



# Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS  
JULIANE KOKOTT  
8 päivänä joulukuuta 2011<sup>1</sup>

**Asia C-594/10**

**T. G. van Laarhoven**

(Hoge Raad der Nederlandenin (Alankomaat) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Arvonlisävero — Kuudes direktiivi — Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen — Rajoitus — Vanhat säännökset, joita voidaan edelleen soveltaa siirtymäkaudella — Olemassa olevan rajoituksen muuttaminen, joka johtaa rajoituksen laajentamiseen määrällisesti — Sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin käytettävä henkilöauto — Yksityiskäytön verotus

## I Johdanto

1. Oikeutta vähentää ostoihin sisältyvä vero ei voida lähtökohtaisesti rajoittaa. Kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä<sup>2</sup> ja sitä seuranneessa arvonlisäverojärjestelmädirektiivissä<sup>3</sup> annetaan kuitenkin mahdollisuus soveltaa edelleen kansallisia säännöksiä, joissa rajoitetaan vähennysoikeutta, jos kyseinen säännöstö oli voimassa jo kuudennen arvonlisäverodirektiivin tullessa voimaan. Entäpä kun tällaiseen säännöstöön tehdään myöhemmin muutoksia, joilla vähennysoikeutta rajoitetaan entisestään pelkästään vähennysoikeuden ulkopuolelle suljettavan määrän osalta? Tähän kysymykseen unionin tuomioistuinta pyydetään lähinnä vastaamaan käsiteltävässä asiassa. Tässä yhteydessä on kuitenkin myös selvitettävä, onko perustana olevaa Alankomaiden säännöstöä tosiasiallisesti arvioitava vähennysoikeutta koskevien unionin oikeussäntöjen vai mahdollisesti yksityiskäytön verotusta koskevien unionin oikeussäntöjen perusteella. Kansallisessa säännöstössä annetaan nimittäin mahdollisuus ostoihin sisältyvän veron välittömään ja täysimääräiseen vähentämiseen sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin käytettävän henkilöauton kohdalla ja säädetään ainoastaan yksityiskäytön yhteydessä kiinteästä määrästä kuluja vuosittain suoritettavasta veronlisäyksestä.

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.

2 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1).

3 — Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1). Koska pääasian tosiseikat koskevat vuotta 2006 ja kyseinen direktiivi tuli sen 413 artiklan mukaisesti voimaan vasta 1.1.2007, käsiteltävää asiaa on arvioitava kuudennen direktiivin perusteella.

## II Asiaa koskevat oikeussäännöt

### A Unionin oikeus

2. Kuudennen direktiivin 6 artiklassa, jonka otsikko on ”Palvelujen suoritus”, säädetään muun muassa seuraavaa:

”2. Vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin on rinnastettava:

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

--

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

3. Kuudennen direktiivin VIII osastoon, jonka otsikko on ”Veron peruste”, sisältyvässä 11 artiklassa säädetään merkityksellisin osin seuraavaa:

”A.Maan alueella

1. Veron perusteen on oltava:

--

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

--”

4. Kuudennen direktiivin 17 artiklassa, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus”, sellaisena kuin artikla ilmenee 28 f artiklan 1 kohdasta, säädetään muun muassa seuraavaa:

”2. Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka [hän] on velvollinen maksamaan,

- a) arvonnäisäver[on], joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle;

--

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

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

--”

5. Kuudennen direktiivin 20 artiklassa, jonka otsikko on ”Vähennysten oikaiseminen”, säädetään seuraavaa:

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

- a) jos vähennys on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu;
- b) jos vähennysten määrän määräytymisessä huomioon otetuissa erissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, etenkin jos kauppa on peruutettu tai hinnanalennus saatu; oikaisua ei kuitenkaan suoriteta kokonaan tai osittain maksamatta jääneiden liiketoimien osalta eikä asianmukaisesti toteen näytetyn tai todetun tuhoutumisen, hävikin tai varkauden osalta eikä 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitettujen vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten tapahtuneen käyttöön ottamisen osalta. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia oikaisua kokonaan tai osittain maksamatta jääneiden liiketoimien sekä varkauden osalta.

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

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

– –”

#### B Alankomaiden oikeus

6. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toteamusten mukaan Alankomaat pysytti kuudennen direktiivin täytäntöönpanon yhteydessä voimassa säännöksen, jossa rajoitetaan sellaisten henkilöautojen vähennysoikeutta, joita elinkeinonharjoittaja käyttää liiketoiminnan ohella myös yksityisiin tarkoituksiin.<sup>4</sup> Kyseisen säännöksen mukaan arvonnisävero, joka elinkeinonharjoittajan on suoritettava tällaisen auton hallussapidosta – mukaan luettuna hankinta –, vähennetään ensin ikään kuin autoa käytettäisiin yksinomaan liiketoimintaan. Aina vuoden lopussa elinkeinonharjoittajan on kuitenkin suoritettava veroa jälkikäteen. Tätä varten lasketaan tietty prosenttimäärä kiinteästä määrästä, joka katsotaan tuloverotuksessa yksityiseen käyttöön ottamisen arvoksi. Kiinteä määrä on puolestaan tietty prosenttimäärä auton listahinnasta tai arvosta.

7. Säännökseen tehtiin ajan saatossa erilaisia muutoksia, jotka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan johtivat useimmissa tapauksissa siihen, että lopullinen vähennyskelpoinen määrä pieneni.

8. Yhtäältä mainittua prosenttimäärää muutettiin useaan otteeseen. Kuudennen direktiivin tullessa voimaan se oli 12 prosenttia, minkä jälkeen se vahvistettiin ensin 12,5 prosentiksi, sitten 13,5 prosentiksi ja myöhemmin vielä 13 prosentiksi; 1.1.1992 lähtien se on ollut jälleen 12 prosenttia. Toisaalta yksityiseen käyttöön ottamiselle vahvistettua määrää, johon kyseistä prosenttimäärää sovellettiin, on myös korotettu direktiivin voimaantulon jälkeen. Kun se oli alussa vähintään 20 prosenttia auton listahinnasta, myöhemmin sitä korotettiin tietyissä tapauksissa, erityisesti jos yksityiskäyttö ylitti tietyn kilometrimäärän, ensin 24 prosenttiin ja sitten 25 prosenttiin. Yksityiseen käyttöön ottamiselle vahvistettu määrä oli 1.1.2004 alkaen käsiteltävässä asiassa merkitykselliseen verotusajankohtaan saakka vähintään 22 prosenttia – paitsi jos vuosittainen yksityiskäyttö oli alle 500 kilometriä. Myös ajan mittaan muuttunut työmatkojen luokittelu käytöksi liiketoimintaan tai yksityisiin tarkoituksiin saattoi johtaa siihen, että yksityiseen käyttöön ottamiselle vahvistettu määrä nousi tiettyinä aikoina.

4 – Vuoden 1968 liikevaihtoverolain (Wet op de omzetbelasting 1968) 15 §:n 6 momentti, luettuna yhdessä vuoden 1968 liikevaihtoverolain täytäntöönpanoasetuksen (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968) 15 §:n kanssa.

### III Tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

9. Van Laarhovenilla on Alankomaissa yhdenmiehenyhtiönä toimiva veroneuvontatoimisto. Yrityksen liikeomaisuuteen kuului vuonna 2006 peräkkäin kaksi henkilöautoa, joita hän käytti sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin. Viimeistä vuosineljännestä koskeneessa arvonlisäveroilmoituksessaan hän ilmoitti olevansa velvollinen maksamaan 500 kilometriä ylittäneestä yksityiskäytöstä vuonna 2006 arvonlisäveroa 538 euroa mutta teki tämän jälkeen ilmoitetusta määrästä oikaisuvaatimuksen ja vaati sen palauttamista. Koska sekä van Laarhovenin oikaisuvaatimus että ensimmäisessä oikeusasteessa nostama kanne hylättiin, hän teki kassaatiovalituksen Hoge Raad der Nederlandeniin (Alankomaat). Siinä hän muun muassa väitti, että Alankomaiden asianomaiset verosäännökset ovat kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toiseen alakohtaan sisältyvän standstill-lausekkeen vastaisia.

10. Näillä perusteilla Hoge Raad on esittänyt unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) Onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toinen alakohta esteenä muutoksille esillä olevan kaltaiseen vähennysoikeutta rajoittavaan säännöstöön, jolla jäsenvaltio on halunnut käyttää kyseisessä säännöksessä säädettyä mahdollisuutta edelleen soveltaa vähennysoikeuden rajoittamista tiettyjen tavaroiden ja palvelujen osalta, jos näiden muutosten seurauksena määrä, joka suljetaan vähennysoikeuden ulkopuolelle, kasvaa suurimmassa osassa tapauksia, mutta kyseisen vähennysoikeutta rajoittavan säännöston perusajatus ja systematiikka pysyvät muuttumattomina?
- 2) Mikäli vastaus ensimmäiseen kysymykseen on myöntävä, onko kansallisen tuomioistuimen jätettävä soveltamatta vähennysoikeutta rajoittavaa säännöstöä kokonaisuudessaan, vai riittääkö, että säännöstöä jätetään soveltamatta siltä osin kuin sillä on laajennettu kuudennen direktiivin voimaantulohetkellä voimassa ollutta poissulkemista tai rajoittamista?”

11. Asian käsittelyyn unionin tuomioistuimessa osallistuivat van Laarhoven, Alankomaiden ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä Euroopan komissio, joista Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus esitti ainoastaan kirjallisia huomautuksia.

### IV Oikeudellinen arviointi

#### A Alustavat huomautukset

12. Vähennysoikeus, sellaisena kuin se on vahvistettu selvästi ja täsmällisesti kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa,<sup>5</sup> kuuluu vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan olennaisena osana arvonlisäverojärjestelmään.<sup>6</sup> Vähennysoikeudella pyritään poistamaan kokonaan maksettavasta tai maksetusta arvonlisäverosta yritykselle aiheutuva rasitus sen koko taloudellisessa toiminnassa,<sup>7</sup> sitä sovelletaan välittömästi<sup>8</sup> ja sillä taataan näin arvonlisäveron neutraalisuus.<sup>9</sup> Vähennysoikeutta ei siten lähtökohtaisesti voida rajoittaa.<sup>10</sup>

5 — Asia C-345/99, komissio v. Ranska, tuomio 14.6.2001 (Kok., s. I-4493, 18 kohta); asia C-460/07, Puffer, tuomio 23.4.2009 (Kok., s. I-3251, 82 kohta) ja asia C-74/08, PARAT Automotive Cabrio, tuomio 23.4.2009 (Kok., s. I-3459, 17 kohta).

6 — Asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995 (Kok., s. I-1883, 18 kohta); asia C-414/07, Magoora, tuomio 22.12.2008 (Kok., s. I-10921, 28 kohta) ja asia C-274/10, komissio v. Unkari, tuomio 28.7.2011 (Kok., s. I-7291, 43 kohta).

7 — Asia C-37/95, Ghent Coal Terminal, tuomio 15.1.1998 (Kok., s. I-1, 15 kohta); asia C-90/02, Bockemühl, tuomio 1.4.2004 (Kok., s. I-3303, 39 kohta) ja asia C-174/08, NCC Construction Danmark, tuomio 29.10.2009 (Kok., s. I-10567, 27 kohta).

8 — Yhdistetyt asiat C-110/98-C-147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000 (Kok., s. I-1577, 43 kohta); asia C-152/02, Terra Baubedarf-Handel, tuomio 29.4.2004 (Kok., s. I-5583, 35 kohta) ja asia C-368/09, Pannon Gép Centrum, tuomio 15.7.2010 (Kok., s. I-7467, 37 kohta).

9 — Asia C-409/99, Metropol ja Stadler, tuomio 8.1.2002 (Kok., s. I-81, 59 kohta); asia C-371/07, Danfoss ja AstraZeneca, tuomio 11.12.2008 (Kok., s. I-9549, 26 kohta) ja edellä alaviitteessä 6 mainittu asia Magoora, tuomion 28 kohta.

10 — Ks. edellä alaviitteessä 6 mainittu asia Magoora, tuomion 28 kohta; edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Pannon Gép Centrum, tuomion 37 kohta ja edellä alaviitteessä 6 mainittu asia komissio v. Unkari, tuomion 43 kohta.

13. Arvonlisäveron vähennettävyyttä koskevan periaatteen yhteydessä on kuitenkin otettava huomioon kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa ja erityisesti sen toisessa alakohdassa oleva poikkeussäännös.<sup>11</sup> Jäsenvaltioille on annettu siinä lupa pitää voimassa mainitun direktiivin voimaantuloa hetkellä olemassa olleet arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoitusta koskevat säännöksensä siihen asti, kunnes neuvosto antaa tässä artiklassa tarkoitetut säännökset.<sup>12</sup> Koska neuvosto ei ole toistaiseksi antanut tällaisia säännöksiä,<sup>13</sup> jäsenvaltiot saattoivat pitää voimassa kaikki olemassa olleet arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoitusta koskevat säännöksensä käsiteltävän asian kannalta merkityksellisenä ajanjaksona.<sup>14</sup>

14. Hoge Raad pyytää unionin tuomioistuinta tulkitsemaan kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toista alakohtaa sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin käytettävän henkilöauton arvonlisäverotusta koskevan Alankomaiden säännösten yhteydessä. Hoge Raadin mukaan kyseinen, direktiivin voimaantuloa hetkellä jo olemassa ollut säännöstö johtaa vähennysoikeuden rajoittamiseen. Sen epäilyt säännösten yhteensopivuudesta kuudennen direktiivin kanssa perustuvat konkreettisesti siihen, että säännöstöä on muutettu toistuvasti direktiivin voimaantulon jälkeen ja mahdollisuutta vähentää ostoihin sisältyvä vero on näin rajoitettu entisestään määrällisesti.

15. Herää kuitenkin kysymys, onko Alankomaiden säännöstöä ylipäätään pidettävä vähennysoikeuden rajoituksena, jota olisi arvioitava kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan perusteella.

16. Kuten myös komissio huomauttaa, Alankomaiden säännöstössä nimittäin annetaan verovelvolliselle tosiasiallisesti oikeus vähentää välittömästi ja täysimääräisesti vero, joka suoritetaan erityisesti sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin tarkoitetun henkilöauton hankinnasta. Sääntely vastaa siten vakiintunutta oikeuskäytäntöä, jonka mukaan verovelvollinen voi lukea paitsi liiketoimintaan myös yksityisiin tarkoituksiin käytettävän investointitavaran kokonaan yrityksensä liikeomaisuuteen<sup>15</sup> ja tällaisen tavaran hankintahintaan sisältyvä arvonlisävero on kuudennen direktiivin 17 ja 18 artiklan nojalla lähtökohtaisesti täysin ja välittömästi vähennettävissä.<sup>16</sup>

17. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan vähennysoikeutta kuitenkin rajoitetaan siten, että Alankomaiden säännöstössä säädetään henkilöauton yksityiskäyttöä koskevasta ajallisesti porrastetusta jälkiverotuksesta. Yksityiskäytöstä kannetaan kunkin vuoden lopussa arvonlisävero laskemalla tietty prosenttimäärä kiinteästä kulumäärästä, joka on puolestaan tietty prosenttimäärä auton listahinnasta tai arvosta.

18. Kuudennen direktiivin järjestelmän perusteella tällaista yksityiskäyttöä koskevaa jälkiverotusta ei kuitenkaan voida pitää direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa tarkoitettuna vähennysoikeuden rajoituksena, joka sallitaan ainoastaan poikkeustapauksessa ja lisäksi ainoastaan tilapäisesti. Kokonaan yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran, joka on oikeuttanut ostoihin sisältyvän veron välittömään ja täysimääräiseen vähentämiseen, yksityiskäytöstä jälkikäteen kannettava arvonlisävero on pikemminkin direktiivillä käyttöön otetun järjestelmän logiikan mukainen.<sup>17</sup>

11 — Edellä alaviitteessä 5 mainittu asia komissio v. Ranska, tuomion 19 kohta ja edellä alaviitteessä 6 mainittu asia Magoora, tuomion 29 kohta.

12 — Edellä alaviitteessä 5 mainittu asia komissio v. Ranska, tuomion 19 kohta; edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Danfoss ja AstraZeneca, tuomion 28 kohta ja yhdistetyt asiat C-538/08 ja C-33/09, X Holding, tuomio 15.4.2010 (Kok., s. I-3129, 38 kohta).

13 — Edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Puffer, tuomion 83 kohta; edellä alaviitteessä 12 mainitut yhdistetyt asiat X Holding, tuomion 39 kohta ja asia C-395/09, Oasis East, tuomio 30.9.2010 (Kok., s. I-8811, 20 kohta). Arvonlisäverojärjestelmädirektiivin 176 artiklaan sisältyy puolestaan kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohtaa vastaava poikkeussäännös.

14 — Sikäli kuin vähennysoikeuden ulkopuolelle jätetyt tavarat ja palvelut on määritelty riittävän täsmällisesti eikä kyse ole järjestelmän poissulkemisesta yleisesti, ks. edellä alaviitteessä 12 mainitut yhdistetyt asiat X Holding, tuomion 40–45 kohta.

15 — Asia C-25/03, HE, tuomio 21.4.2005 (Kok., s. I-3123, 46 kohta); asia C-72/05, Wollny, tuomio 14.9.2006 (Kok., s. I-8297, 21 kohta) ja edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Puffer, tuomion 39 kohta.

16 — Asia C-434/03, Charles ja Charles-Tijmens, tuomio 14.7.2005 (Kok., s. I-7037, 24 kohta); edellä alaviitteessä 15 mainittu asia Wollny, tuomion 22 kohta ja edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Puffer, tuomion 40 kohta.

17 — Edellä alaviitteessä 15 mainittu asia Wollny, tuomion 33 kohta.

19. Kuudennessa direktiivissä nimittäin säädetään, että tällaisessa tapauksessa täysimääräistä ja välitöntä vähennysoikeutta vastaa velvollisuus maksaa arvonlisäveroa yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran yksityiskäytöstä.<sup>18</sup> Sen 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdassa rinnastetaan tässä yhteydessä yksityiskäyttö vastikkeelliseen palvelun suoritukseen, joten direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan nojalla verovelvollisen on maksettava arvonlisäveroa yksityiskäytöstä aiheutuvien kustannusten määrän perusteella.<sup>19</sup>

20. Samaan tavoitteeseen pyritään kuudennen direktiivin 20 artiklalla, johon sisältyy alun perin tehdyn vähennyksen oikaisua koskeva järjestelmä ja jota sovelletaan 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan – vaikka sen soveltamisala ei olekaan täysin sama kuin viimeksi mainitun säännöksen – tavoin tilanteissa, joissa tavaraa käytetään samaan aikaan sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin.<sup>20</sup>

21. Molemmilla direktiivin säännöksillä on tarkoitus yhtäältä välttää se, että verovelvollinen, joka käyttää liikeomaisuuteensa kuuluvaa tavaraa myös yksityisiin tarkoituksiin, saa aluksi myönnetyn täysimääräisen vähennysoikeuden seurauksena perusteetonta taloudellista etua loppukuluttajaan nähden. Toisaalta molemmilla säännöksillä on tarkoitus taata ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen ja myynneistä tehtävän arvonlisäveron suorituksen vastaavuus.<sup>21</sup>

22. Hoge Raad viittaa ennakkoratkaisupyynnössään siihen, ettei yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden ottamista yksityiseen käyttöön koskevassa Alankomaiden lainsäädännössä säädetty ennen 1.1.2007 kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdassa tarkoitettu yksityiskäytön verotuksesta. Tästä riippumatta on kuitenkin todettava, että tarkasteltavassa Alankomaiden säännöstössä säädetään sellaisten henkilöautojen verotuksesta, joita käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin ja jotka oikeuttavat ostoihin sisältyvän arvonlisäveron välittömään ja täysimääräiseen vähentämiseen. Jotta ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle voidaan antaa hyödyllisiä ohjeita kyseisen säännösten ja kuudennen direktiivin yhteensopivuuden arviointia varten, tässä yhteydessä on tulkittava kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohtaa ja 20 artiklaa eikä sen 17 artiklan 6 kohtaa.

23. Siltä varalta, ettei unionin tuomioistuin yhdy näkemykseeni, tulkitse jäljempänä toissijaisesti direktiivin 17 artiklan 6 kohtaa, mitä Hoge Raad on pyytänyt.

#### *B Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan ja 20 artiklan tulkinta*

24. Kuten edellä jo mainittiin, kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan ja 20 artiklan soveltamisalat voivat oikeuskäytännön mukaan olla osittain päällekkäiset. Näin on erityisesti silloin, kun liikeomaisuuteen kuuluva tavara on oikeuttanut ostoihin sisältyvän veron välittömään ja täysimääräiseen vähentämiseen ja tavaraa käytetään myöhemmin paitsi liiketoimintaan myös yksityisiin tarkoituksiin.<sup>22</sup> Tähänastisesta oikeuskäytännöstä, sikäli kuin on havaittavissa, ei voida päätellä, onko toista näistä direktiivin säännöksistä tutkittava tällaisessa tapauksessa ensisijaisesti, ja jos on, niin missä tilanteissa.

18 — Edellä alaviitteessä 16 mainittu asia Charles ja Charles-Tijmens, tuomion 30 kohta ja edellä alaviitteessä 15 mainittu asia Wollny, tuomion 24, 31 ja 33 kohta.

19 — Ks. asia C-269/00, Seeling, tuomio 8.5.2003 (Kok., s. I-4101, 42 ja 43 kohta); edellä alaviitteessä 16 mainittu asia Charles ja Charles-Tijmens, tuomion 25 kohta ja edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Puffer, tuomion 41 ja 42 kohta.

20 — Edellä alaviitteessä 15 mainittu asia Wollny, tuomion 34 kohta.

21 — Edellä alaviitteessä 15 mainittu asia Wollny, tuomion 35 ja 36 kohta.

22 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 20 kohta.

25. Kuudennen direktiivin systematiikan kannalta tarkasteltuna 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohta vaikuttaa olevan erityissäännös, sillä se koskee ainoastaan tavaran käyttöä yksityisiin tarkoituksiin tai yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin muttei esimerkiksi sen käyttöä verosta vapautetussa liiketoiminnassa.<sup>23</sup> Kyseisen säännöksen soveltaminen johtaa lisäksi siihen, että tavaran käyttö yksityisiin tarkoituksiin on direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu verollinen liiketoimi.<sup>24</sup> Tästä fiktiosta seuraa, että verovelvollisella on oikeus vähentää kokonaisuudessaan liikeomaisuutensa kuuluvaan tavaraan sisältyvä arvonlisävero<sup>25</sup> ja tämä oikeus säilyy sillä, joten direktiivin 20 artiklassa säädettyä oikaisua ei tarvita eivätkä sen soveltamisedellytykset näytä myöskään täyttyvän. Direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohta tarjoaa lisäksi joustavamman välineen kuin 20 artiklan 2 kohta, jossa säädetään ainoastaan vuosittain tehtävästä oikaisusta.

26. Sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin käytettävän henkilöauton yksityiskäytön verotusta koskevassa Alankomaiden säännöstössä, jossa säädetään vuosittain suoritettavasta veronlisäyksestä, on kylläkin tiettyjä yhtäläisyyksiä kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdan kanssa, jossa säädetään vähennysten samoin vuosittain tehtävästä oikaisemisesta. Asiassa Wollny annetun tuomion<sup>26</sup> jälkeen jäsenvaltioilla on kuitenkin ollut harkintavaltansa perusteella myös kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohtassa tarkoitettua yksityiskäytön verotuksessa mahdollisuus soveltaa veron perusteen määrittämisessä 20 artiklaan sisältyviä vähennysten oikaisemiseen liittyviä sääntöjä.

27. Nyt suoritettavassa tutkinnassa ei kuitenkaan ole tarpeen selvittää tyhjentävästi kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohtaan ja 20 artiklan täsmällistä suhdetta. Kun otetaan huomioon niiden yhteinen tavoite<sup>27</sup> ja sama taloudellinen lopputulos,<sup>28</sup> on riittävää todeta, että molemmilla säännöksillä on, kuten vähennysoikeudellakin, tarkoitus varmistaa viime kädessä verorasituksen neutraalisuus.<sup>29</sup> Tämä taataan kuitenkin vain, jos jommankumman säännöksen perusteella tehtävä hyvitys ei alita eikä ylitä tosiasiallista yksityiskäyttöä vastaavaa määrää. Jälkikäteen kohdistettavan arvonlisäverorasitteen on oltava sellainen, ettei verovelvollinen saisi perusteetonta etua sellaisen tavaran käytöstä yksityisiin tarkoituksiin, josta se on voinut vähentää ostoihin sisältyvän veron kokonaisuudessaan.<sup>30</sup>

28. Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohtasta, luettuna yhdessä 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan kanssa, unionin tuomioistuin on täsmentänyt, että jäsenvaltioilla on tiettyä harkintavaltaa kustannusten määrän määrittämisestä koskevien sääntöjen osalta, vaikka käsite ”verovelvolliselle palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrä” onkin sinänsä unionin oikeuden käsite. Myös kuudennen direktiivin 20 artiklan 1 ja 4 kohdassa annetaan jäsenvaltioille tiettyä harkintavaltaa säätämällä, että alun perin tehty vähennys on oikaistava ”jäsenvaltioiden vahvistamien yksityiskohtaisten sääntöjen mukaan” ja että jäsenvaltiot voivat muun muassa 2 kohtaa sovellettaessa täsmentää oikaisussa huomioon otettavan veron määrää ja sallia hallinnollisia yksinkertaistuksia.

29. Vaikka edellä mainittu harkintavalta varmastikin mahdollistaa tietystä määrin kiinteisiin parametreihin perustuvat laskentamenetelmät, on varmistettava, että kiinteiden parametrien vahvistaminen lähtökohtaisesti täyttää jälkikäteen tehtävälle hyvitykselle kuudennessa direktiivissä asetetut vaatimukset. Kiinteisiin parametreihin perustuvan laskennan on siten oltava oikeassa suhteessa yksityiskäytön tosiasialliseen laajuuteen.

23 — Ks. asia C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, tuomio 30.3.2006 (Kok., s. I-3039, 33 kohta).

24 — Edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Puffer, tuomion 41 kohta.

25 — Ks. edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Puffer, tuomion 42 kohta.

26 — Mainittu edellä alaviitteessä 15, tuomion 37 kohta.

27 — Edellä alaviitteessä 15 mainittu asia Wollny, tuomion 37 kohta.

28 — Edellä alaviitteessä 23 mainittu asia Uudenkaupungin kaupunki, tuomion 30 kohta.

29 — Ks. direktiivin 20 artiklasta edellä alaviitteessä 23 mainittu asia Uudenkaupungin kaupunki, tuomion 26 kohta.

30 — Ks. edellä alaviitteessä 15 mainittu asia Wollny, tuomion 32–36 kohta.

30. Tämä vaikuttaa vähintäänkin kyseenalaiselta tarkasteltavan Alankomaiden säännösten kohdalla. Riidanalaisena verovuonna 2006 jälkiverotus määräytyi nimittäin seuraavasti: Jos yksityiskäytön osuus oli vähintään 500 kilometriä vuodessa, yksityiseen käyttöön ottamiselle vahvistettu määrä oli vähintään 22 prosenttia auton arvosta. Tähän yksityiseen käyttöön ottamiselle vahvistettuun määrään sovellettava vero oli 12 prosenttia. Komissio katsoo, että tällaisten kiinteiden parametrien käyttäminen on ristiriidassa direktiivin kanssa sen vuoksi, ettei sillä suljeta pois verovelvolliselle syntyvää perusteetonta etua, koska yli 500 kilometriä vuodessa ylittävään yksityiskäyttöön ei ole sovellettu lisäeriyttämistä, eikä verovelvollisen liian suurta verorasitetta, koska mahdollista ajoneuvon arvon alenemista ei oteta huomioon.

31. Tämän seikan arvioiminen on nähdäkseni ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asia. Ennakkoratkaisupyynnöstä ei nimittäin voida päätellä yksiselitteisesti, laskettiinko yksityiseen käyttöön ottamiselle vahvistettu määrä vuonna 2006 auton listahinnan vai sen tosiasiallisen arvon perusteella. Pyynnön mukaan yksityiseen käyttöön ottamiselle vahvistetun määrän laskennassa sovellettiin vuonna 2006 *vähintään* 22:ta prosenttia, joten on mahdollista, että lisäeriyttämistä tehdään yksityiskäytön laajuuden mukaan.

32. Jos Hoge Raad tulee pääasiassa siihen tulokseen, että tarkasteltavat Alankomaiden säännökset ovat johtaneet liian suuren<sup>31</sup> jälkiveron laskemiseen henkilöauton tosiasiallisesta yksityiskäytöstä, ja kun otetaan huomioon unionin oikeuden ensisijaisuus ja kansallisen tuomioistuimen velvoite suojella niitä oikeuksia, joita unionin oikeudessa annetaan yksityisille, Hoge Raadin on jätettävä soveltamatta kansallista säännöstöä siltä osin kuin siinä säädetään yksityiskäytön riittävää verotusta korkeammasta verotuksesta.<sup>32</sup>

33. Hoge Raadille on näin ollen vastattava, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohta ja 20 artikla ovat esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa sallitaan ostoihin sisältyvän veron välitön ja täysimääräinen vähentäminen sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin käytettävän henkilöauton kohdalla mutta jossa säädetään yksityiskäytölle kiinteisiin parametreihin perustuvasta jälkiverotuksesta, joka ei ole oikeasuhteinen yksityiskäytön tosiasialliseen laajuuteen nähden. Jos kansallisen tuomioistuimen arvioitavana on tällainen säännöstö, joka on johtanut liian suuren jälkiveron laskemiseen henkilöauton tosiasiallisesta yksityiskäytöstä, sen on jätettävä soveltamatta kyseistä säännöstöä siltä osin kuin siinä säädetään yksityiskäytön riittävää verotusta korkeammasta verotuksesta.

#### *C Toissijaisesti: ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys*

34. Siltä varalta, että unionin tuomioistuin pitää ennakkoratkaisukysymyksen sanamuodon perusteella kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan tulkintaa tarpeellisenä huolimatta siitä, että kyseessä olevassa Alankomaiden säännöstössä sallitaan ostoihin sisältyvän veron välitön ja täysimääräinen vähentäminen ja säädetään yksityiskäytön yhteydessä ainoastaan jälkikäteen kannettavasta arvonlisäverosta, tarkastelen jäljempänä toissijaisesti mainittua säännöstä. Otan tässä yhteydessä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tavoin lähtökohdaksi sen – mielestäni virheellisen – oletuksen, että Alankomaiden säännöstöllä rajoitetaan oikeutta vähentää ostoihin sisältyvä vero.

31 — Mahdollisesti liian pieni jälkiverotus on sinänsä myös ongelmallinen, mutta sillä ei liene merkitystä pääasiassa, koska siinä on kyse pelkästään siitä, että verovelvollinen on riitauttanut veronlisäystä koskevat päätökset tavoitteenaan vahvistetun veron poistaminen tai ainakin sen alentaminen.

32 — Ks. 13.12.2007 esittämäni ratkaisuehdotus asiassa C-309/06, Marks & Spencer, tuomio 10.4.2008 (Kok., s. I-2283, ratkaisuehdotuksen 72 kohta). Edellä alaviitteessä 6 mainitussa asiassa Magoora, tuomion 44 kohta, valittiin sitä vastoin lähestymistapa, jonka mukaan kansallista oikeutta on tulkittava unionin oikeuden mukaisesti.



35. Kuten edellä jo mainittiin, jäsenvaltioille annettiin kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa lupa pitää voimassa mainitun direktiivin voimaantulohetkellä olemassa olleet arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoitusta koskevat säännöksensä.<sup>33</sup>

36. Unionin tuomioistuin on tältä osin täsmentänyt, että pelkästään se seikka, että konkreettinen kansallinen säännös, jolla rajoitetaan vähennysoikeutta, annettiin kuudennen direktiivin voimaantulon jälkeen, ei merkitse sitä, ettei se voisi kuulua direktiivin 17 artiklan 6 kohdan poikkeusjärjestelmän soveltamisalaan. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa säädettyä poikkeusta sovelletaan pikemminkin säännökseen, joka on sisällöllisesti samanlainen kuin aiempi lainsäädäntö tai jolla väljennetään aiempaa lainsäädäntöä.<sup>34</sup>

37. Sitä vastoin kansallinen sääntely ei ole kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa sallittu vähennysoikeuden rajoitus ja sillä rikotaan 17 artiklan 2 kohtaa, jos sillä kuudennen direktiivin voimaantulon jälkeen laajennetaan olemassa olevien rajoitussäännösten soveltamisalaa ja etäännyttään siten tämän direktiivin tavoitteesta.<sup>35</sup>

38. Tässä yhteydessä asiassa Puffer annetussa tuomiossa<sup>36</sup> on todettu, että lainsäädäntöä, joka perustuu aiemmista säännöksistä poikkeavaan ajatteluun ja jolla otetaan käyttöön uusia menettelyjä, ei voida rinnastaa kuudennen direktiivin voimaantuloajankohtana voimassa olleeseen lainsäädäntöön.

39. Toisin kuin Alankomaiden hallitus ilmeisestikin katsoo, asiassa Puffer annettua tuomiota ei pidä nähdäkseni ymmärtää siten, että muutos, joka ei enää kuulu kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan poikkeussäännöksen piiriin, on kyseessä aina vasta siinä tapauksessa, että uusi lainsäädäntö perustuu aiemmista säännöksistä poikkeavaan ajatteluun ja sillä otetaan käyttöön uusia menettelyjä. Kyseessä on pikemminkin ainoastaan yksi niistä mahdollisista tapauksista, joissa kansallisella lainsäädännöllä laajennetaan olemassa olevien rajoitussäännösten soveltamisalaa ja etäännyttään siten tämän direktiivin tavoitteesta.

40. Tämän vahvistavat erityisesti asiassa komissio vastaan Ranska annettu tuomio,<sup>37</sup> johon kiellettyä laajentamista koskeva oikeuskäytäntö pohjautuu, ja yhdistetyissä asioissa X Holding annettu tuomio,<sup>38</sup> joka annettiin asiassa Puffer annetun tuomion jälkeen. Poikkeavaa ajattelua ja uusia menettelyjä koskevilla arviointiperusteilla ei ollut merkitystä kummassakaan edellä mainitussa tuomiossa. Ne osoittavat, että jo vähennysoikeuden olemassa olevan rajoituksen puhtaasti määrällisestä laajentamisesta seuraa lähtökohtaisesti, ettei lainsäädäntö kuulu enää kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan soveltamisalaan.

41. Tarkasteltavasta Alankomaiden säännöstöstä on todettava, että siinä säädettiin jo kuudennen direktiivin tullessa voimaan, että sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin käytettävien autojen kohdalla *lopullinen* vähennysoikeus on suljettu pois yksityiskäytön yhteydessä. Mikäli tällaista vanhaa säännöstöä pidetään kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa myönnetyn vähennysoikeuden rajoituksena, se voi lähtökohtaisesti kuulua kyseisen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan

33 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 13 kohta.

34 — Edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Puffer, tuomion 85 ja 87 kohta. Ks. EY 57 artiklan 1 kohtaan tai SEUT 64 artiklan 1 kohtaan sisältyvästä, pääomanliikkeitä kolmansiin maihin koskevasta standstill-lausekkeesta asia C-157/05, Holböck, tuomio 24.5.2007 (Kok., s. I-4051, 41 kohta) ja asia C-541/08, Fokus Invest, tuomio 11.2.2010 (Kok., s. I-1025, 42 kohta).

35 — Asia C-40/00, komissio v. Ranska, tuomio 14.6.2001 (Kok., s. I-4539, 17 kohta); edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Metropol ja Stadler, tuomion 46 kohta; asia C-155/01, Cookies World, tuomio 11.9.2003 (Kok., s. I-8785, 66 kohta); edellä alaviitteessä 6 mainittu asia Magoora, tuomion 37 kohta; edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Danfoss ja AstraZeneca, tuomion 28 kohta ja edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Puffer, tuomion 86 kohta.

36 — Mainittu edellä alaviitteessä 5, tuomion 87 kohta. Ks. myös edellä alaviitteessä 35 mainittu asia Cookies World, tuomion 63 kohta sekä EY 57 artiklan 1 kohtaan tai SEUT 64 artiklan 1 kohtaan sisältyvästä, pääomanliikkeitä kolmansiin maihin koskevasta standstill-lausekkeesta edellä alaviitteessä 34 mainitut asia Holböck, tuomion 41 kohta ja asia Fokus Invest, tuomion 42 kohta.

37 — Mainittu edellä alaviitteessä 35, tuomion 17 kohta.

38 — Mainittu edellä alaviitteessä 12, tuomion 62 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

poikkeussäännöksen soveltamisalaan. Epäselvää on ainoastaan se, onko säännöstöön sittemmin tehtyjen muutosten perusteella päädyttävä toisenlaiseen arvioon. Direktiivin 17 artiklan 6 artiklan sovellettavuutta ei estä se, että muutoksia on ylipäätään tehty. Ratkaisevaa on pikemminkin muutosten ulottuvuus.

42. Koska ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan Alankomaiden säännösten perusajatus ja systematiikka ovat pysyneet muuttumattomina kuudennen direktiivin voimaantulon jälkeen ja koska ei ole nähtävissä viitteitä, joiden perusteella olisi syytä päätyä toisenlaiseen ratkaisuun, tutkinnassa on keskityttävä siihen, että muutoksilla on useimmissa tapauksissa rajoitettu lopullista vähennysoikeutta määrällisesti.

43. Kuten edellä on esitetty, määrällisen lisärajoituksen, joka ei koske ainoastaan poikkeustapauksia, voidaan lähtökohtaisesti katsoa merkitsevän olemassa olevien rajoitussäännösten soveltamisalan laajentamista.<sup>39</sup>

44. Olisi kuitenkin ennen aikaista päätellä tästä automaattisesti, että Alankomaiden säännöstellä on siten etäännytty entisestään kuudennen direktiivin tavoitteesta.

45. Tässä yhteydessä on pikemminkin otettava huomioon kyseisen rajoitusmekanismin erityispiirteet. Kuten olemme nähneet, kyseisen mekanismin erityispiirteenä on se, että sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin käytettävien henkilöautojen kohdalla sallitaan ensin ostoihin sisältyvän veron välitön ja täysimääräinen vähentäminen mutta että yksityiskäytöstä kannetaan jälkikäteen arvonlisävero, joten vähennysoikeus ei ollut tältä osin lopullinen, jos asiaa halutaan tarkastella tästä näkökulmasta.

46. Kuten edellä on jo todettu, tällainen mekanismi on täysin direktiivin tavoitteiden mukainen, jos sillä tasataan alun perin myönnettyä vähennysoikeutta myöhemmin henkilöauton tosiasiallista yksityiskäyttöä vastaavalla määrällä. Jos alkuperäinen rajoitussäännöstö ei vastannut vaatimusta kantaa yksityiskäytöstä riittävä arvonlisävero mutta vastaa sitä myöhemmin tehtyjen muutosten seurauksena paremmin, säännöstö lähenee kokonaisuutena tarkasteltuna kuudennen direktiivin tavoitetta, vaikka lopullista vähennysoikeutta rajoitetaankin aiempaan verrattuna.

47. Ainoastaan siinä tapauksessa, ettei lisärajoituksen tarkoituksena ole kantaa henkilöauton mahdollisesta yksityiskäytöstä, josta ei ole välittömän vähennysoikeuden perusteella suoritettu aluksi lainkaan arvonlisäveroa, jälkikäteen riittävästi arvonlisäveroa, jotta erityisesti vältetään perusteettoman edun syntyminen verovelvolliselle, olisi todettava, että lisärajoituksella etäännyttään direktiivin tavoitteesta eikä se siten kuulu enää kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan poikkeussäännöksen soveltamisalaan. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana on arvioida, mikä on tilanne tarkasteltavan Alankomaiden säännösten tapauksessa.

48. Näin ollen ehdotan toissijaisesti, että unionin tuomioistuin vastaa ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti: Kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toinen alakohta on esteenä muutoksille direktiivin voimaantulohetkellä jo olemassa olleeseen säännöstöön,

— jossa rajoitetaan tiettyjen sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin käytettävien yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden vähennysoikeutta siten, että siinä sallitaan ostoihin sisältyvän veron aluksi välitön ja täysimääräinen mutta lopullisesti tarkasteltuna ainoastaan osittainen vähentäminen, koska yksityiskäytöstä kannetaan jälkikäteen arvonlisäveroa,

39 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 40 kohta.

— ja jossa muutosten seurauksena määrä, joka suljetaan lopullisen vähennysoikeuden ulkopuolelle, kasvaa suurimmassa osassa tapauksia mutta jonka perusajatus ja systematiikka pysyvät muuttumattomina,

ainoastaan sikäli (ja ainoastaan siltä osin) kuin lisärajoituksella ylitetään se, mikä on tarpeen riittävän arvonlisäveron kantamiseksi yksityiskäytöstä.

*D Samoin toissijaisesti: toinen ennakkoratkaisukysymys*

49. Siltä varalta, että unionin tuomioistuin vastaa ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen sellaisenaan, tarkastelen jäljempänä toissijaisesti myös toista ennakkoratkaisukysymystä.

50. Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko siinä tapauksessa, ettei kansallinen säännöstö kuulu muutosten seurauksena enää kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen kohdan soveltamisalaan ja on siksi sen 17 artiklan 2 kohdan vastainen, kansallisen tuomioistuimen jätettävä soveltamatta kyseistä säännöstöä kokonaisuudessaan vai ainoastaan siltä osin kuin sillä on laajennettu kuudennen direktiivin voimaantulohetkellä voimassa ollutta poissulkemista tai rajoittamista.

51. Kuten Alankomaiden hallitus perustellusti huomauttaa, Alankomaiden säännöstön, sikäli kuin siinä suljetaan pois sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin käytettävien autojen kohdalla lopullinen vähennysoikeus yksityiskäytön osalta, soveltamatta jättäminen kokonaisuudessaan johtaisi lopputulokseen, joka olisi ristiriidassa kuudennen direktiivin kanssa, sillä tällöin yksityiskäytöstä ei kannettaisi lainkaan arvonlisäveroa. Säännöstön jättäminen soveltamatta kokonaisuudessaan ei siten tule kyseeseen unionin oikeuden näkökulmasta.

52. Koska muutettu kansallinen säännöstö jäisi kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan soveltamisalan ulkopuolelle siltä osin kuin sillä käyttöön otetulla lisärajoituksella ylitetään se, mikä on tarpeen riittävän arvonlisäveron kantamiseksi yksityiskäytöstä, unionin oikeudessa edellytetään, että kansallinen tuomioistuin soveltaa muutettua säännöstöä ainoastaan siinä määrin kuin se on tarpeen riittävän arvonlisäverotuksen varmistamiseksi. Näissä tapauksissa ei ole tarpeen soveltaa vanhaa säännöstöä.

53. Jos muutoksella käyttöön otetulla lopullisen vähennysoikeuden lisärajoituksella ylitetään kokonaisuutena ottaen se, mikä on tarpeen yksityiskäytön verottamiseksi, ja jos se näin ollen johtaa rajoituksen kokonaisuutena ottaen kiellettyyn laajentamiseen, kansallisen tuomioistuimen asiana on kansallisen oikeuden perusteella käytettävissään olevien mahdollisuuksien mukaan ratkaista, voiko se soveltaa muutettua säännöstöä siltä osin kuin se kattaa aikaisemman rajoitussäännöstön vai jättääkö se soveltamatta<sup>40</sup> muutettua säännöstöä ja soveltaa aikaisempaa säännöstöä sellaisenaan.

54. Yleisesti tässä yhteydessä on otettava huomioon, ettei tältä osin ratkaiseva ole välttämättä rajoituksen laajuus, sellaisena kuin siitä säädettiin kansallisessa oikeudessa kuudennen direktiivin voimaantulohetkellä. Jos rajoitusta nimittäin lievennettiin direktiivin voimaantulon jälkeen mutta ennen konkreettisesti arvioitavan muutoksen tekemistä, jäsenvaltio ei lähtökohtaisesti voi palata ennen muutoksen tekemistä vallinneeseen kansallisen oikeutensa tilaan.<sup>41</sup>

40 — Ks. edellä alaviitteessä 6 mainittu asia Magoora, tuomion 44 kohta. Ks. myös Kokott, J. ja Henze, T., ”Das Zusammenwirken von EuGH und nationalem Richter bei der Herstellung eines europarechtskonformen Zustands”, *Steuerrecht im Rechtsstaat: Festschrift für Wolfgang Spindler*, 2011, s. 279, 290.

41 — Edellä alaviitteessä 35 mainittu asia komissio v. Ranska, tuomion 17, 18 ja 24 kohta.

55. Ehdotan näin ollen toissijaisesti, että unionin tuomioistuin vastaa toiseen ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti: Jos kansalliseen säännöstöön tehdyillä muutoksilla käyttöön otetulla vähennysoikeuden lisärajoituksella ylitetään se, mikä on tarpeen riittävän arvonlisäveron kantamiseksi yksityiskäytöstä, sillä seurauksella, ettei muutettu säännöstö kuulu tältä osin enää kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan soveltamisalaan, kansallisen tuomioistuimen on sovellettava säännöstöä ainoastaan siltä osin kuin se on tarpeen mainitun verotuksen varmistamiseksi. Kuudennen direktiivin vastaista on jättää kokonaan soveltamatta uutta ja/tai vanhaa säännöstöä sillä seurauksella, ettei yksityiskäytöstä kanneta lainkaan arvonlisäveroa.

## V Ratkaisuehdotus

56. Kaiken edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Hoge Raadille seuraavasti:

Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohta ja 20 artikla ovat esteenä kansalliselle säännöstellä, jossa sallitaan ostoihin sisältyvän veron välitön ja täysimääräinen vähentäminen sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin käytettävän henkilöauton kohdalla mutta jossa säädetään yksityiskäytölle kiinteisiin parametreihin perustuvasta jälkiverotuksesta, joka ei ole oikeasuhteinen yksityiskäytön tosiasialliseen laajuuteen nähden. Jos kansallisen tuomioistuimen arvioitavana on tällainen säännöstö, joka on johtanut liian suuren jälkiveron laskemiseen henkilöauton tosiasiallisesta yksityiskäytöstä, sen on jätettävä soveltamatta kyseistä säännöstöä siltä osin kuin siinä säädetään yksityiskäytön riittävää verotusta korkeammasta verotuksesta.

57. Toissijaisesti ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Hoge Raadin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toinen alakohta on esteenä muutoksille direktiivin voimaantulohetkellä jo olemassa olleeseen säännöstöön,

- jossa rajoitetaan tiettyjen sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin käytettävien yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden vähennysoikeutta siten, että siinä sallitaan ostoihin sisältyvän veron aluksi välitön ja täysimääräinen mutta lopullisesti tarkasteltuna ainoastaan osittainen vähentäminen, koska yksityiskäytöstä kannetaan jälkikäteen arvonlisäveroa,
- ja jossa muutosten seurauksena määrä, joka suljetaan lopullisen vähennysoikeuden ulkopuolelle, kasvaa suurimmassa osassa tapauksia mutta jonka perusajatus ja systematiikka pysyvät muuttumattomina,

ainoastaan sikäli (ja ainoastaan siltä osin) kuin lisärajoituksella ylitetään se, mikä on tarpeen riittävän arvonlisäveron kantamiseksi yksityiskäytöstä.

2) Jos kansalliseen säännöstöön tehdyillä muutoksilla käyttöön otetulla vähennysoikeuden lisärajoituksella ylitetään se, mikä on tarpeen riittävän arvonlisäveron kantamiseksi yksityiskäytöstä, sillä seurauksella, ettei muutettu säännöstö kuulu tältä osin enää kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan soveltamisalaan, kansallisen tuomioistuimen on sovellettava säännöstöä ainoastaan siltä osin kuin se on tarpeen mainitun verotuksen varmistamiseksi. Kuudennen direktiivin vastaista on jättää kokonaan soveltamatta uutta ja/tai vanhaa säännöstöä sillä seurauksella, ettei yksityiskäytöstä kanneta lainkaan arvonlisäveroa.