

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

ELEANOR SHARPSTON

11 päivänä joulukuuta 2008¹

1. Yhteisön alv-lainsäädännön mukaan, sellaisena kuin yhteisöjen tuomioistuin on sitä tulkinnut, henkilöllä, joka rakentaa talon osittain verollisen liiketoiminnan käyttöön ja osittain yksityiseen käyttöön, on oikeus kohdentaa koko rakennus liiketoimintaansa varten, jolloin hän saa välittömän oikeuden vähentää rakennuskuluihin sisältyvän arvonnäisäveron kokonaan. Hänen on sitten käsiteltävä rakennuksen osan yksityiskäyttöä vastikkeellisena luovutuksena, josta on kannettava arvonnäisävero. Siinäkin tapauksessa tämä järjestelmä saattaa antaa hänelle taloudellisen edun sellaiseen henkilöön nähden, joka rakentaa samanlaisen rakennuksen, johon ei ole suunnitteilla verollista liiketoimintaa ja jonka osalta ei sen vuoksi synny oikeutta ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen.

2. Itävallan Verwaltungsgerichtshof (ylempi hallintotuomioistuin) tiedustele ennakoratkaisupyyntönsä, onko tämä etu yhdenvertaisen kohtelun periaatteen tai valtiontukea koskevien yhteisön oikeussääntöjen mukainen. Se esittää myös kysymyksiä sellaisen kansallisen lainsäädännön pätevydestä, jolla vähennysoikeus on poistettu ja joka oli voimassa ennen yhteisön alv-lainsäädännön voimaantuloa mutta jota on sittemmin

muutettu yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä omaksutun virheellisen tulkinnan perusteella.

Asiaa koskeva yhteisön lainsäädäntö*Perussäännökset*

3. Kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä oleva asia koskee vuosina 2002–2004 rakennettua rakennusta, joten sovellettava yhteisön lainsäädäntö on kuudes arvonnäisäverodirektiivi.²

2 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonnäisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1, muutettu useaan kertaan; jäljempänä kuudes direktiivi). Se on korvattu 1.1.2007 lähtien yhteisestä arvonnäisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1), jonka tarkoituksena on esittää sovellettavat säännökset selkeästi ja järjestyksellisesti uudelleen laaditussa versiossa ja sanamuodossa ilman, että voimassa olevaan lainsäädäntöön lähtökohtaisesti tehdään aineellisia muutoksia. Jäljempänä direktiivin 2006/112 säännöksiin tehtävät viittaukset eivät siten merkitse sitä, että sanamuoto olisi sama kuin kuudennen direktiivin vastaavien säännösten.

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

4. Kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa³ säädetään, että arvonlisäveroa on suoritettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta”. Direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan⁴ nojalla veron perusteena on yleensä lähtökohtaisesti saatu vastike kokonaisuudessaan.

käytetään verollisia liiketoimia varten, tällaista oikeutta ei ole, jos ne käytetään verosta vapautettuihin liiketoimiin eli erityisesti kuudennen direktiivin 13 artiklassa⁷ lueteltuihin liiketoimiin tai toimiin, jotka jäävät kokonaan arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle, kuten liiketoimet, joita ei toteuteta vastiketta vastaan tai joita ei toteuta verovelvollinen tässä ominaisuudessaan.

5. Verovelvollisella on kuitenkin 17 artiklan 2 kohdan⁵ nojalla oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen (myynnistä kannettava vero), arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavarista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen (ostoihin sisältyvä vero), jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin (myyntiin). Direktiivin 17 artiklan 1 kohdan nojalla⁶ oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen syntyy silloin, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy (eli lähinnä silloin, kun tavarat ostetaan, eikä silloin, kun myydyt tavarat luovutetaan).

Yhdistetyn käytön ongelmat

7. Useissa säännöksissä käsitellään ongelmia, joita saattaa aiheutua siitä, että verovelvolliselle luovutettuja tavaroita tai hänelle suoritettuja palveluja saatetaan jostain syystä käyttää osittain verolliseen myyntiin ja osittain muihin tarkoituksiin. Sellaisissa tilanteissa on selvästi tärkeää ylläpitää verollisten ja muiden toimien erottelu sekä vastaavuus ostoihin sisältyvän veron vähennysten ja myynnistä kannettavan veron välillä.

6. Koska vähennysoikeus syntyy ainoastaan niiden ostettujen tavaroiden osalta, jotka

8. Niissä käsitellään kahden tyyppisiä yhdistetyn käytön tilanteita. Yhtäältä on tilanteita, joissa verovelvollinen ostaa tarvikkeita liike-

3 – Ks. direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohta.

4 – Ks. direktiivin 2006/112 73 artikla.

5 – Ks. direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohta.

6 – Ks. direktiivin 2006/112 167 artikla.

7 – Ks. direktiivin 2006/112 131–137 artikla. Erityisesti kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa vapautetaan kiinteän omaisuuden vuokraus verosta; 13 artiklan C kohdan a alakohdassa annetaan kuitenkin jäsenvaltioille oikeus myöntää verovelvollisilleen oikeus verotuksen valitsemiseen tällaisen kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta (direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan 1 alakohta ja 137 artiklan 1 kohdan d alakohta).

toimintansa aikana ja käyttää niitä osittain liiketoimintaan ja osittain muuhun kuin liiketoimintaan. Toisaalta on tilanteita, joissa liiketoiminnan yhteydessä on sekä verollista myyntiä että verotonta myyntiä.

- 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;

9. Kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa⁸ säädetään siksi ensinnäkin liiketoimintaan hankittujen tavaroiden yksityisestä käytöstä ja vastaavista tilanteista seuraavaa: "Vastikkeelliseen luovutukseen on rinnastettava yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön, tavaran vastikkeeton luovutus taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavara tai sen ainesosat oikeuttavat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen."

- 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."

10. Palvelujen osalta säädetään vastaavasti 6 artiklan 2 kohdassa⁹ seuraavaa:

"Vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin on rinnastettava:

11. Kun otetaan huomioon tämä 6 artiklan 2 kohdassa annettu poikkeamismahdollisuus, nämä kaksi säännöstä merkitsevät siis sitä, että jos verovelvollinen luovuttaa tavaroita tai suorittaa palveluja liiketoiminnastaan itselleen mutta muuhun kuin liiketoimintansa käyttöön, vaikka hän on vähentänyt ostoihin sisältyvän veron tarvikkeista, joita hän hankki tähän tarkoitukseen, hänen on kannettava itseltään arvonlisävero tästä liiketoimesta.

8 – Ks. direktiivin 2006/112 16 artikla.

9 – Ks. direktiivin 2006/112 26 artikla.

12. Veron peruste määritetään tällaisissa tapauksissa 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdan mukaan,¹⁰ ja niissä säädetään veron perusteesta seuraavasti:

13. Toiseksi kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa¹¹ käsitellään tilanteita, joissa verovelvollinen käyttää tavaroita tai palveluja sekä vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin. Ensimmäisen alakohdan mukaan tällaisissa tapauksissa ”vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonnäköveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta”.

” –

b) edellä 5 artiklan 6 – – kohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta näiden tai samanlaisten tavaroiden ostohinta, taikka ostohinnan puuttuessa näiden liiketoimien suoritushetkellä määrätty omakustannushinta;

c) edellä 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta verovelvolliselle palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrä;

14. Toisen alakohdan mukaan tämä suhdeluku on lähtökohtaisesti laskettava 19 artiklan¹² mukaisesti – ja siinä määritellään se lähinnä murtoluvuksi, jonka osoittajana on arvonnäköveron vähentämiseen oikeuttava liikevaihto ja nimittäjänä kokonaisliikevaihto.¹³

11 – Ks. direktiivin 2006/112 173 artikla.

12 – Ks. direktiivin 2006/112 174 ja 175 artikla.

13 – Direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa sallitaan kuitenkin myös se, että jäsenvaltiot muuttavat tätä sääntöä tietyin rajoituksin. Siinä säädetään erityisesti mahdollisuudesta pitää erillistä kirjanpitoa liiketoiminnan verollisesta ja verottomasta osasta ja määrittää ostoihin sisältyvän veron vähennyskelpoinen osuus sen käyttötarkoituksen mukaan, johon tarvikkeet kohdennetaan – esimerkiksi puolet ostoihin sisältyvästä verosta olisi vähennettävissä sellaisten tavaroiden osalta, joista puolet käytetään verolliseen myyntiin ja puolet muuhun kuin verolliseen myyntiin, riippumatta näiden kahden myynnin suhteellisesta arvosta.

– –”

10 – Ks. direktiivin 2006/112 74 ja 75 artikla.

15. Kuudennen direktiivin 20 artiklan 1 ja 2 kohdassa¹⁴ säädetään lisäksi ostoihin sisältyvän veron vähennysten oikaisemisesta tarvittaessa seuraavaa:

seuraavien vuosien aikana tapahtuneisiin vähennysoikeuden muutoksiin suhteessa tavaran hankinta- tai valmistusvuoteen.

”1. Alun perin tehty vähennys on oikaistava jäsenvaltioiden vahvistamien yksityiskohtaisten sääntöjen mukaan, erityisesti

Jäsenvaltiot voivat edellisestä alakohdasta poiketen oikaisua tehdessään käyttää perusteena täydet viisi vuotta kestävää kautta, joka alkaa tavaran ensimmäisestä käyttöönotosta.

a) jos vähennys on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu;

Kiinteistöinvestointien osalta oikaisun perusteena toimivaa kautta voidaan pidentää kahteenkymmeneen vuoteen.”

b) jos vähennysten määrän määräytymisessä huomioon otetuissa erissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, – –

Investointitavaroiden yhdistettyä käyttöä koskeva yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö

2. Investointitavaroiden osalta oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, mukaan lukien tavaran hankinta- tai valmistusvuosi. Kunakin vuonna oikaisu kohdistuu vain viidennekseen näiden tavaroiden verosta. Oikaisu perustuu

16. Yhteisöjen tuomioistuimella on ollut useita tilaisuuksia tarkastella edellä mainittujen kuudennen direktiivin säännösten tul-

14 – Ks. direktiivin 2006/112 184–192 artikla.

kintaa investointitavaroiden, erityisesti rakennusten yhdistetyn käytön osalta, viimeksi asiassa Wollny antamassaan tuomiossa. Muita merkittäviä tuomioita ovat asioissa Lennartz, Armbrecht, Bakcsi, Seeling ja Charles ja Charles-Tijmens annetut tuomiot.¹⁵

17. Yhteisöjen tuomioistuin vahvisti asiassa Lennartz antamassaan tuomiossa periaatteen, jonka mukaan verovelvollinen, joka käyttää tavaroita taloudellisessa toiminnassaan, saa hankintahetkellä vähentää niistä maksetun veron kuudennen direktiivin 17 artiklan mukaisesti, vaikka liiketoiminnan tarkoituksiin tapahtuvan käytön osuus olisi kuinka vähäinen tahansa.¹⁶

18. Yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa Seeling antamassaan tuomiossa, että sitä, että verovelvollinen käyttää yksityiseen käyttöön osaa rakennuksesta, jonka katsotaan kokonaisuudessaan kuuluvan hänen liikeomaisuuteensa, on (kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan mukaisesti) pidettävä verollisena palvelujen suorittamisena, eikä sitä voida pitää omaisuuden vuokrauksena (joka olisi vapautettu verosta 13 artiklan B kohdan b alakohdan nojalla).¹⁷

15 – Asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991 (Kok. 1991, s. I-3795, Kok. Ep. XI, s. I-311); asia C-291/92, Armbrecht, tuomio 4.10.1995 (Kok. 1995, s. I-2775); asia C-415/98, Bakcsi, tuomio 8.3.2001 (Kok. 2001, s. I-1831); asia C-269/00, Seeling, tuomio 8.5.2003 (Kok. 2003, s. I-4101); asia C-434/03, Charles ja Charles-Tijmens, tuomio 14.7.2005 (Kok. 2005, s. I-7037) ja asia C-72/05, Wollny, tuomio 14.9.2006 (Kok. 2006, s. I-8297).

16 – Erityisesti tuomion 26–28 ja 35 kohta.

17 – Tuomion 40–56 kohta.

19. Suuri jaosto vahvisti asiassa Charles ja Charles-Tijmens antamassaan tuomiossa tämän oikeuskäytännön ja totesi erityisen selkeästi, että tilanteessa, jossa investointi-hyödykettä käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, verovelvollinen voi arvonlisäveron kannalta joko i) lukea tämän hyödykkeen liikeomaisuuteensa tai ii) pitää sen kokonaisuudessaan osana yksityisomaisuuttaan ja sulkea sen näin ollen kokonaan arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle taikka iii) lukea sen liikeomaisuuteensa ainoastaan siltä osin kuin sitä käytetään liiketoimintaan. Se katsoi siinä yhteydessä, että kansallinen lainsäädäntö on ristiriidassa kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ja 17 artiklan 2 ja 6 kohdan kanssa, jos sen mukaan verovelvollisen ei ole mahdollista lukea yrityksensä omaisuuteen kokonaisuudessaan tällaisia tavaroita, eikä mahdollista vähentää tällaisen tavarankin hankintahintaan sisältyvää arvonlisäveroa täysin ja välittömästi.¹⁸

20. Lopuksi yhteisöjen tuomioistuin hyväksyi asiassa Wollny antamassaan tuomiossa sen, että jos verovelvollisen liikeomaisuuteen kuuluvaa rakennusta käytetään osittain yksityiseen käyttöön, kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan nojalla arvonlisäveron peruste voidaan laskea prosenttiosuutena rakennuksen hankinnan ja rakentamisen kokonaiskustannuksista, jolloin prosenttiosuus kuvaa yksityiskäyttöön annettua osuutta, joka määritetään direktiivin 20 artiklan mukaisen arvonlisäveroa koskevan vähennysten oikaisukauden keston mukaan. Se huomautti, että tällainen ratkaisu palvelee verovelvollisten ja loppukuluttajien yhdenvertaista kohtelua, kun vältetään tietyt verotoman loppukulutuksen tapaukset.¹⁹

18 – Tuomion 23 ja 36 kohta.

19 – Tuomion 20–53 kohta, erityisesti 48 ja 53 kohta.

21. Huomautettakoon kuitenkin, että komissio on ehdottanut neuvostolle uuden 168 a artiklan lisäämistä direktiiviin 2006/112²⁰ seuraavassa muodossa:

”Kun on kyse kiinteän omaisuuden hankkimisesta, rakentamisesta, kunnostamisesta tai perusteellisesta muuntamisesta, samanaikaisesti verosaatavan kanssa syntyvän vähennysoikeuden alkuperäinen käyttö rajoitetaan siihen osuuteen, jolla kiinteää omaisuutta tosiasiallisesti käytetään vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin.

Poiketen siitä, mitä 26 artiklassa²¹ säädetään, ensimmäisessä kohdassa tarkoitetun kiinteän omaisuuden käyttöosuudessa tapahtuvat muutokset otetaan huomioon niillä ehdoilla, joista säädetään 187, 188, 190 ja 192 artiklassa²² vähennysoikeuden alkuperäisen käytön oikaisemisen osalta.

Toisessa alakohdassa tarkoitetut muutokset otetaan huomioon ajanjaksona, jonka jäsenvaltiot määrittelevät 187 artiklan 1 kohdan²³ nojalla kiinteistöinvestointeja varten.”

20 – Ehdotus neuvoston direktiiviksi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28 päivänä marraskuuta 2006 annetun direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta (KOM(2007) 677 lopullinen, annettu 7.11.2007), 1 artiklan 11 kohta.

21 – Vastaa kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohtaa.

22 – Vastaa kuudennen direktiivin 20 artiklan 2, 3, 4 ja 6 kohtaa.

23 – Vastaa kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdan toista ja kolmatta alakohtaa.

22. Perusteluissa todetaan, että ehdotetulla uudella säännöksellä pyritään selventämään ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennys-oikeuden käyttöä sekä liiketoimintaan että muuhun kuin liiketoimintaan tai tällaista omaisuutta koskeviin taloudellisesti vastaaviin toimiin tarkoitetun kiinteän omaisuuden yhdistetyn käytön yhteydessä. Alkuperäinen vähennys rajoitetaan koskemaan tavarantoiminnasta käyttöä liiketoimissa, jotka oikeuttavat vähennykseen, kun verosaatava syntyy. Yhdistetyn käytön tapauksissa ei ole enää mahdollista vähentää heti koko tuotantopainoksista kertyvää arvonlisäveroa, mutta on luotu korjausjärjestelmä, jolla otetaan huomioon kiinteän omaisuuden ammattikäytön ja muun käytön lisääntyminen ja väheneminen. Tällä järjestelmällä korvattaisiin direktiivin 2006/112 26 artiklan (joka vastaa kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohtaa) mukainen yksityisen käytön verottaminen oikaisukauden aikana, ja se toimisi samalla tavoin ja sitä sovellettaisiin samanaikaisesti kuin olemassa olevaa järjestelmää, jossa vähennyksiä oikaistaan silloin, kun verollisten ja verosta vapautettujen liiketoimien prosenttiosuus vaihtelee.

Vähennysten poistamista koskevat ”siirtymäkauden” säännökset

23. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa²⁴ säädetään, että neuvosto päättää yksimielisesti komission ehdotuk-

24 – Ks. direktiivin 2006/112 176 artikla.

sesta, mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen, mutta siinä täsmennetään, että sellaiset kustannukset, jotka eivät luonteeltaan ole liiketoimintaan liittyviä, kuten yllisyys-, huvi- tai edustus-kustannukset, jäävät joka tapauksessa vähennysoikeuden ulkopuolelle.

24. Ennen neuvoston tekemää päätöstä vallitsevan tilanteen varalle 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa säädetään seuraavaa: ”Kunnes edellä olevat säännökset tulevat voimaan, jäsenvaltiot voivat edelleen soveltaa kaikkia sisäisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia säännöksiä.”

25. Kyseisiä sääntöjä ei ole itse asiassa hyväksytty, joten siirtymäsäännöstä sovelletaan edelleen.

Asiaa koskeva Itävallan lainsäädäntö

26. Kansallinen tuomioistuin esittää, että vuoden 1994 kansallisen liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG) kahdessa päällekkäisessä säännöksessä estetään ostoihin sisältyvän veron vähentäminen yksityiskäytössä olevan kiinteistön osalta.

27. Toisaalta 12 §:n 2 momentin 2 kohdan a alakohdassa estetään ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen sellaisten hankintojen osalta, joita verovelvolliselle on aiheutunut hänen yksityiselämänsä puolella, mukaan lukien muun muassa asumiskustannukset. Kyseinen säännös on pysynyt muuttumattomana koko merkityksellisen ajanjakson ajan.

28. Toisaalta 12 §:n 2 momentin 1 kohdassa säädetään kiinteään omaisuuteen liittyvistä vähennyksistä. Kun kuudes direktiivi tuli voimaan Itävallassa sen liittyessä yhteisöihin,²⁵ kyseisessä säännöksessä kiellettiin ostoihin sisältyvän veron vähentäminen sen rakennuksen osan osalta, jota verovelvollinen käytti yksityisiin asumistarkoituksiinsa. Vuoden 1997 muutoksen jälkeen yhdistetyssä käytössä olevia rakennuksia voidaan kohdella kokonaan liikeomaisuuteen kuuluvina varoina. Kun UStG:n 6 §:n 1 momentin 16 kohtaa, 6 §:n 2 momenttia ja 12 §:n 3 momenttia luetaan yhdessä, niissä säädetään kuitenkin, että rakennuksen osien käyttö yksityiseen asumistarkoitukseen on arvonlisäverosta vapautettu liiketoimi (jolloin ostoihin sisältyvän veron vähentäminen ei ole mahdollista).

29. Muutokseen liittyvissä valmisteluasiakirjoissa todetaan nimenomaisesti, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön seu-

25 – Eli 1.1.1995. On yleisessä tiedossa, että vaikka vuoden 1994 UStG tuli muodollisesti voimaan samana päivänä, riidanalaisilla säännöksillä vain vahvistettiin uudelleen aikaisemmat säännökset, jotka olivat olleet voimassa muuttamattomina vuodesta 1977. Ei ole näin ollen epäilystäkään siitä, että ne olivat olleet voimassa (huomattavan pitkän ajanjakson ajan) ennen kuudennen direktiivin voimaantuloa Itävallassa.

rauksena rakennukset, joita käytetään verovelvollisen yksityiseen asumistarkoitukseen, voisivat saada veroedun ja että tällä vapautuksella pyrittiin estämään tällainen ei-toivottu yksityiselämään liittyvä verohelpotus.

30. Vaikuttaa siltä, että veroviranomaiset katsovat, että asiassa Seeling annettu tuomio (jonka mukaan liikeomaisuuteen kuuluvan kiinteän omaisuuden yksityiskäyttöä ei voida kohdella verosta vapautettuna vuokrauksena) ei vaikuta Itävallan tilanteeseen, koska kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toinen alakohta kattaa vähennysoikeuden poistamisen.

31. Mainittakoon, että liiketoiminnan käyttöön kohdennettujen tilojen yksityistä käyttöä koskevaa kansallista vapautusta, jolla estetään ostoihin sisältyvän veron vähentäminen, on muutettu nyt käsiteltävään asiaan liittyvän ajankohdan jälkeen kahdesti,²⁶ ja neuvosto on antanut Itävalalle luvan poiketa kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdasta ja sulkea arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle tavarihin ja palveluihin liittyvät kustannukset, jos kyseisten tavaroiden ja palveluiden käyttöosuus verovelvollisen tai tämän henkilöstön yksityisiin tarpeisiin tai yleisesti ottaen muuhun kuin liiketoiminnan harjoittamiseen on yli 90 prosenttia niiden kokonaiskäytöstä.²⁷

26 – BGBl. I nro 134/2003 ja BGBl. I nro 27/2004.

27 – Luvan antamisesta Itävallan tasavallalle soveltaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 artiklasta poikkeavaa toimenpidettä 13.12.2004 tehty neuvoston päätös 2004/866/EY (EUVL L 371, s. 47), jota sovelletaan 31.12.2009 saakka. Ranskalle ja Saksalle on ilmeisesti myönnetty samanlaiset poikkeukset.

Tosiseikat, asian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisupyyntö

32. Sandra Puffer rakensi marraskuun 2002 ja kesäkuun 2004 välisenä aikana omakotitalon, jossa oli uima-allas, ja ilmoitti veroviranomaisille vuokraavansa osan talosta arvonlisäverollisesti toimistokäyttöön. Liiketoimintaan käytettiin noin 11 prosenttia rakennuksesta. Puffer luki omakotitalon kokonaisuudessaan liikeomaisuuteensa ja vaati yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa Seeling antamaan tuomioon vetoamalla oikeutta vähentää rakennuksen rakentamiseen sisältyvä arvonlisävero kokonaisuudessaan. Veroviranomaiset kieltäytyivät sallimasta mitään vähennystä uima-altaan osalta. Muiden rakennuskustannusten osalta ne hyväksyivät vain vähennyksen, joka vastasi liiketoimintaan käytettyä 11 prosentin osuutta.

33. Pufferin valitus on nyt Verwaltungsgerichtshofin käsiteltävänä.

34. Hän väittää ensinnäkin, että hänellä on yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan oikeus kohdentaa koko rakennus liikeomaisuuteen ja vähentää ostoihin sisältyvä vero kokonaan.

35. Kansallinen tuomioistuin huomauttaa, että asiassa Seeling annetun tuomion mukaan verovelvollinen voi vähentää ostoihin sisältyvän veron yksityisessä käytössä olevien rakennuksen osien osalta, jos loput rakennuksesta käytetään verollisiin tarkoituksiin. Jos hän rakentaa talon yksityiseen käyttöön, hän voi siten vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron kokonaan, jos ainakin yhtä huonetta käytetään hänen liiketoimintaansa. Arvonlisävero kannetaan yksityisestä käytöstä kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan nojalla, mutta se jaetaan 10 vuodelle. Verokohtelu on siis erilainen sen mukaan, onko asianomainen henkilö verovelvollinen vai ei. Molemmat tapaukset koskevat loppukäyttöä, mutta kuudennessä direktiivissä annetaan verovelvollisille etu, jonka suuruus on noin 5 prosenttia talon kustannuksista ja noin 25 prosenttia ostoihin sisältyvän arvonlisäveron kokonaismäärästä, kun puolestaan tällaista etua ei ole muiden kansalaisten saatavilla saman loppukäytön osalta.²⁸ Tästä syystä kansallinen tuomioistuin pohtii, ovatko kuudennen direktiivin säännökset ristiriidassa yhdenvertaista kohtelua koskevan yhteisön periaatteen kanssa. Jos Itävallan lainsäätäjät olisi antanut tällaisen säännöksen, se olisi todennäköisesti ollut ristiriidassa liittovaltion perustuslain 7 §:n 1 momentissa säädetyn yhdenvertaisen kohtelun periaatteen kanssa. Lisäksi kuudennen direktiivin täytäntöönpanosta annetussa kansallisessa lainsäädännössä erotetaan verovelvollisten välilläkin toisistaan yksityinen asunto-omaisuus, jonka liikevaihdosta kannetaan vero, ja asunto-omaisuus (kuten lääkäreiden asunnot), joista saatava liikevaihto on vapautettu verosta, ja siten väaristetään kilpailua, koska verovelvollinen, jonka saama liikevaihto on kokonaan vapau-

tettu verosta, ei voi vähentää ostoihin sisältyvää veroa yksityisasunnostaan sillä perusteella, että yhtä huonetta käytetään liiketoimintaan. Tämä olisi valtioneuvoston kiellosta annetun EY 87 artiklan vastaista.

36. Puffer väittää toiseksi, että Itävallalla ei ole tässä tapauksessa oikeutta säilyttää voimassa olevaa kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan mukaista vähennystä koskevaa poikkeusta.

37. Kansallinen tuomioistuin huomauttaa, että UStG:n 12 §:n 2 momentin 2 kohdan a alakohta on pysynyt muuttumattomana sen jälkeen kun kuudes direktiivi tuli voimaan Itävallassa (joten sitä koskee sen mielestä kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan standstill-lauseke). UStG:n 12 §:n 2 momentin 1 kohtaa on muutettu, mutta siinä yhteydessä on ollut aikomus säilyttää sama sääntö, jonka mukaan vähennystä ei sallita yksityiskäytössä olevien rakennusten osien osalta. Vasta tämän jälkeen ilmeni asiassa Seeling annetusta tuomiosta, että rakennusten yksityiskäyttöä ei voida pitää verosta vapautettuna liiketoimena. Asiassa Holböck annetun tuomion²⁹ mukaan standstill-lauseke saattaa kattaa muutetun säännöksen, jos se on samansisältöinen kuin aikaisempi lainsäädäntö. UStG:n muutettu 12 §:n 2 momentin 1 kohta, luettuna yhdessä 6 §:n 1 momentin 16 kohdan kanssa, on samansisältöinen kuin alkuperäinen versio ja perustuu lainsäätäjän samanlaisiin aiko-

28 – Itävallan hallitus selitti istunnossa, että kansallinen tuomioistuin on saattanut päätyä lukuihinsa (5 prosenttia kustannuksista ja 25 prosenttia ostoihin sisältyvästä verosta) Itävallan 20 prosentin alv-kannan ja 10 vuoden oikaisukauden perusteella, mihin liittyvät 10 prosentin vuotuiset rahoituskustannukset, joilla asianomainen henkilö olisi voinut lainata ja maksaa takaisin 10 vuoden aikana summan, joka vastaa välittömästi vähennetyn arvonlisäveron määrää. On selvää, että jokainen perustekijä – ja siten täsmällinen lopputulos – saattaa vaihdella jäsenvaltioiden välillä ja ajan myötä.

29 – Asia C-157/05, Holböck, tuomio 24.5.2007 (Kok. 2007, s. I-4051, 41 kohta).

muksiin. Jos standstill-lauseke ei kata muutettua versiota, herää kuitenkin kysymys siitä, voisiko muutos heikentää myös 12 §:n 2 momentin 2 kohdan a alakohdan päällekkäisten säännösten pätevyyttä.

2) Ovatko kuudennen direktiivin ja erityisesti sen 17 artiklan täytäntöön panemiseksi annetut kansalliset toimenpiteet ristiriidassa EY 87 artiklan kanssa sen vuoksi, että ensimmäisessä kysymyksessä kyseessä oleva etu verovelvollisen yksityiskäytössä olevalle asunto-omaisuudelle myönnetään lainsäädännössä kaikille niille verovelvollisille, jotka harjoittavat verollista toimintaa, mutta sitä ei myönnetä verovelvollisille, jotka harjoittavat verosta vapautettua toimintaa?

38. Verwaltungsgerichtshof tiedusteleo tässä yhteydessä seuraavaa:

”1) Onko [kuudes direktiivi] ja erityisesti sen 17 artikla ristiriidassa yhteisön oikeuden perusoikeuksien kanssa (yhteisön oikeuden yhdenvertaisen kohtelun periaate), koska verovelvolliset voivat sen johdosta hankkia omistusoikeuden omana asuntona käytettävään asunto-omaisuuteen (kulutus) noin viisi prosenttia edullisemmin kuin muut Euroopan unionin kansalaiset siten, että tämän edun lopullinen määrä kasvaa rajatta kyseisen asuntokohteen hankinta- ja rakennuskustannusten määrän mukaisesti? Seuraako tällainen ristiriita myös siitä, että verovelvolliset voivat hankkia omistusoikeuden sellaiseen omana asuntona käytettävään asunto-omaisuuteen, jota he käyttävät ainakin vähäisessä määrin liiketoimintaansa, noin viisi prosenttia edullisemmin kuin muut verovelvolliset, jotka eivät käytä yksityisiä asuinrakennuksiaan edes vähäisessä määrin liiketoimintaan?

3) Onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdalla edelleen vaikutuksia silloin, kun kansallinen lainsäätäjä muuttaa vähennysoikeuden rajoittamista koskevaa kansallisen lainsäädännön säännöstä (tässä tapauksessa vuoden 1994 UStG:n 12 §:n 2 momentin 1 kohta), joka perustuu kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohtaan, nimennomaisesti siinä tarkoituksessa, että kyseinen vähennysoikeutta koskeva rajoitus pysyy voimassa, ja vähennysoikeutta koskevan rajoituksen voimassa pysyminen olisi johdettavissa myös kansallisesta laista, mutta kansallinen lainsäätäjä on – vasta jälkeinpäin havaitun yhteisön oikeuden (tässä tapauksessa kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohta) tulkintaa koskevan virheen vuoksi – toteuttanut sääntelyn, joka erikseen tarkasteltuna antaa yhteisön oikeuden

(kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohta, sellaisena kuin sitä on tulkittu asiassa Seeling) mukaan mahdollisuuden vähentää veron?

yhteisöjen tuomioistuimelle sekä kirjallisia että suullisia huomautuksia. Itävallan hallitus tuki istunnossa Unabhängiger Finanzsenatin lausumia.

- 4) Jos kolmanteen kysymykseen vastataan kieltävästi: Voidaanko vähennysoikeutta koskevan rajoituksen kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan 'standstill-lausekkeeseen' perustuvaa vaikutusta rajoittaa, jos kansallinen lainsäätäjä muuttaa jompaakumpaa kahdesta päällekkäisestä kansallisen lainsäädännön vähennysoikeutta koskevasta rajoituksesta (tässä tapauksessa vuoden 1994 UStG:n 12 §:n 2 momentin 2 kohdan a alakohta ja vuoden 1994 UStG:n 12 §:n 2 momentin 1 kohta) ja luopuu tästä myöhemmin, kun se on huomannut tehneensä oikeudellisen virheen?"

40. Riippumatta niistä vastauksista, joita nämä osapuolet ehdottavat annettaviksi kysymyksiin, niiden peruslähtökohdat poikkeavat merkittävästi toisistaan. Puffer ja komissio hyväksyvät lähtökohdan, jonka mukaan kuudennessa direktiivissä sallitaan se, että verovelvolliset voivat päättää kohdentaa investointihyödykkeet kokonaan liikeomaisuudeksi ja vähentää ostoihin sisältyvän veron kokonaan ja välittömästi. Unabhängiger Finanzsenat ja Itävallan hallitus (jäljempänä Itävallan viranomaiset) väittävät sitä vastoin, että yhteisön lainsäädännössä ei edellytetä tällaisen mahdollisuuden antamista, vaan sallitaan vähennys ainoastaan liiketoiminnan käyttöä vastaavan kustannusten osuuden osalta.

Oikeudellinen arviointi

39. Puffer, Unabhängiger Finanzsenat (pääasian vastaaja) ja komissio ovat esittäneet

41. Tutkin näin ollen Itävallan viranomaisten näkemyksen ennen esitettyjen kysymysten käsittelemistä.

Itävallan viranomaisten näkemys

42. Unabhängiger Finanzsenat väittää, että kuudennen direktiivin sanamuoto ei edellytä selventämistä, eikä se hyväksy tulkintaa, jonka yhteisöjen tuomioistuin on sille antanut.

43. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädetään, että ostoihin sisältyvä vero voidaan vähentää, *jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin*. Direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaan liikeomaisuuden yksityinen käyttö on rinnastettava verolliseen myyntiin, *jos tavarat oikeuttavat arvonlisäveron vähennykseen*.³⁰ Näin ollen on ensin määritettävä liiketoiminnan ja yksityisen käytön osuudet, jotka määrittävät vähennettävissä olevan ostoihin sisältyvän veron osuuden. Yksityinen käyttö on silloin verollista myyntiä vain siltä osin kuin se koskee tavaroita, jotka kuuluvat liiketoimintaa varten hankittuun osuuteen, jonka osalta vähennysoikeutta voidaan käyttää.³¹ Kohdentaminen liikeomaisuuteen

ei voi sellaisenaan antaa vähennysoikeutta, koska muutoin säännös ”jos tavarat oikeutavat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen” olisi merkityksetön. Itävallan viranomaiset päättelivät näin ollen, että investointitavarat voidaan kohdentaa kokonaan liikeomaisuudeksi heti kun ne hankitaan, jolloin syntyy vähennysoikeus sen osuuden osalta, joka luovutetaan tuolloin verolliseen liiketoimintaan (joka voi olla jopa 0 prosenttia), ja alkuperäistä vähennystä voidaan oikaista kuudennen direktiivin 20 artiklan mukaisesti siten, että se kuvastaa muutoksia liiketoiminnan ja yksityisen käytön osuuksissa vähennyskauden aikana.

44. Tällä perusteella Itävallan viranomaiset viittaavat yhteisöjen tuomioistuimen toteamuksiin,³² joiden mukaan henkilön, joka käyttää hyödykkeitä osittain liiketoimintaan ja osittain yksityiseen käyttöön ja joka vähensi ostoihin sisältyneen arvonlisäveron hankinnan yhteydessä kokonaan tai osittain, on katsottava käyttävän hyödykkeitä kokonaan verolliseen liiketoimintaansa 17 artiklan 2 kohdassa tarkoitettulla tavalla, ja hänellä on siten oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero välittömästi kokonaan. Ne katsovat, että yhteisöjen tuomioistuin on ottanut käyttöön perusteettoman kehäpäätelmään perustuvan tulkinnan lainsäädännöstä, kun se on johtanut ostoihin sisältyvän veron poistamista koskevan oikeuden myöhemmästä yksityiskäytön muodossa tapahtuvasta verollisesta myynnistä.

30 – Itävallan viranomaiset huomauttavat, että niistä kielistä, joilla kuudes direktiivi hyväksyttiin, ainoastaan englannin kielessä käytetään preensens-muotoa (”is deductible”). Kaikissa muissa käytetään sanamuotoa, joka käännettäisiin englanniksi muotoon ”has given rise to the right to deduct”, jolla viitattaisiin kronologiseen järjestykseen. Lisäksi direktiivin 2006/112 26 artiklan 1 kohdan a alakohdan englanninkielisessä versiossa viitataan nyt ostoihin sisältyvään veroon, joka ”oli” (was) vähennettävissä.

31 – Itävallan viranomaiset viittaavat yhdistetyissä asioissa C-322/99 ja C-323/99, Fischer ja Brandenstein, 17.5.2001 annettuun tuomioon (Kok. 2001, s. I-4049), joka koski kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohtaa ja jossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi lähinnä, että kun auto oli ostettu ilman ostoihin sisältyvän veron vähennystä mutta se kohdennettiin verolliseen liiketoimintaan, koska autolla suoritettiin arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaa työtä, ja kun auto tämän jälkeen kohdennettiin verovelvollisen yksityiseen käyttöön, ”oman käytön” verollisena määränä saattoi olla vain arvo, jonka osalta vähennysoikeus oli syntynyt.

32 – Ne viittaavat edellä alaviitteessä 15 mainituissa asioissa Lennartz annetun tuomion 26 kohtaan ja asiassa Seeling annetun tuomion 43 kohtaan.

45. Itävallan viranomaiset pyrkivät lisäksi hylkäämään useita muita väitteitä, jotka niiden mielessä voitaisiin tulkita sellaisiksi, että niillä tuetaan oikeutta täysimääräiseen vähennykseen yhdistetyn käytön tapauksessa. Julkisasiamies Jacobsin asiassa Charles ja Charles-Tijmens³³ esittämä vertaileva selitys yhtäältä kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdasta ja 6 artiklan 2 kohdasta ja toisaalta 17 artiklan 5 kohdasta on niiden mielestä epäjohdonmukainen, ja se on laadittu yksinomaan täydestä vähennyksestä aiheutuvien vaikeuksien kiertämiseksi. Hänen asiassa Seeling³⁴ esittämänsä päätelmät, jotka koskivat kuudetta direktiiviä koskeneen komission ehdotuksen perusteluja ja joiden mukaan 6 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettu myynnistä kannettava vero valittiin nimenomaan vaihtoehdoksi ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden rajoittamiselle, ei tukenut täysimääräistä vähennystä kaikkien yhdistetyssä käytössä olevien tavaroiden osalta. Lisäksi siinä tapauksessa, että verovelvollinen, jolla on vain verosta vapautettua myyntiä, käyttää rakennusta yhdistettyyn käyttöön, yksityistä käyttöä koskeva myynnistä kannettava vero vaihtelisi vuodesta toiseen tästä myynnistä koituvan liikevaihdon perusteella (17 artiklan 5 kohdan mukaisen suhteellisen järjestelmän perusteella) eikä yksityisen käytön suhteellisen osuuden perusteella, mikä olisi järjenvastainen lopputulos.

46. Ymmärrän sen, että Itävallan viranomaiset viittaavat siihen, että asiassa Lennartz annetun tuomion 26 kohdassa esitetty päätelmä on ilmeinen kehäpätelmä. Yhteisöjen tuomioistuin toteaa siinä, että ”henkilön, joka käyttää tavaraa osittain verollisiin liiketoimiinsa ja osittain yksityisiin

tarkoituksiin ja joka tavarahan hankintahetkellä on saanut maksamansa arvonlisäveron takaisin kokonaan tai osittain, on katsottava käyttävän tavaraa yksinomaan 17 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuihin verollisiin liiketoimiinsa. Tällaisella henkilöllä on niin ollen oikeus vähentää tavaroita hankittaessa maksettu vero kokonaan ja välittömästi”. Yhteisöjen tuomioistuin ei ole kuitenkaan koskaan toistanut tätä sanamuotoa. Siihen on viitattu uusin sanamuodoin esimerkiksi siten, että ”jos verovelvollinen päättää käsitellä yrityksen tavaroina investointitavaroita, joita käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, näiden tavaroiden hankintahintaan sisältyvä arvonlisävero on periaatteessa täysin ja välittömästi vähennettävissä”.³⁵ Minusta vaikuttaa siltä, että yhteisöjen tuomioistuin ei ole koskaan tarkoittanut mitään muuta huolimatta asiassa Lennartz annetun tuomion mahdollisesti epäonnekkaasta sanamuodosta.

47. Pääkysymys on kuitenkin yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön ja Itävallan viranomaisten esittämän vaihtoehtoisen käsityksen välinen perustavanlaatuinen ero, vaikka molemmissa pyritään ratkaisemaan ongelma, joka koskee verollista myyntiä varten käytettävien tavaroiden ostoihin sisältyvän veron täysimääräistä ja välitöntä vähennysoikeutta koskevan ongelman yhteensovittamista siihen väistämättömään tosiseikkaan, että joitakin tavaroita käytetään lopulta muihin tarkoituksiin kuin alun perin tarkoitettiin.

33 – Ratkaisuehdotuksen 59 ja 60 kohta.

34 – Ratkaisuehdotuksen 41 kohta; ks. myös hänen asiassa Lennartz esittämänsä ratkaisuehdotuksen 59 kohta.

35 – Edellä alaviitteessä 15 mainittu asia Seeling, tuomion 41 kohta; asia C-17/01, Sudholz, tuomio 29.4.2004 (Kok. 2004, s. I-4243, 37 kohta) ja edellä alaviitteessä 15 mainittu asia Charles ja Charles-Tijmens, tuomion 24 kohta.

48. Tässä mielessä kuudennen direktiivin säännökset eivät ole mielestäni niin selviä, että yhteisöjen tuomioistuimen tulkinta niistä olisi tarpeeton. On mielestäni ristiriitaista, että Itävallan viranomaiset väittävät näin, vaikka ne esittävät samaan aikaan oman tulkintansa monisivuisissa tarkasti perustelluissa kirjallisissa huomautuksissa. Mikäli asia olisi ollut niin selvä, säännösten siteeraaminen olisi riittänyt.

49. Vaikuttaa siltä, että erilainen lähtökohta perustuu tavaroiden kohdentamista liikeomaisuuteen koskevan käsitteen erilaiseen tulkintaan. Vaikka sekä kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa että sen 6 artiklan 2 kohdan a alakohdassa viitataan tavaroihin, jotka muodostavat osan liikeomaisuudesta, lainsäädännössä ei itse asiassa määritellä käsitettä, joka koskee tavaroiden *kohdentamista* tällaiseen omaisuuteen. Käsite on kehitetty oikeuskäytännössä, ensimmäisenä asiassa Lennartz annetussa tuomiossa. Siteeratakseni kyseistä tuomiota, kohdentaminen tapahtuu silloin, kun verovelvollinen, joka toimii siinä ominaisuudessa (eikä siis yksityisenä), hankkii tavaroita liiketoimintaansa varten (jolloin liiketoiminta voi luonnollisesti koostua sekä verollisista että verosta vapauteista liiketoimista).

50. Yhteisöjen tuomioistuimen kannalta tällainen kohdentaminen (sillä edellytyksellä, että se voidaan todeta aidoksi kaikkien seikkojen perusteella mutta riippumatta liiketoimintaan kohdistuvan käytön todellisesta osuudesta³⁶) määrittää vähennysoikeuden –

ja edellyttää sitä, että myöhemmästä yksityisestä käytöstä on kannettava vero. Se, missä ominaisuudessa henkilö toimii, kun hän hankkii tavaroita, ja mihin tarkoitukseen ne hankitaan, määrittää sen, asetetaanko nämä tavarat liiketoiminnan piiriin, johon sovelletaan siis alv-sääntöjä, vai yksityiselämän piiriin, johon alv-sääntöjä ei sovelleta. Ensin mainitussa tapauksessa ne voidaan vielä siirtää yksityiselämän piiriin, jolloin on maksettava myynnistä kannettava vero (mikäli ostoihin sisältyvä vero oli vähennyskelpoinen sillä perusteella, että liiketoiminta on verollista), jolloin verotuksen neutraalisuus säilyy verovelvollisen osalta. Jälkimmäisessä tapauksessa siirto liiketoiminnan piiriin aiheuttaa aina seuraamuksen: ostoihin sisältyvä vero, jota ei voitu vähentää, koska hankinta tehtiin yksityiseen tarkoitukseen, on lopullisesti vähennyksen ulkopuolella, mutta tavaroiden arvo (ja myös kyseinen ostoihin sisältyvä vero, jota ei voida vähentää) muodostaa osan verotettavasta määrästä, jos niitä käytetään verolliseen myyntiin.³⁷

51. Itävallan viranomaiset katsovat kuitenkin, mikäli olen ymmärtänyt niitä oikein, että kohdentaminen liiketoimintaan voi olla vain ”toistaiseksi voimassa oleva” toimenpide. Siltä osin kuin tavarat tarkoitetaan yksityiseen käyttöön, ne voidaan kuitenkin kohdentaa verovelvollisen liiketoimintaan, mutta niistä seuraa (oikaisumekanismin välityksellä) vähennysoikeus vain, jos niitä todellisuudessa käytetään myöhemmin liiketoimintaan.

36 – Edellä alaviitteessä 15 mainittu asia Lennartz, tuomion 21 ja 35 kohta.

37 – Ks. myös julkisasiamies Jacobsin asiassa Charles ja Charles-Tijmens esittämän ratkaisuehdotuksen 79 ja 80 kohta.

52. Tällaista tulkinta puoltavat monet seikat. Sillä vältetään haitat, joita liittyy erottamattomasti siirtoihin yksityiskäytöstä liiketoimintaan, ja taloudelliset edut, joita aiheutuu verovelvollisille, jotka ovat tämän tapauksen ytimessä. Siihen ei näytä myöskään liittyvän mitään vakavaa ongelmaa, joka aiheuttaisi epäyhdenmukaisuutta alv-järjestelmän perussisällön kanssa, kuten voidaan todeta siitä, että se on samanlainen kuin komission äskettäin ehdottama muutos.³⁸

53. Siinä evätään kuitenkin verovelvollisilta oikeus vähentää välittömästi vero tapauksissa, joissa on kysymys myöhemmästä käytöstä liiketoimintaan ja välittömästä yksityisestä käytöstä. Vaikka se sopii yleiseen alv-järjestelmään, se ei ole myöskään missään tapauksessa selvästi tältä osin parempi kuin yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneeseen oikeuskäytäntöön sisältyvä tulkinta, eikä se varmasti ole lainsäädännön selvän sanamuodon sanelema.

54. En pidä myöskään Itävallan viranomaisten voimassa olevasta oikeuskäytännöstä esittämää arvostelua perusteltuna.

55. Yhteisöjen tuomioistuimen näkemyksen mukaan liikeomaisuuteen kohdennettuja tavaroita on kohdeltava liiketoimintaan käytettävänä tavaroina. Yksityiskäytöstä tulee

siten verollista käyttöä liiketoimintaan, kun verovelvollinen luovuttaa itselleen tavarán samalla tavalla kuin hän luovuttaisi mille tahansa loppukuluttajalle. Tämä pitää kuitenkin paikkansa vain siinä tapauksessa, että vähennysoikeus oli alun perin olemassa, ja vain siltä osin kuin kyseinen oikeus riippuu verovelvollisen kokonaisympäristön verollisen ja verottoman myynnin osuuksista. Tämä selittää säännöksen ”jos tavarat oikeuttavat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen” ja julkisasiamies Jacobsin asiassa Charles ja Charles-Tijmens esittämänsä ratkaisuehdotuksen 59 ja 60 kohdassa antaman selityksen. Vaikuttaa lisäksi siltä, että kyseinen kohta on ymmärretty väärin, minkä perusteella Itävallan viranomaiset ovat pitäneet järjenvastaisena sitä, että jos verovelvollinen suorittaa sekä verollisia että verosta vapautettuja liiketoimia, hänellä sekä liiketoiminnassa että yksityisessä käytössä olevaan omaisuuteen liittyvän ostoihin sisältyvän veron vähentäminen voidaan oikaista vain verollisen/verottoman myynnin suhteen eikä sitä määritetä yksinomaan liiketoiminta/yksityinen-suhteen perusteella. Todettakoon lopuksi julkisasiamies Jacobsin viittauksista kuudetta direktiiviä koskevan ehdotuksen perusteluihin, että vaikka hänen siteeraamissaan kohdissa ei nimenomaisesti todeta aikomusta sallia täysi vähennys yhdistetyssä käytössä olevien tavaroiden osalta, ne ovat varmasti yhdenmukaisia tällaisen aikomuksen kanssa ja viittaavat tällaiseen aikomukseen.

56. Todettakoon tästä seikasta lopuksi, että en ole vakuuttunut siitä, että Itävallan viranomaisten perustelut antavat mitään syytä poiketa yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä tällä alalla. Niissä esitetään enintään vaihtoehtoinen selvitys,

38 – Ks. edellä 21 ja 22 kohta.

joka ei ole täysin mielenkiinnon, mutta joka ei ole missään tapauksessa, sellaisena kuin ne sen esittävät, ainoa ja väistämätön tulkinta lainsäädännöstä. Jos yhteisöjen tuomioistuimen kuitenkin pitäisi muutosta mahdollisena, tämä edellyttäisi sitä, että asia siirrettäisiin laajemman kokoonpanon ratkaistavaksi ja suullinen käsittely aloitettaisiin uudelleen. Sellaaisessa tapauksessa olisi suositeltavaa kehottaa muita jäsenvaltioita esittämään huomautuksia, koska tämä asia koskee koko alv-järjestelmää. Huomautettakoon kuitenkin, että Itävaltaa lukuun ottamatta yksikään jäsenvaltio ei ole pitänyt tarpeellisena reagoida Unabhängiger Finanzsenatin tässä asiassa esittämiin kirjallisiin huomautuksiin.

57. Tästä syystä tutkin kansallisen tuomioistuimen esittämät neljä kysymystä siitä lähtökohdasta, että yhteisöjen tuomioistuimen tulkintaa kuudennessa direktiivistä ei ole kyseenalaistettu yhdistetyssä käytössä olevien tavaroiden osalta.

Ensimmäinen kysymys: yhdenvertainen kohtelu

58. On kiistatonta, että verovelvollinen, jolla on välitön oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero kokonaan hankkimiensa ja liiketoimintansa kohdentamisensa tavaroiden osalta ja joka tämän jälkeen maksaa myynnistä kannettavan veron progressiivisesti näiden tavaroiden yksityisestä käytöstä, voi saada yksilöitävissä olevan taloudellisen edun sellaiseen toiseen henkilöön nähden, joka hankkii samanlaisia tavaroita yksityishenkilönä, eikä

siten pysty vähentämään ostoihin sisältyvää veroa.³⁹ Tämä etu on aina olemassa, vaikka sen laajuus riippuukin useista muuttujista.⁴⁰ Tästä syystä on tarpeetonta esittää mitään näkemystä kansallisen tuomioistuimen laskelmasta, jonka mukaan etu saattaa olla 25 prosenttia arvonlisäveron kokonaismäärästä tai 5 prosenttia kokonaiskustannuksista kiinteän omaisuuden osalta Itävallassa. On riittävää todeta, että kohtelun välillä on huomattava ero.

59. Yhdenvertaisen kohtelun periaate edellyttää, että samanlaisia tilanteita ei saa kohdella eri tavoin, ellei erilainen kohtelu ole objektiivisesti perusteltavissa.⁴¹ Ovatko nyt käsiteltävässä tilanteessa verovelvollinen ja yksityinen samanlaisessa tilanteessa tai onko niiden erilainen kohtelu objektiivisesti perusteltavissa?

60. Liikeomaisuuden yksityisen käytön verotamista koskeva järjestelmä on suunniteltu erityisesti estämään se – huomattavasti merkittävämpi – erilainen kohtelu, joka seuraisi siitä, jos verovelvolliset voisivat ottaa varoja, joiden osalta ne ovat saaneet täyden ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden, yksityiseen käyttöön, ilman että niiden tarvit-

39 – Ks. esim. edellä alaviitteessä 15 mainittujen julkisasiamies Jacobsin asiassa Seeling esittämän ratkaisuehdotuksen 39 kohta ja sitä seuraavat kohdat sekä hänen asiassa Charles ja Charles-Tijmens esittämänsä ratkaisuehdotuksen 74 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

40 – Ks. edellä 35 kohta ja alaviite 28.

41 – Ks. äskettäin asia C-309/06, Marks & Spencer, tuomio 10.4.2008 (Kok. 2008, s. I-2283, 51 kohta).

sisi enää vastata arvonlisäverosta. Sitä, että kohtelu on vähemmän erilaista, ei voida perustella kuitenkaan yksinomaan sillä, että suurempaa epäyhdenvertaisuutta ei ole olemassa. On edelleen osoitettava, että se perustuu objektiiviseen eroon tilanteessa, jolla on merkitystä kohtelun erilaisuuden kannalta.

61. Olen nyt käsiteltävässä asiassa komission kanssa yhtä mieltä siitä, että verovelvollinen ja yksityinen omistaja ovat eri tilanteissa. Yksityisen omistajan kannalta omaisuus luovutetaan kokonaan ja lopullisesti yksityiseen käyttöön. Verovelvollisen kannalta sitä käytetään osittain liiketoimintaan, ja tämän käytön osuutta voidaan muuttaa. Jos arvonlisävero on osatekijänä tavaroiden ja myös investointihyödykkeiden ja kiinteän omaisuuden hankkimis- ja ylläpitokustannuksissa, lopullisen ”kuluttajan” – henkilön, joka käyttää tavaroita yksityiseen käyttöön – on lopullisesti maksettava ne, mutta niiden on pysyttävä täysin neutraaleina verovelvollisen osalta. Yksityishenkilönä tavaroita hankkivan verovelvollisen on viime kädessä kannettava sama alv-rasite kuin henkilön, joka ei ole verovelvollinen. Jos hän tämän jälkeen haluaa käyttää tavaroita liiketoiminnassaan, hän ei voi vapauttaa itseään kyseisestä verosta, joka siksi rasittaa vuorostaan hänen liiketoimintaansa tavalla, joka on ristiriidassa verovelvollisten alv-neutraaliutta koskevan vaatimuksen kanssa ja joka asettaa hänet epäedulliseen asemaan muihin, kilpaileviin verovelvollisiin nähden.⁴² Juuri tästä syystä – ja kuten Puffer huomauttaa, täysin tietoisena seurauksista – yhteisöjen tuomioistuimien on tehnyt selväksi, että verovelvollisella täytyy olla mahdollisuus kohdentaa yhdistetyssä käytössä olevia tava-

roita liikeomaisuuteen siten, että yksityiskäytöstä kannetaan vero myöhemmin.

62. Komissio kiinnittää huomiota myös siihen, että verovelvolliset eivät ole ainoastaan taloudellisia toimijoita, jotka ajavat osaltaan Euroopan yhteisön tavoitetta edistää taloudellisen toiminnan kehitystä ja ottavat tuossa yhteydessä tiettyjä omaisuuteensa liittyviä riskejä, vaan myös erityisesti arvonlisäveron kantajia, jotka ovat vastuussa siitä, että vero maksetaan veroviranomaisille. Ne, jotka ainoastaan käyttävät tai kuluttavat tavaroita yksityisiin tarkoituksiin, eivät voi vaatia samaa kohtelua heidän kanssaan kaikissa arvonlisäveroa koskevissa asioissa.

63. Vastaisin siten kansallisen tuomioistuimen ensimmäiseen kysymykseen kieltävästi.

Toinen kysymys: valtiontuki

64. Kansallinen tuomioistuin tiedustelee myös, voiko tämä sama etu, siltä osin kuin sen saavat verovelvolliset, joiden myynnistä kannetaan arvonlisävero, mutta eivät verovelvolliset, joiden myynti on vapautettu verosta, olla EY 87 artiklassa kiellettyä valtiontukea. Se

⁴² – Ks. julkisasiamies Jacobsin em. asiassa Charles ja Tijmens esittämän ratkaisuehdotuksen 75 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

kysyy tarkemmin sanoen, onko kuudennen direktiivin täytäntöönpanosta annettava kansallinen direktiivi, jolla tämä suhteellinen etu annetaan, EY 87 artiklan vastainen.

65. Kysymyksen muotoilu edellyttää kahta alustavaa huomautusta.

66. Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt tiedot viittaavat ensinnäkin siihen, että voimassa olevassa Itävallan lainsäädännössä *ei* sallita tällaista lopputulosta. Ainoastaan siinä tapauksessa, että lainsäädännössä estetään ostoihin sisältyvän veron välitön ja täysimääräinen vähentäminen nyt käsiteltävän kaltaisessa tilanteessa, kansallisen tuomioistuimen esittämällä kolmannella ja neljännellä kysymyksellä on merkitystä. Mikäli näin on, toinen kysymys, sellaisena kuin se on muotoiltu, vaikuttaisi täysin hypoteettiselta. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on kuitenkin tulkita kansallista lainsäädäntöä, ja vastaan siksi tähän kysymykseen sen oletaman perusteella, että sen peruslähtökohta on oikea.

67. Toiseksi kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa määritellään verovelvollinen jokaiseksi, "joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa – – taloudellista toimintaa", jota on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa

tulonsaantitarkoituksessa "riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta". Näin ollen henkilö, joka harjoittaa vain verosta vapautettua toimintaa, on edelleen lainsäädännössä tarkoitettu "verovelvollinen". Hänellä ei ole kuitenkaan mitään niistä oikeuksista tai velvoitteista, joita on henkilöllä, joka suorittaa verollisia liiketoimia, eivätkä häntä koske mitkään vaikutukset, joita arvonlisäverolla on jälkimmäiseen henkilöön. Lyhyesti ilmaistuna hän on arvonlisäveron osalta käytännössä samassa asemassa kuin yksityiselämässään.

68. Itse kysymykseen voidaan mielestäni vastata vain kieltävästi.

69. EY 87 artiklan 1 kohdassa säädetään, että "jäsenvaltion myöntämä taikka valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla jotakin yritystä tai tuotannonalaa, ei sovellu yhteismarkkinoille, siltä osin kuin se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan". Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan toimenpiteen luokitteleminen kyseisessä määräyksessä tarkoitetuksi tueksi edellyttää, että kaikki siinä tarkoitettut edellytykset täyttyvät. Ensinnäkin kyseessä on oltava valtion toimenpide tai valtion varoilla toteutettu toimenpide. Kyseisen toimenpiteen on toiseksi oltava omiaan vaikuttamaan

jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Kolmanneksi toimenpiteellä on annettava etua sille, joka on toimenpiteen kohteena. Neljänneksi toimenpiteen on vääristettävä tai uhattava vääristää kilpailua.⁴³

70. Tässä tapauksessa taloudellisten toimijoiden erilaista kohtelua sen mukaan, luovutavatko ne ainoastaan verollisia tavaroita vai ainoastaan verosta vapautettuja tavaroita (mihin lisättäköön erilaiset kohtelun väli-muodot niiden osalta, joilla on sekä verollisia että verosta vapautettuja suorituksia), ei voida lukea sen paremmin yhden valtion kuin jonkin toisen valtion toimenpiteeksi. Se kuuluu erottamattomana osana yhteisön yhdenmukaistamislainsäädännössä käyttöön otettuun alv-järjestelmään, joka on pantava täytäntöön samalla tavoin kaikissa jäsenvaltioissa. Näin ollen ei ole olemassa ”valtion toimenpidettä” eikä vaikutusta jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Komissio lisää, että vastaanottajalle annettavan edun on yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan oltava valikoiva, millainen ei ole toimenpide, jolla kyllä annetaan etu vastaanottajalle mutta joka on perusteltavissa sen järjestelmän luonteella tai yleisellä rakenteella, johon kyseinen toimenpide kuuluu.⁴⁴ Koska ensimmäiset kolme edellytystä eivät siis täyty, erilainen kohtelu ei voi olla EY 87 artiklan vastaista.

71. Huomautettakoon myös, että vapautuksia koskeva järjestelmä on suunniteltu siten, että minimoidaan kilpailu verollisten tavaroiden luovutusten ja verosta vapautettujen tavaroiden luovutusten välillä, joten kahden erityyppisiä tavaroiden luovutuksia suorittavan toimijan erilainen kohtelu ei useimmissa tapauksissa⁴⁵ vääristä kilpailua.

Kolmas kysymys: UStG:n 12 §:n 2 momentin 1 kohdan muutos

72. UStG:n 12 §:n 2 momentin 1 kohdassa säädettiin 1.1.1995 saakka seuraavaa: ”Rakennusten hankintaan, rakentamiseen tai ylläpitoon liittyviä tavaroiden luovutuksia tai muita palveluita pidetään liiketoimintaan kuuluvina siltä osin kuin niistä suoritettu vastike kuuluu tuloverosta annettujen sääntöjen mukaan toimintamenoihin tai tulonhankkimiskuluihin.”

73. Siltä osin kuin tällä säännöksellä poistettiin tuolloin oikeus ostoihin sisältyneen arvonlisäveron vähentämiseen, se voitiin pitää voimassa kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan mukaisesti siihen – edelleen tuntemattomaan – ajankohtaan saakka, jolloin neuvosto ratkaisee, mitä kuluja ei hyväksytä vähennyskelpoisiksi.

43 – Ks. viimeksi yhdistetyt asiat C-341/06 P ja C-342/06 P, Chronopost ja La Poste, tuomio 1.7.2008 (Kok. 2008, s. I-4777, 121 ja 122 kohta).

44 – Ks. esim. asia C-308/01, GIL Insurance, tuomio 29.4.2004 (Kok. 2004, s. I-4777, 66 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

45 – Joissain tapauksissa on olemassa kilpailua näiden kahden ryhmän välillä, kuten kansallinen tuomioistuin huomauttaa (ks. esim. asia C-401/05, VDP Dental Laboratory, tuomio 14.12.2006 (Kok. 2006, s. I-12121)), mutta ne ovat harvinaisia, eikä nyt käsiteltävä asia kuulu niihin.

74. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että kun jäsenvaltio supistaa olemassa olevien vähennysoikeuden rajoitussäännösten soveltamisalaa kuudennen direktiivin voimaantulon jälkeen ja lähenee siten kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa tavoiteltavaa päämäärää, kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa säädetty poikkeus kattaa tämän sääntelyn.⁴⁶ Sitä vastoin kansallinen sääntely ei ole kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa sallittu poikkeus eikä sopusoinnussa 17 artiklan 2 kohdan kanssa, jos sillä kuudennen direktiivin voimaantulon jälkeen laajennetaan olemassa olevien rajoitussäännösten soveltamisalaa ja etäännyttään siten kuudennen direktiivin tavoitteesta.⁴⁷

75. Tässä tapauksessa näyttää ennakkoratkaisupyynnön mukaan kuitenkin tapahtuneen niin, että ostoihin sisältyneen veron vähennysoikeuden poistaminen tapauksissa, joissa vero oli lähtökohtaisesti kannettavissa myynnistä (eli liikeomaisuuteen kohdennettujen tavaroiden yksityisestä käytöstä), muutettiin myöhemmin vapautukseksi myynnistä kannettavasta verosta, mistä seurasi se, että ostoihin sisältyvää veroa ei ollut mahdollista vähentää.

46 – Asia C-345/99, komissio v. Ranska, tuomio 14.6.2001 (Kok. 2001, s. I-4493, 22–24 kohta) ja asia C-409/99, Metropol ja Stadler, tuomio 8.1.2002 (Kok. 2002, s. I-81, 45 kohta).

47 – Asia C-40/00, komissio v. Ranska, tuomio 14.6.2001 (Kok. 2001, s. I-4539, 17–20 kohta ja em. asia Metropol ja Stadler, tuomion 46 kohta).

76. Verwaltungsgerichtshof viittaa asiassa Holböck annetun tuomion⁴⁸ 41 kohtaan, jossa yhteisöjen tuomioistuin vahvisti oikeuskäytäntönsä siten, että jokaista kansallista säännöstä, joka on annettu standstill-lausekkeessa vahvistetun ajankohdan jälkeen, ei ole pelkästään antamispäivänsä vuoksi ilman muuta suljettu pois kyseessä olevassa yhteisön säädöksessä vahvistetusta poikkeusjärjestelystä. Poikkeusta nimittäin sovelletaan säännökseen, joka on sisällöllisesti samanlainen kuin aiempi lainsäädäntö tai jolla vain väljennetään tai poistetaan aiempaan lainsäädäntöön sisältyneitä rajoituksia, jotka kohdistuvat yhteisön oikeusjärjestyksen mukaisten oikeuksien ja vapauksien käyttämiseen. ”Sitä vastoin lainsäädäntöä, joka perustuu aiemmista säännöksistä poikkeavaan ajatteluun ja jolla otetaan käyttöön uusia menettelyjä, ei voida rinnastaa kyseessä olevassa yhteisön säädöksessä vahvistettuna ajankohtana voimassa olleeseen lainsäädäntöön.”

77. Voin vain yhtyä komissioon siinä, että ennakkoratkaisupyynnössä kuvattu Itävallan lainsäädännön muutos näyttää kuuluvan siihen ryhmään, jota tarkoitetaan edellä mainitun kohdan viimeisessä virkkeessä. Tältä kannalla vaikuttaa merkityksettömältä, tekikö kansallinen lainsäätäjä muutoksen yhteisön oikeuden oikean vai virheellisen tulkinnan perusteella. Asiassa Seeling annettu tuomio näyttää kuitenkin estävän ilmeisesti tehdyn

48 – Mainittu edellä alaviitteessä 29.

muutoksen, sillä sen mukaan kiinteän omaisuuden yksityistä käyttöä, jonka osalta ostoihin sisältyvä vero vähennettiin, ei voida pitää verosta vapautettuna vuokrauksena vaan verollisena omana käyttönä.

Neljäs kysymys: vaikutukset UStG:n 12 §:n 2 momentin 2 kohdan a alakohdan kannalta

78. Kansallinen tuomioistuin tiedustele, merkitseekö UStG:n 12 §:n 2 momentin 1 kohta sitä, että jos kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan standstill-lauseke ei kata sitä, 12 §:n 2 momentin 2 kohdan a alakohdan vähennystä koskeva ”päällekkäinen” rajoitus menettää myös tämän lausekkeen suojan.

79. Puffer väittää, että 12 §:n 2 momentin 2 kohdan a alakohdalla – jossa säädetään itse asiassa tuloveroa koskevan lainsäädännön osalta, että elinkustannukset, mukaan lukien yksityiset asumiskulut, eivät voi antaa vähennysoikeutta – ei todellisuudessa sovelleta talon rakennuskustannuksiin tai että sitä ei ainakaan alun perin tulkittu sillä tavoin.

80. On luonnollisesti kansallisen tuomioistuimen asiana määrittää kyseisen säännöksen merkitys. Se kuvaa ennakkoratkaisupyynnönsään 12 §:n 2 momentin 1 kohtaa ja 2 momentin 2 kohdan a alakohdalla ”päällekkäiseksi” säännöksi mutta ei selitä sitä, miltä osin ne mahdollisesti ovat toisistaan riippuvaisia tai itsenäisiä. On mielestäni selvää, että jos 2 momentin 2 kohdan a alakohdan mukaisen vähennysoikeuden poistaminen riippuu sen tulokinnan ja/tai soveltamisen osalta 2 momentin 1 kohdan mukaisen poistamisen olemassaolosta ja jos viimeksi mainittu on yhteensopimaton kuudennen direktiivin säännösten kanssa eikä standstill-lauseke kata sitä, tämä vaikuttaa 2 momentin 2 kohdan a alakohdtaan vastaavalla tavalla. Jos kyseessä on kuitenkin ennen vuotta 1995 voimassa olleen ja sittemmin muuttamattomana pysyneen itsenäisen vähennysoikeuden poistaminen, standstill-lauseke kattaa sen.

81. Huomautettakoon vielä lopuksi, että kansallisen tuomioistuimen kolmas ja neljäs kysymys näyttävät perustuvan eri lähtökohtaan kuin toinen kysymys. Toisessa kysymyksessä oletetaan, että Itävallan lainsäädännössä sallitaan verovelvollisten kohdentavan kiinteää omaisuutta liikeomaisuuteen ja saavan täysimääräisen ja välittömän vähennyksen siltä osin kuin liiketoiminnassa luovutetaan verollisia tavaroita, kun puolestaan kolmannessa ja neljännessä kysymyksessä oletetaan, että Itävallan lainsäädännössä estetään tällainen vähennys. Tällaisten seikkojen ratkaiseminen kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle.

Ratkaisuehdotus

82. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

- 1) Yhdenvertaisen kohtelun periaatetta ei loukata sillä, että yhteisön arvonlisäverodirektiiveissä sallitaan verovelvollisen vähentävän kokonaan ja välittömästi ostoihin sisältyvän veron sellaisen omaisuuden osalta, jonka hän hankkii ja kohdentaa liiketoimintaansa, ja maksavan tämän jälkeen myynnistä kannettavan veron progressiivisesti tämän omaisuuden omasta käytöstä, vaikka hän saa siten yksilöitävissä olevan taloudellisen edun samanlaista omaisuutta yksityisesti ja siten ilman oikeutta ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen hankkivaan toiseen henkilöön nähden.
- 2) Yhteisön arvonlisäverodirektiivien täytäntöönpanosta annettu kansallinen lainsäädäntö, jolla sallitaan verovelvollisille tällainen etu, ei ole ristiriidassa EY 87 artiklan kanssa.
- 3) Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdan standstill-lauseke ei kata tapauksia, joissa aikaisempi ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden poistaminen silloin, kun myynnistä kannettava vero oli lähtökohtaisesti kannettavissa, muutetaan myöhemmin myynnistä kannettavan veron vapautukseksi, jolloin ostoihin sisältyvän veron vähentäminen ei ole mahdollista.

- 4) Jos aikaisempi vähennysoikeuden poistaminen muutetaan siten vapautukseksi eikä kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan standstill-lauseke näin ollen kata sitä, standstill-lauseke ei kata mitään muutakaan vähennysoikeuden poistoa, joka riippuu sen tulkinnasta ja/tai soveltamisesta aikaisemman poistamisen olemassa-oloon. Lauseke kattaa kuitenkin edelleen vähennysoikeuden erillisen poiston, joka oli voimassa silloin, kun direktiivi tuli voimaan asianomaisessa jäsenvaltiossa, ja jota ei ole sen jälkeen muutettu.