

PUFFER

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

23 päivänä huhtikuuta 2009\*

Asiassa C-460/07,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Verwaltungsgerichtshof (Itävalta) on esittänyt 24.9.2007 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 11.10.2007, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**Sandra Puffer**

vastaan

**Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz,**

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, P. Lindh ja A. Arabadjiev (esittelevä tuomari),

\* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: E. Sharpston,  
kirjaaja: hallintovirkkamies B. Fülöp,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 16.10.2008 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- S. Puffer, edustajinaan Rechtsanwalt F. Schubert, Rechtsanwalt W.-D. Arnold ja Steuerberater C. Prodingler,
  
- Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, asiamiehenään Th. Krumenacker,
  
- Itävallan hallitus, asiamiehenään J. Bauer,
  
- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään K. Gross ja D. Triantafyllou,

kuultuaan julkisasiamiehen 11.12.2008 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

### **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; jäljempänä kuudes direktiivi) 17 artiklan tulkintaa ja yhteensopivuutta yhdenvertaista kohtelua koskevan yhteisön oikeuden yleisen periaatteen kanssa.
  
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Sandra Puffer ja Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Linzin verovirasto, jäljempänä Unabhängiger Finanzsenat) ja joka koskee oikeutta vähentää kokonaisuudessaan Pufferin yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan mutta osittain yksityisiin tarpeisiin käytetyn rakennuksen rakentamiskustannuksiin sisältynyt vuosien 2002 ja 2003 aikana suoritettu arvonlisävero.

### **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

#### *Yhteisön 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 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Taloudellisena toimintana on pidettävä myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

5 Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan mukaan vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin rinnastetaan ”yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumatomiin tarkoituksiin, jos tavarat ovat oikeuttaneet arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen”.

6 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”.

7 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan ensimmäisen alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta ”kiinteän omaisuuden vuokraus”, tiettyjä käsiteltävänä olevan asian kannalta merkityksettä poikkeuksia lukuun ottamatta.

8 Kuudennen direktiivin 17 artiklassa, sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18), 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;

--

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

Tämä suhdeluku on laskettava 19 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista.

--

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.”

- 9 Kuudennen direktiivin 20 artiklassa, sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18), säädetään seuraavaa:

”1. Alun perin tehty vähennys on oikaistava jäsenvaltioiden vahvistamien yksityiskoh-  
taisten 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 – –

2. Investointitavaroiden osalta oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, mukaan lukien tavarankäytön- tai valmistusvuosi. Kunakin vuonna oikaisu kohdistuu vain viidennekseen näiden tavaroiden verosta. Oikaisu perustuu seuraavien vuosien aikana tapahtuneisiin vähennysoikeuden muutoksiin suhteessa tavarankäytön- tai valmistusvuoteen.

Jäsenvaltiot voivat edellisestä alakohdasta poiketen oikaisua tehdessään käyttää perusteena täydet viisi vuotta kestävästä kaudesta, joka alkaa tavarankäytön ensimmäisestä käyttöönotosta.

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

Kansallinen säännöstö

<sup>10</sup> Vuoden 1994 liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz 1994; BGBl. 663/1994; jäljempänä vuoden 1994 UStG), joka oli voimassa silloin, kun Itävalta liittyi Euroopan

unioniin, eli 1.1.1995, 12 §:n 2 momentin 1 kohdassa ja 2 kohdan a alakohdassa säädettiin seuraavaa:

”1. Rakennusten hankintaan, rakentamiseen tai ylläpitoon liittyviä tavaroiden luovutuksia tai palveluiden suorituksia pidetään liiketoimintaan kuuluvina siltä osin kuin niistä suoritettu vastike kuuluu tuloverosta annettujen sääntöjen mukaan liikekuluihin tai tulonhankkimiskuluihin.

2. Liiketoimintaan kuuluviksi tavaroiden luovutuksiksi tai palveluiden suorituksiksi ei katsota sellaisia luovutuksia tai suorituksia

a) joista suoritettu vastike ei koostu pääasiallisesti vuoden 1988 tuloverolain (Einkommensteuergesetz 1988; BGBl. 400/1988) 20 §:n 1 momentin 1–5 kohdassa tai vuoden 1988 yhteisöverolain (Körperschaftsteuergesetz 1988; BGBl. 401/1988) 8 §:n 2 momentin ja 12 §:n 1 momentin 1–5 kohdassa tarkoitetuista kustannuksista.”

11 Päätöksestä, jolla ennakkoratkaisupyyntö on tehty, ilmenee, että koska vuoden 1988 tuloverolain 20 §:n 1 momentin 1–5 kohdassa jätettiin verotettavan tulon laskennan ulkopuolelle elinkustannukset, joihin asumiskustannukset kuuluvat, arvonlisäveron vähennys hyväksyttiin vuoden 1994 UStG:n 12 §:n 2 momentin 1 kohdan ja 2 kohdan a alakohdan perusteella vain siitä osasta rakennusta, jota käytetään liiketoimintaan, eikä siitä osasta, jota käytetään yksityisiin asumistarkoituksiin.

12 Verotuksen muuttamisesta annetulla vuoden 1997 lailla (Abgabenänderungsgesetz 1997; BGBl. I, 9/1998; jäljempänä vuoden 1997 AbgÄG) yhtäältä muutettiin



vuoden 1994 UStG:n 12 §:n 2 momentin 1 kohtaa siten, että sekakäytössä oleva kiinteistö voidaan lukea kokonaisuudessaan yrityksen liikeomaisuuteen. Toisaalta vuoden 1994 UStG:n 6 §:n 1 momentin 16 kohdassa, yhdessä 6 §:n 2 momentin ja 12 §:n 3 momentin kanssa, säädettiin, että rakennuksen osien käyttö yksityisiin asumistarkoituksiin on kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu verosta vapautettu liiketoimi, ja suljettiin näin vähennysoikeus pois.

- 13 Päätöksestä, jolla ennakkoratkaisupyyntö on tehty, ilmenee, että Itävallan lainsäätäjä oli halunnut näillä muutoksilla säilyttää sen säännön, jonka mukaan niitä rakennuksen osia, joita käytetään yksityisiin asumistarkoituksiin, koskevaa arvonlisäveroa ei saada vähentää, mutta tunnustanut kuitenkin asiassa C-269/00, Seeling, 8.5.2003 annettuun tuomioon (Kok., s. I-4101) perustuvan mahdollisuuden katsoa koko sekakäytössä oleva kiinteistö yritykselle kuuluvaksi.

### **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset**

- 14 Puffer on vuoden 2002 marraskuun ja vuoden 2004 kesäkuun välisenä aikana rakentanut omakotitalon, jossa on uima-allas. Hän on käyttänyt tätä kiinteistöä vuodesta 2003 lähtien yksityisiin asumistarkoituksiin lukuun ottamatta osaa, joka vastaa noin 11:tä prosenttia rakennuksesta ja jonka hän on vuokrannut yrityksensä liiketoimintakäyttöön.
- 15 Puffer on lukenut kiinteistön kokonaisuudessaan yrityksensä liikeomaisuuteen ja vaatinut oikeutta vähentää rakennuksen rakentamisen yhteydessä laskutetut verot kokonaan.
- 16 Finanzamt (verohallinto) on vuosien 2002 ja 2003 arvonlisäveroa koskevilla oikaisupäätöksillä yhtäältä kieltäytynyt ottamasta vähennyksenä huomioon uima-altaan rakentamisesta suoritettuja veroja. Toisaalta se on hyväksynyt muiden rakentamiskustannusten yhteydessä maksetun veron vähentämisen vain rakennuksen liiketoimintakäyttöä vastaavasti eli 11 prosentin osalta.

- 17 Puffer on tehnyt mainituista päätöksistä oikaisuvaatimuksen, jonka Unabhängiger Finanzsenat on hylännyt erityisesti sillä perusteella, että kansallisessa lainsäädännössä oli silloin, kun kuudes direktiivi tuli Itävallassa voimaan, säädetty yksityiseen asumistarkoitukseen käytettäviin kiinteistöjen osiin kohdistuvien rakentamiskustannusten arvonlisäveron vähennysoikeuden sulkemisesta pois ja että kansallinen lainsäätäjät ei ollut luopunut kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa säädetystä mahdollisuudesta pitää tämä rajoitus voimassa.
- 18 Tämän seurauksena Puffer on nostanut tästä päätöksestä kanteen Verwaltungsgerichtshofissa. Hän esittää yhtäältä, että tavarain lukeminen kokonaisuudessaan yrityksen liikeomaisuuteen oikeuttaa yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäveron täyteen vähennykseen, ja toisaalta, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa mainitut edellytykset sille, että jäsenvaltiot voivat pysyttää kuudennen direktiivin voimaantulohetkellä olemassa olleet vähennysoikeuden rajoitukset voimassa, eivät käsiteltävänä olevassa asiassa täyttyneet.
- 19 Koska ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin on todennut, että Itävallan lainsäädännössä ei kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan vastaisesti hyväksyttyä sekakäytössä olevan, kokonaan yrityksen liikeomaisuuteen luetun kiinteistön rakentamiskustannusten arvonlisäveron täyttä ja välitöntä vähennystä, se tiedustelee, onko tämä säännös sopusoinnussa yhdenvertaista kohtelua koskevan yhteisön oikeuden yleisen periaatteen kanssa.
- 20 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin katsoo tältä osin, että tällaisen sekakäytössä olevan kiinteistön rakentamiskustannuksiin sisältyvän arvonlisäveron täysi ja välitön vähentäminen ja yksityisiin asumistarkoituksiin käytettyyn kiinteistön osaan kohdistuvan arvonlisäveron myöhempi periminen kymmenen vuoden ajalle jaksotettuna merkitsee sitä, että verovelvollinen saa täksi ajaksi ”korotonta lainaa”, eikä henkilö, joka ei ole verovelvollinen, voi saada tätä mahdollisuutta.
- 21 Tästä syystä se tiedustelee, merkitseekö näin saatava taloudellinen etu, jonka suuruudeksi se arvioi viisi prosenttia yksityisiin asumistarkoituksiin käytetyn kiinteistön osan rakentamisen nettokustannuksista, syrjivää kohtelua verovelvollisten ja henkilöiden, jotka eivät ole verovelvollisia, välillä sekä verovelvollisten ryhmän sisällä

niiden, jotka rakentavat rakennuksen puhtaasti yksityisiin tarkoituksiin, ja niiden, jotka rakentavat sen osittain yritystään varten, välillä.

- 22 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee lisäksi, voiko tämä taloudellinen etu, jota tarjotaan niille verovelvollisille, jotka suorittavat verollisia liiketoimia, mutta ei niille, jotka suorittavat vain verosta vapautettuja liiketoimia, merkitä EY 87 artiklan mukaista valtiontukea, silloin, kun se seuraa kuudetta direktiiviä koskevasta kansallisesta täytäntöönpanotoimesta ja kun nämä kaksi verovelvollisten ryhmää ovat kilpailutilanteessa.
- 23 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin kysyy vielä, kattaako kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohta Itävallan verohallinnon väittämällä tavalla vuoden 1997 AbgÄG:llä tehdyistä muutoksista huolimatta ostojen yhteydessä suoritetun arvonlisäveron vähennysoikeuden poistavan kansallisen lainsäädännön.
- 24 Verwaltungsgerichtshof on tässä tilanteessa päättänyt lykätä ratkaisun antamista asiassa ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”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 absoluuttinen määrä kasvaa rajatta kyseisen asuntokohteen hankinta- ja rakentamiskustannusten 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?”

- 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?
- 3) Onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdalla edelleen vaikutuksia silloin, kun kansallinen lainsäätäjät muuttaa vähennysoikeuden poissulkemista koskevaa kansallisen lainsäädännön säännöstä (tässä tapauksessa vuoden 1994 UStG:n 12 §:n 2 momentin 1 kohta), jonka osalta voitiin tukeutua kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohtaan, nimenomaisesti siinä tarkoituksessa, että vähennysoikeutta ei edelleenkään olisi, ja vähennysoikeutta koskevan tällaisen rajoituksen voimassa pysyminen olisi johdettavissa myös kansallisesta laista, mutta kansallinen lainsäätäjät on – vasta jälkeempään 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 edellä mainitussa asiassa Seeling) mukaan mahdollisuuden vähentää veron?
- 4) Jos vastaus kolmanteen kysymykseen on kieltävä:

Onko vähennysoikeuden poissulkemisen (tässä tapauksessa vuoden 1994 UStG:n 12 §:n 2 momentin 2 kohdan a alakohta) kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan 'standstill-lausekkeeseen' perustuvan soveltamisen kannalta haitallista vaikutusta sillä, että kansallinen lainsäätäjät muuttaa yhtä kahdesta päällekkäisestä kansallisesta säännöksestä, joilla vähennysoikeus suljetaan pois (tässä tapauksessa vuoden 1994 UStG:n 12 §:n 2 momentin 2 kohdan a alakohta ja 12 §:n 2 momentin 1 kohta), ja luopuu tästä myöhemmin, kun se on huomannut tehneensä oikeudellisen virheen?"

## Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

*Ensimmäinen kysymys, joka koskee kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan yhteensopivuutta yhdenvertaista kohtelua koskevan yhteisön oikeuden yleisen periaatteen kanssa*

- 25 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy pääasiallisesti, loukataanko kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan ja 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan säännöksillä yhdenvertaista kohtelua koskevaa yhteisön oikeuden yleistä periaatetta siltä osin kuin näiden säännösten perusteella verovelvollisille voidaan sekakäytössä olevan kiinteistön rakentamiskustannuksiin sisältyvän arvonlisäveron täydellä ja välittömällä vähennysoikeudella ja yksityisiin asumistarkoituksiin käytettyyn kiinteistön osaan kohdistuvan arvonlisäveron myöhemmällä, kymmenelle vuodelle jaksotetulla suorittamisella antaa taloudellinen etu suhteessa henkilöihin, jotka eivät ole verovelvollisia, ja sellaisiin verovelvollisiin, jotka käyttävät kiinteistöään vain yksityisiin asumistarkoituksiin.

### Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

- 26 Puffer esittää, että elinkeinonharjoittaja voi valita, lukeeko hän sekakäytössä olevan tavaran kokonaisuudessaan yrityksen liikeomaisuuteen säilyttääkseen mahdollisuuden vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron sitten, kun mainitun tavaran liiketoimintakäytön merkitys jatkossa kasvaa.
- 27 Hänen mukaansa kuudes direktiivi ei siinä tapauksessa, että tavara, vaikka vain osittain, luetaan alun perin yksityiseen käyttöön ja siirretään myöhemmin yrityksen liikeomaisuuteen, tarkasti ottaen mahdollista enää ostoihin sisältyvän veron vähennystä. Välitön ja täysimääräinen arvonlisäveron vähentäminen sekä arvonlisäveron myöhempi jaksotettu suorittaminen mainitun tavaran yksityiskäytöstä perustuu kuudennen direktiivin järjestelmään, ja yhteisöjen tuomioistuin on ollut oikeuskäytännössään tietoinen tämän järjestelmän vaikutuksista. Näin ollen ei ole mitään syytä epäillä tämän järjestelmän yhteensopivuutta yhdenvertaista kohtelua koskevan yhteisön oikeuden yleisen periaatteen kanssa.

- 28 Unabhängiger Finanzsenat esittaa, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa sallitaan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen vain, jos tavaroita tai palveluja kaytetaan elinkeinonharjoittajan arvonlisäverollisiin liiketoimiin. Sen mukaan tästä seuraa, että kuudennella direktiivillä ei anneta oikeutta vähennykseen siltä osin kuin tavaraa kaytetaan yksityisiin tarkoituksiin.
- 29 Sen mukaan on aluksi kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan selvän sanamuodon mukaisesti ratkaistava hyvakysyttavan vähennyksen laajuus sen perusteella, miltä osin tavaraa kaytetaan arvonlisäverolliseen liiketoimintaan. Vasta sitten on tutkittava, onko alun perin arvonlisäverollisiin liiketoimiin tarkoitettun tavaran käyttö yksityisiin tarkoituksiin rinnastettava kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan perusteella palvelujen tarjoamiseen vastiketta vastaan.
- 30 Unabhängiger Finanzsenatin mukaan tavaran lukeminen yrityksen liikeomaisuuteen tai elinkeinonharjoittajan asema ei tästä syystä voi yksin perustaa sille oikeutta vahentaa ostoihin sisaltyvaa arvonlisäveroa. Tältä osin on kyse vain kahdesta edellytyksestä muiden sellaisten edellytysten joukossa, joiden on täytyttävä.
- 31 Erityisesti jos nämä kaksi edellytystä riittävät, on seurauksena kehapaetelm ja järjestelmän epäjohdonmukaisuus. Unabhängiger Finanzsenat esittaa tältä osin, että ne elinkeinonharjoittajat, jotka suorittavat vain verosta vapautettuja liiketoimia ja jotka siten eivät lahthokohtaisesti voi vahentaa mitaan ostoihin sisaltyvaa veroa, voisivat kuitenkin tehdä sekakayttoss olevasta tavarasta vähennyksiä siltä osin kuin sitä kaytetaan yksityisiin tarkoituksiin.
- 32 Unabhängiger Finanzsenat huomauttaa myös, että ne elinkeinonharjoittajat, jotka suorittavat osin verosta vapautettuja ja osin verollisia liiketoimia, voivat kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan mukaan vahentaa arvonlisäveron vain niiden verollisia liiketoimia vastaavan suhdeluvun mukaisesti. Tämä suhdeluku voi poiketa huomattavasti yksityis- ja liiketoimintakaytton osuuksista.

- 33 Itävallan hallitus on suullisessa käsittelyssä puoltanut Unabhängiger Finanzsenatin kannattamaa kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan tulkintaa. Tämä hallitus katsoo, että tämän säännöksen sanamuoto mahdollistaa vähennykset vain siltä kiinteistön osalta, joka on tarkoitettu käytettäväksi verollisessa liiketoiminnassa, eikä siltä osalta, joka on tarkoitettu yksityiseen käyttöön. Mainitun hallituksen mukaan ensimmäiseen kysymykseen vastaaminen ei ole loppujen lopuksi välttämätöntä, koska tämän tulkinnan mukaan mitään yhdenvertaista kohtelua koskevaa ongelmaa ei ole.
- 34 Komissio korostaa, että verovelvollisen mahdollisuus lukea sekakäytössä oleva tavara kokonaisuudessaan yrityksensä liikeomaisuuteen perustuu verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen, jolla taataan taloudellisen toiminnan vapaus ja rajoituksettomuus. Verovelvollisen tätä vastaavalla velvollisuudella, eli arvonlisäveron maksamisella mainitun tavaran yksityiskäyttöön, joka rinnastuu vastiketta vastaan suoritettuun palveluun, liittyvien kustannusten määrästä, nimenomaan varmistetaan verovelvollisten ja henkilöiden, jotka eivät ole verovelvollisia, yhdenvertainen kohtelu.
- 35 Lievä taloudellinen etu, joka verovelvollisille tässä järjestelmässä jää, perustuu yhtäältä niiden taloudelliseen toimintaan ja oikeudelliseen asemaan eli siihen, että ne keräävät ja suorittavat arvonlisäveron verohallinnolle, ja on toisaalta välitön seuraus siitä, että sekakäytössä olevan tavaran liiketoimintakäyttö voi jatkossa kasvaa. Näin ollen tämän edun olemassaolon perusteella ei voida päätellä, että yhdenvertaista kohtelua koskevaa yhteisön oikeuden yleistä periaatetta olisi loukattu.
- 36 Yrityksen liikeomaisuuteen lukeminen sekä ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen on komission mukaan suljettu pois vain silloin, kun liiketoimintakäyttö on alusta lähtien sivuutettu joko objektiivisista syistä tai siksi, että verovelvollinen itse on sulkenut pois tällaisen käytön.
- 37 Komissio katsoo lisäksi, että se, että verovelvollinen, joka on päättänyt olla lukematta tavaraa yrityksensä liikeomaisuuteen, ei voi vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, ei loukkaa yhdenvertaisen kohtelun periaatetta, koska verovelvollisella oli ollut tämä

mahdollisuus mutta se ei käyttänyt sitä. Koska se on päättänyt olla lukematta tavaraa yrityksessä liikeomaisuuteen, se ei voi vedota kohtelun syrjivyyteen.

- 38 Niiden verovelvollisten, jotka suorittavat verollisia liiketoimia, ja niiden, jotka suorittavat verosta vapautettuja liiketoimia, erilainen kohtelu on komission mukaan loppujen lopuksi seurausta neutraalisuuden periaatteesta, joka mahdollistaa arvonlisäveron vähennyksen vain verollisten liiketoimien osalta.

#### Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

- 39 Ensimmäiseksi on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tilanteessa, jossa investointitavaraa käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, verovelvollinen voi arvonlisäveron kannalta joko lukea tämän tavarankokonaan yrityksensä liikeomaisuuteen 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 (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).

- 40 Jos verovelvollinen päättää käsitellä yrityksen tavaroina investointitavaroita, joita käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, näiden tavaroiden hankintahintaan sisältyvä arvonlisävero on lähtökohtaisesti täysin ja välittömästi vähennettävissä (em. asia Charles ja Charles-Tijmens, tuomion 24 kohta ja em. asia Wollny, tuomion 22 kohta).

- 41 Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdasta kuitenkin seuraa, että jos yrityksen liikeomaisuuteen kuuluva tavara on oikeuttanut hankintahintaan sisältyvän arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen, sen käyttö verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityisiin tarkoituksiin taikka



yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin rinnastetaan vastikkeelliseen palvelun suoritukseen. Tätä käyttöä, joka on siis saman direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu verollinen liiketoimi, verotetaan kyseisen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukaisesti palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrän perusteella (em. asia Charles ja Charles-Tijmens, tuomion 25 kohta ja em. asia Wollny, tuomion 23 kohta).

42 Näin ollen verovelvollisella, joka päättää lukea rakennuksen kokonaisuudessaan yrityksensä liikeomaisuuteen ja joka käyttää osaa tästä rakennuksesta yksityisiin tarkoituksiin, on oikeus vähentää kyseisen rakennuksen rakentamiskustannusten kokonaismäärään sisältynyt arvonnlisävero ja toisaalta vastaavasti velvollisuus maksaa arvonnlisävero kyseisestä käytöstä aiheutuvien kustannusten määrästä (em. asia Wollny, tuomion 24 kohta).

43 Jos verovelvollinen sitä vastoin päättää investointitavaraa hankkiessaan lukea sen kokonaisuudessaan yksityisomaisuuteensa tai lukea sen vain osittain liikeomaisuuteensa, vähennysoikeutta ei voi syntyä yksityisomaisuuteen luetun omaisuuden osalta (ks. vastaavasti asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991, Kok., s. I-3795, Kok. Ep. XI, s. I-311, 8 ja 9 kohta ja asia C-25/03, HE, tuomio 21.4.2005, Kok., s. I-3123, 43 kohta).

44 Tässä tilanteessa se, että osaa yksityisomaisuuteen luetusta tavarasta käytetään myöhemmin liiketoimintaan, ei voi perustaa oikeutta vähennykseen, koska kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohdassa säädetään, että vähennysoikeus syntyy silloin, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy. Nykyiseen yhteisön säännöstöön ei sisälly mitään tähän soveltuvaa oikaisumekanismia, kuten julkisasiamies ratkaisuehdotuksensa 50 kohdassa esittää.

45 Siinä tilanteessa, että investointitavaroiden sekakäyttö ajan kuluessa vaihtelee, Unabhängiger Finanzsenatin ja Itävallan hallituksen kannattamasta kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 ja 2 kohdan tulkinnasta voisi seurata, että verovelvolliselta kiellettäisiin myöhemmin verotettavaan liiketoimintakäyttöön liittyvien ostojen

arvonlisäveron vähentäminen, huolimatta verovelvollisen alkuperäisestä toiveesta lukea kysymyksessä oleva tavara tulevia liiketoimia silmällä pitäen kokonaisuudessaan liikeomaisuuteensa.

46 Verovelvollista ei tällaisessa tilanteessa vapautettaisi kokonaan sen veron maksamisesta, joka liittyy tavaraan, jota hän käyttää liiketoimintaansa, ja hänen liiketoimintansa verottaminen merkitsisi kaksinkertaista verottamista, joka on vastoin yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään, jonka osa kuudes direktiivi on, erottamattomana osana kuuluvaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta (ks. vastaavasti asia C-415/98, Bakcsi, tuomio 8.3.2001, Kok., s. I-1831, 46 kohta ja em. asia HE, tuomion 71 kohta).

47 Vaikka lisäksi oletettaisiin, että rakentamiskustannuksiin sisältyvä vero olisikin säädetty palautettavaksi siinä tilanteessa, että osaa alun perin yksityiseen tarkoitukseen käytetystä rakennuksesta on myöhemmin tosiasiallisesti käytetty liiketoimintaan, verorasite kohdistuisi tavaraan joskus huomattavan pitkän, eli investointikustannusten syntymisen ja tosiasiallisen liiketoimintakäytön välisen, ajan. Arvonlisäveron neutraalisuuden periaate edellyttää yrityksen verorasituksen osalta lisäksi, että yrityksen tarpeisiin ja sen aloittamiseen kohdistettuja investointikustannuksia pidetään taloudellisena toimintana, joka oikeuttaa vähentämään välittömästi ostoihin sisältyvän arvonlisäveron. Vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan verovelvollinen kokonaan kaiken sen verollisen liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta (ks. vastaavasti asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985, Kok., s. 655, Kok. Ep. VIII, s. 85, 19 ja 23 kohta).

48 Toisin kuin Unabhängiger Finanzsenat ja Itävallan hallitus väittävät, oikeuskäytännöstä ilmenevä kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan tulkinta ei merkitse, kuten julkisasiamies ratkaisuehdotuksensa 46 kohdassa mainitsee, kehäpäätelmää eikä järjestelmän epä johdonmukaisuutta.

49 Mainitun säännöksen mukaisesti verovelvolliset, jotka suorittavat vain verosta vapautettuja liiketoimia, eivät voi vähentää mitään ostoihin sisältyvää veroa eivätkä

siten voi myöskään tehdä sekakäytössä olevan tavaran yksityiskäyttöön kohdistuvia vähennyksiä.

50 Myöskään sellaisten verovelvollisten, jotka toteuttavat sekä verosta vapautettuja että verollisia liiketoimia, osalta yksityis- ja liiketoimintakäytön välisen suhteen ja vähennyksen suhdeluvun, josta on säädetty kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa, välillä ei ole ristiriitaa.

51 Mainitun direktiivin 17 artiklan rakenteesta seuraa, että jos verovelvollinen päättää investointitavaraa hankkiessaan lukea sen kokonaan liikeomaisuuteensa, välitön ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennys hyväksytään siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa verovelvollisen verollisiin liiketoimiin liittyvän määrän suhteellista osuutta. Koska tämä suhdeluku voi jatkossa vaihdella ajan kuluessa, kuudennen direktiivin 20 artiklassa säädetään oikaisumekanismista. Verovelvollinen, kuten kukaan ainoastaan verollisia liiketoimia suorittava verovelvollinen, ei kuitenkaan voi välttyä arvonlisäveron jaksotetulta suorittamiselta mainitun tavaran yksityiskäytöstä silloin, kun mainitun direktiivin 17 ja 20 artiklan soveltaminen on oikeuttanut arvonlisäveron osittaiseen vähentämiseen.

52 Toiseksi on muistettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhteisön oikeuden yleisen syrjinnän kiellon periaatteen loukkaamista on ainoastaan erilaisten sääntöjen soveltaminen samankaltaisiin tilanteisiin tai saman säännön soveltaminen erilaisiin tilanteisiin (ks. asia C-390/96, Lease Plan, tuomio 7.5.1998, Kok., s. I-2553, 34 kohta ja asia C-156/98, Saksa v. komissio, tuomio 19.9.2000, Kok., s. I-6857, 84 kohta).

53 On myös muistettava, että verotuksen neutraalisuuden periaatetta ilmentää arvonlisäveroalalla yhdenvertaisen kohtelun periaate (asia C-106/05, L.u.P., tuomio 8.6.2006, Kok., s. I-5123, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja asia C-309/06, Marks & Spencer, tuomio 10.4.2008, Kok., s. I-2283, 49 kohta).

- 54 Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, että kun kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdassa rinnastetaan verovelvollisen yrityksensä liikeomaisuuteen lukeman tavaran yksityinen käyttö palvelujen vastikkeelliseen suorittamiseen, sillä pyritään yhtäältä varmistamaan verovelvollisen, joka on voinut vähentää mainitun tavaran hankintaan tai rakentamiseen sisältyvän arvonlisäveron, ja loppukuluttajan, joka on tavaran ostaessaan maksanut arvonlisäveron, yhdenvertainen kohtelu estämällä se, että verovelvollinen saa aiheetonta etua verrattuna kuluttajaan, ja toisaalta varmistamaan verotuksen neutraalisuus takaamalla se, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennys vastaa myynneistä tehtävää arvonlisäveron suoritusta (ks. vastaavasti em. asia Wollny, tuomion 30–33 kohta).
- 55 Kuten ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin mainitsee, sekakäytössä olevan investointitavaran yksityiskäytön osalta on kuitenkin mahdollista, että mainitulla direktiivillä ei voida yksin taata samaa kohtelua verovelvollisille ja henkilöille, jotka eivät ole verovelvollisia, tai toisille verovelvollisille, jotka hankkivat samankaltaisia tavaroita yksityisesti ja joiden on siten suoritettava välittömästi koko arvonlisävero. Ei voida sulkea pois sitä, että tämän tuomion 47 kohdassa mainittu tavoite, jonka mukaan verovelvolliset vapautetaan kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 ja 2 kohdan sekä 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan järjestelmällä kokonaan niiden kaikkien verollisten liiketoimien yhteydessä maksettavasta tai maksetusta arvonlisäverosta, mukaan luettuna kaikki rahamääräiset veloitteet, jotka rasittavat tavaraa investointikustannusten syntymisen ja tosiasiallisen liiketoimintakäytön välisenä aikana, voi verovelvollisen mainitun tavaran yksityiskäytön osalta tuottaa taloudellista etua (ks. vastaavasti em. asia Wollny, tuomion 38 kohta).
- 56 Näin ollen verovelvollisten ja henkilöiden, jotka eivät ole verovelvollisia, mahdollinen erilainen kohtelu on seurausta verotuksen neutraalisuuden periaatteen, jolla ensisijaisesti varmistetaan verovelvollisten yhdenvertainen kohtelu, soveltamisesta. Tämä mahdollinen eroavuus on lisäksi seurausta siitä, että nämä verovelvolliset harjoittavat kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa määriteltyä taloudellista toimintaa. Se liittyy vielä verovelvollisten erityiseen asemaan, josta on säädetty kuudennessa direktiivissä ja joka tarkoittaa erityisesti sitä, että ne ovat tämän direktiivin 21 artiklan mukaisesti velvollisia maksamaan ja keräämään arvonlisäveron.
- 57 Koska nämä seikat erottavat verovelvollisten tilanteen sellaisten henkilöiden tilanteesta, jotka eivät ole verovelvollisia eivätkä harjoita tällaista taloudellista toimintaa,

mahdollinen kohtelun eroavuus on seurausta erilaisten sääntöjen soveltamisesta erilaisiin tilanteisiin eikä siten merkitse yhdenvertaisen kohtelun periaatteen loukkausta.

58 Näin on myös sellaisen verovelvollisen kohdalla, joka on lukenut investointitavaran kokonaan yksityisomaisuuteensa, koska hän ei aio käyttää tätä tavaraa taloudellisen toiminnan harjoittamiseen vaan yksityisiin tarkoituksiin.

59 Arviointi ei voi olla erilainen sellaisen verovelvollisen kohdalla, joka harjoittaa vain verosta vapautettua liiketoimintaa, koska tällaisen verovelvollisen on kannettava sama arvonnalisäverotaakka kuin henkilön, joka ei ole verovelvollinen, ja koska sen asema rinnastuu näin selkeästi tällaiseen henkilöön.

60 Tämän tuomion 50 kohdassa todetusta ilmenee sellaisten verovelvollisten osalta, jotka suorittavat sekä verosta vapautettuja että verollisia liiketoimia, että niitä kohdellaan sekä kaikkien niiden harjoittaman taloudellisen toiminnan luokkien että niiden sekakäytössä olevien tavaroiden yksityiskäytön osalta aivan samalla tavalla kuin sellaisia henkilöitä, jotka harjoittavat toimintaa, joka kuuluu yksinomaan yhteen näistä toiminta- tai käyttöluokista.

61 Tästä seuraa, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan ja 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan säännöksillä ei loukata yhdenvertaista kohtelua koskevaa yhteisön oikeuden yleistä periaatetta.

62 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan ja 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan säännöksillä ei loukata yhdenvertaista kohtelua koskevaa yhteisön oikeuden yleistä periaatetta siltä osin kuin näillä säännöksillä voidaan sekakäytössä olevan kiinteistön rakentamiskustannuksiin sisältyvän arvonnalisäveron täysimääräistä ja välitöntä vähennysoikeutta ja tämän kiinteistön yksityiskäytöstä maksettavan veron myöhempää jaksotettua suorittamista koskevan järjestelmän kautta antaa verovelvollisille talou-

dellinen etu suhteessa henkilöihin, jotka eivät ole verovelvollisia, ja sellaisiin verovelvollisiin, jotka käyttävät kiinteistöään vain yksityisiin asumistarkoituksiin.

*Toinen kysymys, joka koskee sitä, onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan kansallisista täytäntöönpanotoimista seuraava likviditeettietu valtiontukea*

- 63 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee pääasiallisesti, onko EY 87 artikla esteenä sellaiselle kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohtaa koskevalle kansalliselle täytäntöönpanotoimelle, jossa säädetään, että oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero on rajoitettu koskemaan yksin sellaisia verovelvollisia, jotka toteuttavat verollisia liiketoimia, eikä se koske niitä, jotka suorittavat vain verosta vapautettuja liiketoimia, siltä osin kuin tällä kansallisella toimella voidaan antaa ensimmäisen kysymyksen yhteydessä tarkoitetun kaltainen taloudellinen etu vain niille verovelvollisille, jotka suorittavat verollisia liiketoimia.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

- 64 Puffer katsoo, että ne verovelvolliset, jotka suorittavat vain verollisia liiketoimia, ne, jotka suorittavat sekä verosta vapautettuja että verollisia liiketoimia, sekä ne, jotka suorittavat vain verosta vapautettuja liiketoimia, ovat todellisuudessa samassa tilanteessa. Kaikki voivat valita lukea sekakäytössä olevan tavaran kokonaan liikeomaisuuteensa ja suorittaa tavaran yksityiskäytöstä maksettavan arvonlisäveron myöhemmin jaksotetusti. Siten kyseessä ei hänen mukaansa ole EY 87 artiklan rikkominen.
- 65 Unabhängiger Finanzsenat väittää, että koska kuudennessa direktiivissä ei anneta oikeutta sekakäytössä olevan tavaran osalta arvonlisäveron vähentämiseen siltä osin kuin sitä käytetään yksityisiin tarkoituksiin, kyse ei ole EY 87 artiklan rikkomisesta.

66 Komissio katsoo, että EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi luokittelu edellyttää erityisesti valtion toimenpidettä, jolla suositetaan tiettyjä yrityksiä suhteessa muihin. Käsiteltävänä olevassa asiassa nämä kaksi edellytystä eivät täyty, koska oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen perustuu suoraan kuudenteen direktiiviin ja koska edunsaajien saama hyöty seuraa arvonlisäverojärjestelmän yleisestä rakenteesta.

#### Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

67 EY 87 artiklan 1 kohdan mukaan ”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”.

68 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan toimenpiteen luokittelu EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi tueksi edellyttää, että kaikki kyseisessä määräyksessä tarkoitettut edellytykset täyttyvät. Näin ollen kyseessä on ensinnäkin oltava valtion toimenpide tai valtion varoilla toteutettu toimenpide, toiseksi sen on oltava omiaan vaikuttamaan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan, kolmanneksi sillä on annettava etua sille, joka on toimenpiteen kohteena, ja neljänneksi sen on vääristettävä tai uhattava vääristää kilpailua (yhdistetyt asiat C-341/06 P ja C-342/06 P, Chronopost ja La Poste v. Ufex ym., tuomio 1.7.2008, Kok., s. I-4777, 121 ja 122 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

69 Oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen sekä siihen liittyvä mahdollinen taloudellinen etu niille verovelvollisille, jotka suorittavat verollisia liiketoimia, seuraa suoraan kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdasta, joka jäsenvaltioiden on pantava täytäntöön kansallisessa lainsäädännössään.

- 70 Kuten julkisasiamies ratkaisuehdotuksensa 70 kohdassa esittää, ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koskevan oikeuden rajoittaminen vain verollisiin liiketoimiin on erottamaton osa arvonlisäverojärjestelmää, joka on luotu yhteisön säännöksillä, jotka kaikkien jäsenvaltioiden on pantava täytäntöön samalla tavoin. Tästä seuraa, että valtion toimenpidettä koskeva edellytys ei täyty, joten EY 87 artiklan 1 kohtaa ei voida soveltaa.
- 71 Toiseen kysymykseen on tässä tilanteessa, tarvitsematta tutkia kolmea muuta edellytystä, vastattava, että EY 87 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että se ei ole esteenä sellaiselle kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohtaa koskevalle kansalliselle täytäntöönpanotoimelle, jossa säädetään, että oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen on rajoitettu koskemaan sellaisia verovelvollisia, jotka toteuttavat verollisia liiketoimia, eikä se koske niitä, jotka suorittavat vain verosta vapautettuja liiketoimia, siltä osin kuin tällä kansallisella toimella voidaan antaa taloudellista etua vain niille verovelvollisille, jotka suorittavat verollisia liiketoimia.

*Kolmas ja neljäs kysymys, jotka koskevat kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan soveltamisedellytyksiä*

- 72 Kolmannella ja neljännellä kysymyksellään, jotka on syytä tutkia yhdessä, ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelelee pääasiallisesti sitä, sovelletaanko kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa säädettyä poikkeusta silloin, kun kansallinen lainsäätäjä muuttaa yhtä kahdesta päällekkäisestä kansallisesta säännöksestä, joilla suljetaan pois oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen, sellaisella sääntelyllä, jonka olisi kansallisen lainsäätäjän nimenomaisen tarkoituksen mukaan säilytettävä tämän poissulkemisen mukainen tulos mutta joka erikseen tarkasteltuna mahdollistaa kansallisen lainsäätäjän yhteisön oikeuden tulkintaa koskevan virheen vuoksi vähennykset.



## Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

- 73 Puffer arvioi, että koska entisillä säännöksillä pyrittiin vähennysten poissulkemiseen, kun taas uudet säännökset koskivat tavaran lukemista yrityksen liikeomaisuuteen, vuoden 1997 AbgÄG:llä luotiin aikaisempaan verrattuna sekä muodoltaan että toiminnaltaan ja vaikutuksiltaan täysin erilainen hallinnollinen toimintatapa. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan edellytykset eivät siten täyty.
- 74 Tältä osin se, että vuoden 1997 AbgÄG:llä ei muodollisesti muutettu vuoden 1994 UStG:n 12 §:n 2 momentin 2 kohdan a alakohtaa, on Pufferin mukaan merkityksetöntä, koska ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen suosima tulkinta eroaa asiallisesti siitä, miten tämän säännöksen sisältö on aiemmin ymmärretty.
- 75 Unabhängiger Finanzsenat katsoo, että koska kuudennella direktiivillä ei anneta oikeutta sekakäytössä olevan tavaran osalta arvonlisäveron vähentämiseen siltä osin kuin sitä käytetään yksityisiin tarkoituksiin, Itävallan lainsäädännössä ei laajenneta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoitusta, joten kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohta ei ole käsiteltävässä asiassa merkityksellinen.
- 76 Itävallan hallitus on suullisessa käsittelyssä väittänyt, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa säädettyä poikkeusta sovelletaan sekä vuoden 1994 UStG:n 12 §:n 2 momentin 1 kohtaan että 12 §:n 2 momentin 2 kohdan a alakohtaan.
- 77 Aluksi se esittää, että näissä kahdessa säännöksessä säädetään molemmissa itsenäisesti yksityiseen käyttöön tarkoitettuihin kiinteistön osiin kohdistuvan arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämisestä.

- 78 Sitten Itävallan hallitus esittää, että vuoden 1994 UStG:n 12 §:n 2 momentin 2 kohdan a alakohdtaa ei ole muutettu kertaakaan kuudennen direktiivin voimaantulon jälkeen.
- 79 Se katsoo vielä, että vuoden 1997 AbgÄG:llä vuoden 1994 UStG:n 12 §:n 2 momentin 1 kohtaan tehdyt muutokset eivät vaikuta mitenkään kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan soveltamiseen, koska kansallisen lainsäätäjän aikomus oli säilyttää aikaisempi tilanne yksityiseen asumiskäyttöön tarkoitettuihin kiinteistöjen osiin kohdistuvan arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämisen osalta.
- 80 Komissio huomauttaa, että aikaisempaan lainsäädäntöön verrattuna vuoden 1997 AbgÄG:llä tehdyt muutokset eivät merkitse arvonlisäveron vähennysoikeuden laajempaa tai suppeampaa poissulkemista vaan johtavat samaan tulokseen eli sekakäytössä olevien kiinteistöjen rakentamiskustannuksiin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämiseen siltä osin kuin niitä käytetään yksityisiin tarkoituksiin.
- 81 Saman tuloksen saavuttamisen mahdollistavat vanha ja uusi järjestelmä ovat kuitenkin erilaisia. Koska uusi mekanismi perustuu erilaiseen ajatteluun kuin vanha mekanismi, sitä ei voida komission mukaan pitää kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa tarkoitettuna ”lainsäädännön edelleen soveltamisena”. Tältä osin kansallisen lainsäätäjän mahdollinen uuden järjestelmän yhteensopivuutta kuudennen direktiivin kanssa koskeva virhe on komission mukaan merkityksetön.

#### Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

- 82 On huomattava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa ilmaistaan nimenomaisesti ja täsmällisesti periaate verovelvolliselle luovutetuista tavaroista tai

suoritetuista palveluista laskutettujen arvonlisäveron määrien vähentämisestä silloin, kun nämä tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin.

- 83 Arvonlisäveron vähennettävyyttä koskevan periaatteen osalta on kuitenkin otettava huomioon kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa ja erityisesti tämän kohdan toisessa alakohdassa oleva poikkeussäännös. Koska neuvosto ei ole hyväksynyt mitään komission sille kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan ensimmäisen alakohdan nojalla esittämää ehdotusta, jäsenvaltioilla on lupa soveltaa edelleen kuudennen direktiivin voimaan tullessa olemassa ollutta vähennysoikeuden rajoittamista koskevaa lainsäädäntöään (asia C-345/99, komissio v. Ranska, tuomio 14.6.2001, Kok., s. I-4493, 19 kohta ja asia C-409/99, Metropol ja Stadler, tuomio 8.1.2002, Kok., s. I-81, 44 kohta).
- 84 Vaikka yhteisön säädöksessä vahvistettuna ajankohtana voimassa olevan lainsäädännön sisällön määrittäminen kuuluu lähtökohtaisesti kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan, yhteisöjen tuomioistuin voi antaa ne perusteet, joilla tulkitaan yhteisön oikeuden käsitettä, joka on ohjeena yhteisön poikkeusjärjestelmän soveltamisessa vahvistettuna ajankohtana voimassa olevaan kansalliseen lainsäädäntöön (asia C-157/05, Holböck, tuomio 24.5.2007, Kok., s. I-4051, 40 kohta).
- 85 Tältä osin yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että kaikkia kansallisia säännöksiä, jotka on annettu täten vahvistetun ajankohdan jälkeen, ei ole pelkästään antamispäivänsä vuoksi ilman muuta suljettu pois kyseessä olevassa yhteisön säädöksessä vahvistetusta poikkeusjärjestelystä (em. asia Holböck, tuomion 41 kohta). Siltä osin kuin jäsenvaltio muuttaa olemassa olleiden vähennysoikeuden rajoitussäännösten soveltamisalaa kuudennen direktiivin voimaantulon jälkeen supistamalla niitä ja pääsee siten lähemmäksi kuudennen direktiivin tavoitetta, on todettava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa säädetty poikkeus kattaa tämän sääntelyn ja että tällä sääntelyllä ei rikota kyseisen direktiivin 17 artiklan 2 kohtaa (ks. em. asia komissio v. Ranska, tuomion 22 kohta ja em. asia Metropol ja Stadler, tuomion 45 kohta).

- 86 Sitä vastoin kansallinen sääntely ei ole kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa sallittu poikkeus, ja sillä rikotaan 17 artiklan 2 kohtaa, jos sillä kuudennen direktiivin voimaantulon jälkeen laajennetaan olemassa olevien rajoitus-säännösten soveltamisalaa ja etäännyttään siten tämän direktiivin tavoitteesta (ks. asia C-40/00, komissio v. Ranska, tuomio 14.6.2001, Kok., s. I-4539, 17 kohta ja em. asia Metropol ja Stadler, tuomion 46 kohta).
- 87 Tämän takia on katsottava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa säädettyä poikkeusta 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 (ks. vastaavasti asia C-155/01, Cookies World, tuomio 11.9.2003, Kok., s. I-8785, 63 kohta ja analogisesti em. asia Holböck, tuomion 41 kohta).
- 88 Kuudes direktiivi on tullut Itävallan tasavallan osalta voimaan sen liittyessä Euroopan unioniin eli 1.1.1995. Tämä päivämäärä on siten tämän jäsenvaltion osalta ratkaiseva kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan soveltamisen kannalta.
- 89 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin on täsmentänyt, että silloin, kun kuudes direktiivi tuli Itävallan tasavallan osalta voimaan, arvonlisäveron vähennysoikeus koski vuoden 1994 UStG:n 12 §:n 2 momentin 1 kohdan ja 2 kohdan a alakohdan perusteella vain sitä osaa rakennuksesta, jota käytettiin liiketoimintaan, eikä sitä osaa, jota käytettiin yksityisiin asumistarkoituksiin.
- 90 Mainitun tuomioistuimen mukaan vuoden 1994 UStG:n 12 §:n 2 momentin 1 kohdan säännöksestä seuraa, että silloin, kun tämä lainsäädäntö tuli voimaan, rakennusten

rakentamiseen liittyviä suorituksia pidettiin liiketoimintaan kuuluvina siltä osin kuin niistä suoritettut vastikkeet kuuluivat liikekuluihin tai tulonhankkimiskuluihin.

91 Tämän seurauksena näyttää siltä, että kuudennen direktiivin tullessa voimaan Itävallan lainsäädännössä rajoitettiin mahdollisuus lukea sekakäytössä oleva rakennus liikeomaisuuteen koskemaan pääasiallisesti vain liiketoimintaan käytettyjä osia kiinteistöistä.

92 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin on tuonut esiin myös sen, että vuoden 1997 AbgÄG:llä on yhtäältä muutettu vuoden 1994 UStG:n 12 §:n 2 momentin 1 kohtaa siten, että sekakäytössä olevat kiinteistöt voidaan lukea kokonaisuudessaan liikeomaisuuteen, ja toisaalta säädetty vuoden 1994 UStG:n 6 §:n 1 momentin 16 kohdassa, yhdessä 6 §:n 2 momentin ja 12 §:n 3 momentin kanssa, että rakennuksen osien käyttö yksityisiin asumistarkoituksiin merkitsee kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettua verosta vapautettua liiketoimea, jonka perusteella vähennysoikeutta ei ole.

93 Näin ollen on katsottava, että vaikka ei voida sulkea pois sitä, että vanhalla ja uudella lainsäädännöllä voidaan varmistaa pääasiallisesti samanlaiset lopputulokset, ne perustuvat erilaiseen ajatteluun ja niillä on toteutettu erilaisia menettelyjä, joten uutta lainsäädäntöä ei voida rinnastaa kuudennen direktiivin voimaan tullessa olemassa olleeseen lainsäädäntöön.

94 Tältä osin on merkityksetöntä, kuten julkisasiamies ratkaisuehdotuksensa 77 kohdassa esittää, onko kansallinen lainsäätäjät muuttanut aikaisempaa lainsäädäntöä oikean vai virheellisen yhteisön oikeuden tulkinnan perusteella.

95 Sen yhteydessä, vaikuttaako vuoden 1994 UStG:n 12 §:n 2 momentin 1 kohdan muuttaminen vuoden 1997 AbgÄG:llä myös kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan sovellettavuuteen vuoden 1994 UStG:n 12 §:n 2 momentin

2 kohdan a alakohtaan, jota ei ole muutettu lainmuutoksilla, on katsottava, että vastaus riippuu siitä, ovatko mainitut kansalliset säännökset luonteeltaan muista säännöksistä riippuvaisia vai itsenäisiä.

- 96 Jos vuoden 1994 UStG:n 12 §:n 2 momentin 2 kohdan a alakohtaa ei voida soveltaa saman momentin 1 kohdasta irrallaan, mainitun 1 kohdan yhteensopimattomuus vaikuttaa tämän seurauksena myös 2 kohdan a alakohtaan. Jos kyseessä on kuitenkin säännös, jota voidaan soveltaa itsenäisesti ja joka oli olemassa kuudennen direktiivin tullessa voimaan ja jota ei ole sen jälkeen muutettu, silloin kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa säädettyä poikkeusta sovelletaan tähän säännökseen.
- 97 Kysymyksessä olevien kansallisten säännösten ulottuvuuden ratkaiseminen kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle.
- 98 Edellä esitetyn perusteella kolmanteen ja neljänteen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohtaa on tulkittava siten, että siinä säädettyä poikkeusta ei sovelleta sellaiseen kansalliseen säännökseen, jolla muutetaan tämän direktiivin voimaantuloa olemassa ollutta lainsäädäntöä ja joka perustuu aikaisemmasta lainsäädännöstä poikkeavaan ajatteluun ja jolla luodaan uusia menettelyjä. Tältä osin on merkityksetöntä, onko kansallinen lainsäätäjät muuttanut aikaisempaa lainsäädäntöä oikean vai virheellisen yhteisön lainsäädännön tulkinnan perusteella. Se, vaikuttaako tällainen kansallisen säännöksen muuttaminen myös kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan sovellettavuuteen toiseen kansalliseen säännökseen, riippuu siitä, ovatko mainitut kansalliset säännökset luonteeltaan muista säännöksistä riippuvaisia vai itsenäisiä, minkä ratkaiseminen kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle.

## Oikeudenkäyntikulut

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

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

- 1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan ja 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan säännöksillä ei loukata yhdenvertaista kohtelua koskevaa yhteisön oikeuden yleistä periaatetta siltä osin kuin näillä säännöksillä voidaan sekakäytössä olevan kiinteistön rakentamiskustannuksiin sisältyvän arvonlisäveron täysimääräistä ja välitöntä vähennysoikeutta ja tämän kiinteistön yksityiskäytöstä maksettavan veron myöhempää jaksotettua suorittamista koskevan järjestelmän kautta antaa verovelvollisille taloudellinen etu suhteessa henkilöihin, jotka eivät ole verovelvollisia, ja sellaisiin verovelvollisiin, jotka käyttävät kiinteistöään vain yksityisiin asumistarkoituksiin.
- 2) EY 87 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että se ei ole esteenä sellaiselle kuudennen direktiivin 77/388 17 artiklan 2 kohdan a alakohtaa koskevalle kansalliselle täytäntöönpanotoimelle, jossa säädetään, että oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen on rajoitettu koskemaan sellaisia verovelvollisia, jotka toteuttavat verollisia liiketoimia, eikä se koske niitä, jotka suorittavat vain verosta vapautettuja liiketoimia, siltä osin kuin tällä kansallisella toimella voidaan antaa taloudellista etua vain niille verovelvollisille, jotka suorittavat verollisia liiketoimia.

- 3) Kuudennen direktiivin 77/388 17 artiklan 6 kohtaa on tulkittava siten, että siinä säädettyä poikkeusta ei sovelleta sellaiseen kansalliseen säännökseen, jolla muutetaan tämän direktiivin voimaantulohetkellä olemassa ollutta lainsäädäntöä ja joka perustuu aikaisemmasta lainsäädännöstä poikkeavaan ajatteluun ja jolla luodaan uusia menettelyjä. Tältä osin on merkityksetöntä, onko kansallinen lainsäätäjät muuttanut aikaisempaa lainsäädäntöä oikean vai virheellisen yhteisön lainsäädännön tulkinnan perusteella. Se, vaikuttaako tällainen kansallisen säännöksen muuttaminen myös kuudennen direktiivin 77/388 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan sovellettavuuteen toiseen kansalliseen säännökseen, riippuu siitä, ovatko mainitut kansalliset säännökset luonteeltaan muista säännöksistä riippuvaisia vai itsenäisiä, minkä ratkaiseminen kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle.

Allekirjoitukset