

## JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

ANTONIO TIZZANO

3 päivänä kesäkuuta 2003<sup>1</sup>

1. Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on 14. ja 21.12.2001 tekemillään päätöksillä esittänyt yhteisöjen tuomioistuintielle EY 234 artiklan nojalla muutamia kysymyksiä kuudennen arvonlisäverodirektiivin<sup>2</sup> (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi tai direktiivi) tulkinnasta. Kansallinen tuomioistuin kysyy ensisijaisesti sitä, ovatko luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteet esteenä sille, että lainsäädäntöön tehdyn muutoksen vuoksi jäsenvaltio velvoittaa arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan tai vaihtoehtoisesti sen 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan nojalla verovelvollisen palauttamaan kokonaan tai osittain arvonlisäveron, jonka se on mainitun direktiivin mukaisesti vähentänyt. Kansallinen tuomioistuin pyytää yhteisöjen tuomioistuintelta täsmennystä myös siihen, mikä on edellä mainitun lainmuutoksen merkitys lainmuutoksen voimaantulohetkellä olemassa olleiden kiinteän omaisuuden vuokrasopimusten osalta. Kansallinen tuomioistuin pyytää täsmennystä lopuksi siihen, muuttuuko ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettava vastaus, jos otetaan huomioon ainoastaan ajanjakso sen jälkeen, kun lainmuutoksen sisältävästä lakiehdotuksesta ilmoitettiin.

### I Asiaa koskevat oikeussäännöt

#### A Direktiivin asiaa koskevat säännökset

#### 2. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

1. Verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;

— — .”

#### 3. Kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

1 — Alkuperäinen kieli: italia.

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

”1. Verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudel-

lista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.”

6. Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa säädetään seuraavaa:

4. Direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Veron perusteen on oltava:

— —

”Jäsenvaltiot voivat rinnastaa vastikkeelliseen luovutukseen:

edellä 5 artiklan 6 ja 7 kohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta näiden tai samanlaisten tavaroiden ostohinta, taikka ostohinnan puuttuessa näiden liiketoimien suoritushetkellä määrätty omakustannushinta.”

- a) yrityksen tuottamien, rakentamien, louhimien, jalostamien, ostamien tai maahantuomien tavaroiden ottamisen verovelvollisen yrityksen tarpeiden mukaiseen käyttöön, jos tällaisten tavaroiden hankkiminen toiselta verovelvolliselta ei olisi oikeuttanut arvonnäköveron täyteen vähennykseen;

7. Direktiivin 13 artiklan B kohdassa säädetään seuraavaa:

— — .”

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

5. Kuudennen direktiivin 10 artiklan 2 kohdan mukaan ” — — verosaatava syntyy, silloin kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan — — ”.

— —

b) kiinteän omaisuuden vuokraus,  
— — ”.

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

”Jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisille oikeuden verotuksen valitsemiseen:

a) kiinteän omaisuuden vuokrauksen  
osalta;

— — .

Jäsenvaltiot voivat rajoittaa valintaoikeuden laajuutta; niiden on säädettävä valintaoikeuden käyttöä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä.”

9. Kuudennen direktiivin 17 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva veronpalautussaatava syntyy.

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

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

— —

c) arvonlisävero, joka on maksettava 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan — — mukaisesti.”

10. Direktiivin 20 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Alun perin tehty vähennys on oikaisutava jäsenvaltioiden vahvistamien yksityiskohtaisten sääntöjen mukaan, erityisesti

a) jos vähennys on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu;

b) jos vähennysten määrän määräytymisessä huomioon otetuissa erissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, etenkin jos kauppa on peruutettu tai hinnanalennus saatu; oikaisua ei kuitenkaan suoriteta kokonaan tai osittain maksamatta jääneiden liiketoimien osalta eikä asianmukaisesti toteen näytetyn tai todetun tuhoutumisen, hävikin tai varkauden osalta eikä 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitettun vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten tapahtuneen käyttöön ottamisen osalta. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia oikaisua kokonaan tai osittain maksamatta jääneiden liiketoimien sekä varkauden osalta.

Kiinteistöinvestointien osalta oikaisu perusteena toimivaa kautta voidaan pidentää kymmeneen vuoteen.<sup>3</sup>

3. Oikaisukauden aikana luovutettua investointitavaraa on katsottava käytetyksi verovelvollisen taloudellisessa toiminnassa oikaisukauden loppuun saakka. Tätä taloudellista toimintaa on pidettävä kokonaisuudessaan verollisena, jos mainitun tavarann luovutus on verollinen; ja sitä on pidettävä kokonaan vapautettuna, jos luovutus on vapautettu. Oikaisu on suoritettava kerralla koko jäljellä olevan oikaisukauden osalta.

— — .”

2. Investointitavaroiden osalta oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, mukaan lukien tavarann hankinta- tai valmistusvuosi. Kunakin vuonna oikaisu kohdistuu vain viidennekseen näiden tavarann verosta. Oikaisu perustuu seuraavien vuosien aikana tapahtuneisiin vähennysoikeuden muutoksiin suhteessa tavarann hankinta- tai valmistusvuoteen.

### *B Alankomaiden lainsäädännön asiaa koskevat säännökset*

11. Alankomaat on saattanut arvonlisäverodirektiivin osaksi kansallista oikeusjärjestystään 28.12.1978<sup>4</sup> annetulla lailla, jolla muutettiin Wet op de omzetbelasting 1968 -nimistä lakia (vuoden 1968 liikevaihtove-

Jäsenvaltiot voivat edellisestä alakohdasta poiketen oikaisua tehdessään käyttää perusteena täydet viisi vuotta kestävää kautta, joka alkaa tavarann ensimmäisestä käyttöönotosta.

3 — Direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja uusista toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi — — tiettyjen vapautusten soveltamisala ja niiden täytäntöönpanoa koskevat yksityiskohtaiset säännöt 10 päivänä huhtikuuta 1995 annettun direktiivin 95/77/EY (EYVL L 102, s. 8) 1 artiklan 4 kohdalla on korvattu 20 artiklan 2 kohdan viimeinen alakohta seuraavasti: (Kiinteistöinvestointien osalta oikaisu perusteena toimivaa kautta voidaan pidentää kahteenkymmeneen vuoteen.)

4 — Staatsblad 1978, s. 677.

rolaki; jäljempänä vuoden 1968 laki).<sup>5</sup> Vuoden 1968 lakia on sen jälkeen muutettu vielä *Wet van 18 december 1995 houdende wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 -nimisellä lailla* (vuoden 1968 liikevaihtoverolain muuttamisesta 18.12. annettu laki, jäljempänä joulukuun 1995 laki).<sup>6</sup>

12. Ennen vuoden 1968 lain 11 §:n 1 momentin b alakohdan 5 alakohdan muuttamista joulukuun 1995 lailla edellä mainitussa kohdassa säädettiin direktiivin 13 artiklan B ja C kohdan täytäntöönpanemiseksi kiinteän omaisuuden vuokrauksen vapauttamisesta arvonlisäverosta, vaikkakin vuokralleantajalle ja vuokralleottajalle annettiin mahdollisuus veroviranomaisille asiaa koskevan yhteisen hakemuksen esitettyään valita arvonlisäverollisuus vuokrattaessa kiinteää omaisuutta muuhun kuin asumistarkoitukseen.

13. Joulukuun 1995 lailla tähän säännökseen tehtyjen muutosten jälkeen tämä valintamahdollisuus kuitenkin rajattiin koskemaan vain tapauksia, joissa vuokralleottaja käyttää vuokraamaansa kiinteää omaisuutta tarkoituksiin, jotka antavat sille oikeuden arvonlisäveron täydelliseen tai lähes täydelliseen vähentämiseen.

14. Joulukuun 1995 laki tuli voimaan 29.12.1995 lain V §:n 1 momentin mukaisesti, mutta sitä sovellettiin taannehtivasti vaikutuksiin, jotka alkoivat 31.3.1995 klo

18.00, jolloin Staatssecretaris van Financiën (jäljempänä Alankomaiden veroviranomainen) julkaisi lehdistötiedotteen, jossa kerrottiin valtioneuvoston aikomuksesta muuttaa vuoden 1968 lakia taannehtivasti tiedotteen julkaisemisesta alkavin vaikutuksin. Mainitun lain V §:n 9 momentissa säädetään kuitenkin, että uutta säännöstä ei sovelleta 31.3.1995 klo 18.00 mennessä kirjallisesti tehtyihin ja tietyt edellytykset täyttäviin kiinteän omaisuuden vuokrasopimuksiin kymmenenteen verovuoteen verovuodesta, jonka aikana vuokralleottaja sai kiinteän omaisuuden käyttöönsä.

15. Kiinteään omaisuuteen tehtyjen arvonlisäverovähennysten oikaisemista säännellessään vuoden 1968 lain täytäntöönpanoasetuksen (jäljempänä vuoden 1968 täytäntöönpanoasetus) 13 §:n 2 momentilla. Tässä kohdassa säädetään direktiivin 20 artiklan säännösten mukaisesti, että kiinteästä omaisuudesta tehtävää vähennystä oikaistaan yhdeksännen verovuoden loppuun siitä verovuodesta, jonka aikana toimija sai omaisuuden käyttöönsä, ja oikaisu koskee vuosittain kymmenesosaa arvonlisäverovähennyksestä.

## II Tosiseikat, pääasian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymykset

*Asia C-487/01*

16. Vuosina 1990–1991 Leusdenin kunta muutti omistamansa urheilukentän luon-

<sup>5</sup> — Staatsblad 1978, s. 677.

<sup>6</sup> — Staatsblad 1995, s. 659.

nonnurmen tekonurmeksi. Kyseinen urheilukenttä vuokrattiin 1.1.1992 Mixed Hockey Clubille (jäljempänä hockeyklubi).

17. Vaikka hockeyklubilla ei ollut arvonlisäveron vähennysoikeutta, se valitsi yhdessä Leusdenin kunnan kanssa vuokrauksen arvonlisäverollisena vuoden 1968 lain 11 §:n mukaisesti. Tällöin Leusdenin kunta saattoi vähentää kokonaisuudessaan urheilukentällä teetettyihin töihin liittyvän arvonlisäveron direktiivin 17 artiklan nojalla. Tämän artiklan mukaan tavaroista tai palveluista suoritettu arvonlisävero on vähennyskelpoinen ainoastaan siltä osin kuin niitä käytetään arvonlisäverollisiin liiketoimiin.

18. Joulukuun 1995 lailla vuoden 1968 lain 11 §:ään tehdyn muutoksen takia Leusdenin kunnalla ja hockeyklubilla ei kuitenkaan enää ollut mahdollisuutta valita urheilukentän vuokrausta arvonlisäverollisena. Tästä syystä veroviranomaiset päättivät vaatia vuoden 1968 täytäntöönpanoasetuksen 13 §:n nojalla Leusdenin kunnalta muutostöitä koskevan arvonlisäverovähennyksen oikaisemista. Erityisesti mainittakoon, että oikaisu kohdistui ainoastaan siihen osaan arvonlisäveroa, joka aluksi vähennettiin, eli siihen, joka koski vuoden 1995 joulukuussa lain voimaantulon jälkeen urheilukentän käyttöön ottamisesta laskettavan 10 vuoden oikaisuajanjakson jäljellä olevia vuosia.

19. Leusdenin kunta valitti tästä päätöksestä Gerechthof te Amsterdamiin, joka kuitenkin tuomioissaan hylkäsi valituksen. Tästä päätöksestä Leusdenin kunta valitti siis Hoge Raadiin vedoten muun muassa siihen, että mainitun lainmuutoksen vuoksi tehty arvonlisäverovähennyksen oikaiseminen oli ristiriidassa yhteisöjen tuomioistuinten asiassa C-381/97, Belgocodex,<sup>7</sup> 3.12.1998 antamassa tuomioissa ja asiassa C-396/98, Schloßstraße,<sup>8</sup> 8.6.2000 antamassa tuomioissa ilmenevien luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteiden kanssa.

20. Koska Hoge Raad oli epätietoinen siitä, miten asiaa koskevia direktiivin säännöksiä olisi tulkittava niiden erojen vuoksi, joita on esillä olevan asian tosiasioiden ja niiden tosiasioiden välillä, joihin edellä mainituissa kahdessa tuomioissa viitataan, se lykkäsi asian käsittelyä pyytääkseen ennakkoratkaisua yhteisöjen tuomioistuinta:

”1) Ovatko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan 2 kohta ja 17 artikla sekä luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteet esteenä sille, että — — tapauksessa, jossa ei ole kyse yhteisöjen tuomioistuinten asiassa Schloßstraße antaman tuomion 50 ja 51 kohdassa mainituista veropetoksista tai väärinkäytöstä taikka suunnitellun käyttötarkoituksen muuttamisesta — — verovelvollisen vähentämää arvonlisäveroa, jonka hän on maksanut, kun hänelle on luovutettu (kiinteää) omaisuutta (arvonlisäverollisen) vuokraustoi-

7 — Kok. 1998, s. I-8153.

8 — Kok. 2000, s. I-4279.

minnan harjoittamista varten, oikaistaan 20 artiklan 2 kohdassa tarkoitettulla tavalla pelkästään sen vuoksi, että lainsäädännön muuttamisen vuoksi verovelvollisella ei enää ole oikeutta siihen valintaan, että vuokraamista pidetään arvonlisäverollisena, tämän valintamahdollisuuden päättämisen (tässä tapauksessa 1.1.1996) jälkeisten oikaisuajanjaksoon kuuluvien vuosien osalta.

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko muutettuja säännöksiä jätettävä soveltamatta ainoastaan siltä osin kuin kyse on ensimmäisessä kysymyksessä mainituista vähennetyistä veroista vai myös – oikaisuajanjakson päättymiseen asti – siltä osin, pidetäänkö ensimmäisessä kysymyksessä mainittua vuokraustoimintaa arvonlisäverollisena (kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan C kohdan mukaisesti)?”

*Asia C-7/02*

21. Holin Groep BV cs -nimisen konsernin (jäljempänä Holin-konserni) omistama G&S Properties BV -niminen yhtiö (jäljempänä G&S) rakennutti vuosina 1994 ja 1995 omistamalleen maa-alueelle toimistokäyttöön tarkoitetuista tiloista koostuvan kiinteistökompleksin ja vähensi siltä laskutetun arvonlisäveron.

22. Vuoden 1994 puolivälissä G&S aloitti neuvottelut toimistokompleksin osittaisesta vuokraamisesta tai kompleksin myymisestä ING Bank NV:lle (jäljempänä ING Bank). Neuvottelujen aikana G&S ja ING Bank sopivat siitä, että jos ne tekevät vuokrasopimuksen, ne valitsevat vuoden 1968 lain 11 §:n mukaisen verollisen vuokrauksen. ING Bankin tarkoituksena oli lain mukaan arvonlisäverosta vapautetun pankkitoimintansa harjoittaminen vuokraamassaan kiinteistöissä.

23. Vaikka G&S väittää sitoutuneensa vuokraamaan mainitun kiinteistön ING bankille ennen 31.3.1995, vuokrasopimus tehtiin kirjallisesti vasta joulukuussa 1995 ja se tuli voimaan 1.1.1996.

24. Sen jälkeen ING Bank ja Holin-konserni esittivät veroviranomaisille vuoden 1968 lain 11 §:n mukaisen hakemuksen arvonlisäverovapautuksesta poikkeamiseksi. Hakemus kuitenkin hylättiin, koska joulukuun 1995 lain voimaantulon myötä vuoden 1968 lain 11 §:ää oli muutettu ja koska vuokrasopimukseen, jota ei ollut tehty kirjallisena 31.3.1995 klo 18.00 mennessä, ei ollut mahdollista soveltaa joulukuun 1995 lain V §:n 9 momentissa säädettyjä siirtymäsäännöksiä.

25. Veroviranomaiset totesivat lisäksi, että Holin-konserni oli rakennuttanut kyseisen kiinteistön omassa yritystoiminnassaan tämän toiminnan tarpeisiin, ja jos mainitun kiinteistön olisi ostanut kolmas osapuoli, Holin-konserni ei olisi voinut vähentää

arvonlisäveroa. Näin ollen veroviranomaiset päättivät direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohtaan perustuvan vuoden 1968 lain 3 §:n 1 momentin h alakohtaan mukaisesti, että Holin-konsernin on maksettava aiemmin vähentämänsä, kyseisen kiinteistön rakennusurakkaan liittyvä arvonlisävero.

26. Holin-konserni valitti päätöksestä Gerechthof te Amsterdamiin, joka kuitenkin tuomiossaan hylkäsi valituksen. Niinpä Holin-konserni valitti tuomiosta Hoge Raadiin vedoten siihen, että koska päätöksen mukaan sen oli edellä mainitun lainmuutoksen vuoksi maksettava direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohtaan perustuvan kansallisen säännöksen nojalla arvonlisävero, riitautetulla päätöksellä loukattiin niitä luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteita, joihin mainituissa asiassa Belgocodex ja asiassa Schloßstraße annetuissa tuomioissa vedottiin.

27. Koska Hoge Raad oli epätietoinen siitä, kuinka asiaa koskevia direktiivin säännöksiä olisi tulkittava niiden erojen vuoksi, joita oli esillä olevan asian tosiseikkojen ja niiden tosiseikkojen välillä, joihin vedottiin edellä mainittujen kahden tuomion yhteydessä, se lykkäsi asian käsittelyä pyytääkseen yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua seuraaviin kysymyksiin:

”1) Ovatko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohta ja 17 artikla sekä luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteet — — tapauksessa, jossa ei ole kyse yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Schloßstraße antaman tuomion 50 ja 51 kohdassa mainituista verope-

toksista tai väärinkäytöstä taikka suunnitellun käyttötarkoituksen muuttamisesta — — ristiriidassa 5 artiklan 7 kohdan a alakohtassa tarkoitettun verollisuuden kanssa tapauksessa, jossa verovelvollinen on vähentänyt arvonlisäveron, jonka se on maksanut, kun sille on luovutettu kiinteää omaisuutta tai kun sille on toimitettu palveluja tietyn kiinteän omaisuuden arvonlisäverollista vuokraamista varten, yksinomaan sen vuoksi, että lain-säädännön muuttamisen vuoksi verovelvollisella ei ole enää oikeutta valita vuokrauksen verollisuutta?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko verovähennysoikeus olemassa myös sinä ajanjaksona, joka lasketaan ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessä käsitellyn lainmuutoksen ilmoittamisesta sen voimaantulohetkeen, eli jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, voidaanko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohtan b alakohtan mukaisia ilmoituksen antamisen jälkeen toteutuneita hinnan osatekijöitä pitää verollisina mainitun direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohtan nojalla?”

III Asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa

28. Oikeudellisen menettelyn kirjallisen käsittelyn aikana huomautuksiaan yhtei-



söjen tuomioistuimelle ovat esittäneet asiassa C-487/01 Leusdenin kunta, Alankomaiden ja Ranskan hallitukset sekä komissio ja asiassa C-7/02 Alankomaiden, Ranskan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä komissio. Asiat yhdistettiin 6.11.2002 annetulla määräyksellä yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 43 artiklan mukaisesti. Leusdenin kunta, Holin-konserni, Alankomaiden hallitus ja komissio osallistuivat 9.1.2003 pidettyyn istuntoon.

#### IV Oikeudellinen arvio

##### *A Asiassa C-487/01 ja C-7/02 esitetyt ensimmäiset ennakkoratkaisukysymykset*

29. Asiassa C-487/01 esittämässään ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessä kansallinen tuomioistuin pyytää yhteisöjen tuomioistuinta selventämään, ovatko luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteet esteenä sille, että jäsenvaltio voi toteuttamansa lainmuutoksen perusteella velvoittaa verovelvollisen palauttamaan veron, jonka se on direktiivin 20 artiklan nojalla vähentänyt.

30. Asiassa C-7/02 esitetty ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys on olennaisilta osin sama kuin edellinen paitsi, että sitä ei ole esitetty direktiivin 20 artiklan vaan direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan osalta.

31. Koska kysymykset ovat hyvin samantapaisia, käsittelem niitä jäljempänä yhdessä.

Yhteenveto yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyistä huomautuksista.

32. Leusdenin kunta muistuttaa siitä, että laatiessaan omat investointisuunnitelmansa ja vahvistaessaan hockeyklubille vuokramansa urheilukentän vuokran se luotti urheilukentän muutostöiden käynnissäoloaikana voimassa olleeseen lainsäädäntöön, jonka mukaan sillä oli oikeus vähentää kyseisen urakan kustannuksista kannettava arvonnlisävero kokonaisuudessaan. Koska Leusdenin kunnan tekemässä vuokrasopimuksessa ei ollut lauseketta, jonka perusteella sillä olisi esillä olevan lainmuutoksen tapaisen muutoksen tapauksessa oikeus tarkistaa vuokraa siten, että oikaisuista syntyvä kustannusrasitus kohdistuisi vuokralaiseen, sen oli kustannusrasituksen välttämiseksi ryhdyttävä lopputuloksen kannalta ilmeisen epävarmoihin oikeustoiimiin vuokran tarkistamiseksi Alankomaiden siviililain VI luvun 258 §:n nojalla.

33. Omien perusteidensa tueksi Leusdenin kunta vetoaa asiassa Schloßstraße annettuun tuomioon ja julkisasiamies Geelhoedin asiassa C-17/01, Sudholz<sup>9</sup> esittämään ratkaisuehdotukseen. Leusdenin kunnan

9 — Julkisasiamies Geelhoedin asiassa C-17/01, Sudholz, tuomio 29.4.2004 (Kok. 2004, s. I-4243 ja s. I-4245), 24.10.2002 esittämä ratkaisuehdotus, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa.

mukaan niistä ilmenee, että oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteet ovat yleisesti ottaen ristiriidassa sen kanssa, että arvonnlisäveron vähennysoikeus voidaan sen jälkeen, kun se on myönnetty, kumota lainsäädäntöön tehdyn muutoksen vuoksi. Näiden periaatteiden vuoksi Leusdenin kunta on siis sitä mieltä, ettei direktiivin 20 artiklassa tarkoitettua oikaisua voida vaatia sen vähentämän arvonnlisäveron osalta, ja näin ollen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava myönteisesti.

34. Myös Holin-konserni katsoo luottaneensa ING Bankille sittemmin vuokraamansa kiinteistön rakennusurakan alusta lähtien siihen, että se saattoi valita vuokrauksen arvonnlisäverollisena vuoden 1968 lain 11 §:n tuolloin voimassa olleen sanamuodon perusteella. Holin-konsernin mukaan kyseinen kiinteistö rakennettiin nimenomaan ING Bankille vuokrattavaksi, mikä ilmenee siitä, että siihen rakennettiin kassaholvi. Lisäksi kyseinen konserni toteaa, että jo ennen 31.3.1995 se oli tehnyt jonkinlaisen esisopimuksen ING Bankin kanssa kiinteistön tulevasta vuokraamisesta ja vuokran arvonnlisäverollisuudesta.

35. Holin-konserni väittää näin ollen, että luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteiden vuoksi ja erityisesti sen vuoksi, miten yhteisöjen tuomioistuin on niitä soveltanut edellä mainitussa asiassa Schloßstraße annetussa tuomiossa, Alankomaiden veroviranomaiset eivät voi vuoden 1968 lain 11 §:ään tehdyn lainmuutoksen vuoksi vaatia konsernin tekemän arvonnlisäverovähennyksen palauttamista direktii-

vin 20 artiklassa tarkoitettulla oikaisulla, eivätkä myöskään direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitettulla verollisuudella. Näin ollen konserni katsoo, että asiassa C-7/02 ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava myönteisesti.

36. Päävastaista mieltä ovat Alankomaiden ja Ranskan hallitukset ja komissio sekä Yhdistynyt kuningaskunta, joka on tosin esittänyt huomautuksia vain asian C-7/02 osalta.

37. Etenkin asiaan C-487/01 liittyen Alankomaiden hallitus huomauttaa, että direktiivin 20 artiklan nojalla arvonnlisäverovähennys on aina oikaistava, kun arvonnlisäverollisen toiminnan osalta sellaisia tavarointa tai palveluja, joista on tehty vähennys, ei myöhemmin käytetä tai käytetään tavalla, joka poikkeaa siitä, mitä verovelvollinen on alun perin ilmoittanut. Alankomaiden hallituksen mukaan tätä sääntöä ei pidä soveltaa pelkästään niissä tapauksissa, joissa tavaroiden tai palvelujen tosiasiallinen käyttö eroaa siitä, mikä oli alun perin verovelvollisen tarkoituksena verovelvollisen aloitteesta, vaan sitä sovelletaan myös niissä tapauksissa, joissa tällainen käyttö ei ole enää lainmuutoksen takia mahdollinen. Alankomaiden hallitus toteaaakin, että jos lainsäätäjät olisi halunnut sulkea pois sen, että verovelvollisen tahdosta riippumattomat seikat, kuten lainmuutos, voivat olla perusteena oikaisulle, sen olisi täytynyt mainita se nimenomaisesti. Direktiivin 20 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetään sen sijaan, että myös varkaustapauksessa eli tapauksessa, joka on selkeästi verovelvollisen tahdosta riippumaton, jäsenvaltio voi vaatia vähennyksen oikaisemista.

38. Lisäksi Alankomaiden hallitus pitää selvänä Ranskan hallituksen ja komission tukemana, ettei direktiivin 20 artiklassa ole edes tarkoitus luetella kaikkia säänneltyjä tapauksia vaan ainoastaan muutamia tapauksia esimerkinomaisesti, mistä on osoituksena se, että säännöksen 1 kohdan ensimmäisessä virkkeessä käytetään ilmausta ”erityisesti”. Näin ollen direktiivissä ei kyseisen hallituksen mukaan suljeta pois sitä, että tällaisen toimenpiteen lähtökohtana voi olla lainmuutos.

39. Alankomaiden hallitus ja komissio korostavat toisaalta sitä, että esillä oleva asia poikkeaa yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Schloßstraße käsittelemästä asiasta. Jälkimmäisessä tapauksessa kyse oli lainmuutoksesta, joka vaikutti aiemmin myönnettyyn vähennysoikeuteen taannehtivasti siten, että verovelvolliselta vietiin kokonaan sille aiemmin myönnetty arvonlisäveron vähennysoikeus, kun taas esillä olevassa asiassa kyse on siitä, että vähennystä säännellään oikeudellisesti direktiivin 20 artiklan nojalla 10 vuoden oikaisuajanjakson ajalta ainoastaan lainmuutoksen voimaantulon jälkeisten vuosien osalta, eikä taannehtivasti.

40. Alankomaiden hallitus väittää myös, että Leusdenin kunta olisi voinut välttää oikaisusta aiheutuvat taloudelliset menetykset sopimalla vuokran tarkistamisesta hockeyclubin kanssa tai oikeusteitse siviililain VI luvun 258 §:n nojalla.

41. Lopuksi Alankomaiden hallitus toteaa, että jos yhteisöjen tuomioistuin sulkee pois sen, että direktiivin 20 artiklassa tarkoitettua oikaisua voidaan soveltaa, Leusdenin kunnalla olisi vähennysoikeus sellaisten tavaroiden osalta, joiden käyttö on vapautettu arvonlisäverosta. Tämä olisi kyseisen hallituksen mielestä ristiriidassa – asiassa Becker annetun tuomion<sup>10</sup> 44 kohdassa sekä asiassa Weissgerber<sup>11</sup> annetun tuomion 14–16 kohdassa ja asiassa Monte dei Paschi di Siena annetun tuomion<sup>12</sup> 23 kohdassa ilmenevän – periaatteen kanssa, jonka mukaan verovelvollisella, joka aikoo harjoittaa arvonlisäverosta vapautettua toimintaa, ei voi olla vähennysoikeutta.

42. Alankomaiden hallitus huomauttaa asian C-7/02 osalta, että arvonlisäveron kantaminen Holin-konsernilta direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan nojalla on ainoastaan kyseisen lainmuutoksen välillinen seuraus. Tämän artiklan mukaisesti verosaatava syntyy, silloin kun verovelvollinen saa tavaran oman yrityksen käyttöön. Tämä on Alankomaiden hallituksen mukaan tapahtunut esillä olevassa asiassa vuokrasopimuksen alkamispäivänä 1.1.1996 eli lainmuutoksen voimaantulon jälkeen. Esillä oleva asia eroaa siis asiallisesti ottaen asiasta Schloßstraße, jossa verovelvolliselta oli viety taannehtivasti vaikuttavalla lainmuutoksella verovelvollisen aiemmin saama vähennysoikeus.

10 — Asia 8/81, tuomio 19.1.1982 (Kok. 1982, s. 53, Kok. Ep. VI, S. 295, 44 kohta).

11 — Asia 207/87, tuomio 14.7.1988 (Kok. 1988, s. 4433, 14–16 kohta).

12 — Asia C-136/99, tuomio 13.7.2000 (Kok. 2000, s. I-6109, 23 kohta).

43. Alankomaiden hallitus toteaa edelleen, että se, että Holin-konsernilta voidaan direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan nojalla kantaa arvonlisävero, perustuu siihen, että jos kyseisenä ajankohdana Holin-konserni olisi ostanut kolmanelta osapuolelta kyseessä olevan kiinteistön vuokratakseen sen ING Bankille, sillä ei olisi ollut oikeutta vähentää hankintahinnasta arvonlisäveroa. Sen vuoksi, että kiinteistö oli tarkoitettu sellaiseen toimintaan — pankille vuokrattavaksi — joka ei ollut juuri voimaan tulleen säännöksen perusteella enää arvonlisäverollista. Näin ollen esillä olevassa asiassa arvonlisäveron kantaminen kyseessä olevan artiklan nojalla ei loukkaa luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteita.

44. Myös komissio on istunnossa yhtynyt tähän näkemykseen ja poikennut kirjallisissa huomautuksissaan aiemmin esittämäänsä kannasta.<sup>13</sup>

45. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus puolestaan otaksuu, että direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan tarkoituksena ei ole arvonlisäverovähennyksen oikaiseminen vaan verotuksen neutraalisuutta koskevan periaatteen noudattaminen. Lisäksi sama hallitus huomauttaa, että on verovelvollisen tehtävänä kolmansien osapuolten

kanssa sopimuksia tehdessään huolehtia sellaisten lausekkeiden lisäämisestä, joilla vältetään tulevien lainmuutosten mahdolliset kielteiset vaikutukset. Holin-konserni sen sijaan laiminlöi tällaiset varotoimet neuvottelessaan vuokrasopimuksesta ING Bankin kanssa. Lopuksi Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus huomauttaa, että asian Schloßstraße olosuhteet eivät ole rinnastettavissa esillä olevan asian olosuhteisiin, koska esillä oleva asia ei koske verovelvollisen velvoittamista palauttamaan sen aiemmin vähentämä arvonlisävero lainsäädäntöön tehdyn muutoksen vuoksi vaan mahdollisuutta kantaa arvonlisävero direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan nojalla.

46. Lisäksi Alankomaiden hallitus vetoaa kummassakin asiassa yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöön ja erityisesti asioissa Racke,<sup>14</sup> Decker<sup>15</sup> ja Zuckerfabrik<sup>16</sup> annettuihin tuomioihin, joiden mukaan voi poikkeuksellisesti olla niin, että yhteisön säädöksen ajallisen sovelletavuuden alkamispäivä on sen julkaisupäivää aikaisempi, jos tavoiteltu päämäärä sitä edellyttää ja jos niiden, joita asia koskee, perusteltu luottamusta asianmukaisesti kunnioitetaan. Kyseisen hallituksen mielestä nämä seikat ilmenevät kummassakin esillä olevassa asiassa. Joulukuun 1995 lain tarkoituksena oli ennen kaikkea niiden väärinkäytösten lopettaminen, jotka aiheutuivat vuoden 1968 lain 11 artiklasta sellaisena kuin se oli ennen sen muuttamista. Toiseksi tässä laissa säädettiin olemassa olleisiin moniin vuokrasopimuksiin sovel-

13 — Näissä huomautuksissa komissio lähti siitä oletuksesta, että sen selvittämiseksi, voidaanko direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitettua veroa kantaa Holin-konsernilta, on määritettävä pikemminkin vuokrasopimuksen tekopäivä kuin se päivä, jona se pantiin täytäntöön. Koska komissio oletti, että sopimus tehtiin ennen 29.12.1995, se katsoi, että siksi, että tuolloin voimassa olleen lainsäädännön mukaisesti vuokraus oli vielä arvonlisäverollista, Alankomaiden veroviranomaiset olivat kyseessä olevan veron Holin-konsernilta kantaessaan loukanneet luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteita.

14 — Asia 98/78, tuomio 25.1.1979 (Kok. 1979, s. 69, Kok. Ep. IV, s. 297, 20 kohta).

15 — Asia 99/78, tuomio 25.1.1979 (Kok. 1979, s. 101, 8 kohta).

16 — Yhdistetyt asiat C-143/88 ja C-92/89, tuomio 21.2.1991 (Kok. 1991, s. I-415, 49 kohta).

lettavasta siirtymäkaudesta. Siirtymäkautta ei kuitenkaan voitu soveltaa sellaisiin vuokrasopimuksiin, joissa – kuten Leusdenin kunnan ja hockeyklubin välillä tehdyssä sopimuksessa — — vuokra oli huomattavan alhainen vuokralleantajan maksamiin kiinteistön investointikustannuksiin nähden tai joita — — kuten Holin-konsernin ja ING Bankin välillä tehtyä sopimusta — — ei ollut tehty kirjallisena 31.3.1995 mennessä. Tällä pyrittiin välttämään se, että kumottua lainsäädäntöä voitiin soveltaa sopimuksiin, jotka oli oletettavasti tehty juuri sellaisten väärinkäytösten toteuttamiseksi, jotka oli saman lain avulla tarkoitus lopettaa. Lopuksi mainittakoon se, että Alankomaiden hallituksen mukaan luottamuksensuojan periaatetta noudatettiin, koska Alankomaiden veroviranomainen oli ilmoittanut ennakolta, jo 21.12.1994, aikomuksestaan muuttaa mainittuja säännöksiä ja oli sen jälkeen vahvistanut aikomuksen sekä 21.3.1995 esitettyyn parlamentaariseen kysymykseen antamassaan vastauksessa että 31.3.1995 päivätyssä lehdistötiedotteessaan.

47. Lopuksi Ranskan ja Alankomaiden hallitukset toteavat, että jos Leusdenin kuntaan ei voida soveltaa direktiivin 20 artiklassa tarkoitettua oikaisua ja jos Holin-konsernin ei ole maksettava arvonlisäveroa direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan mukaisesti, tämä on vastoin arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta. Kummankin hallituksen mielestä tällä tavoin syrjittäisiin perusteettomasti kaikkia niitä verovelvollisia, jotka joulukuun 1995 lain voimaantulon jälkeen halusivat teettää kiinteistöurakoita vuokraustarkoituksessa: niillä ei siis olisi oikeutta vähentää näihin urakoihin liittyvää arvonlisäveroa, vaikka ne olisivat samassa tilanteessa kuin Leusdenin kunta ja Holin-konserni ennen kyseistä lakia.

## Asian arviointi

48. Ennen esillä oleviin kysymyksiin vastaamista pidän tarpeellisena palauttaa mieleen muutamia yhteisöjen tuomioistuimen direktiivin 17 artiklassa säädetyistä arvonlisäveron vähennysoikeudesta vahvistamia periaatteita.

49. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee ennen kaikkea se, että tällainen oikeus syntyy, kun direktiivin 10 artiklan mukaisesti arvonlisäveroa koskeva veronpalautusosa syntyy ja kun ”niin ollen vähennysoikeus määräytyy yksinomaan sen mukaan, missä ominaisuudessa henkilö sillä hetkellä toimii”.<sup>17</sup>

50. Yhteisöjen tuomioistuin on sittemmin selventänyt, että se, joka ostaa tavaroita tai palveluja aikomuksenaan, jota objektiiviset seikat tukevat, käyttää kyseisiä tavaroita tai palveluja taloudellisen toiminnan harjoittamiseen, toimii direktiivin 4 artiklan mukaisesti verovelvollisen ominaisuudessa ja sillä on siten oikeus vähentää kyseisistä kustannuksista kannettava arvonlisävero.<sup>18</sup> Kun sellaisia direktiivin säännöksiä ei ole, joiden

17 — Ibidem.

18 — Ks. asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985 (Kok. 1985, s. 655, Kok. Ep. VIII, s. 85, 22–24 kohta); asia C-110/94, Inzo, tuomio 29.2.1996 (Kok. 1996, s. I-857, 15–19 kohta); asia C-37/95, Ghent Coal Terminal, tuomio 15.1.1998 (Kok. 1998, s. I-1, 17 kohta); yhdistetyt asiat C-110/98 ja C-147/98, Gabalfrija, tuomio 21.3.2000 (Kok. 2000, s. I-1577, 47 kohta); em. asia Schloßstraße, tuomio 8.6.2000, 36 kohta ja asia C-400/98, Breitsohl, tuomio 8.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4321, 34 kohta).

nojalla jäsenvaltiot voivat rajoittaa vähennysoikeutta, tätä oikeutta on voitava käyttää välittömästi kaikkien verojen osalta, jotka rasittavat tuotantopanoshankintoja sanotun kuitenkin rajoittamatta direktiivin 20 artiklan mukaisesti myöhemmin mahdollisesti tehtäviä oikaisuja.<sup>19</sup>

51. Yhteisöjen tuomioistuimen monista tuomioista ilmenee kuitenkin ennen kaikkea se, että oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteet ovat pääsääntöisesti esteenä sille, että verovelvollisen tahdosta riippumattomien tosiseikkojen, olosuhteiden tai tapahtumien vuoksi kerran syntyntä arvonlisäveron vähennysoikeutta myöhemmin rajoitetaan.<sup>20</sup>

52. Esillä olevassa asiassa on erityisen merkillepantavaa, että yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Schloßstraße antamassaan tuomiossa todennut, että ”sikäli kuin kansallinen tuomioistuin toteaa, että aikomus aloittaa taloudellinen toiminta, joka johtaa verollisiin liiketoimiin, on ilmaistu vilpittömässä mielessä ja että tämän aikomuksen vahvistavat objektiiviset seikat, verovelvollisella on oikeus välittömästi vähentää se arvonlisävero, joka on maksettava tai joka on suoritettu niiden tavaroiden tai palvelujen osalta, jotka on toimitettu taloudellista toimintaa varten, johon se aikoo ryhtyä; luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden

periaatteiden kanssa on ristiriidassa se, että näiden tavaroiden tai palvelujen toimittamisen jälkeinen lainmuutos vie siltä taannehtivasti tämän oikeuden”.<sup>21</sup>

53. Näin ollen, jotta kahteen esillä olevaan ennakkoratkaisukysymykseen voidaan vastata, on ennen kaikkea selvitettävä, ovatko Leusdenin kunta ja Holin-konserni edellä esitetyn oikeuskäytännön valossa tosiasiallisesti saaneet ennen 29.12.1995 eli ennen vuoden 1968 lain 11 §:ssä säädetyn muutoksen voimaantuloa oikeuden arvonlisäveron vähentämiseen direktiivin 17 artiklan mukaisesti. Toiseksi on tutkittava saman oikeuskäytännön valossa, voivatko Alankomaiden veroviranomaiset esillä olevassa asiassa vaatia Leusdenin kunnalta arvonlisäveron oikaisua direktiivin 20 artiklan mukaisesti ja/tai kantaa Holin-konsernilta veroa direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan mukaisesti.

*Ovatko Leusdenin kunta ja Holin-konserni saaneet direktiivissä tarkoitettua oikeuden vähentää arvonlisävero?*

54. Ensimmäisen tapauksen osalta muistuttan ennen kaikkea siitä, että sen määrittäminen, ”onko verovelvollinen tiettyssä yksittäisessä tapauksessa hankkinut tavaroita

19 — Ks. asia 50/87, komissio v. Ranska, tuomio 21.9.1988 (Kok. 1988, s. 4797, Kok. Ep. IX, s. 615, 16 ja 21 kohta) ja asia C-97/90 Lennartz, tuomio 11.7.1991 (Kok. 1991, s. I-3795, 27 kohta).

20 — Ks. em. asia Inzo, tuomio 29.2.1996, 21, 24 ja 25 kohta; em. asia Ghent Coal Terminal, tuomio 15.1.1998, 20 ja 22 kohta; em. asia Belgocodex, tuomio 3.12.1998 (Kok. 1998, s. I-8153, 26 kohta); em. asia Schloßstraße, tuomio 8.6.2000, 42 kohta; em. asia Breitsohl, tuomio 8.6.2000, 41 kohta. Ks. vastaavasti julkisasiamies Geelhoedin 24.10.2002 em. asiassa Sudholz, esittämä ratkaisuehdotus, 48 kohta.

21 — Em. asia Schloßstraße, tuomio 8.6.2000, 47 kohta; ks. myös asia C-62/00, Mark & Spencer, tuomio 11.7.2002, (Kok. 2002, s. I-6325, 45 kohta).

taloudellista toimintaansa varten” ja siten sen määrittäminen — — siltä osin kuin toiminta on arvonlisäverollista — — onko verovelvollinen saanut direktiivin 17 artiklassa tarkoitetun vähennysoikeuden, ”on tosiseikkoja koskeva kysymys, jota arviotaessa on otettava huomioon kaikki merkittävimmät seikat, kuten kyseessä olevien tavaroiden luonne sekä aika, joka on kulunut tavaroiden hankkimisesta siihen, kun verovelvollinen on ottanut ne käyttöön taloudellisen toiminnan harjoittamiseksi”.<sup>22</sup>

55. Sovellettaessa näitä periaatteita asiaan C-487/01 korostan ennen kaikkea sitä, että Leusdenin kunnan mukaan urheilukentän muutostöitä aloitettaessa sen aikomuksena ei ollut pelkästään vuokrata kenttää vaan myös valita yhdessä tulevan vuokralaisen kanssa vuokrauksen arvonlisäverollisuus vuoden 1968 lain tuolloin voimassa olleen 11 §:n sanamuodon perusteella. Se, että tämä aikomus oli olemassa myös, silloin kun töitä koskeva arvonlisäverosaatava direktiivin 10 artiklan mukaisesti syntyi, ja että tämä tapahtui ennen joulukuun 1995 lain voimaantuloa, on kaikkien mielestä kiistatonta, ja nähdäkseni myös tosiseikat tukevat sitä vahvasti, koska työt päättyivät 1991, kenttä vuokrattiin hockeyklubille 1.1.1992 alkaen ja vuokraus todella valittiin arvonlisäverollisena.

22 — Em. asia Lennartz, tuomio 11.7.1991, 21 kohta.

56. Näin ollen on edellä esitettyjen periaatteiden valossa myönnettävä, että Leusdenin kunta oli saanut direktiivin 17 artiklan nojalla oikeuden vähentää mainituista töistä kannettava arvonlisävero, ja se käyttikin tätä oikeutta perustellusti ja täysimääräisesti vuosina 1990–1991.

57. Tämä pätee myös Holin-konserniin, jolle myönnettiin, kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, direktiivin 17 artiklan mukaisesti oikeus vähentää ING Bankille vuokrattavan kiinteistön rakennusurakasta määrättävä arvonlisävero,<sup>23</sup> ja kyseinen konserni myös käytti tätä oikeutta täysimääräisesti.<sup>24</sup>

58. Näin ollen tutkin seuraavaksi, voivatko Alankomaiden veroviranomaiset näissä kahdessa asiassa vaatia toisaalta oikaisua Leusdenin kunnan tekemään vähennykseen direktiivin 20 artiklan mukaisesti ja/tai toisaalta kantaa Holin-konsernilta veroa direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a) alakohdan mukaisesti.

23 — Ks. ennakkoratkaisupyynnön 3 kohdan 4 alakohdan 5 alakohta, jossa Hoge Raad toteaa, että ”esillä olevassa asiassa — — kyse on kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a) alakohdassa tarkoitettua verollisuudesta, jonka — vaikutuksena on käytännössä säännellä vähennysoikeutta, joka on syntynyt kuudennen direktiivin 17 artiklan mukaisesti” (kursivointi tässä).

24 — Ks. ennakkoratkaisupyynnön 3 kohdan 1 alakohdan 1 alakohta, jossa Hoge Raad toteaa, että ”asianosainen on vähentänyt siltä laskutetun kyseisen liikevaihtoveron”.

*Direktiivin 20 artiklan sovellettavuus Leusdenin kuntaan*

59. Direktiivin 20 artiklassa tarkoitetun arvonlisäveron oikaisun osalta ei mielestäni ole epäilystä siitä, että sitä päätettiin soveltaa Leusdenin kuntaan vain siksi, että joulukuun 1995 lain voimaantulon jälkeen urheilukentän vuokraaminen hockeyklubille, jonka osalta kunta oli saanut direktiivin 17 artiklassa tarkoitetun vähennysoikeuden ja jota se oli myös käyttänyt, ei ollut enää arvonlisäverollista.

60. On toisin sanoen kiistatonta, että esillä olevassa asiassa on syy-yhteys kyseisen lain voimaantulon ja sen välillä, että Leusdenin kuntaa vaadittiin palauttamaan direktiivin 20 artiklassa tarkoitetun oikaisun mukaisesti arvonlisävero, jonka se oli aiemmin tämän oikeuden nojalla vähentänyt.

61. Tässä tilanteessa direktiivin 20 artiklan mukaisen oikaisun soveltaminen tarkoittaa mielestäni sitä, että verovelvolliselle direktiivin nojalla myönnetty vähennysoikeus kumotaan vain siksi, että lainsäädännön muuttamisen vuoksi aiemmin arvonlisäverollisesta toiminnasta on tullut toimintaa, joka ei enää ole arvonlisäverollista.

62. Tämä on mielestäni kuitenkin ilmiselvästi ristiriidassa sen kanssa, mitä yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa Schloßstraße antamassaan tuomiossa, eli sen kanssa, että kansallisen lainsäädännön muuttaminen ei saa aiheuttaa sitä, että verovelvolliselta viedään sen direktiivin mukaisesti vilpittömässä mielessä hankkima arvonlisäveron vähennysoikeus (ks. edellä 52 kohta).

63. Alankomaiden hallitus väittää tästä oikeuskäytännöstä huolimatta, että direktiivin 20 artiklaa voidaan soveltaa myös niissä olosuhteissa, joissa tavaroiden tai palvelujen tosiasiallinen käyttö poikkeaa tarkoituksena olleesta käytöstä verovelvollisen tahdosta riippumattomien seikkojen vuoksi, kuten varkaustapauksessa, ja että siten ei olisi perustetta jättää soveltamatta säännöstä myös silloin, kun kyse on lainsäädäntöön tehtävistä muutoksista.

64. En kuitenkaan ymmärrä, miten edellä esitetty voisi vahvistaa Alankomaiden hallituksen kannan. Direktiivin 20 artiklan b alakohdassa on yleissääntönä, ettei oikaisua voida vaatia "asianmukaisesti toteutetun tai todetun tuhoutumisen, hävikin tai varkauden osalta" tai olosuhteissa, jotka ovat selvästi verovelvollisen tahdosta riippumattomia, ja säännöksen mukaan jäsenvaltiot voivat ainoastaan varkaustapauksessa poiketa tästä säännöstä. Mielestäni säännös siis pikemminkin vahvistaa Alankomaiden hallituksen kannasta poikkeavan kannan, koska siinä vahvistetaan se, että jollei kyseiseen artiklaan sisältyvistä poikkeuksista nimenomaisesti muuta johdu, oikaisua ei voida tehdä, kun se, ettei



tavaraa ole mahdollista käyttää alun perin tarkoituksena olleeseen verolliseen toimintaan, johtuu verovelvollisen tahdosta riippumattomista seikoista.

65. Alankomaiden hallitus ja komissio tähdentävät kuitenkin vielä sitä — — ja mielestäni tämä on niiden väitteissä keskeistä — —, että direktiivin 20 artiklassa ei esitetä kaikkia oikaisu tapauksia. Säännöksen 1 kohdan ensimmäinen virke ja varsinkin sanamuoto ”erityisesti” osoittavat selvästi, että heti sen jälkeen luetellut tapaukset eivät ole poissulkevasti ainoat mahdolliset tapaukset. Näin ollen direktiivissä ei kyseisen hallituksen mukaan suljeta pois sitä, että tällaisen oikaisun lähtökohtana voi olla lainmuutos.

66. Minun on kuitenkin huomautettava siitä, että vaikka 20 artiklassa ei luetella tyhjentävästi kaikkia mahdollisia oikaisu tapauksia, on kuitenkin vähintäänkin keskeistä, että lainsäädäntöön tehtävät muutokset voisivat sisältyä niiden tapauksien joukkoon, joita ei nimenomaisesti luetella, koska tällainen kyseenalaistaisi yhteisön oikeuden peruseräkkeet. On nähdäkseni ilmeistä, että jos otetaan huomioon tällaisen oikaisumahdollisuuden vaikutus, lainsäätäjän olisi pitänyt mainita tällainen nimenomaisesti, jos se olisi halunnut sisällyttää mahdollisuuden 20 artiklaan. Lainsäätäjän vaikeneminen on siis välttämättä ymmärrettävä tällaisen mahdollisuuden pois sulkemiseksi, mikä on lisäksi johdonmukaista edellä esitetyn yleissääntönsä kanssa.

67. Jos näin on, myös se Alankomaiden hallituksen ja komission väite on mielestäni hylättävä, jonka mukaan esillä oleva asia olisi joka tapauksessa erotettava asiassa Schloßstraße annetussa tuomiossa esillä olleesta asiasta siksi, että jälkimmäisessä kyse oli lainmuutoksesta, jolla taannehtivasti puututtiin aiemmin myönnettyyn vähennysoikeuteen, kun taas esillä olevassa asiassa kyse on siitä, että vähennys direktiivin 20 artiklan nojalla oikaistaan oikeudellisesti 10 vuoden oikaisuajanjakson ajalta ainoastaan lainmuutoksen voimaantulon jälkeisten vuosien osalta.

68. Tämä väite on hylättävä etenkin siksi, että se edellyttää 20 artiklan tulkittamista laajasti, minkä edellä hylkäsin. Väite on hylättävä tarkasti ottaen myös siksi, että on vaikea ymmärtää, kuinka lainmuutoksen taannehtiva vaikutus voidaan kieltää vain sillä perusteella, ettei muutoksella pyritä kumoamaan jo päättyneitä oikeudellisia tilanteita vaan sillä ”vain” suljetaan pois se, että edellisen lainsäädännön nojalla perustellusti myönnetty käyttöoikeus edelleen jatkuu.

69. Lopuksi sanottakoon, että tällainen väite kaatuu mielestäni siihen, että se perustuu kehäpäätelmään. Komission mukaan yhteisöjen tuomioistuimien on asiassa Schloßstraße annetussa tuomiossa todennut direktiivin 20 artiklan soveltamisen yhdeksi niistä tapauksista, joissa vähennysoikeus on mahdollista kumota. Tämän vuoksi komissio päätelee, että mikä tahansa kyseiseen säännökseen perustuva mainitun oikeuden kumoaminen on lainmukainen ja siten myös kyseessä olevasta lainmuutoksesta

johtuva kumoaminen. Minun on kuitenkin huomautettava, että tällä tavoin komissio pitää osoitettuna juuri sitä, mikä olisi osoitettava, koska esillä olevassa asiassa kyse ei ole siitä, voidaanko 20 artiklan nojalla puuttua vähennysoikeuteen (mitä kukaan ei kiistä), vaan se, voidaanko sen nojalla näin toimia aina ja erityisesti sellaisen lainmuutoksen tapauksessa, jolla muutetaan taannehtivasti aiemmin arvonlisäverollinen toiminta sellaiseksi toiminnaksi, joka ei ole enää arvonlisäverollista. Kuten olen edellä kertonut, tällainen ei ole 20 artiklan mukaista, eikä sitä voida perustella sillä, että asiassa Schloßstraße annettussa tuomiossa kyseiseen säännökseen vedottiin muussa tarkoituksessa ja toisessa merkityksessä.

70. Kuten edellä on todettu, Alankomaiden hallitus pyrkii lisäksi perustelevaan yleisemmin ja tyhjentävämmiin sen, että esillä olevan lainmuutoksen taannehtivuus on lainmukainen. Palaan jäljempänä tähän seikkaan, sillä aihe on merkityksellinen etenkin asian C-7/02 yhteydessä (ks. jäljempänä, 85–101 kohta).

71. Seuraavaksi käsittelemme muita Alankomaiden hallituksen oman kantansa tueksi esittämiä väitteitä. Kyseinen hallitus väittää etenkin, ettei esillä olevassa asiassa luottamuksensuojan periaatetta ole loukattu, koska jo joulukuussa 1994 Alankomaiden veroviranomainen ilmoitti aikovansa muuttaa vuoden 1968 lain 11 artiklaa. Tämä aikomus vahvistettiin myöhemmin sekä parlamentaariseen kysymykseen 21.3.1995 annettussa vastauksessa että 31.3.1995 julkaistussa lehdistötiedotteessa.

72. Mielestäni tätäkään perustetta ei voida hyväksyä. Asiakirjoista käy ilmi, että Leusdenin kunnalle myönnettiin kyseessä oleva vähennysoikeus selvästi ennen mainittuja ilmoituksia. Näin ollen kumpikaan ilmoituksista ei ole voinut vaikuttaa siihen, että Leusdenin kunnalle oli syntynyt perusteltu luottamus kyseisen oikeuden pysyvyydestä.

73. Lisäksi Alankomaiden hallitus vetoaa kantansa tueksi asiassa Becker,<sup>25</sup> asiassa Weissgerber<sup>26</sup> ja asiassa Monte dei Paschi di Siena,<sup>27</sup> annettuihin tuomioihin, joista ilmenee se periaate, että verovelvollisella, joka aikoo harjoittaa verosta vapautettua toimintaa, ei voi olla vähennysoikeutta.

74. Minun on kuitenkin väitettävä vastaan, että esillä olevassa asiassa, kuten olen edellä selvittänyt, Leusdenin kunnalle oli myönnetty kyseinen oikeus ennen urheilukentän vuokraamisen vapauttamista arvonlisäverosta.

75. Lopuksi todettakoon, ettei minua vakuuta myöskään se Ranskan ja Alankomaiden hallitusten esittämä peruste, jonka mukaan sikäli kuin Leusdenin kuntaan ei saa soveltaa oikaisua, kaikkia niitä verovelvollisia syrjitään perusteettomasti, jotka

25 — Em. tuomio 19.1.1982.

26 — Em. tuomio 14.7.1988.

27 — Em. tuomio 13.7.2000.

siitä huolimatta, että ne joulukuun 1995 lain voimaantulon jälkeen olivat samassa tilanteessa kuin Leusdenin kunta ennen kyseistä lakia, eivät voi, toisin kuin Leusdenin kunta, hyödyntää arvonlisäveron vähennysoikeutta.

76. Mielestäni on siis ilmeistä, että tällainen ”erilainen kohtelu” on luonnollinen seuraus mistä tahansa uudesta säännöksestä, jolla jo olemassa olevia säännöksiä muutettaessa säännellään taannehtivuuskiellon periaatteen mukaisesti vain tulevaa tilannetta, jolloin aiemman lainsäädännön nojalla syntyneet oikeudelliset tilanteet poikkeavat väistämättä myöhemmin syntyneistä oikeudellisista tilanteista.

77. Siten edellä esitetyn perusteella katson, että luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteet ovat ristiriidassa sen kanssa, että direktiivin 20 artiklassa tarkoitettua oikaisua voitaisiin esillä olevan asian tilanteessa soveltaa Leusdenin kuntaan.

*Direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan sovellettavuus Holin-konserniin*

78. Käsitellessäni seuraavaksi sitä, voidaanko esillä olevassa asiassa Holin-konserniin soveltaa direktiivin 5 artiklan 7 koh-

dan a alakohtaa, muistutan siitä, että myös Holin-konsernille myönnettiin ennen joulukuun 1995 lain voimaantuloa arvonlisäveron vähennysoikeus ING Bankille vuokratun kiinteistön rakennusurakan osalta (ks. edellä, 57 kohta).

79. Tästä huolimatta Alankomaiden ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä komissio katsovat, että kyseisestä urakasta määrättävä arvonlisävero voidaan kantaa Holin-konsernilta direktiivin nojalla siksi, että verotettava tapahtuma — eli se, että Holin-konserni ”käytti” kyseistä kiinteistöä direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan mukaisesti ”yrityksensä tarpeisiin” —, joka esillä olevassa asiassa on se hetki, jona ING Bank alkoi vuokrata kiinteistöä, toteutui 1.1.1996 eli sinä päivänä, jona joulukuun 1995 laki oli jo tullut voimaan. Näin ollen edellä mainitut hallitukset ja komissio kieltävät asiallisesti ottaen sen, että laki olisi taannehtiva.

80. Mielestäni tämä väite ei ole kuitenkaan perusteltu. Vaikka voidaankin myöntää, että on oikeutettua väittää esillä olevassa asiassa direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitettua verotettavan tapahtuman ajoittuneen joulukuun 1995 lain voimaantulon jälkeiseen aikaan, tämä ei poista sitä, että lain voimaantuloa edeltävään aikaan ajoittui toinen direktiivissä tarkoitettu verotettava tapahtuma — eli kyseisen kiinteistön rakennusurakan laskuttaminen Holin-konsernilta —, jonka yhteydessä, kuten on jo todettu, konsernille myönnettiin arvonlisäveron vähennysoikeus.

81. Tässä tilanteessa siitä, että myönnettäisiin, että direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohtaa voidaan soveltaa Holin-konserniin mainitun rakennusurakan osalta, seuraisi käytännössä se, kuten kansallinen tuomioistuimien<sup>28</sup> ja kirjallisissa huomautuksissaan komissio ovat perustellusti huomauttaneet, että Holin-konserni veloitettaisiin palauttamaan konsernin aiemmin vähentämä arvonlisävero, ja se, että konsernilta siten peruutettaisiin sille ennen kyseessä olevan lain voimaantuloa myönnetty vähennysoikeus.

82. Mielestäni ei ole epäselvyyttä siitä, että nimenomaan kyseisen lain voimaantulo on luonut edellytykset sille, että Holin-konserniin voidaan soveltaa direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohtaa. Tätä säännöstä sovelletaan siis ainoastaan, kun se, että verovelvollinen ostaa kolmannelta osapuolelta tavaraa, jota se käyttää yrityksensä tarpeisiin, ei anna verovelvolliselle arvonlisäveron vähennysoikeutta täydellisenä.

83. Näin ollen vain siksi, että joulukuun 1995 lailla estettiin se, että kiinteistön vuokraaminen ING Bankille voisi olla arvonlisäverollista, Holin-konsernilla ei voi enää olla arvonlisäveron vähennysoikeutta sen hankkiessa kolmannelta osapuolelta vastaavia kiinteistöjä.

84. Mielestäni on siis selkeä syy-yhteys joulukuun 1995 lain voimaantulon ja sen välillä, että Holin-konsernilta peruutettiin sille aiemmin myönnetty vähennysoikeus kantamalla konsernilta direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan nojalla arvonlisävero. Nähdäkseni tämä vahvistaa sen, että esillä olevassa asiassa lakia on sovellettu taannehtivasti.

85. Alankomaiden hallitus korostaa kuitenkin vielä sitä, että asiassa ilmenevät joka tapauksessa ne edellytykset, joiden perusteella yhteisön säännös voidaan edellä esitetyn yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön (ks. 46 kohta) valossa panna taannehtivasti täytäntöön. Mainitun oikeuskäytännön mukaan tällainen mahdollisuus voi olla poikkeuksellisesti olemassa, ”jos tavoiteltu päämäärä sitä edellyttää ja jos — — perusteltua luottamusta asianmukaisesti kunnioitetaan”.<sup>29</sup>

86. Alankomaiden hallituksen näkemys on, että esillä olevassa asiassa kummatkin edellytykset täyttyvät. Toisaalta joulukuun 1995 lailla käyttöön otetuilla muutoksilla pyrittiin lopettamaan tietyt vuoden 1968 lain 11 §:n soveltamisesta aiheutuneet väärinkäytökset ja toisaalta verovelvollisille oli Alankomaiden veroviranomaisen antamissa eräissä ilmoituksissa ja sen 31.3.1995 antamassa lehdistötiedotteessa tiedotettu kyseisen artiklan mahdollisesta muuttamisesta tulevaisuudessa.

28 — Ks. ennakkoratkaisupyyntöjen em. 3 kohdan 4 alakohdan 5 alakohta, alaviite 19.

29 — Ks. mm. em. asia Zuckerfabrik, tuomio 21.2.1991, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

87. Veroviranomaisen ilmoitusten osalta huomautan heti, että jos osoitetaan, kuten Leusdenin kunnan kohdalla on osoitettu (ks. edellä 72 kohta), että Holin-konsernille on myönnetty arvonlisäveron vähennysoikeus ennen mainittujen ilmoitusten antamista, on loogista sulkea pois, että niillä olisi voitu estää perustellun luottamuksen syntyminen Holin-konsernille kyseisen oikeuden pysyvyydestä.

88. Toisen ennakkoratkaisupyynnön osalta voidaan kuitenkin ilmeisesti olettaa, että Holin-konsernille oli myönnetty kyseessä oleva oikeus mainittujen ilmoitusten jälkeen.<sup>30</sup>

89. Myös tässä tapauksessa olisin kuitenkin taipuvainen sulkemaan pois, kuten komissio tekee kirjallisissa huomautuksissaan, että lehdistötiedote pelkästä lakiehdotuksesta, jonka toteutuminen on vielä epävarmaa, voisi vaikuttaa perustellun luottamuksen syntymiseen voimassa olevan lainsäädännön nojalla saadun oikeuden pysyvyydestä.

90. Jos kuitenkin lähdetään siitä, että Holin-konserni, joka saattoi jo aavistaa lainsäädännön olevan muuttumassa, ei voi-

nut täysin luottaa oikeuden koskemattomuuteen, on vielä tarkistettava, täyttyykö esillä olevassa asiassa toinen edellytys, jota yhteisöjen tuomioistuin vaatii voidakseen hyväksyä tapahtuman taannehtivuuden, eli se, että taannehtivuus on välttämätöntä toimella tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi.<sup>31</sup>

91. Tältä osin Alankomaiden hallitus toteaa vain, kuten edellä on kerrottu, että joulukuun 1995 lain tavoitteena oli aiemmin voimassa olleen lainsäädännön riittä-mättömyydestä johtuvien väärinkäytösten torjuminen.

92. Koska myös kansallinen tuomioistuin on ennakkoratkaisupyynnössään nimenomaisesti sulkenut pois sen, että Holin-konserni olisi tässä tapauksessa syyllistynyt petoksiin tai väärinkäytöksiin, mielestäni Alankomaiden kanta ei osoita sitä, että se olisi ymmärtänyt täysin sen oikeuskäytännön todellisen merkityksen, johon on viitattu.

93. Käsittääkseni olisi tällaiselle oikeuskäytännölle vahingollista, jos päädyttäisiin siihen, että pelkästään se, että on vain tarpeen pyrkiä tietyllä toimella tavoiteltuun päämäärään, voisi riittää sinällään oikeuttamaan myönnettyjen oikeuksien loukkamisen tämän toimen vuoksi siitä yksin-

30 — Viitataan erityisesti siihen kohtaan, jossa puhutaan ” — — vähennysoikeudesta, joka syntyy ajanjaksona ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessä tarkastellun lainmuutoksen ilmoittamisesta sen voimaantuloon — — ”.

31 — Ks. esim. asia 108/81, Amylum, tuomio 30.9.1982 (Kok. 1982, s. 3107, 5 ja 6 kohta) ja em. asia Zuckerfabrik, tuomio 21.2.1991, 50–54 kohta.

kertaisesta syystä, että tältä osin on perusteltava juuri kyseinen loukkaaminen eikä pelkästään toimen toteuttamista. On toisin sanoen osoitettava, että toimen taannehtivan vaikutuksen salliminen on toimella tavoitellun päämäärän saavuttamisen välttämätön seuraus ja lisäksi sellainen, ettei sitä voida mitenkään välttää, ja suhteessa tavoiteltuun päämäärään.

94. Tässä tapauksessa, kuten myös komissio on kirjallisissa huomautuksissaan korostanut, Alankomaiden hallitus ei nähdäkseni ole osoittanut tällaisten edellytysten täyttymistä, eivätkä nämä edellytykset ymmärtääkseni ilmene selvästi arvioitaessa esillä olevaa asiaa objektiivisesti. Olisi pikemminkin kallistuttava toteamaan päinvastaista, kun otetaan huomioon se, mitä olen todennut Holin-konsernin toimien asianmukaisuudesta siltä osin kuin tässä asiassa on merkityksellistä.

95. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää kuitenkin, että joulukuun 1995 lain taannehtivuus 31.3.1995 alkaen eli siitä alkaen, kun Alankomaiden veroviranomainen julkaisi lehdistötiedotteen, jossa se ilmoitti aikomuksestaan hyväksyä tällainen laki, oli tarpeen, jotta vältettäisiin eräs väärinkäytön muoto — — joka tunnetaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa nimeltä ”prepayment scheme” (ennakkomaksujärjestelmä) — — johon muutoin muutama verovelvollinen saattoi syllistyä ilmoituksen antamisen ja lain voimaantulon välisenä aikana.

96. Tällainen väärinkäyttö tarkoittaa erityisesti sitä, että yritys yhden tai useamman samanmielisen yrityksen kanssa tehtävällä yhteistyöllä siirtää keinotekoisesti direktiivissä tarkoitetun verotettavan tapahtuman mainitun lain voimaantuloa edeltävään ajankohtaan.

97. En ole lainkaan vakuuttunut tästäkään. Vaikka mielestäni on varsin perusteltua ja suotavaa säätää tällaisesta väärinkäytöstä seuraamuksia, en katso, että sen vuoksi on tarpeen antaa taannehtiva vaikutus joulukuun 1995 laille.

98. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on useita kertoja todennut, direktiivistä on johdettavissa periaate, jonka mukaan ”kysymyksen ollessa petoksesta tai väärinkäytöksestä — — veroviranomaiset voivat taannehtivasti vaatia vähennettyjen määrien takaisin maksamista”.<sup>32</sup>

99. Se, että yritys siirtää keinotekoisesti verotettavan tapahtuman toteutumispäivämäärää, on mielestäni selkeä esimerkki petoksesta ja väärinkäytöstä, mikä direktiivin nojalla oikeuttaa yrityksen mahdollisesti vähentämän arvonlisäveron perimisen takaisin kokonaisuudessaan.

32 — Em. asia Inzo, tuomio 29.2.1996, 24 kohta; em. yhdistetyt asiat Gabalfrisa, tuomio 21.3.2000, 46 kohta ja em. asia Schloßstraße, tuomio 8.6.2000, 40 kohta.

100. Kuten olen edellä muistuttanut, esillä olevassa asiassa kansallinen tuomioistuin on kuitenkin sulkenut pois sen, että Holin-konserni olisi syyllistynyt petoksiin tai väärinkäytöksiin. Jos joulukuun 1995 lakia sovellettaisiin konserniin, siltä näin ollen peruutettaisiin perusteettomasti taannehtivien vaikutuksien vilpittömässä mielessä hankittu vähennysoikeus.

101. Olen siten edellä esitetyn perusteella sitä mieltä, ettei joulukuun 1995 lain soveltaminen taannehtivasti ole esillä olevassa asiassa perusteltua.

102. Lopuksi todettakoon, etten voi edellä esittämistäni syistä (ks. 75 ja 76 kohta) hyväksyä myöskään sitä Ranskan ja Alankomaiden hallitusten esittämää väitettä, jonka mukaan sikäli kuin Holin-konsernilta ei voi kantaa kyseistä veroa, kaikkia niitä verovelvollisia syrjitään perusteettomasti, jotka siitä huolimatta, että ne joulukuun 1995 lain voimaantulon jälkeen ovat samassa tilanteessa kuin Holin-konserni ennen kyseistä lakia, eivät voi, toisin kuin kyseinen konserni, hyödyntää arvonlisäveron vähennysoikeutta.

103. Näin ollen edellä esitetyn perusteella katson, että myös tässä tapauksessa oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteet ovat esteenä sille, että direktiivin

5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitettu vero voitaisiin kantaa Holin-konsernilta.

Kumpaakin ennakkoratkaisukysymystä koskeva ratkaisuehdotus

104. Edellä esitetyn perusteella katson, että tutkittavana olevia kahta asiaa koskevaan ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteet ovat ristiriidassa sen kanssa, että direktiivin 20 artiklassa tarkoitettua oikaisua tai direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitettua veroa voitaisiin soveltaa verovelvolliseen yksinomaan siksi, että lainsäädäntöön tehdyn muutoksen vuoksi verovelvollinen ei voi enää harjoittaa arvonlisäverollisena sitä toimintaa, jonka osalta sille direktiivin nojalla oli syntynyt vähennysoikeus.

*B Toinen ennakkoratkaisukysymys asiassa C-487/01*

105. Tässä kysymyksessään kansallinen tuomioistuin pyytää asiallisesti ottaen yhteisöjen tuomioistuinta selvittämään, onko, jos samaan asiaan liittyvään ensimmäiseen kysymykseen vastataan myönteisesti, joulukuun 1995 lakia jätettävä oikai-

suajanjakson loppuun asti soveltamatta niihin vuokralaisiin, jotka ovat valinneet aiemmin voimassa olleen säännöksen nojalla vuokrauksen verollisuuden, mistä seuraa, että tänä aikana hockeyklubin olisi vielä maksettava urheilukentän vuokrasta arvonnlisävero.

106. Alankomaiden hallitus katsoo, että koska asiassa on ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastattava kielteisesti, tähän kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

107. Myös Ranskan hallitus on samaa mieltä. Kyseinen hallitus katsoo kuitenkin, että jos yhteisöjen tuomioistuin vastaa ensimmäiseen kysymykseen myönteisesti, myös toiseen kysymykseen on vastattava myönteisesti verotuksen neutraalisuuden periaatteen vuoksi ja arvonnlisäverojärjestelmän moitteettoman toiminnan takaamiseksi.

108. Leusdenin kunnalla ja komissiolla ei ole ollut tästä kysymyksestä huomautettavaa.

109. Omasta puolestani muistutan ennen kaikkea siitä, että vaikka on pääsääntöisesti ”yksinomaan kansallisen tuomioistuimen — — tehtävänä — — kunkin asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen yhteisöjen tuomioistuimelle esit-

tämällä kysymyksillä merkitystä asian kannalta”,<sup>33</sup> kyseinen tuomioistuin on kuitenkin useita kertoja ”todennut, että se ei voi vastata kansallisen tuomioistuimen esittämään ennakkoratkaisukysymykseen, jos on ilmeistä, että yhteisön oikeussäännön tulkitsemisella tai pätevyyden tutkimisella, joita kansallinen tuomioistuin on pyytänyt, ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen”.<sup>34</sup>

110. Tämän oikeuskäytännön mukaan ”jos ilmenisi, että esitetty kysymys ei ilmeisestikään ole merkityksellinen kyseisen riidan ratkaisemisen kannalta, yhteisöjen tuomioistuimen on todettava, ettei kysymystä ole ratkaistava”.<sup>35</sup> Tästä näkökulmasta on täsmennetty myös, että ”jotta yhteisöjen tuomioistuin voi täyttää tehtävänsä perustamissopimuksen mukaisesti, on välttämätöntä, että kansalliset tuomioistuimet selittävät, minkä vuoksi ne katsovat asian ratkaisemisen vaativan vastausta niiden esittämiin kysymyksiin, jos nämä syyt eivät yksiselitteisesti ilmene asiakirjaaineistosta”.<sup>36</sup>

33 — Asia C-318/00, Bacardi-Martini, tuomio 21.1.2003, 41 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa. Ks. vastaavasti esim. asia C-415/93, Bosman, tuomio 15.12.1995 (Kok. 1995, s. I-4921, 59 kohta); asia C-421/97, Tarantik, tuomio 15.6.1999 (Kok. 1999, s. I-3633, 33 kohta) ja asia C-36/99, Idéal tourisme, tuomio 13.7.2000 (Kok. 2000, s. I-6049, 20 kohta).

34 — Em. asia Bacardi-Martini, tuomio 21.1.2003, 43 kohta. Ks. myös asia C-343/90, Lourenço Dias, tuomio 16.7.1992 (Kok. 1992, s. I-4673, Kok. Ep. XIII, s. I-69, 17 ja 18 kohta); asia C-83/91, Meillecke, tuomio 16.7.1992 (Kok. 1992, s. I-4871, Kok. Ep. XIII, s. I-107, 25 kohta); em. asia Bosman, tuomio 15.12.1995, 61 kohta; asia C-437/97, EKW e Wein & Co., tuomio 9.3.2000 (Kok. 2000, s. I-1157, 52 kohta) ja em. asia Idéal tourisme, tuomio 13.7.2000, 20 kohta.

35 — Lourenço Dias, tuomio 16.7.1992, 20 kohta.

36 — Asia C-244/80, Foglia v. Novello, tuomio 16.12.1981 (Kok. 1981, s. 3045, Kok. Ep. VI, s. 251, 17 kohta).



111. Näin ollen korostan sitä, että ennakkoratkaisupyyntöistä ja asiakirja-aineistoon liittyvistä muista asiakirjoista ei ilmene sellaisia seikkoja, joiden perusteella voitaisiin katsoa, että tähän ennakkoratkaisukysymykseen mahdollisesti annettava vastaus auttaisi kansallista tuomioistuinta ratkaisuun sen käsiteltäväksi saatetun asian.

112. Asiakirja-aineistosta siis ilmenee, että riita on ainoastaan Leusdenin kunnan ja Alankomaiden veroviranomaisten välinen ja koskee jälkimmäisen päätöstä vaatia edellisen osalta oikaisua direktiivin 20 artiklan nojalla. Sen sijaan ei vaikuta siltä, että pääasia koskisi lisäksi sitä, onko vuoden 1995 lain voimaantulosta huolimatta hockeyklubin yhä maksettava vuokrasta arvonlisävero.

113. Se, että tällä ei ole merkitystä Hoge Raadissa käsiteltävänä olevassa asiassa, on mielestäni lisäksi pääteltävissä sekä siitä, että Alankomaiden hallitus ja Leusdenin kunta eivät ole vaivautuneet esittämään yhteisöjen tuomioistuimelle asiaa koskevia huomautuksia, että siitä, että hockeyklubi, jonka etujen mukainen kysymykseen annettava vastaus ilmiselvästi on, ei ole koskaan ilmaantunut paikalle asian käsittelyn aikana eikä ole käsittääkseni myöskään osallistunut oikeudenkäyntiin kansallisessa tuomioistuimessa.

114. Edellä esitettyjen näkökohtien perusteella katson siis, että Hoge Raadin asiassa

C-487/01 esittämä toinen ennakkoratkaisukysymys on luonteeltaan hypoteettinen ja jätettävä siten tutkimatta.

115. Siltä varalta, että yhteisöjen tuomioistuin on asiasta kuitenkin eri mieltä, huomautan seuraavaa.

116. Tähän kysymykseen annettavalla myönteisellä vastauksella olisi käytännön vaikutuksena se, että jäljellä olevan oikaisuajanjakson osalta joulukuun 1995 lain sovellettavuus lain voimaantulohetkellä olemassa olleisiin vuokrasopimuksiin lakkaisi heti, mikä takaisi Alankomaiden valtion kassaan verokertymän, joka ei olisi sille muutoin enää mahdollinen. Toisin sanoen tällainen vastaus tekisi Alankomaiden valtiolle mahdolliseksi sen puutteen korjaamisen, että joulukuun 1995 laissa ei säädetty siirtymäjärjestelystä, jonka mukaan niiden vuokralaisten, joiden ei tämän lain nojalla enää tarvinnut maksaa arvonlisäveroa, oli sitä edelleen maksettava oikaisuajanjaksoon loppuun saakka.

117. Edellä esitettyjen näkökohtien perusteella vaikuttaa mielestäni siltä, että kyseessä on pikemminkin kansallisen oikeuden kuin yhteisön oikeuden tulkinnaan liittyvä kysymys. Jos on totta, kuten olen selittänyt ensimmäiseen kysymykseen antamassani vastauksessa, että jäsenvaltion on kiinteän omaisuuden vuokrauksen arvonlisäverollisuutta koskevaa kansallista lainsäädäntöään muuttaessaan säilytettävä oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan

periaatteiden vuoksi kiinteän omaisuuden vuokraajille mainitun lainsäädännön nojalla myönnetty vähennysoikeus, mielestäni yksikään yhteisön oikeuden periaate ei ole esteenä sille, että tällaisen muutoksen toteuttaessaan jäsenvaltio – vaikkakin tahtomattaan – tekee verottajalleen mahdolliseksi sen, että se voisi edelleen kantaa veroa tällaisen kiinteän omaisuuden vuokraajilta.

118. Ranskan hallitus väittää kuitenkin, että jos Alankomaiden verottaja ei voi enää kantaa arvonlisäveroa niiltä kiinteän omaisuuden vuokraajilta, jotka ovat valinneet kumotun lainsäädännön nojalla arvonlisäveron maksamisen, arvonlisäveron neutraalisuus ja arvonlisäverojärjestelmän moitteeton toiminta vaarantuisivat.

119. Mielestäni tällainen väite on kuitenkin kyseenalainen. Ymmärtääkseni väite perustuu kahden direktiivistä johdettavan periaatteen oletettuun loukkaamiseen: ensimmäisen mukaan ”kaikkia yrittäjiä on verotuksellisesti kohdeltava neutraalisti siitä riippumatta, harjoittavatko he vain valmistelevaa toimintaa vai tekevätkö he verollisia liiketoimia”<sup>37</sup> ja toisen mukaan verovelvollinen voi vähentää tuotantopa-

noshankinnan osalta arvonlisäveron ai-noastaan siltä osin kuin verovelvollinen käyttää tällaisen hankinnan tulosta jäljempänä verotettavaa toimea varten.

120. Esillä olevassa asiassa ei mielestäni loukata yhtäkään näistä periaateista. Leusdenin kunnan vähentäessä urheilukentän muutostöistä kannetun arvonlisäveron sen tarkoituksena oli sellainen toiminta — kentän vuokraus hockeyklubille —, joka tuolloin voimassa olleen kansallisen lainsäädännön nojalla oli verotettavaa toimintaa. Leusdenin kunta oli näin ollen saanut arvonlisäveron vähennysoikeuden ja se oli tätä oikeutta myös käyttänyt täysin edellä esitettyjen periaatteiden mukaisesti.

121. Koska mielestäni vaikuttaa siltä, että tähän kysymykseen annettava vastaus ei riipu direktiivin säännösten tulkinnasta tai yhteisön oikeuden periaatteiden soveltamisesta, katson, että jos tämä kysymys voidaan ottaa tutkittavaksi, siihen on vastattava, että on kansallisen tuomioistuimen tehtävänä arvioida oman oikeusjärjestyksensä periaatteiden pohjalta, onko niiden vuokralaisten, jotka ovat vuokrasopimuksen tekohetkellä voimassa olleen lainsäädännön nojalla valinneet vuokrauksen arvonlisäverollisuuden, edelleen maksettava kyseistä veroa myös sen lainmuutoksen tultua voimaan, jolla poistetaan mahdollisuus valita tällaisen vuokrauksen arvonlisäverollisuus.

37 — Ks. em. asiassa Inzo, julkisasiamies Lenzin 23.11.1995 esittämä ratkaisuehdotus, 27 kohta ja em. asia Rompelman, tuomio 14.2.1985, 23 kohta.

C Toinen ennakkoratkaisukysymys asiassa C-7/02

122. Kansallinen tuomioistuin pyytää asiassa C-7/02 esittämässään toisessa ennakkoratkaisukysymyksessä ymmärtääkseni yhteisöjen tuomioistuimelta itse asiassa selvennystä kahteen seikkaan. Kyseinen tuomioistuin kysyy ensisijaisesti sitä, katkaako ensimmäiseen kysymykseen annettava myönteinen vastaus eli se, että ennen joulukuun 1995 lain voimaantuloa Holin-konsernille myönnettyyn vähennysoikeuteen ei saa puuttua, myös 31.3.1995 annetun lehdistötiedotteen, jolla Alankomaiden veroviranomainen ilmoitti vuoden 1968 lain 11 §:ää koskevasta muutosehdotuksesta, jälkeisen ajanjakson. Jos vastaus kysymykseen on kielteinen, Hoge Raad kysyy sitä, onko kyseisen konsernin maksettava direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitettu vero direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan<sup>38</sup> mukaisesti laskettuna lehdistötiedotteen julkaisemisen jälkeen maksettujen ING Bankille vuokratun kiinteistön rakennuskustannusten perusteella.

123. Holin-konserni toteaa, että lehdistötiedote ajoittuu sen ING Bankille kiinteistön tulevasta vuokraamisesta ja vuokrauksen arvonlisäverollisuudesta antamien sitoumusten jälkeiseen aikaan, jolloin kiin-

38 — Mainitussa artiklassa säädetään, että veron perusteen on oltava direktiivin 5 artiklan 6 ja 7 kohdassa tarkoitettujen liikeitoimien osalta näiden tai samanlaisten tavaroiden ostohinta, taikka ostohinnan puuttuessa näiden liikeitoimien suoritusshetkellä määrätty omakustannushinta.

teistössä tiedotteen julkaisemisen jälkeen teetettyjen töiden verottaminen olisi ristiriidassa luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteiden kanssa.

124. Ranskan hallitus puolestaan toteaa, että jos yhteisöjen tuomioistuin esillä olevassa asiassa ensimmäiseen kysymykseen vastatessaan katsoo, että direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitettua veroa ei voida soveltaa arvonlisäverovähennyksen oikaisuun, kun kyse on sellaisesta verotettavasta toiminnasta, josta on myöhemmin lainmuutoksen jälkeen tullut verosta vapautettua toimintaa, tällaista veroa ei voida kantaa Holin-konsernilta lainmuutosta edeltävän koko ajanjakson osalta. Lisäksi Ranskan hallitus ei pidä mahdollisena mainitun veron laskemista direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan mukaisesti ainoastaan lehdistötiedotteen julkaisemisen jälkeen maksettujen kiinteistön rakennuskustannusten perusteella.

125. Sitä vastoin Alankomaiden ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset ovat toista mieltä. Kummankin hallituksen mielestä Holin-konserni oli tietoinen ainakin 31.3.1995 jälkeen, että se on direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan nojalla verovelvollinen, jos se päättää vuokrata silloin rakenteilla olleen kiinteistön ING Bankille. Näin ollen kumpikin hallitus on sitä mieltä, ettei konserni voi vedota luotta-

muksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteisiin 31.3.1995 jälkeisen ajanjakson osalta ja että konsernilta voidaan siten kantaa mainittu vero siten, että se määräytyy konsernin kyseisen ajanjakson aikana maksamien kustannusten perusteella.

muuttamisesta ilmoitettiin ennakolta lehdistötiedotteessa.

126. Lopuksi todettakoon komission huomauttaneen kirjallisissa huomautuksissaan,<sup>39</sup> ettei lehdistötiedote ole voinut vaikuttaa perustellun luottamuksen syntymiseen Holin-konsernille siitä, että mainitun kiinteistön tuleva vuokraus oli mahdollista valita arvonnolisäverollisena. Komissio huomauttaa tämän tiedotteen koskeneen ainoastaan Alankomaiden hallituksen lakiehdotusta, jonka osalta ei voinut olla varmaa, hyväksyisikö parlamentti sen tai hyväksyisikö parlamentti sen muutoksitta. Komissio päätyy siten sille kannalle, että voimassa oleva lainsäädäntö oli myös lehdistötiedotteen julkaisemisen ja uuden säännöksen lopullisen hyväksymisen välisenä aikana omiaan synnyttämään verovelvollisessa perustellun luottamuksen.

128. Näin ollen työdyn vain muistuttamaan siitä, mitä jo edellä totesin ensimmäisestä kysymyksestä, eli siitä, että jos toisaalta on jokseenkin kyseenalaista, kuten komissio perustellusti tähdentää, että lehdistötiedotteen jälkeen Holin-konserni ei olisi voinut täysin luottaa sille myönnettyyn vähennysoikeuteen (ks. edellä 89 kohta), toisaalta tämän oikeuden kumoaminen joulukuun 1995 lailla vaikuttaa esillä olevassa asiassa jäävän vaille pätevää perustetta (ks. edellä 90–101 kohta).

127. Omasta puolestani katson, että tässä kysymyksessään kansallinen tuomioistuin on itse asiassa vain muotoillut toisella tapaa samassa asiassa esitetyn ensimmäisen kysymyksen korostaen sitä, että lainsäädännön

129. Näillä perusteilla katson, että tältä osin on vastattava ensimmäiseen kysymykseen annettavan vastauksen pätevän myös ajanjaksoon sen jälkeen, kun Alankomaiden veroviranomainen ilmoitti lehdistötiedotteessaan Alankomaiden hallituksen aikovan muuttaa voimassa ollutta lainsäädäntöä arvonnolisäveron osalta.

39 — Vaikka komissio istunnossa muuttikin kantaansa kirjallisiin huomautuksiinsa verrattuna esillä olevassa asiassa esitetystä kahdesta kysymyksestä ensimmäisen kysymyksen osalta (ks. edellä 43 kohta), se ei ole kuitenkaan sen jälkeen istunnossa ottanut kantaa jälkimmäiseen näistä kysymyksistä.

## V Ratkaisuehdotus

130. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa seuraavaa:

- 1) Asiassa C-487/01 ja C-7/02 esitetty ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys: luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteet ovat ristiriidassa sen kanssa, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artiklassa tarkoitettua oikaisua tai saman direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa tarkoitettua veroa sovelletaan verovelvolliseen yksinomaan siksi, että lainsäädäntöön tehdyn muutoksen vuoksi verovelvollinen ei voi enää harjoittaa arvonlisäverollisena sitä toimintaa, jonka osalta sille direktiivin mukaisesti oli syntynyt vähennysoikeus.
- 2) Asiassa C-487/01 esitetty toinen ennakkoratkaisukysymys: kysymys jätetään tutkimatta. On joka tapauksessa kansallisen tuomioistuimen tehtävä arvioida oman oikeusjärjestyksensä periaatteiden pohjalta, onko vuokrasopimuksen tekohetkellä voimassa olleen lainsäädännön nojalla vuokrauksen arvonlisäverollisuuden valinneiden vuokralaisten edelleen maksettava kyseistä veroa myös sen lainmuutoksen tultua voimaan, jolla mahdollisuus valita tällaisen vuokrauksen arvonlisäverollisuus oli poistettu.
- 3) Asiassa C-7/02 esitetty toinen ennakkoratkaisukysymys: ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus pätee myös ajanjaksoon sen jälkeen, kun Alankomaiden veroviranomainen ilmoitti lehdistötiedotteessaan Alankomaiden hallituksen aikovan muuttaa voimassa ollutta lainsäädäntöä arvonlisäveron osalta.