

**Asia C-598/20**

**Ennakkoratkaisupyyntö**

**Jättämispäivä:**

13.11.2020

**Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin:**

Satversmes tiesa (perustuslakituomioistuin, Latvia)

**Ennakkoratkaisupyyntön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:**

11.11.2020

**Kantaja:**

AS Pilsētas zemes dienests

**Riidanalaisen säädöksen hyväksynyt toimielin:**

Latvijas Republikas Saeima (Latvian tasavallan parlamentti)

**VÄLIPÄÄTÖS**

**KYSYMYSTEN ESITTÄMISESTÄ EUROOPAN UNIONIN  
TUOMIOISTUIMELLE ENNAKKORATKAISUN ANTAMISTA VARTEN**

[– –] [asianumero]

*Riiassa 11.11.2020*

Satversmes tiesa (perustuslakituomioistuin, Latvia), joka on tutkinut alustavassa suullisessa käsittelyssä [– –] [ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen kokoonpano]

asiakirja-aineiston asiassa [– –], joka koskee Latvian arvonlisäverolain [(Pievienotās vērtības nodokļa likums)] 1 §:n 14 momentin c kohdan yhdenmukaisuutta Latvian tasavallan perustuslain [(Latvijas Republikas Satversme)] 91 §:n ensimmäisen virkkeen ja 105 §:n ensimmäisen, toisen ja kolmannen virkkeen kanssa siltä osin kuin on kyse maan pakkovuokrauksesta [– –],

**toteaa seuraavaa:**

- 1 Asia [– –] on valmisteltu Satversmes tiesassa käsittelemistä varten. Se on tullut vireille Pilsētas zemes dienests -nimisen osakeyhtiön (jäljempänä kantaja) nostaman perustuslainvastaisuutta koskevan kanteen johdosta.

Kanteen käsittelevä tuomioistuin [– –] on esittänyt, että Euroopan unionin tuomioistuimelta pyydettäisiin ennakkoratkaisua.

[– –] [menettelyllisiä seikkoja]

Satversmes tiesa arvioi näin ollen, liittykö asiaan [– –] seikkoja, joiden perusteella unionin tuomioistuimelta on perusteltua pyytää ennakkoratkaisua.

### I. Asian taustalla olevat tosiseikat

- 2 Saeima (parlamentti) hyväksyi 29.11.2012 arvonlisäverolain, joka tuli voimaan 1.1.2013.

Arvonlisäverolain 1 §:n 14 momentin c kohdassa (jäljempänä riidanalainen säännös) säädetään, että palvelusuoritus on muu liiketoimi kuin tavaroiden luovutus ja että kyseistä lakia sovellettaessa myös omaisuuden vuokraus katsotaan palvelusuoritukseksi.

- 3 **Kantajan** mukaan riidanalainen säännös ei ole maan pakkovuokrauksen kohdalla Latvian tasavallan perustuslain (jäljempänä perustuslaki) 91 §:n ensimmäisen virkkeen eikä 105 §:n ensimmäisen, toisen ja kolmannen virkkeen mukainen.

Kantaja on osakeyhtiö. Se omistaa maa-alueen, jolla sijaitsee useiden perheiden asunnoista koostuvia asuinrakennuksia, jotka ovat muiden henkilöiden omistamia. Kantaja on ostanut kyseisen maa-alueen lakiin perustuvalla liiketoimella. Kantajan ja asuinrakennusten omistajien välillä on pakollinen vuokrasuhde. Kantaja on ollut rekisteröitynä arvonlisäverovelvolliseksi 6.1.2002 lähtien, ja yksi sen päätoiminnoista on omien tai vuokrattujen kiinteistöjen vuokraus ja hallinnointi.

Valtion ja kuntien omistamien asuntojen yksityistämisestä annetun lain (likums ”Par valsts un pašvaldību dzīvojamo māju privatizāciju”) 50 §:n 1 momentin 3 kohdan nojalla maanomistajalla ja useiden perheiden asuinnoista koostuvan asuinrakennuksen omistajalla on pakkovuokrauksen yhteydessä molemminpuolinen velvollisuus tehdä maanvuokrasopimus. Pakkovuokrauksen perusteella perittävän vuokran määrä, johon kantajalla oli oikeus, vahvistettiin puolestaan lainsäädännössä. Koska käsiteltävän asian tilanteessa asianosaiset eivät päässeet sopimukseen vuokrasopimuksen tekemisestä ja vuokran määrästä, kantaja saattoi asian tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen asuinrakennusten omistajilta maan pakkovuokrauksesta perittävät vuokrat, mukaan lukien kyseisiä vuokria vastaavat arvonlisäveron määrät. Kanteen käsittelevä tuomioistuin hyväksyi vaatimuksen, joka koski maan pakkovuokrauksesta perittäviä vuokria, mutta hylkäsi vaatimuksen, joka koski näitä vuokria vastaavan arvonlisäveron määrän perimistä.

Riidanalaisen säännöksen mukaan kiinteän omaisuuden vuokrausta pidetään myös pakkovuokrauksen yhteydessä arvonlisäveron alaisena palveluna. Tämä vähentää merkittävästi kokonaistuloa, jonka maanomistaja saa omaisuutensa vuokralle antamisesta, sillä kantaja on velvollinen maksamaan verohallinnolle pakkovuokrauksesta perittäviä vuokria vastaavan arvonlisäveron. Kantaja katsoo siis, että hänen perustuslain 105 §:ssä vahvistettua omistusoikeuttaan rajoitetaan. Kantajan mukaan myös perustuslain 91 §:n ensimmäisessä virkkeessä vahvistettua, yhdenvertaisuutta lain edessä koskevaa periaatetta on loukattu, sillä maanomistajat, jotka eivät ole rekisteröityneet arvonlisäverovelvollisiksi, eivät ole vastaavissa olosuhteissa velvoitettuja maksamaan kyseistä veroa maan pakkovuokrauksesta.

Kantajan mukaan lainsäätäjän olisi pitänyt tiettyjen palvelusuoritusten arvonlisäveron alaisuudesta päättäessään arvioida, onko kiinteän omaisuuden vuokraaminen erityisesti pakkovuokrauksen kohdalla palvelusuoritus, joka voi yleissäännön mukaan olla arvonlisäveron alainen. Tässä yhteydessä on otettava huomioon Euroopan unionin lainsäädäntö ja erityisesti yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (jäljempänä direktiivi 2006/112/EY). Direktiivin 2006/112/EY 135 artiklan 1 kohdan mukaisesti kiinteän omaisuuden vuokraus ei ole arvonlisäveron alaista. Kantajan mukaan tämä poikkeus liittyy siihen seikkaan, että kiinteän omaisuuden vuokraus on tavallisesti suhteellisen passiivista toimintaa, jossa ei synny merkittävää arvonlisää.

- 4 **Riidanalaisen säädöksen hyväksynyt toimielin, Saeima**, väittää riidanalaisen säännöksen olevan perustuslain 91 §:n ensimmäisen virkkeen ja 105 §:n ensimmäisen, toisen ja kolmannen virkkeen mukainen.

Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava verovelvollisen jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta. Saeiman näkemyksen mukaan palvelu on unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti arvonlisäveron alainen vain, jos palvelun tarjoajan ja vastaanottajan välillä on oikeudellinen side, jonka voimassaolon aikana toteutetaan vastavuoroisia suorituksia. Se väittää, että pakkovuokraukseen perustuvaa oikeussuhdetta on pidettävä maa-alueen omistajan ja rakennuksen omistajan välisenä oikeussuhteena, joka perustuu lakiin. Tämän oikeussuhteen yhteydessä maa-alueen omistaja antaa kyseisen maa-alueen vuokralle rakennuksen omistajalle, ja rakennuksen omistaja maksaa puolestaan maa-alueen pakkovuokrauksesta perittävän vuokran maa-alueen omistajalle. Pakkovuokraukseen perustuvaa maanvuokrausta on siis pidettävä arvonlisäveron alaisena palvelusuorituksena.

Saeiman mukaan direktiivin 2006/112/EY 135 artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa säädetään, että jäsenvaltioiden on vapautettava arvonlisäverosta kiinteän omaisuuden vuokraus. Kyseisen artiklan 2 kohdassa jäsenvaltioille annetaan kuitenkin mahdollisuus rajoittaa kyseistä vapautusta eli säätää tapauksista, joissa kiinteän omaisuuden vuokraus on arvonlisäveron alaista. Saeiman käsityksen

mukaan lainsäätäjällä oli oikeus säätää, että hyötymistarkoituksessa ostetun maa-alueen vuokrauksen kohdalla palvelusuoritus on arvonlisäveron alainen, vaikka pakollisen vuokrasuhteen olemassaolo on tiedossa. Pakkovuokrauksen yhteydessä vuokrauspalvelu on siis arvonlisäveron alaista, jos palvelusuorituksen tekee maanomistaja, joka on ilmoittautunut arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Rakennuksen omistaja maksaa puolestaan laskuun merkityn vuokrasumman, johon sisältyy myös asiaankuuluva arvonlisävero.

## II. Latvian oikeusäännöt

- 5 Perustuslain 91 §:n ensimmäisessä virkkeessä säädetään seuraavaa: ”Kaikki ihmiset Latviassa ovat yhdenvertaisia lain ja tuomioistuinten edessä.”

Perustuslain 105 §:n ensimmäisessä, toisessa ja kolmannessa virkkeessä säädetään seuraavaa: ”Jokaisella on oikeus omaisuuteen. Omistusoikeuden kohteena olevaa omaisuutta ei saa käyttää yleisen edun vastaisella tavalla. Omistusoikeutta voidaan rajoittaa ainoastaan lailla.”

- 6 Arvonlisäverovelvollisista, veronalaisista suorituksista ja verovapautuksista säädetään arvonlisäverolaissa.

Arvonlisäverolain 1 §:n 14 momentin c kohdassa säädetään, että palvelusuoritus on muu liiketoimi kuin tavaroiden luovutus ja että kyseistä lakia sovellettaessa myös omaisuuden vuokraus on palvelusuoritus.

Arvonlisäverolain 5 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan arvonlisäveron alaisia ovat taloudellisen toiminnan yhteydessä toteutetut vastikkeelliset palvelusuoritukset. Taloudellista toimintaa on kaikki jatkuva ja itsenäinen vastikkeellinen toiminta, mukaan lukien omaisuuden hyödyntäminen säännöllisten tulojen hankkimiseksi (ks. arvonlisäverolain 4 §).

Lainsäätaja säätää arvonlisäverolain 52 §:n 1 momentin 25 kohdassa, että ainoa arvonlisäverosta vapautettu vuokrauspalvelu on asunnonvuokraus (lukuun ottamatta majoitusliikkeiden, kuten hotellien, motellien, kotimajoituksen tarjoajien, loma-asuntojen, leirintäalueiden ja muiden majoituskeskusten, tarjoamia majoituspalveluja).

Arvonlisäverolain 34 §:n 7 momentissa säädetään, että vuokrauksen verotettava arvo muodostuu kaikista vuokrasopimuksessa sovitusta maksuista.

Arvonlisäverolain 84 §:n 1 momentin mukaisesti kaikkien verovelvollisten, jotka ovat ilmoittautuneet tai joiden olisi kyseisen lain nojalla ilmoitauduttava Valsts ieņēmumu dienests (valtion veroviranomainen) arvonlisäverovelvollisten rekisteriin ja jotka toteuttavat Latvian alueella verotettavia liiketoimia, on maksettava arvonlisävero verohallinnolle, ellei kyseisessä laissa toisin säädetä. Latviassa verovelvollisella on oikeus olla ilmoittautumatta valtion veroviranomaisen arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, jos sen veronalaisten tavaroiden luovutusten ja palvelusuoritusten kokonaisarvo on ollut enintään

40 000 euroa 12 edeltävän kuukauden aikana (ks. arvonlisäverolain 59 §:n 1 kohta).

- 7 Pakolliseen yhteisomistukseen perustuvat oikeussuhteet on tunnettu Latvian lainsäädännössä jo vuosien ajan (yli 25 vuotta). Näiden oikeussuhteiden sääntely on toteutettu maanomistuksen uudistuksen yhteydessä ja yksityistettäessä valtion ja kuntien omaisuutta.

Maanomistuksen uudistus oli monimutkainen ja pitkälinen prosessi, joka kattoi Latvian koko talouden ja johtui maan menneisyydestä [– –] [viittaus kansalliseen oikeuskäytäntöön]. Yksi uudistuksen päätavoitteista oli sosiaalisen oikeudenmukaisuuden palauttaminen sen jälkeen, kun neuvostovalta oli sitä loukannut riistämällä Latvian kansalta omaisuuden lainvastaisesti ja korvauksetta [– –] [viittaus kansalliseen oikeuskäytäntöön]. Maanomistuksen uudistuksesta annettu lainsäädäntö tuli voimaan 1990-luvun alussa sen jälkeen, kun Latvia sai takaisin itsenäisyytensä, ja uudistuksen mukaisesti kansallistettujen maa-alueiden omistusoikeudet palautettiin niiden aiemmille omistajille tai heidän perillisilleen. Niin neuvostonvallan aikana kuin Latvian itsenäisyyden palauttamisen jälkeenkin kyseisille maa-alueille rakennettiin kuitenkin rakennuksia, joita myös valtio ja kunnat omistivat.

Saeima hyväksyi 21.6.1995 lain valtion ja kuntien omistamien asuntojen yksityistämisestä, ja kyseisen lain mukaisesti useiden perheiden asunnoista koostuvat valtion ja kuntien asuinrakennukset yksityistettiin ja näissä rakennuksissa olevien asuntojen, muiden tilojen ja taiteilijoiden työskentelytilojen omistusoikeudet olivat maanomistajan lisäksi myös muiden henkilöiden ostettavissa.

Maanomistuksen uudistuksen sekä valtion ja kuntien omaisuuden yksityistämisen kuluessa syntyi siis tilanne, jossa aiemmat omistajat tai heidän perillisensä saivat takaisin maa-alueen omistusoikeudet, mutta muut henkilöt ostivat asuntojen sekä muiden valtion ja kuntien asuinrakennuksissa sijaitsevien tilojen omistusoikeudet.

Latvian tasavallan vuoden 1937 uudistetun siviililain johdanto-osan voimaantulosta ja soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä esineoikeuksien sekä perintöoikeuksien osalta 7.7.1992 annetun lain (likums "Par atjaunotā Latvijas Republikas 1937. gada Civillikuma ievada, mantojuma tiesību un lietu tiesību daļas spēkā stāšanās laiku un piemērošanas kārtību") 14 §:ssä lainsäätäjä on poikennut siviililain 968 §:ssä säädetystä maa-alueen ja rakennusten yhtenäisyyttä koskevasta periaatteesta, jonka nojalla maa-alueelle rakennettu ja siihen läheisesti liittyvä rakennus katsotaan osaksi maa-aluetta. Kyseisen poikkeuksen sisällyttäminen lainsäädäntöön liittyi maanomistuksen uudistukseen sekä valtion ja kuntien omaisuuden yksityistämiseen, ja se oli välttämätön maanomistajien ja rakennusten omistajien välisen oikeussuhteen sääntelemiseksi.

Jotta rakennuksen omistaja saattoi käyttää yksityistettyä omaisuutta koskevaa omistusoikeuttaan, oli hänen välttämätöntä voida käyttää rakennukselle tarvittavaa

maa-aluetta. Lainsäätäjän oli kuitenkin otettava huomioon myös niiden henkilöiden edut, joiden maa-alueilla muiden henkilöiden omistamat rakennukset sijaitsivat. Lainsäätäjä valitsi maanomistajien ja rakennusten omistajien väliseen pakolliseen yhteisomistukseen perustuvien oikeussuhteiden sääntelyn säätämällä pakkovuokrauksesta. Maanomistuksen uudistamisesta Latvian tasavallan kaupungeissa annetun lain (likums ”Par zemes reformu Latvijas Republikas pilsētā”) 12 §:n 2<sup>1</sup> momentin sekä valtion ja kuntien omistamien asuntojen yksityistämistä annetun lain 54 §:n 1 momentin mukaan maa-alueen omistajalla on velvollisuus tehdä maanvuokrasopimus rakennuksen omistajan kanssa. Augstākā tiesa (ylin tuomioistuin, Latvia) on todennut, että koska pakkovuokraukseen perustuva oikeussuhde asianosaisten välillä perustuu lakiin, kyseinen suhde on ainoastaan suhteellisen samankaltainen sopimussuhteen kanssa. Toisin sanoen vuokranantaja ja vuokralleottaja muodostavat tämän suhteen vapaaehtoisen sopimuksen sijaan lain nojalla, kun kyseessä on tältä kannalta merkityksellinen tosiasiallinen tilanne eli kun henkilön omistamalla maa-alueella sijaitsee toisen henkilön omistama rakennus. Näihin olosuhteisiin ei voi vaikuttaa maanomistaja eikä rakennuksen omistaja, ja molempien on otettava olemassa oleva tilanne huomioon [– –] [viittaus kansalliseen oikeuskäytäntöön]. Tätä oikeudellista tilannetta nimitetään siis pakkovuokraukseksi.

Valtion ja kuntien omistamien asuntojen yksityistämistä 21.6.1995 annetun lain hyväksyessään lainsäätäjä vahvisti rajat pakkovuokraukseen perustuvan vuokran määrälle. Myöhemmin maanomistuksen uudistamisesta Latvian tasavallan kaupungeissa annetussa laissa vahvistettiin lisäksi pakkovuokraukseen perustuvan vuokran sallittu enimmäismäärä. Myös Satversmes tiesa on tarkastellut toistuvasti pakkovuokraukseen perustuvan vuokran määrän perustuslainmukaisuutta. Ajanjaksolla, jolta kantaja vaatii asuinrakennusten omistajia maksamaan maan pakkovuokraukseen perustuvat vuokrat, mukaan lukien niitä vastaavan arvonlisäveron määrän, lainsäädännössä vahvistettiin maan pakkovuokraukseen perustuvan vuokran määrä seuraavasti: vuosina 2016 ja 2017 kuusi prosenttia vuodessa maa-alueen katasteriarvosta, 1.1.2018 lähtien pakkovuokraukseen perustuva vuokra sai olla enintään viisi prosenttia vuodessa maa-alueen katasteriarvosta ja 1.1.2019–30.4.2019 neljä prosenttia vuodessa maa-alueen katasteriarvosta. Näin lainsäätäjä on rajoittanut lainsäädännöllä omistajan omistusoikeuden käyttöä, toisin kuin vapaisiin markkinoihin perustuvissa suhteissa.

Maanomistuksen uudistamisesta Latvian tasavallan kaupungeissa annetun lain 12 §:n 2<sup>1</sup> momentin sekä valtion ja kuntien omistamien asuinrakennusten yksityistämistä annetun lain 54 §:n mukaan maan pakkovuokraukseen perustuvan vuokran määrä vahvistetaan 1.5.2019 lähtien osapuolten välisellä kirjallisella sopimuksella. Jos osapuolet eivät pääse sovintoon pakkovuokraukseen perustuvan vuokran määrästä, päättää vuokran määrän tuomioistuin siviililain 2123 §:n mukaisesti.

### III Unionin oikeussäännöt

- 8 Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 288 artiklan kolmannessa kohdassa määrätään seuraavaa:

”Direktiivi velvoittaa saavutettavaan tulokseen nähden jokaista jäsenvaltiota, jolle se on osoitettu, mutta jättää kansallisten viranomaisten valittavaksi muodon ja keinot.”

- 9 Direktiivin 2006/112/EY tavoitteista todetaan sen johdanto-osassa seuraavaa:

”(4) Sisämarkkinoiden toteuttaminen edellyttää, että jäsenvaltioissa sovelletaan liikevaihtoverolainsäädäntöä, joka ei vääristä kilpailun edellytyksiä eikä vaikeuta tavaroiden ja palvelujen vapaata liikkuvuutta. Sen vuoksi olisi tarpeen yhdenmukaistaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädäntö arvonlisäverojärjestelmän avulla tavoitteena poistaa mahdollisimman paljon tekijöitä, jotka ovat omiaan vääristämään kilpailun edellytyksiä sekä kansallisella että yhteisön tasolla.

(5) Arvonlisäverojärjestelmällä saavutetaan mahdollisimman yksinkertainen ja tasapuolinen verotus, kun veronkanto toimitetaan mahdollisimman yleisesti ja järjestelmän soveltamisalaan kuuluvat kaikki tuotannon ja jakelun vaiheet sekä palvelujen suoritukset. Näin ollen olisi sisämarkkinoiden ja jäsenvaltioiden edun mukaista ottaa käyttöön yhteinen järjestelmä, jota olisi sovellettava myös vähittäiskauppaan.

--

(7) Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksena on, vaikkakaan verokantoja ja vapautuksia verosta ei täysin yhdenmukaisteta, saada aikaan kilpailun tasapuolisuus siten, että kunkin jäsenvaltion alueella samanlaisiin tavarihin ja palveluihin kohdistuu samansuuruinen vero tuotanto- ja jakeluketjun pituudesta riippumatta.

--

(35) Olisi laadittava yhteinen luettelo verovapautuksista, jotta omien varojen kanto tapahtuisi yhdenmukaisesti kaikissa jäsenvaltioissa.”

- 10 Direktiivin 2006/112/EY 1 artiklan mukaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavarihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin.

Direktiivin 2006/112/EY 2 artiklassa säädetään seuraavaa: ”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

--

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta.”

Direktiivin 2006/112/EY 135 artiklassa säädetään arvonlisäverosta vapauttamisesta seuraavasti:

”1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

--

l) kiinteän omaisuuden vuokraus.

2. Edellä 1 kohdan 1 alakohdassa säädettyä vapautusta ei sovelleta seuraaviin liiketoimiin:

a) hotellialalla tai vastaavalla alalla harjoitettava kyseisen jäsenvaltion lainsäädännössä määritelty majoitustoiminta, mukaan lukien leirintätarkoitukseen varustetuilla alueilla tapahtuva majoitustoiminta;

b) alueiden vuokraus kulkuneuvojen paikoitusta varten;

c) pysyvästi asennettujen laitteiden ja koneiden vuokraus;

d) säilytyslokeroiden vuokraus.

Jäsenvaltiot voivat säätää muistakin 1 kohdan 1 alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaa koskevista poikkeuksista.”

#### **IV. Syyt, joiden vuoksi Satversmes tiesa on epävarma direktiivin 2006/112/EY tulkinnasta**

11 Satversmes tiesan tuomioihin ei voi hakea muutosta, joten siinä tapauksessa, että unionin oikeuden tulkinta on olennaista asian ratkaisemisen kannalta, Satversmes tiesan on selvitettävä, ovatko asian kannalta merkitykselliset lainsäädännön säännökset riittävät selkeät ja, jos asian kannalta merkitykselliset säännökset eivät ole riittävän selkeät, onko unionin tuomioistuin jo selvittänyt näitä kysymyksiä aiemmin [– –] [viittaus kansalliseen oikeuskäytäntöön].

Satversmes tiesa tutkii siis seuraavaksi syyt, joiden perustella päätös ennakkoratkaisun pyytämisestä unionin tuomioistuimelta on välttämätön.

12 Satversmes tiesa on todennut, että perustuslain 68 §:ssä säädetyn mukaisesti Latvian liittyessä Euroopan unioniin unionin oikeudesta tuli erottamaton osa Latvian oikeusjärjestystä. Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 288 artiklan kolmannessa kohdassa määrätään, että direktiivi velvoittaa saavutettavaan tulokseen nähden jokaista jäsenvaltiota, jolle se on osoitettu, mutta jättää sen sijaan kansallisten viranomaisten valittavaksi muodon ja keinot. Antaessaan lainsäädäntöä, jolla Euroopan unionin direktiivien vaatimukset sisällytetään kansalliseen oikeusjärjestykseen, lainsäätäjän on siis otettava huomioon yleiset oikeusperiaatteet ja muut perustuslain säännökset sekä unionin oikeuden periaatteet [– –] [viittaus kansalliseen oikeuskäytäntöön].



Satversmes tiesa on arvioinut, että henkilön asettaminen verovelvolliseksi merkitsee aina perustuslain 105 §:ssä vahvistetun omistusoikeuden rajoittamista [– –] [viittaus kansalliseen oikeuskäytäntöön]. Arvioidessaan, onko käsiteltävässä asiassa riidanalaisella säännöksellä asetettu perusoikeuksien rajoitus perustuslain mukainen, Satversmes tiesan on tutkittava lisäksi, onko lainsäätäjät noudattanut unionin oikeutta siitä säätäessään [– –] [viittaus kansalliseen oikeuskäytäntöön].

Riidanalaisessa säännöksessä säädetään, että myös omaisuuden vuokraus katsotaan palvelusuorituksiksi arvonlisäverolakia sovellettaessa. Kyseisessä säännöksessä käytetty ilmaus ”omaisuuden vuokraus” käsittää kiinteän omaisuuden vuokrauksen. Toisin sanoen myös kiinteän omaisuuden vuokraus on arvonlisäveron alainen suoritus. Sama pätee myös maanvuokraukseen pakollisen vuokrasuhteen yhteydessä [– –] [viittaus kansalliseen oikeuskäytäntöön]. Arvonlisäverolaki ja riidanalainen säännös on hyväksytty erityisesti direktiivin 2006/112/EY vaatimuksia soveltaen.

Aloittaessaan asian [– –] tarkastelun asiasisällön kannalta Satversmes tiesan on siis arvioitava myös, onko lainsäätäjät noudattanut direktiivin 2006/112/EY vaatimuksia riidanalaisen säännöksen antaessaan. Onko lainsäätäjällä toisin sanoen ollut mainitun unionin lainsäädännön mukaisesti valtuudet antaa lainsäädäntöä, jonka mukaan pakkovuokraukseen perustuva maanvuokraus on arvonlisäveron alaista toimintaa?

- 13 Unionin tuomioistuin on todennut, että direktiivin 2006/112/EY 135 artiklan 1 kohdan mukaisesti kiinteän omaisuuden vuokraus on vapautettu arvonlisäverosta. Unionin tuomioistuin on määritellyt direktiivin 2006/112/EY 135 artiklan 1 kohdan I alakohdassa tarkoitettua kiinteän omaisuuden vuokrauksen käsitteen siten, että se on kiinteistön omistajan vuokralaiselle tietyksi sovituksi ajaksi vastiketta vastaan antama oikeus hallita kiinteistöä omistajan tavoin ja sulkea muut henkilöt tämän oikeuden käyttämisen ulkopuolelle (ks. unionin tuomioistuimen tuomio 28.2.2019, *Manuel*, C-278/18, EU:C:2019:160, 18 kohta).

Unionin tuomioistuin on todennut, että direktiivin 2006/112/EY 135 artiklan 1 kohdan I alakohdassa säädetyn kaltaista vapautusta on tulkittava suppeasti, koska tämä vapautus on poikkeus siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta verovelvollisen suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta. Kuten unionin tuomioistuin on täsmentänyt, kyseinen arvonlisäverosta vapauttaminen selittyy sillä, että vaikka kiinteän omaisuuden vuokraus on liiketoimintaa, se on tavallisesti luonteeltaan suhteellisen passiivista toimintaa, jossa ei synny merkittävää arvonlisää (ks. tuomio 16.12.2010, *MacDonald*, C-270/09, EU:C:2010:780, 45 kohta, ja tuomio 2.7.2020, *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö*, C-215/19, EU:C:2020:518, 38 ja 41 kohta).

Unionin tuomioistuin on todennut myös, että jäsenvaltioilla on laaja harkintavalta sen määrittelemisessä, mikä toiminta on kaikesta huolimatta asetettava arvonlisäveron alaiseksi poikkeuksena kiinteän omaisuuden vuokrausta koskevaan

arvonlisäverosta vapauttamiseen. Jäsenvaltioiden on siis direktiivin 2006/112/EY kansallisen lainsäädännön osaksi saattaessaan vahvistettava arviointiperusteet, jotka vaikuttavat soveltuvan verotettavan toiminnan sekä sellaisen toiminnan, jota ei veroteta – kiinteän omaisuuden vuokraus mukaan lukien – erottamiseen toisistaan. Direktiivin 2006/112 135 artiklan 2 kohdassa annetaan jäsenvaltioille laaja harkintavalta jättää vapautuksen ulkopuolelle tietyt palvelujen suoritukset, kuten kiinteän omaisuuden vuokraus (ks. tuomio 16.12.2010, *McDonald*, C-270/09, ECLI:EU:C:2010:780, 50 kohta, ja tuomio 28.2.2018, *Imofloresmira*, C-672/16, EU:C:2018:134, 31 ja 48 kohta).

Vaikka direktiivin 2006/112/EY 135 artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa säädetään, että jäsenvaltioiden on vapautettava arvonlisäverosta kiinteän omaisuuden vuokraus, saman artiklan 2 kohdassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus antaa lainsäädäntöä, jonka mukaan tietyt kiinteän omaisuuden vuokrausta koskevat suoritukset asetetaan arvonlisäveron alaisiksi. Direktiivin 2006/112 135 artiklaa voitaisiin näin ollen tulkita siten, että jäsenvaltiolla on oikeus käyttää harkintavaltaansa ja säätää, että myös pakkovuokraukseen perustuva maanvuokraus on arvonlisäveron alaista.

- 13.1. Käsiteltävän asian tilanteessa on kuitenkin otettava huomioon, että arvonlisävero kannetaan suorituksesta, joka on vain suhteellisen samankaltainen sopimukseen perustuvan vuokrasuhteen kanssa.

Direktiivin 2006/112/EY 135 artiklan 2 kohdan a–d alakohdassa viitataan kiinteän omaisuuden vuokraukseen, josta jäsenvaltiolla on velvollisuus kantaa arvonlisäveroa. Kuten unionin tuomioistuimien on täsmentänyt, näille toimille on ominaista se, että niissä kiinteää omaisuutta käytetään aktiivisemmin hyödyksi, mikä oikeuttaa siis näiden toimien arvonlisäveron alaisuuden (ks. tuomio 4.10.2001, *Goed Wonen*, C-326/99, EU:C:2001:506, 53 kohta). Tavallisesti arvonlisävero kannetaan teollisista tai kaupallisista toimista. Kyseiset toimet kuuluvat direktiivin 2006/112/EY 135 artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa säädetyistä vapaudesta poiketen kyseisen unionin oikeuden säädöksen 135 artiklan 2 kohdan a–d alakohdan soveltamisalaan. Arvonlisävero kannetaan siis toimista, joihin liittyy palvelun suoritus, ei pelkkä toisen henkilön omistaman omaisuuden hallinnan passiivinen luovutus (ks. tuomio 18.11.2004, *Belgian valtio*, C-284/03, EU:C:2004:730, 20 kohta). Kiinteän omaisuuden vuokrauksen kaltainen passiivinen toiminta on periaatteessa arvonlisäverosta vapaata, vaikka se on taloudellista toimintaa (ks. tuomio 16.12.2010, *MacDonald*, C-270/09, EU:C:2010:780, 99 kohta).

Kuten tämän välipäätöksen 7 kohdassa tuodaan esille, pakkovuokraukseen perustuva maanvuokraus johtaa toisenlaiseen vuokrasuhteeseen, joka on syntynyt maan menneisyyden seurauksena, kun maa-alueet ja niillä olemassa olleet rakennukset ovat siirtyneet eri omistajille. Pakkovuokraus otettiin käyttöön lainsäädännöllisenä keinona, jolla pyrittiin turvaamaan oikeudenmukainen tasapaino asianomaisten henkilöiden erilaisten oikeuksien ja oikeutettujen etujen välillä. Tämä oikeussuhde – pakkovuokraus – perustuu lakiin ja on riippumaton

maanomistajan ja rakennuksen omistajan tahdosta. Pakkovuokraukseen perustuva maanvuokraus on siis ilmeisen passiivista toimintaa, sillä maanomistaja antaa maa-alueen hallinnan maa-alueella sijaitsevan rakennuksen omistajalle ainoastaan laissa säädetyn perusteella. Tällaisessa passiivisessa toiminnassa ei synny arvon lisää, joten siitä ei voida kantaa arvonlisäveroa.

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmeneekin, että pakkovuokraukseen perustuvan maanvuokrauksen voidaan katsoa kuuluvan ilmeisen passiivisen luonteensa vuoksi direktiivin 2006/112/EY 135 artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa säädetyn, kiinteän omaisuuden vuokrausta koskevan arvonlisäverosta vapauttamisen soveltamisalaan.

- 13.2. Toisaalta unionin tuomioistuin on korostanut, että vaikka direktiivin 2006/112/EY 135 artiklan 2 kohdan nojalla jäsenvaltioilla on laaja harkintavalta sen suhteen, vapautetaanko vuokraus verosta vai verotetaanko sitä, kyseistä harkintavaltaa käytettäessä on noudatettava direktiivin 2006/112/EY tavoitteita ja periaatteita, erityisesti arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta (ks. *tuomio 12.1.2006, Turn, C-246/04, EU:C:2006:22, 24 kohta*).

Arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteeseen sisältyy myös kilpailun vääristämisen kiellon periaate. Kyseisen periaatteen mukaan samankaltaisia ja siten keskenään kilpailevia tavaroita tai palveluja ei saa kohdella jäsenvaltion alueella arvonlisäverotuksessa eri tavalla. Jokaisen jäsenvaltion alueella samanlaisiin tuotteisiin ja palveluihin on sovellettava samaa verokantaa (ks. *tuomio 3.5.2001, komissio v. Ranska, C-481/98, EU:C:2001:237, 22 kohta, ja tuomio 19.12.2019, Segler, C-715/18, EU:C:2019:1138, 36 kohta*).

Riidanalaista säännöstä sovelletaan kaikkiin maanvuokrausta koskeviin liiketoimiin, myös pakollisesta yhteisomistuksesta johtuvaan maanvuokraukseen. Toisin sanoen jos maa-alueen omistaja on ilmoittautunut tai hänen olisi arvonlisäverolain mukaisesti ilmoitauduttava arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, maa-alueen vuokrausta on näin ollen pidettävä arvonlisäveron alaisena palvelusuorituksena. Vaikka pakkovuokraus on poikkeava vuokrasuhde, kyseisiä suorituksia voidaan pitää samanlaisina vuokralleottajan näkökulmasta: molemmissa tapauksissa vuokranantaja antaa omistamansa maa-alueen vuokralleottajan käyttöön ja vuokralleottaja maksaa vuokran vuokranantajalle. Jos pakkovuokraukseen perustuvasta maanvuokrauksesta ei kannettaisi arvonlisäveroa, olisi kaikissa muissa tapauksissa, joissa vuokrataan maata, kyseessä olevan suorituksen oltava vapautettu arvonlisäverosta. Muutoin saatettaisiin rikkoa kilpailun vääristämisen kiellon periaatetta, sillä samanlaisia palveluita kohdeltaisiin arvonlisäverotuksessa eri tavalla.

On siis pääteltävä, että arvonlisäveron neutraalisuuden periaate estää vapauttamasta maanvuokrausta arvonlisäverosta, kun kyseessä on pakkovuokraus, jos maanvuokraus on kaikissa muissa tapauksissa arvonlisäveron alaista.

14 Direktiivin 2006/112/EY tulkinta voisi näin ollen johtaa käsiteltävässä asiassa erilaisiin päätelmiin:

1) Lainsäätäjällä on ollut oikeus käyttää harkintavaltaansa niiden vuokrausta koskevien liiketoimien määrittämisessä, joista arvonlisävero on kaikesta huolimatta maksettava, kun se on antanut lainsäädäntöä, jonka mukaan pakkovuokraukseen perustuvasta maanvuokrauksesta kannetaan arvonlisävero.

2) Kun otetaan huomioon, että maanomistajan ja rakennuksen omistajan välinen vuokrasuhde on luonteeltaan pakollinen, että tällainen oikeussuhde syntyy lain perusteella ja että maanvuokraus on luonteeltaan ilmeisen passiivista toimintaa, pakkovuokraukseen perustuva maanvuokraus on vapautettava arvonlisäverosta.

3) Arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen mukaisesti lainsäätäjällä ei ole ollut oikeutta vapauttaa pakkovuokraukseen perustuvaa maanvuokrausta arvonlisäverosta, jos maanvuokraus on kaikissa muissa tapauksissa arvonlisäveron alaista.

Vaikka unionin tuomioistuin on tulkinnut toistuvasti direktiivin 2006/112/EY 135 artiklaa myös kiinteän omaisuuden vuokrauksen yhteydessä, toistaiseksi kyseistä artiklaa ei ole tulkittu pakkovuokraukseen perustuvan maanvuokrauksen yhteydessä. Kuten edellä tässä välipäätöksessä esitetystä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä lisäksi ilmenee, direktiivin 2006/112/EY 135 artiklan täsmällinen tulkinta ja soveltaminen käsiteltävän asian tosiasiallisissa ja oikeudellisissa olosuhteissa ei ole niin ilmeistä, ettei minkäänlaista perusteltua epäilystä jäisi siitä, saattoiko lainsäätäjällä antaa lainsäädäntöä, jonka mukaan pakkovuokraukseen perustuva maanvuokraus on arvonlisäveron alaista.

Satversmes tiesa katsoo näin ollen, että käsiteltävään asiaan [– –] liittyy seikkoja, joiden perusteella unionin tuomioistuimelta on perusteltua pyytää ennakkoratkaisua.

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 267 artiklassa [– –] määrätyn nojalla [– –] [viittaus kansallisiin menettelysääntöihin] Satversmes tiesa

**on päättänyt seuraavaa:**

**1. Euroopan unionin tuomioistuimelle esitetään seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:**

**1.1. Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 135 artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa säädettyä kiinteän omaisuuden vuokrauksen vapauttamista arvonlisäverosta tulkittava siten, että kyseistä vapautusta sovelletaan pakkovuokraukseen perustuvaan maanvuokraukseen?**

**1.2. Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi eli jos pakkovuokraukseen perustuva maanvuokraus on vapautettu arvonlisäverosta ja maanvuokraus on siten kaikissa muissa tapauksissa arvonlisäveron alaista, eikö tällainen vapautus ole vastoin arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta, joka on yksi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY periaatteista?**

**2. Asian käsittelyä lykätään, kunnes Euroopan unionin tuomioistuin on antanut ratkaisunsa.**

**3. Euroopan unionin tuomioistuimelle toimitetaan jäljennös tästä välipäätöksestä, kannekirjelmästä [– –], Saeiman vastinekirjelmästä sekä käsiteltävässä asiassa [– –] esitetyistä lisähuomautuksista.**

Tähän päätökseen ei voi hakea muutosta.

[– –] [allekirjoitukset]

TYÖASIAKIRJA