YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)
29 päivänä huhtikuuta 2004 *

Yhdistetyissä asioissa C-487/01 ja C-7/02,

jotka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevissa asioissa

Gemeente Leusden (C-487/01) ja

Holin Groep BV cs (C-7/02)

vastaan

Staatssecretaris van Financiën

ennakkoratkaisut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan, 17 artiklan ja 20 artiklan 2 kohdan sekä yhteisön oikeuden yleisten periaatteiden tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: tuomari P. Jann, joka hoitaa viidennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä sekä tuomarit A. Rosas (esittelevä tuomari) ja S. von Bahr,

julkisasiamies: A. Tizzano,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies M.-F. Contet,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Gemeente Leusden, asiamiehinään belastingadviseur R. Brouwer ja belastingadviseur H. P. Bodt,

— Alankomaiden hallitus, asiamiehenään H. G. Sevenster,

— Ranskan hallitus, asiamiehinään G. de Bergues ja P. Boussaroque,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään P. Ormond, avustajanaan barrister P. Whipple (C-7/02),

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään H. M. H. Speyart,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Gemeente Leusdenin, asiamiehinään R. Brouwer ja H. P. Bodt, Holin Groep BV cs:n, edustajanaan advocaat R. M. Vermeulen, Alankomaiden hallituksen, asiamiehenään S. Terstal, ja komission, asiamiehinään H. M. H. Speyart ja R. Lyal, 9.1.2003 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomaukset,

ottaen huomioon julkisasiamiehen 3.6.2003 esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Hoge Raad der Nederlanden on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 14.12.2001 (C-487/01) ja 21.12.2001 (C-7/02) tekemillään päätöksillä, joista ensimmäinen on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 17.12.2001 ja toinen 11.1.2002,

EY 234 artiklan nojalla kummassakin asiassa 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 ja 20 artiklan 2 kohdan sekä luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteiden tulkinnasta (asia C-487/01) ja kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan ja 17 artiklan sekä luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteiden tulkinnasta (asia C-7/02).

2 Nämä kysymykset on esitetty asioissa, joissa vastakkain ovat Gemeente Leusden (Leusdenin kunta) (asia C-487/01) ja Staatssecretaris van Financiën (valtiosihteeri valtiovarainministeriössä) sekä Holin Groep BV cs (asia C-7/02) ja Staatssecretaris van Financiën ja joissa on kyse vuokralle annettujen kiinteistöjen muutostöihin käytettyjen tavaroiden tai palvelujen hintaan sisältynyttä arvonlisäveroa vastaavaa vähennystä vastaavan määrän maksamisesta tilanteessa, jossa mainittua maksua vaaditaan sellaisen lainsäädännön muutoksen jälkeen, jolla on poistettu oikeus verotuksen valitsemiseen kiinteän omaisuuden vuokrauksesta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön säännökset

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklan mukaan arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

4 Saman direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaan tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

5 Kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohta kuuluu seuraavasti:

"Jäsenvaltiot voivat rinnastaa vastikkeelliseen luovutukseen:

a) yrityksen tuottamien, rakentamien, louhimien, jalostamien, ostamien tai maahantuomien tavaroiden ottamisen verovelvollisen yrityksen tarpeiden mukaiseen käyttöön, jos tällaisten tavaroiden hankkiminen toiselta verovelvolliselta ei olisi oikeuttanut arvonlisäveron täyteen vähennykseen."

6 Saman direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Veron perusteen on oltava:

— —

b) edellä 5 artiklan 6 ja 7 kohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta näiden tai samanlaisten tavaroiden ostohinta, taikka ostohinnan puuttuessa näiden liiketoimien suoritushetkellä määrätty omakustannushinta."

7 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B ja C kohdassa 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."

8 Kuudennen direktiivin 17 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus

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;

— — "

9 Kuudennen direktiivin 20 artikla kuuluu seuraavasti:

"Vähennysten oikaiseminen

1. Alun perin 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 eikä 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetun vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten tapahtuneen käyttöön ottamisen osalta. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia oikaisua kokonaan tai osittain maksamatta jääneiden liiketoimien sekä 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.

Jäsenvaltiot voivat edellisestä alakohdasta poiketen oikaisua tehdessään käyttää perusteena täydet viisi vuotta kestävää kautta, joka alkaa tavaran ensimmäisestä käyttöönotosta.

Kiinteistöinvestointien osalta oikaisun perusteena toimivaa kautta voidaan pidentää kymmeneen vuoteen.

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.

— —

6. Kun verovelvollinen siirtyy tavallisesta verotusjärjestelmästä erityisjärjestelmään tai päinvastoin, jäsenvaltiot voivat toteuttaa tarvittavat toimenpiteet, joilla estetään verovelvolliselle aiheutuva perusteeton hyöty tai haitta."

10 Direktiivin 77/388 muuttamisesta ja uusista toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi — — tiettyjen vapautusten soveltamisala ja niiden täytäntöönpanoa koskevat yksityiskohtaiset säännöt — — 10 päivänä huhtikuuta 1995 annetun neuvoston direktiivin 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18) 1 artiklan 4 kohdalla korvattiin kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdan viimeinen alakohta seuraavalla tekstillä:

"Kiinteistöinvestointien osalta oikaisun perusteena toimivaa kautta voidaan pidentää kahteenkymmeneen vuoteen."

11 Direktiivin 95/7 2 artiklan 1 kohdan mukaan tämä säännös oli saatettava osaksi kansallista oikeusjärjestystä viimeistään 1.1.1996.

Kansallinen lainsäädäntö

12 Wet op de Omzetbelasting 1968:n (vuoden 1968 liikevaihtoverolaki, jäljempänä Wet OB 1968) 11 §:n 1 momentin b kohdan 5 alakohdassa säädettiin kiinteän omaisuuden vuokrauksen vapauttamisesta verosta sekä vuokrasopimuksen osapuolten mahdollisuudesta verotuksen valitsemiseen vuokrauksesta.

13 Tätä säännöstä muutettiin 18.12.1995 annetulla Wet houdende wijziging van de Wet op de Omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zakenilla (Laki vuoden 1968 liikevaihtoverolain, leimaverolain ja tiettyjen muiden verolakien muuttamisesta kiinteään omaisuuteen liittyvän veronkierron estämiseksi) (Staatsblad 1995, s. 659; jäljempänä muutoslaki). Tässä laissa valintamahdollisuus varataan "henkilöille, jotka käyttävät kiinteää omaisuutta tarkoituksiin, jotka antavat oikeuden veron täydelliseen tai lähes täydelliseen vähentämiseen".

14 Muutoslaki tuli voimaan 29.12.1995. Siinä säädetään kuitenkin, että valinta-oikeus poistui 31.3.1995 klo 18.00 lähtien eli siitä ajankohdasta lähtien, jolloin uuden lain sisältö ilmoitettiin lehdistötiedotteessa.

15 Niiden sopimusten osalta, jotka oli tehty ennen 31.3.1995, muutoslaissa pidettiin voimassa poikkeus verovapaudesta 29.12.1995 asti, käytännössä 1.1.1996 asti.

16 Myöhempien vuosien osalta muutoslain V §:n 9 momentissa on säädetty seuraavanlainen siirtymäsäännös:

"Tämän pykälän 1 ja 5 momenttien säännöksistä poiketen Wet OB 1968:n viimeisen ennen tämän lain voimaantuloa voimassa olleen version 11 §:n 1 momentin b kohdan 5 alakohtaa sovelletaan sitä tilikautta, jolloin vuokralainen on alkanut käyttää kiinteää omaisuutta, seuraavan kymmenennen tilikauden alkuun asti, sillä ehdolla, että

a. vuokraus perustuu ennen 31.3.[1995] klo 18.00 tehtyyn kirjalliseen sopimukseen;

b. että vuokralainen on alkanut käyttää kiinteää omaisuutta ennen huhtikuuta 1996;

c. vuotuinen vastike on vähintään ministeriön päätöksessä määrättävä prosenttiosuus kiinteän omaisuuden rakennuskustannuksista; ja

d. kirjallisesta sopimuksesta ilmoitetaan tarkastajalle neljän viikon kuluessa tämän lain voimaantulosta."

17 Muutoslain V §:n 9 momentin c kohdassa tarkoitetuksi prosenttiosuudeksi kiinteän omaisuuden rakennuskustannuksista on 22.12.1995 tehdyllä ministeriön päätöksellä (WV 95/891, Stcrt. 1995, s. 250) määrätty 7, johon lisätään 0,15 jokaista sellaista vuotta kohti, joka on kulunut siitä hetkestä, jolloin kiinteää omaisuutta on ensimmäisen kerran käytetty.

Pääasiat ja ennakkoratkaisukysymykset

Asia C-487/01

18 Gemeente Leusden vuokraa urheilukenttiä useille urheiluseuroille.

19 Vuosien 1990 ja 1991 kuluessa se muutti yhden kentän, joka oli luonnonnurmea, tekonurmikentäksi 433 000 Alankomaiden guldenin (NLG) kustannuksin, joihin lisättiin arvonlisävero 79 800 NLG. Se vuokrasi tämän kentän Mixed Hockey Club Leusdenille 1.1.1992 alkaen.

20 Tällä maahockeyseuralla ei ole oikeutta vähentää arvonlisäveroa. Vuokrasopimuksen osapuolet olivat kuitenkin valinneet verotuksen vuokrauksen osalta, minkä johdosta, verollisuuden ja vähennysoikeuden välisen yhteyden vuoksi, Gemeente Leusdenilla oli oikeus vähentää kentän muutostöitä varten tehtyihin hankintoihin sisältyvä arvonlisävero.

21 On selvää, että Gemeente Leusdeniin ei voitu soveltaa muutoslain siirtymäsäännöksiä, erityisesti siitä syystä, että maahockeyseuran maksama vuokra oli alempi kuin näissä säännöksissä säädetty vähimmäisprosenttiosuus.

22 Muutoslain voimaantulon johdosta Gemeente Leusdenille määrättiin 1.1.1997 ja 31.12.1998 väliseltä ajalta 15 960 NLG:n suuruinen arvonlisäveronoikaisu. Verotarkastaja piti tämän päätöksen voimassa sen oikaisemisesta tehdyn vaatimuksen jälkeenkin.

23 Gemeente Leusden nosti Gerechtshof te Amsterdamissa (Alankomaat) kanteen, joka hylättiin 5.6.2000 annetulla tuomiolla. Gemeente Leusden teki kassaatiovalituksen Hoge Raad der Nederlandeniin.

24 Tutkiessaan yhteisön oikeuden rikkomiseen perustuvaa valitusperustetta Hoge Raad on tuonut esiin sen, että yhteisöjen tuomioistuin on asiassa C-381/97, Belgocodex, 3.12.1998 antamassaan tuomiossa (Kok. 1998, s. I-8153) todennut, että jäsenvaltio, joka on käyttänyt kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan mukaista mahdollisuutta ja siis antanut verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen tietyn kiinteän omaisuuden vuokrauksesta, voi myöhemmin annetulla lailla poistaa mainitun valintaoikeuden ja siis saattaa verovapauden uudelleen voimaan. Yhteisöjen tuomioistuin oli jättänyt ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen ratkaistavaksi sen, oliko kansallinen lainsäätäjä käsillä olevassa tapauksessa noudattanut yhteisön oikeuden yleisiä luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteita.

25 Hoge Raad on myös todennut, että asiassa C-396/98, Schlossstraße, 8.6.2000 annetussa tuomiossa (Kok. 2000, s. I-4279) yhteisöjen tuomioistuin on tulkinnut kuudennen direktiivin 17 artiklaa niin, että "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 — — ". Tämän tuomion 51 kohdan mukaan tätä sääntöä ei kuitenkaan sovelleta silloin, kun oikaisu tehdään kuudennen direktiivin 20 artiklassa säädettyjen edellytysten mukaisesti.

26 Hoge Raad toteaa, että tämän oikeuskäytännön perusteella ei ole mahdollista arvioida, onko Gemeente Leusdenin esittämä väite, että kuudennen direktiivin 20 artiklan mukainen oikaisu ei sovellu tapaukseen, jossa arvonlisäverollinen käyttö muuttuu verovapaaksi käytöksi ilman vähennysoikeutta pelkän lainmuutoksen johdosta, perusteltu.

27 Näin ollen Hoge Raad der Nederlanden on 14.12.2001 tekemällään välipäätöksellä päättänyt lykätä ratkaisun antamista asiassa ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Ovatko kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohta ja 17 artikla taikka luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteet esteenä sille, että — tapauksessa, jossa ei ole kyse yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Schlossstraße antaman tuomion 50 ja 51 kohdassa mainituista veropetoksista tai väärinkäytöstä taikka suunnitellun käyttötarkoituksen muuttamisesta — verovelvollisen vähentämää arvonlisäveroa, jonka hän on maksanut, kun hänelle on luovutettu (kiinteää) omaisuutta (arvonlisäverollisen) vuokraustoiminnan harjoittamista varten, oikaistaan 20 artiklan 2 kohdassa tarkoitetulla tavalla pelkästään sen vuoksi, että lainsäädännön muuttamisen vuoksi verovelvollisella ei enää ole oikeutta siihen valintaan, että vuokraamista pidetään arvonlisäverovelvollisena, tämän valintamahdollisuuden päättymisen (tässä tapauksessa 1.1.1996) jälkeisten oikaisuajanjaksoon kuuluvien vuosien osalta?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko muutettuja säännöksiä jätettävä soveltamatta ainoastaan siltä osin kuin kyse on ensimmäisessä kysymyksessä mainituista vähennetyistä veroista vai myös — — oikaisuajanjakson päättymiseen asti — — siltä osin, pidetäänkö ensimmäisessä kysymyksessä mainittua vuokraustoimintaa arvonlisäverollisena (kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan mukaisesti)?"

Asia C-7/02

28 G&S Properties BV (jäljempänä G&S), joka on yksi Holin Groepiin kuuluvista yhtiöistä, on rakennuttanut vuosina 1994 ja 1995 uuden toimistokompleksin Amsterdamissa omistamalleen maa-alueelle. Holin Groep on vähentänyt arvonlisäveron, joka siltä tässä yhteydessä on laskutettu.

29 Vuoden 1994 puolessa välissä G&S aloitti neuvottelut ING Bank NV:n (jäljempänä ING) kanssa toimistokompleksin osan vuokraamisesta tai näiden toimistojen myymisestä ING:lle. Näissä neuvotteluissa G&S ja ING ottivat lähtökohdaksi ajatuksen, että vuokrauksen osalta valittaisiin verotus.

30 Vuokrasopimus allekirjoitettiin joulukuussa 1995, ja vuokrasuhde alkoi 1.1.1996. Tämän ajankohdan jälkeen ING kunnosti ja korjasi vuokrattua hyödykettä. ING otti 1.10.1996 tämän hyödykkeen arvonlisäverosta vapaan pankkitoiminnan käyttöön. Holin Groep vuokranantajana ja ING vuokralle ottajana tekivät verotarkastajalle hakemuksen vuokrauksen verovapaudesta poikkeamisesta.

31 Uuden lain voimaantulon johdosta tämä hakemus hylättiin ja Holin Groepille osoitettiin kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohtaan perustuvan Alankomaiden lainsäädännön säännöksen nojalla 33 051 NLG:n suuruinen arvonlisäveroa koskeva maksuunpanopäätös. Verotarkastaja pysytti hänelle tehdyn oikaisuvaatimuksen johdosta alkuperäisen päätöksen voimassa alkuperäisen veron määrän osalta.

32 Holin Groep nosti Gerechtshof te Amsterdamissa kanteen, joka hylättiin 20.1.2000 annetulla tuomiolla. Tämä tuomioistuin totesi, että Holin Groepin ja ING:n välillä ei ollut vielä vuokrasopimusta 31.3.1995 klo 18.00 ja että muutoslain siirtymäsäännöksiä ei voitu soveltaa, vaikka Holin Groep ja ING olivatkin tänä ajankohtana jo sopimusneuvottelujen perusteella sidottuja hyödykkeen vuokraamiseen. Holin Groep teki mainitusta tuomiosta kassaatiovalituksen Hoge Raad der Nederlandeniin.

33 Samankaltaisista syistä kuin ne, joita on käsitelty asiassa C-487/01, Hoge Raad der Nederlanden päätti lykätä ratkaisun antamista asiassa ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Ovatko kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohta ja 17 artikla taikka luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteet esteenä sille, että — — tapauksessa, jossa ei ole kyse yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Schlossstraße antaman tuomion 50 ja 51 kohdassa mainituista veropetoksista tai väärinkäytöstä taikka suunnitellun käyttötarkoituksen muuttamisesta — — 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan perusteella tapahtuva verotus seuraa sellaisessa tapauksessa, jossa verovelvollinen on vähentänyt arvonlisäveron, jonka se on suorittanut toteutettavaksi suunnitellun tietyn kiinteistön arvonlisäverollista vuokraamista varten hankkimistaan tavaroista tai palveluista, yksinomaan siksi, että verovelvollisella ei ole enää lain muutoksen jälkeen oikeutta luopua vuokraamista koskevasta verovapautuksesta?

2) Päteekö ensimmäiseen kysymykseen mahdollisesti annettava myönteinen vastaus myös sen ajankohdan, jona ensimmäisessä kysymyksessä mainitusta lainmuutoksesta ilmoitettiin, ja lainmuutoksen voimaantulon välillä syntyneeseen vähennysoikeuteen? Toisin sanoen: Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, voiko 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan perusteella toimitettava verotus tulla kysymykseen kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettujen omakustannushinnan osien osalta, jotka ovat kertyneet vasta tämän ilmoitusajankohdan jälkeen?"

34 Yhteisöjen tuomioistuimen viidennen jaoston puheenjohtajan 6.11.2002 antamalla määräyksellä asiat C-487/01 ja C-7/02 yhdistettiin suullista käsittelyä ja tuomiota varten.

Ennakkoratkaisukysymykset

Asia C-487/01

Ensimmäinen kysymys

35 Ensimmäisessä kysymyksessä ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee, muodostavatko kuudennen direktiivin 17 artikla ja 20 artiklan 2 kohta tai luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteet esteen sille, että verovelvollisen vähentämä arvonlisävero, jonka hän on suorittanut kiinteästä omaisuudesta, joka on toimitettu hänelle siinä tarkoituksessa, että hän antaa sen arvonlisäveron alaisesti vuokralle, oikaistaan tämän direktiivin 20 artiklan 2 kohdan mukaan, kun oikaisua vaaditaan sillä perusteella, että koska lainsäädäntöä on muutettu, verovelvollisella ei ole enää oikeutta luopua tämän vuokrauksen verovapautuksesta niiltä oikaisuajanjaksoon kuuluvilta vuosilta, jotka eivät ole vielä kuluneet, kun valintamahdollisuus on poistunut.

— Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

36 Gemeente Leusden on sitä mieltä, että se ei ole velvollinen maksamaan mitään arvonlisäveroa oikaisun johdosta, koska lainmuutos on edellä mainitussa asiassa Schlossstraße annetun tuomion 43 kohdassa tarkoitetulla tavalla sen tahdosta riippumaton seikka. Se korostaa, että se on aina ottanut lähtökohdaksi sen, että se voi vähentää investointiin ja käyttömenoihin sisältyvän arvonlisäveron. Se on ottanut tämän asian huomioon vuokran määrittämisessä ja päättäessään budjetista, jossa menot ovat tasapainossa.

37 Se esittää, että se ei täytä siirtymäsäännöksissä säädettyjä ehtoja eli erityisesti ehtoa vuokran minimitasosta. Se toteaa, että tämä määrä, nimittäin seitsemän prosenttia menoista, on määritetty pitkäkestoisten hypoteekkilainojen korkojen perusteella, eli ottaen huomioon vuokrauksen tuotto. Gemeente Leusdenin mukaan tällainen järjestelmä on kuudennen direktiivin periaatteen vastainen, koska kiinteän omaisuuden vuokraukselta ei vaadita voiton tuottamistarkoitusta. Käsillä olevassa tapauksessa vuokra on Gemeente Leusdenin mukaan määritetty objektiivisilla perusteilla, mutta siten, että toiminta on kunnan budjetin kannalta neutraalia, mistä johtuu, että vuokra on alle siirtymäsäännösten edellyttämän minimimäärän.

38 Gemeente Leusden huomauttaa, että Hoge Raadin oikeuskäytännön mukaan päätöstä hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi vuokrauksesta ei voi peruuttaa sopimuskauden aikana. Vuokran määrän muuttamisesta ei ole mitään määräyksiä vuokrasopimuksessa. Asiasta olisi täytynyt käydä siviilioikeudenkäynti, jonka lopputulos on epävarma. Joka tapauksessa tällaisen oikeudenkäynnin onnistumisesta olisi seurannut, että vuokralainen olisi joutunut maksamaan huomattavasti korkeampaa vuokraa ja olisi tästä syystä joutunut taloudellisiin vaikeuksiin.

39 Alankomaiden ja Ranskan hallitukset sekä komissio sitä vastoin ovat sitä mieltä, että Gemeente Leusden on velvollinen maksamaan Alankomaiden lainsäädännön, jossa säädetään kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdan mukaisesta oikaisusta, mukaisen arvonlisäveron.

40 Alankomaiden hallitus esittää, että ennen lain muuttamista Alankomaiden lainsäädäntö mahdollisti sen, että verosta vapautettu yrittäjä saattoi kiertää sen, että hänen olisi ollut mahdotonta vähentää tavaroista tai palveluista laskutettu arvonlisävero. Se mainitsee esimerkkinä urheiluseuran, joka on vapautettu arvonlisäveron maksamisesta eikä siksi voi vähentää arvonlisäveroa, joka siltä laskutettaisiin urheilukentän ostosta. Tämän kiertämiseksi kentän ostaa kolmas henkilö — — jolla yleensä on jonkinlainen side seuraan — — joka vuokraa sen

urheiluseuralle, ja kolmas henkilö ja seura valitsevat vuokrauksen verotuksen. Kolmas henkilö voi näin vähentää urheilukenttään liittyvän arvonlisäveron kokonaisuudessaan, kun taas urheiluseura joutuu maksamaan arvonlisäveroa vain vuokrasta, joka on usein määritetty keinotekoisen alhaiseksi sillä perusteella, että urheiluseura ja ostaja ovat sidoksissa toisiinsa. Kentän omistusoikeus siirretään lopulta, kun oikaisulle varattu kymmenen vuoden määräaika on kulunut. Juuri siitä syystä, että tällaisista järjestelyistä tulisi vähemmän houkuttelevia, jäsenvaltiot ovat päättäneet pidentää oikaisujen määräaikaa kahteenkymmeneen vuoteen direktiivillä 95/7.

41 Alankomaiden ja Ranskan hallitukset sekä komissio väittävät, että kuudennen direktiivin 20 artikla koskee myös lainsäädännön muutoksia. Tämän säännöksen yleisotsikko sekä etenkin adverbin "erityisesti" käyttö sen 1 kohdassa osoittavat niiden mukaan, että siinä lueteltujen oikaisutapausten joukko ei ole rajattu. Sitä paitsi oikaisusta säätäminen tällaisessa tapauksessa on niiden mukaan mainitun säännöksen tarkoituksen mukaista. Alankomaiden hallitus toteaa tältä osin, että jäsenvaltioiden on voitava reagoida nopeasti talouselämän olosuhteisiin, kuten väärinkäytöstilanteisiin. Jos oikaisu ei olisi mahdollista, olisi odotettava oikaisun määräajan loppuun asti, ennen kuin lainmuutoksella olisi vaikutusta. Alankomaiden hallitus huomauttaa myös, että kuudennen direktiivin 20 artiklan 6 kohta, jossa säädetään siirtymäsäännöksistä silloin kun uuden lain voimaantulo saattaa aiheuttaa vaikeuksia, menettäisi merkityksensä, jos jäsenvaltioilla ei olisi oikeutta muuttaa lainsäädäntöä. Lopuksi tämä hallitus väittää, että jos yhteisön lainsäätäjä olisi halunnut sulkea oikaisujen soveltamisalan ulkopuolelle kaiken sellaisen, mikä tapahtuu vastoin verovelvollisen tahtoa, se olisi tehnyt sen nimenomaisesti.

42 Ranskan hallituksen mukaan kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu vähennysten oikaisu ja tämän saman direktiivin 5 artiklan 6 ja 7 kohdissa tarkoitettu tiettyjen toimintojen rinnastaminen vastikkeellisesti tapahtuneeseen tavaroiden luovutukseen ovat kaksi säännöstä, joilla on sama päämäärä, joka on estää verovelvollista saamasta vähennysoikeudesta perusteettomia taloudellisia etuja.

43 Tämän hallituksen mukaan oikaisun puuttuminen johtaisi siihen, että samaa taloudellista toimintaa harjoittavia verovelvollisia kohdellaan eri tavalla, mikä olisi vastoin arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta. Verovelvollinen, joka lopettaa arvonlisäverollisen toiminnan ja joka lukee edelleen arvonlisäverollisen toiminnan piiriin sellaisten investointihyödykkeiden käytön, joista hän on saanut täysimääräisen vähennyksen mutta joiden arvoa ei ole vielä kokonaan kulutettu, olisi edullisemmassa asemassa sellaiseen henkilöön verrattuna, joka harjoittaa samaa toimintaa uusien, heihin sovellettavien sääntöjen voimaantulon jälkeen eikä ole oikeutettu minkäänlaiseen vähennykseen.

44 Tämä hallitus täsmentää, että kyseinen oikaisu on sen toimenpiteen vastine, joka toteutetaan silloin, kun joku tapahtuma saa aikaan arvonlisäveron kantamisen sellaisista toiminnoista, jotka aikaisemmin olivat verosta vapautettuja. Tällöin verovelvollisilla, joita asia koskee, on nimittäin oikeus oikaista vähennysoikeutta, joka kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohdan nojalla on syntynyt niiden investointihyödykkeiden osalta, jotka he hankkivat heidän toimintansa ollessa vapautettu verosta mutta joiden osalta he eivät ole voineet tehdä vähennystä saman artiklan 2 kohdan nojalla, koska suora ja välitön yhteys verollisiin toimintoihin puuttui. Tämä oikaisu toteutetaan lisävähennyksellä, joka vastaa näiden investointihyödykkeiden hintaan sisältyvän arvonlisäveron osaa, jota ei ole voitu vähentää näiden hyödykkeiden hankinnan yhteydessä.

45 Alankomaiden ja Ranskan hallitukset sekä komissio korostavat Alankomaiden lainsäädännön ja edellä mainitussa asiassa Schlossstraße vallinneen tilanteen välistä eroa. Viimeksi mainitussa asiassa oli kyse siitä, että jo myönnettyä vähennystä rajoitettiin takautuvin vaikutuksin. Pääasiassa taas on kyse kuudennen direktiivin 20 artiklan mukaisesta vähennyksen oikaisusta. Kaikki tuovat esiin sen seikan, että käsillä olevan asian ongelmassa ei ole kyse Alankomaiden lainsäädännön taannehtivasta vaikutuksesta vaan tilanteesta, jossa lainsäädännön muutoksella on vaikutusta aikaisemman sääntelyn voimassa ollessa syntyneiden tilanteiden tuleviin seurauksiin.

46 Alankomaiden ja Ranskan hallitukset sekä komissio ovat sitä mieltä, että Alankomaiden lainsäädäntö on kuudennen direktiivin 20 artiklan mukainen eikä loukkaa yhteisön oikeuden yleisiä luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteita.

47 Alankomaiden hallitus huomauttaa, että yhteisön oikeuden säädökset, joilla on taannehtiva vaikutus, ovat oikeusvarmuuden periaatteen vastaisia mutta että tästä säännöstä poiketaan, jos se on tarpeen säädöksellä tavoiteltujen päämäärien saavuttamiseksi ja jos asianomaisten perusteltua luottamusta kunnioitetaan asianmukaisella tavalla (asia 98/78, Racke, tuomio 25.1.1979, Kok. 1979, s. 69, Kok. Ep. IV, s. 297, 20 kohta; asia 99/78, Decker, tuomio 25.1.1979, Kok. 1979, s. 101, 8 kohta sekä yhdistetyt asiat C-143/88 ja C-92/89, Zuckerfabrik Süderdithmarschen ja Zuckerfabrik Soest, tuomio 21.2.1991, Kok. 1991, s. I-415, Kok. Ep. XI, s. I-29, 49 kohta). Se täsmentää tältä osin, että toimenpide oli perusteltu, kun otetaan huomioon todetut väärinkäytökset ja että yrittäjien luottamuksensuoja on säilytetty. Näin on siksi, että ensinnäkin lainsäädännön muutoksesta ilmoitettiin eikä se siis ollut yllätys. Lisäksi Alankomaiden lainsäätäjä sääti useisiin tilanteisiin sovellettavista siirtymäsäännöksistä. Ainoastaan sellaisissa tilanteissa, joissa kiinteän omaisuuden vuokran määrä on ollut alhainen suhteessa investointimenoihin, toisin sanoen niissä tilanteissa, joissa on sellaisia väärinkäytösten tunnusmerkkejä, joiden takia laki on säädetty, niitä ei sovelleta. Alankomaiden hallitus huomauttaa lopuksi, että kuten esitöistä ilmenee, kiinteän omaisuuden vuokrasopimuksen osapuolille on annettu siirtymäaika, jotta niillä olisi mahdollisuus neuvotella uuden lain vaikutuksista sopimukseen.

— Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus

48 Kuten ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin on huomauttanut, jäsenvaltio, joka on käyttänyt kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdassa säädettyä mahdollisuutta ja siis antanut verovelvollisilleen oikeuden valita tiettyjen kiinteän omaisuuden vuokrausten verollisuus, voi myöhemmällä lailla poistaa mainitun valintaoikeuden ja siten saattaa uudelleen voimaan verovapautuksen (ks. vastaavasti em. asia Belgocodex, tuomion 27 kohta).

49 Käsiteltävänä olevassa asiassa ongelmana on se, voiko tiettyjen kiinteän omaisuuden vuokrausten verollisuuden valintaoikeuden rajoittamisella tai poistamisella olla vastaava vaikutus vuokrauksen kohteena olevasta kiinteästä omaisuudesta tehtyjen vähennysten määrään ja voiko siitä aiheutua kuudennen direktiivin 20 artiklan mukaisesti tehtävä vähennysten oikaisu.

50 Kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdan kolmannessa alakohdassa säädetään, että kiinteistöinvestointeihin liittyvien vähennysten osalta oikaisu voidaan tehdä kymmenen vuoden aikana. Direktiivillä 95/7 määräaika on pidennetty kahteenkymmeneen vuoteen.

51 On todettava, että kuudennen direktiivin 20 artiklassa, jossa luetellaan tietty määrä tilanteita, jotka antavat aiheen oikaisulle, ei erityisesti mainita lainsäädännön muutosta. Tässä artiklassa ei kuitenkaan myöskään suljeta sitä pois.

52 Kuudennen direktiivin 20 artiklan 1 kohdassa, jossa esitellään tässä kohdassa luetellut tilanteet, on nimittäin adverbi "erityisesti", mikä viittaa siihen, että tämän säännöksen a ja b alakohdissa luetellut tilanteet eivät muodosta tyhjentävää luetteloa.

53 Lisäksi kuudennen direktiivin 20 artiklan 1 kohdan b alakohta koskee "muutoksia vähennysten määrän määräytymisessä huomioon otetuissa erissä", kun taas direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa, jossa on erityissäännöksiä investointitavaroista, joiden osalta oikaisuaika on pidempi, on täsmennetty, että oikaisu perustuu "seuraavien vuosien aikana tapahtuneisiin vähennysoikeuden muutoksiin suhteessa tavaran hankinta- tai valmistusvuoteen", viimeksi mainitussa säännöksessä otetaan siis huomioon sellainen vähennysoikeuden muutos, joka johtuu muutoksesta oikeudessa verotuksen valitsemiseen lähtökohtaisesti verosta vapautetun myynnin osalta.

54 Huomautuksissaan Gemeente Leusden korostaa toisaalta sitä, että lainsäädännön muutos on sen tahdosta riippumaton seikka, ja toisaalta sitä, että se oli ottanut huomioon vähennysmahdollisuuden määrittäessään urheiluseuralta perimänsä vuokran määrän.

55 Ensimmäinen väite ei kuudennen direktiivin 20 artiklan valossa ole perusteltu. Artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat vaatia alun perin tehdyn vähennyksen oikaisua kokonaan tai osittain maksamatta jääneiden liiketoimien sekä varkauden osalta. Tästä tekstistä siis seuraa, että verovelvollinen voi joutua oikaisemaan vähennystä hänen tahdostaan riippumattomien seikkojen vuoksi.

56 Gemeente Leusdenin toinen väite liittyy luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteisiin. Se korostaa sitä, että se on ottanut huomioon arvonlisäveron vähennysmahdollisuuden kiinteistöinvestoinneista määrittäessään urheiluseuralta perittävän vuokran määrän.

57 Tältä osin on todettava, että luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteet ovat osa yhteisön oikeusjärjestystä. Yhteisön toimielinten tulee siis noudattaa niitä (asia 74/74, CNTA v. komissio, tuomio 14.5.1975, Kok. 1975, s. 533, Kok. Ep. II, s. 469), mutta tämä koskee myös jäsenvaltioita, kun ne käyttävät yhteisön direktiiveissä niille annettua toimivaltaa (em. asia Belgocodex, tuomion 26 kohta; em. asia Schlossstraße, tuomion 44 kohta ja vastaavasti asia C-62/00, Marks & Spencer, tuomio 11.7.2002, Kok. 2002, s. I-6325, 44 kohta).

58 Käsiteltävänä olevassa asiassa on tutkittava, onko kuudennen direktiivin, jota tulkitaan näiden periaatteiden mukaisesti, vastaista, että jäsenvaltio poistaa oikeuden verotuksen valitsemiseen kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta siten, että siitä seuraa investointitavaran luonteisista vuokratuista kiinteistöistä tehtyjen vähennysten oikaisu.

59 Yhteisöjen tuomioistuin on todennut vakiintuneessa oikeuskäytännössään, että vaikka oikeusvarmuuden periaate pääsääntöisesti estää sen, että yhteisön säädöksen soveltamisen alkamisajankohta on aikaisempi kuin sen julkaisuajankohta, tilanne voi poikkeuksellisesti olla toinen, jos se on tarpeen säädöksellä tavoiteltujen päämäärien saavuttamiseksi ja jos asianomaisten perusteltua luottamusta kunnioitetaan asianmukaisella tavalla. Tätä oikeuskäytäntöä voidaan soveltaa tapauksessa, jossa säädöksessä itsessään ei ole säädetty taannehtivista vaikutuksista, mutta jossa ne seuraavat sen sisällöstä (asia C-368/89, Crispoltoni, tuomio 11.7.1991, Kok. 1991, s. I-3695, 17 kohta).

60 Yhteisöjen tuomioistuin on todennut jäsenvaltioiden kansallisesta arvonlisäveroa koskevasta sääntelystä, että kun verovelvollisuus on kerran myönnetty, sitä ei voida poistaa taannehtivin vaikutuksin lukuun ottamatta petos- tai väärinkäytöstapauksia ilman että loukataan luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteita, koska tämä riistäisi verovelvolliselta taannehtivasti oikeuden vähentää arvonlisävero jo suoritetuista investointimenoista (ks. vastaavasti asia C-400/98, Breitsohl, tuomio 8.6.2000, Kok. 2000, s. I-4321, 34–38 kohta).

61 Tuomioistuin on myös todennut, että jäsenvaltio ei voi tiettyjä taloudellisia toimintoja varten toimitettujen tavaroiden tai palvelujen toimittamispäivän ja näiden toimintojen alkamispäivän välillä tapahtuneella lainsäädännön muutoksella riistää verovelvolliselta taannehtivin vaikutuksin oikeutta luopua arvonlisäverosta vapauttamisesta näiden toimintojen osalta (ks. vastaavasti em. asia Schlossstraße, tuomion 43 kohta).

62 Toisin kuin näissä kahdessa viimeksi mainitussa yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisemassa asiassa tarkoitetulla lainsäädännöllä, käsiteltävänä olevassa asiassa tarkoitetulla muutoslailla ei ole taannehtivia vaikutuksia, vaan se koskee tulevaisuutta, koska siinä pidetään voimassa poikkeus verovapautuksesta 29.12.1995 asti tai ennakkoratkaisukysymyksen esittäneen tuomioistuimen mukaan itse asiassa 1.1.1996 asti. Juuri oikaisuista, jotka on toteutettu kuudennen direktiivin 20 artiklan nojalla, johtuu, että lain voimaantulo saattaa vaikuttaa kielteisesti tiettyjen verovelvollisten, jotka ovat sidottuja voimaantulohetkellä voimassa oleviin vuokrasopimuksiin, taloudellisiin etuihin.

63 Vaikka yhteisöjen tuomioistuin on edellä viitatuissa asioissa Breitsohl ja Schlossstraße vahvistanut periaatteen, jonka mukaan kerran saatu vähennysoikeus pysyy voimassa, on korostettava, että tämä toteamus on tehty sillä varauksella, että kyse ei ole petos- tai väärinkäytöstilanteesta ja kuudennen direktiivin 20 artiklassa säädettyjen edellytysten mukaisia mahdollisia oikaisuja ei oteta lukuun (ks. em. asia Schlossstraße, tuomion 42 kohta ja em. asia Breitsohl, tuomion 41 kohta). Näissä kahdessa asiassa yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt kysymykset eivät koskeneet kuudennen direktiivin 20 artiklan mukaisia oikaisumahdollisuuksia.

64 Tästä ensimmäisestä tarkastelusta seuraa, että ei ole kuudennen direktiivin sanamuodon eikä yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön vastaista tulkita kuudennen direktiivin 20 artiklaa siten, että lainsäädännön muutoksen, jolla poistetaan oikeus valita verovelvollisuus kiinteän omaisuuden vuokrauksesta, välitön seuraus on velvollisuus oikaista kiinteistöinvestoinnista tehdyt vähennykset.

65 On siis tutkittava, onko tällainen tulkinta luottamuksensuojan tai oikeusvarmuuden periaatteiden vastainen.

66 Verovelvollisen mahdollisesta luottamuksesta vähennysmahdollisuuksiin, mikä saattaa houkutella hyväksymään vuokran, jonka määrässä nämä mahdollisuudet on otettu huomioon, on todettava, että se ei perustu mihinkään kuudennen direktiivin säännökseen. Päinvastoin kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus myöntää verovelvollisilleen oikeus verotuksen valitsemiseen kiinteän omaisuuden vuokrauksesta, mutta myös mahdollisuus rajoittaa tämän oikeuden laajuutta tai poistaa se. Koska kysymyksessä on vero-oikeudellinen direktiivi, jonka tietyt säännökset, kuten 13 artiklan C kohta, jättävät paljon valtaa jäsenvaltioille, direktiiviä noudattaen tehtyä lainsäädännön muutosta ei voida pitää ennalta-arvaamattomana.

67 Valintaoikeuden poistamisesta johtuva vahinko ei sitä paitsi koske ainoastaan vähennysten oikaisua. Vuokratun kiinteistön omistaja, joka on vuokranantajan ominaisuudessa velvollinen suorittamaan välttämättömiä korjauksia vuokratussa kiinteistössä, kärsisi nimittäin vastaavan vahingon, jos lainsäätäjä muuttaisi ennen korjausten suorittamista oikeutta verotuksen valitsemiseen kiinteän omaisuuden vuokrauksesta, mikä estäisi tätä omistajaa vähentämästä näistä korjauksista maksettua arvonlisäveroa, vaikka tämä olisi sidottu vuokrasopimukseen, jonka ehtojen mukaan vuokran määrässä olisi mahdollisesti huomioitu vain suoritettavat korjaukset, mutta ei kuitenkaan niihin liittyvää arvonlisäveroa.

68 Siispä kaikki lainsäädännön muutokset, joissa oikeus verotuksen valitsemiseen tietynlaisesta kiinteän omaisuuden vuokrauksesta poistetaan, ovat omiaan aiheuttamaan vahinkoa verovelvolliselle, mikäli se ei ole varautunut muuttamaan vaaditun vuokran määrää, olivatpa kiinteistöinvestoinnin menot syntyneet menneisyydessä vai syntyvätkö ne myöhemmin. Vahinko ei siis aiheudu nimenomaisesti siitä, että on vaadittu kuudennen direktiivin 20 artiklan mukaista oikaisua.

69 Tästä seuraa, että se, että jäsenvaltio poistaa oikeuden verotuksen valitsemiseen kiinteän omaisuuden vuokrauksesta, mistä seuraa kuudennen direktiivin 20 artiklan mukainen investointitavaran luonteisista vuokratuista kiinteistöistä tehtyjen vähennysten oikaisu, ei ole kuudennen direktiivin vastaista, kun sitä tulkitaan luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteet huomioon ottaen.

70 Vaikka kuudennen direktiivin 20 artikla sellaisenaan ei loukkaa mainittuja periaatteita, ei ole kuitenkaan poissuljettua, että kansallinen lainsäätäjä on voinut niitä loukata, jos se on ottamatta huomioon suojeltavaa verovelvollisten perusteltua luottamusta, poistanut valintaoikeuden kiinteän omaisuuden vuokrauksen verollisuudesta yllättäen ja ennalta-arvaamattomasti, vaikka tavoiteltava päämäärä ei olisi sitä vaatinut, jättämättä verovelvollisille, jotka ovat sidottuja lain voimaan tullessa voimassa oleviin sopimuksiin, riittävästi aikaa sopeutua uuteen lainsäädäntöön.

71 Alankomaiden hallitus korostaa, että muutoslaki on säädetty veronkiertojärjestelyjen estämiseksi, että on säädetty siirtymäsäännöksiä, jotta muutos ei vaikuta sopimuksiin, joita ei voida pitää järjestelyinä, joiden tarkoitus on veron välttäminen, että muutoslaista on ilmoitettu useita kuukausia ennen sen voimaantuloa ja erityisesti lehdistötiedotteella maaliskuussa 1995, eli vuokrasopimuksen osapuolille on jätetty aikaa neuvotella uusista sopimusehdoista, ja että kiinteistön vuokrasopimuksen osapuolilla on aina Alankomaiden hallituksen mukaan mahdollisuus pyytää kansallista tuomioistuinta hyväksymään muutos, jos vuokran määrän muuttaminen ei ole sopimusehtojen mukaan sallittua tai se ei ole mahdollista neuvottelemalla.

72 Gemeente Leusden on korostanut, että sen oli mahdotonta muuttaa vuokraa yhtäältä siksi, että vaadittu oikeusprosessi on luonteeltaan epävarma, ja toisaalta siksi että urheiluseura joutuisi taloudellisiin vaikeuksiin, jos se joutuisi maksamaan korkeampaa vuokraa.

73 Ensinnäkin on todettava, että väite, joka koskee urheiluseuran taloudellisia vaikeuksia sen joutuessa maksamaan korkeampaa vuokraa ei perustu verovelvollisen itsensä, eli Gemeente Leusdenin, luottamuksensuojaan, vaan tietenkin sen vuokralaisen, urheiluseuran, luottamuksensuojaan. Tällä väitteellä ei siis ole asian kannalta merkitystä, eikä sitä näin ollen tule ottaa huomioon.

74 Siirtymäsäännöksistä, muutoslain esitöistä ja Alankomaiden hallituksen selityksistä käy ilmi, että lainsäätäjä on huolehtinut siitä, että vaikutukset muutoslain voimaantulohetkellä voimassa oleviin vuokrasopimuksiin olisivat mahdollisimman vähäiset.

75 Verovelvollisen, kuten Gemeente Leusdenin, luottamuksensuojasta on todettava, että jos käsiteltävänä olevassa asiassa kyseessä oleva vuokrasopimus ei kuulunut siirtymäsäännösten soveltamisalan piiriin, se johtuu liian alhaisesta vuokrasta

suhteessa aiheutuneisiin investointimenoihin. Tällaista vuokrasopimusta käsitellään siis muutoslain mukaan sellaisena, jonka Alankomaiden hallitus olettaa olevan oikeudellinen järjestely, jonka tarkoitus on välttää osapuolten mielestä liian korkea verotus.

76 Tässä yhteydessä on huomautettava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan mukaan jäsenvaltiot vapauttavat kiinteän omaisuuden vuokrauksen verosta edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi. Tästä tekstistä ilmenee, että veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten estäminen on päämäärä, joka on kuudennessa direktiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan.

77 Olisi tämän päämäärän vastaista kieltää jäsenvaltiota soveltamasta välittömästi lakiaan, jossa poistetaan oikeus valita verovelvollisuus tietynlaisesta kiinteän omaisuuden vuokrauksesta ja jonka välittömänä seurauksena on velvollisuus oikaista tehdyt vähennykset, silloin kun tämä jäsenvaltio on havainnut, että valintaoikeutta käytettiin järjestelyissä, joiden tarkoitus oli veron välttäminen. Verovelvollinen ei voi nauttia luottamuksensuojaa sen suhteen, että lainsäädäntö, joka mahdollistaa veropetoksen, veronkierron tai väärinkäytöksiä, pidetään voimassa.

78 Väärinkäytöstä yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, että tällainen menettely voidaan todeta silloin, kun ensinnäkin esille tulleista objektiivisista seikoista ilmenee kokonaisuutena, että vaikka yhteisöjen säädöksissä säädettyjä edellytyksiä on muodollisesti noudatettu, näissä säädöksissä tavoiteltua päämäärää ei ole saavutettu, ja toiseksi väärinkäyttö edellyttää subjektiivista osatekijää, joka muodostuu halusta saavuttaa yhteisön sääntelystä seuraava etu luomalla keinotekoisesti sen saavuttamiseksi vaaditut olosuhteet (asia C-110/99, Emsland-Stärke, tuomio 14.12.2000, Kok. 2000, s. I-11569, 52 ja 53 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että velvollisuus palauttaa epäoikeutetusti saatu etu tilanteessa, jossa on tällä tavalla selvitetty, että kyse on väärinkäytöstä, ei loukkaa laillisuusperiaatetta, vaan on vain seuraus väärinkäytön toteamisesta (em. asia Emsland-Stärke, tuomion 56 kohta).

79 Veronkierron osalta on todettava, että vaikka jäsenvaltion oikeusjärjestyksen mukaan verovelvollinen ei ole toiminut lainvastaisesti silloin, kun hän on saanut etua sellaisesta säännöksestä tai lainsäädännössä olevasta aukosta, joka on mahdollistanut sen, että hän on maksanut vähemmän veroja syyllistymättä kuitenkaan väärinkäytöksiin, lainsäädännön, josta arvonlisäverovelvollinen on hyötynyt, muuttaminen ei sinänsä loukkaa yhteisön oikeuteen perustuvaa perusteltua luottamusta.

80 Kun otetaan huomioon nämä seikat, ei vaikuta siltä, että muutoslain kaltaisen toimenpiteen olisi katsottava menevän pidemmälle kuin sen päämäärä edellytti ja loukanneen verovelvollisten luottamuksensuojaa.

81 Verovelvollinen ei ainakaan voi luottaa siihen, että lainsäädäntöä ei mitenkään muutettaisi, vaan se voi ainoastaan kyseenalaistaa tavan, jolla tällaiset muutokset on toteutettu. Käsillä olevassa tapauksessa vaikuttaa siltä, että Alankomaiden lainsäätäjä on ryhtynyt toimenpiteisiin, jotta lain soveltaminen ei tulisi yllätyksenä verovelvollisille vähennysten oikaisujen osalta. Suunnitellusta lain muutoksesta ilmoitettiin nimittäin lehdistötiedotteella 31.3.1995, ja lainsäätäjä sääti verollisen vuokrauksen muuttumisesta verottomaksi vasta lain voimaantulosta alkaen, jotta vuokrasopimuksen osapuolille jäisi tähän päivämäärään asti aikaa sopia niistä seurauksista, joita lain muutoksella oli.

82 Kun otetaan huomioon kaikki nämä seikat, esitettyyn kysymykseen on vastattava seuraavasti:

Kuudennen direktiivin 17 ja 20 artikla, tulkittuna luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteiden valossa, eivät estä jäsenvaltiota poistamasta oikeutta verotuksen valitsemiseen kiinteän omaisuuden vuokrauksesta siten, että

siitä seuraa kuudennen direktiivin 20 artiklan mukainen investointitavaran luonteisista vuokralle annetuista kiinteistöistä tehtyjen vähennysten oikaisu.

Kun jäsenvaltio poistaa oikeuden verotuksen valitsemiseen kiinteän omaisuuden vuokrauksesta, sen tulee ottaa huomioon verovelvollisten luottamuksensuoja valitessaan tapaa, jolla lainmuutos toteutetaan. Sellaisen lainsäädännön poistaminen, jonka voimassa ollessa arvonlisäverovelvollinen on saanut etua maksamalla vähemmän veroa mutta syyllistymättä kuitenkaan väärinkäytöksiin, ei sinänsä kuitenkaan loukkaa yhteisön oikeuteen perustuvaa perusteltua luottamusta.

Toinen kysymys

83 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus, toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Asia C-7/02

Ensimmäinen kysymys

84 Ensimmäisessä kysymyksessä Hoge Raad on tiedustellut sitä, että — — asiassa, jossa ei ole kysymys petoksesta tai väärinkäytöksistä eikä suunnitellun käyttötarkoituksen muuttamisesta, kuten asiassa Schlossstraße annetun tuomion 50 ja 51 kohdassa — — onko kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan mukainen verotus tilanteessa, jossa verovelvollinen on vähentänyt arvonlisäveron, jonka hän on maksanut tavaroista, jotka on toimitettu hänelle tai palveluista jotka on suoritettu hänelle tietyn kiinteän omaisuuden suunniteltua arvonlisäveron alaista vuokrausta varten, pelkästään siitä syystä, että verovelvollisella ei ole enää oikeutta luopua tämän vuokrauksen verovapautuksesta lainsäädännön muutoksen johdosta, kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan ja 17 artiklan tai luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteiden vastaista.

— Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

85 Vaikka Ranskan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä komissio myöntävät, että kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdan mukainen vähennysten oikaiseminen ja tämän saman direktiivin 5 artiklan 6 ja 7 kohdan mukainen tiettyjen toimintojen rinnastaminen vastikkeellisiin tavarantoimituksiin ovat kaksi säännöstä, joilla on samantyyppinen päämäärä, joka on estää vähennysoikeuden saanutta verovelvollista saamasta epäoikeutettuja taloudellisia etuja, ne ovat sitä mieltä, että vähennysoikeuden oikaisun tulee perustua pikemminkin kuudennen direktiivin 20 artiklaan kuin tämän saman direktiivin 5 artiklan 7 kohtaan.

86 Ne toteavat, että mainitun 5 artiklan 7 kohdan säännökset koskevat nimenomaan tapausta, jossa verovelvollinen on vapaaehtoisesti muuttanut investointitavaroidensa käyttötarkoitusta ja erityisesti ottanut tavaroita omaan käyttöön tai siirtänyt niitä verollisesta liiketoiminnasta verottomaan toimintaan tai lopettanut liiketoimintansa.

87 Alankomaiden hallitus on sitä mieltä, että Holin Groep voi olla velvollinen maksamaan arvonlisäveron kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohtaa vastaavan Alankomaiden lainsäädännön mukaan.

88 Tämän hallituksen mukaan integrointivero tuli väliin muutoslain voimaantulon jälkeen ilman taannehtivaa vaikutusta. Se määritetään siitä hetkestä alkaen, jolloin toimistokiinteistö on luovutettu liiketoimintatarkoitukseen, käsillä olevassa tapauksessa 1.1.1996. Jos analogisessa tapauksessa toimistokiinteistö olisi toimitettu tänä päivänä ja ostaja olisi sitten antanut kiinteistön vuokralle verovapaasti, tällä ostajalla/vuokranantajalla ei olisi ollut oikeutta vähentää hankintojen arvonlisäveroa.

89 Samoista syistä kuin ne, jotka esitettiin asiassa C-487/01, Alankomaiden hallitus on sitä mieltä, että luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteita ei ole loukattu.

— Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus

90 Kuten huomautuksia esittäneet hallitukset ja komissio ovat esittäneet, kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan mukainen rinnastaminen vastikkeelliseen luovutukseen ja saman direktiivin 20 artiklan 2 kohdan mukainen oikaisu ovat kaksi mekanismia, joilla on sama taloudellinen vaikutus eli se, että verovelvollisen on maksettava niitä vähennyksiä vastaavat määrät, joihin sillä ei ollut oikeutta.

91 Maksutavat ovat kuitenkin erilaiset. Kun kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa edellytetään kertamaksua, saman direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa on säädetty investointitavaroiden osalta oikaisuista, jotka jakautuvat useille vuosille.

92 Lainsäädännön muutoksesta, jolla jäsenvaltio on poistanut oikeuden verotuksen valitsemiseen kiinteän omaisuuden vuokrauksesta, johtuvan vähennyksiä vastaavien määrien maksamisesta on todettava, että sellainen tilanne ei vastaa kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa kuvattua tilannetta. Tässä säännöksessä on nimittäin kyse siitä, että verovelvollinen ottaa tavaraa yrityksensä tarpeiden mukaiseen käyttöön, eikä siinä ole kyse lainsäädännön muutoksesta, jolla poistetaan oikeus valita lähtökohtaisesti verosta vapautetun taloudellisen toiminnan verotus.

93 Tästä seuraa, että ainoastaan kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohta, jossa säädetään vähennysoikeuden oikaisusta, voi olla perusteena sille, että verovelvollista vaaditaan maksamaan verovapaasti vuokratusta investointitavaran luonteisesta kiinteistöstä alun perin vähennetyt määrät.

94 Luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteiden noudattamisen osalta kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdan soveltamisessa viitataan tämän tuomion 56–81 kohtaan.

95 Kysymykseen on siis vastattava, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohta koskee sitä, että verovelvollinen ottaa tavaraa yrityksensä tarpeiden mukaiseen käyttöön, eikä se koske lainsäädännön muutosta, jolla poistetaan oikeus valita lähtökohtaisesti verosta vapautetun taloudellisen toiminnan verotus.

Toinen kysymys

96 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus, ei toiseen kysymykseen ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

97 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Alankomaiden, Ranskan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksille sekä komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on ratkaissut Hoge Raad der Nederlandenin 14. ja 21.12.2001 tekemillään päätöksillä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) **Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 ja 20 artikla, tulkittuna luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteiden valossa, eivät ole esteenä sille, että jäsenvaltio poistaa oikeuden verotuksen valitsemiseen kiinteän omaisuuden vuokrauk-**

sesta siten, että siitä seuraa kuudennen direktiivin 77/388 20 artiklan mukainen investointitavaran luonteisista vuokralle annetuista kiinteistöistä tehtyjen vähennysten oikaisu.

Kun jäsenvaltio poistaa oikeuden verotuksen valitsemiseen kiinteän omaisuuden vuokrauksesta, sen tulee ottaa huomioon verovelvollisten luottamuksensuoja valitessaan tapaa, jolla lainmuutos toteutetaan. Sellaisen lainsäädännön poistaminen, jonka voimassa ollessa arvonlisäverovelvollinen on saanut etua maksamalla vähemmän veroa syyllistymättä kuitenkaan väärinkäytöksiin, ei sinänsä kuitenkaan loukkaa yhteisön oikeuteen perustuvaa perusteltua luottamusta.

2) Kuudennen direktiivin 77/388 5 artiklan 7 kohdan a alakohta koskee sitä, että verovelvollinen ottaa tavaraa yrityksensä tarpeiden mukaiseen käyttöön eikä se koske lainsäädännön muutosta, jolla poistetaan oikeus valita lähtökohtaisesti verosta vapautetun taloudellisen toiminnan verotus.

Jann Rosas von Bahr

Julistettiin Luxemburgissa 29 päivänä huhtikuuta 2004.

R. Grass V. Skouris

kirjaaja presidentti