JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
4 päivänä toukokuuta 2004 [1]

I Johdanto

1. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin [2] 13 artiklan B kohdan b alakohdassa vapautetaan verosta "kiinteän omaisuuden vuokraus", joka on yhteisön oikeuskäytännössä yhteisön oikeuden mukaisesti itsenäisesti ja yhdenmukaisesti vahvistettu ilmaisu, [3] jonka sisältö on laajempi kuin joissakin kansallisissa oikeusjärjestyksissä. [4] Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan tällä ilmaisulla tarkoitetaan sopimusta siitä, että kiinteistön omistaja luovuttaa toiselle vuokraa vastaan sovituksi ajaksi oikeuden hallita kiinteistöään ja sulkea muut ulkopuolelle sen piiristä. [5]

2. Esillä olevan ennakkoratkaisukysymyksen tarkoituksena on selvittää, voidaanko tätä säännöstä soveltaa kolmeen sopimukseen, joilla yhtiö luovuttaa tietyille saman konsernin yrityksille omistamansa kiinteistön käyttö- ja nautintaoikeuden toistaiseksi siten, että sopimus voidaan milloin tahansa irtisanoa, ensisijaisesti käytössä olevan pinta-alan perusteella määrättyyn hintaan, siinäkin tapauksessa, että yhdellekään yritykselle ei anneta yksinoikeutta rakennuksen määrättyyn osaan.

3. Cour d'appel de Bruxelles (kuudes veroosasto) on esittänyt kaksi kysymystä, jotka ovat saman asian kääntöpuolia. Ensinnäkin se haluaa tietää, voidaanko kyseisiä sopimuksia pitää kiinteistön vuokrasopimuksina

1 — Alkuperäinen kieli: espanja.

2 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1).

3 — Ks. asia C-358/97, komissio v. Irlanti, tuomio 12.9.2000 (Kok. 2000, s. I-6301, 51 kohta); asia C-359/97, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 12.9.2000 (Kok. 2000, s. I-6355, 63 kohta); asia C-326/99, "Goed Wonen", tuomio 4.10.2001 (Kok. 2001, s. I-6831, 47 kohta); asia C-315/00, Maierhofer, tuomio 16.1.2003 (Kok. 2003, s. I-563, 25 kohta); asia C-269/00, Seeling, tuomio 8.5.2003 (Kok. 2003, s. I-4101, 46 kohta) ja asia C-275/01, Sinclair Collis, tuomio 12.6.2003 (Kok. 2003, s. I-5965, 22 kohta). Tämä näkemys on seurausta kuudennen direktiivin 11. perustelukappaleesta, jonka mukaan verovapautusten yhteisen luettelon tarkoituksena on varmistaa, että vero kannetaan samalla tavoin kaikissa jäsenvaltioissa. Edellä mainitussa asiassa "Goed Wonen" antamassaan ratkaisuehdotuksessa julkisasiamies Jacobs piti ilmeisen mahdottomana antaa tälle oikeudelliselle käsitteelle yhdenmukaista sisältöä ja piti asianmukaisena vahvistaa funktionaalinen määritelmä kuudennen direktiivin asiasisällön ja systematiikan perusteella.

4 — Asia komissio v. Irlanti, tuomion 54 kohta; asia komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomion 66 kohta ja asia "Goed Wonen", tuomion 49 kohta.

5 — Asia C-409/98, Mirror Group, tuomio 9.10.2001 (Kok. 2001, s. I-7175, 31 kohta). Ks. myös em. asia Seeling, tuomion 49 kohta ja em. asia Sinclair Collis, tuomion 25 kohta.

siten, että niihin sovelletaan kyseistä vapautusta. Toiseksi se kysyy, käsittääkö mainittu yhteisön oikeuden käsite Temcon omistaman kiinteistön edellisessä kohdassa kuvatun kaltaisen käytön muuhun tarkoitukseen kuin sen taloudelliseen toimintaan.

4. Belgian valtio on kirjallisissa huomautuksissaan vastustanut tätä viimeksi mainittua kysymyksenasettelua, sillä sen mielestä tämä edellyttäisi vertailua sen kansallisen oikeuden säännökseen (Code de la taxe sur la valeur ajoutée -nimisen lain 44 §:n 3 momentin 2 kohdan johdantokappale [6]), jota ei voida soveltaa esillä olevassa asiassa, sillä asianosaiset eivät ole vedonneet siihen, eikä myöskään Tribunal de première instance de Bruxelles ole ottanut sitä huomioon. Tämä näkemys, jonka se on toistanut istunnossa vastauksena kysymyksiini ja johon muut osapuolet ovat yhtyneet, voidaan helposti torjua, kun muistetaan, että yhteisöjen tuomioistuimen asiana on ennakkoratkaisumenettelyssä esittää tulkinta tai arvio yhteisön oikeuden pätevyydestä mutta ei valvoa ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen tekemää valintaa oikeussäännöstä tai kansallisen oikeusjärjestyksen tulkinnasta, sillä kansallisen tuomioistuimen on "prosessinjohtajana" ratkaistava, miltä osin säännöksellä on merkitystä riidan ratkaisun kannalta. Kysymyksen merkityksen arviointi kuuluu siis sen esittäneelle tuomioistuimelle, [7] eikä yhteisöjen tuomioistuin voi kyseenalaistaa sen perusteita, paitsi jos kysymyksellä ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiasialliseen luonteeseen tai kohteeseen, [8] jos se ei liity lainkaan yhteisön oikeuteen [9] tai jos sen perusteena on ilmeisen virheellinen arvio sen sisällöstä, [10] mutta esillä olevassa asiassa ei ole kyse näistä tilanteista.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Yhteisön oikeus: kuudes direktiivi*

5. Direktiivin 2 artiklan mukaan veroa on kannettava "verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastik-

6 — Laki hyväksyttiin 3.7.1969 annetulla lailla (Moniteur belge 17.7.1969).

7 — Asiassa 53/79, Damiani, 11.2.1980 annetussa tuomiossa (Kok. 1980, s. 273) yhteisöjen tuomioistuin totesi, ettei sen asiana ollut lausua esitetyn kysymyksen tarkoituksenmukaisuudesta. EY:n perustamissopimuksen 177 artiklassa (nykyinen EY 234 artikla) toteutetun tuomioistuinten toimivallan jaon mukaisesti kansallisen tuomioistuimen, joka yksin tuntee suoraan asian tosiseikat ja asianosaisten esittämät lausumat ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on asian kaikkien erityispiirteiden perusteella harkita, onko sen yhteisöjen tuomioistuimelle esittämillä kysymyksillä merkitystä asian kannalta ja onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi (5 kohta).

8 — Asia 126/80, Salonia, tuomio 16.6.1981 (Kok. 1981, s. 1563, Kok. Ep. VI, s. 133, 6 kohta) ja asia C-186/90, Durighello, tuomio 28.11.1991 (Kok. 1991, s. I-5773, 9 kohta).

9 — Asiassa 93/89, Mattheus, 22.11.1978 antamassaan tuomiossa (Kok. 1978, s. 2203, Kok. Ep. IV, s. 239) yhteisöjen tuomioistuin katsoi, ettei sillä ollut toimivaltaa tulkita säädöksiä, joita yhteisö ei ollut vielä antanut.

10 — Asia 13/68, Salgoil, tuomio 19.12.1968 (Kok. 1968, s. 681, Kok. Ep. I, s. 365, I kohta) ja asia 166/84, Thomasdeünger, tuomio 26.9.1985 (Kok. 1985, s. 3001, 11 kohta).

keellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta".

6. Direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan

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

Kyseisessä 2 kohdassa taloudellisena toimintana pidetään erityisesti "aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa ".

7. Direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa verollisena liiketoimena mainitaan jäännösluonteisesti "palvelujen suoritus" ("liiketoimet, jotka eivät ole tavaroiden luovutusta"), johon rinnastetaan 2 kohdan a alakohdassa yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavarat oikeuttavat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen.

8. Direktiivin 13 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Maan alueella myönnettävät vapautukset

— —

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, lukuun ottamatta:

1. hotellialalla tai vastaavalla alalla harjoitettavaa kyseisen jäsenvaltion lainsäädännössä määriteltyä majoi-

tustoimintaa, mukaan lukien leirintätarkoitukseen varustetuilla alueilla tapahtuva majoitustoiminta;

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; [11]

— —

11 — Alaviite ei koske suomenkielistä käännöstä.

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."

B *Belgian oikeus: Code de la taxe sur la valeur ajoutée*

9. Tämän lain 44 §:n 3 momentin 2 kohdan mukaan verosta vapautetaan kiinteistöjen vuokraus ja käyttö 19 §:n 1 momentissa asetetuin edellytyksin, toisin sanoen vastikkeellinen käyttö muuhun tarkoitukseen kuin verovelvollisen taloudelliseen toimintaan. Vapautuksen ulkopuolelle jäävät leasing, alueiden vuokraus kulkuneuvojen paikoi-

tusta, henkilökohtaisen omaisuuden varastointia ja leirintäalueiden sijoittamista varten, majoitustoiminta hotelleissa tai vastaavissa laitoksissa sekä tallelokerovuokraus.

— Sopimusten kesto riippuu tapahtumien kulusta, mutta kiinteistön omistajan hallitus voi milloin hyvänsä ja ilman ennakkoilmoitusta vaatia tiloista luopumista.

III Tosiseikat ja pääasian oikeudenkäynti

— Kyseiset kolme yritystä vastaavat kuluista; vesi- ja sähkömaksut lasketaan kulutuksen mukaan, kun taas yhteiset maksut määritetään käytössä olevan pinta-alan mukaan, samoin kuin korjauskulut.

10. Belgian oikeuden mukaan perustettu osakeyhtiö Temco Europe (jäljempänä Temco), joka harjoittaa rakennusten siivous- ja kunnossapitotoimintaa ja joka on tästä toiminnastaan arvonlisäverovelvollinen, omistaa Brysselissä, joka ei ole sen kotipaikka, vuosina 1993–1994 kunnostamansa rakennuksen.

— Vuokra, joka on maksettava vuosittain, on 3 500 Belgian frangia (BEF) (nykyisin vastaava summa euroina) neliömetriltä toimistotilojen osalta ja 1 000 BEF varastotilojen osalta. Vuokraa korotetaan 0,4 prosentilla vuokralaisten liikevaihdosta sekä vuosittain 5 000 BEF:lla kutakin palveluksessa olevaa työntekijää kohti.

11. Jälkimmäisen vuoden helmikuun ensimmäisenä päivänä yhtiö teki tiettyjen sen kanssa samaan konserniin kuuluvien ja saman keskusjohdon alaisten yhtiöiden kanssa kolme sopimusta, joita ne kutsuivat "luovutuksiksi" ja joiden tarkoituksena oli luovuttaa rakennuksen käyttö- ja nautintaoikeus seuraavin edellytyksin:

— Kyseiset yritykset harjoittavat toimintaansa kiinteistöllä Temcon johdon päättämällä tavalla ilman erityistä oikeutta kiinteistön johonkin osaan.

— Sisäisessä järjestyssäännössä on määrätty säännöt, jotka koskevat rakennukseen pääsyä ja puhtaanapitoa, ja siinä annetaan luovuttajayhtiön työntekijöille rajoittamaton pääsy rakennukseen.

— Osapuolet ovat sopineet, että Belgian siviililain 1709 §:ää, jossa määritellään vuokraus, ei sovelleta.

12. Kiinteistön omistaja vähensi siltä kunnostustöistä lasketun arvonlisäveron. Belgian veroviranomainen kuitenkin katsoi, että edellä kuvatut sopimukset ovat todellisia vuokrasopimuksia, jotka on vapautettu verosta, minkä vuoksi vähennystä ei voida suorittaa. Tämän vuoksi se teki 16.4.1997 maksuunpanopäätöksen, joka annettiin sen vahvistamisen ja täytäntöönpanokelpoiseksi tulon jälkeen maksukehotuksin tiedoksi Temcolle, joka vastusti päätöstä.

13. Tribunal de première instance de Bruxelles kumosi päätöksen 29.9.2000 antamallaan tuomiolla, jossa se kielsi jatkamasta maksuunpanopäätöksen täytäntöönpanoa. Belgian valtio on valittanut tästä päätöksestä.

IV Ennakkoratkaisukysymys

14. Cour d'appel on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää ennen sen ratkaisemista seuraavan kysymyksen yhteisöjen tuomioistuimelle:

"Voidaanko kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohtaa tulkita siten, että toimet, jotka Belgian oikeudessa vastaavat sopimustyypiltään määrittelemätöntä sopimusta, jolla yhtiö samanaikaisesti myöntää toisiinsa läheisessä yhteydessä oleville yhtiöille saman kiinteistön hallinnan siten, että luovuttaja voi halutessaan lakkauttaa hallintaoikeuden milloin hyvänsä, ja jolla hallintaoikeus luovutetaan sellaista korvausta vastaan, joka on pääosin, mutta ei kokonaan, vahvistettu luovutuksensaajan hallinnassa olevan pinta-alan mukaan, ovat kiinteän omaisuuden vuokrausta, kun otetaan lisäksi huomioon, että luovutuksensaajien ja luovuttajan toiminta yhteisen johdon alaisuudessa tekee käytännössä merkityksettömäksi sen, että luovuttaja voi halutessaan milloin hyvänsä lakkauttaa hallintaoikeuden; kattaako toisin sanoen tämä kyseisessä säännöksessä käytetty yhteisön oikeuden itsenäinen käsite 'kiinteän omaisuuden vuokraus' muuhun tarkoitukseen kuin verovelvollisen taloudelliseen toimintaan tapahtuvan kiinteän omaisuuden vastikkeellisen käytön — Belgian arvonlisäverolain 44 §:n 3 momentin 2 kohdan johdantokappaleessa esitetty määritelmä — eli sen antamisen käytettäväksi määräämättömäksi ajaksi siten, että luovuttaja voi halutessaan milloin hyvänsä lakkauttaa hallintaoikeuden, sellaisen kuukausittaisen korvauksen maksamista vastaan, joka on vaihteleva ja osittain riippuvainen sellaisen sopimuskumppanin tuloksesta, jolla ei ole yksinomaista hallintaoikeutta, kun lisäksi otetaan huomioon, että sopimuspuolten toiminta yhteisen johdon alaisuudessa tekee käytännössä merkityksettömäksi sen, että luovuttaja voi halutessaan milloin hyvänsä lakkauttaa hallintaoikeuden?"

V Asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa

15. Belgian hallitus, Temco ja komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia yhteisöjen tuomioistuimen perussäännön 20 artiklassa asetetussa määräajassa.

16. Istunnossa, joka pidettiin 1.4.2004, kirjalliseen käsittelyyn osallistuneet esittivät suulliset lausumansa.

VI Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

A *Ensimmäinen kysymys*

17. Belgialaisen tuomioistuimen laaja ja monitahoinen kysymys pitää sisällään kaksi täydentävää mutta erilaista kysymystä. Ensimmäisellä pyritään selvittämään, voidaanko pääasiassa kyseessä olevan kaltaisia sopimuksia pitää "kiinteän omaisuuden vuokrausta" koskevina sopimuksina kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitetulla ja yhteisöjen tuomioistuimen tulkitsemalla tavalla.

18. Toinen epäselvä seikka on muotoiltu täysin sekavalla tavalla. Pitkän kysymyksen jälkimmäisen osan pintapuolisen tarkastelun perusteella voitaisiin todeta turhaa toistoa siten, että sama ongelma toistetaan vain eri muodossa. Kuitenkin viittaus Code de la taxe sur la valeur ajoutéen 44 §:n 3 momentin 2 kohtaan ja sitä kautta 19 §:n 1 momenttiin antaa ymmärtää, että todellinen epätietoisuus, johon pyritään saamaan selvitystä, liittyy sen ratkaisemiseen, voidaanko riidanalaisia sopimuksia pitää rakennuksen vastikkeellisena käyttönä muuhun tarkoitukseen kuin Temcon taloudelliseen toimintaan sen jälkeen kun niiden luokittelu vuokrasopimuksiksi on poissuljettu. Mikäli tätä vaihtoehtoa on syytä tutkia, on välttämättä ratkaistava, voivatko jäsenvaltiot laajentaa kyseisessä kuudennen direktiivin säännöksessä tarkoitetun vapautuksen soveltamisalaa ulottamalla se koskemaan tilanteita, jotka eivät liity kiinteän omaisuuden vuokraukseen.

19. Tämän ratkaisuehdotuksen alussa olen todennut yhteisöjen tuomioistuimen antaman sisällön kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa käytetyille sanoille olevan vakiintunut. Tosiasiassa siihen ei voida paljon muuta lisätä ottamatta riskiä siitä, että yhteisöjen tuomioistuimen toimivallan rajat ennakkoratkaisumenettelyissä ylitetään siten, että sen tehtävää yhteisön oikeussäännön ylimpänä tulkitsijana laajennetaan varmistamalla yksittäistapaukseen soveltaminen ja puuttumalla siten ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen toimivaltaan. [12] Juuri tästä "ei paljon muusta" löytyy vastaus Cour d'appel de Bruxellesin esittämään kysymykseen.

20. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverosta on vapautettu sopimus, jolla 1) kiinteistön omistaja luovuttaa toiselle henkilölle 2) muut poissul-

12 — Ks. asiassa C-30/02, Recheio, 11.12.2003 antamani ratkaisuehdotuksen 35 kohdassa (tuomio 17.6.2004, Kok. 2004, s. I-6051 ja I-6053) esittämäni näkemykset yhteisöjen tuomioistuimen ja kansallisten tuomioistuinten välisestä toimivallan jaosta ennakkoratkaisukysymysten osalta.

kien 3) oikeuden käyttää ja hallita kiinteistöä 4) sovituksi ajaksi 5) vuokraa vastaan. Arvioitaessa, soveltuuko tämä määritelmä tiettyyn sopimukseen, on otettava huomioon kaikki ne olosuhteet, joissa liiketoimi suoritetaan, ja kaikki siihen liittyvät tekijät, [13] jolloin ratkaisevana seikkana on sen objektiivinen sisältö, [14] riippumatta osapuolen sille antamasta määritelmästä. [15]

21. Temcon tekemissä sopimuksissa on mukana ensimmäinen ja kolmas seikka, minkä vuoksi ennakkoratkaisumenettelyssä keskitytään tarkastelemaan rakennukseen pääsyä koskevaa yksinoikeutta, sopimuksen kestoa ja sopimukseen sisältyvän hinnan luonnetta.

1) Vuokralaisen hallintaoikeus

22. Kiinteistön vuokraukselle on ominaista se, että isännänoikeudet disponointioikeutta lukuun ottamatta siirretään toiselle siten, että muut — omistaja mukaan luettuna — voidaan sulkea kiinteistön nautintaoikeuden ulkopuolelle. Yksinomainen hallinta ei kuitenkaan ole synonyymi ainoalle, sillä yhteishallinta [16] on mahdollinen yhden tai useamman sopimuksen perusteella. Ratkaiseva seikka on vuokralaisten monopoliasema, sillä he voivat vedota vuokrattuun omaisuuteen kaikkiin muihin nähden ja kieltää heiltä sen käytön.

23. Näin ollen on pidettävä merkityksettömänä sitä, käyttääkö siirrettyjä oikeuksia yksi vai useampi henkilö ja onko jälkimmäisessä tapauksessa luovutus seurausta yhdestä vai useammasta sopimuksesta. Yhteisöjen tuomioistuimen kehittämän käsitteen kannalta merkitystä ei ole myöskään sillä, onko kullekin käyttäjälle osoitettu tietty osa rakennuksesta vai onko se luovutettu jakamattomana, jolloin myös osat ovat jakamattomia. [17]

24. Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan verovapautus koskee tiettyjä oikeustoimia, jotka ovat kyseisen yhteisön säädöksen 4 artiklassa tarkoitettua taloudellista toimintaa mutta joissa ei niiden

13 — Ks. asia C-150/99, Stockholm Lindöpark, tuomio 18.1.2001 (Kok. 2001, s. I-493, 26 kohta).

14 — Asia C-108/99, Cantor Fitzgerald Internacional, tuomio 9.10.2001 (Kok. 2001, s. I-7257, 33 kohta).

15 — Em. asia Maierhofer, tuomion 39 kohta.

16 — Em. asiassa komissio v. Irlanti julkisasiamies Alber katsoi, että vuokralaisen oikeudellinen asema voi subjektiivisesti olla hyvin monenlainen (65 kohta).

17 — Komissio toteaa kirjallisissa huomautuksissaan, että 1.2.1994 allekirjoitetuissa sopimuksissa kullekin vuokralaiselle luovutetaan täysin yksilöity pinta-ala, jonka ne saavat yksityiseen käyttöönsä, mihin Belgian valtio lisää, että olennainen seikka vuokraa määritettäessä on kullakin käytössä oleva pinta-ala. Toisaalta joissakin oikeussuhteissa, kuten pääasiassa kyseessä olevissa oikeussuhteissa, on käytännössä mahdotonta olla määrittämättä erikseen rakennuksen osia aiheuttamatta haittaa yhteisten tilojen jaetulle käytölle. Joka tapauksessa kyseiset kolme yhtiötä muodostavat yhden yksikön kolmansiin nähden, jotka on suljettu kiinteistön käytön ulkopuolelle.

luonteen vuoksi synny merkittävää arvonlisää, jolloin vapautukselle on taloudellisia perusteita; [18] samat perusteet selittävät poikkeukset vapautuksesta silloin kun kiinteistöjä käytetään aktiivisemmin hyödyksi. [19]

25. Ratkaisevaa on näin ollen oikeustoimen luonne, sen taloudellinen ulottuvuus, osapuolten antaman oikeudellisen luonnehdinnan sijaan, sillä muutoin olisi vaarana, että verotuksen yleisyys sivuutettaisiin ja sen neutraalisuus kärsisi, kun aineellisesti samankaltaisia toimia kohdeltaisiin eri tavalla. Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin on asiassa "Goed Wonen" antamassaan tuomiossa katsonut, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohta ja C kohdan a alakohta eivät ole esteenä kansalliselle säännökselle, jonka perusteella arvonlisäverovapautusta sovellettaessa vuokraukseen voidaan rinnastaa se, että tietyksi sovituksi ajaksi annetaan vastiketta vastaan käyttö- ja nautintaoikeuden käsittävä esineoikeus, joka antaa haltijalleen oikeuden hyödyntää omaisuutta.

26. Näissä olosuhteissa on kansallisen tuomioistuimen asiana analysoida riidanalaisten sopimusten sisältöä ja niiden täytäntöönpanon edellytyksiä [20] sen ratkaisemiseksi, annetaanko niissä luovutuksensaajayrityksille nautintaoikeus kaikkiin muihin ja erityisesti omistajaan nähden.

2) Vuokrasopimuksen kesto

27. Aika on olennainen tekijä tämänkaltaisissa sopimuksissa, minkä vuoksi yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainituissa asioissa komissio vastaan Irlanti (56 kohta) ja komissio vastaan Yhdistynyt kuningaskunta (68 kohta) antamissaan tuomioissa katsonut, että vuokrauksesta ei ole kyse tilanteissa, joissa osapuolten välisessä sopimuksessa ei ole otettu sitä huomioon, kuten esimerkiksi tienkäyttömahdollisuudessa maksua vastaan. Vastaavista syistä asiassa Stockholm Lindöpark annetussa tuomiossa todetaan, että golfkentän kolmansille maksua vastaan annetun käyttöoikeuden kesto on yksi niistä tekijöistä, joita kansallisen tuomioistuimen on arvioitava ratkaistessaan, onko toiminta

18 — Riippumatta verotusta koskevasta valintaoikeudesta, jonka jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisille 13 artiklan C kohdan mukaisesti. Asiassa C-396/98, Schlossstrasse, antamassani ratkaisuehdotuksessa (tuomio 8.6.2000, Kok. 2000, s. I-4279) totesin, että kyseisen säännöksen nojalla jäsenvaltioilla on vapaus päättää kulloinkin vallitsevan taloudellisen tilanteen mukaan, onko tämän oikeuden myöntäminen tarkoituksenmukaista, ja mikäli näin on, millä edellytyksillä ja millä rajoituksilla (20 kohta).

19 — Ks. vastaavasti em. asiassa "Goed Wonen" annetun tuomion 52 ja 53 kohta. Julkisasiamies Jacobs esitti asiassa C-346/95, Blasi, antamassaan ratkaisuehdotuksessa (tuomio 12.2.1998, Kok. 1998, s. I-481) kiinnostavia ajatuksia kiinteän omaisuuden kohtelusta kuudennessa direktiivissä (15 ja 16 kohta). Lähes 30 vuotta sitten Scholsem, J. C. selosti vuokrauksen verottamiseen liittyviä ongelmia julkaisussa *La T.V.A. européenne face au phénomène immobilier*, Université de Liège, Faculté de Droit, 1975, s. 123 ja sitä seuraavat sivut.

20 — Belgian valtio ja Temco ovat kirjallisissa huomautuksissaan tutkineet tarkkaan näitä seikkoja, joita Cour d'appel de Bruxellesin on aikanaan arvioitava pääasiaa ratkaistessaan.

vapautettu arvonlisäverosta (27 ja 28 kohta), minkä lisäksi asiassa Blasi annetussa tuomiossa (23–26 kohta) luovutuksen kestoa pidetään perustavanlaatuisena seikkana huoneenvuokran erottamiseksi tietyistä majoitustoiminnoista, jotka on kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa jätetty vapautuksen ulkopuolelle.

28. Vaikka hallinta-ajan jatkuvuudella on tietty merkitys, se on kuitenkin pikemminkin kiinteistön vuokrasopimuksen osa eikä sitä ole syytä pitää ainoana todisteena sopimuksen luonnehdinnasta vuokrasopimukseksi, riippumatta mistä tahansa muusta arviosta ja erityisesti suhteen todellisesta kestosta. Asiassa Blasi antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin täsmensi, että ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa, ilmentääkö vuokrasopimukseen kirjattu kesto osapuolten todellista tarkoitusta, sillä mikäli näin ei ole, on otettava huomioon rakennuksen todellinen hallinta-aika.

29. Toisaalta "sovittu aika" ei vastaa "määrättyä aikaa", minkä vuoksi rakennuksen käyttöoikeuden luovutusta määrittämättömäksi ajaksi ei voida pelkästään tällä perusteella pitää kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna vuokrauksena. [21] Ajalla voi olla merkitystä, jos se on niin lyhyt, että sitä on asiassa Blasi annetun tuomion mukaisesti kutsuttava majoitukseksi, mutta sillä ei ole merkitystä, jos sitä pidennetään tämän vähimmäisrajan ylityttyä. Tässä suhteessa on jokseenkin merkityksetöntä, riippuuko suhteen päättyminen jommastakummasta osapuolesta tai molempien suostumuksesta tai niiden tahdosta riippumattomasta seikasta, sillä joka tapauksessa sopimus tehdään tarkoituksena luovuttaa omaisuus joksikin — vaikkakin epämääräiseksi — ajaksi.

30. Luovutukset, jotka voidaan peruuttaa milloin tahansa, eivät näillä oikeusvaikutuksilla lakkaa olemasta vuokrasopimuksia sen vuoksi, että niiden päättyminen edellyttää omistajan tahtoa. On tarpeen ottaa huomioon kunkin yksittäistapauksen olosuhteet, ja kuten asiassa Blasi, arvioida oikeussuhteen kestoa, mikä niin ikään on kansallisen tuomioistuimen tehtävä. [22] Kuten Belgian valtio toteaa kirjallisissa huomautuksissaan, päätös jättää verovapautuksen ulkopuolelle vuokrasopimukset, jotka voidaan milloin tahansa peruuttaa, olisi ristiriidassa verotuksen neutraalisuusperiaatteen kanssa, sillä

21 — Asiassa "Goed Wonen" antamansa ratkaisuehdotuksen 84 kohdassa julkisasiamies Jacobs määritteli 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitetun oikeustoimen sopimukseksi, jolla "yksi osapuoli antaa toiselle osapuolelle oikeuden hallita määrättyä kiinteää omaisuutta kuin omaa omaisuuttaan sekä oikeuden käyttää tätä omaisuutta ja joka on tehty sovituksi ajaksi (määräajaksi tai toistaiseksi) sopimuksen kestoon suhteutettua vastiketta vastaan" (kursivointi tässä).

22 — Pääasiassa kyseessä olevassa tapauksessa sopimukset allekirjoitettiin 1.2.1994 ja ovat ilmeisesti edelleen voimassa.

tällöin erottamattomasti samanlaista toimintaa kohdeltaisiin eri tavoin. Se huomauttaa perustellusti, että tätä yhteisön oikeuden käsitettä on rajoitettava ottaen huomioon pikemminkin suoritusten luonne kuin niiden päättymistapa siten, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti kaikkia kiinteistön hallintaoikeuden luovutuksia omistajalta toiselle henkilölle vuokraa vastaan on pidettävä tämän käsitteen mukaisina.[23]

31. Edellä mainitut perusteet tukevat sen merkityksettömyyttä, että pääasiassa kyseessä olevassa tilanteessa rakennuksen omistava yritys ja luovutuksensaajayhtiöt kuuluvat samaan konserniin ja ovat yhteisen keskusjohdon alaisia, sillä vaikka se voi lieventää epävarmuutta, se ei tee sopimuksista sen enempää "vuokrasopimuksen luonteisia": jos vuokrasopimuksen keston epämääräisyys ja epävarmuus ovat merkityksettömiä arvioitaessa, onko kyseessä kuudennessa direktiivissä tarkoitettu vuokraus, tämän epävarmuuden väheneminen on puolestaan yhdentekevää.

23 — Asiassa C-63/92, Lubbock Fine, tuomio 15.12.1993 (Kok. 1993, s. I-6665), antamansa ratkaisuehdotuksen sivulla 27 olevassa alaviitteessä julkisasiamies Darmon katsoi, että sopimus hallintaoikeudesta, joka voidaan milloin tahansa peruuttaa, on yhteisön arvonlisävero-oikeuden kannalta vuokrasopimus.

3) Vuokra

32. Temco vetoaa tähän seikkaan kiistäessään vuonna 1994 allekirjoitettujen sopimusten olevan vuokrasopimuksia ja täsmentää, että vuokraa ei vahvisteta yksinomaan hallinnan keston perusteella, vaan huomioon otetaan myös liikevaihto ja vuokralaisten työntekijöiden määrä. Tämä väite ei ensi arviolta vaikuta täysin paikkansapitävältä, sillä vuokra muodostuu pääasiallisesti käytössä olevan pinta-alan perusteella. Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessä esitettyjen tietojen mukaan aika ei myöskään vaikuta vuokran määräytymiseen.

33. Vuokra ilmaistaan luontoissuorituksena tai virallisessa valuutassa. Molemmissa tapauksissa keskeisimmät kriteerit viittaavat yleensä luovutetun kiinteistön kokoon, sen sijaintiin, kuntoon, tarkoitukseen ja kestoon. Muitakin seikkoja voi olla, kuten esillä olevassa asiassa kyseessä olevat seikat, ja muita ajateltavissa olevia, kunhan ne eivät ole oikeusjärjestyksen, hyvien tapojen tai moraalisääntöjen vastaisia. Jotkin näistä kriteereistä voivat myös puuttua, kuten esimerkiksi ajallinen kriteeri, mutta sopimus säilyttää kuitenkin vuokrasopimuksen luonteensa. Näin ollen ei ole mitenkään outoa, että vuokra maksetaan kuukausittain, vaikka sopimuksen voimassaoloaika määrätään vuosissa. Nämä muuttujat eivät siten korreloi vuokran vahvistamisen ja oikeustoimen oikeudellisen luonteen kannalta.

34. Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa viitataan siis sopimukseen, jolla kiinteän omaisuuden omistaja luovuttaa käyttö- ja nautintaoikeuden toiselle ja sulkee muut sen ulkopuolelle — omistaja mukaan luettuna — tietyksi ajaksi vuokraa vastaan. Sen arvioiminen, täyttääkö tietty toimenpide kyseiset edellytykset, kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle, jonka on tässä arvioinnissaan otettava huomioon kaikki siihen liittyvät tekijät aineellisten olosuhteiden lisäksi, jolloin merkityksettöminä on pidettävä seuraavia seikkoja:

1) osapuolten antama oikeudellinen luonnehdinta sopimukselle

2) luovutuksensaajien lukumäärä, se, onko samasta kiinteistöstä tehty yksi vai useampia sopimuksia, sekä mahdollinen tietyn pinta-alan osoittaminen tai jakamattomien osien tai osuuksien luovuttaminen

3) sopimuksen keston ja sen päättymisen epämääräisyys, sillä siitä on voitu olla sopimatta nimenomaisesti ja se voi riippua toisen osapuolen tai molempien päätöksestä tai niiden tahdosta riippumattomasta seikasta

4) se, että oikeussuhteen kummallakin puolella olevat yritykset kuuluvat samaan konserniin ja ovat yhteisen keskusjohdon alaisia

5) muoto sekä kriteerit, joiden perusteella vuokra vahvistetaan; erityisesti luovutuksen keston huomiotta jättäminen.

4) Mahdollinen vilpillinen tarkoitus ja vapautusten suppean tulkinnan periaate

35. Estääkseen 13 artiklan B kohdan alussa edellytetyllä tavalla "veropetokset, veron kiertämisen ja muut väärinkäytökset" [24] kansallisen tuomioistuimen on tätä tehtäväänsä toteuttaessaan selvitettävä, onko verovelvollisen toiminnan taustalla epäoikeutettuja intressejä tai onko tietty verovelka jäänyt ilman petollista aikomusta [25] maksamatta valtion kassaan. Viimeksi mainitun tulkinta-

24 — De Mendizábal Allende, R., kirjoituksessaan "La infracción tributaria y el delito fiscal", joka on julkaistu vuoden 1996 *Actualidad Administativassa* nro 1, s. 1, toteaa, että petos on maailman vanhempia asioita, ja tästä osoituksena kertoo voineensa matkalla Egyptiin Sakkaraan saapuessaan tutkia lähellä Zoserin porraspyramidia hautamonumentissa olevaa elävää kuvausta petoksesta ja korruptiosta. Muuria koristaa kuvaus neljästä faaraon virkamiehestä ruoskimassa niin ikään neljän hengen ryhmään kuuluvia talonpoikia tai kauppiaita. "Verkkaiset veronmaksajat saavat rangaistuksen verohallinnon tarkastajilta. Heidän päidensä päälle on 'patruunan' sisään kirjoitettu hieroglyfein seuraava varoitus: 'He eivät maksa faaraolle velkaansa ja sen sijaan lahjovat virkamiehiä välttyäkseen rangaistukselta'."

25 — Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että kuudennessa direktiivissä käytetylle veron kiertämisen käsitteelle on ominaista objektiivisuus (yhdistetyt asiat 138/86 ja 139/86, Direct Cosmetics, tuomio 12.7.1988, Kok. 1988, s. 3937, Kok. Ep. IX, s. 545, 21–23 kohta).

perusteen on ohjattava tuomioistuimen ratkaisutoimintaa, kun se tutkii tosiseikkoja arvioidessaan, täyttyvätkö oikeustoimen verovapautuksen täsmälliset edellytykset.

36. Kansallisten tuomioistuinten on oltava äärimmäisen tarkkoja, kun ne joutuvat käsittelemään teknisesti monimutkaisia oikeudellisia järjestelyjä, jotka on suunniteltu jonkin säännöksen soveltamisen välttämiseksi, ja noudatettava yhteisen arvonlisäverojärjestelmän taustalla olevaa neutraalisuuden periaatetta.

37. Tällaisen lähestymistavan pohjalta "kiinteän omaisuuden vuokrausta" koskevina sopimuksina voidaan pitää sopimuksia, jotka ensi arviolta olisi luokiteltava muunlaisiksi sopimuksiksi, eikä tämä ole ristiriidassa yhteisöjen tuomioistuimen lukuisia kertoja esille tuoman, vapautuksia rajoittavan tulkintaperusteen kanssa.[26] Sen mukaan verotuksellisen edun antaminen on kiellettyä muissa kuin säännöksessä tarkoitetuissa tilanteissa mutta ei silloin, kun toimenpiteet ovat muodostaan huolimatta hyvin samankaltaisia kuin verosta vapautetut toimenpiteet siten, että niiden on katsottava kuuluvan saman vapautuksen piiriin. Kuten julkisasiamies Jacobs on katsonut asiassa Seeling antamassaan ratkaisuehdotuksessa, suppean tulkinnan vaatimus ei tarkoita, että vapautusten määrittelemiseksi käytettyä sanamuotoa tulisi tulkita siinä määrin rajoittavasti, että vapautukset menettäisivät tavoitellut vaikutuksensa (32 kohta).

B *Toinen kysymys*

38. Cour d'appel de Bruxelles kysyy myös, voivatko pääasiassa kyseessä olevat sopimukset merkitä Temcon rakennuksen vastikkeellista käyttöä muuhun tarkoitukseen kuin sen taloudelliseen toimintaan Code de la taxe sur la valeur ajoutéen 44 §:n 3 momentin 2 kohdassa ja 19 §:n 1 momentissa tarkoitetulla tavalla. Todellisuudessa belgialaisen tuomioistuimen on itse ratkaistava tämä kysymys ottaen huomioon riidanalaisen tapauksen tosiseikat ja oikeudelliset seikat tuomiovaltaansa käyttäessään. Oikeustoimen luonnehtiminen sen selvittämiseksi, voidaanko siihen soveltaa kansallisen oikeuden säännöstä, ei kuulu yhteisöjen tuomioistuimelle.

26 — Ks. asia C-185/89, Velker International Oil Company, tuomio 26.6.1990 (Kok. 1990, s. I-2561, 19 kohta); asia C-2/95, SDC, tuomio 5.6.1997 (Kok. 1997, s. I-3017, 20 kohta); asia C-349/97, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 12.9.2000 (Kok. 2000, s. I-6355, 64 kohta) ja asia C-240/99, Skandia, tuomio 8.3.2001 (Kok. 2001, s. I-1951, 32 kohta). Uudemmista tuomioista ks. kolme 20.11.2003 annettua tuomiota: asia C-8/01, Assunrandor-Societetet (36 kohta), C-212/01, Margarete Unterpertinger (34 kohta) ja C-307/01, Peter d'Ambrumenil (52 kohta), ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa.

39. Kyseisen kansallisen tuomioistuimen epätietoisuudella on kuitenkin laajempi ulottuvuus: Onko kuudes direktiivi esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa laajennetaan vapautusten soveltamisalaa? Toisin sanoen, sallitaanko siinä, että jäsenvaltiot vapauttavat verosta vuokrauksen lisäksi kiinteistöjä koskevan voittoa tuottavan toiminnan, joka ei kuulu verovelvollisen liikevaihtoon tai sen harjoittamaan liiketoimintaan?

40. Mielestäni tähän on vastattava kieltävästi.

41. Yhteisön lainsäätäjän tarkoituksena on kantaa arvonlisäveroa kaikista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, jotka toteutetaan kussakin jäsenvaltiossa voiton tavoittelemiseksi ja joita harjoitetaan osana kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, mukaan luettuna aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntäminen.

42. Verovelvollisella, joka käyttää osaa omaisuudestaan muuhun tarkoitukseen kuin sen veronmaksuvelvollisuuden määrittävään tarkoitukseen, on kaksi vaihtoehtoa: verovelvollinen voi joko pitää tämän osan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolella tai sisällyttää sen liikeomaisuuteensa, vähentää hankintahintaan sisältyneen arvonlisäveron ja maksaa yksityiskäytöstä veroa kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaisesti. [27] Tällä pyritään estämään se, että yritykselle kuuluvasta mutta yksityiseen tarkoitukseen liittyvästä kiinteistöstä ei kanneta veroa, jos sen hankintahintaan sisältynyt vero on vähennetty, [28] minkä tarkoituksena on taata verovelvollisen ja lopullisen kuluttajan yhdenvertainen kohtelu. [29]

43. Kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdan, luettuna yhdessä 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan kanssa, perusteella voidaan katsoa, että kiinteän omaisuuden käyttö- ja nautintaoikeutta koskevat toimet, jotka eivät kuulu verovelvollisen liikevaihtoon tai sen harjoittamaan liiketoimintaan, ovat voittoa tuottavia palveluja ja siten verotettavia suorituksia edellyttäen, että ne olisivat aikanaan oikeuttaneet vähennykseen. [30]

44. Direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa vapautetaan verosta taas tietty palvelujen suoritusten luokka [31] sekä silloin kun palvelut suoritetaan verovelvollisen taloudellisen toiminnan rajoissa että muussa yhteydessä, edellyttäen tässä viimeksi maini-

27 — Julkisasiamies Jacobs tuo asiassa Seeling antamansa ratkaisuehdotuksen 29 kohdassa esille tämän vaihtoehdon.

28 — Asia 50/88, Kühne, tuomio 27.6.1989 (Kok. 1989, s. 1925, 8 kohta).

29 — Asia C-258/95, Fillibeck, tuomio 16.10.1997 (Kok. 1997, s. I-5577, 25 kohta).

30 — Ks. asiassa Seeling annetun tuomion 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

31 — Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut tähän luokkaan kuuluvan kiinteistöjen vuokrauksen; ks. esim. em. asia Mirror Group, tuomion 24 kohta ja sitä seuraavat kohdat ja em. asia Cantor Fitzgerald Internacional, tuomion 17 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

tussa tapauksessa, että palvelut ovat veronalaisia, sillä vuokrauksen tarkoitus johti aikanaan arvonlisäveron alentamiseen.

45. Kuudennen direktiivin yhteinen arvonlisäverojärjestelmä sekä yleisyyden ja neutraalisuuden periaatteet, joista on johdettu vapautusten suppean tulkinnan periaate, eivät mahdollista yleistä vapautusta verovelvollisen yritystoimintaan kuuluvan omaisuuden käytölle — sen oikeudellisesta luonteesta riippumatta — muuhun tarkoitukseen kuin verovelvollisen yritystoimintaan, jos tämä omaisuus on oikeuttanut arvonlisäveron vähennykseen.[32] Yhteisön lainsäädännön perusteella tätä käyttöä ei voida mitenkään rinnastaa vuokraukseen.[33]

46. Edellä mainittu seuraus ei ole ristiriidassa 13 artiklan B kohdan b alakohdan toisen alakohdan espanjankielisen version kanssa, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat ulottaa tämän "vapautuksen" muihin tilanteisiin, sillä kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut,[34] kun otetaan huomioon eri kieliversiot ja säännöksen asiayhteys, sen merkitys on juuri päinvastainen[35] eli tarkoituksena on antaa jäsenvaltioille oikeus jättää verotuksellisen edun ulkopuolelle muitakin kuin säännöksessä lueteltuja tilanteita.

47. Edellä mainitussa asiassa Amengual Far annettu tuomio, jossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että jäsenvaltioilla on kuudennen direktiivin perusteella oikeus kantaa pääsääntöisesti arvonlisäveroa kiinteän omaisuuden vuokrauksesta ja poikkeuksena tästä vapauttaa arvonlisäverosta ainoastaan asuinkäyttöön tarkoitettujen kiinteistöjen vuokraus, ei ole myöskään ristiriidassa esittämäni näkemyksen kanssa. Kyseisessä tuomiossa otetaan huomioon yhteisön säännöksessä kansallisille lainsäätäjille annettu laaja harkintavalta kiinteistöjen vuokrausta koskevan vapautuksen osalta, kuten 13 artiklan B kohdan b alakohdan sisältö osoittaa, ja C kohdassa tarkoitetun valintaoikeuden osalta, mutta se ei ulotu mihin tahansa muuhun taloudelliseen toimenpiteeseen 6 artiklan 2 kohdan a alakohdassa asetetuin edellytyksin.

32 — Asiassa Seeling annetussa tuomiossa todetaan, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohta ja 13 artiklan B kohdan b alakohta ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa verottomana palvelun suorituksena pidetään sitä, että verovelvollisen omistaman yrityksen liikeomaisuuteen kokonaisuudessaan kuuluvan rakennuksen yksi osa on verovelvollisen yksityisessä käytössä, sillä sitä ei voida pitää kiinteän omaisuuden vuokrauksena.

33 — Useaan kertaan siteeratussa asiassa Seeling antamassaan ratkaisuehdotuksessa julkisasiamies Jacobs katsoi, että "jos yhteisön lainsäätäjä olisi tarkoittanut, että 6 artiklan 2 kohdan a alakohtaa luettaisiin yhdessä 13 artiklan B kohdan b alakohdan kanssa, olisi oletettavaa, että 6 artiklan 2 kohdan a alakohta sisältäisi suoran viittauksen 13 artiklan B kohdan b alakohtaan: [kyse olisi siitä], että verollinen suoritus muuttuisi verottomaksi suoritukseksi".

34 — Asia C-63/92, Lubbock Fine, tuomio 15.12.1993 (Kok. 1993, s. I-6665, 13 kohta) ja asia C-12/98, Amengual Far, tuomio 3.2.2000 (Kok. 2000, s. I-527, 10 kohta).

35 — Asiassa 173/88, Skatteministeriet v. Henriksen, 13.7.1989 antamassaan tuomiossa (Kok. 1989, s. 2763) yhteisöjen tuomioistuin selitti, että 13 artiklan B kohdan b alakohdan viimeisessä alakohdassa jäsenvaltioille annetaan mahdollisuus rajoittaa ylimääräisillä poikkeuksilla vapautuksen soveltamisalaa, mutta ne eivät voi vapauttaa verosta toimintaa, joka on jätetty vapautuksen ulkopuolelle (21 kohta).

VII Ratkaisuehdotus

48. Edellä esitetyillä perusteilla ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Cour d'appel de Bruxellesin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettu kiinteän omaisuuden vuokraus on oikeustoimi, jolla kiinteän omaisuuden omistaja luovuttaa käyttö- ja nautintaoikeuden toiselle ja sulkee muut sen ulkopuolelle — omistaja mukaan luettuna — tietyksi ajaksi vuokraa vastaan. Sen arvioiminen, täyttääkö toimenpide kyseiset edellytykset, kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle, jonka on tässä arvioinnissaan otettava huomioon kaikki toimenpiteeseen liittyvät tekijät aineellisten olosuhteiden lisäksi ja erityisesti mahdollinen petollinen aikomus tai veron kiertämisen mahdollisuus, jolloin merkityksettöminä on pidettävä seuraavia seikkoja:

a) osapuolten antama oikeudellinen luonnehdinta sopimukselle

b) luovutuksensaajien lukumäärä, se, onko samasta kiinteistöstä tehty yksi vai useampia sopimuksia, sekä mahdollinen tietyn pinta-alan osoittaminen tai jakamattomien osien tai osuuksien luovuttaminen

c) sopimuksen keston ja sen päättymisen epämääräisyys, sillä siitä on voitu olla sopimatta nimenomaisesti ja se voi riippua toisen osapuolen tai molempien päätöksestä tai niiden tahdosta riippumattomasta seikasta

d) se, että oikeussuhteen kummallakin puolella olevat yritykset kuuluvat samaan konserniin ja ovat yhteisen keskusjohdon alaisia

e) muoto sekä kriteerit, joiden perusteella vuokra vahvistetaan; erityisesti luovutuksen keston huomiotta jättäminen tältä osin.

2) Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohtaa ja 13 artiklan B kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa myönnetään verovelvollisen yritystoimintaan kuuluvan ja vähennykseen oikeuttaneen kiinteän omaisuuden käytölle sen oikeudellisesta luonteesta riippumatta yleinen vapautus arvonlisäverosta, kun omaisuutta käytetään muuhun tarkoitukseen kuin verovelvollisen yritystoimintaan.