HE

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

ANTONIO TIZZANO

11 päivänä marraskuuta 2004 [1]

1. Bundesfinanzhof on 29.8.2002 tekemällään välipäätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 23.1.2003, esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle neljä ennakkoratkaisukysymystä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin [2] (jäljempänä kuudes direktiivi) tulkinnasta.

2. Kansallinen tuomioistuin haluaa pääasiallisesti selvittää, voiko verovelvollinen, joka on rakennuttanut tai hankkinut yhdessä puolisonsa kanssa asuinrakennuksen, vähentää maksettavakseen tulevasta arvonlisäverosta rakennuksen sen osan hankinnasta tai rakennuttamisesta, jota hän käyttää ammattitoimintansa harjoittamiseen, maksettavan arvonlisäveron.

1 — Alkuperäinen kieli: italia.

2 — EYVL L 145, s. 1.

I Sovellettavat oikeussäännöt

A *Yhteisön lainsäädäntö*

3. Nyt esillä olevassa asiassa on palautettava mieleen ne kuudennen direktiivin säännökset, joissa määritellään verovelvollinen (4 artikla), vähennysoikeus (17 artikla) ja tämän oikeuden käyttämistä koskevat yksityiskohtaiset säännöt (18 ja 22 artikla).

4. Kuudennen direktiivin 4 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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

— —"

5. Vähennysoikeutta koskevassa kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

a) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen [3]

— —".

6. Kuudennen direktiivin 18 artiklassa, jossa annetaan vähennysoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt, säädetään seuraavaa:

"1. Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta:

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

— —".

3 — Asian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohtaa muutettiin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16 päivänä joulukuuta 1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1). Edellä mainittu säännös, joka ei vaikuta nyt esillä olevassa asiassa annettavaan ratkaisuun, mutta joka on syytä muodollisen täydellisyyden vuoksi palauttaa mieliin, kuuluu tämän jälkeen muutettuna seuraavasti: "Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka on velvollinen maksamaan: a) arvonlisäveron, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut tai suorittanut taikka luovuttaa tai suorittaa toinen, maan alueella veronmaksuvelvollinen verovelvollinen — —".

7. Kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdassa säädetään puolestaan seuraavaa:

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

— —

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

c) Jäsenvaltioiden on vahvistettava perusteet, joilla asiakirjaa voidaan pitää laskuna". [4]

4 — Edelleen muodollisen täydellisyyden vuoksi muistutetaan, että kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohta kuuluu edellä mainitulla direktiivillä 91/680/ETY muutettuna seuraavasti:
"a) Verovelvollisen on toimitettava lasku tai laskuna toimiva asiakirja toiselle verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, suorittamistaan tavaroiden luovutuksista ja palveluista. — — Verovelvollisen on pidettävä itsellään jäljennös kaikista toimitetuista asiakirjoista.
— —
b) Laskussa on selkeästi mainittava veroton hinta ja kutakin verokantaa vastaava veron määrä sekä mahdollinen vapautus.
— —
c) Jäsenvaltioiden on vahvistettava perusteet, joiden mukaan asiakirjan voidaan katsoa toimivan laskuna.
— —".

B *Kansallinen lainsäädäntö*

8. Nyt käsiteltävän asian kannalta merkitystä on Umsatzsteuergesetzin (liikevaihtoverolaki; jäljempänä UStG) 14 ja 15 §:llä, siinä muodossa, jossa niitä sovellettiin vuosina 1991–1993.

9. UStG:n 14 §:ssä, jonka otsikko on "Laskun toimittaminen", säädetään seuraavaa:

"Kun elinkeinonharjoittaja suorittaa 1 §:n 1 momentin 1 ja 3 kohdassa tarkoitettuja veronalaisia tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia, hänellä on oikeus ja, jos suoritteen vastaanottaja on toinen elinkeinonharjoittaja liiketoiminnassaan, velvollisuus tämän pyynnöstä toimittaa lasku, josta veron määrän on selvästi ilmettävä. Näiden laskujen on sisällettävä seuraavat tiedot:

1. tavarat luovuttaneen tai palvelut suorittaneen elinkeinonharjoittajan nimi ja osoite;

2. suoritteen vastaanottajan nimi ja osoite;

3. luovutettujen tavaroiden määrä ja niiden liiketoiminnassa tavanomaisesti käytettävä nimike tai se, mitä palveluja on suoritettu ja missä laajuudessa;

4. tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen ajankohta;

5. tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta saatava vastike (10 §) ja

6. tähän vastikkeeseen liittyvän veron määrä (5 momentti)

— — ".[5]

10. UStG:n 15 §:ssä, jonka otsikko on "Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen", säädetään seuraavaa:

"Elinkeinonharjoittaja saa vähentää ostoihin sisältyvän veron seuraavasti:

1. 14 §:ssä tarkoitetuista laskuista selvästi ilmenevän veron, joka sisältyy toisten elinkeinonharjoittajien hänelle hänen liiketoimintaansa varten luovuttamien tavaroiden tai suorittamien palvelujen hintaan. — —"[6]

II Tosiseikat ja oikeudenkäynti

11. Riita on aiheutunut pääasiallisesti siitä, että Finanzamt Bergisch Gladbach (jäljempänä Finanzamt) kieltäytyi päätöksellään myöntämästä HE:lle (jäljempänä myös kantaja) mahdollisuutta vähentää arvonlisäverosta, jonka maksamiseen hänellä oli velvollisuus, se arvonlisävero, jonka hän oli maksanut yhdessä vaimonsa kanssa hankkimansa talon sen osan rakennuttamisesta, joka oli tarkoitettu hänen työhuoneekseen.

5 — Epävirallinen käännös.

6 — Epävirallinen käännös.

12. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että puolisot ostivat vuoden 1990 lopulla kiinteistön, jonka omistusoikeus jakaantui siten, että HE omisti siitä yhden neljäsosan ja hänen vaimonsa kolme neljäsosaa.

13. Tämän jälkeen he antoivat eri yritysten tehtäväksi asuinrakennuksen rakentamisen tälle kiinteistölle. HE on istunnossa todennut, että kyseisen kiinteistön omistusoikeus jakaantuu hänen ja hänen vaimonsa kesken osuuksiin siten, että HE omistaa rakennetusta kiinteistöstä ¼ ja vaimo ¾.

14. Rakennusyritysten kaikki laskut oli osoitettu "HE:n puolisoille".

15. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee myöskin, että HE harjoitti päätoimisen palkkatyönsä ohella myös sivutoimisesti ammattikirjallisuuden kirjoittamista ja että hän käytti perheen talon erästä huonetta tätä viimeksi mainittua toimintaa harjoittaessaan. Koska tämän huoneen pinta-ala oli 12 prosenttia talon kokonaispinta-alasta, HE vähensi vuosia 1991–1993 koskevissa arvonlisäveroilmoituksissaan siitä verosta, joka hänellä oli velvollisuus maksaa, 12 prosenttia tämän talon rakennuttamisesta maksetusta arvonlisäverosta.

16. Finanzamt kieltäytyi kuitenkin myöntämästä tätä vähennystä, koska sen mukaan rakennuttajana ja suorituksensaajana ei ollut HE, vaan molempien puolisoiden, joille laskut oli osoitettu, muodostama yhtymä. Finanzamt katsoi, ettei tämä yhtymä sellaisenaan harjoittanut liiketoimintaa eikä sillä siis ollut vähennysoikeutta.

17. HE nosti tästä päätöksestä kanteen Finanzgerichtissä.

18. Finanzgericht hyväksyi tämän kanteen osittain ja piti Finanzamtista poiketen merkityksettömänä sitä, kenelle laskut oli osoitettu katsoen HE:n olevan kyseisen työhuoneen rakennuttamispalvelun todellinen suorituksensaaja. Se siis myönsi kantajalle oikeuden vähentää tämän suorituksen nojalla maksetun arvonlisäveron osan. Finanzgerichtin mukaan HE omisti kuitenkin vain neljäsosan kiinteistöstä ja näin myös sillä sijaitsevasta työhuoneesta. Näin ollen vähennyksen määrää ei voitu HE:n vaatimin tavoin vahvistaa 12 prosentiksi talon rakennuttamisesta maksetusta arvonlisäverosta, vaan vain neljäsosaksi tästä 12 prosentista.

19. Sekä Finanzamt että HE valittivat tästä päätöksestä Bundesfinanzhofiin, jota näin vaadittiin valitsemaan kahden toisistaan täysin poikkeavan vaihtoehdon välillä.

20. Finanzamt katsoo, että koska urakkasopimusten tekoajankohtana ja sittemmin laskuja osoitettaessa oli menetelty siten kuin oli, ainoastaan puolisoiden muodostamaa yhtymää voidaan UStG:n 15 §:n mukaan pitää talon rakentamispalvelun suorituksensaajana. Yhteisomistaja ei yksin voi edes osittain vähentää tästä rakentamisesta maksettua arvonlisäveroa.

21. HE puolestaan katsoo, että hänellä on vähennysoikeus. Toisin kuin ensimmäisessä oikeusasteessa oli päätetty, tämä oikeus on ulotettava koko siihen arvonlisäveroon, joka on maksettu työhuoneen rakentamisesta ja jonka määrä on 12 prosenttia kokonaisarvonlisäverosta. Hän on tämän rakennuksen osan yksinomainen haltija ja häntä on näin ollen pidettävä yksin sen rakennuttajana.

22. Bundesfinanzhof puolestaan näyttää katsovan, että kyseinen ongelma on ratkaistu kansallisessa oikeudessa. Bundesfinanzhofin oikeuskäytännössä on nimittäin todettu seuraavaa:

— jos useat yhteisomistussuhteessa olevat oikeusubjektit ovat yhdessä antaneet toimeksiannon, mutta eivät (liikevaihtoverotuksen kannalta) ole itsenäinen oikeushenkilö (henkilöyhtiö tai pääomayhtiö), kutakin näistä yhteisomistajista on pidettävä suorituksensaajana osuutensa mukaisessa suhteessa, jollei muusta ole sovittu [7]

— nyt käsiteltävänä olevien seikkojen tapahtuessa ei ollut säädetty nimenomaisia rajoituksia, jotka olisivat koskeneet sellaisen tilan rakennuttamisesta ja kalustamisesta, "joka, vaikka se kuuluukin asuinrakennukseen, on erotettu muista asuintiloista ja jota käytetään yksinomaan tai lähes yksinomaan liike- tai ammattitoimintaan" (nk. kotona sijaitseva työhuone), tehtävää vähennystä [8]

— jos tavara on hankittu yhteisomistukseen ja joku yhteisomistajista käyttää sitä omassa liiketoiminnassaan, tämä yrittäjä voi vähentää yhteisomistusosuuttaan vastaavan osuuden ostohintaan sisältyvästä verosta [9]

7 — Ks. Bundesfinanzhofin päätökset 1.2.2001, V R 79/99, BFHE 194, s. 488, BFH/NV 2001, s. 989, ja 7.11.2000, V R 49/99, BFHE 194, s. 270, BFH/NV 2001, s. 402; viimeisimmäksi päätös 16.5.2002, V R 15/00, BFH/NV 2002, s. 1346.

8 — Kotona sijaitsevan työhuoneen määrittelystä katso liittovaltion talousministeriön 16.6.1998 päivätty kirje, IV B 2-S 2145-59/98, Rn. 7, BStBl I 1998, s. 863.

9 — Ks. Bundesfinanzhofin päätös 1.10.1998, V R 31/98, BFHE 187, s. 78, BFH/NV 1999, s. 575.

— HE:n puolisoille osoitetuissa laskuissa olevan kaltainen otsikointi ei estä ostohintaan sisältyvän veron vähentämistä. [10]

23. Koska Bundesfinanzhofilla kuitenkin oli tiettyjä epäilyjä tämän ratkaisun yhteensopivuudesta kuudennen direktiivin kanssa, se esitti EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

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

Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi:

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

Jos toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi:

3. Kun aviopuolisot ostavat määräosaisten yhteisomistusoikeuksien haltijoina investointitavaran ja kun tavaraa käyttää liiketoimintaansa vain toinen heistä, kuuluuko oikeus ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen

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

b) onko hänellä direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaisesti oikeu vähentää se

10 — Ks. Bundesfinanzhofin päätös BFH/NV 2002, s. 1346, ja BFHE 194, s. 270, BFH/NV 2001, s. 402.

osa ostohintaan sisältyvästä verosta, joka vastaa liiketoimintakäytön osuutta tavaran kokonaiskäytöstä (laskulle asetettavista vaatimuksista huolimatta, ks. 4. kysymys)?

4. Edellyttääkö vähennysoikeuden käyttäminen direktiivin 77/388/ETY 18 artiklan mukaan sitä, että direktiivin 77/388/ETY 22 artiklan 3 kohdassa tarkoitettu lasku on osoitettu yksin kyseiselle aviopuolisolle tai yhteisomistusoikeuden haltijalle niin, että lasku koskee vain tämän henkilön suhteellista osuutta vastaavaa vastikkeen ja veron määrää, vai riittääkö se, että lasku on osoitettu yhteisomistusoikeuden haltijoille tai aviopuolisoille ilman tällaista jaottelua?"

24. Yhteisöjen tuomioistuimessa näin vireille tulleessa asiassa kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet kantaja, Finanzamt ja komissio. Yhteisöjen tuomioistuin on kuullut kantajaa ja komissiota 23.9.2004 pidetyssä istunnossa.

III Oikeudellinen analyysi

25. Kuten on jo todettu, kansallinen tuomioistuin on esittänyt neljä ennakkoratkaisukysymystä, jotka koskevat tilannetta, jossa puolisot ovat hankkineet tai rakennuttaneet asuinrakennuksen, jonka osaa toinen heistä käyttää työhuoneenaan harjoittaessaan omaa ammattitoimintaansa.

Asianosaisten lausumat

26. Näihin kysymyksiin vastatessaan Finanzamt viittaa etenkin kansallisiin verosäännöksiin ja huomauttaa, että jos kiinteistön hankkivat tai rakennuttavat sellaiset yhteisomistussuhteessa olevat oikeussubjektit, jotka eivät ole itsenäisiä oikeushenkilöitä, yhdellä yhteisomistajalla on ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus vain, jos i) hän kauppakirjan tai urakkasopimuksen tekohetkellä on yksilöinyt sen osan tavarasta, jonka varaa oman yrityksensä käyttöön, ja jos ii) tästä liiketoimesta on toimitettu lasku, josta ilmenevät hänen osuutensa kauppahinnasta ja hänen vastattavanaan olevasta verosta. Vain tällä tavoin selviää, onko, ja missä määrin, yksi yhteisomistajista verotettavan liiketoimen suorituksensaaja.

27. Kantaja ja komissio ovat puolestaan tästä eri mieltä, sillä jäljempänä esitettävistä syistä ne katsovat, että

— henkilö, joka hankkii tai rakennuttaa kiinteistön asuinkäyttöön, toimii verovelvollisena, jos hän käyttää tämän rakennuksen yhtä huonetta työhuoneena omassa ammattitoiminnassaan ja on osoittanut tämän työhuoneen yrityksensä omaisuudeksi

28. Kantajan ja komission näkemykset poikkeavat toisistaan viimeksi mainitun kohdan osalta. Komissio katsoo nimittäin, että tavaran ammattitoiminnassa käytettävään osaan kohdistuvan arvonlisäveron vähennysoikeuden edellytyksenä on se, että kansallisen oikeuden mukaan on sallittua, että arvonlisäveron alaista toimintaa harjoittava puoliso voi omistajana määrätä investointitavarasta kokonaisuudessaan. Komissio toteaa edelleen, että jos kansallisessa lainsäädännössä säädetään toisin, kyseisellä puolisolla on oikeus vähentää vain yhteisomistusosuuttaan vastaava määrä.

— jos useat sellaisessa yhteisomistussuhteessa olevat yhteisomistajat, jolla ei voida katsoa perustettavan liiketoimintaa harjoittavaa itsenäistä oikeushenkilöä, hankkivat investointitavaran, kaikkien yhteisomistajien on katsottava olevan tämän suoritteen vastaanottaja

29. Kantaja ja komissio ovat sitä vastoin yhtä mieltä siitä, ettei vähennysoikeutta voida evätä puolisolta, joka harjoittaa verollista toimintaa, sillä perusteella että tämän hallussa on vain molemmille puolisoille osoitettu lasku, johon ei ole merkitty hänen yhteisomistusosuuttaan vastaavaa hintaa ja veroa.

Suorituksensaajana pidettävän verovelvollisen yksilöinti rakennutettaessa tai hankittaessa tavara yhteisomistukseen (toinen kysymys)

— jos puolisot hankkivat yhteisomistukseensa investointitavaran, jota vain toinen heistä käyttää ammatinharjoittamistarkoitukseen, viimeksi mainitulla on oikeus vähentää se arvonlisävero, joka kohdistuu tavaran siihen osaan, jota hän käyttää liiketoiminnassaan.

30. Jotta kansallisen tuomioistuimen kysymykseen voitaisiin vastata, on mielestäni lähdettävä liikkeelle toisesta kysymyksestä ja

näin ensin ratkaistava, onko silloin, kun useat henkilöt muodostavat lakiin tai tahtoon perustuvan yhtymän, joka ei itse harjoita liiketoimintaa, ja tilaavat investointitavaran, tilatun suorituksen suorituksensaajana pidettävä tätä yhtymää vai sen yksittäisiä yhteisomistajia.

31. Kuten jo olemme nähneet, Bundesfinanzhof on todennut, että kansallisen lainsäädännön mukaan tuollaisessa tilanteessa kutakin näistä yhteisomistajista on pidettävä suorituksensaajana osuutensa mukaisessa suhteessa, jollei muusta ole sovittu (ks. edellä 22 kohta).

32. Mielestäni tällainen ratkaisu ei ole ristiriidassa kuudennen direktiivin ja sillä käyttöön otetun yhteisen järjestelmän kanssa.

33. Kuten näet tiedämme, tuon järjestelmän mukaan jokaisesta liiketoimesta on suoritettava arvonlisäveroa ainoastaan määrä, josta on vähennetty tavaroiden ja palvelujen hintatekijöistä välittömästi maksetun arvonlisäveron määrä. Vähennysjärjestelmää on muutettu siten, että ainoastaan verovelvollisilla on oikeus vähentää niiden maksettavaksi tulevasta arvonlisäverosta se arvonlisävero, joka on jo maksettu niiden tuotantopanoksista.

34. Kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohta liittyy tähän yhteyteen, sillä siinä tarkoitetaan verovelvollisella "jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta".

35. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohdassa säädetään lisäksi, että "vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy", ja sen 2 kohdassa säädetään, että "jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin," verovelvollisella on oikeus vähentää "siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen — — arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen".

36. Näin esitettyjen tunnusmerkkien perusteella voidaan päätellä, että "vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken sen liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta". Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen "täydellisen neutraalisuuden yrityksen verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyt-

täen, että kyseinen toiminta sinänsä on arvonlisäveron alaista". [11]

37. Tämän tultua todetuksi minusta vaikuttaa siltä, että komission edellä mainitusta tekemä päätelmä, jonka mukaan HE:n puolisoiden muodostamaa yhtymää ei voida pitää sellaisena arvonlisäverovelvollisena, joka olisi kiinteistön rakennuttamispalvelun suorituksensaaja, on perusteltu.

38. Kuten kansallinen tuomioistuinkin on näet todennut, tämä yhtymä ei ole oikeushenkilö, ja koska se ei itse harjoita itsenäistä taloudellista toimintaa, se ei ole 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu arvonlisäverovelvollinen. Näin ollen sillä ei arvonlisäveron kannalta tarkasteltuna ole itsenäistä merkitystä eikä se toimi välittäjänä rakennusurakan suorittajien ja puolisoiden välillä, joten viimeksi mainittuja on pidettävä tämän suorituksen todellisina vastaanottajina.

39. Tämä ratkaisu on, kuten kantaja on aivan oikein todennut, yhdenmukainen myöskin edellä mainitun arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen kanssa. Jos nimittäin katsottaisiin, että palvelun suorituksensaaja on yhtymä, joka ei ole oikeushenkilö eikä verovelvollinen ja joka näin ei siis voi tehdä vähennyksiä, päädyttäisiin siihen, että taloudellista toimintaa harjoittavaa yksittäistä yhteisomistajaa estettäisiin tekemästä säädettyä vähennystä ja että häntä jäisi näin rasittamaan tässä toiminnassa maksettu arvonlisävero.

40. Edellä esitetyistä syistä katson, että kun useiden henkilöiden muodostama, lakiin tai tahtoon perustuva yhtymä, joka ei ole oikeushenkilö ja joka ei itse harjoita itsenäistä taloudellista toimintaa, tilaa tavaran, tilatun suorituksen kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna suorituksensaajana on pidettävä yksittäisiä yhteisomistajia eikä itse yhtymää.

Onko sellainen henkilö, joka ostaa tai rakennuttaa asuinrakennuksen asuakseen siinä itse ja joka käyttää sen osaa ammattitoiminnassaan, verovelvollinen (ensimmäinen kysymys)

41. Kansallinen tuomioistuin kysyy ensimmäisessä kysymyksessään, toimiiko henkilö, joka ostaa tai rakennuttaa asuinrakennuksen

11 — Asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985 (Kok. 1985, s. 655, Kok. Ep. VIII, s. 85, 19 kohta).

asuakseen siinä itse, verovelvollisena, kun hän haluaa käyttää tämän kiinteistön osaa työhuoneenaan harjoittaessaan sivutoimisesti itsenäistä ammattia.

42. Muistutan tältä osin uudelleen siitä, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, "joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa — — taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta", ja että arvonlisäveron vähentämisjärjestelmä on laadittu sellaiseksi, että ainoastaan verovelvollisina pidettävillä oikeussubjekteilla "on oikeus vähentää niiden maksettavaksi tulevasta arvonlisäverosta se arvonlisävero, joka on jo aiemmin maksettu niiden tuotantopanoksista". [12]

43. Muistutan lisäksi yhdessä komission kanssa siitä, että yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Lennartz katsonut, että "henkilö, joka hankkii tavaroita 4 artiklassa tarkoitettua taloudellista toimintaa varten, tekee sen verovelvollisen ominaisuudessa", ja että selvitettäessä, onko tavarat yksittäistapauksessa hankittu tätä tarkoitusta varten, on otettava huomioon "kaikki merkitykselliset seikat, kuten kyseessä olevien tavaroiden luonne sekä aika, joka on kulunut tavaroiden hankkimisesta siihen, kun verovelvollinen on ottanut ne käyttöön taloudellisen toiminnan harjoittamiseksi". [13]

44. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että kantaja harjoitti riidanalaisena ajanjaksona (1991–1993) sivutoimisesti ammattikirjallisuuden kirjoittamista ja että tätä ilman muuta itsenäisenä taloudellisena toimintana pidettävää toimintaa harjoittaessaan hän käytti siihen yksinomaisesti puolison kanssa hankitun kiinteistön osaa sen valmistumisesta lähtien. [14] Edellä mainitun oikeuskäytännön perusteella ja kansallisen tuomioistuimen esittämien tosiseikkojen valossa minusta näyttää siltä, että HE toimi kiinteistön hankkiessaan kuudennen direktiivin 4 artiklassa tarkoitettuna verovelvollisena.

45. Toisaalta ei voida väittää, että tätä ominaisuutta ei olisi siitä syystä, että kantaja on käyttänyt tätä kiinteistöä vain osittain tässä toiminnassaan.

46. Komissio ja kantaja ovat perustellusti todenneet, että yhteisöjen tuomioistuimen mukaan "verovelvollinen, joka hankkii tavaran sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin käytettäväksi", voi valita i)

12 — Em. asia Rompelman, tuomion 16 kohta.

13 — Asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991 (Kok. 1991, s. I-3795, Kok. Ep. XI, s. I-311, 14 ja 21 kohta).

14 — Ks. ennakkoratkaisupyynnön I osa ja II osan 2 kohdan a alakohta.

käsitteleekö hän tätä tavaraa "yrityksen tavar[ana, jonka] osalta arvonlisävero on periaatteessa täysin vähennettävissä"; ii) pitääkö hän osan jostain tavarasta yksityisomaisuutenaan ja jättääkö hän sen näin kokonaan arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle; iii) vai käsitteleekö hän sitä (kuten HE on nyt esillä olevassa asiassa tehnyt) liiketoiminnassa käytettävänä tavarana vain siltä osin kuin se on tarkoitettu käytettäväksi hänen ammattitoiminnassaan. [15]

47. Jos henkilö valitsee käyttävänsä tavaraa vain osittain ammattitoiminnassaan, tämä ei ole sellainen seikka, joka poistaisi tavaran hankkineelta henkilöltä verovelvollisen ominaisuuden. Kyse on päinvastoin kuudennella direktiivillä verovelvollisille annetusta keinosta, joka mahdollistaa sen, että he neutraalisuusperiaatteen mukaisesti joutuvat "kantamaan arvonlisäverorasituksen vain, jos [tämä rasitus] liittyy tavaroihin tai palveluihin, joita [he käyttävät] yksityiseen kulutukseensa [eivätkä] verolliseen liiketoimintaansa". [16]

48. Edellä esitetyistä syistä katson, että oikeussubjekti, joka harjoittaa sivutoimisesti kuudennen direktiivin 4 artiklassa tarkoitettua itsenäistä taloudellista toimintaa, toimii verovelvollisena rakennuttaessaan tai hankkiessaan kiinteistön asuinkäyttöön, jos hän osoittaa osan tästä kiinteistöstä oman toimintansa harjoittamiseen ja käyttää sitä siihen.

Vähennysoikeuden laajuus (kolmas kysymys)

49. Kansallinen tuomioistuin kysyy kolmannessa kysymyksessään, voidaanko silloin kun puolisot hankkivat yhteisomistukseensa tavaran, jonka osaa yksi yhteisomistajista käyttää itsenäisen toimintansa harjoittamiseen, katsoa, että viimeksi mainitulla on oikeus vähennykseen, joka on yhtä suuri kuin i) se vero, joka on maksettu tavaran sen osan rakennuttamisesta, jota hän käyttää (kolmannen kysymyksen b kohta); tai joka on yhtä suuri kuin ii) hänelle kuuluvaa omistusosuutta vastaava osuus siitä verosta, joka on maksettu käytettävän tavaran osan rakennuttamisesta (kolmannen kysymyksen a kohta).

50. Olen ymmärtänyt niin, että jos Bundesfinanzhofin pitäisi soveltaa omaa oikeuskäytäntöään, sen olisi ratkaistava asia viimeksi mainitulla tavalla ja näin ollen annettava yhteisomistajalle oikeus vähentää omistusosuuttaan vastaava osuus ostohintaan sisältyneestä verosta. Tällä vahvistettaisiin vääjäämättä ensimmäisessä oikeusasteessa tehty päätös, jolla Finanzgericht vahvisti vähen-

15 — Asia C-415/98, Bakcsi, tuomio 8.3.2001 (Kok. 2001, s. I-1831, 25 ja 26 kohta). Ks. myös em. asia Lennartz, tuomion 26 kohta ja asia C-291/92, Armbrecht, tuomio 4.10.1995 (Kok. 1995, s. I-2775, 20 kohta).

16 — Em. asia Armbrecht, tuomion 20 kohta.

nyksen määrän siten, ettei se ollut 12 prosenttia talon rakennuttamisesta maksetusta arvonlisäverosta (eli työhuoneen rakennuttamisesta maksettu koko arvonlisävero), vaan ainoastaan neljännes tuosta 12 prosentista.

51. Tältä osin muistutan uudelleen, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan verovelvollisella, "joka hankkii tavaran sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin käytettäväksi", on seuraavat kolme mahdollisuutta: i) "[hän voi] käsitellä [tätä tavaraa] yrityksen tavar[ana], jonka osalta arvonlisävero on periaatteessa täysin vähennettävissä"; ii) hän voi "pitää tavaran kokonaisuudessaan yksityisomaisuutensa osana", jolloin "oston yhteydessä — — suoritettua arvonlisäveroa ei voida miltään osin vähentää"; iii) hän voi osoittaa sen, kuten kantaja nyt esillä olevassa asiassa, vain osittain yrityksen omaisuudeksi, jolloin on asianmukaista katsoa, että 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädettyä vähennysoikeutta sovelletaan vain yrityksen omaisuudeksi luettuun tavaran osaan tämän tavaran ammattikäytön ja yksityiskäytön välisen suhteen perusteella. [17]

52. Vaikka tämä viimeksi mainittu ratkaisu onkin oikea tilanteessa, jossa verovelvollinen omistaa yksin sekakäytössä olevan tavaran, nyt kyseessä olevassa toisenlaisessa tilanteessa, jossa verovelvollinen on vain yksi tavaran yhteisomistajista, on mielestäni kohtuullista katsoa, että hän voi Bundesfinanzhofin toteamin tavoin vähentää sen osan, joka vastaa hänen omistusosuuttaan liiketoimintaan osittain käytetystä tavarasta.

53. Tähän on kaksi syytä. Tämä ratkaisu vaikuttaa minusta ensinnäkin yhdenmukaiselta jo useaan otteeseen mainitun neutraalisuuden periaatteen kanssa. Yhteisomistajan oletetaan maksavan vain *omistusosuuttaan vastaavan osuuden* ammattitoiminnassa käytettävän tavaran osan rakennuttamisesta tai hankkimisesta maksetusta arvonlisäverosta. Näin ollen hänen on vastattava vain *omistusosuuttaan vastaavasta osuudesta* sitä arvonlisäveroa, joka maksettiin tavaran tästä osasta.

54. HE on nyt esillä olevassa asiassa todennut omistavansa kiinteistöstä ja siis myös ammattitoiminnassa käytetystä osasta (työhuone) vain yhden neljäsosan. Näin ollen voidaan olettaa, että hän on maksanut vain omistusosuuttaan vastaavan osuuden, eli yhden neljäsosan, työhuoneen rakennuttamisesta maksetusta arvonlisäverosta, ja että jäljelle jääneet kolme neljäsosaa on maksanut puoliso. Samalla hän lienee maksanut omistusosuuttaan (1/4) vastaavan osuuden talon asuintarkoitukseen käytettävän osan rakennuttamisesta maksetusta arvonlisäverosta.

17 — Ks. em. asia Bakcsi, tuomion 25 ja 26 kohta; em. asia Lennartz, tuomion 26 kohta ja em. asia Armbrecht, tuomion 20 ja 21 kohta.

55. Näin ollen katson, ettei kantaja neutraalisuuden periaatteen mukaisesti voi vähentää kaikkea työhuoneesta (*hänen itsensä ja vaimonsa*) maksettua arvonlisäveroa, vaan ainoastaan yhden neljäsosan siitä. Päinvastaisessa tapauksessa HE vähentäisi arvonlisäveroa enemmän kuin hän on sitä tosiasiallisesti työhuoneesta maksanut, ja näin hän todellisuudessa vapautuisi maksamasta arvonlisäveron sitä osaa, jonka hän on kuluttajana, ei itsenäisen taloudellisen toiminnan harjoittajana, maksanut verottajalle jäljelle jäävästä, asuinkäyttöön tarkoitetusta kiinteistön osasta.

56. Toisekseen ehdotettu ratkaisu vaikuttaa minusta yhdenmukaiselta yhdenvertaisuusperiaatteen kanssa. Koska nimittäin sekakäytössä olevan tavaran yksin omistava verovelvollinen, joka osoittaa osan tästä tavarasta liikekäyttöönsä, voi edellä mainitun oikeuskäytännön mukaan vähentää hankinnasta (tai rakennuttamisesta) maksetun arvonlisäveron siinä suhteessa, jossa tavaraa käytetään ammattikäyttöön, olisi syrjivää ratkaista asia samalla tavalla myös toisenlaisessa tapauksessa, jossa, kuten nyt esillä olevassa asiassa, hän sitä vastoin omistaa vain osuuden tästä tavarasta.

57. Komission tavoin voitaisiin myös väittää, että vähennyksen laajuus voi riippua yhteisomistussuhteita tai puolisoiden aviovarallisuusjärjestelmää koskevasta kansallisesta lainsäädännöstä ja että näin ollen edellä esitettyä ratkaisua ei voitaisi soveltaa, jos yksittäinen yhteisomistaja voi tuon lainsäädännön nojalla vapaasti määrätä käyttämästään tavarasta kokonaisuudessaan. Pelkään kuitenkin, että tällaisella ratkaisulla vaarannettaisiin direktiivin tavoitteen, eli yhteisen arvonlisäverojärjestelmän käyttöönottamisen toteutuminen. Näin toimimalla päädyttäisiin siihen, että vähennysoikeuden laajuus vaihtelisi eri jäsenvaltioissa aina sen mukaan, mitä kansallisen siviilioikeuden asian kannalta merkityksellisissä säännöksissä säädetään.

58. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että kolmanteen kysymykseen vastattaisiin siten, että verovelvollisella, joka aviopuolisonsa kanssa hankkii tavaran yhteisomistukseen ja joka käyttää sitä osittain oman itsenäisen ammattitoimintansa harjoittamiseen, on oikeus kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaan vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka hän on velvollinen maksamaan, omistusosuuttaan vastaava osuus siitä arvonlisäverosta, jonka hän on maksanut ammattitoiminnassa käyttämänsä tavaran osan rakennuttamisesta.

Laskulle asetettavat edellytykset (neljäs kysymys)

59. Kansallinen tuomioistuin kysyy neljännessä kysymyksessään, edellytetäänkö kuudennen direktiivin 18 ja 22 artiklassa, että verovelvollinen, joka aviopuolisonsa kanssa rakennuttaa tai hankkii investointitavaran

yhteisomistukseen ja joka käyttää sen osaa oman itsenäisen ammattitoimintansa harjoittamiseen, voi käyttää vähennysoikeuttaan vain, jos hänen hallussaan on hänelle itselleen osoitettu lasku, johon on merkitty hänen omistusosuuttaan vastaava osuus hinnasta ja verosta, vai onko näiden säännösten mukaan sitä vastoin pidettävä riittävänä laskua, joka on osoitettu puolisoille/yhteisomistajille ja johon tällaisia tietoja ei ole merkitty.

60. Bundesfinanzhof katsoo itse asiassa, että sen oman oikeuskäytännön mukaan kantajalle ja tämän puolisolle osoitetun kaltainen lasku, joka on osoitettu "HE:n puolisoille", ei estä vähentämästä tämän kantajan maksamaa arvonlisäveroa. [18] Se pohtii, voivatko kuudennen direktiivin asian kannalta merkitykselliset säännökset kuitenkin olla esteenä tällaiselle vähennykselle.

61. Muistutan tältä osin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdasta, jossa säädetään, että "vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta — — 22 artiklan 3 kohdan mukaisen laskun hallussapitoa". Tässä jälkimmäisessä säännöksessä säädetään puolestaan, että "laskussa on selkeästi mainittava veroton hinta ja kutakin verokantaa vastaava veron määrä sekä mahdollinen vapautus" (b alakohta) ja että "jäsenvaltioiden on vahvistettava perusteet, joilla asiakirjaa voidaan pitää laskuna". [19]

62. Näissä säännöksissä rajoitutaan siis vain asettamaan, kuten komissio on perustellusti huomauttanut, kolme vähimmäisedellytystä (verottoman hinnan ja kutakin verokantaa vastaavan veron määrän sekä mahdollisen vapautuksen mainitseminen), jotka laskun on aina täytettävä, jotta se antaisi vähennysoikeuden. Niissä ei sitä vastoin säädetä minkäänlaista lisäedellytystä sellaista tilannetta varten, jossa tavara hankitaan yhteisomistukseen, eikä etenkään edellytetä, että laskussa olisi mainittava suorituksensaajien omistusosuuksia vastaavat osuudet hinnasta ja verosta.

63. Näin ollen jos tällaisessa tapauksessa kansallisissa säännöksissä ei, kuten kansallinen tuomioistuin toteaa, edellytetä tämäntyyppisten seikkojen mainitsemista, mielestäni ei ole olemassa mitään syytä pitää epäasianmukaisena laskua, joka täyttää edellä mainitut edellytykset, eikä näin evätä verovelvolliselta, joka käyttää hankitun tavaran osaa ammattitoiminnassa, hänelle kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa myönnettyä vähennysoikeutta.

18 — Ks. ennakkoratkaisupyynnön II osan 3 kohta.

19 — Ks. alaviite 4.

64. Edellä esitetyistä syistä ehdotan, että neljänteen kysymykseen vastattaisiin siten, että kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohta ja 22 artiklan 3 kohta eivät edellytä, että verovelvollinen, joka aviopuolisonsa kanssa rakennuttaa tai hankkii investointitavaran yhteisomistukseen ja joka käyttää sen osaa oman itsenäisen ammattitoimintansa harjoittamiseen, voisi käyttää saman direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädettyä vähennysoikeutta vain, jos hänen hallussaan on hänelle itselleen osoitettu lasku, johon on merkitty hänen omistusosuuttaan vastaava osuus hinnasta ja verosta.

IV Ratkaisuehdotus

65. Edellä esitetyn nojalla ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaisi Bundesfinanzhofin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1. Oikeushenkilö, joka harjoittaa sivutoimisesti jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 4 artiklassa tarkoitettua itsenäistä taloudellista toimintaa, toimii verovelvollisena rakennuttaessaan tai hankkiessaan kiinteistön asuinkäyttöön, jos hän osoittaa osan tästä kiinteistöstä oman toimintansa harjoittamiseen ja käyttää sitä siihen.

2. Kun useiden henkilöiden muodostama, lakiin tai tahtoon perustuva yhtymä, joka ei ole oikeushenkilö ja joka ei itse harjoita itsenäistä taloudellista toimintaa, tilaa tavaran, tilatun suorituksen kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna suorituksensaajana on pidettävä yksittäisiä yhteisomistajia eikä itse yhtymää.

3. Verovelvollisella, joka aviopuolisonsa kanssa hankkii tavaran yhteisomistukseen ja joka käyttää sitä osittain oman itsenäisen ammattitoimintansa harjoittamiseen, on oikeus kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaan vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka hän on velvollinen maksamaan, omistusosuuttaan vastaava osuus siitä arvonlisäverosta, jonka hän on maksanut ammattitoiminnassa käyttämänsä tavaran osan rakennuttamisesta.

4. Kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohta ja 22 artiklan 3 kohta eivät edellytä, että verovelvollinen, joka aviopuolisonsa kanssa rakennuttaa tai hankkii investointitavaran yhteisomistukseen ja joka käyttää sen osaa oman itsenäisen ammattitoimintansa harjoittamiseen, voisi käyttää saman direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädettyä vähennysoikeutta vain, jos hänen hallussaan on hänelle itselleen osoitettu lasku, johon on merkitty hänen omistusosuuttaan vastaava osuus hinnasta ja verosta.