YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

8 päivänä maaliskuuta 2001 *

Asiassa C-415/98,

jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Laszlo Bakcsi

vastaan

Finanzamt Fürstenfeldbruck

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

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: D. A. O. Edward, joka hoitaa viidennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit P. Jann ja L. Sevón (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: A. Saggio,
kirjaaja: hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Saksan hallitus, asiamiehinään W.-D. Plessing ja C.-D. Quassowski,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään E. Traversa ja A. Buschmann,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Bakcsin, edustajanaan Rechtsanwalt K. Koch, Saksan hallituksen, asiamiehenään W.-D. Plessing, Kreikan hallituksen, asiamiehenään M. Apessos, ja komission, asiamiehinään E. Traversa ja K. Gross, 23.2.2000 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 13.4.2000 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Bundesfinanzhof on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 24.9.1998 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 20.11.1998, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla kaksi ennakkoratkaisukysymystä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Bakcsi ja Finanzamt Fürstenfeldbruck ja joka koskee arvonlisäveron kantamista sellaisen auton myynnistä, jonka Bakci oli ostanut yksityiseltä ilman, että oston osalta olisi ollut oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen, ja jota on käytetty sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Asiaa koskevat yhteisön oikeussäännöt

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa saatetaan arvonlisäveron alaiseksi "verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamat vastikkeelliset tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset".

4 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa määritellään verovelvolliset seuraavasti:

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

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. — — "

5 Kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa säädetään seuraavaa:

"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. — — "

6 Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan mukaan 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".

7 Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädetään, että veron peruste on "muiden kuin b, c ja d alakohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen".

Kansalliset oikeussäännöt

8 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että vuoden 1980 Umsatzsteuergesetzin (Saksan liikevaihtoverolaki) 1 §:n 1 momentin 1 kohdan ensimmäisen virkkeen mukaan arvonlisäveroa kannetaan Saksassa verovelvollisen maan alueella yritystoiminnan yhteydessä suorittamista vastikkeellisista tavaroiden luovutuksista. Tämän lain 10 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan tavaroiden luovutuksia koskeva liikevaihto määräytyy saadun vastikkeen perusteella.

Kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä oleva oikeudenkäyntiasia ja ennakkoratkaisukysymykset

9 Bakcsi toimi vuonna 1990 itsenäisenä kuljetusalan ammatinharjoittajana. Hän käytti yrityksessään yksityiseltä hankkimaansa Mercedes 300 D -henkilöautoa, jonka osalta hän ei ollut voinut vähentää ostohintaan sisältyvää arvonlisäveroa. Ajoneuvoa käytettiin 70-prosenttisesti liiketoiminnan harjoittamiseen.

10 Bakcsi myi 16.5.1990 ajoneuvon edelleen 19 000 Saksan markalla (DEM) ilman, että hän olisi merkinnyt laskuun erikseen arvonlisäveron määrää.

11 Finanzamt Fürstenfeldbruck totesi 24.5.1994 tekemässään päätöksessä, että Bakscin henkilöauton myynnistä oli maksettava arvonlisäveroa. Se määräsi veron 19 000 DEM:n suuruisen kauppahinnan perusteella, josta vähennettiin siihen sisältynyt 2 334 DEM:n suuruinen arvonlisävero.

12 Bakcsin tekemän oikaisuvaatimuksen hylkäämisen jälkeen asian käsiteltäväkseen saanut Finanzgericht katsoi myös, että henkilöauton myynnistä oli suoritettava arvonlisäveroa, koska Bakcsi oli vaatimalla henkilöauton korjauskustannuksiin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä ilmaissut päätöksensä lukea henkilöauto yrityksensä omaisuuteen. Finanzgerichtin mukaan Bakcsi oli pannut 17.4.1989 auton "panoksena" yritykseensä.

13 Bakcsi teki Finanzgerichtin päätöksestä Revision-valituksen Bundesfinanzgerichtiin.

14 Bundesfinanzhof katsoo ennakkoratkaisupyynnössään, että Bakcsi oli kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu verovelvollinen. Sen mukaan Bakcsi oli myynyt henkilöauton tässä ominaisuudessa ainoastaan, jos hän on hankkinut sen direktiivin 4 artiklassa tarkoitetun taloudellisen toimintansa tarpeita varten ja lukenut sen yrityksen liikeomaisuuteen.

15 Bundesfinanzhof viittaa yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöön, jonka mukaan yrittäjä saa lukea sekakäytössä olevan tavaran kokonaan tai osaksi yrityksensä liikeomaisuuteen (ks. asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991, Kok. 1991, s. I-3795 ja asia C-291/92, Armbrecht, tuomio 4.10.1995, Kok. 1995, s. I-2775, 20 kohta). Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epävarma siitä, voiko yrittäjä lukea tällaisen tavaran kokonaan yksityisomaisuuteensa.

16 Bundesfinanzhofin mielestä siinä tapauksessa, että Bakcsi olisi velvollinen lukemaan henkilöauton kokonaan tai osittain yrityksensä liikeomaisuuteen tai hän olisi joka tapauksessa tehnyt niin, on epäselvää, onko henkilöauto, johon jo aikaisemmin on kohdistunut arvonlisäverorasitus, saatettava uudelleen kokonaisuudessaan arvonlisäveron alaiseksi. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa tältä osin, että koska Bakcsi ei ole voinut vähentää arvonlisäveroa oston yhteydessä, hän olisi voinut välttää arvonlisäveron henkilöauton myynnin yhteydessä siirtämällä auton sitä ennen omaan käyttöönsä kuudennen direktiiviin 5 artiklan 6 kohdan mukaisesti.

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

"1) Voiko elinkeinonharjoittaja lukea sekakäytössä (yrityksen liiketoimintaan ja muuhun kuin liiketoimintaan) käytetyn tavaran kuuluvan kokonaisuudessaan yksityisomaisuuteensa siitä riippumatta, missä laajuudessa sitä käytettiin liiketoiminnassa?

2) Onko sellaisen tavaran, jonka myyjä oli ostanut yksityiseltä henkilöltä yrityksensä käyttöön ilman, että hänellä olisi ollut oikeutta vähentää ostoon sisältyvää arvonlisäveroa, myynnistä kannettava direktiivin 77/388/ETY 2 artiklan 1 kohdan ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaisesti arvonlisävero koko myynnin osalta?"

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

Asianosaisten ja muiden osapuolten väitteet ja niiden perustelut

18 Bakcsi esittää, että verovelvollisen on voitava pitää yksityisomaisuutenaan yksityiseltä ostamansa, sekakäytössä ollut tavara, josta hän ei ole voinut vähentää

arvonlisäveroa. Vastaavasti hänen ei täydy maksaa arvolisäveroa tavaran myynnin yhteydessä. Tällaisella vapaudella voidaan pääasian kaltaisissa asioissa välttää epäyhtenäinen kohtelu, kuten kaksinkertainen arvonlisäverotus.

19 Saksan hallitus esittää, että vaikka yhteisöjen tuomioistuin ei ole edellä mainituissa asioissa Lennartz ja Armbrecht antamissaan tuomioissa nimenomaisesti lausunut siitä, voiko verovelvollinen lukea sekakäytössä olleen tavaran kuuluvan kokonaisuudessaan yksityisomaisuuteensa, se ei ole myöskään mitenkään viitannut siihen, ettei näin voisi olla. Kuudennessa direktiivissä ei ole myöskään tällaisen menettelyn kieltävää säännöstä.

20 Saksan hallituksen mukaan kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdasta käy ilmi, että tavaran lukeminen yksityisomaisuuteen on perustuttava elinkeinonharjoittajan päätökseen. Direktiivin 5 artiklan 6 kohdasta seuraa lisäksi, että on oltava mahdollista, että tavara voidaan lukea kuuluvaksi yksityisomaisuuteen välittömästi sen hankinnan yhteydessä.

21 Siitä, että tavara on tarkoitus lukea yrityksen liikeomaisuuteen, on kyseisen hallituksen mukaan osoituksena erityisesti se, että verovelvollinen käyttää oikeuttaan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen kokonaan tai osittain. Yksityiseltä ostetun sellaisen tavaran suhteen, jonka hankinnan osalta oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen ei ole, on selvitettävä, onko arvonlisäverovähennyksiä tehty myöhemmin tavaraan liittyvien kustannusten, kuten korjauskustannusten osalta.

22 Kreikan hallituksen mukaan direktiivin säännöksissä ei kielletä elinkeinoharjoittajaa lukemasta sekakäytössä olevaa tavaraa kokonaan yksityisomaisuuteen. Jos tällaiseen tavaraan liittyvien kustannusten, esimerkiksi huolto- tai korjauskustannusten osalta kuitenkin käytetään oikeutta vähentää suoritettu arvonlisävero, tavaran on automaattisesti katsottava kuuluvan yrityksen liike-

omaisuuteen. Tällaisessa tapauksessa sovelletaan kuudennen direktiivin säännöksiä, jotka koskevat vähennyksen prosenttimäärän vahvistamista, arvonlisäveron kantamista vastikkeellisista luovutuksista sekä hyödykkeiden yksityiskäyttöä.

23 Komission mukaan verovelvollisella on oikeus päättää, lukeeko hän tavaran yksityisomaisuuteensa vai yrityksensä liikeomaisuuteen, ja missä suhteessa näin tehdään. Se, miten verovelvollinen käyttää tätä valintavapauttaan verotettavan tapahtuman tapahtumahetkellä, on tosiseikkoja koskeva kysymys, jota arvioitaessa on otettava huomioon kaikki sitä koskevat seikat. Verovelvollinen ilmaisee päätöksensä tavaroiden lukemisesta liike- tai yksityisomaisuuteen käyttämällä tavaraa kokonaan tai osaksi taloudellisen tai yksityisen toimintansa tarpeisiin. Siinä tapauksessa, että tavara on sekakäytössä, verovelvollinen ei voi lukea sitä kokonaan yksityisomaisuuteensa.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

24 On syytä palauttaa mieliin, että edellä olevassa asiassa Armbrecht annetun tuomion 16 kohdassa yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että direktiivin 2 artiklan 1 kohdan sanamuodosta ilmenee, että liiketoimi voidaan katsoa arvonlisäverolliseksi ainoastaan, jos verovelvollinen toimii "tässä ominaisuudessaan". Tuomion 17 kohdasta käy ilmi, että yksityishenkilönä tällaisen toimen suorittava verovelvollinen ei kuitenkaan toimi verovelvollisen ominaisuudessa. Tästä syystä verovelvollisen yksityishenkilönä tekemä toimi ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, kuten saman tuomion 18 kohdassa todetaan.

25 Yhteisöjen tuomioistuin on myös todennut edellä mainitussa asiassa Armbrecht antamansa tuomion 19 kohdassa, että mikään direktiivin säännös ei ole ristiriidassa sen kanssa, etteikö verovelvollinen, joka haluaa pitää osan jostain tavarasta yksityisomaisuutenaan, voisi jättää sitä arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle. Saman tuomion 20 kohdan mukaan tämä tulkinta antaa verovelvolliselle mahdollisuuden valita kuudennen direktiivin soveltamisen kannalta, lukeeko hän yksityisessä käytössään olevan osan tavarasta yrityksensä omai-

suuteen vai ei. Yhteisöjen tuomioistuin toteaa edelleen samassa kohdassa, että tämä valinnan mahdollisuus ei myöskään estä soveltamasta sääntöä, jonka mukaan investointitavaroita, joita käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, voidaan tästä huolimatta käsitellä yrityksen tavaroina, joiden osalta arvonlisävero on periaatteessa täysin vähennettävissä.

26 On kuitenkin todettava, että myöskään mikään kuudennen direktiivin säännös ei kiellä sitä, että verovelvollinen, joka hankkii tavaran sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin käytettäväksi, pitää tavaran kokonaisuudessaan yksityisomaisuutensa osana ja jättää sen näin ollen kokonaan arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle.

27 Jos verovelvollinen päättää pitää investointitavaran kokonaisuudessaan yksityisomaisuutensa osana, vaikka hän käyttääkin sitä sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, oston yhteydessä suoritettavaa tai suoritettua arvonlisäveroa ei voida miltään osin vähentää.

28 Tämän osalta on todettava, että kun verovelvollinen valitsee, lukeeko hän tavaran yksityisomaisuuteen vai lukeeko hän sen kokonaan tai osittain yrityksen liikeomaisuuteen, hän voi ottaa huomioon useita seikkoja, joihin kuuluu se, että verovelvollinen ei missään tapauksessa saa vähentää muulta kuin verovelvolliselta käytettynä ostettua liikehyödykettä vielä rasittavaa arvolisäveron jäännösmäärää.

29 Lisäksi on korostettava, että se, käyttääkö verovelvollinen tosiasiallisesti investointitavaraa liiketoimintaan vai yksityisiin tarkoituksiin, on otettava huomioon arvioitaessa tämän tavaran kuulumista liike- tai yksityisomaisuuteen ainoastaan silloin, jos verovelvollinen vaatii saada vähentää oston yhteydessä suoritetun arvonlisäveron kokonaan tai osittain. Sellaisessa tapauksessa on määritettävä, onko verovelvollinen hankkinut tavarat vähintäänkin osittain verovelvollisen ominaisuudessa eli käyttääkseen niitä kuudennen direktiivin 4 artiklassa tarkoitetussa taloudellisessa toiminnassaan. Tämä on tosiseikkoja koskeva kysymys, jota arvioitaessa on otettava huomioon kaikki kyseisessä asiassa merkitykselliset

seikat, kuten kyseessä olevien tavaroiden luonne sekä aika, joka on kulunut tavaroiden hankkimisesta siihen, kun verovelvollinen on ottanut ne käyttöön taloudellisen toiminnan harjoittamisessa (vastaavasti em. asia Lennartz, tuomion 21 ja 35 kohta).

30 Lisäksi kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdasta ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdasta seuraa, että jos yrityksen liikeomaisuuteen kuuluva tavara on oikeuttanut arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen, sen käyttö verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityisiin tarkoituksiin taikka yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin rinnastetaan vastikkeelliseen palvelun suoritukseen ja sitä verotetaan palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrän perusteella (ks. em. asia Lennartz, tuomion 26 kohta).

31 Jos verovelvollinen sitä vastoin pitää investointitavaran kokonaisuudessaan yksityisomaisuutensa osana, jolloin hänellä ei ole oikeutta vähentää oston yhteydessä suoritettua arvonlisäveroa, tavaran käytöstä yrityksen tarpeisiin ei kanneta arvonlisäveroa.

32 Tämän vuoksi on hylättävä se komission esittämä väite, että verovelvollinen ilmaisee päätöksensä tavaroiden lukemisesta liike- tai yksityisomaisuuteen käyttämällä tavaraa kokonaan tai osaksi taloudellisen toimintansa tarpeisiin ja että hän ei voisi näin ollen luokitella sekakäytössä olevaa tavaraa kokonaisuudessaan yksityisomaisuuteensa.

33 Samoin on hylättävä Saksan ja Kreikan hallitusten väitteet, joiden mukaan se, että verovelvollinen on päättänyt lukea liikeomaisuuteensa sellaisen yksityiseltä ostamansa tavaran, jonka hankinta ei oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen, ilmenee siitä, että verovelvollinen käyttää oikeuttaan vähentää tavaraan, eli esimerkiksi sen korjaukseen liittyviin kustannuksiin sisältyvä arvonlisävero. Investointitavaran lukeminen yksityis- tai liikeomaisuuteen on nimittäin ratkaisevaa siltä kannalta, sovelletaanko arvonlisäjärjestelmää tavaraan itseensä, eikä siltä kannalta, sovelletaanko sitä tavaran käyttöön ja kunnossapitoon liittyviin tava-

roihin tai palveluihin. Näitä tavaroita ja palveluja koskeva arvonlisäveron vähennysoikeus on erillinen kysymys, joka kuuluu kuudennen direktiivin 17 artiklan soveltamisalaan. Tämä oikeus riippuu muun muassa kyseisten tavaroiden ja palveluiden ja verovelvollisen verollisten liiketoimien välisestä suhteesta. Tästä seuraa, että investointitavaran luovutuksiin sovellettava verojärjestelmä on pidettävä erillään tavaran käytöstä ja huollosta aiheutuneita verotettavia kustannuksia koskevasta järjestelmästä.

34 Ensimmäiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että verovelvollinen, joka hankkii investointitavaran käytettäväksi sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, voi pitää sen kokonaisuudessaan yksityisomaisuutenaan ja jättää sen täten täysin arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

Asianosaisten ja muiden osapuolten väitteet ja niiden perustelut

35 Saksan ja Kreikan hallitukset sekä komissio esittävät, että kun verovelvollinen on luovuttanut vastikkeellisesti yrityksen liikeomaisuuteen lukemansa tavaran, kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaan koko saatu vastike on arvonlisäveron alaista siitä riippumatta, että verovelvollinen ei ole voinut vähentää tavaraa rasittavaa arvonlisäveroa siksi, että hän oli ostanut sen yksityiseltä.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

36 Kuten tämän tuomion 24 kohdassa on todettu, direktiivin 2 artiklan 1 kohdan sanamuodosta ilmenee, että liiketoimi voidaan katsoa arvonlisäverolliseksi ainoastaan, jos verovelvollinen toimii "tässä ominaisuudessaan".

37 Kun verovelvollinen myy yrityksen liikeomaisuuteen lukemansa tavaran, hän harjoittaa liiketoimintaa ja toimii siten verovelvollisena.

38 Tästä seuraa, että jos verovelvollinen on lukenut sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin käytetyn investointitavaran kokonaan liikeomaisuuteensa, sen myynnistä on kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaisesti kannettava arvonlisävero koko myynnin osalta.

39 Jos verovelvollinen on lukenut liikeomaisuuteensa ainoastaan liiketoimintaan käytetyn osan, ainoastaan tämän osan myynnistä kannetaan arvonlisävero (ks. vastaavasti em. asia Armbrecht, tuomion 24 kohta).

40 Tämän osalta on vielä todettava, että sillä, että verovelvollinen on ostanut käytetyn investointitavaran muulta kuin verovelvolliselta ja että hän ei siten ole voinut vähentää sitä rasittavaa arvolisäveron jäännösmäärää, ei ole merkitystä verovelvollisen luettua investointitavaran kokonaan tai osittain liikeomaisuuteensa. Kysymyksessä on yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvaksi luettu tavara, jonka myynti muodostaa kuudennessa direktiivissä tarkoitetun verollisen luovutuksen.

41 Kuitenkin, kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on todennut, direktiivin 5 artiklan 6 kohdasta seuraa, että verovelvollinen voi ottaa tavaran omaan tai henkilöstönsä käyttöön taikka yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin. Tämä yksityiskäyttöönotto rinnastetaan vastikkeelliseen luovutukseen, jos tavara on oikeuttanut täyteen tai osittaiseen arvonlisäveron vähennykseen.

42 Kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan tavoitteena on erityisesti varmistaa se, että tavaran yksityiskäyttöönsä ottanutta verovelvollista ja samantyyppisen tavaran ostanutta tavallista kuluttajaa kohdellaan yhdenvertaisesti. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi tällä säännöksellä estetään se, että verovelvollinen, joka on voinut vähentää yrityksensä liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran oston yhteydessä sitä koskevan arvonlisäveron, välttyisi maksamasta arvonlisäveroa silloin, kun hän ottaa tavaran omaan käyttöönsä yksityisiä tarkoituksia varten, ja saisi näin ollen arvonlisäverollisen tavaran ostaneeseen tavalliseen kuluttajaan nähden perusteetonta etua (ks. asia C-20/91, De Jong, tuomio 6.5.1992, Kok. 1992, s. I-2847, 15 kohta; asia C-48/97, Kuwait Petroleum, tuomio 27.4.1999, Kok. 1999, s. I-2323, 21 kohta sekä kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan osalta, joka koskee samaa periaatetta, asia C-230/94, Enkler, tuomio 26.9.1996, Kok. 1996, s. I-4517, 33 kohta).

43 Jos verovelvollinen on ottanut tällä tavoin tavaran yksityiskäyttöön ja jos hän mahdollisesti on suorittanut sen yhteydessä arvonlisäveroa, hän saa käyttää tavaraa haluamallaan tavalla, eikä kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdasta aiheudu rajoituksia tältä osin.

44 Tästä seuraa, että koska verovelvollinen ei voi vähentää käytettynä muulta kuin verovelvolliselta ostettua liikehyödykettä rasittavaa arvonlisäveroa, on katsottava, että tämä tavara ei oikeuta kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa

tarkoitettuun ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen ja että tämän säännöksen mukaan tavaran yksityiskäyttöönottoa ei näin ollen saa verottaa (ks. kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan osalta asia 50/88, Kühne, tuomio 27.6.1989, Kok. 1989, s. 1925, 9 kohta). Jos verovelvollinen myy tämän jälkeen tavaran, hän myy sen yksityishenkilönä eikä verovelvollisena. Myyntitoimi jää sellaisena täten arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle.

45 Tällainen tulkinta on kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan tausta-ajatuksena olevan yhdenvertaisen kohtelun periaatteen mukainen, koska verovelvollinen ei saa perusteetonta etua suhteessa tavalliseen kuluttajaan.

46 Tavaran verottaminen silloin, kun sen osalta ei ole oikeutta vähentää arvonlisäveron jäännösmäärää, on vastoin yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään, jonka osa kuudes direktiivi on, erottamattomana osana kuuluvaa verotuksen neutralisuuden periaatetta (ks. kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan osalta em. asia Kühne, tuomion 10 kohta ja asia C-193/91, Mohsche, tuomio 25.5.1993, Kok. 1993, s. I-2615, 9 kohta).

47 Toiseen kysymykseen on siten vastattava, että jos verovelvollinen on lukenut sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin käytetyn investointitavaran kokonaan liikeomaisuuteensa, sen myynnistä on kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaisesti kannettava arvonlisävero koko myynnin osalta. Jos verovelvollinen on lukenut liikeomaisuuteensa ainoastaan liiketoimintaan käytetyn osan, ainoastaan tämän osan myynnistä kannetaan arvonlisävero. Sillä, että verovelvollinen on ostanut käytetyn tavaran muulta kuin verovelvolliselta ja että hän ei siten ole voinut vähentää sitä rasittavaa arvolisäveron jäännösmäärää, ei ole merkitystä tältä osin. Kuitenkin jos verovelvollinen on ottanut tällaisen tavaran yksityiskäyttöön, on katsottava, että tämä tavara ei oikeuta kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitettuun ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen ja että tämän säännöksen mukaan tavaran yksityiskäyttöönottoa ei näin ollen saa verottaa. Jos verovelvollinen myy tämän jälkeen tavaran, hän myy sen yksityishenkilönä, ja myyntitoimi jää täten arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle.

Oikeudenkäyntikulut

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

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on ratkaissut Bundesfinanzhofin 24.9.1998 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) **Verovelvollinen, joka hankkii investointitavaran käytettäväksi sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, voi pitää sen kokonaisuudessaan yksityisomaisuutenaan ja jättää sen täten täysin arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle.**

2) Jos verovelvollinen on lukenut sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin käytetyn investointitavaran kokonaan liikeomaisuuteensa, sen myynnistä on jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 2 artiklan 1 kohdan ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaisesti kannettava arvonlisävero koko myynnin osalta. Jos verovelvollinen on lukenut liikeomaisuuteensa ainoastaan liiketoimintaan käytetyn osan, ainoastaan tämän osan myynnistä kannetaan arvonlisävero. Sillä, että verovelvollinen on ostanut käytetyn tavaran muulta kuin verovelvolliselta ja että hän ei siten ole voinut vähentää sitä rasittavaa arvolisäveron jäännösmäärää, ei ole merkitystä tältä osin. Kuitenkin jos verovelvollinen on ottanut tällaisen tavaran yksityiskäyttöön, on katsottava, että tämä tavara ei oikeuta kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitettuun ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen ja että tämän säännöksen mukaan tavaran yksityiskäyttöönottoa ei näin ollen saa verottaa. Jos verovelvollinen myy tämän jälkeen tavaran, hän myy sen yksityishenkilönä, ja myyntitoimi jää täten arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle.

Edward Jann Sevón

Julistettiin Luxemburgissa 8 päivänä maaliskuuta 2001.

R. Grass

kirjaaja

A. La Pergola

viidennen jaoston puheenjohtaja