YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

14 päivänä heinäkuuta 2005 *

Asiassa C-434/03,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on esittänyt 10.10.2003 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 13.10.2003, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

P. Charles ja

T. S. Charles-Tijmens

vastaan

Staatssecretaris van Financiën,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti V. Skouris, jaostojen puheenjohtajat P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts ja A. Borg Barthet sekä tuomarit S. von Bahr (esittelevä tuomari), J. N. Cunha Rodrigues, J. Makarczyk, P. Kūris, E. Juhász ja G. Arestis,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

julkisasiamies: F. G. Jacobs,
kirjaaja: hallintovirkamies K. Sztranc,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 16.11.2004 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Charles ja Charles-Tijmens, edustajinaan adviseur E. H. van den Elsen ja belastingsadviseur G. Volkerink,

— Alankomaiden hallitus, asiamiehinään H. G. Sevenster ja C. ten Dam,

— Saksan hallitus, asiamiehenään A. Tiemann,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään L. Ström van Lier ja A. Weimar,

kuultuaan julkisasiamiehen 20.1.2005 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee 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), 6 artiklan 2 kohdan sekä 17 artiklan 1, 2 ja 6 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Charles ja Charles-Tijmens sekä Staatssecretaris van Financiën ja joka koskee sitä, että Staatssecretaris van Financiën hylkäsi Charlesin ja Charles-Tijmensin tekemän vaatimuksen arvonlisäveron, jonka he suorittivat yksikerroksisesta loma-asunnosta, jota käytettiin 87,5-prosenttisesti vuokraukseen ja 12,5-prosenttisesti yksityistarkoituksiin, palautuksesta kokonaisuudessaan.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin on rinnastettava:

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

b) verovelvollisen vastikkeettomasti omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön tai yleensä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin suorittama palvelu.

Jäsenvaltiot voivat poiketa tämän kohdan säännöksistä, jos poikkeaminen ei johda kilpailun vääristymiseen."

4 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 ja 6 kohdan sanamuoto on seuraava:

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

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

— —

6. Neuvosto päättää neljän vuoden kuluessa tämän direktiivin voimaantulosta yksimielisesti komission ehdotuksesta, mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Sellaiset kustannukset, jotka eivät luonteeltaan ole liiketoimintaan liittyviä, kuten ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset, jäävät joka tapauksessa vähennysoikeuden ulkopuolelle.

Kunnes edellä olevat säännökset tulevat voimaan, jäsenvaltiot voivat edelleen soveltaa kaikkia sisäisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia säännöksiä."

Kansallinen lainsäädäntö

5 Wet op de omzetbelasting 1968:n (vuoden 1968 liikevaihtoverolaki, jäljempänä arvonlisäverolaki) 2 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Vero, joka on rasittanut tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia elinkeinonharjoittajalle, elinkeinonharjoittajan yhteisön sisäisiä hankintoja sekä elinkeinonharjoittajalle tarkoitettujen tavaroiden maahantuontia, vähennetään tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista suoritettavasta verosta."

6 Vähennysoikeudesta säädetään tarkemmin arvonlisäverolain 15 §:ssä seuraavasti:

"1. Elinkeinonharjoittajan vähentämä 2 §:ssä tarkoitettu vero on:

a) vero, jonka toiset elinkeinonharjoittajat ovat elinkeinonharjoittajalta laskuttaneet sääntöjen mukaisesti laaditulla laskulla tavaroiden luovutusta ja palvelujen suoritusta koskevaan ilmoitukseen liittyvän ajanjakson kuluessa;

— —

siltä osin kuin elinkeinonharjoittaja käyttää tavaroita ja palveluja yritystoiminnassaan — —

— —

4. Vero vähennetään tavaroiden ja palvelujen käyttötarkoituksen mukaisesti, kun vero laskutetaan elinkeinonharjoittajalta tai kun verosaatava syntyy. Jos ajankohtana, jolloin elinkeinonharjoittaja valmistautuu käyttämään tavaroita ja palveluja, vaikuttaa siltä, että elinkeinonharjoittaja vähentää tavaroihin ja palveluihin liittyvästä verosta suhteessa enemmän tai vähemmän kuin sen, mihin tavaroiden tai palvelujen käytön perusteella on oikeus, vähennyksen ylijäämän osalta verosaatava syntyy tuona ajankohtana. Vero, josta verosaatava on syntynyt, suoritetaan [arvonlisäverolain] 14 §:n mukaisesti.

Veron vähennyskelpoinen osa, jota ei ole vähennetty, palautetaan elinkeinonharjoittajalle tätä koskevan vaatimuksen perusteella.

— —."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

7 Ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdystä päätöksestä ilmenee, että Charles ja Charles-Tijmens ostivat yhdessä maaliskuussa 1997 Alankomaissa sijaitsevan yksikerroksisen loma-asunnon. Loma-asunto oli tarkoitettu sekä vuokrattavaksi että yksityiskäyttöön, ja pääasiassa kyseessä olevana ajankohtana eli 1.4.–30.6.1997 sitä käytettiin 87,5-prosenttisesti vuokraukseen ja 12,5-prosenttisesti yksityistarkoituksiin.

8 Hoge Raad der Nederlanden toteaa, että tämän vuokraustoiminnan johdosta Charles ja Charles-Tijmens ovat kuudennessa direktiivissä tarkoitettuja verovelvollisia ja arvonlisäverolaissa tarkoitettuja elinkeinonharjoittajia. Koska loma-asuntoa vuokrataan henkilöille, jotka oleskelevat siinä vain lyhyen ajan, ja koska vuokraajana on lomatoimintaa harjoittava yritys, tällainen vuokraus ei kuulu Alankomaissa kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan 1 alakohdan mukaisesti kiinteän omaisuuden vuokrausta koskevan arvonlisäverovapautuksen soveltamisalaan.

9 Vuoden 1997 toiselta vuosineljännekseltä tekemässään arvonlisäveroilmoituksessa Charles ja Charles-Tijmens vähensivät heiltä loma-asunnosta laskutetusta arvonlisäverosta 87,5 prosenttia. He vaativat näin ollen tätä prosenttiosuutta vastaavan summan palautusta kyseisen vaatimuksen käsittelyyn toimivaltaiselta verotarkastajalta (jäljempänä verotarkastaja).

10 Verotarkastaja myönsi 1.10.1997 tehdyllä päätöksellä Charlesille ja Charles-Tijmensille heidän vaatimuksensa mukaisen palautuksen. Koska Charles ja Charles-Tijmens kuitenkin arvioivat, että heidän suorittamansa arvonlisävero voitiin vähentää 100-prosenttisesti, he tekivät vaatimuksen lisäpalautuksesta, joka vastasi loma-asunnon käyttöä 12,5-prosenttisesti yksityistarkoituksiin.

11 Koska verotarkastaja katsoi, että mainittu vaatimus oli jätettävä tutkimatta, Charles ja Charles-Tijmens nostivat kanteen Gerechtshof te 's-Hertogenboschissa. Tämä tuomioistuin kumosi tutkimatta jättämistä koskevan päätöksen mutta pysytti mainitun verotarkastajan päätöksen asiaratkaisun osalta ja täsmensi, että koska loma-asuntoa käytettiin sen kokonaiskäyttöajasta laskettuna 12,5-prosenttisesti yksityistarkoituksiin, asianomaisilla henkilöillä ei ollut oikeutta vähentää tästä loma-asunnosta suoritettua arvonlisäveroa kokonaisuudessaan.

12 Charles ja Charles-Tijmens ovat valittaneet Gerechtshof te 's-Hertogenboschin tuomiosta Hoge Raad der Nederlandeniin. He vetoavat valituksensa tueksi siihen, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdasta seuraa, että koska he ovat päättäneet lukea loma-asunnon kokonaisuudessaan yrityksen liikeomaisuuteen, kyseisen loma-asunnon yksityiskäyttö on verollinen liiketoimi, mistä seuraa tämän saman direktiivin 17 artiklan 2 kohdan mukaan oikeus vähentää siitä peritty arvonlisävero kokonaisuudessaan (ks. mm asia C-291/92, Armbrecht, tuomio 4.10.1995, Kok. 1995, s. I-2775 ja asia C-415/98, Bakcsi, tuomio 8.3.2001, Kok. 2001, s. I-1831).

13 Charles ja Charles-Tijmens toteavat lisäksi, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohta ei vaikuta tähän tulkintaan, sillä kuudennen direktiivin voimaan tullessa Alankomaiden lainsäädäntöön ei sisältynyt kyseisessä säännöksessä tarkoitettuja vähennysoikeuden rajoittamista koskevia säännöksiä, paitsi henkilöiden kuljetukseen tarkoitettujen autojen osalta.

14 Hoge Raad der Nederlanden toteaa, että Alankomaissa annettiin jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja yksityiskohtaiset soveltamissäännöt — 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun toisen neuvoston direktiivin 67/228/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1303; jäljempänä toinen direktiivi) 11 artiklan 1 kohdan mukaisesti vuonna 1969 lainsäädäntöä, joka koskee pääasiassa kyseessä olevan kaltaisia eri tarkoituksiin käytettäviä tavaroita ja palveluja.

15 Tähän lainsäädäntöön sisältyy Hoge Raad der Nederlandenin mukaan kuudenteen direktiivin verrattuna eri seurauksia, jotka ovat joissain tapauksissa verovelvolliselle edullisempia ja toisissa tapauksissa epäedullisempia. Mainitussa direktiivissä verovelvolliselle nimittäin myönnetään oikeus välittömään ja täyteen vähennykseen, ja liiketoiminnan ulkopuolisen käytön osalta oikaisu tehdään vasta sitten, kun tällaista käyttöä esiintyy. Hoge Raad der Nederlandenin mukaan arvonlisäverolailla käyttöön otetussa järjestelmässä on sitä vastoin päätettävä välittömästi tai ainakin ensimmäisenä vuonna, missä määrin tavaraa tulevaisuudessa käytetään liiketoiminnan ulkopuolella.

16 Hoge Raad der Nederlanden täsmentää tältä osin, että arvonlisäverolain 15 §:n 6 momentin perusteella hyväksytyn Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968:n (vuoden 1968 liikevaihtoveroalan täytäntöönpanoasetus; Staatscourant 1968, nro 169) 12 §:n 3 momentissa säädetään, että määrätyn tilikauden viimeistä verojaksoa koskevan ilmoituksen yhteydessä tarkistetaan vähennetyn arvonlisäveron määrä koko verovuotta koskevien tietojen perusteella. Tämän tilikauden jälkeen vähennystä ei voida enää tarkistaa tai oikaista.

17 Tässä tilanteessa Hoge Raad der Nederlanden päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko kuudennen direktiivin — ja erityisesti 17 artiklan 1, 2 ja 6 kohdan sekä 6 artiklan 2 kohdan — kanssa sopusoinnussa — — lakiin perustuva järjestelmä, joka oli voimassa jo ennen kuudennen direktiivin voimaantuloa ja jolle on tyypillistä, että

— siinä evätään mahdollisuus valita se, että investointitavara tai siihen rinnastettava tavara tai siihen rinnastettava palvelu luetaan kokonaan yrityksen omaisuuteen siinä tapauksessa, että tavaran tai palvelun hankkija käyttää tätä tavaraa tai palvelua sekä liiketoimintaansa että sen ulkopuolella (erityisesti yksityiskäyttöön)

— siinä evätään näin ollen myös mahdollisuus siihen, että tätä tavaraa tai palvelua hankittaessa laskutettu vero voitaisiin välittömästi ja täysimääräisesti vähentää

— siinä ei säädetä kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitetusta arvonlisäveron kantamisesta?"

Ennakkoratkaisukysymys

18 Kansallinen tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään, onko kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohtaa ja 17 artiklan 2 ja 6 kohtaa tulkittava siten, että näiden säännösten kanssa on ristiriidassa pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö, joka on annettu ennen kyseisen direktiivin voimaantuloa ja jonka mukaan verovelvollisen ei ole mahdollista lukea yrityksensä omaisuuteen kokonaisuudessaan investointitavaraa, jota käytetään osittain liiketoimintaan ja osittain sen ulkopuolella, ja jonka mukaan tällaisessa tapauksessa tämän tavaran hankintaan liittyvää arvonlisäveroa ei voida vähentää täysin ja välittömästi ja jossa ei säädetä, että kyseisen tavaran käyttö liiketoiminnan ulkopuolella rinnastetaan vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

19 Charles ja Charles-Tijmens arvioivat, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö on ristiriidassa yhteisöjen tuomioistuimen arvonlisäveroa koskevan oikeuskäytännön, muun muassa asiassa C-269/00, Seeling, 8.5.2003 annetun tuomion (Kok. 2003, s. I-4101) kanssa.

20 Alankomaiden ja Saksan hallitukset väittävät, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan mukaan jäsenvaltion on mahdollista sulkea pois vähennysoikeus investointitavarasta tai siihen rinnastettavasta tavarasta tai siihen rinnastettavasta palvelusta siltä osin kuin verovelvollinen käyttää tätä tavaraa tai palvelua

liiketoimintansa ulkopuolella, erityisesti yksityiskäyttöön, kun kyseinen jäsenvaltio käyttää hyväkseen saman direktiivin 6 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa säädettyä poikkeusmahdollisuutta ja katsoo, että tällaista käyttöä ei ole pidettävä verotettavana liiketoimena.

21 Siinä tapauksessa, että yhteisöjen tuomioistuin toteaisi, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa ja 6 artiklan 2 kohdassa ei anneta lupaa sulkea pois arvonlisäveron vähennysoikeutta pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella tavalla, Alankomaiden hallitus väittää, että mainitun 17 artiklan 6 kohdan mukaan on mahdollista, että jäsenvaltio pitää voimassa järjestelmän, joka oli olemassa ennen kyseisen direktiivin voimaantuloa ja jossa suljetaan pois vähennysoikeus investointitavarasta tai siihen rinnastettavasta tavarasta tai siihen rinnastettavasta palvelusta, kun verovelvollinen käyttää tätä tavaraa tai palvelua liiketoimintansa ulkopuolella, erityisesti yksityiskäyttöön.

22 Komissio arvioi, että lakisääteinen järjestelmä, jossa ei kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa säädetyn poikkeamisvallan mukaisesti veroteta investointitavaran tai siihen rinnastettavan tavaran taikka palvelun yksityiskäyttöä ja jossa ei näin ollen sallita tämäntyyppisistä tavaroista tai palveluista tehtäviä vähennyksiä, on — siltä osin kuin kyseistä tavaraa tai palvelua käytetään yksityistarkoituksiin — sopusoinnussa mainitun direktiivin kanssa.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

23 Aluksi on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tilanteessa, jossa investointihyödykettä käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, verovelvollinen voi arvonlisäveron kannalta joko lukea tämän hyödykkeen liikeomaisuuteensa tai pitää sen kokonaisuudessaan osana yksityisomaisuuttaan ja sulkea sen näin ollen kokonaan arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle taikka lukea sen liikeomaisuuteensa ainoastaan siltä osin kuin sitä käytetään liiketoimintaan (ks. vastaavasti mm. em. asia Armbrecht, tuomion 20 kohta; em. asia Bakcsi, tuomion 25 ja 26 kohta; em. asia Seeling, tuomion 40 kohta ja asia C-25/03, HE, tuomio 21.4.2005, Kok. 2005, 46 kohta).

24 Jos verovelvollinen päättää käsitellä yrityksen tavaroina investointitavaroita, joita käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, näiden tavaroiden hankintahintaan sisältyvä arvonlisävero on lähtökohtaisesti täysin ja välittömästi vähennettävissä (ks. mm. asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991, Kok. 1991, s. I-3795, Kok. Ep. XI, s. I-311, 26 kohta; em. asia Bakcsi, tuomion 25 kohta ja em. asia Seeling, tuomion 41 kohta).

25 Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdasta seuraa, että jos yrityksen liikeomaisuuteen kuuluva tavara on oikeuttanut hankintahintaan sisältyvän arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen, sen käyttö verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityisiin tarkoituksiin taikka yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin rinnastetaan vastikkeelliseen palvelun suoritukseen. Tätä käyttöä, joka on siis saman direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu verollinen liiketoimi, verotetaan kyseisen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukaisesti palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrän perusteella (ks. em. asia Lennartz, tuomion 26 kohta; em. asia Bakcsi, tuomion 30 kohta ja em. asia Steeling, tuomion 42 kohta).

26 Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan osalta on heti alkuun muistutettava, että yhdenmukaistamisesta tehtävät poikkeukset on määriteltävä täsmällisesti. Poikkeussäänteliyiden käyttäminen arvonlisäverotuksessa johtaa nimittäin siihen, että verorasituksen taso on erilainen eri jäsenvaltiossa.

27 Mainittua 6 artiklan 2 kohdan toista alakohtaa on lähtökohtaisesti tulkittava siten, että jäsenvaltiot voivat luopua rinnastamasta tiettyjä palveluita tai tietynlaista käyttämistä vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin muun muassa yksinkertaistaakseen arvonlisäveron kantamiseen liittyviä hallinnollisia menettelyjä (ks. vastaavasti asia C-155/01, Cookies World, tuomio 11.9.2003, Kok. 2003, s. I-8785, 59 kohta).

28 Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan toisesta alakohdasta ei voi kuitenkaan seurata se, että jäsenvaltiot voivat evätä verovelvollisilta, jotka ovat päättäneet käsitellä yrityksen tavaroina investointitavaroita, joita käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, tämän tuomion 24 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaisesti olevan oikeuden näiden tavaroiden hankintahintaan sisältyvän arvonlisäveron täyteen ja välittömään vähennykseen. Tällainen vähennysoikeuden rajoitus olisi mainitun säännöksen vastainen.

29 Myöskään se, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan perusteella luovuttaisiin yleisesti verottamasta verovelvollisen yksityiskäytön osuutta investointitavarasta, kun tämä verovelvollinen on voinut vähentää kyseessä olevan tavaran hankintahintaan sisältyvän arvonlisäveron täysin, ei olisi sopusoinnussa mainitun säännöksen kanssa, sillä tämä johtaisi väistämättä kilpailun vääristymiseen.

30 Näin ollen verovelvollisella on yhtäältä oikeus valita, että se lukee yrityksensä omaisuuteen kokonaisuudessaan investointitavaran, jota se käyttää osittain liiketoimintaan ja osittain sen ulkopuolella, sekä mahdollisesti oikeus vähentää tämän tavaran hankintahintaan sisältyvä arvonlisävero täysin ja välittömästi, ja toisaalta lähtökohtaisesti tätä oikeutta vastaava velvollisuus maksaa arvonlisävero mainitun tavaran käytöstä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin (ks. vastaavasti em. asia Seeling, tuomion 43 kohta).

31 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan mukaan puolestaan on kyllä mahdollista, kuten Alankomaiden hallitus väittää, että jäsenvaltio pitää voimassa järjestelmän, joka oli olemassa ennen kyseisen direktiivin voimaantuloa. Tässä säännöksessä kuitenkin edellytetään, että vähennysoikeuden rajoitukset, jotka jäsenvaltiot saavat kyseisen säännöksen nojalla pitää voimassa, olivat lainmukaisia kuudetta arvonlisäverodirektiiviä edeltäneen toisen arvonlisäverodirektiivin nojalla (ks. asia C-305/97, Royscot ym., tuomio 5.10.1999, Kok. 1999, s. I-6671, 21 kohta).

32 Toisen direktiivin 11 artiklan 1 kohdalla otettiin käyttöön vähennysoikeus, ja sen 4 kohdassa säädettiin, että jäsenvaltiot saivat jättää vähennysoikeuden ulkopuolelle "tietyt tavarat ja palvelut, etenkin sellaiset, joita voidaan käyttää yksinomaan tai osittain verovelvollisen omiin tarpeisiin tai sen henkilöstön yksityisiin tarpeisiin".

33 Tässä jälkimmäisessä säännöksessä ei siis myönnetty jäsenvaltioille ehdotonta valtaa jättää harkintansa mukaan vähennysoikeuden ulkopuolelle kaikki tai lähes kaikki tavarat ja palvelut ja tehdä siten sisällöltään tyhjäksi toisen direktiivin 11 artiklan 1 kohdassa luotu järjestelmä (ks. em. asia Royscot ym., tuomion 24 kohta).

34 Näin ollen vaikka toisen direktiivin 11 artiklan 4 kohdassa jäsenvaltioiden sallittiin jättää vähennysoikeuden ulkopuolelle tietyt tavarat, kuten autot, siinä ei sallita, että jäsenvaltiot jättävät vähennysjärjestelmän ulkopuolelle kaikki tavarat siltä osin kuin ne on otettu verovelvollisen yksityiseen käyttöön.

35 Tästä seuraa, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa, luettuna yhdessä toisen direktiivin 11 artiklan 4 kohdan kanssa, ei sallita jäsenvaltioiden pitää voimassa yleistä rajoitusta, jolla verovelvollisen kaikki tavarat jätetään vähennysjärjestelmän ulkopuolelle siltä osin kuin ne on otettu tämän yksityiseen käyttöön.

36 Näin ollen esitettyyn kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohtaa ja 17 artiklan 2 ja 6 kohtaa on tulkittava siten, että näiden säännösten kanssa on ristiriidassa pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö, joka on annettu ennen kyseisen direktiivin voimaantuloa ja jonka mukaan verovelvollisen ei ole mahdollista lukea yrityksensä omaisuuteen kokonaisuudessaan investointitavaraa, jota käytetään osittain liiketoimintaan ja osittain sen ulkopuolella, eikä mahdollisesti vähentää tällaisen tavaran hankintahintaan sisältyvää arvonlisäveroa täysin ja välittömästi.

Oikeudenkäyntikulut

37 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (suuri jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY, 6 artiklan 2 kohtaa ja 17 artiklan 2 ja 6 kohtaa on tulkittava siten, että näiden säännösten kanssa on ristiriidassa pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö, joka on annettu ennen kyseisen direktiivin voimaantuloa ja jonka mukaan verovelvollisen ei ole mahdollista lukea yrityksensä omaisuuteen kokonaisuudessaan investointitavaraa, jota käytetään osittain liiketoimintaan ja osittain sen ulkopuolella, eikä mahdollisesti vähentää tällaisen tavaran hankintahintaan sisältyvää arvonlisäveroa täysin ja välittömästi.

Allekirjoitukset