



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

16 päivänä helmikuuta 2012*

Kuudes arvonlisäverodirektiivi — Oikeus vähentää aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettu vero — Rajoittaminen — Yritykselle kuuluvan tavaran ottaminen verovelvollisen yksityiseen käyttöön — Yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran yksityiskäytön verokohtelu

Asiassa C-594/10,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on esittänyt 29.10.2010 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 17.12.2010, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

T. G. van Laarhoven

vastaan

Staatssecretaris van Financiën,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts sekä tuomarit J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta (esittelevä tuomari), E. Juhász ja D. Šváby,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 10.11.2011 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- T. G. van Laarhoven itse,
- Alankomaiden hallitus, asiamiehinaan C. Wissels ja M. Bulterman,
- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään C. Murrell,
- Euroopan komissio, asiamiehinaan L. Lozano Palacios ja W. Roels,

kuultuaan julkisasiamiehen 8.12.2011 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18; jäljempänä kuudes direktiivi), 17 artiklan 6 kohdan tulkintaa.
- 2 Pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain T. G. van Laarhoven ja Staatssecretaris van Financiën (valtiovarainministeriön valtiosihteeri) ja joka koskee arvonlisäveroa, joka maksetaan yrityksen liikeomaisuuteen luettujen ajoneuvojen käyttämisestä verovelvollisen yksityisiin tarkoituksiin.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin säännöstö

- 3 Kuudennen direktiivin 2 artiklan mukaan ”arvonlisäveroa on kannettava – – verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta”.
- 4 Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdassa rinnastetaan vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin ”yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavarat [ovat oikeuttaneet] arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen”.
- 5 Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukaan veron perusteen on oltava ”edellä 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta verovelvolliselle palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrä”.
- 6 Saman direktiivin 17 artiklassa, sellaisena kuin se ilmenee kyseisen direktiivin 28 f artiklasta, säädetään seuraavaa:

”1. Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

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

- a) arvonlisäver[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 arvonlisäveron vähentämiseen. Sellaiset kustannukset, jotka eivät luonteeltaan ole liiketoimintaan liittyviä, kuten ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset, jäävät joka tapauksessa vähennysoikeuden ulkopuolelle.

Kunnes edellä olevat säännökset tulevat voimaan, jäsenvaltiot voivat edelleen soveltaa kaikkia [tämän direktiivin voimaan tullessa sovellettavia] sisäisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia säännöksiä.

--”

- 7 Kuudennen direktiivin 20 artiklan 1 ja 2 kohdassa 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 tavarankäynnin- tai valmistusvuosi. Kunakin vuonna oikaisu kohdistuu vain viidennekseen näiden tavaroiden verosta. Oikaisu perustuu seuraavien vuosien aikana tapahtuneisiin vähennysoikeuden muutoksiin suhteessa tavarankäynnin- tai valmistusvuoteen.

--”

Alankomaiden lainsäädäntö

- 8 Vuoden 1968 liikevaihtoverolain (Wet op de omzetbelasting 1968, jäljempänä liikevaihtoverolaki) 2 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista maksettavasta verosta vähennetään vero, jonka elinkeinonharjoittaja on maksanut sille luovutetuista tavaroista ja suoritetuista palveluista, sen suorittamista tavaroiden yhteisöhankinnoista ja sille osoitetusta tavaroiden maahantuonnista.”

- 9 Liikevaihtoverolain 15 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Elinkeinonharjoittaja saa vähentää edellä 2 §:ssä tarkoitettua veron,

- a) jonka muut elinkeinonharjoittajat ovat ilmoituskauden aikana laskuttaneet elinkeinonharjoittajalta sääntöjenmukaisesti laaditulla laskulla tälle luovuttamistaan tavaroista tai suorittamistaan palveluista,

--

6. Veron vähentämistä siinä tilanteessa, että elinkeinonharjoittaja käyttää tavaroita ja palveluja myös muihin tarkoituksiin kuin sen verollisiin liiketoimiin, koskevista yksityiskohtaisista säännöistä säädetään ministeriön asetuksella --. Veron vähentämistä siinä tilanteessa, että elinkeinonharjoittaja käyttää ajoneuvoa myös yksityisiin tarkoituksiin, säädetään ministeriön asetuksella. Samassa yhteydessä on mahdollista säätää, ettei elinkeinonharjoittajan yrityksessään käyttämien tavaroiden luovuttamista oteta huomioon.

--”

- 10 Vuoden 1968 liikevaihtoverolain täytäntöönpanoasetuksen (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, jäljempänä liikevaihtoveroasetus), joka on annettu mainitun lain 15 §:n 6 momentin nojalla, 15 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Vero, joka kannetaan siitä, että yrittäjä pitää hallussaan – mukaan luettuna hankinta – myös muuten kuin yritystoiminnassa käytettyä ajoneuvoa (yksityiskäyttö), vähennetään ensin ikään kuin ajoneuvoa käytettäisiin yksinomaan liiketoimintaan; tämän jälkeen yksityiskäytöstä on maksettava vuosittain veroa 12 prosenttia määrästä, joka katsottaisiin tuloverotuksessa yksityiseen käyttöön ottamisen arvoksi, mikäli ajoneuvo olisi kyseisen veron osalta luettu yrityksen liikeomaisuuteen; ajoneuvon yksityiskäyttö määritetään ajoneuvolla verovuoden aikana ajettujen kilometrien yhteismäärän ja tuloveron kantamishetkellä ajettujen yrityskäyttöön liittyvien ajokilometrien määrän erotuksen perusteella.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 11 Van Laarhovenilla on yhdenmiehenyhtiön muodossa toimiva veroneuvontatoimisto. Vuonna 2006 yrityksen omaisuuteen liitettiin peräkkäin kaksi henkilöautoa. Van Laarhoven käytti ajoneuvoja sekä liiketoiminnassaan että yksityistarkoituksiin.
- 12 Van Laarhoven ajoi mainittuna vuonna autoilla yli 500 kilometriä yksityisajaja. Hän ilmoitti arvonlisäveroilmoituksessaan 1.10.2006 ja 31.12.2006 väliseltä ajalta tästä yksityiskäytöstä maksettavan arvonlisäveron määräksi, kun otetaan huomioon liikevaihtoveroasetuksen 15 §, 538 euroa, jonka hän myös maksoi.
- 13 Van Laarhoven teki kuitenkin oikaisuvaatimuksen, jolla hän vaati mainitun määrän palauttamista. Koska oikaisuvaatimus hylättiin Inspecteurin päätöksellä, hän nosti hylkäävästä päätöksestä kanteen Rechtbank te Bredassa. Koska Rechtbank te Breda hylkäsi kanteen perusteettomana 3.3.2008 antamallaan tuomiolla, verovelvollinen teki kyseisestä tuomiosta kassaatiovalituksen Hoge Raad der Nederlandeniin.
- 14 Viimeksi mainittu katsoo kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan perusteella, että Alankomaiden kuningaskunta on ottanut käyttöön verosäännösten, jolla rajoitetaan elinkeinonharjoittajan muuhun kuin liiketoimintaansa käyttämien ajoneuvojen arvonlisäveron vähentämistä. Kyseisessä säännöksessä, joka ilmenee liikevaihtoverolain 15 §:n 6 momentista, luettuna yhdessä liikevaihtoveroasetuksen 15 §:n 1 momentin kanssa, säädetään, että tällaisten ajoneuvojen hankinnan yhteydessä kannettava arvonlisävero vähennetään ensin ikään kuin ajoneuvoja olisi käytetty yksinomaan liiketoiminnassa. Elinkeinoharjoittaja on tämän jälkeen velvollinen maksamaan vuosittain tietyn määrän arvonlisäveroa tällaisesta yksityiskäytöstä. Mainittu määrä lasketaan tiettyinä prosenttina kiinteämääräisistä kuluista, joiden ei tuloverotuksessa katsota aiheutuneen liiketoiminnan harjoittamisesta. Tämä kiinteä määrä puolestaan on tietty prosentti kunkin ajoneuvon listahinnasta tai arvosta.
- 15 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuimain mainitsee myös, että kuudennen direktiivin voimaantulon jälkeen on annettu tietty määrä muutossäännöksiä, joilla on muutettu liikevaihtoveroasetuksen 15 §:n 1 momenttia. Yhtäältä edellä mainittua kiinteää prosenttilukua on muutettu useaan otteeseen, ja toisaalta määrää, johon kiinteää prosenttilukua sovelletaan, on korotettu. Näillä mainittuun asetukseen tehdyillä muutoksilla on sen mukaan yleisesti ollut verovelvollisen kannalta kielteinen vaikutus yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan ajoneuvon yksityiskäytön perusteella huomioon otettavan määrän ja siten arvonlisäverovähennyksen määrän osalta.

16 Näiden seikkojen vuoksi Hoge Raad der Nederlanden on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää 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 voimaantuloa hetkellä voimassa ollutta poissulkemista tai rajoittamista?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Alustavia huomioita

- 17 On todettava, että kysymys, sellaisena kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on sen esittänyt, koskee kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan tulkintaa.
- 18 Kansallinen tuomioistuin viittaa mainittuun kuudennen direktiivin säännökseen, koska sen mukaan pääasian taustalla oleva Alankomaiden verosäännöstö eli liikevaihtoveroasetuksen 15 §:n 1 momentti on säännös, jolla rajoitetaan oikeutta vähentää ajoneuvon, jonka kyseinen verovelvollinen on lukenut yrityksen omaisuuteen mutta jota on käytetty myös hänen yksityisiin tarkoituksiinsa, hankinnan yhteydessä maksettu arvonnäkövero.
- 19 Kun otetaan huomioon edellä mainittu seikka ja se, että pääasiassa kyseessä olevaa verosäännöstöä on muutettu useaan otteeseen sen jälkeen, kun kuudes direktiivi tuli voimaan Alankomaissa, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele, onko liikevaihtoveroasetuksen 15 §:n 1 momentti sopuinnassa mainitun direktiivin 17 artiklan 6 kohdan kanssa.
- 20 On huomattava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa, joka on luonteeltaan poikkeussäännös, myönnetään jäsenvaltioille lupa pitää voimassa kuudennen direktiivin voimaan tullessa olemassa olleet vähennysoikeuden rajoitusta koskevat säännöksensä siihen asti, kun neuvosto antaa saman 6 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetut säännökset (ks. asia C-345/99, komissio v. Ranska, tuomio 14.6.2001, Kok., s. I-4493, 19 kohta ja asia C-371/07, Danfoss ja AstraZeneca, tuomio 11.12.2008, Kok., s. I-9549, 28 kohta).
- 21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että Alankomaiden verosäännösten tehdyistä peräkkäisistä muutoksista on voinut seurata kuudennen direktiivin voimaantuloaikana sovellettua vähennysoikeuden rajoitusta laajempi rajoitus, ja tällainen rajoitus voi olla laajempi kuin se, johon jäsenvaltioille myönnettiin oikeus mainitun 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan nojalla.
- 22 On kuitenkin mainittava, että liikevaihtoveroasetuksen 15 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen ensimmäisen osan mukaan muuten kuin yritystoiminnassa käytetyn ajoneuvon hankinnan yhteydessä maksetusta verosta tehdään välitön ja täysimääräinen vähennys ikään kuin ajoneuvoa käytettäisiin yksinomaan liiketoimintaan. Vasta tämän jälkeen ajoneuvon yksityiskäytöstä kannetaan mainitun virkkeen toisen osan mukaisesti kiinteämääräinen vero.

- 23 Mainitussa 15 §:n 1 momentissa erotetaan näin ollen ostojen yhteydessä maksetun arvonlisäveron välitön ja täysimääräinen vähentäminen siitä, että ajoneuvon yksityiskäyttö otetaan verotuksessa huomioon myöhemmässä vaiheessa eli silloin, kun lasketaan kyseisen elinkeinonharjoittajan tuloveroa kyseessä olevan verovuoden viimeisen verokauden päättyessä.
- 24 Tästä seuraa, ettei pääasian kohteena oleva verotustapa loukkaa mitenkään oikeutta vähentää elinkeinonharjoittajan sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin käyttämän ajoneuvon hankinnan arvonlisävero, eikä sitä voida näin ollen pitää rajoituksena oikeuteen vähentää kyseisen ajoneuvon hankinnan yhteydessä maksettu arvonlisävero.
- 25 Mainitun verotustavan voidaan katsoa olevan sopusoinnussa vakiintuneen oikeuskäytännön kanssa, jonka mukaan tilanteessa, jossa investointitavaraa käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, verovelvollinen voi arvonlisäveron kannalta joko lukea tämän tavaran kokonaan liikeomaisuuteensa tai pitää sen kokonaisuudessaan osana yksityisomaisuuttaan ja sulkea sen näin ollen kokonaan arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle taikka lukea sen liikeomaisuuteensa ainoastaan siltä osin kuin sitä käytetään liiketoimintaan (ks. asia C-434/03, Charles ja Charles-Tijmens, tuomio 14.7.2005, Kok., s. I-7037, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja asia C-72/05, Wollny, tuomio 14.9.2006, Kok., s. I-8297, 21 kohta).
- 26 Jos verovelvollinen päättää käsitellä yrityksen tavarana investointitavaraa, jota käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, tavaran hankintahintaan sisältyvä arvonlisävero on lähtökohtaisesti täysimääräisesti ja välittömästi vähennettävissä (ks. em. asia Charles ja Charles-Tijmens, tuomion 24 kohta ja em. asia Wollny, tuomion 22 kohta).
- 27 Kuitenkin tällaisessa tapauksessa oikeudesta hankinnan yhteydessä maksetun arvonlisäveron täysimääräiseen ja välittömään vähentämiseen seuraa vastaavasti velvollisuus maksaa arvonlisävero yrityksen tavaran yksityiskäytöstä (ks. em. asia Charles ja Charles-Tijmens, tuomion 30 kohta ja em. asia Wollny, tuomion 24 kohta). Tästä syystä kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdassa rinnastetaan käyttö yksityisiin tarkoituksiin vastikkeelliseen palvelun suoritukseen, jolloin verovelvollisen on saman direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukaisesti maksettava arvonlisävero tähän käyttöön liittyvien kustannusten määrästä (ks. asia C-269/00, Seeling, tuomio 8.5.2003, Kok., s. I-4101, 42 ja 43 kohta).
- 28 Niinpä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämät kysymykset on tässä tilanteessa – ja otettaessa huomioon kolmessa edellisessä kohdassa mainittu oikeuskäytäntö – ymmärrettävä siten, että niillä tiedustellaan, miten yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan ajoneuvon yksityiskäytön verottamista koskevia kuudennen direktiivin säännöksiä on tulkittava.
- 29 Se, että kansallinen tuomioistuin on muodollisesti esittänyt ennakkoratkaisukysymykset viittaamalla toisenlaisia tilanteita koskevaan kuudennen direktiivin säännökseen, ei estä unionin tuomioistuinta esittämästä kansalliselle tuomioistuimelle kaikkia niitä tulkintaan liittyviä seikkoja, jotka saattavat olla hyödyllisiä kansallisen tuomioistuimen arvioidessa käsiteltävänä olevaa asiaa, riippumatta siitä, onko se kysymyksiään esittäessään viitannut mainittuihin säännöksiin (ks. vastaavasti asia C-368/09, Pannon Gép Centrum, tuomio 15.7.2010, Kok., s. I-7467, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

- 30 Edellä esitetyn perusteella on katsottava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele kahdella kysymyksellään, jotka on syytä käsitellä yhdessä, pääasiallisesti sitä, onko kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohtaa, luettuna yhdessä sen 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan kanssa, tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle verosäännöstölle, jossa annetaan verovelvolliselle, jonka ajoneuvot ovat sekä yrityskäytössä että yksityiskäytössä, lupa ensin vähentää välittömästi ja täysimääräisesti aikaisemmassa vaihdannan

vaiheessa maksettu arvonlisävero mutta jossa säädetään näiden ajoneuvojen yksityiskäytön myöhemmästä vuosittaisesta verottamisesta, jossa tietyn verovuoden arvonlisäveron peruste määritetään menetelmällä, jossa tällaiseen käyttöön liittyvät kustannukset lasketaan kiinteiden parametrien mukaisesti.

- 31 Mainitusta verottamisesta on todettava, kuten tämän tuomion 27 kohdassa on huomautettu, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukaan vero on määritettävä kyseisten palvelujen suorituksesta verovelvolliselle aiheutuvien kustannusten määrän perusteella (ks. em. asia Charles ja Charles-Tijmens, tuomion 25 kohta ja asia C-460/07, Puffer, tuomio 23.4.2009, Kok., s. I-3251, 41 kohta).
- 32 Edellä esitetystä seuraa, että hyödyllisten tietojen antamiseksi ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle on tulkittava 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan käsitettä ”verovelvolliselle palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrä”.
- 33 Tässä yhteydessä on huomattava yhtäältä, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 28 ja 29 kohdassa, että vaikka jäsenvaltioilla on tiettyä harkintavaltaa mainittujen kustannusten määrän määrittämistä koskevien sääntöjen osalta ja vaikka tällainen harkintavalta mahdollistaa tietyssä määrin kiinteisiin parametreihin perustuvat laskentamenetelmät, on kuitenkin varmistettava, että mahdollinen verovelvollisen maksettavan arvonlisäveron määrittäminen kiinteitä parametreja käyttäen täyttää erityisesti suhteellisuusperiaatteen asettamat vaatimukset siten, että tällaisen määrittämisen on oltava oikeassa suhteessa kyseessä olevan tavaran yksityiskäytön laajuuteen.
- 34 Vaikka jäsenvaltioilla onkin tällainen harkintavalta, niiden on otettava huomioon kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan taustalla oleva tavoite eli tavaroiden yksityiskäyttöä vastaavan veron perusteen määrittäminen.
- 35 Toisaalta verovelvolliselle aiheutuvien kustannusten määrittämisessä on vältettävä sitä, että verovelvollinen, joka käyttää liikeomaisuuteensa lukemaansa tavaraa myös yksityisiin tarkoituksiin, saisi perusteetonta taloudellista etua loppukuluttajaan nähden sellaisten arvonlisäveron vähennysten seurauksena, joihin sillä ei ole oikeutta (ks. vastaavasti em. asia Wollny, tuomion 35 kohta).
- 36 Tässä tilanteessa kansallisen tuomioistuimen, joka on ainoana toimivaltainen tulkitsemaan kansallista oikeutta, on arvioitava unionin tuomioistuimen esittämien seikkojen valossa, voidaanko Alankomaiden verosäännöstössä yrityksen liikeomaisuuteen luetun tavaran yksityiskäytöstä maksettavan arvonlisäveron veron perusteen määrittämistä varten säädettyjen laskentatapojen katsoa olevan sopusoinnussa kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan käsitteen ”verovelvolliselle palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrä” kanssa.
- 37 Tätä varten ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tulkittava niin pitkälti kuin mahdollista kansallista oikeuttaan mainitun kuudennen direktiivin säännöksen sanamuodon ja tarkoituksen mukaisesti sillä tavoiteltujen tulosten saavuttamiseksi, ja sen on annettava etusija kansallisten sääntöjen sellaiselle tulkinnalle, joka on yhdenmukaisin tämän tarkoituksen kanssa, jotta se näin päättyisi mainitun direktiivin säännösten kanssa yhteensoveltuvaan ratkaisuun, ja jätettävä tarvittaessa soveltamatta kaikki sen kanssa ristiriidassa olevat kansallisen lain säännökset (ks. asia C-414/07, Magoora, tuomio 22.12.2008, Kok., s. I-10921, 44 kohta).
- 38 Esitettyihin kysymyksiin on edeltävien seikkojen perusteella vastattava, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohtaa, luettuna yhdessä sen 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan kanssa, on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle verosäännöstölle, jossa annetaan verovelvolliselle, jonka ajoneuvot ovat sekä yrityskäytössä että yksityiskäytössä, lupa ensin vähentää välittömästi ja täysimääräisesti aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettu arvonlisävero mutta jossa säädetään näiden ajoneuvojen yksityiskäytön myöhemmästä vuosittaisesta

verottamisesta, jossa tietyn verovuoden arvonlisäveron peruste määritetään menetelmällä, jossa tällaiseen käyttöön liittyvät kustannukset lasketaan kiinteiden parametrien mukaisesti ja jossa ei oteta oikeasuhteisesti huomioon yksityiskäytön todellista laajuutta.

Oikeudenkäyntikulut

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

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY, 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohtaa, luettuna yhdessä sen 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan kanssa, on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle verosäännöstölle, jossa annetaan verovelvolliselle, jonka ajoneuvot ovat sekä yrityskäytössä että yksityiskäytössä, lupa ensin vähentää välittömästi ja täysimääräisesti aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettu arvonlisävero mutta jossa säädetään näiden ajoneuvojen yksityiskäytön myöhemmästä vuosittaisesta verottamisesta, jossa tietyn verovuoden arvonlisäveron peruste määritetään menetelmällä, jossa tällaiseen käyttöön liittyvät kustannukset lasketaan kiinteiden parametrien mukaisesti ja jossa ei oteta oikeasuhteisesti huomioon yksityiskäytön todellista laajuutta.

Allekirjoitukset