JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
16 päivänä joulukuuta 1999 *

1. Bundesfinanzhof kysyy tässä EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla esittämässään ennakkoratkaisupyynnössä investointimenoista suoritetun arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevan yhteisöjen tuomioistuimen viimeaikaisen oikeuskäytännön ulottuvuudesta.

Nyt esillä olevassa asiassa on selvitettävä, säilyykö verovelvollisen vähennysoikeus kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY [1] (jäljempänä kuudes direktiivi) säännösten nojalla silloin, kun häneltä arvonlisäverollisten liiketoimien toteuttamiseksi tarvittavan tavaran tai palvelun hankkimisen jälkeisellä lainmuutoksella poistetaan oikeus luopua kyseisten liiketoimien verovapaudesta, ja vaikuttaako tähän millään tavalla se seikka, että verotuspäätös on annettu jälkitarkastusta koskevin varauksin.

* — Alkuperäinen kieli: espanja.

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

I Tosiseikat ja asian käsittelyn vaiheet

2. Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße GbR:n (jäljempänä Schloßstraße) tarkoituksena on toimia kiinteistöä koskevan rakennusoikeuden haltijana, huolehtia asuin- ja toimistorakennuksen rakentamisesta tälle kiinteistölle sekä vallita pitkäaikaisesti kiinteistöomaisuutta.

3. Schloßstraße hankki kyseisen rakennusoikeuden itselleen maaliskuussa 1991, ja se haki joitakin päiviä myöhemmin rakennuslupaa. Lupa myönnettiin kaavoitusmääräyksiin liittyvien ongelmien takia vasta toukokuussa 1993. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, että osakkaiden aikomuksena oli ainakin kesäkuuhun 1993 saakka luovuttaa rakennuslupa edelleen kolmannelle. Ostajaa ei kuitenkaan onnistuttu löytämään, joten osakkaat tekivät arkkitehdin kanssa sopimuksen rakennuksen rakentamisesta. Rakennustyöt alkoivat tammikuussa 1994, ja ne päättyivät saman vuoden joulukuussa. Schloßstraße vuokrasi rakennuksen kokonaispinta-alasta 39,38 prosenttia asumiskäyttöön, 13,96 prosenttia eräälle arkkitehtitoimistolle, joka perusti sinne toimistonsa, ja loput 46,49 prosenttia eräälle osakeyhtiölle (jäljempänä finanssipalveluyritys), jonka toiminnasta yli 90 prosenttia koostui sellaisten finanssipalvelujen tarjoamisesta, jotka olivat vapautetut arvonlisäverosta.

4. Arvonlisäveroilmoituksissaan vuosilta 1992—1994 Schloßstraße luopui suunniteltujen tai toteutettujen vuokrausta koskevien liiketoimien verovapaudesta, ja se käytti arvonlisävero-oikeudellista vähennysoikeutta rakentamismenojen osalta. Periaatteessa tämä vähennysoikeus myönnettiin Schloßstraßelle. Kyseiset verotuspäätökset annettiin kuitenkin Abgabenordnungin (verotusasetus; jäljempänä AO) 164 ja 168 §:n mukaisesti jälkitarkastusta koskevin varauksin.

5. Finanzamt Paderborn päätti tällaisen tarkastuksen jälkeen muuttaa Schloßstraßea koskevia verotuspäätöksiä vuosilta 1992—1994. Finanzamt hyväksyi ostoihin sisältynyttä arvonlisäveroa vähennettäväksi vain 13,96 prosenttia ilmoitetuista määristä todeten, että rakennusta käytti verollisesti ainoastaan arkkitehtitoimisto. Finanzamtin mukaan ei ollut enää mahdollista myöntää arvonlisäverovähennystä sen 46,49 prosentin osalta, jonka osalta finanssipalveluyritys käytti rakennusta verovapaisiin liiketoimiin, sillä näiden toimien osalta ei enää 1.1.1994 alkaen ollut mahdollista luopua verovapaudesta sen johdosta, että Umsatzsteuergesetzin (liikevaihtoverolaki; jäljempänä UStG) 9 §:n 2 momenttia oli muutettu 21.12.1993 annetulla Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetzillä (väärinkäytösten estämisestä ja verotuksen yksinkertaistamisesta annettu laki; jäljempänä StMBG). Lisäksi Finanzamt katsoi, että Schloßstraße ei voinut myöskään vedota UStG:n 27 §:n 2 momentin siirtymäsäännöksiin, sellaisina kuin ne olivat StMBG:llä muutettuina, koska rakennuksen rakentamiseen ei ollut ryhdytty säännöksessä vahvistettuun määräpäivään eli 11.11.1993 mennessä.

6. Schloßstraßen oikaisuvaatimus ja kanne Finanzamtin päätöksestä hylättiin. Revision-menettelyn mukaisessa valituksessaan Schloßstraße vetosi siihen, että valintaoikeuden rajoittaminen, josta muutetussa UStG:n 9 §:n 2 momentissa säädettiin, ei koske sitä, koska rakennuksen rakentamisen on katsottava alkaneen päivänä, jolloin se jätti rakennuslupahakemuksensa, tai ainakin päivänä, jolloin lupa myönnettiin. Toiseksi Schloßstraße vetosi asiassa INZO annettuun yhteisöjen tuomioistuimen tuomioon,[2] jonka perusteella se katsoi voivansa luottamuksensuojan periaatteen nojalla vaatia oikeutta vähentää, erityisesti arkkitehti- ja notaarikulujen osalta, verovuosina 1992 ja 1993 suorittamansa veron.

7. Bundesfinanzhof epäilee ennakkoratkaisupyynnössään, johtaako Revision-muutoksenhaku tulokseen. Se toteaa ensinnäkin, että Schloßstraße ei voi vedota UStG:n 27 §:n 2 momentin siirtymäsäännöksiin, koska rakennuksen rakentamisen on katsottava alkaneen vasta tammikuussa 1994. Jo vuosina 1992 ja 1993 toimitetut suoritukset olivat rakennuksen rakennuskustannuksia ja siten sen kustannuksia "investointitavarana". Näin ollen niistä

2 — Asia C-110/94, INZO, tuomio 29.2.1996 (Kok. 1996, s. I-857).

suoritetun arvonlisäveron vähentämistä koskevaa päätöstä ei voida tehdä ottamatta huomioon rakentamisajankohtaa ja siten UStG:n 27 §:n 2 momentissa, sellaisena kuin se on StMBG:llä muutettuna, säädettyä rajoitusta, sillä vähennys on riippuvainen kyseisen rakennuksen tosiasiallisesta käyttötarkoituksesta eli toisin sanoen vuonna 1994 tehdyistä vuokrausta koskevista liiketoimista ja siitä, ovatko nämä liiketoimet verollisia vai verosta vapautettuja.

Bundesfinanzhof toteaa, että sen UStG:tä koskevan oikeuskäytännön mukaisesti lopullinen päätös vähennysoikeudesta voidaan tehdä vasta, kun investointitavaran tosiasiallinen käyttö on tiedossa — eikä siten jo ilmoitetun käyttötarkoituksen perusteella. Näin ollen Finanzamt saattoi muuttaa jälkitarkastusta koskevin varauksin annettuja verotuspäätöksiä AO:n 164 §:n 2 momentin nojalla ja lopullisesti evätä vähennyksen, koska tuotetut palvelut käytettiin tosiasiallisesti verosta vapautettuihin liiketoimiin.

Toiseksi Bundesfinanzhof toteaa, että muutetun UStG:n 9 §:n 2 momentin taannehtiva soveltaminen vuosina 1992 ja 1993 toimitettuihin suorituksiin ei loukkaa valtiosääntöoikeudellista taannehtivuuskiellon periaatetta. Ajankohtana, jolloin uusi lainsäädäntö tuli voimaan, investointitavaroita koskeva vähennysoikeus ei ollut vielä lopullinen, koska tosiasiallinen käyttö, jolla on ratkaiseva merkitys vähennysoikeuden kannalta, ei vielä ollut selvillä.

Lopuksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että Schloßstraße ei voi vedota suojanarvoiseen luottamukseen voidakseen edelleen käyttää UStG:n 9 §:n 2 momentin vanhan version mukaista valintaoikeutta rakennuksen suunnitellun vuokrauksen osalta, koska tämän rakennuksen rakentaminen alkoi vasta uusien säännösten tultua voimaan.

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

"Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen säilyy, jos verovelvollinen ei tahdostaan riippumattomista syistä ole käyttänyt kyseisiä tavaroita tai palveluja verollisten liiketoimien toteuttamiseen (asiassa C-37/95, Ghent

Coal Terminal NV, 15.1.1998 annettu tuomio, joka perustui asiassa C-110/94, INZO, 29.2.1996 annettuun tuomioon).

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

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

II Ennakkoratkaisumenettelyssä esitetyt huomautukset

9. Saksan hallitus ja komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia tässä menettelyssä EY:n tuomioistuimen perussäännön 20 artiklan mukaisessa määräajassa.

Schloßstraßen edustaja, Saksan hallituksen asiamies ja komission asiamies esittivät suullisia huomautuksia 2.12.1999 pidetyssä istunnossa.

III Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

10. Nyt esillä olevassa asiassa esitettyihin ennakkoratkaisukysymyksiin, joita komission asiamies luonnehti istunnossa "vaikeiksi ja teknisesti monimutkaisiksi", liittyy kaksi ongelmaa. Yhtäältä on selvitettävä, mikä on se ajankohta, jolloin verovelvollinen saa investointimenoista suoritetun arvonlisäveron vähennysoikeuden, ja toisaalta, voivatko jäsenvaltiot taannehtivasti poistaa jo saadun vähennysoikeuden verotuspäätöksen väliaikaisuuden perusteella.[3] Ennen näiden seikkojen ratkaisemista on tarpeen palauttaa mieleen kiinteän omaisuuden vuokrausta

3 — Sen riidanalaisen ja Schloßstraßen istunnossa esille tuoman seikan selvittäminen, milloin UStG:ssä tarkoitetun rakennuksen rakentamisen on katsottava alkaneen, on, kuten Bundesfinanzhof antaa ennakkoratkaisupyynnössään ymmärtää, kansalliseen oikeuteen kuuluva kysymys, jota ei ole syytä tarkastella nyt esillä olevan asian yhteydessä.

koskevat kuudennen direktiivin ja Saksan oikeuden säännökset.

A *Kiinteän omaisuuden vuokrausta koskevat kuudennen direktiivin ja Saksan oikeuden säännökset*

11. Kiinteän omaisuuden vuokraus on kuudennen direktiivin nojalla periaatteessa vapautettu arvonlisäverosta. Sen 13 artiklan B kohdassa säädetään seuraavaa:

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

— —

b) kiinteän omaisuuden vuokraus — — "

12. Kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdassa säädetään kuitenkin seuraavaa:

"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."

13. Saksassa kiinteän omaisuuden vuokran arvonlisäverovapaudesta säädetään UStG:n 4 §:n 12 momentin a kohdassa. Kyseinen jäsenvaltio on kuitenkin käyttänyt kuudennessa direktiivissä tarjottua mahdollisuutta, jonka mukaan se voi myöntää verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen. Tästä säädetään kyseisen lain 9 §:n 1 momentissa.

14. UStG:n 9 §:n 2 momentissa, sellaisena kuin se oli ennen 21.12.1993 annetulla

StMBG:llä tehtyä muutosta, säädettiin seuraavaa:

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

15. Kiinteän omaisuuden vuokran osalta veronalaisuutta koskevaa valintaoikeutta on rajoitettu 1.1.1994 alkaen 21.12.1993 annetulla StMBG:llä. UStG:n 9 §:n 2 momentti, sellaisena kuin se on StMBG:llä muutettuna, kuuluu seuraavasti:

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

16. StMBG:llä niin ikään sisällytettiin UStG:n 27 §:n 2 momenttiin siirtymäsäännös, joka koskee muutetun 9 §:n 2 momentin soveltamista. Säännös kuuluu seuraavasti:

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

— —

3. käytetään tai on tarkoitus käyttää muilla kuin 1 tai 2 kohdassa mainituilla tavoilla,[4] ja se on valmistunut 1.1.1998 mennessä,

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

17. Yhteisöjen tuomioistuin on vahvistanut oikeuskäytännössään, että jäsenvaltioilla on laaja harkintavalta 13 artiklan B ja C kohdan säännöksien suhteen.

4 — 1 ja 2 kohdassa tarkoitetaan rakennuksia, joita käytetään asuintarkoituksiin tai muihin kuin yritystoiminnan tarpeisiin.

18. Yhteisöjen tuomioistuin totesikin asiassa Becker antamassaan tuomiossa,[5] että "jäsenvaltiot voivat [13 artiklan C kohdassa] niille annetun oikeuden nojalla antaa direktiivissä säädettyjen vapautusten saajille mahdollisuuden luopua vapautuksesta joko kaikissa tapauksissa tai tietyin rajoituksin tai tietyin edellytyksin".

19. Asiassa Belgocodex antamassaan tuomiossa,[6] joka annettiin tämän ennakkoratkaisupyynnön esittämisen jälkeen ja johon palaan myöhemmin, yhteisöjen tuomioistuin totesi seuraavaa:

"Jäsenvaltioilla on — — laaja harkintavalta 13 artiklan B ja C kohdan säännöksien suhteen — —. Niiden tehtävänä on näet arvioida, onko valintaoikeuden myöntäminen tarpeen vai ei, sen mukaan kuin ne katsovat tarkoituksenmukaiseksi maassaan kulloinkin vallitsevan tilanteen mukaan. Valintaoikeuden myöntämistä koskeva harkintavalta ei ole rajoitettu ajallisesti, eikä sitä rajoita se, että aikaisemmin on tehty vastakkainen päätös. Jäsenvaltiot voivat siten kansallisen toimivaltansa mukaisesti myös poistaa valintaoikeuden sen käyttöönoton jälkeen ja palata perussäännön soveltamiseen eli vapauttaa kiinteän omaisuuden vuokrauksen verosta."

20. Tästä tuomiosta voidaan siten tehdä ensimmäinen nyt esillä olevaa asiaa koskeva johtopäätös. Saksan hallituksella oli vuonna 1994 annetun StMBG:n nojalla oikeus rajoittaa kiinteän omaisuuden vuokrausta koskevien liiketoimien verotusta koskevan valintaoikeuden laajuutta. Jäsenvaltioilla on 13 artiklan B ja C kohdan nojalla vapaus päättää kulloinkin vallitsevan taloudellisen tilanteen mukaan, onko verotusta koskevan valintaoikeuden myöntäminen tarkoituksenmukaista ja, mikäli näin on, mitä edellytyksiä tai rajoituksia kyseisen oikeuden käyttämiselle on asetettava.

21. Seuraavaksi tarkastelen sitä, oliko Schloßstraße yhteisön oikeuden nojalla saanut vähennysoikeuden jo ennen StMBG:n voimaantuloa vuonna 1994 ja voitiinko siltä poistaa taannehtivasti kyseinen oikeus.

B *Investointimenoista suoritetun arvonlisäveron vähennysoikeuden syntyminen*

22. Saksan hallitus katsoo, että kuudennen direktiivin järjestelmän mukaan arvonlisäveron vähennysoikeus riippuu siitä, onko

5 — Asia 8/81, Becker, tuomio 19.1.1982 (Kok. 1982, s. 53, 38 kohta; Kok. Ep. VI, s. 295).

6 — Asia C-381/97, Belgocodex, tuomio 3.12.1998 (Kok. 1998, s. I-8153, 17 kohta).

palvelut, joista vero on suoritettu, käytetty verollisten liiketoimien toteuttamiseen. Näin ollen lopullinen päätös vähennysoikeudesta voidaan tehdä vasta silloin, kun tiedossa ovat ne liiketoimet, joihin kyseiset palvelut on tosiasiallisesti käytetty.

23. Saksan hallitus soveltaa tätä arviota edellä kuvattuihin tosiseikkoihin ja väittää, että vuonna 1994 muutetun UStG:n 9 §:n 2 momentin nojalla Schloßstraßella ei koskaan ollut väliaikaista oikeutta vähentää vuokrausta koskevista liiketoimista suoritettua veroa finanssipalveluyrityksen osalta, sillä kyseinen yritys ei käytä vuokrattuja tiloja verollisten liiketoimien toteuttamiseen. Se katsoo, että perustana on käytettävä kyseisen säännöksen uutta sanamuotoa siltä osin kuin verovelvollinen vuokrasi kiinteistön vasta StMBG:n tultua voimaan. Vähennysoikeudesta on päätettävä sen ajankohdan mukaan, jolloin kyseiset liiketoimet toteutetaan, ja tällöin on otettava huomioon ne lainmuutokset, jotka on tehty ennen kyseisiin liiketoimiin ryhtymistä.

24. Saksan hallituksen arvio ei mielestäni ole yhteensopiva asiassa sovellettavien kuudennen direktiivin säännösten kanssa sellaisina kuin yhteisöjen tuomioistuin on niitä tulkinnut.

25. Kuudennen direktiivin 17 artiklassa, jonka otsikko on "Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus", säädetään seuraavaa:

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

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

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

— — " [7]

7 — Kuudennen direktiivin 17 artiklan alkuperäinen sanamuoto. Kyseisen artiklan 2 kohtaa on jälkeenpäin muutettu yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16 päivänä joulukuuta 1991 annetun neuvoston direktiivin 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1) 1 artiklan 22 kohdalla sekä direktiivin 77/388/ETY 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 10 kohdalla.

26. Kuudennen direktiivin 10 artiklan 2 kohdan ensimmäisen virkkeen mukaan "verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, silloin kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan".

27. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut useaan otteeseen, että vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken sen liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen täydellisen neutraalisuuden yrityksen verorasituksen suhteen riippumatta taloudellisen toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen että kyseinen toiminta sinänsä on arvonlisäveron alaista. [8]

28. Yhteisöjen tuomioistuin on niin ikään todennut, että kun sellaisia säännöksiä ei ole, joiden nojalla jäsenvaltiot voivat rajoittaa verovelvollisille myönnettyä vähennysoikeutta, on tätä oikeutta voitava käyttää välittömästi kaikkien verojen osalta, jotka rasittavat tuotantopanoshankintoja. Koska tällaisia rajoituksia on sovellettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa, poikkeukset ovat sallittuja ainoastaan direktiivissä nimenomaisesti säädetyissä tapauksissa. [9] Yhteisöjen tuomioistuin on tältä osin todennut, että 17 artiklan 1 ja 2 kohdassa osoitetaan täsmällisesti vähennysoikeuden syntymisen edellytykset ja sen laajuus. Jäsenvaltioille ei jätetä minkäänlaista harkintavaltaa niiden täytäntöönpanossa. Näin ollen näissä säännöksissä annetaan yksityishenkilöille oikeuksia, joihin nämä voivat vedota kansallisessa tuomioistuimessa riitauttaakseen näiden säännösten vastaisen kansallisen lainsäädännön. [10]

29. Mitä tulee erityisesti verollisen taloudellisen toiminnan aloittamiseksi suoritettuihin investointimenoihin, yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön [11] nojalla on katsottava, että kyseiset menot ovat jo kuudennen direktiivin 4 artiklassa tarkoitettua taloudellista toimintaa ja että verovelvollisella on näin ollen oikeus vähentää niistä suoritettu arvonlisävero. Muussa tapauksessa taloudellisesta toiminnasta aiheutuvan arvonlisäveron kustannukset tulevat taloudellisen toimijan kannettaviksi ilman että hän voi vähentää niitä 17 artiklan mukaisesti ja siitä seuraisi investointikulujen mielivaltainen erottelu sen mukaan, ovatko ne aiheutuneet ennen kiinteän omaisuuden tosiasiallista hyödyntämistä vai sen aikana. [12]

30. Sitä paitsi kerran syntynyt investointimenoista suoritetun arvonlisäveron vähen-

8 — Ks. erityisesti asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985 (Kok. 1985, s. 655, 19 kohta; Kok. Ep. VIII, s. 85); asia 50/87, komissio v. Ranska, tuomio 21.9.1988 (Kok. 1988, s. 4797, 15 kohta; Kok. Ep. IX, s. 615) ja asia C-37/95, Ghent Coal Terminal, tuomio 15.1.1998 (Kok. 1998, s. I-1, 15 kohta).

9 — Ks. erityisesti edellä alaviitteessä 8 mainittu asia komissio v. Ranska, tuomion 16 ja 17 kohta; asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991 (Kok. 1991, s. I-3795, 27 kohta; Kok. Ep. XI, s. 311); asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995 (Kok. 1995, s. I-1883, 18 kohta) ja edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Ghent Coal Terminal, tuomion 16 kohta.

10 — Edellä alaviitteessä 9 mainittu asia BP Soupergaz, tuomion 35 kohta.

11 — Yksityiskohtaisen selvityksen tästä oikeuskäytännöstä, ks. tänään asiassa C-400/98, Breitsohl, antamani ratkaisuehdotus (tuomio 8.6.2000, Kok. 2000, s. I-4321, I-4324, 18—27 kohta).

12 — Edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Rompelman, tuomion 22 ja 23 kohta.

nysoikeus säilyy, vaikka suunniteltu taloudellinen toiminta ei ole johtanut verollisiin liiketoimiin, tai kun verovelvollinen ei ole tahdostaan riippumattomista syistä voinut käyttää verollisessa liiketoiminnassaan tavaroita tai palveluja, joiden osalta on tehty vähennys. [13] Oikeusvarmuuden periaatteen vastaista olisi nimittäin se, että verovelvollisten oikeudet ja velvollisuudet olisivat riippuvaisia tosiseikoista, olosuhteista tai tapahtumista, jotka syntyvät sen jälkeen, kun veroviranomaiset ovat todenneet verovelvollisuuden. [14] Investointitavaran luovuttaminen oikaisukauden aikana voi mahdollisesti johtaa direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa säädetyin edellytyksin vähennyksen oikaisemiseen. [15]

31. Asiaa koskevista kuudennen direktiivin säännöksistä, sellaisina kuin yhteisöjen tuomioistuin on niitä tulkinnut, seuraa näin ollen, että investointimenoista suoritetun arvonlisäveron vähennysoikeus syntyy silloin, kun kyseisiä menoja aiheuttaneet tavarat luovutetaan tai palvelut suoritetaan. Jos verovelvollinen objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että hänellä oli tosiasiallinen aikomus käyttää investointeja sellaisen toiminnan toteuttamiseen, joka on kuudennen direktiivin tai tuolloin voimassa olevan kansallisen lainsäädännön nojalla verollista, hän saa välittömästi vähennysoikeuden, vaikka aiottu toiminta ei loppujen lopuksi toteutuisikaan.

32. Vielä on todettava, että investointitavaroiden hankkimisen ja vähennysoikeuden syntymisen välinen yhteys vahvistetaan kuudennen direktiivin 20 artiklassa, joka koskee vähennysten oikaisemista. Investointitavaroita koskevassa 2 kohdassa säädetään yleisenä sääntönä, että oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, *mukaan lukien tavaran hankinta- tai valmistusvuosi,* eikä silloin, kun investointitavaroita ryhdytään käyttämään verollisen toiminnan toteuttamiseen. [16]

33. Nyt esillä olevassa asiassa kansallisen tuomioistuimen kuuluu selvittää Schloßstraßen tosiasiallinen aikomus silloin, kun riidanalaiset investointimenot suoritettiin. [17] Jos sen tosiasiallinen aikomus oli käyttää kyseisiä investointeja sellaisen toiminnan toteuttamiseen, joka tuolloin oli verollista — tai joka pikemminkin saattoi olla verollista sittemmin poistetun verotusta koskevan valintaoikeuden nojalla —, on katsottava, kuten komissio aivan oikein väittää, että Schloßstraße sai vähennysoi-

13 — Edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Ghent Coal Terminal, tuomion 19 ja 20 kohta.

14 — Edellä alaviitteessä 2 mainittu asia INZO, tuomion 21 kohta.

15 — Edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Ghent Coal Terminal, tuomion 23 kohta.

16 — Kiinteistöinvestointien osalta oikaisun perusteena toimivaa kautta voidaan pidentää kahteenkymmeneen vuoteen (20 artiklan 2 kohdan viimeinen virke, sellaisena kuin se on edellä alaviitteessä 7 mainitulla direktiivillä 95/7/EY muutettuna). Pitää paikkansa, että samassa 2 kohdassa säädetään, että "jäsenvaltiot voivat edellisestä alakohdasta poiketen oikaisua tehdessään käyttää perusteena täydet viisi vuotta kestävää kautta, *joka alkaa tavaran ensimmäisestä käyttöönotosta*" (kursivointi tässä). Tämä jäsenvaltioille annettu oikeus on kuitenkin poikkeus yleiseen sääntöön. Toisaalta vähennysoikeutta koskeva 17 artikla ei sisällä tällaista varausta jäsenvaltioiden eduksi.

17 — Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, että osakkaiden aikomuksena oli ainakin kesäkuuhun 1993 saakka luovuttaa rakennuslupa edelleen kolmannelle. Kansallisen tuomioistuimen kuuluu kuitenkin selvittää, onko tällä tosiseikalla, josta ennakkoratkaisupyynnössä ei anneta riittävästi tietoa, vaikutusta Finanzamtin antaman väliaikaisen vähennysoikeuden lainmukaisuuteen.

keuden silloin, kun sille suoritettiin kyseiset palvelut, toisin sanoen ennen lainmuutoksen voimaantuloa. Tarkastelenkin seuraavaksi *jo saadun* verotuksen valintaoikeuden ja vähennysoikeuden poistamista taannehtivasti.

C *Jäsenvaltioiden mahdollisuus poistaa taannehtivasti jo saatu oikeus verotuksen valitsemiseen ja arvonlisäveron vähentämiseen*

34. Minun on tätä seikkaa selvittäessäni viitattava jälleen asiassa Belgocodex annettuun tuomioon.[18] Kyseisessä asiassa pääasian kantaja oli hankkinut rakennuksen, jossa se teetti erilaisia kunnostustöitä. Se vuokrasi rakennuksen sittemmin yritykselle, joka käytti sitä liiketoimintaansa. Belgocodex vähensi näin ollen rakennuksen kunnostustöistä maksetun arvonlisäveron.

35. Belgocodex vähensi arvonlisäveron Belgian arvonlisäverolain muuttamisesta 28.12.1992 annetun lain nojalla, jossa säädettiin oikeudesta hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta. Laissa kuitenkin todettiin, että täytäntöönpanopäätöksessä määrättäisiin, miten verovelvollisuutta haetaan, miten kyseistä oikeutta käytetään sekä vuokrasopimusta koskevat edellytykset. Kyseistä täytäntöönpanopäätöstä ei koskaan annettu, ja vuonna 1992 annettu laki kumottiin taannehtivasti 6.7.1994.

36. Belgian veroviranomainen epäsi lain kumoamisen johdosta Belgocodexin vähennysoikeuden, jolloin Belgocodex nosti kanteen Tribunal de première instance de Nivellesissä, joka tiedusteli yhteisöjen tuomioistuimelta, voiko jäsenvaltio, joka on käyttänyt kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdassa säädettyä mahdollisuutta ja siten myöntänyt verovelvollisilleen oikeuden hakeutua arvonlisäverovelvollisiksi tietyn kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta, poistaa myöhemmällä lailla kyseisen valintaoikeuden ja ottaa verovapautuksen uudelleen koko laajuudessaan käyttöön.

37. Belgocodex väitti yhteisöjen tuomioistuimessa, että kyseisen kansallisen lainsäädännön kumoaminen taannehtivasti on luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteiden vastaista. Se esitti, että sen jälkeen, kun asiaa koskeva Belgian laki oli annettu vuonna 1992, se oli perustellusti luottanut valintaoikeuden käyttöönottoon siitä riippumatta, annetaanko täytäntöönpanoa koskeva kuninkaan päätös vai ei.

38. Yhteisöjen tuomioistuin muistutti tuomiossaan, että luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteet kuuluvat

18 — Mainittu edellä alaviitteessä 6.

yhteisön oikeusjärjestykseen ja jäsenvaltioiden on noudatettava näitä periaatteita käyttäessään yhteisön direktiiveissä niille annettua toimivaltaa. Yhteisöjen tuomioistuin kuitenkin katsoi, että kyseiseen asiaan liittyvät erityiset seikat huomioon ottaen on kansallisen tuomioistuimen eikä yhteisöjen tuomioistuimen asiana todeta, onko sellaisen lain, jota koskevaa täytäntöönpanopäätöstä ei koskaan ole annettu, taannehtivalla kumoamisella rikottu näitä periaatteita.

39. Asiaan Belgocodex liittyvät "erityiset seikat" olivat sellaiset, että oli epävarmaa, oliko vuonna 1992 annetussa laissa asiaan sovellettavien Belgian oikeuden säännösten nojalla tosiasiallisesti annettu mahdollisuus hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi, koska täytäntöönpanopäätöstä ei ollut annettu. Kansallisen tuomioistuimen oli siis ratkaistava tämä asia.

40. Komissio väittää, että nyt esillä olevaan asiaan ei liity tällaisia erityisiä seikkoja. Se väittää asiassa Ghent Coal Terminal annetun tuomion [19] perusteella, että Schloßstraßelta ei voida enää poistaa vähennysoikeutta sen tahdosta riippumattomista syistä. Komission mielestä valintaoikeuden rajoittamista sellaisella lailla, jota siirtymäsäännöksen nojalla sovelletaan taannehtivasti, on tässä suhteessa pidettävä verovelvollisen tahdosta riippumattomana syynä. Schloßstraßen hyväksi on siis laskettava sen ennen lainmuutoksen voimaantuloa jo tekemät verovähennykset.

41. Olen samaa mieltä komission kanssa. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Schloßstraße oli verovuosina 1992 ja 1993 täyttänyt kaikki tuolloin sovellettavassa Saksan lainsäädännössä verotuksen valintaoikeuden käyttämiselle asetetut edellytykset. Sittemmin voimaan tullut uusi laki esti sitä toteuttamasta aikomustaan käyttää kyseisiä investointitavaroita verollisten liiketoimien toteuttamiseen. Kyseinen lainmuutos on mielestäni asiassa Ghent Coal Terminal annetussa tuomiossa tarkoitettu verovelvollisen "tahdosta riippumaton syy", jonka perusteella siltä ei voida poistaa jo saatua vähennysoikeutta.

42. Lisäisin, että vaikka pitääkin paikkansa — kuten jo totesin —, että jäsenvaltioille annetaan kuudennen direktiivin 13 artiklan B ja C kohdassa laaja harkintavalta valintaoikeuden säätelemiseksi ja jopa sen poistamiseksi, kyseisen harkintavallan perusteella ei voida jo saatu vähennysoikeus poistamalla rikkoa saman direktiivin 17 artiklan 1 kohtaa.

43. Tällöin loukataan myös verovelvollisen perusteltua luottamusta direktiivin sään-

19 — Mainittu edellä alaviitteessä 8.

nösten asianmukaiseen soveltamiseen. Tältä osin on muistettava, että luottamuksensuojan periaate on ylemmäntasoinen yhteisön oikeuden yleinen periaate, jolla on tarkoitus suojata yksityisiä oikeussubjekteja [20] ja jonka noudattaminen on jokaisen yhteisön oikeutta soveltavan kansallisen viranomaisen velvollisuus. [21]

45. Saksan hallitus väittää, että vaikka lainmuutoksen soveltamista jo saatuun vähennysoikeuteen verovelvolliselle ennen kyseistä lainmuutosta toimitettujen palvelujen osalta pidettäisiinkin luvattomana taannehtivana soveltamisena, luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteita ei olisi loukattu nyt esillä olevassa asiassa, sillä Schloßstraße ei voinut AO:ssa säädetyn väliaikaisen verotuspäätöksen jälkitarkastusta koskevan varauksen takia vedota luottamuksensuojaan vähennysoikeutensa lopullisuuden osalta.

D *Verotuspäätöksen väliaikaisuuden merkitys*

44. Mielestäni se seikka, että veroviranomaiset voivat kansallisen oikeuden mukaan oikaista verovelvollisille antamiaan väliaikaisia verotuspäätöksiä sekä tosiasioiden että oikeudellisten seikkojen osalta, [22] ei vaikuta edellä esitettyyn arvioon.

46. Veroviranomaisilla on useimmissa jäsenvaltioissa mahdollisuus tehdä jälkitarkastuksia ja tarvittaessa muuttaa verovelvollisille annettuja väliaikaisia verotuspäätöksiä, mistä on epäilemättä hyötyä yleensä verohallinnossa ja erityisesti arvonlisäverohallinnossa. [23]

47. Jos siis jälkitarkastuksessa todetaan, että verovelvollinen on yrittänyt toimia petollisesti ilmoittamalla verottajalle tosiasiallisesti yksityiskäyttöönsä ostamansa tavarat yritykselleen hankkimikseen tavaroiksi voidakseen vähentää niistä suoritetun arvonlisäveron, veroviranomaiset voivat viran puolesta muuttaa verotuspäätöstä

20 — Yhdistetyt asiat C-104/89 ja C-37/90, Mulder ym. v. neuvosto ja komissio, tuomio 19.5.1992 (Kok. 1992, s. I-3061, 15 kohta).

21 — Asia 230/78, Eridania, tuomio 27.9.1979 (Kok. 1979, s. 2749, 31 kohta; Kok. Ep. IV, s. 547). Sen sijaan on ilmeistä, että StMBG:llä tehtyä lainmuutosta sovelletaan kokonaisuudessaan niihin tavaroihin ja palveluihin, jotka Schloßstraße on hankkinut lainmuutoksen tultua voimaan, toisin sanoen 1.1.1994 lähtien. Tosiasiallisesti, kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut, "luottamuksensuojan periaatteen soveltamisalaa ei voida laajentaa niin, että estetään yleisesti, ellei viranomainen ota täyttääkseen tähän liittyviä velvollisuuksia, uuden lainsäädännön soveltaminen aikaisemman lainsäädännön voimassa ollessa syntyneiden tilanteiden tuleviin vaikutuksiin" (asia 84/78, Tomadini, tuomio 16.5.1979, Kok. 1979, s. 1801, 21 kohta).

22 — Tästä säädetään AO:n 164 §:ssä, joka kuuluu seuraavasti: "1. Niin kauan kuin tietyn asian verotusta ei ole lopullisesti tarkastettu, verot voidaan yleisesti tai osittain vahvistaa jälkitarkastusta koskevin varauksin, eikä tämä edellytä erityisiä perusteluja. — —
2. Niin kauan kuin tämä jälkitarkastusta koskeva varaus pätee, veron vahvistamista koskeva päätös voidaan kumota tai sitä voidaan muuttaa. — —
4. Jälkitarkastusta koskeva varaus raukeaa sen jälkeen, kun vahvistamiselle asetettu määräaika on päättynyt. — — "

23 — Arvonlisäverohallinto perustuu yleensä sellaiseen veroilmoitusjärjestelmään, jossa verovelvollisten on itse laskettava verovelka ja suoritettava maksu verottajalle.

ja poistaa jo myönnetyn vähennysoikeuden.

48. Sama pätee kuudennen direktiivin 20 artiklassa säädettyyn oikaisumenettelyyn. Tämän järjestelmän mukaisesti ja tarkemmin sanottuna investointitavaroiden osalta verovelvollisen on oikaistava vähennetyt verot, mikäli tietyn ajan kuluessa ilmenee tiettyjä seikkoja. Jos siis nyt esillä olevassa asiassa Schloßstraße olisi muuttanut kiinteistön aiottua käyttöä suurentamalla esimerkiksi kiinteistön asumiskäyttöön osoitettua osaa, veroviranomaiset olisivat voineet vastaavassa suhteessa pienentää suoritetusta arvonlisäverosta vähennettävää määrää.

49. Asiakirja-aineistosta ei kuitenkaan ilmene, että Schloßstraße olisi toiminut petollisesti tai muuttanut kiinteistön aiottua käyttöä siitä, mikä sen tarkoitus alun perin oli sen käyttäessä oikeuttaan verotuksen valitsemiseen ja arvonlisäveron vähentämiseen. Näin ollen ainoa syy, jolla voitaisiin perustella jo saatujen valinta- ja vähennysoikeuksien poistaminen, olisi nyt esillä olevassa asiassa myöhempi lainmuutos, jolla poistettiin oikeus verotuksen valitsemiseen Schloßstraßen toteuttamien liiketoimien osalta.

50. Kuten olen jo todennut, riidanalainen vähennysoikeus seuraa kuitenkin välittömästi kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 ja 2 kohdasta. Schloßstraßella oli siten yhteisön oikeuden nojalla perusteltu luottamus siihen, että sen vähennysoikeutta kunnioitetaan. Näin ollen katson, että veroviranomaiset eivät voi käyttää väliaikaisen verotuspäätöksen oikaisumenettelyä jo saadun vähennysoikeuden poistamiseen taannehtivasti, sillä se loukkaisi yhteisön säännöstöön perustuvaa verovelvollisen luottamuksensuojaa.

IV Ratkaisuehdotus

51. Edellä esitettyjen näkökohtien perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä

toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että sen vastaista on, että jäsenvaltio, joka päättää poistaa oikeuden verotuksen valitsemiseen tiettyjen liiketoimien osalta, poistaa taannehtivasti oikeuden investointimenoista suoritetun arvonlisäveron vähentämiseen, kun kyseiset investointimenot on suoritettu ennen lainmuutoksen voimaantuloa kyseisten liiketoimien toteuttamiseksi. Tämä pätee silloinkin, kun verovelvolliselle on alun perin myönnetty vähennysoikeus jälkitarkastusta koskevin varauksin.