JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

PAOLO MENGOZZI

22 päivänä joulukuuta 2008 [1]

I Johdanto

1. Hoge Raad der Nederlandenin (Alankomaat) yhteisöjen tuomioistuimelle esittämä kysymys koskee asiallisesti sitä, voidaanko ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta, jota sovelletaan investointitavaroiden hankintoihin, laajentaa sovellettavaksi sellaisten tavaroiden ja palvelujen hankintoihin, joita käytetään sekä yrityksen liiketoimintaan että sen muuhun toimintaan, eli sellaiseen verovelvollisen harjoittamaan muuhun kuin taloudelliseen toimintaan, jonka kansallinen tuomioistuin on katsonut olevan toimintaa yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin. Jos tähän vastataan myöntävästi, ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin kysyy, millä tavoin vähennysoikeus on yksityiskohtaisesti toteutettava.

II Sovellettavat yhteisön oikeussäännöt

2. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, [2] sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY, [3] 2 artiklan 1 kohdan mukaan ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta” on maksettava arvonlisävero, eli vero on maksettava silloin, kun tällainen henkilö suorittaa nämä toimet verollisessa toiminnassaan. [4]

3. Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdassa rinnastetaan palvelujen vastikkeelliseen suorittamiseen ”yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavarat [ovat oikeuttaneet] arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen”.

1 – Alkuperäinen kieli: ranska.

2 – EYVL L 145, s. 1.

3 – EYVL L 102, s. 18.

4 – Yhdistetyt asiat C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, Optigen ym., tuomio 12.1.2006 (Kok. 2006, s. I-483, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

4. Direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan b alakohdassa vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin rinnastetaan ”verovelvollisen vastikkeettomasti omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön tai yleensä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin suorittama palvelu”.

”Neuvosto päättää neljän vuoden kuluessa tämän direktiivin voimaantulosta yksimielisesti komission ehdotuksesta, mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen.

5. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaan on niin, 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.

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.”

6. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan mukaan sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, joita verovelvollinen käyttää sekä 2 ja 3 kohdan mukaan vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta.

8. Kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa säädetään investointitavaroiden osalta, että oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, mukaan lukien tavaran hankinta- tai valmistusvuosi. Kunakin vuonna oikaisu kohdistuu vain viidennekseen näiden tavaroiden verosta. Oikaisu perustuu seuraavien

7. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa säädetään seuraavaa:

vuosien aikana tapahtuneisiin vähennysoikeuden muutoksiin suhteessa tavaran hankinta- tai valmistusvuoteen. Tässä säännöksessä säädetään myös poikkeuksena ensimmäiseen kohtaan, että jäsenvaltiot voivat edellisestä alakohdasta poiketen oikaisua tehdessään käyttää perusteena täydet viisi vuotta kestävää kautta, joka alkaa tavaran ensimmäisestä käyttöönotosta. Siinä todetaan lisäksi, että juuri kiinteistöinvestointien osalta oikaisun perusteena toimivaa kautta voidaan pidentää kahteenkymmeneen vuoteen.

III Pääasian tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

9. Pääasian kantaja Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (jäljempänä VNLTO) ajaa maaseutuelinkeinonharjoittajien etuja Groningenin, Frieslandin, Drenthen ja Flevolandin maakunnissa. Sen jäseninä on alan yrittäjiä, jotka maksavat sille jäsenmaksuja. Jäsentensä yleisten etujen ajamisen lisäksi VNLTO suorittaa sekä jäsenilleen että kolmansille osapuolille erillisiä palveluja, joista se perii laskulla eri korvauksen.

10. Asiassa on riidatonta se, että VNLTO:ta on pidettävä arvonlisäverovelvollisena niistä erillisistä palveluista, joita se suorittaa vastiketta vastaan, ja että jäsenmaksuja, jotka liittyvät sen jäsenten yleisten etujen ajamiseen, ei ole pidettävä arvonlisäveron kannalta vastikkeena.

11. Vuonna 2000 VNLTO hankki tavaroita ja palveluja, jotka se käytti kuudennen direktiivin 2 artiklan nojalla arvonlisäverolliseen liiketoimintaan sekä jäsentensä yleisten etujen ajamiseen liittyvään, liiketoimintansa ulkopuolelle jäävään toimintaan. VNLTO vaati näiden tavaroiden ja palvelujen hankinnasta maksettujen arvonlisäverojen vähentämistä, mukaan lukien verot, jotka liittyivät jäsenten yleisten etujen ajamiseen.

12. Verotarkastaja ei hyväksynyt vaadittua vähennystä ja antoi VNLTO:lle jälkiverotuspäätöksen. Päätöksessä jätettiin vähennysoikeuden ulkopuolelle jäsenten yleisten etujen ajamiseen liittyvässä toiminnassa maksetut verot sen mukaan, kuinka suuri osa VNLTO:n tuloista syntyy tästä toiminnasta. VNLTO vaati jälkiverotuspäätöksen oikaisua. Oikaisuvaatimus ja sen hylkäävästä päätöksestä tehty valitus hylättiin. Gerechtshof Leeuwarden katsoi tuomiossaan, että jäsenten yleisten etujen ajaminen ei ollut VNLTO:n liiketoiminnan suora, jatkuva ja välttämätön jatke,

minkä vuoksi tällä ei ollut oikeutta vähentää laskutettua arvonlisäveroa, koska kyseessä olevat tavarat ja palvelut oli käytetty sen jäsenten yleisten etujen ajamiseen liittyvässä toiminnassa.

13. Hoge Raad der Nederlanden sai asian käsiteltäväkseen ylimpänä oikeusasteena. Se viittasi asiassa Charles ja Charles-Tijmens annettuun tuomioon,[5] jonka mukaan kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohta ja 17 artiklan 2 ja 6 kohta eivät ole esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan verovelvollisen ei ole mahdollista lukea yrityksensä liikeomaisuuteen kokonaisuudessaan investointitavaraa, jota käytetään osittain liiketoimintaan ja osittain yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, eikä mahdollisesti vähentää tällaisen tavaran hankintahintaan sisältyvää arvonlisäveroa täysin ja välittömästi. Kansallinen tuomioistuin toteaa lisäksi, ettei kohtuullisesti ole syytä epäillä, etteikö edellä mainitussa asiassa Charles ja Charles-Tijmens annettua tuomiota voitaisi soveltaa myös tässä asiassa kyseessä olevan kaltaiseen oikeushenkilöön, joka harjoittaa liiketoimintansa rinnalla toimintaa, joka ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan. Tässä tapauksessa ja siinä tapauksessa, että hankitut tavarat ovat investointitavaroita, VNLTO:lla on ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen mukaan oikeus vähentää kokonaan juokseviin kuluihin kirjattu arvonlisävero, mutta pääasian asiakirja-aineiston perusteella ei voida vahvistaa sitä, mikä osa vähennetystä arvonlisäverosta kohdistuu investointitavaroihin. Hoge Raad der Nederlanden katsoo sitä vastoin, ettei voida olla varmoja siitä, onko edellä mainitussa asiassa Charles ja Charles-Tijmens annetussa tuomiossa vahvistettu verokohtelu laajennettavissa muiden tavaroiden kuin investointitavaroiden hankintoihin ja palvelujen hankintoihin. Tämä kansallinen tuomioistuin pohtii myös sitä, onko verovelvollisella oikeus lukea yrityksensä liikeomaisuuteen kuuluvaksi muita tavaroita kuin investointitavaroita ja palveluja siten, että se voisi vähentää näiden tavaroiden ja palvelujen hankinnasta maksetun arvonlisäveron välittömästi ja kokonaan, vaikka ne olisikin osittain käytetty toimintaan, joka ei millään tavoin liity kuudennen direktiivin 2 artiklan perusteella arvonlisäverollisiin suorituksiin.

14. Hoge Raad on näin ollen päättänyt lykätä asian ratkaisemista ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohtaa ja 17 artiklan 2 ja 6 kohtaa tulkittava siten, että verovelvollisen on mahdollista lukea yrityksensä omaisuu-

5 – Asia C-434/03, tuomio 14.7.2005 (Kok. 2005, s. I-7037).

teen kokonaisuudessaan investointitavaroiden lisäksi kaikki muut tavarat ja palvelut, joita käytetään osittain liiketoimintaan ja osittain yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, ja vähentää tällaisten tavaroiden ja palvelujen hankintahintaan sisältyvä arvonlisävero välittömästi ja täysimääräisesti?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, johtaako kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan soveltaminen palvelujen ja muiden tavaroiden kuin investointitavaroiden tapauksessa siihen, että arvonlisäverotus tapahtuu yhden ainoan kerran sillä verokaudella, jonka aikana näiden palveluiden ja tavaroiden osalta voidaan tehdä vähennys, vai onko verotuksen tapahduttava myös seuraavien kausien aikana? Jos verotuksen on tapahduttava myös seuraavien kausien aikana, kuinka veron peruste on määritettävä tavaroille ja palveluille, joista verovelvollinen ei tee poistoja?”

IV Oikeudenkäynti yhteisöjen tuomioistuimessa

15. Alankomaiden, Saksan, Portugalin ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä komissio ovat toimittaneet kirjalliset huomautuksensa yhteisöjen tuomioistuimen perussäännön 23 artiklan mukaisesti. Näitä asianosaisia kuultiin 16.10.2008 pidetyssä istunnossa, lukuun ottamatta Saksan liittotasavaltaa ja Portugalin tasavaltaa, jotka eivät olleet edustettuina istunnossa.

V Arvio

16. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen ensimmäinen kysymys koskee sitä, voiko verovelvollinen kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ja 17 artiklan perusteella lukea liikeomaisuutensa kuuluvaksi investointitavaroiden lisäksi kaikki tavarat ja palvelut, joita käytetään sekä liiketoimintaan että yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, ja voiko verovelvollinen näin ollen vähentää täysimääräisesti ja välittömästi näiden tavaroiden ja palvelujen hankinnasta maksetun arvonlisäveron.

17. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen toinen kysymys, joka on esitetty vain siltä varalta, että edelliseen kysymykseen vastataan myöntävästi, koskee asiallisesti sitä, että jos muihin kuin investointitavaroihin ja palveluihin voidaan soveltaa kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä kohdassa tarkoitettua mekanismia, mille ajanjaksolle vähennykset on kohdistettava, eli onko verotus toimitettava kerralla vai jaksotettuna useammille eri ilmoituskausille, ja millä tavalla on määritettävä veron peruste niille tavaroille ja palveluille, joista ei tehdä poistoja.

18. Ennakkoratkaisupyynnöstä käy selvästi ilmi, että nämä kysymykset perustuvat siihen oikeudelliseen lähtökohtaan, jonka mukaan verovelvollinen, joka hankkii investointitavaran, voi perustellusti vaatia kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen

alakohdan säännösten soveltamista silloin, kun tätä tavaraa käytetään verovelvollisen muuhun kuin taloudelliseen toimintaan. Ne perustuvat myös ajatukseen, jonka mukaan tässä artiklassa tarkoitetun ”yrityksen tarkoituksiin kuulumaton” -käsitteen alaan kuuluu kaikki verovelvollisen muu kuin taloudellinen toiminta.

19. Jäljempänä esitettävillä huomioilla on tarkoitus osoittaa ensisijaisesti, että kyseessä oleva kuudennen direktiivin soveltamista koskeva lähtökohta on väärä, kuten myös jotkin huomautuksiaan yhteisöjen tuomioistuimelle esittäneistä hallituksista ovat todenneet, eikä esitettyihin kysymyksiin pidä tämän johdosta vastata, koska niillä ei ole merkitystä pääasian ratkaisun kannalta. Siltä varalta, ettei yhteisöjen tuomioistuin yhtyisi tässä ratkaisuehdotuksessa ensisijaisesti omaksuttuun kantaan, tarkastellaan toissijaisesti näihin kahteen ennakkoratkaisukysymykseen liittyviä erityisiä näkökohtia.

A *Yleisiä huomioita ja ennakkoratkaisukysymysten perustana olevan oikeudellisen olettaman oikeellisuus*

20. Arvonlisävero on yleinen kulutukseen kohdistuva vero, josta aiheutuvan kokonaisverorasituksen kantaa loppukuluttaja. Loppukuluttajaan asti tuotanto- ja myyntiprosessiin osallistuvat verovelvolliset maksavat veroviranomaisille ne arvonlisäveron määrät, jotka ne ovat laskuttaneet asiakkailtaan (myynnistä kannettu arvonlisävero), ja vähentävät näistä ne arvonlisäveron määrät, jotka ne ovat suorittaneet toimittajilleen (ostoihin sisältyvä vähennettävä arvonlisävero). [6] Silloin kun verovelvollinen hankkii tavaroita ja palveluja verollisia myyntitapahtumia varten, hänelle myönnetään oikeus vähentää näiden tavaroiden ja palvelujen hankinnasta maksettu vero. [7]

21. Arvonlisäverolle on luonteenomaista se, että se on neutraali kaikissa tuotanto- ja myyntivaiheissa. Neutraalisuuden periaatteen johdosta henkilö joutuu suorittamaan arvonlisäveroa vain, kun se liittyy tavaroihin tai palveluihin, joita tämä henkilö käyttää yksityiseen kulutukseensa eikä verolliseen liiketoimintaansa. [8] Tästä johtuu, että kun verovelvollinen ei käytä tavaraa taloudelliseen toimintaan vaan yksityiseen kulutukseensa,

6 – Ks. yleiseltä kannalta jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11.4.1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1301) 2 artikla, jonka sisältö on otettu yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1) 1 artiklan 2 kohtaan; direktiivillä 2006/112/EY kumottiin direktiivi 62/227 ja kuudes direktiivi. Ks. myös yhdistetyt asiat KÖGÁZ ym., C-283/06 ja C-312/06, tuomio 11.10.2007, Kok. 2007, s. I-8463, 29 kohta).

7 – Ks. kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohta. Arvonlisäveron kantaminen myynnistä ilman, että ostoista maksettua arvonlisäveroa voitaisiin vähentää, olisi johtanut kasautuvien monivaiheisten verojen järjestelmään, jonka kumoaminen oli nimenomaisesti yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tavoitteena, kuten edellä mainitun ensimmäisen direktiivin kahdeksannessa perustelukappaleessa on todettu. Ks. myös asia C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, tuomio 30.3.2006 (Kok. 2006, s. I-3039, 24 kohta).

8 – Ks. mm. asia C-25/03, HE, tuomio 21.4.2005 (Kok. 2005, s. I-3123, 43 kohta).

minkäänlaista vähennysoikeutta ei voi syntyä. [9] Ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen ei siis voi olla mahdollista koskaan silloin, kun vero kohdistuu verovelvollisen muuhun kuin taloudelliseen toimintaan, joka jää näin ollen kuudennen direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle. [10]

22. Vaikeuksia saattaa syntyä niin kutsutuissa ”sekakäyttötilanteissa”, eli silloin, kun verovelvollinen on hankkinut tavarat ja palvelut liiketoiminnassaan mutta käyttää ne osittain verollisissa liiketoimissaan ja osittain muihin tarkoituksiin.

23. Direktiivin säännöksissä on käsitelty kahta sekakäyttötapausta. [11]

24. Ensimmäisessä näistä tapauksista, eli direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa – jota ennakkoratkaisupyyntö nimenomaisesti koskee – vastikkeellisiin suorituksiin rinnastetaan yhtäältä sen a alakohdassa yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavarat ovat oikeuttaneet arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen, ja toisaalta sen b alakohdassa sellainen vastikkeeton palvelu, jonka verovelvollinen on suorittanut omiin tai henkilöstönsä yksityisiin tarpeisiin taikka yleisesti ottaen yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin. [12]

25. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä on jo todettu, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan tarkoituksena on varmistaa verovelvollisen ja loppukuluttajan yhdenvertainen kohtelu. [13] Rinnastamalla vastikkeettomat suoritukset vastikkeellisiin suorituksiin tämän säännöksen a alakohdassa pyritään estämään se, että verovelvollinen, joka on voinut vähentää liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran oston perusteella arvonlisäveron, ei joutuisi maksamaan arvonlisäveroa silloin, kun se ottaa tämän tavaran yrityksensä liikeomaisuudesta yksityiseen käyttöön (tai yrityksen tarkoituksiin kuulumattomiin tarkoituksiin), ja hyötyisi näin perusteettomasta edusta suhteessa tavalliseen loppukuluttajaan, joka ostaa tavaran ja maksaa siitä arvonlisäveron. [14] Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan b alakohdan tarkoituksena on myös tämä, eli

9 – Ks. asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991 (Kok. 1991, s. I-3795, Kok. Ep. XI, s. I-311, 8 ja 9 kohta); em. asia HE, tuomion 43 kohta ja em. asia Uudenkaupungin kaupunki, tuomion 24 kohta.

10 – Ks. asia C-437/06, Securenta, tuomio 13.3.2008 (Kok. 2008, s. I-1597, 30 kohta). Ks. myös vastaavasti asia C-72/05, Wollny, tuomio 14.9.2006 (Kok. 2006, s. I-8297, 20 kohta).

11 – Ks. julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus em. asiassa Charles ja Charles-Tijmens, ratkaisuehdotuksen 11 kohta.

12 – On huomattava, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa jäsenvaltioille annetaan mahdollisuus poiketa ensimmäisen alakohdan säännöksistä, edellyttäen, että poikkeaminen ei johda kilpailun vääristymiseen. Oikeudenkäynnin asiakirja-aineiston perusteella 6 artiklan 2 kohdan toinen alakohta ei kuitenkaan ole ennakkoratkaisupyynnön kohteena.

13 – Ks. mm. asia C-230/94, Enkler, tuomio 26.9.1996 (Kok. 1996, s. I-4517, 35 kohta); asia C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, tuomio 20.1.2005 (Kok. 2005, s. I-743, 23 kohta) ja C-371/07, Danfoss ja AstraZeneca, tuomio 11.12.2008 (Kok. 2008, s. I-9549, 46 kohta).

14 – Ks. vastaavasti em. asia Enkler, tuomion 33 kohta; em. asia Hotel Scandic Gåsabäck, tuomion 23 kohta ja em. asia Danfoss ja AstraZeneca, tuomion 47 kohta.

estää se, että verovelvollinen (tai sen henkilöstön jäsen) saa verovapaina tältä verovelvolliselta palvelusuorituksia, joista yksityisen henkilön olisi pitänyt maksaa arvonlisävero. [15]

26. Rinnastus, jolle kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohta rakentuu, johtaa käytännössä siihen, että verovelvollisen, joka käyttää tavaraa osittain verollisiin liiketoimiinsa ja osittain yksityisiin tarkoituksiin ja joka tavaran hankintahetkellä on saanut maksamansa arvonlisäveron takaisin kokonaan tai osittain, on katsottava käyttävän tavaraa yksinomaan direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa tarkoitetulla tavalla verollisiin liiketoimiinsa. Tällaisella verovelvollisella on näin ollen oikeus vähentää tämän tavaran hankinnasta maksettava vero kokonaan ja välittömästi. [16]

27. Koska tässä tapauksessa kyse ei ole liiketoimesta kolmannen kanssa tai kolmannen maksamasta vastasuorituksesta, joka muodostaisi arvonlisäveron perusteen – jos verovelvollinen kerran suorittaa palvelun itselleen –, kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa säädetään, että veron perusteena on ”verovelvolliselle palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrä”.

28. Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa verovelvolliselle tarjotaan tiettyjä etuja, joista mainittakoon muun muassa mahdollisuus jaksottaa verotus koko kaudelle, jona liikeomaisuuteen hankitun tavaran yksityiskäyttö tapahtuu, vaikka tavaran hankinnasta suoritettu arvonlisävero vähennetään kokonaan ja välittömästi. Tästä seuraa verovelvolliselle kassaetu. [17] Vaikka ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin ei ole tarkemmin selvittänyt pääasiassa kyseessä olevia intressejä, voi hyvin olla, kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on istunnossa esittänyt,

15 – Ks. em. asia Hotel Scandic Gåsabäck, tuomion 23 kohta ja em. asia Danfoss ja AstraZeneca, tuomion 48 kohta.

16 – Ks. vastaavasti em. asia Lennartz, tuomion 26 kohta ja em. asia Charles ja Charles-Tijmens, tuomion 24 kohta.

17 – Ks. tästä em. asia Wollny, tuomion 38 kohta ja ratkaisuehdotus em. asiassa Charles ja Charles-Tijmens, 74 kohta. Seuraavalla esimerkillä voidaan osoittaa, millä tavoin tämä säännös toimii. Oletetaan, että verovelvollinen on ostanut uuden ajoneuvon, jonka käyttöajaksi on arvioitu kymmenen vuotta ja joka on tarkoitettu sekä ammatilliseen että yksityiseen käyttöön. Sen veroton hinta on 10 000 euroa ja arvonlisävero on 17,5 prosenttia. Oletetaan, että ensimmäisenä vuonna 40 prosenttia ajoneuvon käytöstä tapahtuu liiketoiminnassa ja näin 60 prosenttia yksityisiin tarkoituksiin. Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan mekanismin avulla ostosta maksettu 1 750 euron suuruinen arvonlisävero voidaan vähentää kokonaan välittömästi. Ajoneuvon yksityiskäytön vero lasketaan jakamalla ostohinta kymmenellä (mikä vastaa ajoneuvosta tehtäviä poistoja) ja kertomalla tulos yksityiskäytön vuotuisella osuudella seuraavasti: 10 000 : 10 = 1 000 x 17,5 % x 60 %, ja näin saadaan käytöstä tehtävän vähennyksen suuruudeksi ensimmäisenä vuonna 105 euroa. Jos yksityiskäyttö laskee yhdeksänä seuraavana käyttövuotena (vuodet 2–10) 30 prosenttiin, käytöstä tehtävän vähennyksen suuruus on 52,5 euroa kultakin vuodelta. Yksityiskäytöstä ajoneuvon käyttöaikana maksettava arvonlisävero on siis 105 + 52,5 x 9 = 577,5 euroa. Jos tämä vähennetään ostoista tehtävästä vähennyksestä, saadaan arvonlisäveron nettovähennykseksi 1 172,5 euroa. Siinä tapauksessa, että sovellettaisiin ostoista maksettavan veron jaksottamista, verovelvollinen voisi vähentää ainoastaan sen määrän, joka vastaa ammatillista käyttöä, eli 700 euroa, joka vastaa 40:tä prosenttia maksettavasta arvonlisäverosta. Jos ammatillinen käyttö kasvaa 70 prosenttiin (samassa suhteessa kuin edellisessä esimerkissä yksityiskäyttö laski) yhdeksänä seuraavana käyttövuotena, ajoneuvon ammatillinen kokonaiskäyttö on noin 67 prosenttia sen käyttöaikana (joka vastaa 1 172,5 euron suuruista nettovähennystä), mutta ostoista tehtävä vähennys olisi ollut tätä käyttöä alhaisempi. Arvonlisävero voidaan kuitenkin oikaista vastaamaan tavaran todellista käyttöä. Voidaan siis todeta, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan mukaisen mekanismin soveltaminen antaa sellaiselle verovelvolliselle kassaedun, joka voi välittömästi ja kokonaan vähentää ostoista maksetun arvonlisäveron, kun käytöstä maksettava vero jaksotetaan ajoneuvon koko käyttöajalle.

että tällainen veroetu on taustasyynä sille, miksi VNLTO on vaatinut kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan soveltamista kansallisissa tuomioistuimissa.

29. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohta kuuluu sekakäyttöä koskevien säännösten toiseen ryhmään. Tämän säännöksen ensimmäisen kohdan mukaan sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, joita verovelvollinen käyttää sekä vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin (eli jotka käytetään verolliseen liiketoimintaan) että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin (eli verosta vapautettuun toimintaan), vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta. [18]

30. Yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa Securenta hiljattain antamassaan tuomiossa, johon esillä olevassa asiassa pidetyssä istunnossa useita kertoja viitattiin, todennut, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohta koskee sellaista ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, joka sisältyy yksinomaan liiketoiminnasta aiheutuviin kuluihin, ja sen avulla taloudellinen toiminta jaetaan verolliseen toimintaan, johon liittyy vähennysoikeus, ja verosta vapautettuun toimintaan, johon ei liity vähennysoikeutta. Kuudennessa direktiivissä ei kuitenkaan säädetä tällaisesta jakomekanismista sellaisen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron osalta, joka liittyy sekä liiketoimintaan että verovelvollisen harjoittamaan muuhun kuin taloudelliseen toimintaan. Vaikka jäsenvaltioiden tehtävänä on päättää tällaisen jaon suorittamisesta, yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin todennut, että direktiivin päämäärien ja yleisen systematiikan vuoksi jäsenvaltioiden on käytettävä harkintavaltaansa niin, että varmistetaan se, että vain se arvonlisäveron osa vähennetään, joka vastaa vähennykseen oikeuttavien liiketoimien suhteellista osuutta, eli jäsenvaltioiden on taattava se, että taloudellisen toiminnan ja muun kuin taloudellisen toiminnan suhdetta ilmentävä suhdeluku lasketaan niin, että laskelma kuvastaa objektiivisesti osuutta, joka ostoihin liittyvistä kustannuksista tosiasiallisesti kohdistuu kumpaankin näistä toiminnoista. [19]

31. Esillä olevassa asiassa on muistettava, että ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen toimittamien tietojen perusteella VNLTO harjoittaa sekä kuudennen direktiivin soveltamisalaan kuuluvaa liiketoimintaa että muuta kuin taloudellista toimintaa, eli jäsentensä yleisten etujen ajamista, joka ei kuulu direktiivin soveltamisalaan. Kansallisen tuomioistuimen selvityksen mukaan VNLTO on hankkinut investointitavaroita, mutta on mahdotonta määrittää sitä arvonlisäveron osuutta, jonka VNLTO on vähentänyt näiden investointitavaroiden

18 – Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan toisen kohdan mukaan tämä suhdeluku on laskettava sen 19 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista.

19 – Tuomion 33, 35 ja 37 kohta.

hankinnan perusteella palauttamatta asiaa pääasian ratkaisevalle tuomioistuimelle. Ennakkoratkaisupyynnössä todetaan myös, että näiden tavaroiden hankinta on kirjattu VNLTO:n juoksevien kulujen tiliin, ilman että sitä olisi kuitenkaan tämän johdosta kohdennettu täysimääräisesti käytetyksi VNLTO:n liiketoiminnan myyntitapahtumiin. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin katsoo, että VNLTO voisi kuitenkin vedota kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen kohdan a alakohtaan voidakseen vähentää investointitavaroiden hankinnasta maksamansa arvonlisäveron kokonaan, koska tämän yhdistyksen harjoittama muu kuin taloudellinen toiminta voidaan kansallisen tuomioistuimen näkemyksen mukaan kytkeä tässä säännöksessä tarkoitettuun toimintaan ”yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin”. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin perustaa tämän tulkinnan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöön, etenkin edellä mainitussa asiassa Charles ja Charles-Tijmens annettuun tuomioon.

32. Kirjallisissa huomautuksissaan Alankomaiden ja Portugalin hallitus ovat voimakkaasti torjuneet olettaman, johon ennakkoratkaisukysymykset perustuvat. Alankomaiden hallitus toisti vastaväitteensä istunnossa. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen edustaja ilmoitti tukevansa sitä. Alankomaiden ja Portugalin hallitukset eivät varsinaisesti kiistä sitä, että arvonlisäverovelvollinen oikeushenkilö voi luonnollisten henkilöiden tavoin vedota kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohtaan, [20] vaan väittävät, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen ei kuitenkaan ole mahdollista silloin, kun investointitavarat käytetään muuhun kuin taloudelliseen toimintaan, eli tässä tapauksessa yhdistyksen jäsenten yleisten etujen ajamiseen. Alankomaiden ja Portugalin hallitukset ovat lisäksi todenneet, että tavaroita, jotka arvonlisäverovelvollinen oikeushenkilö on käyttänyt välittömästi hankinnan tapahduttua tämän oikeushenkilön sääntöjen mukaisen toiminnan harjoittamiseen, ei voida katsoa käytetyn yksityisiin tai yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin.

33. Tässä yhteydessä on huomautettava, että edellä mainitussa asiassa Securenta annetun tuomion – joka koski sellaisen verovelvollisen tilannetta, joka harjoitti sekä taloudellista toimintaa, josta se maksoi arvonlisäveron, sekä muuta kuin taloudellista toimintaa, joka ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, ja joka halusi vähentää sellaisiin hankintoihin sisältyneen arvonlisäveron, joita ei käytetty

20 – On muistettava, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa verovelvollisen käsite määritellään laajasti ja että sen 6 artiklan 2 kohdan ensimmäinen alakohta koskee myös tavaroiden ja palvelujen ottamista verovelvollisen henkilöstön käyttöön. Nämä seikat puoltavat kumpikin ajatusta, jonka mukaan viimeksi mainittua artiklaa voitaisiin ajatella sovellettavan myös verovelvollisiin oikeushenkilöihin, toisin kuin Alankomaiden hallitus on kirjallisissa huomautuksissaan esittänyt. Alankomaiden hallitus oikaisi taitavasti huomautuksiaan istunnossa yhteisöjen tuomioistuimen esittämien kysymysten johdosta. Verotuksen neutraalisuuden periaate on sen mukaan esteenä sille, että samoja liiketoimia suorittavia taloudellisia toimijoita kohdeltaisiin eri tavalla arvonlisäveroa kannettaessa (ks. vastaavasti toisessa asiayhteydessä asia C-216/97, Gregg, tuomio 7.9.1999, Kok. 1999, s. I-4947, 20 kohta).

määrättyyn toimintaan, – mukaan ”verovelvolliselle aiheutuneisiin hankintakuluihin sisältyvä arvonlisävero ei kuitenkaan ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin se liittyy sellaiseen toimintaan, joka ei kuulu kuudennen direktiivin soveltamisalaan siitä syystä, että se ei ole taloudellista toimintaa”. [21]

34. Näin ollen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen voidaan sallia ainoastaan siltä osin kuin kyseiset kulut voidaan kohdistaa verovelvollisen taloudellisessa toiminnassaan tekemiin luovutuksiin ja suorituksiin. [22]

35. Esillä olevassa asiassa ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin näyttää kuitenkin tulkitsevan kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohtaa siten, että siinä annetaan mahdollisuus poiketa edellä mainitusta pääsäännöstä. Se rinnastaa tilanteen, jossa verovelvollinen käyttää investointitavaraa osin muuhun kuin taloudelliseen toimintaansa, tilanteeseen, jossa sama verovelvollinen käyttää liikeomaisuuteen kuuluvaa investointitavaraa kuudennen direktiivin 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdassa tarkoitettuihin yritykselleen kuulumattomiin tarkoituksiin.

36. Tähän näkemykseen voidaan yhtyä vain osittain.

37. On totta, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohta, jossa rinnastetaan vastikkeellisiin suorituksiin ja näin suorituksiin, jotka kuuluvat direktiivin soveltamisalaan, suoritukset, joiden ei lähtökohtaisesti pitäisi olla arvonlisäverollisia, on luonteeltaan poikkeussäännös kuudennen direktiivin yleisessä systematiikassa. Yhteisöjen tuomioistuin, jolta pyydettiin kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdassa olevan ”tavaran käyttöön ottamisen” käsitteen tulkintaa, totesi, että tavaran ottaminen yksityiseen käyttöön on verollista vain poikkeuksellisesti, ja katsoi, että tavaran käyttöön ottamisen käsitettä on tulkittava suppeasti siten, että se sisältää ainoastaan tavaran itsensä käytön. [23]

38. Näin ollen kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdalla ei ole haluttu vahvistaa pääsääntöä, jonka mukaan suoritusten, jotka jäävät arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle, oletetaan tulevan sen soveltamisalaan. Kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus perustellusti totesi asiassa pidetyssä istunnossa, tulkinta, jonka mukaan kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdassa vahvistetaan tällainen pääsääntö, tekisi direktiivin 2 artiklan 1 kohdasta sisällöttömän.

21 – Tuomion 30 kohta.
22 – Ibidem, 31 kohta.
23 – Asia C-193/91, Mohsche, tuomio 25.5.1993 (Kok. 1993, s. I-2615, 13 ja 14 kohta) ja em. asia Enkler, tuomion 34 kohta.

39. Tässä vaiheessa on syytä tarkastella tilanteita, jotka kuuluvat kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan alaan.

40. Säännöksen soveltaminen perustuu pääasiallisesti kolmen kumulatiivisen edellytyksen täyttymiseen.

41. Ensiksi verovelvollisen on pitänyt hankkia tavara verovelvollisen ominaisuudessaan ja ottaa se yrityksensä liikeomaisuuteen. Tämä edellytys merkitsee sitä, että verovelvollinen, joka suorittaa toimen yksityisenä henkilönä, ei toimi kuudennen direktiivin kuudennessa direktiivissä tarkoitetun verovelvollisen ominaisuudessa. [24] Se merkitsee myös sitä, että vaikka investointitavara käytetään sekä yksityisiin että liiketoiminnallisiin tarkoituksiin, tavaran ottaminen kokonaan verovelvollisen yksityiseen omaisuuteen sulkee pois oikeuden vähentää tavaraa hankittaessa maksetun arvonlisäveron. [25]

42. Vaikka ennakkoratkaisupyynnön perusteella ei voidakaan olla varmoja siitä, onko investointitavarat, joista siinä puhutaan, otettu yrityksen liikeomaisuuteen, eli luettu verovelvollisen liiketoimintaan kuuluviksi, ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin, joka on yksin toimivaltainen arvioimaan esillä olevan asian tosiseikkoja, näyttää katsovan, että tämä edellytys täyttyy pääasiassa, minkä vuoksi tätä seikkaa on pidettävä riidattomana nyt suoritettavassa tarkastelussa. [26]

43. Toiseksi kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdassa edellytetään, että kyseessä olevan tavaran on pitänyt oikeuttaa arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen. Tämä edellytys kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan kannalta tarkasteltuna merkitsee muun muassa sitä, että verovelvollinen, joka tässä ominaisuudessa hankkii tavaran kuudennen direktiivin säännösten nojalla arvonlisäveron maksamisesta vapautettua toimintaa varten, ei voi vedota kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan soveltamiseen, vaikka se käyttää tavaran osittain myös yksityisiin tarkoituksiin.

44. Kolmanneksi kyseessä oleva liikeomaisuuteen kuuluva tavara on pitänyt ottaa verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön taikka ”yleisesti ottaen käyttää yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin”.

24 – Ks. asia C-291/92, Armbrecht, tuomio 4.10.1995 (Kok. 1995, s. I-2775, 17 ja 18 kohta) ja asia C-415/98, Bakcsi, tuomio 8.3.2001 (Kok. 2001, s. I-1831, 24 kohta).

25 – Em. asia Bakcsi, tuomion 27 kohta.

26 – Jos investointitavara katsottaisiin vain osittain liikeomaisuuteen kuuluvaksi, ennakkoratkaisukysymyksiä ei tarvitsisi esittää, koska oikeuskäytännön mukaan toimija toimii verovelvollisena ainoastaan siltä osin kuin kyseessä on tavaran käyttö liiketoimintaan (ks. mm. em. asia HE, tuomion 46 ja 47 kohta). Investointitavaran ostoon sisältyvän arvonlisäveron vähennys on mahdollinen siis ainoastaan tavaran liiketoiminnallisen käytön osalta.

45. Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdassa oleva ilmaisu ”yritykselle kuulumaton tarkoitus”, jota edeltää adverbimuotoilu ”yleisesti ottaen”, antaa ymmärtää, että kyseessä on niiden kahden ensin mainitun tapauksen laajennus, joihin säännöstä sovelletaan, eli tapausten, joissa liikeomaisuuteen kuuluva tavara otetaan verovelvollisen omaan käyttöön tai jossa se otetaan verovelvollisen henkilöstön yksityiseen käyttöön (säännöksen a alakohta).

46. Tässä yhteydessä voidaan kohtuullisesti ajatella, että kun otetaan huomioon kuudennen direktiivin tavoitteet ja sen yleinen systematiikka, kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa käytetty ”yrityksen” käsite on sisällöltään aineellinen, eli että se koskee verovelvollisen liiketoimintaa. Näin on riittävää todeta, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohtaa ei voida soveltaa silloin, kun verovelvollinen käyttää investointitavaraa liiketoiminnassaan sekä verollisiin että verottomiin suorituksiin. Vaikka tässä on kyse yhden ja saman tavaran sekakäytöstä, tilanne kuuluu kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan alaan, ja on muistettava, että siinä säädetään, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennys voidaan tehdä vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta. Yritykselle kuulumattoman tarkoituksen käsite voi siis koskea ainoastaan verovelvollisen liiketoimintaan kuulumattomia tarkoituksia.

47. Tämän jälkeen on pohdittava sitä, voiko tämä toteamus johtaa siihen, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan on katsottava ulottuvan yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran käyttöön kaikkeen verovelvollisen muuhun kuin taloudelliseen toimintaan, eli oman käytönkin ulkopuolelle jääviin tapauksiin.

48. Muun muassa oikeuskäytännön valossa tähän kysymykseen olisi mitä todennäköisimmin vastattava kieltävästi.

49. Ensiksi yhteisöjen tuomioistuin ei näytä oikeuskäytännössään antavan tavaran käytölle ”yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin” merkitystä tapauksena, joka koskisi muuta kuin omaa käyttöä. Yhteisöjen tuomioistuin on näin oikeuskäytännössään todennut, että kuudennen direktiivin *systematiikasta* seuraa, että sen 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan tarkoituksena on välttää se, että liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran käyttö yksityisiin tarkoituksiin jäisi verottamatta. [27]

50. Toiseksi mainittakoon se, että edellä mainitussa asiassa Securenta antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että kuudennen direktiivin säännöksiin ei ole otettu sääntöjä siitä, mitä menetelmiä tai

27 – Ks. asia 50/88, Kühne, tuomio 27.6.1989 (Kok. 1989, s. 1925, 8 kohta); em. asia Mohsche, tuomion 8 kohta; asia C-258/95, Fillibeck, tuomio 16.10.1997 (Kok. 1997, s. I-5577, 25 kohta); asia C-155/01, Cookies World, tuomio 11.9.2003 (Kok. 2003, s. I-8785, 56 kohta) ja em. asia Wollny, tuomion 31 kohta (kursivointi kirjoittajan). Ks. myös julkisasiamies Sharpstonin 23.10.2008 esittämä ratkaisuehdotus em. asiassa Danfoss ja AstraZeneca, ratkaisuehdotuksen 42 kohta. Ks. kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan b alakohdan osalta myös em. asia Fillibeck, tuomion 25 kohta.

perusteita jäsenvaltioiden on sovellettava, kun ne antavat säännöksiä, joiden mukaisesti ostoihin sisältyvä arvonlisävero jaetaan sen mukaan, liittyvätkö vastaavat kustannukset taloudelliseen toimintaan vai muuhun kuin taloudelliseen toimintaan. [28] Se katsoi kuitenkin, että jäsenvaltioiden, joiden on noudatettava arvonlisäverojärjestelmän perustana olevaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta, on harkintavaltaansa käyttäessään varmistettava se, että vain se arvonlisäveron osa vähennetään, joka vastaa vähennykseen oikeuttavien liiketoimien suhteellista osuutta. [29] Olisi outoa, että vaikka yhteisöjen tuomioistuin on katsonut kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan sallivan vastikkeelliseen suoritukseen rinnastettavaksi liikeomaisuuteen kuuluvan investointitavaran käytön muuhun kuin taloudelliseen toimintaan niin, että verovelvollisella olisi oikeus vähentää kokonaan tämän tavaran hankintaan sisältynyt arvonlisävero, se olisi yhtäältä vahvistanut jäsenvaltioiden toimivallan laatia sääntöjä taloudelliseen toimintaan ja muuhun kuin taloudelliseen toimintaan tehtyihin hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron jakamisesta ja toisaalta *vaatinut* jäsenvaltioita varmistamaan sen, että arvonlisäveron vähennys vastaa ainoastaan vähennykseen oikeuttavien liiketoimien suhteellista osuutta.

51. Jos yhteisöjen tuomioistuin tulkitsisi kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohtaa yleisenä poikkeuksena kuudennen direktiivin 17 artiklan säännöksiin, arvioinnit, jotka se teki edellä mainitussa asiassa Securenta antamassaan tuomiossa, eivät tällöin olisi olleet niin suoraviivaisia, vaan niitä olisi täydennetty tietyillä kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohtaa koskevilla huomioilla. Oikeuskäytännön perusteella mikään ei estänyt yhteisöjen tuomioistuinta tulkitsemasta tätä säännöstä, vaikka se ei ollutkaan nimenomaisesti edellä mainitussa asiassa Securenta esitettyjen ennakkoratkaisukysymysten kohteena. [30]

52. Edellä esitetyn johdosta tässä voidaan kolmanneksi yhtyä julkisasiamies Sharpstonin edellä mainitussa asiassa Danfoss ja AstraZeneca esittämään ratkaisuehdotukseen, jonka mukaan kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohta koskee käyttöä, joka ei mitenkään liity yrityksen verolliseen liiketoimintaan, [31] eli joka ei palvele suoraan eikä välillisesti yrityksen liiketoiminnallisia intressejä.

53. Se, että verovelvollinen käyttää tavaraa muuhun kuin taloudelliseen toimintaan ja samanaikaisesti verolliseen liiketoimintaansa, voi usein palvella suoraan tai välillisesti yrityksen etua, päinvastoin kuin tämän tavaran oma käyttö, ainakin periaatteessa. Jos kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan soveltaminen laajennettaisiin koskemaan tilanteita, joissa verovelvollinen käyttää tavaraa muuhun kuin taloudelliseen

28 – Em. asia Securenta, tuomion 33 kohta.

29 – Ibidem, tuomion 36 ja 37 kohta.

30 – Oikeuskäytännön mukaan yhteisöjen tuomioistuimen tulee esittää kansalliselle tuomioistuimelle kaikki yhteisön oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, jotka saattavat olla hyödyllisiä kansallisen tuomioistuimen arvioidessa sen käsiteltävänä olevaa asiaa, riippumatta siitä, onko se viitannut näihin seikkoihin esittämissään kysymyksissä; ks. tästä kuudennen direktiivin soveltamiseen liittyen asia C-452/03, RAL (Channel Islands) ym., tuomio 12.5.2005 (Kok. 2005, s. I-3947, 25 kohta).

31 – Em. asiassa Danfoss ja AstraZeneca esitetyn ratkaisuehdotuksen 38 kohta.

toimintaansa, johtaisi tämä myös siihen, että kussakin konkreettisessa yksittäistapauksessa jouduttaisiin määrittelemään, mitä on pidettävä todella yritykselle kuulumattomana tarkoituksena kaikkien niiden käyttötarkoitusten joukosta, jotka palvelevat yrityksen tarpeita. Tästä seuraisi yleisen arvonlisäverojärjestelmän mutkistuminen entisestään, mikä ei nähdäkseni vastaa yleisesti kuudennen direktiivin tarkoitusta. [32]

54. On siis katsottava, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin ei voi kattaa kaikkea käyttöä verovelvollisen muuhun kuin taloudelliseen toimintaan. [33]

55. Tämä näkemys ei estä yritykselle kuulumattoman tarkoituksen käsitteen tehokasta oikeusvaikutusta, koska se voidaan laajentaa koskemaan verovelvolliseen ja sen henkilöstöön nähden kolmansien henkilöiden suorittamaa yksityistä käyttöä. Kuten Portugalin hallitus on kirjallisissa huomautuksissaan todennut, tilanne olisi tämä esimerkiksi, jos VNLTO olisi käyttänyt investointitavaran sekä verolliseen toimintaan että sen jäsenen tai jonkin sen jäsenen johtohenkilön yksityisiin tarkoituksiin. Kuten edellä on esitetty, asiassa ei kuitenkaan näytä siltä, että VNLTO olisi vedonnut tällä perusteella kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäiseen alakohtaan.

56. Voidaan siis katsoa, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan ja 17 artiklan tulkinta, jolle ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin on rakentanut ennakkoratkaisukysymyksensä perustana olevan olettaman, on väärä. Tästä syystä kysymyksiä ei voida pitää merkityksellisinä pääasian ratkaisun kannalta.

57. Tämän johdosta ehdotan, että ennakkoratkaisupyyntöön vastataan ensisijaisesti, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäistä alakohtaa ei sovelleta liikeomaisuuteen kuuluvan investointitavaran käyttöön verovelvollisen muuhun kuin taloudelliseen toimintaan.

58. Ensimmäisessä ja tarvittaessa toisessa ennakkoratkaisukysymyksessä esiin tuotuihin yksityiskohtaisempiin kysymyksiin pitäisi vastata vain siinä tapauksessa, että yhteisöjen tuomioistuin ei yhdy tähän kantaan. Seuraavassa tarkastellaan näitä kysymyksiä siis tämän tapauksen varalta ainoastaan toissijaisesti.

32 – Ks. analogisesti asia C-390/96, Lease Plan, tuomio 7.5.1998 (Kok. 1998, s. I-2553, 28 kohta), jossa yhteisöjen tuomioistuin hylkäsi kiinteän toimipaikan olemassaolon perusteena olevan kriteerin toteamalla, ettei sitä voida pitää ”kuudennen arvonlisäverodirektiivin tavoitteita vastaavana varmana, yksinkertaisena ja käyttökelpoisena perusteena”.

33 – Ks. myös vastaavasti asiassa Charles ja Charles-Tijmens esitetyn ratkaisuehdotuksen 59 kohta.

B *Ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessä esiin tuodut erityiset yksityiskohdat*

59. Kuten edellä on jo todettu, ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin kysyy, voiko verovelvollinen kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ja 17 artiklan mukaan lukea liikeomaisuuteensa kuuluvaksi muut kuin investointitavarat ja palvelut, jotka käytetään sekä verovelvollisen liiketoimintaan että yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin niin, että verovelvollisen sallitaan vähentää täysimääräisesti ja välittömästi näiden tavaroiden ja palvelujen hankinnasta maksettu arvonlisävero.

60. Ennen muuta tässä on muistettava, että oikeuskäytännön mukaan tilanteessa, jossa investointitavaraa käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, verovelvollinen voi arvonlisäveron kannalta joko lukea tämän tavaran 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. [34]

61. Kuten olen jo aiemmin todennut, on niin, että jos verovelvollinen päättää käsitellä yrityksen omaisuutena investointitavaraa, jota käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, tämän tavaran hankintaan tai rakennuskustannuksiin sisältyvä arvonlisävero on lähtökohtaisesti täysin ja välittömästi vähennettävissä. [35]

62. Käyttö verovelvollisen tai sen henkilöstön yksityisiin tarkoituksiin tai sen yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin rinnastetaan kuitenkin verolliseen liiketoimeen kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan mukaan, minkä vuoksi verovelvollisella, joka on päättänyt lukea investointitavaran kokonaan liikeomaisuuteensa ja joka käyttää osan tästä tavarasta yksityisiin tarkoituksiinsa, on velvollisuus maksaa arvonlisävero kyseisestä käytöstä aiheutuneita kustannuksia vastaavasta määrästä. Tämä velvollisuus vastaa oikeutta vähentää arvonlisävero, joka on sisältynyt kyseessä olevan investointitavaran hankinnan tai rakentamisen kokonaiskustannuksiin. [36]

63. Tästä huolimatta on selvitettävä, johtuuko se, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö on syntynyt investointitavaroiden sekakäyttötilanteita koskeneissa asioissa, ainoastaan sattumasta, vai onko tälle kehitykselle olemassa oma syy, joka johtuu kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan säännöksistä.

34 – Ks. mm. em. asia HE, tuomion 46 kohta; em. asia Charles ja Charles-Tijmens, tuomion 23 kohta ja em. asia Wollny, tuomion 21 kohta.

35 – Em. asia Charles ja Charles-Tijmens, tuomion 24 kohta ja em. asia Wollny, tuomion 22 kohta.

36 – Ks. vastaavasti em. asia Wollny, tuomion 23 ja 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

64. Viimeksi mainittua säännöstä sellaisenaan luettaessa sen ei voida katsoa koskevan vain investointitavaran käyttöä, vaan laajemmin ”tavaran käyttöä”.

65. Tämän jälkeen voidaan todeta, että yhteisöjen tuomioistuin ei ole kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan tulkintaa koskevassa oikeuskäytännössään missään määritellyt ”investointitavaran” käsitettä, johon se säännöllisesti viittaa.

66. Asiassa Verbond van Nederlandse Ondernemingen, [37] joka koski jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja yksityiskohtaiset soveltamissäännöt – 11.4.1967 annetun toisen neuvoston direktiivin 67/228/ETY [38] 17 artiklan tulkintaa, yhteisöjen tuomioistuin katsoi *ilmaisun tavanomaisen merkityksen* ja sen tehtävän perusteella, joka sille on annettu toisessa direktiivissä, että investointitavaroilla tarkoitetaan tavaroita, joita käytetään taloudellisessa toiminnassa ja jotka ovat käyttöajaltaan ja arvoltaan sellaisia, että niiden hankintamenoja ei tavallisesti merkitä kirjanpitoon juoksevina kuluina vaan ne poistetaan usean tilikauden kuluessa. [39]

67. Yhteisöjen tuomioistuin on käyttänyt tämän määritelmän keskeisiä tekijöitä, eli näiden tavaroiden käytön jatkuvuutta ja niiden hankintamenojen poistamista käyttöaikana, tulkitessaan kuudennen direktiivin 20 artiklaa, joka koskee muun muassa ajanjaksoa, jonka aikana vähennysten oikaisu tehdään investointitavaroiden osalta, [40] siitä huolimatta, että tässä säännöksessä annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus määritellä investointitavaran käsite. [41]

68. Vaikka kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan ja 20 artiklan aineelliset soveltamisalat eivät mene päällekkäin, [42] niillä on kuitenkin, kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut, yhteinen päämäärä, [43] minkä voidaan ajatella perustelevan sen, että direktiivin 20 artiklassa tarkoitetut investointitavaran määritelmän keskeiset tekijät, eli käytön jatkuvuus ja sen hankintamenojen poistaminen käyttöaikana, perustuvat myös tämän ilmaisun tavanomaiseen merkitykseen ja ovat relevantteja myös sen kannalta, millä tavoin yhteisöjen tuomioistuin on oikeuskäytännössään tätä käsitettä käyttänyt kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohtaa tulkitessaan.

37 – Asia 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, tuomio 1.2.1977 (Kok. 1977, s. 113).

38 – EYVL 1967, 71, s. 1303.

39 – Ks. tuomion 12 kohta.

40 – Asia C-63/04, Centralan Property, tuomio 15.12.2005 (Kok. 2005, s. I-11087, 55 kohta).

41 – Ks. kuudennen direktiivin 20 artiklan 4 kohta. Ks. tältä osin asia C-98/07, Nordania Finans ja BG Factoring, tuomio 6.3.2008 (Kok. 2008, s. I-1281, 32 kohta).

42 – Ks. tältä osin em. asia Uudenkaupungin kaupunki, tuomion 30–34 kohta.

43 – Em. asia Wollny, tuomion 35–37 kohta.

69. Tämän ratkaisuehdotuksen 62 kohdassa lainatusta oikeuskäytännöstä seuraa välillisesti mutta välttämättä, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan nojalla hankitun tavaran yksityiskäytöstä maksettu arvonlisävero tulee kannetuksi sen tavaran kulutuksen myötä, jonka hankinnasta arvonlisävero on vähennetty. Siitä, että yrityksen liikeomaisuuden käyttö verovelvollisen yksityisiin tarkoituksiin rinnastetaan vastiketta vastaan suoritettuun palveluun, toisin sanoen toimeen, joka on pitkäkestoinen, seuraa johdonmukaisesti, että (fiktiivisen) palvelusuorituksen toteuttamisen edellyttämiin kustannuksiin sisältyvän arvonlisäveron kantaminen pitää porrastaa. [44] Jos osuus, jonka verovelvollinen on ottanut tavarasta yksityiseen käyttöönsä, muuttuu, sen arvonlisäveron oikaisu, joka verovelvollisen on maksettava tämän tavaran käytön toteuttamisesta aiheutuneista menoista, on tietyllä tavalla automaattinen, [45] koska oikaisu vaihtelee tavaran todellisen yksityiskäytön mukaisesti [46] sen käyttöaikana, tai kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 ja 3 kohdassa tarkoitetun ajanjakson tavoin tätä lyhyemmän ajan kuluessa, kuten yhteisöjen tuomioistuin näyttää hyväksyneen. [47]

70. Alankomaiden, Portugalin ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä komissio ovat huomautuksissaan esittäneet muun muassa edellä mainitussa asiassa Charles ja Charles-Tijmens esitetyn ratkaisuehdotuksen 88 kohdan osalta, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdalla perustettu mekanismi pääsee täyteen merkitykseensä vain silloin, kun tavaran kulutus porrastetaan ajallisesti, eli vain silloin, kun kyse on investointitavarasta eikä muista tavaroista, jotka lähtökohtaisesti kulutetaan välittömästi.

71. Muiden kuin investointitavaroiden osalta ratkaisu on nähdäkseni löydettävä kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan säännöksistä. Toisin sanoen verovelvollisen on suoritettava jako liiketoimintaan ja muihin tarkoituksiin tapahtuvan tavaroiden käytön välillä ja vähennettävä se arvonlisäveron määrä, joka vastaa näiden tavaroiden todellista käyttöä liiketoimintaan hetkellä, jolloin arvonlisävero on maksettava.

72. Näin on myös silloin, kun kyse on tavaroista, jotka menettävät erillisen luonteensa, kun ne liitetään investointitavaraan sen hankkimisen jälkeen ja joiden avulla investointitavara säilyttää arvonsa. [48] Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohta koskee

44 – Ks. vastaavasti julkisasiamies Léger'n ratkaisuehdotus em. asiassa Wollny, ratkaisuehdotuksen 70 kohta.

45 – Ks. vastaavasti asiassa Charles ja Charles-Tijmens esitetyn ratkaisuehdotuksen 61 kohta.

46 – Ks. tältä osin em. asia Enkler, tuomion 36 ja 37 kohta.

47 – Ks. em. asia Wollny, tuomion 37 ja 53 kohta.

48 – Ks. analogisesti yhdistetyt asiat C-322/99 ja C-323/99, Fischer ja Brandenstein, tuomio 17.5.2001 (Kok. 2001, s. I-4049, 67 kohta), kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan tulkinnasta. Tässä säännöksessä rinnastetaan vastikkeelliseen suoritukseen yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen verovelvollisen omaan käyttöön tai käyttöön verovelvollisen yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavara tai sen ainesosat ovat oikeuttaneet arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen.

ainoastaan sellaisen tavaran itsensä käyttöä, joka on hankittu silloin, kun se oikeutti arvonlisäveron vähennykseen, eikä kustannuksia, jotka tarvitaan tavaran käyttöön ja sen huoltamiseen. [49]

73. Niiden tavaroiden osalta, jotka liitetään investointitavaraan sen hankkimisen jälkeen ja jotka lisäävät sen arvoa – sen lisäksi, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohta koskee investointitavaraa ainoastaan silloin kun se on hankittu – yhteisen arvonlisäverojärjestelmän yksinkertaisuutta puoltavien syiden vuoksi vaikuttaa suotavammalta katsoa, että tällaisten tavaroiden hankinnoista maksettu arvonlisävero jaetaan kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa vahvistetun säännön mukaisesti. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on kirjallisissa huomautuksissaan tehnyt yksityiskohtaisesti selkoa eroista, jotka perustuvat näiden tavaroiden hankintahetkeen ja odotettuun käyttöaikaan ja joiden johdosta kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen kohdan a alakohdan soveltaminen johtaisi siihen, että verovelvollinen velvoitettaisiin laskemaan joka vuosi kunkin investointitavaraan liitetyn tavaran luovutuksesta maksettavien arvonlisäverojen määrä, mitä on pidettävä erityisen monimutkaisena suorituksena. [50]

74. Palvelujen osalta ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin katsoo, että investointitavaroiden sekakäyttöön sovellettavaa sääntelyä voitaisiin ehkä laajentaa palveluihin, joista tehdään poistoja (eli ”investointipalveluihin”), koska yrityksen talouden kannalta nämä palvelut eivät eroa investointitavaroista. Komissio yhtyy tähän näkemykseen syistä, jotka liittyvät yhdenvertaisen kohtelun periaatteeseen. [51] Myös Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ilmoitti istunnossa olevansa tällä kannalla. Sitä vastoin Alankomaiden, Saksan ja Portugalin hallitukset torjuvat ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen esittämän laajennusmahdollisuuden. Ne tukeutuvat erityisesti kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan sanamuotoon. Alankomaiden ja Saksan hallitukset näyttävät kuitenkin myöntävän sen, että investointitavaraan sen hankinnan jälkeen liitetyt palvelut voisivat kuulua kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan soveltamisalaan.

75. Viimeksi esitettyyn näkemykseen ei ole syytä yhtyä juuri niistä samoista syistä kuin ne, jotka esitettiin edellä 72 ja 73 kohdassa

49 – Em. asia Kühne, tuomion 13 kohta.

50 – Edellä alaviitteessä 17 esitetyn mekanismin mukaisesti. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus käyttää esimerkkinä purjevenettä (investointitavara), joka on ostettu vuonna 2000 ensisijaisesti vuokrattavaksi mutta käytettäväksi 20 prosenttia vuodesta yksityisiin tarkoituksiin ja jonka maston verovelvollinen uusii vuonna 2001 (arvioitu kesto 15 vuotta, eli vuoteen 2016) ja jonka puisen kannen verovelvollinen uusii vuonna 2002 (arvioitu kesto 10 vuotta, eli vuoteen 2012) ja jonka ankkurin verovelvollinen uusii vuonna 2003 (arvioitu käyttöaika 8 vuotta, eli vuoteen 2011) jne. Tällaisessa tapauksessa verovelvollisen pitäisi joka vuosi jakaa kunkin tällaisen tavaran veroton hinta sen arvioidulla käyttöajalla ja kertoa näin saamansa luku sovellettavalla kansallisella arvonlisäverokannalla ja suhdeluvulla, joka vastaa yksityiskäyttöä kunakin kyseisenä vuonna.

51 – Komissio vertaa huomautuksissaan tilannetta, jossa yritys hankkii täyteen omistukseensa autoja, joita käytetään myös verovelvollisen yksityisiin tarpeisiin, ja jossa voitaisiin soveltaa kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohtaa, ja tilannetta, jossa sama yritys hankkii ajoneuvoja leasing-sopimuksella ja jossa näitä ajoneuvoja käytetään myös osittain verovelvollisen yksityisiin tarpeisiin.

investointitavaraan sen hankinnan jälkeen liitettyjen tavaroiden osalta. [52]

76. Investointitavaroiden sekakäyttöä koskevan sääntelyn laajentamiseen investointipalveluihin todettakoon aluksi, että missään kuudennen direktiivin säännöksessä ei säädetä liikeomaisuuteen kuuluvan investointipalvelun ottamisesta verovelvollisen yksityiseen käyttöön. Kuten edellä juuri korostettiin, kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohta koskee yksinomaan tavaroita. Lisäksi kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan b alakohdassa rinnastetaan vastikkeellisiin suorituksiin ainoastaan sellaiset vastikkeettomat palvelut, jotka *verovelvollinen – eikä kolmannet* – suorittaa itselleen tai henkilöstölleen. [53]

77. Palvelujen sulkemista pois kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan soveltamisalasta ja sen ensimmäisen alakohdan b alakohdan soveltamisalan rajaamista ainoastaan verovelvollisen palvelusuorituksiin voidaan tulkita kahdella tavalla.

78. Yhtäältä voitaisiin esittää, että yhteisöjen lainsäätäjä on katsonut, että kolmansien verovelvolliselle yksityiseen käyttöön suorittamia palveluja pitäisi kohdella siten, että investointipalvelujen hankinnasta maksettava arvonlisäveron määrä jaetaan liiketoimintaan ja yksityiseen käyttöön suoritettujen palvelujen välillä, eikä siten, että verotetaan sitä yksityistä käyttöä, joka vastaa oikeutta vähentää välittömästi ja kokonaan hankinnasta maksettu arvonlisävero kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan mukaisesti.

79. Tällaisessa tapauksessa investointipalvelujen käyttöä ei rinnastettaisi vastikkeelliseen palvelusuoritukseen, minkä vuoksi se jäisi kuudennen direktiivin soveltamisalan ja näin direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa olevien sääntöjen soveltamisalan ulkopuolelle. Viimeksi mainittu artikla koskee, kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut, ainoastaan sen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron jaka-

52 – Ks. myös em. asia Mohsche, tuomion 14 kohta. Tämä ei siis koske palveluja, jotka käytetään kiinteistön kaltaisen investointitavaran hankintaan tai rakentamiseen ja jotka edeltävät hankintaa tai jotka suoritetaan samanaikaisesti sen kanssa. Ks. tästä asia C-269/00, Seeling, tuomio 8.5.2003, Kok. 2003, s. I-4101, 43 kohta ja em. asia Wollny, tuomion 24 kohta: ”– – verovelvollisella, joka päättää, että rakennus kokonaisuudessaan kuuluu hänen yrityksensä liikeomaisuuteen, ja joka käyttää osaa tästä rakennuksesta yksityisiin tarkoituksiin, on oikeus vähentää kyseisen rakennuksen *rakentamiskustannusten* kokonaismäärään sisältynyt arvonlisävero ja toisaalta vastaavasti velvollisuus maksaa arvonlisävero kyseisestä käytöstä aiheutuvien kustannusten määrästä” (kursivointi tässä). Ks. myös em. asia Wollny, tuomion 27 ja 50 kohta.

53 – Ks. tästä em. asia Hotel Scandic Gåsabäck, tuomion 23 kohta: ”– – kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan b alakohdassa estetään se, että verovelvollinen tai sen henkilökuntaan kuuluva saa verotta kyseisen *verovelvollisen* palvelusuorituksia, joiden osalta yksityishenkilön olisi maksettava arvonlisäveroa” (kursivointi tässä). Ks. myös julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus em. asiassa Mohsche, 22 kohta.

mista, joka sisältyy yksinomaan taloudellisesta toiminnasta aiheutuneisiin kuluihin. [54] Tässä tapauksessa tulee kuitenkin esiin kysymys alun perin vähennetyn arvonlisäveron oikaisusta, jos investointipalvelun poistoaikana niiden liiketoimintaan käytetty osuus (ja vastaavasti yksityiskäytön osuus) muuttuu, koska kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 ja 3 kohta koskee vähennyksen oikaisua ainoastaan investointitavaroiden osalta.

80. Tämän vuoksi voitaisiin toisaalta myös katsoa, että koska yhteisön säännöksiä investointipalvelujen sekakäytöstä ei ole, yhteisöjen lainsäätäjä on halunnut jättää jäsenvaltioille mahdollisuuden joko jakaa ostoihin sisältyvä arvonlisävero suhteessa investointipalvelun käyttöön liiketoimintaan ja sen käyttöön yksityisiin tarkoituksiin, jolloin vain liiketoimintaan tapahtunutta käyttöä koskeva osuus on vähennyskelpoinen, tai rinnastaa palvelun yksityiskäyttö vastikkeelliseen palvelusuoritukseen niin, että arvonlisäveron maksu jakautuu osiin suhteessa niihin kustannuksiin, jotka aiheutuvat investointipalvelun käytöstä liiketoimintaan, ja niihin kustannuksiin, jotka aiheutuvat sen käytöstä yksityisiin tarkoituksiin.

81. Tässä tapauksessa on selvää, että jäsenvaltioiden on toimivaltaansa käyttäessään kuitenkin otettava huomioon kuudennen direktiivin tarkoitus ja systematiikka, erityisesti yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perustana oleva verotuksen neutraalisuuden periaate. [55]

82. Huolimatta siitä yleisluonteisesta kysymyksestä, voiko jäsenvaltio perustellusti laajentaa investointitavaran sekakäyttöä koskevan sääntelyn, sellaisena kuin se on kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan nojalla, soveltamisen investointipalvelun sekakäyttöön aiheuttamatta kilpailun vääristymistä ja verorasituksen eriarvoista kohdistumista eri jäsenvaltioissa, oikeudenkäyntiaineistosta ei ole tullut esiin seikkoja, joiden perusteella voitaisiin katsoa, että Alankomaiden voimassa olevassa lainsäädännössä olisi tehty tämä valinta. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin on tähän liittyen esittänyt vain oletuksen, jonka mukaan jäsenvaltioilla olisi *yhteisön oikeuden nojalla* velvollisuus laajentaa kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu investointitavaroiden sekakäyttöä koskeva sääntely palveluihin investointipalvelut mukaan lukien. Kuten edellä on todettu, tämä näkemys on kuitenkin syytä hylätä.

83. Ei kuitenkaan ole syytä ajatella, vaikka komissio on huomautuksissaan näin esittänyt, että se, ettei kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan soveltamista sallita investointipalvelujen käyttöön, jättäisi verovelvollisen kannettavaksi liiketoimintaan tapahtuneen käytön osalta verorasituksen, joka olisi verotuksen neutraalisuuden

54 – Ks. em. asia Securenta, tuomion 33 kohta.

55 – Ks. tästä em. asia Securenta, tuomion 35 ja 36 kohta.

periaatteen vastainen. Näin voidaan ajatella, koska jos vain se osa, joka käytetään yksityisiin tarkoituksiin, katsotaan vastikkeettomaksi suoritukseksi, ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennys, joka koskee käyttöä verovelvollisen liiketoimintaan, olisi täysin mahdollinen.

84. Kaikista näistä syistä ja jos yhteisöjen tuomioistuin päättää vastata ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen ensimmäisessä kysymyksessä esiin tuotuihin erityisiin yksityiskohtiin, ehdotan, että ensimmäiseen kysymykseen vastataan seuraavasti: Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että se ei koske muiden tavaroiden kuin investointitavaroiden sekakäyttöä eikä palvelujen sekakäyttöä.

C Toisessa ennakkoratkaisukysymyksessä esiin tuodut erityiset yksityiskohdat

85. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen toista kysymystä tarkastellaan seuraavassa vain siltä varalta, että yhteisöjen tuomioistuin ei yhdy ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen ensisijaisesti eikä toissijaisesti ehdottamaani vastaukseen.

86. Kuten edellä on jo todettu, ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin haluaa toisella kysymyksellään saada tietää, että jos kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettua mekanismia voidaan soveltaa muihin kuin investointitavaroihin ja palveluihin, miltä ajanjaksolta myynnistä suoritettava vero on kannettava, eli, kuten tämä tuomioistuin on tarkentanut, onko vero kannettava kerralla vai jaksottamalla se useille ilmoituskausille, ja millä tavoin määritetään veron peruste niille tavaroille ja palveluille, joista ei tehdä poistoja.

87. Arvonlisäverosaatavan syntymisen osalta on todettava, että kuten Alankomaiden ja Portugalin hallitukset ovat kirjallisissa huomautuksissaan todenneet, arvonlisäverosaatavan syntymistä koskevat säännöt ovat siis samat siltä osin kuin kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdassa tarkoitetut palvelusuoritukset rinnastetaan vastikkeellisiin suorituksiin. Kuudennen direktiivin 10 artiklan 2 kohdan ensimmäisen virkkeen mukaisesti verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy siis silloin, kun palvelu suoritetaan. [56] Jos liikeomaisuuteen kuuluvaa investointitavaraa käytetään osittain yksityisiin tarkoituksiin, arvonlisäverosaatava syntyy näin tämän käytön tapahtuessa. Välittömästi kulutettujen tavaroiden (ja palvelujen) osalta on katsottava, että arvonlisävero suoritetaan kertasuorituksena, eli asianomaista ilmoituskautta koske-

56 – On huomattava, että 10 artiklan 2 kohdan kolmannessa virkkeessä jäsenvaltioille annetaan myös mahdollisuus tietyissä tapauksissa säätää, että tietyn ajanjakson aikana jatkuvana suorituksena tapahtuva tavaroiden luovuttaminen ja palvelujen suorittaminen katsotaan saatetuksi loppuun vähintään yhden vuoden välein. Tämä mahdollisuus, johon Alankomaiden hallitus viittasi kirjallisissa huomautuksissaan kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitettujen palvelusuoritusten osalta, otettiin kuudenteen direktiiviin vasta direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta arvonlisäveron maksuvelvollisen määrittelyn osalta 17.10.2000 annetulla neuvoston direktiivillä 2000/65/EY (EYVL L 269, s. 44), jonka säännökset piti panna täytäntöön jäsenvaltioissa 31.12.2001 mennessä. Kuudennen direktiivin 10 artiklan 2 kohdan kolmatta virkettä ei siis ajallisesti voida soveltaa pääasian tosiseikkoihin, jotka koskevat, kuten edellä on todettu, VNLTO:n verotusta vuodelta 2000.

vassa verovelvollisen ilmoituksessa, ja jäsenvaltioilla on kuudennen direktiivin 22 artiklan 4 kohdan nojalla toimivalta määrätä tämän kauden pituus. Kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on kirjallisissa huomautuksissaan esittänyt, tämä lähestymistapa on yksinkertainen, minkä lisäksi se on omiaan takaamaan yhdenvertaisen kohtelun suhteessa loppukuluttajaan, joka ei voi porrastaa arvonlisäveron vaikutusta pidemmälle kaudelle kuin sille, joka vastaa välittömästi kulutetun tavaran tai palvelun tosiasiallista käyttöä.

88. Investointipalvelujen osalta voidaan Yhdistyneen kuningaskunnan esittämää lähestymistapaa seuraten katsoa, että mikään ei ole esteenä sille, että jäsenvaltio voi venyttää niiden suorittamiseen liittyvän verotuksen tapahtuvaksi asianomaisen palvelun poistokaudella tai yhteisöjen tuomioistuimen investointitavaroiden osalta hyväksymää lähestymistapaa seuraten lyhyemmällä kaudella, joka vastaa esimerkiksi kuudennen direktiivin 20 artiklassa tarkoitettua vähennysten oikaisukautta. [57]

89. Lopuksi todettakoon ennakkoratkaisukysymyksen siitä osasta, joka koskee arvonlisäveron perusteen määräytymistä niiden tavaroiden ja palvelujen osalta, joista ei tehdä poistoja, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan nojalla arvonlisäveron perusteen on oltava direktiivin 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta verovelvolliselle palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrä. Tämä käsite vastaa yleisesti kustannuksia, jotka liittyvät tavaraan itseensä, [58] mutta myös tavaran hankintakustannuksia, joita ilman yksityiskäyttö ei olisi ollut mahdollinen. [59] Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin katsonut, että koska kuudenteen direktiiviin ei sisälly asianomaisten kustannusten määrän yhdenmukaista ja täsmällistä määrittämistä varten tarvittavia tietoja, jäsenvaltioilla on tietty harkintavalta näiden sääntöjen osalta, kunhan ne ottavat huomioon kyseisen säännöksen tarkoituksen ja aseman kuudennen direktiivin systematiikassa. [60]

90. Alankomaiden hallituksen kirjallisten huomautusten mukaan Alankomaiden lainsäädännössä kaikki kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja palvelusuorituksia koskevan veron perusteen määrittämisessä huomioon otettavat tekijät sidotaan veron perusteeseen, jota sovelletaan ”tavallisiin” vastikkeellisiin palvelusuorituksiin. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on selvittää tämän väitteen todenperäisyys esillä olevassa asiassa ja tutkia tämän ratkaisuehdotuksen edellisessä kohdassa mainittujen periaatteiden valossa, onko tällainen rinnastus, siltä osin kuin se koskee arvonlisäveron perusteen määrittämistä, sovitettavissa yhteen erityisesti verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa.

57 – Ks. vastaavasti em. asia Wollny, tuomion 42 ja 48 kohta.

58 – Em. asia Enkler, tuomion 36 kohta ja em. asia Wollny, tuomion 27 kohta.

59 – Ks. vastaavasti em. asia Wollny, tuomion 27 kohta.

60 – Ibidem, tuomion 28 kohta.

VI Ratkaisuehdotus

91. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että Hoge Raad der Nederlandenin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen vastataan seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY, 6 artiklan 2 kohdan ensimmäistä alakohtaa on tulkittava siten, ettei sitä voida soveltaa liikeomaisuuteen kuuluvan investointitavaran käyttöön verovelvollisen taloudelliseen toimintaan kuulumattomaan muuhun toimintaan, josta ei kanneta arvonlisäveroa.