YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

8 päivänä kesäkuuta 2000 *

Asiassa C-396/98,

jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR

vastaan

Finanzamt Paderborn

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräyty-

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

misperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 17 artiklan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. C. Moitinho de Almeida (esittelevä tuomari) sekä tuomarit R. Schintgen, G. Hirsch, V. Skouris ja F. Macken,

julkisasiamies: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
kirjaaja: apulaiskirjaaja H. von Holstein,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Saksan hallitus, asiamiehinään liittovaltion talousministeriön ministerineuvos W.-D. Plessing ja saman ministeriön ylijohtaja C.-D. Quassowski

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään oikeudellinen neuvonantaja E. Traversa ja oikeudellisessa yksikössä toimiva kansallinen virkamies A. Buschmann,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR:n, edustajanaan veroasiantuntija B. Westermann, Paderborn, Saksan hallituksen, asiamiehenään C.-D. Quassowski, ja komission, asiamiehenään oikeudellinen neuvonantaja

J. Grunwald, 2.12.1999 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 16.12.1999 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Bundesfinanzhof on esittänyt 27.8.1998 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 6.11.1998, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla kaksi 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) 17 artiklan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR:n (jäljempänä Schloßstraße) ja Finanzamt Paderbornin välisessä asiassa, joka koskee Schloßstraßen vähentämää arvonlisäveroa. Schloßstraße teki tiettyjen liiketoimien toteuttamiseksi sille toimitetuista tavaroista tai palveluista vähennyksen, vaikka kyseisten tavaroiden tai palvelujen toimittamisen jälkeen tehdyllä lainmuutoksella poistettiin oikeus luopua kyseisten liiketoimien verovapaudesta.

Kuudes direktiivi

3 Kuudennen direktiivin 13 artiklassa säädetään seuraavaa:

" — —

B *Muut vapautukset*

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:

— —

b) kiinteän omaisuuden vuokraus — —

Jäsenvaltiot voivat säätää muistakin tämän vapautuksen soveltamisalaa koskevista poikkeuksista;

— —

C *Valintaoikeus*

Jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen:

a) kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta;

— —

Jäsenvaltiot voivat rajoittaa valintaoikeuden laajuutta; niiden on säädettävä valintaoikeuden käyttöä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä."

4 Kuudennen direktiivin 17 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

2. Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen:

a) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen;

— —

3. Jäsenvaltioiden on myös myönnettävä jokaiselle verovelvolliselle 2 kohdassa tarkoitettu arvonlisäveron vähennys tai palautus, jos tavarat tai palvelut käytetään seuraaviin tarkoituksiin:

a) sellaisiin verovelvollisen 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuun taloudelliseen toimintaan liittyviin liiketoimiin, jotka suoritetaan ulkomailla ja jotka olisivat oikeuttaneet vähennykseen, jos ne olisi suoritettu maan alueella;

b) verovelvollisen 14 artiklan 1 kohdan i alakohdan, 15 artiklan, 16 artiklan 1 kohdan B, C ja D alakohdan ja 16 artiklan 2 kohdan mukaisesti vapautettuihin liiketoimiin;

c) verovelvollisen 13 artiklan B kohdan a alakohdan ja d alakohdan 1—5 alakohdan mukaisesti vapautettuihin liiketoimiin, jos vastaanottaja on

sijoittautunut yhteisön ulkopuolelle tai jos nämä liiketoimet välittömästi liittyvät yhteisön ulkopuolelle vietäviksi tarkoitettuihin tavaroihin.

— — "

5 Kuudennen direktiivin 20 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Alunperin 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 — — . — —

2. Investointitavaroiden osalta oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, mukaan lukien tavaran hankinta- tai valmistusvuosi. Kunakin vuonna oikaisu kohdistuu vain viidennekseen näiden tavaroiden verosta. Oikaisu perustuu seuraavien

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

— —

3. Oikaisukauden aikana luovutettua investointitavaraa on katsottava käytetyksi verovelvollisen taloudellisessa toiminnassa oikaisukauden loppuun saakka. Tätä taloudellista toimintaa on pidettävä kokonaisuudessaan verollisena, jos mainitun tavaran luovutus on verollinen, ja sitä on pidettävä kokonaan vapautettuna, jos luovutus on vapautettu. Oikaisu on suoritettava kerralla koko jäljellä olevan oikaisukauden osalta.

— —

4. Jäsenvaltiot voivat 2 ja 3 kohtaa sovellettaessa

— määritellä investointitavaran käsitteen,

— täsmentää tarkistuksessa huomioon otettavan veron määrää,

— toteuttaa kaikki aiheelliset toimenpiteet, joilla estetään oikaisusta aiheutuva perusteeton hyöty,

— sallia hallinnollisia yksinkertaistuksia.

— — "

Kansallinen arvonlisäverolainsäädäntö

6 Vuoden 1993 Umsatzsteuergesetzin (liikevaihtoverolaki; jäljempänä UStG) 4 §:n 12 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Edellä 1 §:n 1 momentin 1—3 kohdassa tarkoitettuina liiketoimina ovat verosta vapaat

— —

12. a) kiinteän omaisuuden vuokra — — ."

7 UStG:n 9 §:ssä täsmennetään kuitenkin seuraavaa:

"1. Yrittäjä voi käsitellä 4 §:n — — 12 kohdan nojalla verovapaata liiketointa verollisena, jos kyseinen liiketoimi toteutetaan toiselle yrittäjälle tämän yrityksen lukuun.

2. Annettaessa kiinteää omaisuutta vuokralle on verovapaudesta luopuminen (4 §:n 12 kohdan a alakohta) 1 momentin mukaisesti — — sallittua vain, jos yrittäjä osoittaa, että kiinteää omaisuutta ei käytetä eikä ole tarkoituskaan käyttää asumistarkoituksiin eikä muihinkaan yritystoimintaan liittymättömiin tarkoituksiin."

8 Kiinteän omaisuuden vuokran osalta veronalaisuutta koskevaa valintaoikeutta on rajoitettu 1.1.1994 alkaen 21.12.1993 annetulla Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetzillä (väärinkäytösten estämisestä ja verotuksen yksinkertaistamisesta annettu laki, Bundesgesetzblatt, jäljempänä BGBl., I 1993, s. 2310; jäljempänä StMBG). UStG:n 9 §:n 2 momentti, sellaisena kuin se on StMBG:llä muutettuna, kuuluu seuraavasti:

"Annettaessa kiinteää omaisuutta vuokralle on verovapaudesta luopuminen (4 §:n 12 kohdan a alakohta) 1 momentin mukaisesti — — sallittua vain, jos suorituksensaaja käyttää tai aikoo käyttää kiinteää omaisuutta yksinomaan sellaiseen liiketoimintaan, jonka osalta ostovähennys ei ole poissuljettu. Yrittäjän on osoitettava edellytysten täyttyneen."

9 UStG:n 18 §:n 3 momentin mukaan liikevaihtoveroa koskeva ilmoitus tehdään kuten veroilmoituskin.

10 UStG:n 27 §:n 2 momentissa, sellaisena kuin se on StMBG:llä muutettuna, on seuraava siirtymäsäännös:

"Lain 9 §:n 2 momenttia ei sovelleta, jos kiinteistölle rakennettua rakennusta

1. käytetään tai on tarkoitus käyttää asuintarkoituksiin, ja se on valmistunut 1.4.1985 mennessä,

2. käytetään tai on tarkoitus käyttää muihin kuin yritystoiminnan tarpeisiin, ja se on valmistunut 1.1.1986 mennessä,

3. käytetään tai on tarkoitus käyttää muilla kuin 1 tai 2 kohdassa mainituilla tavoilla [asuintarkoitus tai muut kuin yritystoiminnan tarpeet], ja se on valmistunut 1.1.1998 mennessä,

ja jos rakentamiseen — — 3 kohdan mukaisissa tapauksissa on ryhdytty 11.11.1993 mennessä."

11 Abgabenordnungin (verotusasetus; jäljempänä AO) 164 ja 168 §:n säännökset tekevät mahdolliseksi sen, että veron määrä voidaan nopeasti vahvistaa käyttäen

perusteena yksinomaan verovelvollisen antamia ilmoituksia. Toisaalta näiden säännösten nojalla veroviranomaiset voivat oikaista veron määrän vahvistavaa päätöstä joka suhteessa, oli kysymys sitten tosiasioista tai oikeudellisista seikoista.

12 AO:n 164 § kuuluu näet seuraavasti:

"1. Niin kauan kuin tietyn asian verotusta ei ole lopullisesti tarkastettu, verot voidaan yleisesti tai osittain vahvistaa jälkitarkastusta koskevin varauksin, eikä tämä edellytä erityisiä perusteluja.

— —

2. Niin kauan kuin tämä jälkitarkastusta koskeva varaus pätee, veron vahvistamista koskeva päätös voidaan kumota tai sitä voidaan muuttaa. — —

— —

4. Jälkitarkastusta koskeva varaus raukeaa sen jälkeen, kun vahvistamiselle asetettu määräaika on päättynyt. — — "

13 AO:n 168 §:ssä todetaan vielä, että veroilmoitus vastaa veron vahvistamispäätöstä, jota koskevat jälkitarkastusta koskevat varaukset. Tämän johdosta UStG:n 18 §:n 3 momentin mukaisesti liikevaihtoveroilmoitus itsessään johtaa lainsäännösten perusteella veron vahvistamiseen jälkitarkastusta koskevin varauksin

siten, että näin tapahtuvaa vahvistamista voidaan milloin tahansa muuttaa ilman, että muiden edellytysten olisi täytyttävä.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

14 Schloßstraße on yksityisoikeudellinen yhtiö, jonka tarkoituksena on toimia tiettyä kiinteistöä koskevan rakennusoikeuden haltijana, huolehtia asuin- ja toimistorakennuksen rakentamisesta tälle kiinteistölle sekä vallita pitkäaikaisesti kiinteistöomaisuutta.

15 Schloßstraße hankki kyseisen rakennusoikeuden itselleen 8.3.1991, ja se haki 16.3.1991 rakennuslupaa. Schloßstraßen hanketta vastustettiin kaavoituksellisin perustein, joten lupa myönnettiin vasta 27.5.1993.

16 Päätöksestä, joka tehtiin 11.6.1993, ilmenee, että Schloßstraßen osakkaat olivat sopineet siitä, että rakennuslupa luovutettaisiin edelleen kolmannelle välittömästi antamisensa jälkeen. Tätä päätöstä ei kuitenkaan voitu toteuttaa, koska sopivaa luovutuksensaajaa ei onnistuttu löytämään. Schloßstraße teki 10.10.1993 arkkitehdin kanssa sopimuksen rakennuksen rakentamisesta. Rakennustyöt alkoivat tammikuussa 1994, ja ne päättyivät joulukuussa 1994.

17 Rakennuksen kokonaispinta-ala jaettiin kolmeen osaan siten, että 39,38 prosenttia osoitettiin asumiskäyttöön vuokrattavaksi ja loppuosasta 13,96 pro-

senttia vuokrattiin eräälle arkkitehtitoimistolle ja 46,49 prosenttia eräälle osakeyhtiölle (jäljempänä finanssipalveluyritys), jonka toiminnasta 90 prosenttia koostui sellaisten finanssipalvelujen tarjoamisesta, jotka olivat vapautetut arvonlisäverosta.

18 Arvonlisäveroilmoituksissaan verovuosilta 1992—1994 Schloßstraße UStG:n 9 §:n mukaisesti luopui suunniteltujen tai toteutettujen vuokrausta koskevien liiketoimien verovapaudesta, ja se käytti arvonlisävero-oikeudellista vähennysoikeutta rakentamiseen liittyneiden tavara- ja palvelulaskujen osalta. Alkuvaiheessa Schloßstraßen menettely hyväksyttiin eikä vähennysoikeuden käyttämiseen puututtu.

19 Kyseiset verotuspäätökset annettiin kuitenkin AO:n 164 ja 168 §:n mukaisesti jälkitarkastusta koskevin varauksin.

20 Finanzamt Paderborn ryhtyi tällaiseen tarkastukseen. Sen johdosta se muutti edellä todettuja verotuspäätöksiä verovuosien 1992 ja 1993 osalta ja antoi ensimmäisen verotuspäätöksen verotusvuoden 1994 osalta. Näissä päätöksissä Finanzamt hyväksyi ostoihin sisältynyttä arvonlisäveroa vähennettäväksi vain 13,96 prosenttia ilmoitetuista määristä todeten, että rakennusta käytti verollisesti ainoastaan arkkitehtitoimisto. Finanzamtin mukaan ei ollut enää mahdollista myöntää arvonlisäverovähennystä sen 46,49 prosentin osalta, jonka osalta finanssipalveluyritys käytti rakennusta verovapaisiin liiketoimiin. Näiden osalta ei enää 1.1.1994 alkaen ollut mahdollista luopua verovapaudesta sen johdosta, että UStG:n 9 §:n 2 momenttia oli muutettu StMBG:llä. Lisäksi Finanzamt katsoi, että Schloßstraße ei voinut myöskään vedota UStG:n 27 §:n 2 momentin siirtymäsäännöksiin, sellaisina kuin ne olivat StMBG:llä muutettuina, koska rakennuksen rakentamiseen ei ollut ryhdytty 11.11.1993 mennessä. Tämä päivä oli tässä säännöksessä vahvistettu määräpäiväksi verovapaudesta luopumiselle.

21 Schloßstraße teki arvonlisäveron kantamista vuosilta 1992, 1993 ja 1994 koskevista päätöksistä oikaisuvaatimuksen, jonka Finanzamt kuitenkin hylkäsi.

22 Schloßstraße nosti 8.12.1995 kanteen Finanzamtin hylkäyspäätöksestä Finanzgericht Münsterissä, joka 8.10.1996 antamallaan tuomiolla hylkäsi tämän kanteen.

23 Schloßstraße valitti 27.11.1996 tästä tuomiosta Revision-menettelyssä Bundesfinanzhofiin. Tässä valituksessaan se vetosi ensinnäkin siihen, että valintaoikeuden rajoittaminen, josta StMBG:ssä säädettiin, ei koske sitä, koska rakennuksen rakentamisen on katsottava alkaneen päivänä, jolloin se jätti rakennuslupahakemuksensa, tai ainakin päivänä, jolloin lupa myönnettiin. Toiseksi Schloßstraße vetosi asiassa C-110/94, INZO, 29.2.1996 annettuun tuomioon (Kok. 1996, s. I-857), jonka perusteella se katsoi olevan vastoin luottamuksensuojan periaatetta, jos siltä jälkikäteen viedään oikeus vähentää, erityisesti arkkitehti- ja notaarikulujen osalta, verovuosina 1992 ja 1993 suoritettu arvonlisävero.

24 Bundesfinanzhof epäilee, johtaako Revision-muutoksenhaku UStG:n ja AO:n menettelysääntöjen pohjalta tehtynä tulokseen. Se toteaa ensinnäkin, että Schloßstraße ei voi vedota 27 §:n 2 momentin siirtymäsäännöksiin, koska rakennuksen rakentaminen alkoi vasta tammikuussa 1994. Jo vuosina 1992 ja 1993 toimitetut suoritukset olivat rakennuksen rakennuskustannuksia ja siten sen kustannuksia "investointitavarana". Näin ollen niistä suoritetun arvonlisäveron vähentämistä koskevaa päätöstä ei voida tehdä ottamatta huomioon rakentamisajankohtaa ja siten StMBG:ssä säädettyä rajoitusta, sillä vähennys on riip-

puvainen kyseisen rakennuksen tosiasiallisesta käyttötarkoituksesta eli toisin sanoen vuonna 1994 tehdyistä vuokrausta koskevista liiketoimista ja siitä, ovatko nämä liiketoimet verollisia vai verosta vapautettuja.

25 Bundesfinanzhof toteaa, että sen UStG:tä koskevan oikeuskäytännön mukaisesti lopullinen päätös vähennysoikeudesta voidaan tehdä vasta, kun investointitavaran tosiasiallinen käyttö on tiedossa. Näin ollen Finanzamt toimi oikein muuttaessaan jälkitarkastusta koskevin varauksin annettuja verotuspäätöksiä AO:n 164 §:n 2 momentin nojalla ja evätessään vähennyksen, koska tuotetut palvelut käytettiin loppujen lopuksi arvonlisäverosta vapautettuihin liiketoimiin.

26 Lisäksi Bundesfinanzhof toteaa, että StMBG:llä muutetun UStG:n 9 §:n 2 momentin taannehtiva soveltaminen vuosina 1992 ja 1993 toimitettuihin suorituksiin ei loukkaa valtiosääntöoikeudellista taannehtivuuskiellon periaatetta, koska ajankohtana, jolloin UStG:n 9 §:n 2 momentin uusi versio tuli voimaan, investointitavaroita koskeva vähennysoikeus ei ollut lopullinen, koska lopullinen käyttö ei vielä ollut selvillä, millä on ratkaiseva merkitys vähennysoikeutta koskevan päätöksen kannalta.

27 Lopuksi Bundesfinanzhof toteaa, että Schloßstraße ei voi vedota perusteltuun luottamukseen ja käsitykseen, joka sillä oli siitä, että se saattoi käyttää UStG:n 9 §:n 2 momentin mukaista valintaoikeutta rakennuksen suunnitellun vuokrauksen osalta, koska rakentaminen alkoi vasta uusien säännösten tultua voimaan. Bundesfinanzhof toteaa myös, että Finanzgerichtin mukaan Schloßstraße oli vielä 11.6.1993 aikeissa luovuttaa rakennusluvan kolmannelle osapuolelle ja että arkkitehdille annettuun toimeksiantoon ei liittynyt mitään selvää määräystä rakentamisesta. Lisäksi kyseisiä vuosia vastaava arvonlisävero oli vahvistettu jälkitarkastusta koskevin varauksin, joten Schloßstraße ei Bundesfinanzhofin mukaan voinut perustellusti otaksua, ettei tätä vahvistamista tultaisi muuttamaan.

28 Bundesfinanzhofille on kuitenkin epäselvää, onko sovellettavien Saksan oikeuden säännösten tällainen tulkinta sopusoinnussa kuudennen direktiivin 17 artiklaa koskevan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön kanssa, joten se on päättänyt lykätä asian ratkaisemista ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen säilyy, jos verovelvollinen ei tahdostaan riippumattomista syistä ole käyttänyt kyseisiä tavaroita tai palveluja verollisten liiketoimien toteuttamiseen (asiassa C-37/95, Ghent Coal Terminal NV, 15.1.1998 annettu tuomio, joka perustui asiassa C-110/94, INZO, 29.2.1996 annettuun tuomioon).

Säilyykö tämän periaatteen mukaan oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen siinäkin tapauksessa, että verovelvollinen sinänsä tosiasiallisesti käyttää tavaran tai palvelun (vuokrausta koskevien) liiketoimien toteuttamiseen, mutta lainmuutoksen vuoksi hänellä ei tavaran tai palvelun saatuaan ole enää oikeutta luopua kyseisten liiketoimien verovapaudesta, jolloin verovelvollinen ei siten voi enää suorittaa verollisia liiketoimia?

2) Säilyykö tällaisessa tapauksessa, jossa olosuhteet myöhemmin muuttuvat, oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen myös, jos vero kansallisen lainsäädännön mukaan voidaan vahvistaa niin sanotusti jälkitarkastusta koskevin varauksin, mikä mahdollistaa veron pikaisen vahvistamisen yksin verovelvollisen antamien tietojen perustella, mutta toisaalta antaa veroviranomaisille oikeuden milloin tahansa korjata veron vahvistavaa päätöstä sekä tosiasioiden että oikeudellisten seikkojen osalta?"

29 Näillä kahdella kysymyksellään, jotka soveltuvat yhdessä tarkasteltaviksi, kansallinen tuomioistuin kysyy lähinnä, onko kuudennen direktiivin 17 artiklaa tulkittava siten, että siitä huolimatta, että arvonlisävero on vahvistettu jälki-

tarkastusta koskevin varauksin, verovelvollisen oikeus vähentää eräiden vuokrausta koskevien liiketoimien toteuttamiseksi saamistaan tavaroista tai palveluista suoritettu arvonlisävero säilyy, kun näiden tavaroiden tai palvelujen toimittamisen jälkeen, mutta ennen kuin kyseisiin liiketoimiin on ryhdytty, lakia muutetaan siten, että kyseisellä verovelvollisella ei ole enää oikeutta luopua näiden liiketointen verovapaudesta.

30 Saksan hallitus katsoo, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohdassa säädetään ainoastaan siitä ajankohdasta, josta alkaen oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen syntyy. Aineelliset ja oikeudelliset edellytykset, jotka määrittävät vähennysoikeutta, on vahvistettu saman säännöksen 2 kohdassa. Näihin edellytyksiin kuuluu Saksan hallituksen mukaan se, että ne tavarat ja palvelut, joista arvonlisävero on suoritettu, on käytetty verollisten liiketoimien toteuttamiseen. Tämän vuoksi Saksan hallitus katsoo, että lopullinen päätös vähennysoikeudesta voidaan tehdä vasta silloin, kun tiedossa ovat ne liiketoimet, joihin kyseiset tavarat ja palvelut on tosiasiallisesti käytetty, ja tässä päätöksessä on otettava huomioon ne lainmuutokset, jotka on tehty ennen verollisiin liiketoimiin ryhtymistä.

31 Näin ollen verovelvollisella ei ole oikeutta vähentää tavaroista ja palveluista suoritettua arvonlisäveroa, jos tiettyjen vuokrausta koskevien liiketoimien toteuttamiseksi saatujen tavaroiden tai palvelujen toimittamisen jälkeen, mutta ennen kuin näihin vuokrausta koskeviin liiketoimiin on ryhdytty, lakia muutetaan siten, että verovelvollinen menettää oikeuden luopua kyseisten liiketoimien verovapaudesta.

32 Saksan hallitus lisää, että se, että kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävänä olevassa asiassa tavarat tai palvelut on käytetty loppujen lopuksi verosta vapautettuihin liiketoimiin, erottaa asian niistä asioista, jotka johtivat edellä mainitussa asiassa INZO annettuun tuomioon ja asiassa C-37/95, Ghent Coal Terminal, 15.1.1998 annettuun tuomioon (Kok. 1998, s. I-1). Näissä asioissa tavarat tai palvelut oli tarkoitettu käytettäviksi verollisiin liiketoimiin, joita loppujen lopuksi ei kuitenkaan toteutettu.

33 Aluksi on huomattava, että kuudennen direktiivin X osastossa (13—16 artikla) säädetään arvonlisäverovapaudesta tiettyjen liiketoimien osalta. Näihin liiketoimiin kuuluu 13 artiklan B kohdan b alakohdan nojalla kiinteän omaisuuden vuokraus. Sen osalta jäsenvaltioilla on kuitenkin mahdollisuus 13 artiklan C kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan nojalla palauttaa veronalaisuus antamalla halutessaan verovelvollisille valintaoikeus. Direktiivin 13 artiklan C kohdan toisen alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat rajoittaa tämän valintaoikeuden ulottuvuutta ja määrittää sen käytön yksityiskohdat.

34 Tältä osin yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että jäsenvaltio, joka on käyttänyt kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdassa säädettyä mahdollisuutta ja joka on siten myöntänyt verovelvollisilleen oikeuden valita veronalaisuus kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta, voi poistaa myöhemmällä lailla tämän valintaoikeuden ja näin ollen uudelleen ottaa käyttöön verovapauden (asia C-381/97, Belgocodex, tuomio 3.12.1998, Kok. 1998, s. I-8153, 27 kohta).

35 Tätä taustaa vasten on tutkittava, onko verovelvollinen — joka on suorittanut arvonlisäveron sellaisista tavaroista tai palveluista, jotka sille on toimitettu tiettyjen vuokrausta koskevien liiketoimien toteuttamiseksi — saanut oikeuden vähentää tämän arvonlisäveron silloinkin, kun näiden tavaroiden tai palvelujen toimittamisen jälkeen, mutta ennen kuin näihin vuokrausta koskeviin liiketoimiin on ryhdytty, lainmuutoksella on poistettu oikeus luopua näiden liiketoimien verovapaudesta.

36 Tältä osin on huomattava, että sitä, jolla on objektiivisten seikkojen osoittamalla tavalla aikomus aloittaa kuudennen direktiivin 4 artiklan mukaisesti itsenäinen taloudellinen toiminta ja joka suorittaa tätä varten ensimmäiset investointimenot, on pidettävä verovelvollisena. Toimiessaan tässä ominaisuudessa hänellä on siis kuudennen direktiivin 17 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen nojalla oikeus vähentää välittömästi se arvonlisävero, jonka hän on maksanut tai joka hänen on maksettava sellaisia investointeja koskevina menoina, jotka on tehty aiottua liiketoimintaa varten ja jotka oikeuttavat vähennykseen, ja näin ilman että hänen

olisi odotettava yritystoimintansa tosiasiallista alkamista (em. asia Ghent Coal Terminal, tuomion 17 kohta ja yhdistetyt asiat C-110/98—C-147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000, Kok. 2000, s. I-1577, 47 kohta).

37 On todettava, että arvonlisäverojärjestelmän ja siten myös vähennysjärjestelmän soveltamisen kannalta on ratkaisevaa, että verovelvollinen hankkii tavarat tai palvelut verovelvollisen ominaisuudessaan. Tavaran tosiasiallisen tai suunnitellun käytön perusteella määritetään ainoastaan sen alun perin tehtävän vähennyksen laajuus, johon verovelvollinen on oikeutettu kuudennen direktiivin 17 artiklan nojalla, ja mahdollisten myöhempien oikaisujen laajuus, jotka on tehtävä tämän direktiivin 20 artiklassa säädettyjen edellytysten mukaisesti (asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991, Kok. 1991, s. I-3795, 15 kohta).

38 Tämän tulkinnan vahvistaa kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohdan sanamuoto, jonka mukaan vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy. Tämän direktiivin 10 artiklan 2 kohdan mukaisesti näin on siitä alkaen, kun tavarat on toimitettu tai palvelut on annettu verovelvolliselle, jolla on oikeus verovähennykseen.

39 Lisäksi on todettava, että muunlainen tulkinta kuudennen direktiivin 4 artiklasta olisi ensinnäkin vastoin arvonlisäveron neutraalisuusperiaatetta merkitessään sitä, että taloudellisen toimijan on vastattava taloudellisen toimintansa arvonlisäverokustannuksista ilman mahdollisuutta vähentää 17 artiklan mukaisesti arvonlisäveroa, ja johtaisi toiseksi siihen, että investointimenot jaettaisiin perusteettomasti ennen varsinaista yritystoiminnan aloittamista suoritettuihin ja sen jälkeen suoritettuihin menoihin (asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985, Kok. 1985, s. 655, 23 kohta; em. asia INZO, tuomion 16 kohta ja em. yhdistetyt asiat Gabalfrisa ym., tuomion 45 kohta).

40 Kuudennen direktiivin 4 artikla ei kuitenkaan estä veroviranomaisia edellyttämästä, että objektiiviset seikat vahvistavat ilmoitetun aikomuksen aloittaa

taloudellinen toiminta, jossa toteutetaan verollisia liiketoimia. Tässä yhteydessä on korostettava, että asianomainen saavuttaa lopullisesti verovelvollisen aseman vain siinä tapauksessa, että hän on tehnyt vilpittömässä mielessä ilmoituksen aikomuksestaan aloittaa taloudellinen toiminta. Kysymyksen ollessa petoksesta tai väärinkäytöksestä, kun asianomainen on esimerkiksi väittänyt aikovansa harjoittaa tiettyä taloudellista toimintaa, mutta on todellisuudessa halunnut pelkästään hankkia yksityiseen omistukseensa vähennykseen oikeuttavia tavaroita, veroviranomaiset voivat taannehtivasti vaatia vähennettyjen määrien takaisinmaksamista, koska vähennykset on myönnetty väärien ilmoitusten perusteella (em. asia Rompelman, tuomion 24 kohta; em. asia INZO, tuomion 23 ja 24 kohta sekä em. yhdistetyt asiat Gabalfrisa ym., tuomion 46 kohta).

41 Näin ollen kansallisen tuomioistuimen asiana on sen arviointi, onko ilmoitus aikomuksesta aloittaa verollisia liiketoimia käsittävä taloudellinen toiminta tehty vilpittömässä mielessä siten, että tämän vahvistavat objektiiviset seikat. Arvioinnissaan sen on otettava huomioon käsittelemänsä asian tosiseikat, kuten se, että 11.6.1993 Schloßstraßen omistajat yhä aikoivat luovuttaa rakennusluvan kolmannelle välittömästi sen jälkeen, kun lupa on myönnetty.

42 Sikäli kuin kysymys ei ole petoksesta eikä väärinkäytöksestä ja mahdollisia kuudennen direktiivin 20 artiklassa säädettyjen edellytysten mukaisesti tehtäviä oikaisuja koskevin varauksin on todettava, että vähennysoikeus kerran saatuna pysyy voimassa silloinkin, kun verovelvollinen ei ole tahdostaan riippumattomista syistä voinut käyttää verollisessa liiketoiminnassaan tavaroita tai palveluja, joiden osalta vähennys on tehty. Tällöin ei näet ole olemassa minkäänlaista petoksen tai väärinkäytöksen vaaraa, jolla myöhempi palauttaminen voitaisiin perustella (em. asia Ghent Coal Terminal, tuomion 20 ja 22 kohta).

43 Verovelvollisen tahdosta riippumattomana seikkana on pidettävä sellaista lainmuutosta, jolla — kuten kansallisen tuomioistuimen käsittelemässä asiassa — tiettyjen taloudellisten liiketoimien toteuttamiseksi saatujen tavaroiden tai palvelujen toimittamisen jälkeen, mutta ennen näihin liiketoimiin ryhtymistä, verovelvolliselta on taannehtivasti viety oikeus luopua arvonlisäveron vapautuksesta tiettyjen liiketoimien osalta.

44 Tältä osin on huomattava, että edellä mainitussa asiassa Belgocodex annetussa tuomiossa, jossa kysymys oli verotusta koskevan valintaoikeuden taannehtivasta poistamisesta ja kuudennen direktiivin perusteella jo saaduista vähennysoikeuksista, yhteisöjen tuomioistuin totesi tuomionsa 26 kohdassa, että luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteet kuuluvat yhteisön oikeusjärjestykseen ja jäsenvaltioiden on noudatettava näitä periaatteita käyttäessään yhteisön direktiiveissä niille annettua toimivaltaa.

45 Niissä erityisissä olosuhteissa, joissa edellä mainitussa asiassa Belgocodex annettu tuomio annettiin, yhteisöjen tuomioistuin totesi tuomion 26 kohdassa vielä, että kansallisen tuomioistuimen asiana on todeta, onko sellaisen lain, jolla valintaoikeus oli annettu, taannehtivalla kumoamisella loukattu näitä periaatteita. Koska tämän lain täytäntöönpanon yksityiskohdista ei koskaan ollut säädetty, yhteisöjen tuomioistuin katsoi, ettei sen ratkaistavissa ollut se, oliko tämän lain säännöksillä mahdollisesti synnytetty verovelvollisessa sellainen perusteltu luottamus, jota olisi suojattava.

46 Kansallisen tuomioistuimen nyt käsittelemässä asiassa ei tällaisia erityisiä seikkoja ole, kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 40—43 kohdassa todennut. Oikeudenkäyntiasiakirjoista näet ilmenee ensinnäkin, että Schloßstraße valitsi verovuosien 1992 ja 1993 aikana hankittujen tavaroiden tai palvelujen verollisuuden sen lainsäädännön mukaisesti, joka oli voimassa sen käyttäessä valintaoikeuttaan, ja toiseksi että verohallinto epäsi näistä tavaroista tai palveluista suoritetun arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämisen yksin sen johdosta, että StMBG:llä oli poistettu oikeus valita verollisuus.

47 Sikäli kuin kansallinen tuomioistuin toteaa, että aikomus aloittaa taloudellinen toiminta, joka johtaa verollisiin liiketoimiin, on ilmaistu vilpittömässä mielessä ja että tämän aikomuksen vahvistavat objektiiviset seikat, verovelvollisella on oikeus välittömästi vähentää se arvonlisävero, joka on maksettava tai joka on suoritettu niiden tavaroiden tai palvelujen osalta, jotka on toimitettu taloudellista toimintaa varten, johon se aikoo ryhtyä; luottamuksensuojan ja oikeus-

varmuuden periaatteiden kanssa on ristiriidassa se, että näiden tavaroiden tai palvelujen toimittamisen jälkeinen lainmuutos vie siltä taannehtivasti tämän oikeuden.

48 Toisin kuin Saksan hallitus väittää, tällaista päätelmää ei voida kyseenalaistaa sillä, että käsiteltävänä olevassa asiassa jälkitarkastusta koskeva varaus antaa verohallinnolle oikeuden oikaista arvonlisäveron vahvistamisen joka suhteessa niin tosiasioiden kuin oikeudellisten seikkojen osalta.

49 Tältä osin on huomattava, että, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 46—50 kohdassa, verohallinnon mahdollisuus ryhtyä tarkastuksiin ja muuttaa väliaikaisia verotuspäätöksiä, jotka se antaa verovelvollisille, on kiistämättömän tarkoituksenmukainen väline verotuksessa yleensä ja erityisesti arvonlisäveron verotuksessa.

50 Tällainen järjestelmä näet antaa verohallinnolle mahdollisuuden taannehtivasti vaatia vähennettyjen summien takaisinmaksamista silloin, kun verovelvollinen on petoksellisesti tai väärinkäyttötarkoituksessa väittänyt haluavansa harjoittaa tiettyä taloudellista toimintaa, mutta on todellisuudessa halunnut hankkia yksityisomistukseensa tavaroita, joista tällainen vähennys voidaan tehdä.

51 Arvonlisäveron vahvistaminen jälkitarkastusta koskevin varauksin tekee myös mahdolliseksi kuudennen direktiivin 20 artiklassa säädettyjen edellytysten mukaisesti oikaista arvonlisäveron määrät, jotka verovelvollinen on vähentänyt hankkiessaan investointitavaroita. Tätä mahdollisuutta voidaan esimerkiksi käyttää silloin kun rakennuksen suunniteltua käyttötarkoitusta muutetaan antamalla esimerkiksi asumiskäyttöön suunniteltua suurempi osuus.

52 Muutoin kuin edellä olevissa kohdissa mainituissa tilanteissa arvonlisäveron vahvistaminen jälkitarkastusta koskevin varauksin ei kuitenkaan voi antaa verohallinnolle mahdollisuutta viedä verovelvolliselta vähennysoikeutta, jonka se on kuudennen direktiivin 17 artiklan mukaisesti saanut, kuten tämän tuomion 45 ja 46 kohdasta käy ilmi.

53 Esitettyihin kysymyksiin on näin ollen vastattava, että kuudennen direktiivin 17 artiklaa on tulkittava siten, että siitä huolimatta, että arvonlisävero on vahvistettu jälkitarkastusta koskevin varauksin, verovelvollisen oikeus vähentää eräiden vuokrausta koskevien liiketoimien toteuttamiseksi saamistaan tavaroista tai palveluista suoritettu arvonlisävero säilyy, kun näiden tavaroiden tai palvelujen toimittamisen jälkeen, mutta ennen kuin kyseisiin liiketoimiin on ryhdytty, lakia muutetaan siten, että kyseisellä verovelvollisella ei ole enää oikeutta luopua näiden liiketointen verovapaudesta.

Oikeudenkäyntikulut

54 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Saksan hallitukselle ja 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 (kuudes jaosto)

on ratkaissut Bundesfinanzhofin 27.8.1998 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 artiklaa on tulkittava siten, että siitä huolimatta, että arvonlisävero on vahvistettu jälkitarkastusta koskevin varauksin, verovelvollisen oikeus vähentää eräiden vuokrausta koskevien liiketoimien toteuttamiseksi saamistaan tavaroista tai palveluista suoritettu arvonlisävero säilyy, kun näiden tavaroiden tai palvelujen toimittamisen jälkeen, mutta ennen kuin kyseisiin liiketoimiin on ryhdytty, lakia muutetaan siten, että kyseisellä verovelvollisella ei ole enää oikeutta luopua näiden liiketointen verovapaudesta.

Moitinho de Almeida Schintgen Hirsch

Skouris Macken

Julistettiin Luxemburgissa 8 päivänä kesäkuuta 2000.

R. Grass

kirjaaja

J. C. Moitinho de Almeida

kuudennen jaoston puheenjohtaja