JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
SIEGBERT ALBER
17 päivänä syyskuuta 1998 *

A Johdanto

1. Käsiteltävänä olevassa asiassa Tribunal de première instance de Nivelles on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle kysymyksen kiinteän omaisuuden vuokrauksen verotuksesta jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY [1] (jäljempänä kuudes direktiivi) mukaisesti. Kansallinen tuomioistuin haluaa etenkin tietää, missä määrin jäsenvaltio — tässä tapauksessa Belgia — voi taannehtivin vaikutuksin poistaa kerran myöntämänsä oikeuden hakeutua verovelvolliseksi muuten arvonlisäverosta vapautetun kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta. Tämä valintaoikeus antaa verovelvolliselle mahdollisuuden luopua kiinteistöjen vuokrausta tavallisesti koskevasta vapautuksesta maksaa veroa ja valita tämän sijasta arvonlisäverovelvollisuus ja saada näin ollen tähän liittyvä oikeus vähentää ostoista maksettu arvonlisävero. [2]

2. Pääasian kantaja, Belgocodex SA -niminen yhtiö (jäljempänä kantaja) väittää, ettei jäsenvaltio, joka on kerran myöntänyt tällaisen valintaoikeuden, voi sitä enää myöhemmin poistaa taannehtivin vaikutuksin. Kantaja hankki vuonna 1990 25 prosentin jakamattoman osuuden rakennuskokonaisuudesta, joka kunnostettiin tämän jälkeen kokonaan siihen tulevia toimisto- ja liiketiloja varten. Kantaja ei käytä itse rakennusta vaan on vuokrannut sen verovelvolliselle, joka käyttää sitä liiketoimintaansa. Kantaja väittää, että sillä on oikeus vähentää vuosien 1990 ja 1993 välisenä aikana tehdyistä kunnostustöistä aiheutuneista kustannuksista maksetut arvonlisäverot.

3. Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan mukaan kiinteän omaisuuden vuokraus on tavallisesti vapautettu verosta. Artiklassa, jonka otsakkeena on "Muut vapautukset", 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:

— —

* Alkuperäinen kieli: saksa.

1 — EYVL L 145, s. 1.

2 — Muussa tapauksessa vuokrauksesta saatavat tulot ovat todennäköisesti tuloveron tai vastaavan veron alaista tuloa.

b) kiinteän omaisuuden vuokraus, — — ."

4. Kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat kuitenkin myöntää oikeuden hakeutua verovelvolliseksi kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta. Direktiivin 13 artiklan C kohdassa 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."

5. Belgia käytti direktiivin 13 artiklan C kohdassa säädettyä mahdollisuutta antamalla joulukuussa 1992 lain, jolla Belgian arvonlisäverolakiin lisättiin 44 §:n 3 momentin 2 kohdan c alakohta. Tämän säännöksen mukaan arvonlisäveron alaista on "— — 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". Laki tuli voimaan 1.1.1993. Kuningas ei kuitenkaan antanut laissa säädettyjä toimia.

6. Kantajan mukaan sillä on oikeus hakeutua verovelvolliseksi ja siten oikeus vähentää ostoista maksetut arvonlisäverot. Belgian hallitus katsoo sitä vastoin, että kiinteän omaisuuden vuokraus on arvonlisäverosta vapautettua toimintaa. Sen näkemys perustuu siihen, että Belgian arvonlisäverolaista poistettiin sen 44 §:n 3 momentin 2 kohdan c alakohta heinäkuussa 1994 annetulla lailla ja että tämä tehtiin taannehtivin vaikutuksin. Tämän lisäksi laissa säädetty valintamahdollisuus ei missään tapauksessa ollut voinut tuottaa oikeusvaikutuksia, kun otetaan huomioon, että täytäntöönpanoa koskevaa kuninkaan päätöstä ei ollut annettu.

7. Kantajan mukaan aikaisemmin myönnettyä valintamahdollisuutta ei voida myöhemmin poistaa taannehtivin vaikutuksin. Näin ollen uudelleen käyttöön otettu verovelvolliselle vuokratun kiinteän omaisuuden vuokrausta koskeva vapautus (joka on kuudennessa direktiivissä säädetty pääasiallinen järjestelmä) loukkaa verotuksen neutraalisuutta ja sitä arvonlisäverojärjestelmän periaatetta, jonka

mukaan poikkeukset eivät ole mahdollisia. Tämä periaate on vahvistettu jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY [3] (jäljempänä ensimmäinen direktiivi) 2 artiklassa. Direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa 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." Direktiivin 2 kohdan 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".

8. Pääasiassa esiin tulleiden kuudetta direktiiviä koskevien tulkintakysymysten perusteella kansallinen tuomioistuin on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"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?"

B Tapauksen tarkastelu

9. Kansallinen tuomioistuin viittaa kysymyksessään sekä ensimmäiseen että kuudenteen arvonlisäverodirektiiviin. Tämän vuoksi on ensin syytä tarkastella näiden kahden direktiivin suhdetta toisiinsa. Ensimmäisen direktiivin 1 artiklan 1 kohdassa säädetään, että jäsenvaltioiden on korvattava nykyiset liikevaihtoverojärjestelmänsä 2 artiklassa määritellyllä yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä.

10. Ensimmäisellä direktiivillä käyttöön otettu arvonlisäverojärjestelmä on kuudennen direktiivin 1 artiklan 1 kohdan mukaan muutettava kuudennen direktiivin säännösten mukaisesti. [4]

3 — EYVL 1967, 71, s. 1301.

4 — Direktiivin 1 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa: "Jäsenvaltioiden on muutettava nykyisiä arvonlisäverojärjestelmiään seuraavien artiklojen säännösten mukaisesti."

11. Komission mukaan tämän perusteella voidaan katsoa, että yhteisen verojärjestelmän soveltamisesta säädetään erityisesti kuudennessa direktiivissä. Tämä tarkoittaa muun muassa sitä, että kuudennen direktiivin säännöksiä ei voida enää riitauttaa yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun ensimmäisen direktiivin säännöksiin nojautuen. Tämä koskee esimerkiksi kuudennessa direktiivissä säädettyjä vapautuksia. Direktiivin yhdennesätoista perustelukappaleessa tarkennetaan, että verovapautuksista olisi laadittava yhteinen luettelo, jotta omien varojen kanto tapahtuisi yhdenmukaisesti kaikissa jäsenvaltioissa. Nämä yhteiset vapautukset määritellään koko arvonlisäverojärjestelmän ja sen soveltamisen osalta kuudennessa direktiivissä. Kuten myös Belgian hallitus on katsonut, niillä on täysin mahdollista poiketa yleisestä järjestelmästä.

12. Riidanalaista Belgian järjestelmää on siten tarkasteltava kuudennen direktiivin säännöksien nojalla. Tässä tapauksessa on etenkin otettava huomioon 13 artikla, jonka B kohdassa säädetään vapautuksista muun muassa kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta ja jonka C kohdassa jäsenvaltioille annetaan mahdollisuus myöntää verovelvollisilleen oikeus hakeutua verovelvolliseksi kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta. Asianosaiset ovat samaa mieltä siitä, että Belgia käytti hyväkseen C kohdassa säädettyä mahdollisuutta antaessaan vuoden 1992 lain.

13. Asianosaisten näkemykset eroavat kuitenkin toisistaan sen suhteen, onko käsiteltävänä olevassa asiassa tosiasiallisesti säädetty mahdollisuudesta tällaisen oikeuden käyttämiseen. Belgian hallitus katsoo, että koska täytäntöönpanotoimia, joista kuninkaan olisi pitänyt määrätä, ei ollut annettu, lailla ei ollut mitään oikeusvaikutuksia, ja se voitiin siten pelkästään tämän perusteella kumota taannehtivin vaikutuksin. Kaikki asianosaiset ovat kuitenkin katsoneet, että tämän kysymyksen ratkaiseminen kuuluu kuitenkin kansalliselle tuomioistuimelle. Useat seikat puhuvat sellaisen näkemyksen puolesta, jonka mukaan siitä huolimatta, että täytäntöönpanotoimia koskevaa kuninkaan päätöstä ei ollut annettu, lailla oli kuitenkin oikeusvaikutuksia, koska muussa tapauksessa sitä ei olisi tarvinnut nimenomaisesti kumota 6.7.1994 annetulla lailla. Täytäntöönpanoa koskevien kuninkaanpäätösten antamista voitiin tosiasiallisesti odottaa niin kauan kuin laki oli voimassa. Niitä ei todennäköisesti voitu pitää nimenomaisena edellytyksenä lain pätevyydelle. Kuten olen edellä todennut, tämän kysymyksen ratkaiseminen on kansallisen tuomioistuimen tehtävä.

14. Mikäli kansallinen tuomioistuin toteaa, että käsiteltävänä olevassa asiassa verovelvollisille ei ollut voinut syntyä mitään oikeuksia Belgian lainsäädännön perusteella, on huomattava, että lain — jolla ei siis ole katsottava olevan oikeusvaikutuksia — kumoamisella loukataan mahdollisesti oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteita. Kuten komissio on perustellusti korostanut, tältä osin on määriteltävä, oliko vuokraus mahdollisesti jo veronalaista ja oliko verovelvollinen merkinnyt tämän laskuun tai oliko ostoista maksetun arvonlisäveron vähentäminen ollut mahdollista.

15. Haluan vielä lisätä seuraavan huomautuksen.

Kysymys on nimittäin siitä, käyttääkö jäsenvaltio hyväkseen 13 artiklan C kohdassa annettua mahdollisuutta, eikä siitä, onko kuudes direktiivi täytäntöönpantu vai onko sen täytäntöönpano laiminlyöty. Verovelvollinen ei siten ole myöskään voinut saada ostoista maksetun arvonlisäveron vähennysoikeutta kuudennen direktiivin välittömän vaikutuksen perusteella. Koska Belgian hallitus oli jo joka tapauksessa säätänyt ja tämän jälkeen kumonnut täytäntöönpanolain, voitaisiin ajatella, että hallitus oli tavallaan itse sitoutunut myöntämään kuudennen direktiivin mukaisen valintaoikeuden, mikä voidaan ostoista maksetun arvonlisäveron vähennysoikeuteen nähden rinnastaa välittömään vaikutukseen.

16. Mikäli kansallinen tuomioistuin toteaa, että Belgian laissa myönnettiin kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan mukainen valintaoikeus, on olennaista selvittää, voitiinko kyseinen oikeus poistaa jälleen kuudennen direktiivin nojalla. Komissio ja Belgian hallitus vastaavat tähän kysymykseen myöntävästi.

17. Tältä osin on ensin huomattava, että direktiivissä jäsenvaltioille annetaan 13 artiklan C kohdan suhteen runsaasti harkintavaltaa. Jokainen jäsenvaltio päättää siten siitä, haluaako se ylipäänsä myöntää tällaisen valintaoikeuden. Mikäli jäsenvaltio päättää myöntää valintaoikeuden, sillä on myös mahdollisuus säätää tämän oikeuden käytön laajuudesta ja sitä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä. Kun jäsenvaltiolla on siten oikeus vapaasti päättää siitä, myöntääkö se, ja millä ehdoilla, tällaisen valintaoikeuden, en voi ymmärtää, miksi se ei voisi myös poistaa tätä oikeutta.

18. Komissio vetoaa tässä kohdin asiassa Italittica annettuun tuomioon. [5] Tässä asiassa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että koska yhteisön lainsäätäjä on myöntänyt jäsenvaltioille laajan harkintavallan, on kuudennen direktiivin, tässä tapauksessa 10 artiklan 2 kohdan, säännöksiä tulkittava laajasti.

19. Belgian hallitus väittää tältä osin, että 13 artiklan C kohdalla ei jäsenvaltioille annettu laaja harkintavalta huomioon ottaen voi selvästikään olla välitöntä vaikutusta. [6] Belgian lainsäätäjällä oli siten yhteisön oikeuden suhteen täysi oikeus päättää valintaoikeuden myöntämisestä tai sen myöntämättä jättämisestä. Direktiivin 13 artiklan C kohdassa ei siten myöskään kielletä jäsenvaltiota poistamasta tätä mahdollisuutta ja pysyttämästä voimassa tai ottamasta (uudelleen) käyttöön 13 artiklan B kohdan säännöstä.

20. On myös huomattava, että kuudes direktiivi perustuu olennaisesti siihen periaatteeseen, että kiinteän omaisuuden vuokraus on vapautettu arvonlisäverosta, vaikka ensimmäisen direktiivin kannalta katsottuna tätä vapautusta onkin pidettävä järjestelmään tehtynä poikkeuksena. Kuudennen direktiivin mukaan jäsenvaltio voi myöntää verovelvollisilleen oikeuden hakeutua arvonlisäverovel-

5 — Asia C-144/94, Italittica, tuomio 26.10.1995 (Kok. 1995, p. I-3653).

6 — Tällainen direktiivin 13 artiklan B kohdan vaikutus vahvistettiin, kuten myös komissio on katsonut, asiassa Becker v. Finanzamt Münster-Innenstadt annetussa tuomiossa. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi näet perusteluissaan, että "13 artiklan C kohdassa jäsenvaltioille ei anneta mitään oikeutta asettaa minkäänlaisia ehtoja tai rajoituksia B kohdassa säädetyille vapautuksille. Siinä jäsenvaltioille annetaan pelkästään oikeus myöntää vapautukseen oikeutetuille enemmän tai vähemmän laajalle ulottuva mahdollisuus hakeutua verovelvolliseksi, jos nämä katsovat sen olevan etujensa mukaista" (asia 8/81, tuomio 19.1.1982, Kok. 1982, s. 53, 39 kohta).

volliseksi. En voi ymmärtää, miksei jäsenvaltio, joka on kerran päättänyt käyttää kyseistä poikkeussäännöstä, voisi enää muuttaa päätöstään ottaakseen uudelleen käyttöön alkuperäisen järjestelmän, toisin sanoen vapautuksen verosta. Sillä seikalla, että vapautus on todellisuudessa poikkeus yleiseen arvonlisäverojärjestelmään, kuten kantaja on katsonut, ei ole tässä suhteessa mitään merkitystä. Vapautus on kuudennen direktiivin nojalla tehty mahdolliseksi, eikä se siten voi olla ristiriidassa ensimmäisen direktiivin kanssa, kuten edellä olen jo esittänyt.

21. Tältä osin ei voida sen enempää ottaa huomioon sitä, minkälaisen järjestelmän käyttöön ottamista komissio oli alun perin esittänyt direktiiviä koskevassa ehdotuksessa. Kantaja on tämän osalta huomauttanut, että komissio halusi ensimmäisessä kuudetta direktiiviä koskevassa ehdotuksessaan tehdä verolliseksi kaiken kaupalliseen tai teolliseen toimintaan käytettävien kiinteistöjen vuokrauksen. Ratkaisevaa on joka tapauksessa ainoastaan se, mistä vapautuksista kuudennessa direktiivissä, siinä muodossa, jossa se tosiasiassa annettiin, säädetään. Tämän nojalla yleistä verovelvollisuutta koskevaa valintaoikeutta ei ole, vaan se on olemassa ainoastaan silloin, kun jäsenvaltio on päättänyt sen myöntämisestä.

22. Toisin kuin komissio ja Belgian hallitus, kantaja katsoo, että silloin kun jäsenvaltio on 13 artiklan C kohdassa annetun mahdollisuuden mukaisesti valinnut kiinteän omaisuuden vuokrausta koskevan verotuksen, ja mikäli verovelvollinen käyttää valintaoikeuttaan, jäsenvaltio ei voi enää peruuttaa tekemäänsä päätöstä. Kantaja haluaa vedota tältä osin yhteisöjen tuomioistuimen kuudennen direktiivin 28 artiklaa koskevaan oikeuskäytäntöön. Direktiivin 28 artiklan 3 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat määrätyn siirtymäkauden aikana esimerkiksi jatkaa tiettyjen 13 artiklan mukaisesti vapautettujen liiketoimien verottamista tai myöntää verovelvollisille oikeuden valita vapautettujen liiketoimien verotus liitteessä G määrätyin edellytyksin.

23. Kuudennen direktiivin 28 artiklaa koskevassa oikeuskäytännössään yhteisöjen tuomioistuin katsoi riidanalaisen Espanjan lainsäädännön, jossa tiettyjen palvelusten suorittamiseen sovellettiin yleistä arvonlisäverojärjestelmää, osalta, "että kun Espanjan kuningaskunta oli —— lain —— nojalla päättänyt soveltaa kyseessä olevien palvelusten suorittamiseen yleistä arvonlisäverojärjestelmää, se ei enää myöhemmin voinut käyttää kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan mukaista mahdollisuutta jatkaa näiden toimintojen vapauttamista". [7] Poikkeuksen soveltamiseen palaaminen on siten kielletty: käsiteltävänä olevassa tapauksessa kyse on kuitenkin palaamisesta säännön soveltamiseen (nimittäin kuudennen direktiivin säännön), vaikka tätä mahdollisuutta olisikin itsessään pidettävä poikkeuksena ensimmäiseen direktiiviin.

24. Edellä mainittua oikeuskäytäntöä ei voida soveltaa 13 artiklan C kohdan mukaisen valintaoikeuden käyttöön ottamiseen. Direktiivin 28 artikla kuuluu kuudennen direktiivin XVI osastoon, jonka otsakkeena on "Siirtymäsäännökset". Siihen sisältyvät kansallisen järjestelmän kuudenteen direktiiviin siirtymistä tai mukauttamista koskevat säännökset. Kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan sään-

7 — Asia C-35/90, komissio v. Espanja, tuomio 17.10.1991 (Kok. 1991, s. I-5073, 7 kohta).

nökset on niin ollen annettu ainoastaan "siirtymäajaksi". Kuten Belgia on perustellusti katsonut, niissä annetaan väliaikainen lupa verotukseen tai verosta vapautukseen, mikä ei vastaa kuudennen direktiivin yleistä tarkoitusta. Tässä yhteydessä yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että jäsenvaltio ei voi enää käyttää tätä mahdollisuutta silloin, kun se on jo kuudennen direktiivin nojalla antanut erityisalaa koskevat säännökset tai verottanut sen nojalla toimintoja.

25. Kantajan mukaan rinnastus käsiteltävänä olevaan asiaan on siinä, että verovelvolliselle vuokratun kiinteän omaisuuden vuokrauksen vapauttaminen ei ole ensimmäiseen direktiiviin sisältyvän verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukainen. Kantaja selvittää esimerkin avulla, että kiinteän omaisuuden vuokrauksen vapauttaminen on epäyhdenvertaista kohtelua ja että se loukkaa siten neutraalisuuden periaatetta sen mukaan, käyttääkö yritys itse kiinteistöä liiketoimintaansa tai antaako se sen vuokralle. Viimeksi mainitussa tapauksessa yritys ei voi vähentää mahdollisista kunnostuskustannuksista maksettuja arvonlisäveroja. Nämä kustannukset vaikuttaisivat näin ollen vuokraan ja vuokranantaja siirtäisi ne edelleen omalle asiakkaalleen, mikä vaikuttaisi maksettavaan arvonlisäveroon "lumipalloilmiön" tavoin.

26. Kantaja katsoo edelleen, että myös silloin kun jäsenvaltio sopeuttaa verolainsäädäntönsä ensimmäisen direktiivin järjestelmään ja ottaa käyttöön 13 artiklan C kohdan nojalla oikeuden valita verotus, se ei voi enää, aivan samoin kuin 28 artiklaa koskevassa tilanteessa, palata takaisin aikaisempaan järjestelmään.

27. Kiinteän omaisuuden vuokrauksen vapauttaminen arvonlisäverosta, mitä kantaja pitää tässä tapauksessa järjestelmän vastaisena, on kuitenkin juuri kuudennen direktiivin mukainen perusjärjestelmä. Minun on siten vaikea ymmärtää, miksi jäsenvaltio, sen jälkeen kun se on käyttänyt direktiivissä myönnettyä mahdollisuutta ottaa käyttöön verovelvollisuutta koskeva valintaoikeus, ei voisi enää palata perusjärjestelmän soveltamiseen. Kun kantaja väittää, että jäsenvaltio, joka käyttää 13 artiklan C kohdan mukaista mahdollisuutta, ei voi enää perääntyä päätöksessään, merkitsisi tämä sitä, että jäsenvaltio, joka on turvautunut poikkeusmahdollisuuteen, ei voi enää palata perussääntöön. Tällainen näkemys ei nimenomaan vastaa, kuten edellä olen juuri esittänyt, yhteisöjen tuomioistuimen 28 artiklaa koskevaa oikeuskäytäntöä, jonka mukaan jäsenvaltio ei voi enää palata 28 artiklan *poikkeussäännöksen* soveltamiseen sen jälkeen kun se on sopeuttanut verolainsäädäntönsä kuudennen direktiivin sääntöihin.

28. Kantaja vetoaa lisäksi perusteluissaan edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Espanja annettuun julkisasiamiehen ratkaisuehdotukseen. Myös julkisasiamies totesi tässä asiassa, että 28 artiklan poikkeussäännösten antamaa mahdollisuutta ei voida enää käyttää silloin kun direktiivin mukainen järjestelmä on jo aikaisemmin otettu käyttöön tai silloin kun se on jätetty voimaan. Kantaja nojautuu etenkin perusteluun, jonka mukaan tämä "olisi

ristiriidassa verotuksen yleisyyden ja neutraalisuuden periaatteiden kanssa, jotka ovat direktiivin tausta-ajatuksena ja jotka —— ovat poikkeussäännösten kannalta olennaisia". [8] Kantaja toteaa, että vapautuksen uudelleen käyttöön ottaminen loukkaisi käsiteltävänä olevassa asiassa verotuksen yleisyyden ja neutraalisuuden periaatteita ja että yksin tästä syystä sitä ei voida sallia.

29. Tältä osin on kuitenkin korostettava, että myös julkisasiamies tukeutui ensin kuudennen direktiivin sääntöön ja tarkasteli ainoastaan lisäperusteluna verotuksen yleisyyden ja neutraalisuuden periaatteita, sellaisina kuin ne on vahvistettu ensimmäisessä direktiivissä. Julkisasiamies totesi siten, että vapautus ei ollut edellä mainittujen periaatteiden mukainen, mutta lisäsi seuraavaa: "lisäksi se ei missään nimessä perustunut *kyseessä olevan säännöksen selvään sanamuotoon*". [9] Tästä kannasta ilmenee, että myös julkisasiamies katsoi, että ratkaisevana tekijänä on pidettävä kuudennen direktiivin nimenomaisia säännöksiä.

30. Julkisasiamies vetosi lisäksi asiassa Kerrutt annettuun tuomioon lainaamalla nimenomaisesti kohtaa, jonka mukaan "jo kyseessä olevan säännöksen [28 artiklan 3 kohdan b alakohta] sanamuoto estää ottamasta käyttöön uusia vapauksia tai laajentamasta olemassa olevien vapauksien soveltamisalaa direktiivin voimaantulon jälkeen". [10] Myös tämän perusteella voidaan päätellä, että julkisasiamiehen mukaan merkitystä oli annettava ennen kaikkea kuudennen direktiivin säännöksille ja siinä säädetyille vapautuksille tai verotukselle, eikä ensimmäisen direktiivin vastaaville säännöksille, jotka muodostavat ainoastaan järjestelmän perustan, mutteivät säädä mitään sen täytäntöönpanosta.

31. Myös yhteisöjen tuomioistuin totesi tuomiossaan seuraavaa: "—— siirtymäkauden liikevaihtoverovapautuksia koskevan järjestelmän voimassaoloajan pidentäminen yli alun perin säädetyn määräajan ei voinut antaa jäsenvaltioille oikeutta myöntää sellaisia vapautuksia, joiden myöntämiseen niillä ei ollut lupaa. Tällainen oikeus vaarantaisi 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan tarkoituksen kyseisiä aloja koskevan kansallisen lainsäädännön asteittaisen sopeuttamisen mahdollistamiseksi." [11] Otettaessa kuitenkin huomioon, että Belgia on ottanut uudelleen käyttöön juuri sellaisen vapautuksen, josta direktiivissä on nimenomaisesti säädetty ja joka ei ollut sellainen (kuten edellä mainitussa tuomiossa on tarkennettu), jonka myöntämiseen sillä ei ollut oikeutta, en voi ymmärtää, miksi Belgialla ei olisi tällaista oikeutta. Näin ollen on päädyttävä lopputulokseen, jonka mukaan jäsenvaltio, joka on käyttänyt 13 artiklan C kohdassa annettua mahdollisuutta, voi myös muuttaa päätöstään palatakseen takaisin aikaisempaan järjestelmään.

32. Lopulta on tarkasteltava, voidaanko tällainen kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan nojalla käyttöön otettu valintaoi-

8 — Em. asia komissio v. Espanja, mainittu edellä alaviitteessä 7, julkisasiamies Tesauron ratkaisuehdotuksen 5 kohta.

9 — Em. asia komissio v. Espanja, mainittu edellä alaviitteessä 8, julkisasiamies Tesauron ratkaisuehdotuksen 5 kohta, kursivointi tässä.

10 — Asia komissio v. Espanja, mainittu edellä alaviitteessä 8, ratkaisuehdotuksen 5 kohta sekä asia 73/85, Kerrutt, tuomio 8.7.1986 (Kok. 1986, s. 2219, 17 kohta).

11 — Asia komissio v. Espanja, mainittu edellä alaviitteessä 7, tuomion 9 kohta.

keus poistaa *taannehtivin* vaikutuksin. Myös komissio arvioi, että tällainen mahdollisuus voisi aiheuttaa ongelmia sellaisten ostoista maksettujen arvonlisäverojen vähennysoikeuksien osalta, jotka ovat jo syntyneet. Sekä ensimmäisessä että kuudennessa direktiivissä käyttöön otetun yleisen arvonlisäverojärjestelmän mukaan verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen, arvonlisävero, joka hänen on maksettava tai jonka hän on maksanut tavaroista ja palveluista, jotka hänelle on toimittanut toinen verovelvollinen ja joita hän käyttää arvonlisäverollisiin liiketoimiin (kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohta). Kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohdan nojalla ostoista maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy. Arvonlisäverovelvollisuus ja ostoista maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus ovat siten yhteydessä toisiinsa.

33. Yhteisöjen tuomioistuin on myös katsonut, "että direktiivin rakenne on sellainen, että kun vapautukseen oikeutetut käyttävät tätä oikeuttaan, he luopuvat väistämättä oikeudestaan vähentää ostoista maksetut verot". [12] Yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että "—— vähennysoikeus kuuluu keskeisesti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä periaatteessa voida rajoittaa". [13]

34. Tämä tarkoittaa myös komission mukaan sitä, että niillä verovelvollisilla, jotka hakeutuivat verovelvollisiksi Belgian lain ollessa (mahdollisesti) voimassa, on sellainen oikeus vähentää ostoista maksettu arvonlisävero, jota ei voida heiltä poistaa taannehtivin vaikutuksin. Sekä komissio että Belgian hallitus ovat samaa mieltä siitä, että sellainen ostoista maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus, joka on jo syntynyt, on otettava huomioon.

35. Kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävänä olevan asian kohteen osalta Belgian hallitus kuitenkin huomauttaa, että kantaja ei ole nimenomaisesti käyttänyt valintaoikeuttaan. Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan valintaoikeus kuuluu ainoastaan verovelvolliselle. [14] Lisäksi 13 artiklan C kohdan toisen alakohdan toisessa lauseessa säädetään, että jäsenvaltioiden on säädettävä valintaoikeuden käyttöä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä. Kansallisen tuomioistuimen asiana on todeta, mitä ei ole kiistetty, onko pääasian kantaja käyttänyt tehokkaasti valintaoikeuttaan.

36. Osapuolet ovat tästä asiasta eri mieltä. Kantaja katsoo tehneensä kaiken, mitä valintaoikeuden nimenomainen käyttäminen oli edellyttänyt. Kantaja korostaa oikeuttaan vähentää ostoista maksetut arvonlisäverot ja toteaa tämän osalta, että vuokraus olisi pitänyt katsoa verolliseksi toiminnaksi. Arvonlisäveron merkitseminen laskuun ei ollut mahdollista, koska vastaaviin täytäntöönpanotoimiin ei vielä ollut ryhdytty.

37. Belgian hallitus on sen sijaan sitä mieltä, että valintaoikeuden tehokas käyttäminen olisi edellyttänyt, että Belgocodex olisi ilmoittanut aikomuksestaan virallisesti veroviranomaisille

12 — Asia Becker, mainittu edellä alaviitteessä 6, tuomion 44 kohta.

13 — Asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995 (Kok. 1995, s. I-1883, 18 kohta).

14 — Asia Becker, mainittu edellä alaviitteessä 6, tuomion 38 kohta.

ja että se olisi kantanut vuokrista arvonlisäveron ja tilittänyt sen valtiolle. Kuten jo edellä olen huomauttanut, kansallisen tuomioistuimen on kuitenkin ratkaistava tämä seikka, jolloin sen on otettava huomioon arvonlisäverovelvollisuuden ja ostoista maksetun arvonlisäveron vähennysoikeuden välinen suhde.

38. Palauttakaamme mieleen tässä yhteydessä edellä 14 ja 15 kohdassa esitetyt huomautukset, koska valintaoikeuden käyttämiseen on sovellettava samoja sääntöjä kuin itse valintaoikeuden käyttöön ottamiseen tai sen pätevyyteen. Vaikka jäsenvaltioille annetaankin kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdassa oikeus rajoittaa valintaoikeutta ja säätää sen käyttöä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä, joita Belgian lainsäädännössä ei ollut vielä annettu, käsiteltävänä olevassa asiassa on kuitenkin huomattava, että verovelvollinen, joka päättää hakeutua verovelvolliseksi, ei voi käyttää tätä oikeutta laillisesti juuri siksi, että hallitus ei vielä ole antanut sitä vastaavia säädöksiä. Valintaoikeuden käyttämistä koskevat vaatimukset eivät näin ollen voi olla liian tiukkoja siten, että ne vaikuttavat kuudennen direktiivin 17 artiklan mukaiseen ostoista maksetun arvonlisäveron vähennysoikeuteen, jota on pidettävä olennaisena osana arvonlisäverojärjestelmää. Mikäli oikeus hakeutua verovelvolliseksi poistetaan taannehtivin vaikutuksin, ainoastaan niillä verovelvollisilla, jotka eivät millään tavalla ole ilmoittaneet aikomuksestaan käyttää valintaoikeutta, ei pitäisi olla oikeutta vaatia tähän liittyviä oikeuksia.

C Ratkaisuehdotus

39. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa ennakkoratkaisukysymykseen seuraavalla tavalla:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 2 artiklan vastaista ei ole tulkita jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin säännöksiä, etenkin sen 13 artiklan C kohtaa ja B kohdan b alakohtaa, siten, että siinä ei kielletä jäsenvaltiota, joka on käyttänyt kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdassa säädettyä mahdollisuutta ja joka on siten myöntänyt verovelvollisilleen oikeuden hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi tietyn kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta, poistamasta myöhemmällä, jopa taannehtivalla lailla tätä valintaoikeutta ja ottamasta näin ollen verovapautusta uudelleen koko laajuudessaan käyttöön. Tätä tulkintaa voidaan kuitenkin soveltaa ainoastaan siltä osin kuin sillä ei loukata ostoista maksetun arvonlisäveron vähennysoikeutta, joka (kuudennen direktiivin 17 artiklassa tarkoitetulla tavalla) on syntynyt sen perusteella, että verovelvollinen on selvästi ilmoittanut aikomuksestaan käyttää valintaoikeutta.