YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

3 päivänä joulukuuta 1998 *

Asiassa C-381/97,

jonka Tribunal de première instance de Nivelles (Belgia) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Belgocodex SA

vastaan

Belgian valtio

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1301) 2 artiklan sekä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 13 artiklan C kohdan tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: ensimmäisen jaoston puheenjohtaja P. Jann (esittelevä tuomari), joka hoitaa viidennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann, L. Sevón ja M. Wathelet,

julkisasiamies: S. Alber,
kirjaaja: hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Belgocodex SA, edustajinaan asianajajat Philippe Malherbe, Denis Waelbroeck ja Pierre-Philippe Hendrickx, Bryssel,

— Belgian hallitus, asiamiehenään ulkoasiain-, ulkomaankauppa- ja kehitysyhteistyöministeriön johtava neuvonantaja Jan Devadder, avustajinaan asianajajat Bernard van de Walle de Ghelcke ja Guido De Wit, Bryssel,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään oikeudellisen yksikön virkamiehet Hélène Michard ja Enrico Traversa,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Belgocodex SA:n, Belgian hallituksen ja komission 18.6.1998 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 17.9.1998 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Tribunal de première instance de Nivelles on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 3.11.1997 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 7.11.1997, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksen jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1301; jäljempänä ensimmäinen direktiivi) 2 artiklan sekä 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) 13 artiklan C kohdan tulkinnasta.

2 Tämä kysymys on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Belgian oikeuden mukaan perustettu yhtiö Belgocodex SA (jäljempänä Belgocodex) ja arvonlisäverosta sekä rekisteröinnistä ja omaisuuskysymyksistä vastaava hallintoviranomainen (jäljempänä arvonlisäveroviranomainen) ja joka koskee oikeutta hakeutua verovelvolliseksi kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta.

3 Ensimmäisen direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

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.

— —"

4 Kuudennen direktiivin 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 — —

— —

Jäsenvaltiot voivat säätää muistakin tämän vapautuksen soveltamisalaa koskevista poikkeuksista."

5 Direktiivin 13 artiklan C kohdassa, joka otsakkeena on "Valintaoikeus", säädetään 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."

6 Belgian arvonlisäverolakiin lisättiin arvonlisäverolain sekä rekisteröinti-, kiinnitys- ja kirjaamismaksuja koskevan lain muuttamisesta 28.12.1992 annetulla lailla (Moniteur belge, 31.12.1992, s. 27577) 44 §:n 3 momentin 2 kohdan c alakohta, jonka mukaan arvonlisäveron alaista on "muiden kuin kiinteistöleasing-sopimuksen kohteena olevien rakennusten vuokraus verovelvolliselle tämän liiketoimintaa varten, kun vuokranantaja on ilmoittanut aikomuksestaan antaa rakennus vuokralle siten, että vuokrasta maksetaan arvonlisäveroa; kuningas määrää, miten verovelvollisuutta haetaan, miten kyseistä oikeutta käytetään sekä vuokrasopimusta koskevat edellytykset". Tämä laki tuli voimaan 1.1.1993. Laissa säädettyjä täytäntöönpanotoimia ei kuitenkaan ole annettu.

7 Edellä mainittu säännös kumottiin 6.7.1994 annetulla verolailla (Moniteur Belge, 16.7.1994, s. 18705; lakia kutsutaan korjaavaksi laiksi). Lain 91 §:n mukaan kumoaminen tuli voimaan taannehtivasti 1.1.1993 lähtien.

8 Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevasta päätöksestä ilmenee, että Belgocodex hankki vuonna 1990 25 prosentin jakamattoman osuuden maa-alueesta, jossa oli rakennuksia, jotka oli tarkoitus kunnostaa niihin tulevia toimisto- ja liiketiloja varten. Vuonna 1990 aloitetut kunnostustyöt, jotka kestivät vuoteen 1993, toteutti yrittäjä, joka laskutti palveluistaan lisäämällä niihin arvonlisäveron.

9 Koska Belgocodex oli vuokrannut rakennuksen verovelvolliselle, joka käytti sitä liiketoimintaansa, Belgocodex vähensi Belgian arvonlisäverolain 44 §:n 3 momentin 2 kohdan c alakohdan nojalla vuokratun rakennuksen kunnostustöistä maksetun arvonlisäveron.

10 Arvonlisäveroviranomainen riitautti vuonna 1995 suoritetun tarkastuksen seurauksena 1.7.1990 ja 31.12.1994 välisenä aikana tehdyt 1 852 365 Belgian frangin (BEF) suuruiset arvonlisäverovähennykset, joihin lisättiin viivästyskorko ja sakko. Viranomaisen mukaan kiinteän omaisuuden vuokraus oli verosta vapautettua toimintaa, joten ostoista maksetun arvonlisäveron vähentäminen ei ollut mahdollista.

11 Belgocodex nosti 3.6.1996 Tribunal de première instance de Nivellesissä kanteen tästä päätöksestä vedoten siihen, että sillä oli oikeus vähentää ostoista maksetut verot 28.12.1992 annetun lain perusteella, jolla oli otettu käyttöön verovelvollisuutta koskeva valintaoikeus. Belgocodexin mielestä korjaava laki, jolla kumottiin valintaoikeus ja näin ollen myös mahdollisuus ostoista maksettujen verojen vähentämiseen, oli arvonlisäveroa koskevien yhteisön direktiivien vastainen.

12 Tribunal de première instance de Nivelles katsoi, että asian ratkaisu riippui ensimmäisen ja kuudennen direktiivin tulkinnasta, ja päätti lykätä asian ratkaisua pyytääkseen ennakkoratkaisua seuraavaan kysymykseen:

"Onko jäsenvaltio — tässä tapauksessa Belgia — menetellyt jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 2 artiklan, jossa vahvistetaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaate, vastaisesti, kun se on käyttänyt jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 13 artiklan C kohdassa säädettyä mahdollisuutta ja siten myöntänyt verovelvollisilleen oikeuden hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta mutta poistanut myöhemmällä lailla kyseisen valintaoikeuden ja ottanut siis verovapautuksen uudelleen koko laajuudessaan käyttöön?"

Ennakkoratkaisukysymys

13 Pääasian kantaja katsoo, että tähän kysymykseen on vastattava myöntävästi. Kantajan mukaan verovelvolliselle vuokralaiselle vuokratun kiinteän omaisuuden vuokran vapautus arvonlisäverosta on ristiriidassa ensimmäisen direktiivin 2 artiklassa mainitun verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, koska vapautus katkaisee vähennysketjun ja kasvattaa verotaakkaa. Koska vapautus on poikkeusluontoinen, sitä olisi tulkittava suppeasti. Kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat rajoittaa kiinteän omaisuuden vuokrausta koskevan vapautuksen soveltamisalaa siten, että niillä on oikeus myöntää verovelvollisilleen mahdollisuus hakeutua arvonlisäverovelvollisiksi, mikä osoittaa, että yhdenmukaistettaessa yhteisön lainsäädäntöä vuokraus pitäisi vähitellen saattaa arvonlisäveron alaiseksi. Tämän johdosta silloin, kun jäsenvaltio on päättänyt rajoittaa vapautuksen soveltamisalaa, se ei enää voi muuttaa mieltään ja ottaa vapautusta uudelleen käyttöön.

14 Belgian hallitus ja komissio katsovat sitä vastoin, että jäsenvaltiot voivat milloin tahansa muuttaa valintaoikeuden käyttöönottoa koskevaa päätöstään soveltaakseen kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdassa säädettyä vapautusjärjestelmää ja että Belgian lainsäätäjä ei ole toiminut ensimmäisen direktiivin 2 artiklassa säädetyn vastaisesti. Jäsenvaltioille 13 artiklan C kohdassa säädetty mahdollisuus myöntää verovelvollisille oikeus hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta tarkoittaa myös päinvastaisen mahdollisuuden olemassaoloa, eli valinnaisen järjestelmän poistamista ja 13 artiklan B kohdassa säädetyn vapautuksen ottamista uudelleen käyttöön.

15 Tältä osin on muistettava, että kuudennen direktiivin X osastossa (13—16 artikla) säädetään arvonlisäveroa koskevista vapautuksista tiettyjen toimintojen osalta. Direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan mukaan kiinteän omaisuuden vuokraus on yksi niistä tapauksista, joita vapautus koskee. Jäsenvaltioilla on kuitenkin 13 artiklan C kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan mukaan mahdollisuus ottaa verotus uudelleen käyttöön antamalla verovelvollisille oikeus hakeutua arvonlisäverovelvollisiksi. Jäsenvaltiot voivat 13 artiklan C kohdan toisen alakohdan mukaan rajoittaa tämän valintaoikeuden laajuutta ja säätää sen käyttöä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä.

16 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, jäsenvaltiot voivat tämän perusteella antaa kuudennessa direktiivissä säädettyjen vapautusten saajille mahdollisuuden luopua vapautuksesta joko kaikissa tapauksissa tai tietyin rajoituksin tai tietyin edellytyksin (asia 8/81, Becker, tuomio 19.1.1982, Kok. 1982, s. 53, 38 kohta).

17 Jäsenvaltioilla on tämän johdosta laaja harkintavalta 13 artiklan B ja C kohdan säännöksien suhteen, kuten myös komissio korostaa. 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.

18 Toisin kuin pääasian kantaja on esittänyt, verotuksen neutraalisuuden periaate ei kyseenalaista tätä ratkaisua. Tämä ensimmäisen direktiivin 2 artiklassa ilmaistu periaate, joka on erottamaton osa yhteistä arvonlisäverojärjestelmää, kuten myös kuudennen direktiivin neljännessä ja viidennessä perustelukappaleessa mainitaan, tarkoittaa, että kaikkea taloudellista toimintaa on käsiteltävä samalla tavalla (asia C-155/94, Wellcome Trust, tuomio 20.6.1996, Kok. 1996, s. I-3013, 38 kohta).

19 Verotuksen neutraalisuuden periaate ei kuitenkaan ole ulottuvuudeltaan sellainen, kuin pääasian kantaja väittää. Sen jälkeen kun kuudennella direktiivillä on pantu täytäntöön vapautuksia koskeva yhtenäistetty järjestelmä, siitä ei voida poiketa vetoamalla ensimmäisen direktiivin säännökseen. Verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista ei ole, että kansallinen lainsäätäjä säätää verovelvollisuutta koskevista poikkeuksista, joista on nimenomaisesti säädetty kuudennen direktiivin X osastossa. Kun kansallinen lainsäätäjä on myöntänyt verovelvollisille valintaoikeuden, verotuksen neutraalisuuden periaatteen nojalla ei voida päätellä, että lainsäätäjän valinta olisi peruuttamaton.

20 Pääasian kantaja ei voi perustelujensa tueksi vedota asiassa C-35/90, komissio vastaan Espanja, 17.10.1991 annettuun tuomioon (Kok. 1991, s. I-5073).

21 Tässä tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin tosin katsoi, että jos jäsenvaltio poistaa kuudennen direktiivin 28 artiklassa säädetyn vapautuksen, se ei myöhemmin voi ottaa tätä vapautusta uudelleen käyttöön. Tämä tuomio koskee kuitenkin kuudennen direktiivin sellaista säännöstä, jota ei voida verrata 13 artiklan C kohtaan. Direktiivin 28 artikla koskee näet kuudennen direktiivin antamista seurannutta siirtymäkautta. Tämän kauden aikana jäsenvaltioilla oli oikeus jatkaa arvonlisäveroa koskevia vapautuksia tiettyjen toimien osalta tietyn ajanjakson ajan siirtymän hel-

pottamiseksi ja kyseistä alaa koskevien kansallisten lainsäädäntöjen asteittaiseksi sopeuttamiseksi (em. asia komissio v. Espanja, tuomion 9 kohta). Jäsenvaltioiden oli siirtymäkauden päätyttyä kuitenkin lakkautettava vapautukset kokonaan, mikä esti mahdollisuuden ottaa aiemmin poistettu vapautus uudelleen käyttöön.

22 Tilanne ei ole tällainen pääasian kaltaisessa tapauksessa, joka koskee valintaoikeutta, johon ei sovelleta minkäänlaista ajallista rajoitusta. Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 24 kohdassa korostanut, mainittua oikeuskäytäntöä ei siis voida soveltaa käsiteltävänä olevaan tapaukseen.

23 Pääasian kantaja vaatii lopuksi yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että kyseisen kansallisen lainsäädännön kumoaminen taannehtivasti on luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteiden vastaista. Kantaja esittää, että sen jälkeen kun asiaa koskeva Belgian laki oli annettu 28.12.1992, se oli perustellusti voinut luottaa valintaoikeuden käyttöönottoon siitä riippumatta, annettiinko Belgian arvonlisäverolain 44 §:n 3 momentin 2 kohdan 3 alakohdan täytäntöönpanoa koskeva kuninkaan päätös vai ei.

24 Komissio esittää, että vaikka kyseinen jäsenvaltio saattoi peruuttaa päätöksensä valintaoikeuden käyttöön ottamisesta, se ei kuitenkaan voinut kieltää kuudennen direktiivin perusteella syntynyttä vähennysoikeutta. Koska kuudennen direktiivin 17 artiklassa säädetään, että vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy, tästä seuraa, että jäsenvaltio ei voi taannehtivasti kumota vähennysoikeutta koskevia sääntöjä sen jälkeen, kun tällainen oikeus on myönnetty.

25 Belgian hallitus on suullisessa käsittelyssä täsmentänyt, että vaikka yllämainittu kuninkaan päätös ei ollut edellytyksenä valintaoikeuden käyttöönottamista koskevan säännöksen voimaantulolle, verovelvollinen ei ollut voinut käyttää tätä valintaoikeutta, koska tätä säännöstä koskevaa täytäntöönpanopäätöstä ei ollut annettu.

26 Tältä osin on muistettava, että luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteet kuuluvat yhteisön oikeusjärjestykseen ja jäsenvaltioiden on noudatettava näitä periaatteita käyttäessään yhteisön direktiiveissä niille annettua toimivaltaa. Kuitenkin käsiteltävänä olevaan 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.

27 Edellä esitetyn perusteella kysymykseen on vastattava, ettei ole ensimmäisen direktiivin 2 artiklan vastaista, että jäsenvaltio,

— joka on käyttänyt kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdassa säädettyä mahdollisuutta ja

— joka on siten myöntänyt verovelvollisilleen oikeuden hakeutua arvonlisäverovelvollisiksi tietyn kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta,

poistaa myöhemmällä lailla tämän valintaoikeuden ja ottaa näin ollen uudelleen käyttöön vapautuksen verosta.

Kansallisen tuomioistuimen asiana on todeta, onko sellaisen lain, jota koskevaa täytäntöönpanopäätöstä ei ole annettu, taannehtivalla kumoamisella rikottu luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteita.

Oikeudenkäyntikulut

28 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Belgian hallitukselle ja 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 Tribunal de première instance de Nivellesin 3.11.1997 tekemällään päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:

Ei ole jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY 2 artiklan vastaista, että jäsenvaltio,

— joka on käyttänyt jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan C kohdassa säädettyä mahdollisuutta ja

— joka on siten myöntänyt verovelvollisilleen oikeuden hakeutua arvonlisäverovelvollisiksi tietyn kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta,

poistaa myöhemmällä lailla tämän valintaoikeuden ja ottaa näin ollen uudelleen käyttöön vapautuksen verosta.

Kansallisen tuomioistuimen asiana on todeta, onko sellaisen lain, jota koskevaa täytäntöönpanopäätöstä ei ole annettu, taannehtivalla kumoamisella rikottu luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteita.

Jann Moitinho de Almeida Gulmann

Sevón Wathelet

Julistettiin Luxemburgissa 3 päivänä joulukuuta 1998.

R. Grass J.-P. Puissochet

kirjaaja viidennen jaoston puheenjohtaja