuuluvan kiinteistön yksityiskäytön veron perusteen määrittäminen vähennysten oikaisukauden keston perusteella ei mielestäni ole vastoin kuudennen direktiivin tavoitetta veron määräytymisperusteen yhdenmukaistamisesta.

102. Komission esittämä ratkaisu, jossa jäsenvaltioita kehotettaisiin antamaan objektiivisiin ja yleisesti tunnettuihin perusteisiin perustuvat säännöt kiinteistön koko käyttöiälle ulottuvista poistoista, on tosin luonteeltaan sellainen, että sillä voitaisiin ehkä saavuttaa yhdenmukaisempi määräytymisperuste.

103. Kuitenkin, vaikka tällainen ratkaisu vaikuttaa toivottavalta, mielestäni sen perusteella ei ole mahdollista kyseenalaistaa, kuudennen direktiivin sisältö huomioon ottaen, päätelmää, jonka mukaan riidanalainen Saksan lainsäädäntö ei ylitä harkintavaltaa, joka jäsenvaltioille on annettu mainitun direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitetun veron perusteen määrittämisessä.

104. Lisäksi tämän komission esittämän ratkaisun sopivuus aiempaa suuremman yhdenmukaistamisen saavuttamiseksi joutui istunnossa vakavasti epäilyksen alaiseksi Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen vedottua siihen, että poistoista ei ole olemassa yhteisiä sääntöjä. On totta, että kun tarkastellaan kansainvälisiä kirjanpitostandardeja, jotka Euroopan parlamentti ja Euroopan unionin neuvosto ovat hyväksyneet vuonna 2002 [28] julkisesti noteerattujen yhtiöiden tilinpäätöstietojen vertailtavuuden parantamiseksi, niistä ilmenee, että hyödykkeen poistopohjan systemaattiseksi jaksottamiseksi hyödykkeen käyttöiän aikana voidaan käyttää erilaisia poistomenetelmiä. [29]

28 – Kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltamisesta 19 päivänä heinäkuuta 2002 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EY) N:o 1606/2002 (EYVL L 243, s. 1).

29 – Ks. esim. tiettyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien hyväksymisestä Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen N:o (EY) 1606/2002 mukaisesti 29 päivänä syyskuuta 2003 annetun komission asetuksen (EY) N:o 1725/2003 liitteenä olevan kansainvälisen tilinpäätösstandardin IAS 16, aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet, 47 ja 62 artikla (EUVL L 261, s. 1).

105. Tämän tarkastelun lopuksi on syytä vielä ottaa kantaa kysymykseen siitä, onko maapohjan hankintakustannukset otettava mukaan veron perusteeseen silloin, kun nämä kustannukset ovat olleet arvonlisäveron alaisia ja verovelvollinen on saanut vähentää niihin sisältyneen arvonlisäveron.

106. Olen samaa mieltä Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitusten ja komission kanssa siitä, että tällaisessa tilanteessa nämä kustannukset on sisällytettävä yksityisen käytön arvonlisäveron perusteeseen.

107. Yhtäältä kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdasta ei mielestäni ole löydettävissä ratkaisevaa perustetta niiden jättämiseksi veron perusteen ulkopuolelle. Käsite "verovelvolliselle palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrä" sanatarkasti tarkasteltuna kattaa kaikki kyseisen palvelun suorittamiseksi tarvittavat suorituksesta aiheutuvat kustannukset. Sen maapohjan, jolle kyseinen rakennus on rakennettu, hankintakustannukset kuuluvat lähtökohtaisesti näihin kustannuksiin.

108. Toisaalta niiden jättäminen veron perusteen ulkopuolelle olisi selvästi vastoin kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan tavoitetta eli sitä, että varmistetaan, kuten olen edellä todennut, verovelvollisen ja lopullisen kuluttajan yhdenvertainen kohtelu. Jos lopullinen kuluttaja joutuu rakennusmaan hankkimisen yhteydessä maksamaan näistä kustannuksista arvonlisäveron, verovelvollisen vapauttaminen siitä olisi mainitun tavoitteen vastaista.

109. Tässä asiassa ei ole selvästi vahvistettu, oliko se kantajan maapohjan hankinta, jolle rakennus on rakennettu, arvonlisäveron alainen, ja onko kantaja saanut tästä verosta vähennyksen. Tähän kysymykseen vastaaminen edellyttää kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan kuuluvaa tosiseikkojen arviointia.

110. Edellä esitetyt seikat huomioon ottaen ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa ennakkoratkaisukysymykseen siten, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohta ei ole esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka perusteella verovelvollisen yrityksensä liikeomaisuuteen kokonaisuudessaan lukeman kiinteistön osan yksityistä käyttöä koskeva arvonlisäveron peruste määritetään vuosittain osaksi hankinta- tai rakennuskustannuksia siten, että tämä osa lasketaan kuudennen direktiivin 20 artiklan mukaisesti säädetyn arvonlisäveron vähennysten oikaisukauden mukaan. Tähän veron perusteeseen pitää sisältyä myös mahdolliset sellaisen maapohjan hankintakustannukset, jolle rakennus on rakennettu.

V Ratkaisuehdotus

111. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Finanzgericht Münchenin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY, 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaa on tulkittava niin, että se ei ole esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka perusteella verovelvollisen yrityksensä liikeomaisuuteen kokonaisuudessaan lukeman kiinteistön osan yksityistä käyttöä koskeva arvonlisäveron peruste määritetään vuosittain osaksi hankinta- tai rakennuskustannuksia siten, että tämä osa lasketaan direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna, 20 artiklan mukaisesti säädetyn arvonlisäveron vähennysten oikaisukauden mukaan. Tähän veron perusteeseen on kuuluttava sen maapohjan, jolle rakennus on rakennettu, hankintakustannukset silloin, kun tämän hankinta on arvonlisäveron alainen ja verovelvollinen on saanut tästä verosta vähennyksen.