YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)
12 päivänä helmikuuta 1998 *

Asiassa C-346/95,

jonka Finanzgericht München (Saksa) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Elisabeth Blasi

vastaan

Finanzamt München I

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 13 artiklan B kohdan b alakohdan 1 alakohdan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. Gulmann sekä tuomarit M. Wathelet (esittelevä tuomari), J. C. Moitinho de Almeida, D. A. O. Edward ja J.-P. Puissochet,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: F. G. Jacobs,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies D. Louterman-Hubeau,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Saksan hallitus, asiamiehinään liittovaltion talousministeriön Ministerialrat Ernst Röder ja saman ministeriön Oberregierungsrat Bernd Kloke,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään oikeudellinen neuvonantaja Jürgen Grunwald,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Blasin, asiamiehenään asianajaja Hans-W. Weindl, München, Saksan hallituksen, asiamiehinään Ernst Röder ja liittovaltion talousministeriön Regierungsdirektor Claus-Dieter Quassowski, ja komission, asiamiehenään Jürgen Grunwald, 5.6.1997 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 25.9.1997 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Finanzgericht München on 20.9.1995 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 9.11.1995, esittänyt EY:n perustamissopimuksen

177 artiklan nojalla kolme ennakkoratkaisukysymystä 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) 13 artiklan B kohdan b alakohdan 1 alakohdan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty asiassa Elisabeth Blasi vastaan Finanzamt München I (verovirasto München I, jäljempänä Finanzamt); asia koskee Blasin velvollisuutta suorittaa arvonlisäveroa (jäljempänä ALV) majoitustoiminnasta, jota Saksan oikeuden mukaan on pidettävä kestoltaan lyhytaikaisena, koska vuokrasopimukset on solmittu alle kuudeksi kuukaudeksi.

3 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan 1 alakohtaa vastaavat Saksan oikeuden säännökset, joista pääasiassa on kyse, sisältyvät vuoden 1980 *Umsatzsteuergesetz*iin (liikevaihtoverolaki, jäljempänä UStG).

4 UStG:n 4 §:n 12 momentin ensimmäisen virkkeen a kohdan ja saman momentin toisen virkkeen mukaan

"edellä 1 §:n 1 momentin 1—3 kohdassa tarkoitetuista liiketoimista verosta vapaita ovat:

— —

12.

a) kiinteän omaisuuden, sellaisten käyttöoikeuksien, joihin sovelletaan kiinteää omaisuutta koskevia yksityisoikeudellisia säännöksiä, ja sellaisten valtion oikeuksien, jotka koskevat kiinteää omaisuutta, vuokraus,

b) — —

c) — — .

Verosta vapaata ei ole sellaisten asuin- tai yöpymistilojen vuokraus, joita elinkeinonharjoittaja pitää valmiina käytettäväksi vieraiden ['Fremden'] lyhytaikaista majoittamista varten — — ."

5 Blasi on antanut vuokralle useita Münchenissä sijaitsevia rakennuksia; vuodesta 1984 lähtien hän on majoittanut niissä Keski- ja Itä-Euroopan maista tulevia paluumuuttajien (Aussiedler) perheitä, jotka kaupungin sosiaalitoimisto on hänen luokseen lähettänyt.

6 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että majoitukseen käytetyt kiinteistöt olivat tavanomaisia asuinrakennuksia, joissa oli kussakin useita huoneistoja. Täysin kalustetut ja ruoanlaittomahdollisuuksin varustetut huoneet olivat perheiden käytössä. Paluumuuttajat siivosivat huoneet itse. Blasi huolehti liinavaatteiden toimittamisesta ja pesemisestä sekä eteisten, porraskäytävien, kylpyhuoneiden ja WC:iden siivouksesta. Asukkaille ei tarjottu aterioita. Rakennuksissa ei ollut vastaanottotiskiä eikä yhteisiä oleskelutiloja tai muita yhteiseen käyttöön tarkoitettuja tiloja.

7 Münchenin kaupungilla ei ollut oikeutta määrätä asukkaita sijoitettaviksi näihin rakennuksiin; sen sijaan se toimi välittäjänä, ja se lähetti henkilöitä Blasin luokse, kun se sai tietää, että tällä oli huoneisto vapaana.

8 Münchenin kaupunki maksoi majoituskulut, joista kaupungin sosiaalitoimisto antoi Blasille maksusitoumukset, jotka olivat voimassa yleensä kuukauden ajan ja joiden voimassaoloa voitiin tarvittaessa pidentää. Maksu perustui tiettyyn päiväkohtaiseen veloitukseen, josta oli sovittu Blasin ja Münchenin kaupungin välillä. Vuonna 1984 eli vuonna, jota pääasian oikeudenkäynti koskee, maksu oli 25 Saksan markkaa päivältä henkilöä kohti.

9 Vuokrasopimukset tehtiin tapauskohtaisesti Blasin ja Münchenin kaupungin sosiaalitoimiston osoittamien vuokralaisten välillä. Useimmissa tapauksissa paluumuuttajien oleskelun todellinen kesto oli yli kuusi kuukautta. Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että Blasi oli useissa Münchenin kaupungille osoittamissaan kirjeissä ilmoittanut, että hän kieltäytyi ottamasta paluumuuttajia, jotka halusivat asua hänen tiloissaan vain vähän aikaa; Blasi oli ilmoittanut haluavansa vuokrata tilojaan vain henkilöille, jotka tahtoivat jäädä vähintään kuudeksi kuukaudeksi. Kuitenkin Blasin vuokralaistensa kanssa solmimat vuokrasopimukset oli aina tehty alle kuuden kuukauden ajaksi.

10 Blasin suoritettavaksi määrättiin 7.4.1987 päivätyllä verotuspäätöksellä hänen ilmoituksensa perusteella arvonlisäveroa 82 043 Saksan markkaa. Finanzamt määräsi 28.12.1990 laaditun verotarkastuskertomuksen perusteella 13.7.1993 päivätyllä oikaisupäätöksellään arvonlisäveron määräksi 151 278 Saksan markkaa sillä perusteella, ettei Blasi ollut ilmoittanut kaikkia verollisia liiketoimia, joita hän oli suorittanut 1.1.—30.6.1984.

11 Kun Blasin kyseisestä päätöksestä tekemä valitus ei johtanut tuloksiin, hän nosti kanteen Finanzgericht Münchenissä.

12 Blasi vaati, että verotuspäätöstä, oikaisupäätöstä ja valituksen hylkäämispäätöstä on muutettava siten, että hänelle vuoden 1984 osalta määrätty arvonlisäveron maksuvelvoite tulee poistaa. Finanzamt sitä vastoin vaati, että kanne hylätään.

13 Finanzgericht München tuo aluksi esiin, että Bundesfinanzhofin UStG:n 4 §:n 12 momenttia koskevan oikeuskäytännön mukaan hotellimaista majoitustoimintaa on pidettävä verollisena, jos toimintaa harjoittavan tarkoituksena on antaa tilat käytettäväksi vain väliaikaiseen majoitukseen. Vuokrauksen todellisella kestolla ei ole juurikaan merkitystä, sillä vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan silloin, kun on kyse viranomaisten takaamasta paluumuuttajien tai turvapaikanhakijoiden majoituksesta, määräävää on vuokrasopimuksessa sovittu kesto. Vuokrasopimusta pidetään lyhytaikaisena, jos sopimuksen mukainen kesto on alle kuusi kuukautta.

14 Finanzgericht München korostaa, että näiden kriteerien soveltaminen sen käsiteltävänä olevaan asiaan tarkoittaisi sitä, ettei Blasin liiketoimia voitaisi pitää verosta vapautettuina, sillä vaikka Blasi olisikin tarkoittanut vuokraamiensa asuntojen vuokraukset pitkäaikaisiksi, yhtäkään pitkäaikaista sopimusta ei ole solmittu. Vasta jälkeenpäin on voitu todeta, että huoneenvuokrasuhteet, joissa Münchenin kaupunki on ollut välittäjänä, ovat kestäneet useita vuosia; vuokrasuhteen todellinen kesto on Blasin laskelmien mukaan ollut keskimäärin 14,4 kuukautta.

15 Finanzgericht München huomauttaa myös, että UStG:n 4 §:n 12 momentin toisessa virkkeessä verovapautuksesta tehty poikkeus perustuu kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan 1 alakohtaan, jossa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

a) — —

b) kiinteän omaisuuden vuokraus, lukuun ottamatta:

1. hotellialalla tai vastaavalla alalla harjoitettavaa kyseisen jäsenvaltion lainsäädännössä määriteltyä majoitustoimintaa, mukaan lukien leirintätarkoitukseen varustetuilla alueilla tapahtuva majoitustoiminta.

— —"

16 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan 1 alakohdassa rajataan kiinteän omaisuuden vuokrauksen saaman verovapautuskohtelun ulkopuolelle vain hotellialalla tai vastaavalla alalla harjoitettava majoitustoiminta, eikä siinä mainita erikseen lyhytaikaista majoitustoimintaa; sen vuoksi Finanzgericht München haluaa selvittää, onko UStG:n 4 §:n 12 momentin toinen virke ristiriidassa tämän

säännöksen kanssa. Se on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (kuudes arvonlisäverodirektiivi) 13 artiklan B kohdan b alakohdan 1 alakohtaa tulkittava siten, että 'hotellialalla tai vastaavalla alalla harjoitettava majoitustoiminta' rajoittuu ainoastaan vieraiden lyhytaikaiseen majoitukseen?

2) Mikäli kysymykseen 1 vastataan myöntävästi:

a) Millaista majoitusaikaa voidaan tavallisesti pitää lyhyenä?

Onko katsottava, että kysymyksessä ei ole 'hotellialalla harjoitettava majoitustoiminta', kun elinkeinonharjoittaja pitää tiloja valmiina käytettäväksi pitkäaikaiseen majoitukseen, mikä käy ilmi pitkäaikaisen (yli kuudeksi kuukaudeksi solmitun) vuokrasopimuksen tekemisestä?

b) Onko 13 artiklan B kohdan b alakohdan 1 alakohdassa tarkoitettu verovapautus ajan perusteella mahdollinen, jos käy ilmi, että tilat on vuokrattu kokonaisuudessaan joko lyhyeksi tai pitkäksi ajaksi?

3) Mikäli kysymykseen 1 vastataan kieltävästi:

Mitkä ovat ne kestoa, tilojen luonnetta sekä sopimuksen tarkoitusta koskevat kriteerit, joiden perusteella määritellään, onko toiminta 'hotellialalla tai

vastaavalla alalla harjoitettavaa majoitustoimintaa', ja mitkä näistä kriteereistä ovat sellaisia, että niiden on ehdottomasti täytyttävä?"

17 Kansallisen tuomioistuimen ennakkoratkaisukysymykset, joita on syytä tarkastella yhtenä kokonaisuutena, koskevat pääasiallisesti sen selvittämistä, voidaanko kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan 1 alakohtaa tulkita siten, että liiketoimintaa, jota Saksan lain mukaan pidetään muiden kuin läheisten lyhytaikaisena majoittamisena, on yhteisön oikeuden kannalta pidettävä hotellialaa vastaavalla alalla harjoitettavana majoitustoimintana ja siten arvonlisäverollisena toimintana. Kansallinen tuomioistuin kysyy myös, onko kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan 1 alakohdan mukaista erottaa toisistaan verollinen toiminta ja majoituksen keston perusteella verosta vapautettu toiminta, kun verovapautus koskee vain yli kuudeksi kuukaudeksi tehtyjen sopimusten perusteella tapahtuvia vuokrauksia, ilman että vuokrauksen todellisella kokonaiskestolla on merkitystä.

18 Aluksi on todettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelyyn käytettyä sanamuotoa on tulkittava suppeasti, koska vapautukset poikkeavat pääsäännöstä, jonka mukaan liikevaihtoveroa peritään jokaisesta verovelvollisen vastiketta vastaan suorittamasta palvelusta (asia 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, tuomio 15.6.1989, Kok. 1989, s. 1737, 13 kohta ja asia C-453/93, Bulthuis-Griffioen, tuomio 11.8.1995, Kok. 1995, s. I-2341, 19 kohta).

19 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan 1 alakohdassa oleva ilmaisu "lukuun ottamatta —— hotellialalla tai vastaavalla alalla harjoitettavaa kyseisen jäsenvaltion lainsäädännössä määriteltyä majoitustoimintaa" merkitsee poikkeusta vapautuksesta, josta tässä säännöksessä säädetään kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta. Siten ilmaisulla määritetään mainittu toiminta kuuluvaksi direktiivin yleiseen järjestelmään, jonka mukaan nimenomaisesti säädettyjä poikkeuksia lukuun ottamatta kaikki liiketoiminta on säädetty verolliseksi. Edellä mainittua ilmaisua ei näin ollen voida tulkita suppeasti.

20 On syytä lisätä, kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 18 kohdassa huomauttanut, että ilmaisua "vastaavalla alalla" on tulkittava väljästi, koska ilmaisulla halutaan varmistaa, että hotellialaa vastaavalla alalla harjoitettava väliaikainen majoitus, joka on kilpailutilanteessa hotellialan kanssa, on verollista.

21 Jäsenvaltioilla on harkintavaltaa sen määrittelemisessä, mikä on sellaista majoitustoimintaa, joka on kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan 1 alakohdan mukaisesti verollista kiinteän omaisuuden vuokrauksen verovapaudesta olevan poikkeuksen mukaisesti. Määrittelyä rajoittaa tämän säännöksen tarkoitus, joka asuinhuoneiden vuokrauksen osalta on se, että majoitusta koskevat — verolliset — liiketoimet hotellialalla tai vastaavalla alalla on erotettava verosta vapautetuista liiketoimista, joita on kiinteän omaisuuden vuokraus.

22 Näin ollen jäsenvaltiot voivat säätää sopiviksi katsomistaan erottelukriteereistä pannessaan kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan 1 alakohdan täytäntöön.

23 On huomattava, että erottelukriteeri, jolla hotellimajoitus (verollisena liiketoimena) erotetaan asuinhuoneiden vuokrauksesta (verosta vapautettuna liiketoimena) majoituksen keston perusteella, on asianmukainen, koska hotellimajoitus eroaa huoneenvuokrasta muiden kriteerien ohella juuri kestonsa perusteella. Yleensä hotellissa viivytään pikemminkin vain lyhyen aikaa ja vuokratussa huoneistossa taas melko pitkään.

24 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 20 kohdassa, tarjotun majoituksen lyhytaikaisuuden — määriteltynä alle kuusi kuukautta kestäväksi — käyttäminen kriteerinä vaikuttaa järkevältä keinolta varmistua siitä, että sellaisten verovelvollisten liiketoimet, jotka harjoittavat hotellitoimintaa olennaisilta osiltaan vastaavaa toimintaa eli tarjoavat väliaikaista majoitusta kaupalliselta pohjalta, ovat verollisia.

25 Lyhytaikaisuuden määritelmästä Saksan oikeudessa on todettava, että Bundesfinanzhofin oikeuskäytäntöön perustuva vaatimus, jonka mukaan verovapautuksen saamiseksi on tarpeen osoittaa vuokrasopimuksella tai muulla sopimuksella tarkoitus vuokrata kohde vähintään kuudeksi kuukaudeksi, on käyttökelpoinen ja sopiva kriteeri, joka vastaa kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdalla tavoiteltua päämäärää, oli tässä säännöksessä säädettyjen vapautusten oikean ja yksinkertaisen soveltamisen varmistamista.

26 On kuitenkin myönnettävä, että eräissä, kaiketikin poikkeuksellisissa tilanteissa on mahdollista, että jotkin vuokrasopimuksen ehdot, kuten kestoa koskeva ehto, eivät täysin vastaa sopimussuhteen todellisuutta, jos verovelvollinen ei esimerkiksi pysty vapaasti sopimaan vuokralaistensa kanssa vuokrasuhteen kestoa, joka riippuu viranomaisten antamista maksusitoumuksista. Tällöin on viime kädessä kansallisen tuomioistuimen tehtävä tarkistaa, olisiko näistä syistä, jotka ilmenevät erityisesti vuokrasopimusten automaattisena jatkamisena, pikemminkin syytä ottaa huomioon majoituksen todellinen kokonaiskesto kuin sen vuokrasopimukseen kirjattu kesto.

27 Edellä esitetyn perusteella kansalliselle tuomioistuimelle on vastattava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan 1 alakohtaa voidaan tulkita siten, että muiden kuin läheisten lyhytaikainen majoittaminen hotellialaa vastaavalla alalla on verollista. Tältä osin 13 artiklan B kohdan b alakohdan 1 alakohdan

kanssa ei ole ristiriidassa se, että verotusta sovelletaan sopimuksiin, jotka on solmittu alle kuudeksi kuukaudeksi, kun tämän keston on katsottava ilmentävän osapuolten tarkoitusta. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on kuitenkin tarkistaa, ettei sen käsiteltäväksi saatetussa asiassa ole seikkoja (kuten vuokrasopimuksen automaattinen jatkaminen), jotka osoittavat, että vuokrasopimukseen kirjattu kesto ei ilmennä osapuolten todellista tarkoitusta, jolloin olisi otettava pikemminkin huomioon majoituksen todellinen kokonaiskesto kuin vuokrasopimukseen kirjattu kesto.

Oikeudenkäyntikulut

28 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Saksan hallitukselle ja Euroopan yhteisöjen komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on ratkaissut Finanzgericht Münchenin 20.9.1995 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY

13 artiklan B kohdan b alakohdan 1 alakohtaa voidaan tulkita siten, että muiden kuin läheisten lyhytaikainen majoittaminen hotellialaa vastaavalla alalla on verollista. Tältä osin 13 artiklan B kohdan b alakohdan 1 alakohdan kanssa ei ole ristiriidassa se, että verotusta sovelletaan sopimuksiin, jotka on solmittu alle kuudeksi kuukaudeksi, kun tämän keston on katsottava ilmentävän osapuolten tarkoitusta. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on kuitenkin tarkistaa, ettei sen käsiteltäväksi saatetussa asiassa ole seikkoja (kuten vuokrasopimuksen automaattinen jatkaminen), jotka osoittavat, että vuokrasopimukseen kirjattu kesto ei ilmennä osapuolten todellista tarkoitusta, jolloin olisi otettava pikemminkin huomioon majoituksen todellinen kokonaiskesto kuin vuokrasopimukseen kirjattu kesto.

Gulmann Wathelet Moitinho de Almeida

Edward Puissochet

Julistettiin Luxemburgissa 12 päivänä helmikuuta 1998.

R. Grass C. Gulmann

kirjaaja viidennen jaoston puheenjohtaja