YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO
21 päivänä syyskuuta 1988 *

Asiassa 50/87,

Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään komission oikeudellinen neuvonantaja Johannes F. Buhl ja toisena asiamiehenä oikeudellisen yksikön virkamies Alain Van Solinge, prosessiosoite Luxemburgissa c/o oikeudellisen yksikön virkamies Georgios Kremlis, bâtiment Jean Monnet, Kirchberg,

kantajana,

vastaan

Ranskan tasavalta, asiamiehinään Régis de Gouttes ja Bernard Botte, ulkoasiainministeriön oikeudellinen osasto, prosessiosoite Luxemburgissa Ranskan suurlähetystö, 9 boulevard Prince Henri,

vastaajana,

jossa vaaditaan toteamaan, että Ranskan tasavalta ei ole noudattanut ETY:n perustamissopimuksen mukaisia velvoitteitaan, koska se ottanut käyttöön ja pitänyt voimassa verotusjärjestelmän, jolla rajoitetaan tiettyjen verovelvollisten oikeutta vähentää tuotantopanoksista maksettu arvonlisävero verosaatavan syntymishetkellä,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN,

toimien kokoonpanossa: presidentti A. J. Mackenzie Stuart, jaostojen puheenjohtajat G. Bosco, J. C. Moitinho de Almeida ja G. C. Rodríguez Iglesias sekä tuomarit T. Koopmans, U. Everling, Y. Galmot, C. N. Kakouris ja F. A. Schockweiler,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

julkisasiamies: Sir Gordon Slynn,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies H. A. Rühl,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen ja 3.3.1988 pidetyn suullisen käsittelyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 25.5.1988 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Euroopan yhteisöjen komissio on nostanut ETY:n perustamissopimuksen 169 artiklan nojalla kanteen, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimen kirjaamoon 18.2.1987 ja jossa yhteisöjen tuomioistuinta vaaditaan vahvistamaan, että Ranskan tasavalta ei ole noudattanut perustamissopimuksen mukaisia velvoitteitaan, koska se on ottanut käyttöön ja pitänyt voimassa verojärjestelmän, jolla rajoitetaan tiettyjen verovelvollisten oikeutta vähentää tuotantopanoksista maksettu arvonlisävero verosaatavan syntymishetkellä, ja koska se ei ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annettua kuudetta neuvoston direktiiviä 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) (jäljempänä kuudes direktiivi) ja erityisesti sen 17–20 artiklaa.

2 Vuokralle annettuja kiinteistöjä rasittavan arvonlisäveron vähennystä koskevista erityissäännöistä 9.4.1979 annetulla asetuksella nro 79-310 Ranskan tasavalta otti käyttöön verojärjestelmän, jonka nojalla yritykset, jotka antavat vuokralle hankkimiaan tai rakennuttamiaan kiinteistöjä, voivat vähentää vain osan kyseisten kiinteistöjen hankintaan tai rakentamiseen kohdistuneesta arvonlisäverosta, kun niiden vuokraamisesta saadut vuotuiset tulot ovat pienemmät kuin viidestoistaosa kiinteistöjen arvosta. Mainitun asetuksen säännökset on sisällytetty *Code général des impôts*'n (Ranskan verolaki) 233 A–233 E artikloihin.

3 Komissio katsoi, että Ranskan lainsäädäntö oli ristiriidassa kuudennen direktiivin säännösten kanssa, ja osoitti Ranskan tasavallan hallitukselle 27.3.1985 päiväämällään kirjeellä virallisen huomautuksen ETY:n perustamissopimuksen 169 artiklan ensimmäisen kohdan mukaisesti.

4 Koska Ranskan hallitus ei noudattanut virallista huomautusta, komissio osoitti sille 14.5.1986 perustellun lausunnon, jota Ranskan tasavalta kieltäytyi noudattamasta. Sen vuoksi komissio nosti 18.2.1987 nyt käsiteltävänä olevan kanteen.

5 Kansallisen lainsäädännön kyseessä olevia säännöksiä, menettelyn kulkua sekä asianosaisten vaatimuksia, perusteita ja väitteitä koskevat tarkemmat tiedot ilmenevät suullista käsittelyä varten laaditusta kertomuksesta. Oikeudenkäyntiasiakirjojen näitä osia käsitellään jäljempänä vain, mikäli se on tarpeen tuomioistuimen perustelujen selvittämiseksi.

Tutkittavaksi ottaminen

6 Ranskan tasavalta vaatii, että kanne jätetään tutkimatta sen perusteella, että ainoa komission virallisessa huomautuksessa esittämä moite koski kyseessä olevan asetuksen yhteensoveltumattomuutta kuudennen direktiivin kanssa, kun taas perustellussa lausunnossa ja haastehakemuksessa komissio syyttää Ranskaa siitä, että se on rikkonut ETY:n perustamissopimuksen 99 ja 100 artiklaa antamalla mainitun asetuksen ja jättämällä noudattamatta edellä mainittua direktiiviä. Tästä oikeusriidan kohteen muuttamisesta seuraa Ranskan tasavallan mukaan, että se ei voinut tehokkaasti valmistella puolustustaan oikeudenkäyntiä edeltävän menettelyn kuluessa.

7 Komissio esittää, että viralliseen huomautukseen sisältynyt moite toistetaan kokonaisuudessaan perustellussa lausunnossa ja kannekirjelmässä. Kuudes direktiivi on annettu perustamissopimuksen 99 ja 100 artiklan nojalla. Perustellussa lausunnossa ja kannekirjelmässä komissio ainoastaan täsmensi virallisessa huomautuksessa esittämänsä moitteen sisältöä, kun se moitti Ranskan tasavaltaa direktiivin kanssa ristiriidassa olevan säädöksen antamisesta ja siten perustamissopimuksen edellä mainittujen määräysten mukaisten velvoitteidensa noudattamatta jättämisestä.

8 Tältä osin on todettava, että sekä virallisesta huomautuksesta että perustellusta lausunnosta ja kannekirjelmästä ilmenee, että oikeusriita koskee kysymystä siitä, onko Ranskan lainsäädäntö kuudennen direktiivin vastainen. Koska

oikeusriidan kohde ei ole muuttunut menettelyn eri vaiheiden kuluessa, ei voida katsoa, että Ranskan tasavallan oikeutta tulla kuulluksi olisi loukattu.

9 Näin ollen Ranskan tasavallan esittämä oikeudenkäyntiväite on hylättävä.

Pääasia

10 Komissio väittää, että jäsenvaltiot, jotka myöntävät verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta 13 artiklan C kohdan a alakohdan mukaisesti, velvoitetaan kuudennen direktiivin 17–20 artiklassa myöntämään tällaisille verovelvollisille tuotantopanoksista maksetun arvonlisäveron täydellinen ja välitön vähennysoikeus. Tämän oikeuden ulottuvuutta ei voida rajoittaa vuokran suuruuden mukaan.

11 Ranskan tasavalta katsoo, että kyseessä oleva lainsäädäntö koskee sellaisia vuokrasuhteita, joissa vuokrat ovat alemmat kuin markkinoilla yleensä ja joita tietyt yritykset soveltavat tytäryhtiöihinsä tai tietyt alueelliset yhteisöt yhteiskunnallisin perustein urheiluseuroihin tai kulttuuriyhdistyksiin taikka yrityksiin, joiden sijoittautumista pyritään edistämään. Tällainen toiminta näyttää olennaiselta osin sisältävän vastikkeettoman etuuden, mutta näissä tapauksissa olisi liian ankaraa olla myöntämättä vuokranantajalle minkäänlaista vähennysoikeutta. Kyseessä oleva lainsäädäntö on Ranskan tasavallan mukaan yhteensoveltuva jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun neuvoston direktiivin 67/227/ETY (EYVL 1967, s. 1301) (jäljempänä ensimmäinen direktiivi) 2 artiklan kanssa. Mainitussa artiklassa säädetään periaatteesta, jonka mukaan hankitun tavaran hinta on vyörytettävä edelleen verovelvollisen vuokralle antamien tavaroiden hankintahintaan.

12 Aluksi on syytä palauttaa mieleen arvonlisäverojärjestelmän esillä olevan asian kannalta olennaiset tekijät ja tunnusmerkit.

13 Kuudennen 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". Saman artiklan 2 kohdassa säädetään lisäksi, että "edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta". Taloudellisena toimintana on pidettävä myös "liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa".

14 Lisäksi kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohdassa säädetään, että "vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy" ja saman artiklan 2 kohdassa verovelvolliselle annetaan oikeus, jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, "vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen, arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen".

15 Näin esitettyjen arvonlisäveron tunnusmerkkien perusteella voidaan päätellä, kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut 14.2.1985 antamassaan tuomiossa (asia 268/83, Rompelman, Kok. 1985, s. 655), 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 tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on arvonlisäveron alaista.

16 Kaikista näin esitetyistä säännöistä seuraa, 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.

17 Edellä mainitut vähennysoikeuden rajoitukset vaikuttavat verorasituksen määrään, ja niitä on sovellettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa. Siten poikkeukset ovat sallittuja ainoastaan direktiivissä nimenomaisesti säädetyissä tapauksissa.

18 Erityisesti kiinteän omaisuuden vuokrauksen verottamisen osalta on todettava, että kuudennen direktiivin mukaan jäsenvaltioille annetaan oikeus vapauttaa verosta tällainen vuokraus (13 artiklan B kohdan b alakohta) taikka myöntää verovelvollisilleen oikeus verotuksen valitsemiseen (13 artiklan C kohdan a alakohta). Jälkimmäisessä tapauksessa, jollaisesta esillä olevassa asiassa on kyse, myönnetään edellä mainittu vähennysjärjestelmä kiinteää omaisuutta vuokralle antaville yrityksille, jotka ovat edellä mainitun 4 artiklan mukaisia verovelvollisia, siinä tapauksessa että oikeutta verotuksen valitsemiseen käytetään.

19 Vuokralle annettua kiinteää omaisuutta rasittavan arvonlisäveron vähennyksiä koskevassa Ranskan lainsäädännössä ei sallita täydellisiä ja välittömiä vähennyksiä, jos kiinteistön vuokraamisesta kertyneet tulot ovat pienemmät kuin viidestoistaosa sen arvosta. Tällainen lainsäädäntö on näin ollen ristiriidassa kuudennen direktiivin edellä mainittujen säännösten kanssa.

20 Kuten Ranskan tasavalta korostaa, on totta, että tällainen lainsäädäntö olisi tarpeen ennen kaikkea tapauksissa, joissa alueelliset julkisyhteisöt vuokraavat kiinteistöjä edullista vuokraa vastaan yhdistyksille, joilla on yhteiskunnalliset tavoitteet, tai yrityksille, jotka sijoittautuvat niiden alueelle. Jos täydellisen ja välittömän vähennyksen periaatetta sovellettaisiin näissä tapauksissa, voisivat alueelliset yhteisöt Ranskan tasavallan mukaan tällä tavalla myöntää tukea, joka tulisi osittain valtion maksettavaksi.

21 Tältä osin on kuitenkin todettava, että Ranskan tasavallan mainitsemien tilanteiden osalta säädetään kuudennen direktiivin 20 artiklassa oikaisumenettelystä. Jos vuokrausta on vuokran suuruuden perusteella pidettävä vastikkeettomana etuutena eikä direktiivin mukaisena taloudellisena toimintana, alun perin tehty vähennys oikaistaan ja oikaisua koskevaa määräaikaa voidaan pidentää kymmeneen vuoteen saakka.

22 Ranskan tasavallan esittämän veropetosten ehkäisemisen tarpeellisuuden osalta on todettava, että tällainen tarve voi olla direktiivistä poikkeavan toimenpiteen oikeuttamisperusteena ainoastaan kun noudatetaan sen 27 artiklassa säädettyä menettelyä, jota Ranskan tasavalta ei ole käyttänyt.

23 Lopuksi on syytä todeta, että ensimmäisen direktiivin 2 artikla, jonka mukaan "jokaisesta liiketoimesta on kannettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä", ei voi olla perusteena kyseessä olevalle Ranskan lainsäädännölle. Kyseisessä säännöksessä vahvistetaan ainoastaan vähennysoikeuden periaate, jota koskeva menettely sisältyy kuudennen direktiivin edellä mainittuihin säännöksiin.

24 Edellä esitetystä seuraa, että Ranskan tasavalta ei ole noudattanut perustamissopimuksen mukaisia velvoitteitaan, koska se on ottanut käyttöön ja pitänyt voimassa 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin vastaisesti verojärjestelmän, jolla rajoitetaan oikeutta vähentää tuotantopanoksista maksettua arvonlisäveroa sellaisten yritysten osalta, jotka antavat vuokralle

hankkimiaan tai rakennuttamiaan kiinteistöjä, kun kiinteistöjen vuokrauksesta saatujen tulojen määrä on pienempi kuin viidestoistaosa niiden arvosta.

Oikeudenkäyntikulut

Yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut. Koska Ranskan tasavalta on hävinnyt asian, se on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

on antanut seuraavan tuomiolauselman:

1) **Ranskan tasavalta ei ole noudattanut perustamissopimuksen mukaisia velvoitteitaan, koska se on ottanut käyttöön ja pitänyt voimassa 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin vastaisesti verojärjestelmän, jolla rajoitetaan oikeutta vähentää tuotantopanoksista maksettua arvonlisäveroa sellaisten yritysten osalta, jotka antavat vuokralle hankkimiaan tai rakennuttamiaan kiinteistöjä, kun kiinteistöjen vuokrauksesta saatujen tulojen määrä on pienempi kuin viidestoista osa niiden arvosta.**

2) **Ranskan tasavalta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.**

Mackenzie Stuart Bosco Moitinho de Almeida Rodríguez Iglesias

Koopmans Everling Galmot Kakouris Schockweiler

Julistettiin Luxemburgissa 21 päivänä syyskuuta 1988.

J.-G. Giraud
kirjaaja

A. J. Mackenzie Stuart
presidentti