YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)
14 päivänä helmikuuta 1985 *

Asiassa 268/83,

jonka Hoge Raad der Nederlanden on saattanut ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisesti yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen ensin mainitussa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

D. A. Rompelman ja E. A. Rompelman-Van Deelen, Amsterdam,

vastaan

Minister van Financiën

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, 13.6.1977, s. 1) 4 artiklan 2 kohdan toisen virkkeen tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja O. Due sekä tuomarit P. Pescatore ja K. Bahlmann,

julkisasiamies: Sir Gordon Slynn,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies H. A. Rühl,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- kantajien D. A. Rompelman ja E. A. Rompelman puolesta asianajaja L. Wolfsbergen,

- Alankomaiden hallitus, asiamiehenään I. Verkade,

- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään J. F. Buhl, avustajanaan asianajaja F. W. G. M. van Brunschot,

kuultuaan julkisasiamiehen 15.11.1984 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Hoge Raad der Nederlanden on esittänyt 30.11.1983 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 7.12.1983, ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksen jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) (jäljempänä kuudes direktiivi) 4 artiklan 2 kohdan toisen virkkeen tulkinnasta.

2 Kysymys on esitetty Hoge Raadissa vireillä olevassa asiassa, jonka asianosaiset ovat D. A. Rompelman ja E. A. Rompelman, Amsterdam, sekä Minister van Financiën (valtiovarainministeri) ja joka koskee oikeutta vuoden 1979 ensimmäisen ja kolmannen neljänneksen väliseltä ajalta kannetun arvonlisäveron palautukseen.

3 Pääasian kantajat hankkivat 25.11.1978 tehdyllä kahdella kirjallisella sopimuksella 1.9.1978 alkaen rakenteilla olleen rakennuksen kahden osuuden tulevaa yhteisomistusta koskevan saamisoikeuden sekä siihen kuuluvan tontin vuokraoikeuden. Rakennussuunnitelmassa kummankin osuuden kohdalla on merkintä "näyttelytila".

4 Inspecteur der omzetbelastingille 26.6.1979 lähettämässään kirjeessä pääasian kantajat ilmoittivat, että kyseiset näyttelytilat annetaan vuokralle yrittäjille ja että vuokranantaja ja vuokralainen anovat sopivaksi katsotun ajan kuluttua vuoden 1978 liikevaihtoverolain (28.12.1978 annettu *Wet op de omzetbelasting*, *Staatsblad* 677) (jäljempänä laki) 11 pykälän 1 momentin b kohdan 5 alakohdan mukaisesti poikkeusta vuokrausta koskevasta liikevaihtoveron vapautuksesta. Lisäksi kantajat anoivat lain 15 pykälän 3 momentin nojalla rakennustyön edistyessä suoritettaviin hankintahinnan maksueriin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta.

5 Pääasian kantajat tekivät 18.10.1979 vuoden 1979 kolmelta ensimmäiseltä neljännekseltä liikevaihtoveroilmoituksen, jossa he anoivat suorittamansa 14 186,46 Alankomaiden guldenin suuruisen tuotantopanoksiin sisältyvän veron palauttamista. Notaarin vahvistama omaisuudenluovutusasiakirja laadittiin vasta 31.10.1979, eikä kyseessä olevia tiloja ilmoituksen tekohetkellä ollut vielä vuokrattu.

6 Inspecteur der omzetbelasting hylkäsi palautushakemuksen sillä perusteella, että hankittujen osuuksien hyödyntämistä tosiasiallisesti ei vielä ollut aloitettu, ja pääasian kantajat valittivat hylkäämispäätöksestä Gerechtshof Amsterdamiin.

7 Gerechtshof vahvisti inspecteur der omzetbelastingin päätöksen. Tätä Gerechtshofin päätöstä vastaan pääasian kantajat hakivat muutosta kassaatiomenettelyssä Hoge Raadilta.

8 Hoge Raad toteaa ensiksi, että pääasian kantajien mukaan lain 15 pykälän 1 momentin nojalla liikkeenharjoittaja saa vähentää liikevaihtoveron, jonka toinen liikkeenharjoittaja on laskuttanut häneltä veroilmoituksen kattaman kauden aikana, ja että lain mukaan henkilö, joka saavuttaa liikkeenharjoittajan aseman vasta myöhemmin, ei saa vähentää liikevaihtoveroa, joka on laskutettu häneltä silloin, kun hän ei vielä ollut liikkeenharjoittaja. Esillä olevassa asiassa laki ei siten estä tuotantopanoksiin sisältyvän veron vähentämistä, jos katsotaan, että liikkeenharjoittajan asema on saavutettu omaisuuden hyödyntämiseen kohdistuvan ensimmäisen toimenpiteen toteuttamisen yhteydessä.

9 Hoge Raad toteaa toiseksi, että Gerechtshof ei pitänyt pääasian kantajia liikkeenharjoittajina sen vuoksi, että vaikka liiketoimintaan kuuluu omaisuuden hyödyntäminen, on lain 7 pykälän 2 momentin b kohdan mukaisena omaisuuden hyödyntämisenä pidettävä kyseisen omaisuuden tosiasiallista hyödyntämistä liiketoiminnassa, mikä edellyttää, että omaisuus on olemassa.

Esillä olevassa asiassa pääasian kantajat olivat ainoastaan hankkineet saamisoikeuden, eivät esineoikeutta.

10 Hoge Raad toteaa lopuksi, että kysymys lain 7 pykälän 2 momentin b kohdan mukaisesta omaisuuden hyödyntämisen käsitteestä määräytyy kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdan toisen virkkeen tulkinnan mukaan, joten se päätti lykätä asian käsittelyn ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Alkaako kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdan toisen virkkeen mukainen hyödyntäminen siitä ajankohdasta, jona henkilö ostaa myöhemmin valmistuvan omaisuuden tarkoituksenaan antaa se aikanaan vuokralle?"

11 Pääasian kantajat katsovat, että omaisuuden hyödyntäminen alkaa siihen kohdistuvan oikeuden hankkimisajankohdasta. Tällaista valmistelevaa toimenpidettä on pidettävä taloudellisen toiminnan harjoittamisen osana, koska se on välttämätön tällaisen toiminnan toteuttamiseksi.

12 Alankomaiden hallituksen näkemyksen mukaan taloudellisen toiminnan on katsottava alkaneen ennen sitä ajankohtaa, josta omaisuus alkaa tuottaa säännöllisiä tuloja. Tämä merkitsee, että esillä olevassa asiassa henkilö, joka antaa kiinteän omaisuuden vuokralle, aloittaa sen hyödyntämisen ostaessaan sen myöhemmin valmistuvana omaisuutena. Koska investointi voi johtaa, mutta ei välttämättä johda, omaisuuden hyödyntämiseen, on kuitenkin katsottava, että kyseessä on omaisuuden hyödyntäminen ainoastaan silloin, kun investoijan hyödyntämistarkoituksesta on myös objektiivisemmin määriteltävää näyttöä. Alankomaiden hallituksen mukaan asianosaisten ilmoitus tarkoituksesta on vahvistettava muilla tosiseikoilla ja olosuhteilla.

13 Komissio katsoo, että kiinteän omaisuuden hyödyntäminen alkaa kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohdan mukaisesti yleensä ensimmäisestä valmistelevasta toimenpiteestä eli ensimmäisestä toimesta, josta tuotantopanoksiin sisältyvä vero voidaan kantaa. Ensimmäinen taloudelliseen toimintaan liittyvä toimenpide on komission mukaan käyttöomaisuuden hankinta ja siten omaisuuden osto. Kaikki muut näkemykset ovat sen mielestä arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksen vastaisia, sillä ensimmäisestä toimenpiteestä kannettavan arvonlisäveron maksamisen ja sen palauttamisen välisenä aikana omaisuuteen kohdistuu taloudellinen rasitus. Arvonlisäverojärjestelmässä taloudellinen toimija pyritään komission mukaan nimenomaisesti vapauttamaan tästä rasituksesta.

14 Kansallisen tuomioistuimen esittämässä kysymyksessä pyydetään pääasiallisesti ratkaisemaan, voidaanko omaisuudensiirtoa koskevan saamisoikeuden hankkimista vielä rakentamatta olevan rakennuksen osaan pitää kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna taloudellisena toimintana, kun tarkoituksena on antaa kyseessä olevat tilat aikanaan vuokralle.

15 Ennen vastauksen antamista on syytä käsitellä lyhyesti esillä olevan asian kannalta merkityksellisiä arvonlisäverojärjestelmän osia ja ominaispiirteitä eli erityisesti järjestelmän perusperiaatetta, vähennysjärjestelmää ja verovelvollisen käsitettä.

16 Kuten yhteisöjen tuomioistuin totesi 5.5.1982 antamassaan tuomiossa (asia 15/81, Schul v. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, Kok. 1982, s. 1409), arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate on, että jokaisesta liiketoimesta on kuitenkin suoritettava arvonlisäveroa ainoastaan määrä, josta on vähennetty hintatekijöistä välittömästi maksetun arvonlisäveron määrä. Vähennysjärjestelmää on muutettu kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa siten, että ainoastaan verovelvollisilla on oikeus vähentää niiden maksettavaksi tulevasta arvonlisäverosta se arvonlisävero, joka on jo aiemmin maksettu niiden tuotantopanoksista.

17 Tässä yleisessä asiayhteydessä on tarkasteltava direktiivin 4 artiklan 1 kohtaa, jonka mukaan verovelvollisella tarkoitetaan "jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta". Mainitussa 2 kohdassa lisätään, että "edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta – – Taloudellisena toimintana on pidettävä myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvanluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa".

18 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohdassa säädetään, että "vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy" ja saman artiklan 2 kohdan mukaan, jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäveron alaisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus "vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen, arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen".

19 Näin esitettyjen tunnusmerkkien perusteella voidaan päätellä, että vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken sen liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen täydellisen neutraalisuuden yrityksen verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on arvonlisäveron alaista.

20 Nämä yhteisen järjestelmän perusteet huomioon ottaen on tarkasteltava kysymystä siitä, onko saamisoikeuden hankkimista tulevaan omistusoikeuteen rakenteilla olevaan rakennukseen siten, että ostohinta suoritetaan erinä rakennustyön edistyessä, pidettävä aineellisen omaisuuden hyödyntämisen aloittamisena ja niin ollen esineenä tai palveluna, jota käytetään verollisissa liiketoimissa, eli esillä olevassa tapauksessa vuokraustoiminnassa.

21 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan mukaan kiinteistön vuokraus on periaatteessa vapautettu arvonlisäverosta. Koska pääasian kantajat kuitenkin ilmeisesti ovat käyttäneet saman artiklan C kohdassa säädettyä verotuksen valintaoikeutta kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta, on kiinteän omaisuuden vuokrausta esillä olevassa asiassa pidettävä verollisena liiketoimintana.

22 Kiinteän omaisuuden hyödyntämisen alkamisajankohtaa koskevan kysymyksen osalta on korostettava, että 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu taloudellinen toiminta voi muodostua useasta peräkkäisestä toimenpiteestä, kuten kyseisen artiklan 2 kohdan sanamuodosta ilmenee, kun siinä mainitaan "kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta". Tällaisista toimenpiteistä on taloudellisena toimintana pidettävä valmistelevia toimia, kuten käyttöomaisuuden hankintaa ja siten myös kiinteän omaisuuden ostoa.

23 Tämän vuoksi ei ole tarpeen tehdä eroa näiden valmistelevien toimenpiteiden erilaisten oikeudellisten muotojen mukaan erityisesti tulevaan omaisuuteen kohdistuvan saamisoikeuden ja itse omaisuuden hankinnan välillä. Yrityksen verorasitukseen kohdistuva arvonlisäveron tasapuolisuuden periaate edellyttää lisäksi, että yrityksen tarpeisiin ja sen aloittamiseen kohdistuvia ensimmäisiä investointimenoja pidetään taloudellisena toimintana. Olisi tämän periaatteen vastaista, jos mainittu toiminta alkaisi vasta silloin, kun kiinteää omaisuutta tosiasiallisesti hyödynnetään, eli kun se alkaa tuottaa verotettavaa tuloa. Kuudennen direktiivin 4 artiklan muunlaisista tulkinnoista seuraisi, että taloudellisesta toiminnasta aiheutuvan arvonlisäveron kustannukset tulevat

taloudellisen toimijan kannettaviksi ilman että hän voi vähentää niitä 17 artiklan mukaisesti ja siitä seuraisi investointikulujen mielivaltainen erottelu sen mukaan, ovatko ne aiheutuneet ennen kiinteän omaisuuden tosiasiallista hyödyntämistä vai sen aikana. Sellaisissakin tapauksissa, joiden osalta säädettäisiin valmistelevista toimenpiteistä suoritetun tuotantopanoksiin sisältyvän veron palauttamisesta sen jälkeen, kun kiinteän omaisuuden tosiasiallinen hyödyntäminen on aloitettu, omaisuuteen kohdistuisi taloudellinen rasitus ensimmäisten investointikulujen ja tosiasiallisen hyödyntämisen välisenä aikana, joka saattaa olla huomattavan pitkä. Sitä, joka toteuttaa sellaisia kiinteän omaisuuden tulevaan hyödyntämiseen kiinteästi liittyviä ja sitä varten välttämättömiä investointitoimia, on siten pidettävä 4 artiklan mukaisena verovelvollisena.

24 Kysymykseen siitä, onko 4 artiklaa tulkittava siten, että ilmoitettu tarkoitus antaa vuokralle myöhemmin valmistuva omaisuus on riittävä, jotta voidaan katsoa, että hankittu omaisuus on tarkoitettu käytettäväksi verollista liiketointa varten ja että tällä perusteella investoinnin tehnyttä henkilöä on siten pidettävä verovelvollisena, on syytä todeta, että sen, joka vaatii arvonlisäveroa vähennettäväksi, on osoitettava, että vähennyksen myöntämisen edellytykset täyttyvät ja erityisesti että hän täyttää verovelvollisen tunnusmerkit. Näin ollen 4 artiklan säännökset eivät estä verohallintoa vaatimasta, että ilmoitetusta tarkoituksesta esitetään objektiivista selvitystä, kuten selvitystä rakennettavien tilojen soveltuvuudesta kaupalliseen käyttöön.

25 Yhteisöjen tuomioistuimelle esitettyyn kysymykseen on siten vastattava, että omaisuuden tulevaa omistusoikeuden siirtoa koskevan saamisoikeuden hankkimista vielä rakentamatta olevaan rakennuksen osaan, kun tarkoituksena on antaa kyseessä olevat tilat aikanaan vuokralle, voidaan pitää kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna taloudellisena toimintana. Mainittu säännös ei kuitenkaan estä verohallintoa vaatimasta, että ilmoitetusta tarkoituksesta esitetään objektiivista selvitystä, kuten selvitystä rakennettavien tilojen soveltuvuudesta kaupalliseen käyttöön.

Oikeudenkäyntikulut

26 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Alankomaiden hallitukselle ja Euroopan yhteisöjen komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistui-

messa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikuluista.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto)

on ratkaissut Hoge Raad der Nederlandenin 30.11.1983 tekemällään päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:

Omaisuuden tulevaa omistusoikeuden siirtoa koskevan saamisoikeuden hankkimista vielä rakentamatta olevaan rakennuksen osaan, kun tarkoituksena on antaa kyseessä olevat tilat aikanaan vuokralle, voidaan pitää kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna taloudellisena toimintana. Mainittu säännös ei kuitenkaan estä verohallintoa vaatimasta, että ilmoitetusta tarkoituksesta esitetään objektiivista selvitystä, kuten selvitystä rakennettavien tilojen soveltuvuudesta kaupalliseen käyttöön.

Due Pescatore Bahlmann

Julistettiin Luxemburgissa 14 päivänä helmikuuta 1985.

P. Heim
kirjaaja

O. Due
toisen jaoston puheenjohtaja