YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)
29 päivänä huhtikuuta 2004 *

Asiassa C-17/01,

jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Finanzamt Sulingen

vastaan

Walter Sudholz

ennakkoratkaisun 28.2.2000 tehdyn neuvoston päätöksen 2000/186/EY, jolla Saksan liittotasavallalle annettiin lupa soveltaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — annetun kuudennen direktiivin 77/388/ETY 6 ja 17 artiklasta poikkeavia toimenpiteitä (EYVL L 59, s. 12), 2 ja 3 artiklan pätevyydestä,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: tuomari P. Jann, joka hoitaa viidennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit C. W. A. Timmermans ja S. von Bahr (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: L. A. Geelhoed,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies M.-F. Contet,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Saksan hallitus, asiamiehenään W.-D. Plessing, avustajanaan Rechtsanwalt J. Sedemund,

— Alankomaiden hallitus, asiamiehenään H. G. Sevenster,

— Euroopan unionin neuvosto, asiamiehinään K. Borchers ja A.-M. Colaert,

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

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Saksan hallituksen, asiamiehenään W.-D. Plessing, jota avusti Rechtsanwalt T. Lübbig, neuvoston, asiamiehinään K. Borchers ja A.-M. Colaert, ja komission, asiamiehenään K. Gross, 10.7.2002 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 24.10.2002 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

ottaen huomioon suullisen käsittelyn uudelleen aloittamisesta 12.12.2002 annetun määräyksen,

kuultuaan Saksan hallituksen, asiamiehenään W.-D. Plessing, jota avusti T. Lübbig, Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen, asiamiehenään K. P. E. Lasok, QC, neuvoston, asiamiehinään K. Borchers ja A.-M. Colaert, ja komission, asiamiehenään K. Gross, 30.1.2003 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 13.3.2003 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Bundesfinanzhof on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 30.11.2000 tekemällään välipäätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 15.1.2001,

EY 234 artiklan nojalla kolme ennakkoratkaisukysymystä 28.2.2000 tehdyn neuvoston päätöksen 2000/186/EY, jolla Saksan liittotasavallalle annettiin lupa soveltaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — annetun kuudennen direktiivin 77/388/ETY 6 ja 17 artiklasta poikkeavia toimenpiteitä (EYVL L 59, s. 12), 2 ja 3 artiklan pätevyydestä.

2 Nämä kysymykset on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Finanzamt Sulingen (jäljempänä Finanzamt) ja W. Sudholz ja joka koskee sellaisen henkilöauton oston yhteydessä suoritetun arvonlisäveron määrää, jota Sudholz käyttää osaksi liiketoimintansa tarkoituksiin ja osaksi yksityisiin tarkoituksiin.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön oikeussäännöt

3 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (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), 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 maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle."

4 Kuudennen direktiivin 27 artiklan 1–4 kohdassa säädetään seuraavaa:

"1. Neuvosto voi yksimielisesti komission ehdotuksesta antaa jäsenvaltioille luvan ottaa käyttöön tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi. Veronkannon yksinkertaistamiseksi tarkoitetut toimenpiteet saavat vaikuttaa ainoastaan vähäisessä määrin lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron määrään.

2. Jäsenvaltion, joka haluaa ottaa käyttöön 1 kohdassa tarkoitetut toimenpiteet, on ilmoitettava asiasta komissiolle ja annettava komissiolle kaikki asiaan liittyvät tiedot.

3. Komissio antaa tämän tiedoksi muille jäsenvaltioille kuukauden kuluessa.

4. Neuvoston päätös katsotaan tehdyksi, jollei komissio tai jokin jäsenvaltio ole kahden kuukauden kuluessa 3 kohdassa tarkoitetusta tiedoksi antamisesta vaatinut asian saattamista neuvoston käsiteltäväksi."

5 Neuvosto teki 28.2.2000 päätöksen 2000/186, jolla Saksan liittotasavallalle annettiin lupa soveltaa kuudennen direktiivin 6 ja 17 artiklasta poikkeavia toimenpiteitä.

6 Päätöksen 2000/186 5 ja 9 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

"(5)Toisessa direktiivi[stä] — — poikkeavassa toimenpiteessä on kyse mahdollisuudesta rajoittaa [kuudennen] direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa säädetty arvonlisäveron vähennysoikeus 50 prosenttiin kaikista sellaisten ajoneuvojen kustannuksista, joita ei käytetä yksinomaan liiketoiminnan harjoittamiseen, ja jättää arvonlisävero kantamatta sellaisissa tapauksissa, joissa henkilöautoa käytetään yksityisiin tarkoituksiin. Arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoittamista perustellaan ilmenneellä vaikeudella valvoa tarkasti tällaista omaisuutta koskevien kustannusten erittelemistä liiketoimintaan liittyviin ja yksityisiin kustannuksiin ja siitä aiheutuvalla veropetosten ja veron kiertämisen vaaralla. Lisäksi kyseisen toimenpiteen avulla voidaan yksinkertaistaa ajoneuvojen yksityiseen käyttöön sovellettavaa verojärjestelmää.

— —

(9) Poikkeavia toimenpiteitä koskevien lupien voimassaolo olisi rajoitettava päättymään edellä ehdotetun direktiivin tullessa voimaan, mutta viimeistään 31 päivänä joulukuuta 2002 siinä tapauksessa, että direktiivi ei ole kyseiseen ajankohtaan mennessä tullut voimaan — —."

7 Päätöksen 2000/186 2 artiklassa todetaan seuraavaa:

"Poiketen siitä, mitä direktiivillä 77/388/ETY 17 artiklan 2 kohdassa, sellaisena kuin se on muutettuna kyseisen direktiivin 28 f artiklalla, säädetään sekä siitä, mitä saman direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädetään, Saksan liittotasavallalle annetaan lupa rajoittaa ajoneuvoista, joita ei käytetä yksinomaan liiketoiminnan harjoittamiseen, aiheutuvista kustannuksista kannettavan arvonlisäveron vähennysoikeus 50 prosenttiin ja lupa olla pitämättä verovelvollisen yritykselle kuuluvan ajoneuvon yksityiskäyttöä vastikkeellisena palvelujen tarjoamisena.

Ensimmäisen kohdan säännöksiä ei sovelleta, jos ajoneuvo muodostaa verovelvollisen vaihto-omaisuuden tai jos yksityisen käytön osuus on enintään 5 prosenttia ajoneuvon kokonaiskäytöstä."

8 Päätöksen 2000/186 3 artiklan ensimmäisessä kohdassa todetaan seuraavaa:

"Tätä päätöstä sovelletaan 1 päivästä huhtikuuta 1999."

Kansalliset oikeussäännöt

9 Vuoden 1999 Umsatzsteuergesetzin (liikevaihtoverolaki, jäljempänä UStG) 15 §:n 1 b momentissa säädetään seuraavaa:

"Ostohintaan sisältyvästä verosta voidaan vähentää vain puolet, jos vero on maksettu myös elinkeinonharjoittajan yksityiskäyttöön tai muuten muuhun kuin yrityksen liiketoimintatarkoituksiin käytettävän, 1 b §:n 2 momentissa tarkoitetun ajoneuvon hankinnan tai valmistuksen, maahantuonnin, yhteisöhankinnan, vuokrauksen tai käyttämisen yhteydessä."

10 Bundesfinanzhof on todennut, että UStG:n 1 b §:n 2 momentissa tarkoitettuun käsitteeseen ajoneuvot kuuluvat myös henkilöautot.

11 UStG:n 27 §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

"Tämän lain 15 §:n 1 b momenttia ja — sovelletaan ajoneuvoihin, jotka on hankittu tai valmistettu, tuotu maahan, hankittu yhteisöhankintana tai vuokrattu 31.3.1999 jälkeen."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

12 Sudholzilla on maalausyritys. Hän hankki huhtikuussa 1999 henkilöauton, jonka hinta oli 55 086,21 Saksan markkaa (DEM), jonka lisäksi hän maksoi arvonlisäveroa 16 prosenttia, eli 8 813,79 DEM. Hän liitti henkilöauton yrityksensä liikeomaisuuteen ja käytti sitä 70-prosenttisesti liiketoiminnan tarkoituksiin ja 30-prosenttisesti muihin kuin yrityksen liiketoiminnan tarkoituksiin.

13 Sudholz vähensi huhtikuulta 1999 tekemässään kuukausi-ilmoituksessa ajoneuvon ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron kokonaisuudessaan, eikä vain sen osaa. Sudholz katsoi, että UStG:n 15 §:n 1 b momentin säännös, jonka mukaan hän sai vähentää vain puolet ostohintaan sisältyvästä verosta, on yhteisön oikeuden vastainen. Kyseinen säännös oli tullut voimaan 1.4.1999, ja sitä sovellettiin ajoneuvojen hankintoihin 31.3.1999 jälkeen.

14 Finanzamt katsoi huhtikuun 1999 liikevaihtoveron ennakoiden maksamisesta tekemässään päätöksessään, että Sudholz sai vähentää ainoastaan puolet ostohintaan sisältyvästä verosta.

15 Finanzgericht hyväksyi Sudholzin nostaman kanteen sillä perusteella, että Sudholz sai vedota kuudennen direktiivin 17 artiklassa olevaan, hänelle edullisempaan sääntelyyn. Verovelvollinen sai tämän artiklan perusteella vähentää maksettavakseen tulevasta verosta arvonlisäverollisten liiketoimiensa hankintakustannuksiin sisältyvän arvonlisäveron kokonaisuudessaan.

16 Finanzamt on hakenut tähän tuomioon muutosta Bundesfinanzhofilta Revisionvalituksella, jossa se on vedonnut päätöksen 2001/186 2 artiklaan.

17 Bundesfinanzhof katsoo, että Sudholz on käyttänyt kysymyksessä olevaa ajoneuvoa 70-prosenttisesti yrityksensä liiketoimintatarkoituksiin. Koska ajoneuvo oli hankittu 31.3.1999 jälkeen, se kuuluu päätöksen 2000/186 mukaisesti annetun UStG:n 15 §:n 1 b momentin soveltamisalaan, joten Sudholzin ajoneuvon ostohintaan sisältyvästä arvonlisäverosta saatiin vähentää ainoastaan puolet.

18 Koska Bundesfinanzgericht oli epävarma siitä, onko päätös 2000/186 yhteisön oikeuden mukainen, se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko 28.2.2000 tehdyn neuvoston päätöksen 2000/186/EY, jolla Saksan liittotasavallalle on annettu lupa soveltaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 6 ja 17 artiklasta poikkeavia toimenpiteitä, 2 artikla pätemätön siksi, että päätöksen tekoon johtaneessa menettelyssä ei ole noudatettu direktiivin 77/388/ETY 27 artiklassa asetettuja edellytyksiä?

2) Onko päätöksen 2000/186/EY 3 artiklan ensimmäinen kohta, jonka mukaan päätöstä sovelletaan taannehtivasti 1.4.1999 alkaen, pätevä?

3) Täyttääkö päätöksen 2000/186/EY 2 artikla ne sisällölliset vaatimukset, joita tällaiselle lupapäätökselle on asetettava, ja onko 2 artiklan pätevyys tämän perusteella kyseenalainen?"

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

19 Bundesfinanzhof haluaa ensimmäisellä kysymyksellään selvittää, onko päätös 2000/186 pätemätön sen takia, että päätöksen tekoon johtanut menettely oli virheellinen.

20 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan menettely oli virheellinen ensinnäkin siksi, että päätös 2000/186 tehtiin sen jälkeen kun Saksan viranomaiset olivat päättäneet poikkeavista toimenpiteistä. Neuvoston kuudennen direktiivin 27 artiklan nojalla tekemä päätös on kuitenkin lupapäätös, jonka olisi välttämättä pitänyt ajallisesti edeltää sellaisia kansallisia toimenpiteitä, jotka perustuvat siihen.

21 Tämän osalta on todettava, että kuudennen direktiivin 27 artiklan saksankielisessä versiossa käytetään verbiä "ermächtigen", joka merkitsee suomeksi valtuuttamista, kun taas suurimmassa osassa muita kieliversioita käytetään termiä, joka merkitsee "luvan antamista", joka ei välttämättä tarkoita sitä, että

neuvoston antama lupa sijoittuisi ajallisesti kyseisen valtion toteuttamien toimenpiteiden edelle.

22 Lisäksi on huomattava, että 27 artiklassa säädetään eri vaiheista, jotka sisältyvät neuvoston päätöksen tekemiseen johtavaan menettelyyn, ja erityisesti siitä, että jäsenvaltion, joka haluaa ottaa käyttöön poikkeavan toimenpiteen, on ilmoitettava tästä sitä ennen komissiolle, mutta siinä ei aseteta minkäänlaista ajallista rajoitusta sen ajankohdan osalta, jona neuvoston päätös voidaan tehdä.

23 Näin ollen on katsottava, että kuudennen direktiivin 27 artiklassa ei ole sen sanamuodon mukaan suljettu pois sitä, että neuvoston päätös tehdään jälkikäteen. Yksistään se seikka, että päätös on tehty poikkeavan toimenpiteen jälkeen, ei tee päätöksestä pätemätöntä.

24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että päätös 2000/186 on toiseksi kenties virheellinen siksi, että Saksan liittotasavalta ei ole julkaissut lupahakemustaan.

25 Tältä osalta riittää, kun todetaan, että kuudennen direktiivin 27 artiklan sanamuodossa ei ole mitään sellaista, minkä perusteella voitaisiin päätellä, että sellainen lupahakemus täytyisi julkaista. Kyseisen artiklan sanamuodon mukaan jäsenvaltion on ainoastaan ilmoitettava asiasta komissiolle ja annettava tälle kaikki aiottuihin toimenpiteisiin liittyvät tiedot, ja komission tehtävänä on antaa ne tiedoksi muille jäsenvaltioille.

26 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan päätös 2000/186 saattaa kolmanneksi olla pätemätön siksi, että sen perustelut ovat virheellisiä. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että neuvosto on perustellut tämän päätöksen siten, että se on maininnut päätöksen viidennessä perustelukappaleessa, että UStG:n 15 §:n 1 b momentin yhtenä tavoitteena on yksinkertaistaa ajoneuvojen yksityiseen käyttöön sovellettavaa verojärjestelmää, vaikka Saksan liittotasavalta ei ollut nimenomaisella tavalla vedonnut sellaiseen tavoitteeseen hakemuksessaan.

27 On korostettava, että sillä, mitä tavoitteita kuudennesta direktiivistä poikkeavan toimenpiteen käyttöönottamista koskevassa lupahakemuksessa on käytetty perusteena, on merkitystä. Kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa on säädetty yksistään kahdesta tavoitteesta eli arvonlisäveron kantamisen yksinkertaistamisesta ja veropetosten ja veron kiertämisen estämisestä. Yksinkertaistamiseksi toteutettuihin toimenpiteisiin sovelletaan kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdan toisessa virkkeessä olevia edellytyksiä.

28 Hakemuksen sanamuodon perusteella on varmistettava, että neuvosto ei ole mennyt päätöksen 2000/186 perusteluissa Saksan liittotasavallan hakemuksessa mainittuja tavoitteita pidemmälle.

29 Saksan hallituksen ja neuvoston yhteisöjen tuomioistuimelle toimittamista selvityksistä käy ilmi, että Saksan viranomaiset perustelivat 11.11.1998 tekemänsä hakemuksensa sillä, että sitä, mikä osa verovelvolliselle aiheutuneista kustannuksista vastaa liiketoimintakäyttöä ja mikä osa yksityiskäyttöä, ei ole aina helppoa selvittää. Lisäksi Saksan viranomaiset täydensivät 19.2.1999 päivätyssä kirjeessään hakemustaan toteamalla, että tästä seuraa yritysten tarkastuksia suorittaville henkilöille valtava tarkastamistarve ja että nämä eivät voi perustaa kantaansa pelkästään verovelvollisten veroviranomaisille esittämiin ilmoituksiin.

30 Tällaisessa tilanteessa on todettava, että neuvosto sai päätellä Saksan viranomaisten lupahakemuksen sanamuodosta, että hakemuksen tavoitteena oli erityisesti yksinkertaistaa arvonlisäveron ilmoitusmenettelyä ja yritysten tarkastusmenettelyä ja että sillä ei pyritty yksinomaan veropetosten ja veron kiertämisen välttämiseen. Tästä seuraa, että neuvosto ei ole mennyt päätöksen 2000/186 perusteluissa hakemuksen sanamuotoa pidemmälle.

31 Edellä olevan perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että päätöksen 2000/186 tekemiseen johtaneen menettelyn tutkinnassa ei ole tullut esille sellaisia virheellisyyksiä, jotka vaikuttaisivat tämän päätöksen pätevyyteen.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

32 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy toisella kysymyksellään, onko päätöksen 2001/186 3 artikla, jossa säädetään luvan taannehtivasta soveltamisesta, pätevä.

33 Tämän osalta on palautettava mieliin, että oikeusvarmuuden periaate pääsääntöisesti estää vahvistamasta yhteisön säädöksen ajallisen soveltamisalan alkamispäiväksi säädöksen julkaisemista edeltävää päivämäärää. Näin voidaan kuitenkin poikkeuksellisesti tehdä, kun tavoiteltava päämäärä edellyttää sitä ja kun niiden, joita asia koskee, perusteltua luottamusta kunnioitetaan asianmukaisella tavalla (asia 98/78, Racke, tuomio 25.1.1979, Kok. 1979, s. 69, Kok. Ep. IV, s. 297, 20 kohta, ja asia C-110/97, Alankomaat v. neuvosto, tuomio 22.11.2001, Kok. 2001, s. I-8763, 151 kohta).

34 Lisäksi, kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut useasti, yhteisön lainsäädännön on oltava yksiselitteistä ja yksityisten on voitava ennakoida sen soveltaminen (ks. asia C-301/97, Alankomaat v. neuvosto, tuomio 22.11.2001, Kok. 2001, s. I-8853, 43 kohta). Oikeusvarmuutta on noudatettava erityisen tiukasti silloin kun kysymys on sellaisesta sääntelystä, joka saattaa saada aikaan taloudellisia rasitteita, jotta ne, joita asia koskee, voivat saada selville tarkasti, minkä laajuisia heille tällä tavoin asetetut velvollisuudet ovat (ks. asia 326/85, Alankomaat v. komissio, tuomio 15.12.1987, Kok. 1987, s. 5091, 24 kohta).

35 Näin ollen on tutkittava, onko päätös 2000/186, jota sovelletaan 1.4.1999 lähtien, eli ennen sen julkaisemispäivää, joka oli 4.3.2000, kuitenkin perusteltu sen tavoitteen perusteella, johon sillä pyritään, ja onko niiden, joita asia koskee, perusteltua luottamusta kunnioitettu.

36 Päätöksen 2000/186 tavoitteesta on todettava, että päätöksen perusteluista ei käy millään tavalla ilmi, että lupa olisi välttämättä pitänyt määrätä vaikuttamaan taannehtivasti.

37 Mitä sitten tulee niiden, joita asia koskee, kuten Sudholzin, perusteltuun luottamukseen, on todettava, että jos verovelvollinen päättää käsitellä yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvana tavarana tavaraa, jota käytetään sekä liiketoiminnan tarkoituksiin että yksityisiin tarkoituksiin, tämän tavaran hankintahintaan sisältyvä arvonlisävero on periaatteessa täysin ja välittömästi vähennettävissä (ks. erityisesti asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991, Kok. 1991, s. I-3795, Kok. Ep. XI, s. I-311, 26 kohta, ja asia C-269/00, Seeling, tuomio 8.5.2003, Kok. 2003, s. I-4101, 41 kohta). Kun sellaisia säännöksiä ei ole, joiden perusteella jäsenvaltiot voivat rajoittaa verovelvollisille myönnettävää vähennysoikeutta, tätä oikeutta on sovellettava välittömästi kaikkiin veroihin, jotka sisältyvät aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettuihin liiketoimiin (ks. erityisesti em. asia Lennartz, tuomion 27 kohta, ja asia C-37/95, Ghent Coal Terminal, tuomio 15.1.1998, Kok. 1998, s. I-1, 16 kohta).

38 Niin kauan kuin asiassa ei ollut toteutettu poikkeavaa kansallista toimenpidettä, jolle neuvosto olisi antanut luvan kuudennen direktiivin 27 artiklan säännösten perusteella, Sudholzin kaltaiset henkilöt, joita asia koskee, saivat perustellusti olettaa voivansa vähentää henkilöautojensa ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron kokonaisuudessaan.

39 Saksan viranomaisten suorittama toimenpide tehtiin 24.3.1999 ja siinä määrätään 1.4.1999 ja sen jälkeen ostettujen henkilöautojen hankintahintaan sisältyvän arvonlisäveron vähentämisoikeuden rajoittamisesta. Kuitenkin asiassa on kiistatonta, että neuvosto ei ollut vielä antanut lupaa tälle toimenpiteelle sinä päivänä, jona se tehtiin. Tästä seuraa, että tällä toimenpiteellä toteutettu vähentämisoikeuden rajoittaminen ei ollut viimeksi mainittuna päivämääränä kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdan mukainen ja että ne, joita asia koskee, saivat perustellusti olettaa edelleen, että asiassa sovelletaan periaatetta, jonka mukaan arvonlisäveron saa vähentää kokonaisuudessaan.

40 Koska päätöksen 2000/186 3 artiklassa määrätään UStG:n 15 §:n 1 b momentin taannehtivasta soveltamisesta on katsottava, että mainitussa artiklassa annetaan lupa sellaisen kansallisen lainsäädännön käyttöönottoon, jolla saatetaan loukata niiden, joita asia koskee, perusteltua luottamusta. Yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, että luottamuksensuojan periaatteen kanssa on ristiriidassa se, että kansallisen lainsäädännön muuttaminen vie verovelvolliselta taannehtivasti vähennysoikeuden, jonka tämä on saanut kuudennen direktiivin perusteella (asia C-62/00, Marks & Spencer, tuomio 11.7.2002, Kok. 2002, s. I-6325, 45 kohta).

41 Tästä seuraa, että koska päätöksen 2000/186 3 artiklassa sallitaan, että UStG:n 15 §:n 1 b momenttia sovelletaan taannehtivasti, kyseisellä artiklalla loukataan luottamuksensuojan periaatetta ja se on täten todettava pätemättömäksi.

42 Sillä Saksan viranomaisten esittämällä seikalla, että neuvosto on myöntänyt luvan myöhässä siksi, että Saksan liittotasavallan esittämän hakemuksen käsittely oli viivästynyt komissiossa, ei voida perustella päätöksen 2000/186 taannehtivuutta.

43 Näin ollen toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että päätöksen 2000/186 3 artikla on pätemätön siltä osin kuin siinä määrätään, että neuvoston Saksan liittotasavallalle myöntämää lupaa sovelletaan takautuvasti 1.4.1999 lähtien.

Kolmas ennakkoratkaisukysymys

44 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa saada kolmannella kysymyksellään tietää, rikotaanko päätöksellä 2000/186 ja erityisesti sen 2 artiklalla kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja sisällöllisiä vaatimuksia, ja onko tämä päätös sen vuoksi pätemätön.

45 Koska päätöksessä 2000/186 annetaan lupa sellaiselle kansalliselle toimenpiteelle, jolla poiketaan arvonlisäveron vähentämistä koskevasta yleisestä periaatteesta, sitä, vastaako se kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdan edellytyksiä, on arvioitava tiukalla tavalla (ks. erityisesti asia C-63/96, Skripalle, tuomio 29.5.1997, Kok. 1997, s. I-2847, 24 kohta).

46 Tässä tarkoituksessa on tutkittava, onko sen, että sallittu vähennys on rajoitettu kaikissa tapauksissa 50 prosenttiin ostohintaan sisältyvästä arvonlisäverosta, katsottava olevan välttämätön päätöksellä 2000/186 tavoiteltujen päämäärien

saavuttamiseksi ja soveltuuko se siihen ja haittaako se mahdollisimman vähän kuudennen direktiivin päämäärien ja periaatteiden toteutumista (yhdistetyt asiat C-177/99 ja C-181/99, Ampafrance ja Sanofi, tuomio 19.9.2000, Kok. 2000, s. I-7013, 43 kohta).

47 Tämän tuomion 30 kohdassa on todettu, että Saksan viranomaisten esittämän hakemuksen mukaisesti päätöksen 2000/186 tavoitteena ei yksistään ole veropetosten ja veron kiertämisen välttäminen, vaan myös arvonlisäveron kantamisen yksinkertaistaminen.

48 Komission mukaan päätös ei ole välttämätön edellä mainitun ensimmäisen tavoitteen eli veropetosten ja veron kiertämisen välttämiseksi eikä se sovellu siihen, sen osalta ei noudateta suhteellisuusperiaatetta, koska verovelvollinen — kuten W. Sudholz — joka on käyttänyt henkilöautoa 70-prosenttisesti liiketoimintatarkoituksiin ja voi todistaa sen, saa kuitenkin vähentää henkilöauton ostohintaan sisältyvästä arvonlisäverosta ainoastaan puolet.

49 Komissio viittaa edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Ampafrance ja Sanofi annetun tuomion 56 kohtaan ja toteaa, että koska tällaisissa tapauksissa ei ole vaaraa veropetoksesta tai veron kiertämisestä, vähentämisoikeuden rajoittamista puoleen ei voida perustella tämän vaaran torjuntaa koskevalla tavoitteella. Asetettu rajoitus ei siis ole oikeassa suhteessa tavoitteeseensa.

50 Edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Ampafrance ja Sanofi oli kysymys oikeudesta vähentää arvonlisävero majoitus-, ravintola-, vastaanotto- ja viihdytyskulujen osalta.

51 Tässä on kuitenkin korostettava, että toisin kuin nyt esillä olevassa asiassa, yhdistetyissä asioissa Ampafrance ja Sanofi kysymyksessä ollut päätös koski vähennysoikeuden täydellistä epäämistä eikä siinä ollut kyse tällaisen oikeuden vakiomääräisestä rajoittamisesta. Lisäksi päätöksen tavoitteena oli yksinomaan veropetosten ja veronkiertämisen estäminen eikä arvonlisäveron kantamisen yksinkertaistaminen. Kysymyksessä olevat kulut oli saatettu tuloveron tai yhteisöveron yhteydessä paikan päällä tai asiakirjojen perusteella toteutettavan tehokkaan valvontajärjestelmän alaisuuteen, kun taas Saksan viranomaiset eivät ole maininneet yhtään tehokasta valvontamekanismia nyt esillä olevassa pääasiassa.

52 Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin on jättänyt edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Ampafrance ja Sanofi antamansa tuomion 62 kohdassa avoimeksi kysymyksen siitä, voidaanko veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi ajatella käytettäväksi muita keinoja, kuten kiinteämääräistä vähennystä, eikä se ole lausunut sellaisten keinojen pätevyydestä.

53 Päätöksen 2000/186 osalta on näin ollen tutkittava ensiksi, onko vähennysoikeuden vakiomääräinen rajoitus pätevä.

54 Tätä varten on tutkittava Saksan viranomaisten esittämät sellaiset seikat, joiden paikkansapitävyyttä komissio tai neuvosto eivät ole kiistäneet, eli se, että verovelvollisen on vaikeaa määritellä etukäteen, kuinka suuri osuus ajoneuvon käytöstä on yksityiskäyttöä ja kuinka suuri osuus liikekäyttöä, se, että valvonnassa on vaikea todeta tarkasti, mihin ajoneuvoa on käytetty, ja se, että lähes kaikissa tarkastuksissa on tullut esiin sääntöjenvastaisia menettelyitä.

55 Edellä olevista seikoista käy ilmi, että asiassa on olemassa vakavasti otettava veropetosten ja veronkierron vaara. Tällaisessa tilanteessa vähennysoikeuden

vakiomääräinen rajoitus näyttää olevan keino, jolla voidaan torjua tällaista vaaraa ja helpottaa samalla tarkastuksia ja yksinkertaistaa arvonlisäveron kantamisjärjestelmää.

56 Toiseksi on tutkittava, onko 50 prosentin raja oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden.

57 Saksan viranomaiset ovat lausuneet tältä osin, että tämä prosenttiluku vastaa kyseisten ajoneuvojen keskimääräistä käyttämistä yksityisiin tarkoituksiin. Tämä prosenttiluku vastaa myös muissa jäsenvaltioissa sovellettua prosenttilukua sekä sitä prosenttilukua, jonka komissio esitti 17.6.1998 tekemässään ehdotuksessa neuvoston direktiiviksi direktiivin 77/388 muuttamisesta arvonlisäveron vähennysoikeuden osalta (EYVL C 219, s. 16).

58 Tässä on todettava, että Saksan viranomaisten esittämää prosenttilukua siitä, kuinka paljon näitä ajoneuvoja keskimääräisesti käytetään yksityisiin tarkoituksiin, ei ole riitautettu. Lisäksi se, että eräät muut jäsenvaltiot käyttävät samaa vakiomääräistä rajaa ja että komissio on esittänyt sitä direktiiviehdotuksessaan, antaa tälle luvulle uskottavuutta.

59 Lisäksi on huomattava, että koska vähennyksen rajoittaminen puoleen kyseisestä ostohintaan sisältyvästä arvonlisäverosta vastaa keskiarvoa, neuvosto piti tarpeellisena estää rajoituksen soveltamisen sellaisissa tapauksissa, joissa käyttö alittaa tietyn rajan, eli silloin kun yksityisen käytön osuus on enintään viisi prosenttia ajoneuvon kokonaiskäytöstä. Päätöksessä 2000/186 on täten suljettu pois se, että rajoitusta sovelletaan näissä erityistapauksissa.

60 Näiden seikkojen perusteella on todettava, että neuvosto on voinut perustellusti katsoa, että pääasiassa kysymyksessä olevan kaltainen toimenpide, jossa arvonlisäveron vähennysoikeuden määrä rajoitetaan edellisessä kohdassa mainittuja erityistapauksia lukuun ottamatta 50 prosenttiin, on välttämätön keino veropetosten ja veron kiertämisen estämiseen sekä kyseisen veron kantamisen yksinkertaistamiseen ja että se soveltuu tähän.

61 Sen, että sellaiset henkilöt, jotka aikovat käyttää ajoneuvojaan yli 50-prosenttisesti liiketoiminnan tarkoituksiin, eivät kyseisen rajoituksen vuoksi saa tämän rajan ylittävältä osin vähentää ostamiensa ajoneuvojen ostohintaan sisältyvää arvonlisäveroa, on täten katsottava liittyvän erottamattomasti arvonlisäveron kantamisen yksinkertaistamistoimenpiteeseen.

62 Yksinkertaistamistoimenpide on nimittäin luonnostaan sitä sääntöä, jonka se korvaa, laajempi tapa lähestyä asiaa, ja se ei välttämättä vastaa jokaisen verovelvollisen täsmällistä tilannetta.

63 Tavoiteltu yksinkertaistamisvaikutus mitätöitäisiin, jos jokainen sellainen verovelvollinen, joka osoittaa käyttävänsä ajoneuvoaan yli 50-prosenttisesti liiketoiminnan tarkoituksiin, saisi — kuten komissio esittää — vastaavassa määrin vähentää ajoneuvonsa ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron. Tällaisesta lähestymistavasta aiheutuisi nimittäin jälleen kaikille niille henkilöille, jotka katsovat käyttävänsä ajoneuvojaan tällä tavalla, edellä mainitut ongelmat eli se, että ajoneuvojen liikekäytön ja yksityiskäytön osuutta on vaikea määritellä oikein, ilmoitusten oikeellisuutta on vaikea tarkistaa ja näin ollen vaarana ovat veropetokset ja veron kiertäminen.

64 Näin ollen on todettava, että toimenpiteet, joihin päätöksellä 2001/186 annettiin lupa, eivät ole kuudennen direktiivin tavoitteiden tai periaatteiden vastaisia ja että niiden osalta noudatettiin suhteellisuusperiaatetta.

65 Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä neuvosto ja komissio ovat esittäneet suullisen käsittelyn uudelleen aloittamisen jälkeen toimitetussa istunnossa lisähuomioita sen kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdan toisessa virkkeessä olevan erityisedellytyksen osalta, jonka mukaan yksinkertaistamistoimenpide saa vaikuttaa ainoastaan vähäisissä määrin lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron määrään.

66 Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä neuvosto katsovat, että tätä edellytystä on tulkittava yleisellä tavalla eikä tapaus tapaukselta eli tutkinnassa olisi otettava huomioon sekakäytössä olevien henkilöautojen osalta yhteensä maksettavaksi tuleva arvonlisävero.

67 Komission mukaan asian kannalta on ratkaisevaa, johtavatko lukuiset yksittäiset tapaukset muuhun kuin lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan arvonlisäveron ainoastaan vähäiseen muutokseen siten, että loppukuluttajaa verotetaan kahteen kertaan.

68 Tämän osalta on katsottava, että yksinkertaistamistoimenpiteen kohdalla, kuten silloin kun tutkitaan, onko ensimmäistä edellytystä noudatettu, on käytettävä

yleistä lähestymistapaa. Siltä osin kuin nyt kysymyksessä oleva toimenpide ilmentää keskiarvoa, niiden tapausten määrä, joissa Sudholzin kaltainen toimittaja on maksanut kuudennessa direktiivissä säädettyyn yhteiseen vähennysjärjestelyyn nähden enemmän veroja, on omiaan vastaamaan yleisesti niiden tapausten määrää, joissa veroa on maksettu vähemmän. Samaa ajatuskulkua voidaan soveltaa siltä osin kuin vakiomääräisen vähennyksen järjestelmä voi vaikuttaa loppukuluttajien osalta Sudholzin kaltaisen verovelvollisen toimittamien tavaroiden tai palvelujen hintatasoon — ja näin ollen arvonlisäveron määräytymisperusteeseen. Siten näyttää siltä, että kokonaisvaikutus yhteisön omina varoina saamaan arvonlisäveroon ei olisi merkittävä.

69 Lisäksi vaikutukset lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavaan arvonlisäveroon ovat jopa yksittäistapauksissa rajallisia, koska toimittajan on mahdollista jakaa arvonlisävero kaikkien niiden vuosien aikana myytyjen tuotteiden osalle, joina hänellä on kyseinen ajoneuvo.

70 Kolmanteen kysymykseen on siis vastattava, että päätöksen 2000/186 2 artikla vastaa kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdan sisällöllisiä vaatimuksia eikä ole pätemätön.

Oikeudenkäyntikulut

71 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautustensa esittäneiden Saksan, Alankomaiden ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksille sekä neuvostolle ja komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattavaksi. 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 30.11.2000 tekemällään välipäätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) 28.2.2000 tehdyn neuvoston päätöksen 2000/186/EY, jolla Saksan liittotasavallalle annettiin lupa soveltaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — annetun kuudennen direktiivin 77/388/ETY 6 ja 17 artiklasta poikkeavia toimenpiteitä, tekemiseen johtaneen menettelyn tutkinnassa ei ole tullut esille sellaisia virheellisyyksiä, jotka vaikuttaisivat tämän päätöksen pätevyyteen.

2) Päätöksen 2000/186 3 artikla on pätemätön siltä osin kuin siinä määrätään, että Euroopan unionin neuvoston Saksan liittotasavallalle myöntämää lupaa sovelletaan takautuvasti 1.4.1999 lähtien.

3) Päätöksen 2000/186 2 artikla vastaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston

direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä, 27 artiklan 1 kohdan sisällöllisiä vaatimuksia eikä ole pätemätön.

Jann Timmermans von Bahr

Julistettiin Luxemburgissa 29 päivänä huhtikuuta 2004.

R. Grass

kirjaaja

V. Skouris

presidentti