JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
ANTONIO LA PERGOLA
18 päivänä maaliskuuta 1999 *

1. Audiencia Provincial de Palma de Mallorca kysyy tässä ennakkoratkaisupyynnössään yhteisöjen tuomioistuimelta, onko Espanjan lainsäädännössä pantu asianmukaisesti täytäntöön jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY [1] (jäljempänä kuudes direktiivi), jonka mukaan sellaisten kiinteistöjen vuokrauksesta, joissa harjoitetaan taloudellista toimintaa, on yleensä maksettava arvonlisäveroa.

Yhteisön lainsäädäntö

2. Kuudennessa direktiivissä (13—16 artikla) on säädetty verosta vapautuksia koskevasta järjestelmästä, jonka mukaan tietyt toimet eivät ole arvonlisäverollisia eikä niistä voida vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa. Vapautuksia sovelletaan muun muassa kiinteän omaisuuden vuokraukseen. Ennakkoratkaisupyynnön kohteena on 13 artiklan B kohta, 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;

* Alkuperäinen kieli: italia.
1 — EYVL L 145, s. 1.

2. alueiden vuokrausta kulkuneuvojen paikoitusta varten;

3. pysyvästi asennettujen laitteiden ja koneiden vuokrausta;

4. säilytyslokeroiden vuokrausta.

Jäsenvaltiot voivat säätää muistakin tämän vapautuksen soveltamisalaa koskevista poikkeuksista;

— — ."

Kansallinen lainsäädäntö

3. Espanjan oikeusjärjestyksessä arvonlisäveron kantamisesta säädetään 28.12.1992 annetussa laissa 37/1992, jolla korvattiin sitä edeltänyt 2.8.1985 annettu laki 20/1985. Lain 11 §:n 2 momentin mukaan veroa kannetaan osto-oikeudesta riippumatta kaikenlaisesta vuokrauksesta. Lain 20 §:n 23 momentin a kohdassa säädetään vapautuksista, jotka koskevat vuokrausta, jonka kohteena ovat yksinomaan asuinkäyttöön tarkoitetut kiinteistöt tai kiinteistön osat.[2] Liikehuoneistojen vuokraus ei siten ole verosta vapaa.

Tosiseikat

4. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneessä tuomioistuimessa Audiencia Provincialissa vireillä olevan pääasian kohteena on Migeul Amengual Farin veljelleen Juan Amengual Farille vuokraaman liikehuoneiston vuokrasopimuksen purkaminen myöhässä maksettujen vuokrien takia. Suullisesti tehdyn vuokrasopimuksen tekemisen ajankohtana asianosaiset eivät olleet nimenomaisesti sopineet siitä, että vuokraan sisältyisi arvonlisävero, joka Espanjan verotussäännösten mukaan kuului vuokranantajan maksettavaksi. Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevasta päätöksestä ilmenee, että vuokralainen oli katsonut, että vero ei sisältynyt vuokraan. Juan Amengual Far oli tehnyt ensimmäisen maksutarjouksen, johon ei sisältynyt arvonlisäveron osuutta; vuokranantaja ei hyväksynyt tarjousta ja nosti Juzgado de Primera Instancia d'Incassa häätöä koskevan kanteen myöhästyneen maksun takia. Oikeudenkäyntimenettelyn aikana vuokralainen toisti tarjouksensa ja teki maksettavia vuokria koskevan talletuksen, johon ei edelleenkään sisältynyt arvonlisäveroa. Hän maksoi kuitenkin myöhemmin veljelleen myös arvonlisäveron osuuden. Kansallinen tuomioistuin hylkäsi vuokrasopimuksen purkamista koskevan kanteen sillä perusteella, että vuokralainen oli toistuvasti

2 — Samassa säännöksessä säädetään myös tilanteista, jolloin vapautusta ei sovelleta.

tarjoutunut maksamaan vuokran ja että maksut oli suoritettu, vaikkakin myöhässä. Vuokranantaja valitti Audiencia Provincialiin vedoten muun muassa siihen, että vuokralaisen olisi pitänyt maksaa kuukausittainen vuokra etukäteen siitä kannettava arvonlisävero mukaan lukien. Vuokralainen puolestaan kiisti vuokranantajan oikeuden vaatia häneltä arvonlisäveron maksamista, mitä ei nimenomaisesti ollut vaadittu sopimuksen tekemisen ajankohtana, ainakin siihen asti kun summa maksettaisiin veroviranomaisille.

Espanjan oikeudessa veroviranomaisille mahdollisesti maksettavat verot sisältyvät vuokraan, minkä vuoksi niiden maksamisen laiminlyönti on peruste sopimuksen automaattiselle purkautumiselle ilman, että tätä pitäisi erikseen vaatia. Audiencia Provincial katsoo tämän vuoksi, että ensin on selvitettävä, onko kyseessä olevasta vuokrauksesta maksettava arvonlisäveroa: on mahdollista, että Espanjan laki, jonka mukaan kaikenlaisesta liikehuoneistojen vuokrauksesta on yleensä maksettava arvonlisäveroa, ei ole kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan mukainen, sillä kansallisen tuomioistuimen mukaan siinä säädetään yleisestä periaatteesta, jonka mukaan kiinteistöjen vuokraus on verosta vapaata.

Ennakkoratkaisukysymykset

5. Audiencia Provincial de Palma de Mallorca päätti esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1. Onko direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohta saatettu oikein osaksi kansallista oikeusjärjestystä Espanjan arvonlisäverolaissa, jossa säädetään, että sellaisen kiinteän omaisuuden, jossa harjoitetaan taloudellista toimintaa, vuokrauksesta on maksettava arvonlisäveroa?

2. Jos yhteisöjen tuomioistuin katsoo, että direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohtaa ei ole saatettu oikein osaksi kansallista oikeusjärjestystä, onko kyseinen yhteisön oikeuden säännös, jossa vahvistetaan kiinteän omaisuuden vuokrauksen verosta vapauttamista koskeva pääsääntö, välittömästi sovellettava?"

Ensimmäinen kysymys

6. Ensimmäisellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin haluaa selvittää, onko Espanjan laissa, jonka mukaan sellaisten kiinteistöjen vuokrauksesta, joissa harjoitetaan taloudellista toimintaa, on yleensä

maksettava arvonlisäveroa, pantu asianmukaisesti täytäntöön kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohta, jonka täytäntöönpano on lain tarkoituksena. Tässä säännöksessä kiinteistöjen vuokraus vapautetaan verosta sellaisia tiettyjä poikkeuksia lukuun ottamatta, jotka koskevat hotellialalla harjoitettua majoitustoimintaa, alueiden vuokrausta kulkuneuvojen paikoitusta varten, pysyvästi asennettujen laitteiden ja koneiden vuokrausta sekä säilytyslokeroiden vuokrausta. Lisäksi siinä annetaan jäsenvaltioille oikeus "säätää muistakin tämän vapautuksen soveltamisalaa koskevista poikkeuksista".

7. Espanjan hallitus, joka katsoo, että täytäntöönpanotoimet ovat direktiivin mukaisia, toteaa, että tulkintaongelma johtuu kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan espanjalaisen kieliversion laatimisessa tapahtuneesta virheestä. Tämän säännöksen espanjalainen versio on seuraava: "Los Estados miembros podran ampliar el ambito de aplicacion de esta exencion a otros supuestros." (Säännöksen mukaan näyttäisi siltä, että jäsenvaltiolla ei ole oikeutta rajoittaa vapautusten soveltamisalaa.) Kun tätä verrataan muihin kieliversioihin, käy selvästi ilmi, että espanjankielinen versio ei ole laadittu oikein.[3] Lisäksi kuten Espanjan hallituksen asiamies toteaa, säännöksellä, jonka tarkoituksena olisi laajentaa yleissäännön soveltamisalaa, ei olisi mieltä. Direktiivissä jäsenvaltioille annetaan nimittäin oikeus säätää muista poikkeuksista verosta vapautuksiin.

Tämä tarkennus on hyödyllinen, mutta sillä ei ratkaista tulkintaongelmaa. Kansallinen tuomioistuin lähtee kyllä siitä ajatuksesta, että yhteisön oikeuden mukaan jäsenvaltioilla on oikeus säätää muista poikkeuksista 13 artiklan B kohdassa nimenomaisesti mainittujen lisäksi, kuten yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä on täsmennetty. Kansallinen tuomioistuin toteaa kuitenkin, että Espanjan verolainsäädännön mukaan se, että liikehuoneistojen vuokrauksesta on maksettava arvonlisäveroa, johtuu pääsäännön soveltamisesta eikä poikkeuksesta direktiivin mukaiseen verosta vapauttamista koskevaan pääsääntöön.

8. On siis tarkistettava, noudatetaanko Espanjan lainsäädännössä verosta vapauttamista koskevan säännön ja siihen tehtävien poikkeusten välistä suhdetta, josta neuvosto sääti kiinteistöjen vuokrauksen osalta. Komission mukaan Espanjan lainsäätäjän tekemää valintaa voidaan pitää sisällöltään oikeana. Se toteaa erityisesti, että liikekiinteistöjen vuokrausta koskeva yleinen arvonlisäverovelvollisuus on sopusoinnussa arvonlisäverolle ominaisen yleisyyden periaatteen kanssa, sillä se on vero, jota kannetaan kaikista tavaroiden luovu-

3 — Esimerkiksi italialainen versio kuuluu seuraavasti: "Gli stati membri possono stabilire ulteriori esclusioni al campo di applicazione di tale esenzione"; ranskankielisen version mukaan "les Etats membres ont la faculte de prevoir des exclusions supplementaires au champ application de cette exoneration"; saksankielisen version mukaan "die Mitliedstaaten können weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen" ja englanninkielisen version mukaan "Member States may apply further exclusions to the scope of this exemption".

tuksista ja palvelujen suorituksista, ja sitä kannetaan periaatteessa kaikissa tuotantoprosessin vaiheissa. Myös verovelvollisen mahdollisuus saada takaisin ostoistaan suorittamansa veron määrä riippuu siitä, että veroa sovelletaan yleisesti.[4] Kuten julkisasiamies Darmon korosti asiassa Lubbock Fine antamassaan tuomiossa, arvonlisäveroa koskeva järjestelmä on yksinkertaisin ja neutraalein, kun veroa kannetaan niin yleisesti kuin mahdollista ja kun sitä sovelletaan kaikissa tuotanto- ja jakeluportaan vaiheissa sekä palvelujen tarjonnan alalla.[5] Tämän vuoksi vapautuksia, jotka ovat poikkeuksia veronalaisuutta koskevaan pääsääntöön, on tulkittava suppeasti.[6] Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä on vakiintuneesti seurattu tätä arviointiperustetta.[7] Sen vuoksi jäsenvaltioille annettua oikeutta säätää poikkeuksia direktiivissä säädettyihin vapautuksiin on tulkittava laajasti, ja yhteisöjen tuomioistuin vahvisti tämän äskettäin antamassaan tuomiossa asiassa Blasi.[8]

9. Tosiasiassa sekä kyseisten säännösten sanamuodossa että direktiivin mukaisessa järjestelmässä annetaan jäsenvaltioille laaja harkintavalta taloudellisen tilanteen arvioimiseksi. On merkittävää, että vaikka 13 artiklan B kohdassa kiinteistön vuokraus sisällytetään yleisesti verosta vapautettuun toimintaan, 13 artiklan C kohdassa jäsenvaltioille annetaan kuitenkin oikeus hakeutua verovelvolliseksi kiinteistöjen vuokrauksen osalta.[9] Tässä vaiheessa on tehtävä yksi huomautus. Vaikka jäsenvaltioille annettua oikeutta poiketa direktiivissä säädetyistä vapautuksista on tulkittava laajasti, toisin kuin niissä asioissa, jotka yhteisöjen tuomioistuin on käsitellyt hiljattain, käsiteltävänä olevassa asiassa kyse ei ole siitä, että tutkittaisiin yksittäistä tapausta sen arvioimiseksi, kuuluuko se verosta vapauttamista koskevan yleisperiaatteen vai siitä säädettyjen poikkeus-

4 — Verovelvollinen saa takaisin ostoistaan suorittamansa veron saadessaan veroluoton valtiolta, ja verovelvollinen saa takaisin sen veron määrän, minkä se on velvollinen maksamaan valtiolle, koska se vyöryttää veron tuotteidensa ja palvelujensa ostajille. Vapautuksesta hyötyy siten ainoastaan kuluttaja, joka ostaa tavaran tai palvelun hinnalla, johon ei ole lisätty arvonlisäveroa; verosta vapauttaminen voi siten olla epäedullista verovelvolliselle, joka suorittaa verosta vapautettuja toimia, koska verosta vapautettujen toimien suorittaminen aiheuttaa rajoituksia oikeuteen vähentää ostoista maksettava arvonlisävero. Ks. Tesauro, F. *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1995, s. 211.

5 — Ks. asia C-63/92, Lubbock Fine, tuomio 15.12.1993, Kok. 1993, s. I-6665, ratkaisuehdotuksen 13 ja 15 kohta.

6 — Kuten julkisasiamies Darmon huomauttaa, "vapautuksia on tulkittava suppeasti, koska ne voivat katkaista vähennysten ketjun verovelvollisten välillä ja aiheuttaa velvollisuuden maksaa vero sen vuoksi, että ostoista maksettua veroa ei voida vähentää". Ks. em. asia Lubbock Fine, ratkaisuehdotuksen 20 kohta.

7 — Asiassa 107/84, komissio v. Saksa, 11.7.1985 antamansa tuomion (Kok. 1985, s. 2655) 20 kohdassa yhteisöjen tuomioistuin tulkitsi 13 artiklan a kohdan 1 alakohdan a alakohtaa tiukasti sen sanamuodon mukaisesti katsomalla, että postin suorittamat palvelut eivät kuulu tämän säännöksen soveltamisalaan. Suppean tulkinnan välttämättömyys yleisellä tasolla mainitaan asiassa 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 15.6.1989 annetussa tuomiossa (Kok. 1989, s. 1737, 13 kohta); ks. myös asia C-185/89, Velker International Oil Company, tuomio 26.6.1990, Kok. 1990, s. I-2561, 19 kohta.

8 — Asiassa C-346/95, Blasi, 12.2.1998 annettu tuomio (Kok. 1998, s. I-481, 18 kohta), jossa katsottiin, että muiden kuin läheisten lyhytaikainen majoittaminen on verollista majoitustoimintaa. Ks. myös asiassa 173/88, Henriksen, 13.7.1989 annettu tuomio (Kok. 1989, s. 2763), jonka mukaan suljetut autotallit sisältyvät käsitteeseen "alueiden vuokraus kulkuneuvojen paikoitusta varten", joka on 13 artiklan b kohdan b alakohdan 2 alakohdassa säädetty poikkeus vapautuksesta.

9 — Ks. asia C-381/97, Belgocodex, tuomio 3.12.1998, (Kok. 1998, s. I-8153, 17 kohta): " — — jäsenvaltioilla on laaja harkintavalta 13 artiklan B ja C kohdan säännöksien suhteen — — . Niiden tehtävänä on näet arvioida, onko valintaoikeuden myöntäminen tarpeen vai ei, sen mukaan kuin ne katsovat tarkoituksenmukaiseksi maassaan kulloinkin vallitsevan tilanteen mukaan." Lisäksi neuvosto on säätänyt mahdollisuudesta poiketa laajasti 10 artiklan säännöksistä sen hetken osalta, milloin verosaatavan katsotaan syntyvän, ks. asia C-144/94, Italittica, tuomio 26.10.1995 (Kok. 1995, s. I-3653, 15 kohta).

ten soveltamisalaan: sitä vastoin on arvioitava, voidaanko liikehuoneistojen vuokrausta koskevasta toiminnasta sinällään kantaa arvonlisäveroa. Mielestäni Espanjan lainsäätäjän tekemien valintojen yhteensoveltuvuutta ei voida arvioida ainoastaan suhteessa verotuksen yleisyyden ja neutraaliuden periaatteisiin vaan huomioon on otettava myös neuvoston vapautuksista säätäessään noudattama logiikka. Direktiivin tavoitteena on, että sitä sovellettaisiin yhdenmukaisesti yhteisössä, ja tätä varten siinä on säädetty yhdenmukaistetusta vapautuksia koskevasta järjestelmästä. [10] En ole siten samaa mieltä Espanjan hallituksen asiamiehen kanssa, jonka mukaan direktiivissä jäsenvaltioille annetaan oikeus poiketa kiinteistöjen vuokrausta koskevasta vapautuksesta ilman mitään rajoituksia, jolloin vapautusten soveltamisala menettäisi merkityksensä. Määrällisten arviointiperusteiden käyttämisen sijasta on tutkittava, täyttyvätkö ne edellytykset, joiden perusteella neuvosto määritteli vapautuksia koskevat tapaukset. Kuten julkisasiamies Jacobs korosti asiassa Blasi, arvonlisäveron maksaminen ei ole perusteltua kiinteän omaisuuden vuokraamisen osalta, joka "on yleensä suhteellisen passiivista toimintaa ja johon ei liity merkittävää arvonlisää". Julkisasiamies Jacobs totesi tässä asiassa, että direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan 1—4 luetelmakohdassa vapautuksen ulkopuolelle suljetaan kuitenkin tietyt liiketoimet, sillä "tällaisiin liiketoimiin liittyy yleensä tavanomaista aktiivisempaa kiinteän omaisuuden hyväksikäyttöä, mistä syystä verotuksen jatkaminen on perusteltua sen jälkeenkin, kun alkuperäisestä myynnistä on jo peritty vero". [11]

10 — Kuten direktiivin 11. perustelukappaleesta ilmenee, katsottiin, että "olisi laadittava yhteinen luettelo verovapautuksista, jotta omien varojen kanto tapahtuisi yhdenmukaisesti kaikissa jäsenvaltioissa".

11 — Edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Blasi, 25.9.1997 esitetyn ratkaisuehdotuksen 15 ja 16 kohta.

10. Palataan takaisin kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön tutkimiseen. Vero kannetaan toiminnasta, joka kuuluu julkisasiamies Jacobsin perustelujen mukaan aktiiviseen tuotannonvaiheeseen. Espanjan lainsäätäjä on käyttänyt 13 artiklan B kohdan mukaista oikeutta säätää muita poikkeuksia kiinteistöjen vuokrausta koskevan vapautuksen soveltamisalaan ja säätänyt lainmukaisesti liikehuoneistojen vuokrauksen veronalaiseksi, kun niissä harjoitetaan taloudellista toimintaa.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

11. Kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen ehdottamani vastaus, toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata. Korostettakoon ainoastaan, että mikäli Espanjan lainsäädäntö katsottaisiin direktiivin vastaiseksi, yksityinen ei yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen ja hyvin tunnetun oikeuskäytännön mukaan voi vedota toista yksityistä vastaan sellaiseen direktiivin säännökseen, jota ei ole asianmukaisesti saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä. [12]

12 — Ks. asia 152/84, Marshall I, tuomio 26.2.1986 (Kok. 1986, s. 723, 48 kohta) ja asia C-97/96, Daihatsu Deutschland, tuomio 4.12.1997 (Kok. 1997, s. I-6843, 24 kohta).

Ratkaisuehdotus

12. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Audiencia Provincial de Palma de Mallorcan esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY mukaan jäsenvaltiot voivat laajentaa vapautusta koskevan poikkeuksen soveltamisalaa tilanteisiin, joista ei ole säädetty, kuten käsiteltävänä olevassa asiassa sellaisten kiinteistöjen vuokraukseen, joissa harjoitetaan taloudellista toimintaa.