

## JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

CHRISTINE STIX-HACKL

15 päivänä syyskuuta 2005<sup>1</sup>

### I Alustavia huomautuksia

1. Suomen korkein hallinto-oikeus pyytää tässä oikeudenkäynnissä yhteisöjen tuomioistuinta tulkitsemaan kuudetta neuvoston arvonlisäverodirektiiviä 77/388/ETY<sup>2</sup> (jäljempänä kuudes direktiivi) nimenomaan silloin, kun kyseessä on hankintoihin sisältyvän veron vähennystä koskeva oikaisu investointitavaroiden, tässä tapauksessa kiinteistöjen, yhteydessä.

2. Kyse on lähinnä siitä, onko hankintoihin sisältyvää veroa koskevien vähennysten oikaiseminen kuudennen direktiivin perusteella sallittava investointitavaroiden yhteydessä, jos kiinteistöä käytetään aluksi verottoman liiketoiminnan mutta myöhemmin verollisen liiketoiminnan harjoittamiseen.

1 – Alkuperäinen kieli: saksa.

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

### II Asiaa koskeva lainsäädäntö

#### A Kuudes direktiivi

3. Kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Vastikkeelliseen luovutukseen on rinnastettava yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön, tavaran vastikkeeton luovutus taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavara tai sen ainesosat oikeuttavat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen. Tällä ei kuitenkaan tarkoiteta tavaroiden ottamista yrityksen tarpeisiin vähäarvoisten lahjojen tai näyte-kappaleiden antamista varten.”

4. Kuudennen direktiivin 6 artiklassa, jonka otsikkona on ”Palvelujen suoritus”, säädetään muun muassa seuraavaa:

selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkin rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

”2) Vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin on rinnastettava:

--

a) yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön taikka yleisesti ottaen käyttö yrityselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavarat oikeuttavat arvonalisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen;

b) kiinteän omaisuuden vuokraus, --

--

b) verovelvollisen vastikkeettomasti omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön tai yleensä yrityselle kuulumattomiin tarkoituksiin suorittama palvelu.”

C. Valintaoikeus

5. Kuudennen direktiivin 13 artiklan otsikkona on ”Maan alueella myönnettävät vapautukset”, ja siinä säädetään muun muassa seuraavaa:

Jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen:

a) kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta; --

”B. Muut vapautukset

Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja

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

6. Kuudennen direktiivin 17 artiklassa, jonka otsikkona on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus”, säädetään muun muassa seuraavaa:

”1) Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava 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;

--

6) Neuvosto päättää neljän vuoden kuluessa tämän direktiivin voimaantulosta yksimielisesti komission ehdotuksesta, mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Sellaiset kustannukset, jotka eivät luonteeltaan ole liiketoimintaan liittyviä,

kuten ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset, jäävät joka tapauksessa vähennysoikeuden ulkopuolelle.

Kunnes edellä olevat säännökset tulevat voimaan, jäsenvaltiot voivat edelleen soveltaa kaikkia sisäisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia säännöksiä.”

7. Kuudennen direktiivin 20 artiklan otsikkona on ”Vähennysten oikaiseminen”, ja siinä säädetään muun muassa seuraavaa:

”1) Alun perin tehty vähennys on oikaistava 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 tarkoitettua vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten tapahtuneen käyttöön ottamisen osalta. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia oikaisua kokonaan tai osittain maksamatta jäsenneiden liiketoimien sekä varkauden osalta.

5) Jos 2 ja 3 kohdan soveltaminen johtaisi jäsenvaltiossa merkityksettömään lopputulokseen, tämä jäsenvaltio voi, ottaen huomioon veron kokonaisvaikutuksen kyseisessä jäsenvaltiossa ja hallinnon yksinkertaistamistarpeen, olla soveltamatta niitä, jollei tämä johda kilpailun vääristymiseen ja noudattaen 29 artiklassa tarkoitettua neuvottelumenetelyä.”<sup>3</sup>

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

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

Kiinteistöinvestointien osalta oikaisun perusteena toimivaa kautta voidaan pidentää kahteenkymmeneen vuoteen.

## B Kansallinen lainsäädäntö

8. Kuudes direktiivi on pantu Suomessa täytäntöön arvonlisäverolailla (jäljempänä AVL). Kiinteistöluovutusten verokohtelua koskevat säännökset sisältyvät AVL:n 27–30 §:ään. AVL:n 27 §:n 1 momentin mukaan veroa ei suoriteta kiinteistön myynnistä eikä maanvuokraoikeuden, huoneenvuokraoikeuden, rasiteoikeuden tai muun niihin verrattavan kiinteistöön kohdistuvan oikeuden<sup>4</sup> luovuttamisesta. Tästä poiketen AVL:n 30 §:n 1 momentissa säädetään, että kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaja voi hakeutua tästä toiminnasta verovelvolliseksi.

3 – Huomautus kuudennen direktiivin 20 artiklaan: mahdollisuus pidentää oikaisun perusteena toimivaa kautta rakennusten osalta 20 vuoteen otettiin käyttöön vasta direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja uusista toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi – tiettyjen vapautusten soveltamisala ja niiden täytäntöönpanoa koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 10 päivänä huhtikuuta 1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18). Aikaisemmin kuudennessa direktiivissä säädettiin vain 10 vuodesta.

4 – AVL:n 28 §:n 1 momentin mukaan kiinteistöllä tarkoitetaan maa-aluetta, rakennusta ja pysyvää rakennelmaa tai niiden osaa.

9. Rakentamispalvelujen vähennyksiä koskevassa AVL:n 106 §:ssä säädetään, että jos kiinteistönhaltija hakeutuu verovelvolliseksi 30 §:ssä tarkoitettulla tavalla, hän saa tehdä vähennyksen ennen hakemuksen tekemistä verollista kiinteistönluovutusta varten ostamastaan palvelusta tai tavarasta. Edellytyksenä on, että kiinteistönhaltija on hakeutunut verovelvolliseksi kuuden kuukauden kuluessa kiinteistön käyttöönotosta. Vähennysoikeus koskee tämän säännöksen mukaan vain kiinteistön uudisrakentamista ja perusparantamista.

10. AVL:n mukaan kiinteistön hankkimiseen sekä uudisrakentamiseen ja perusparantamiseen liittyvien vähennysten oikaiseminen tai muu tarkistaminen verovelvollisen eduksi ei ole mahdollista; tämä pätee myös nyt käsiteltävän kaltaisessa tapauksessa, jossa verovelvolliseksi hakeutuminen on tapahtunut mainitun ajankohdan jälkeen, kun kiinteistö on ensin otettu käytettäväksi arvonlisäverotomiin liiketoimiin ja vasta myöhemmin verolliisiin liiketoimiin.

### III Tosiseikat, pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset

11. Uudenkaupungin kaupunki (jäljempänä Uusikaupunki) on perusparantanut omistamansa talon ja vuokrannut kyseisestä rakennuksesta tilaa Suomen valtiolle, osan

1.6.1995 ja osan 1.9.1995 lukien. Uusikaupunki on myös vuokrannut rakentamansa teollisuushallin arvonlisäverovelvolliselle yritykselle 31.8.1995 lukien.

12. Uusikaupunki hakeutui Turun lääninverovirastoon tekemällään hakemuksella AVL:n 30 §:n mukaisesti arvonlisäverovelvolliseksi kyseisten liiketoimien osalta. Veroviranomaiset myönsivät sille verovelvollisen aseman hakemuksen tekemispäivästä eli 4.4.1996 lukien, koska hakemusta ei ollut tehty kuuden kuukauden kuluessa siitä, kun kiinteistö oli rakennustöiden valmistuttua otettu käyttöön.

13. Uusikaupunki haki kuudennen direktiivin 20 artiklan perusteella 8.9.1998 ja 30.3.2000 saapuneilla hakemuksilla veroviranomaisilta perusparannus- ja rakentamiskustannuksiin sisältyneen arvonlisäveron palauttamista tilikausilta 1996, 1997, 1998 ja 1999. Vaadittu summa on yhteensä 1 651 653 Suomen markkaa säädettyine korkoineen.

14. Länsi-Suomen verovirasto hylkäsi Uudenkaupungin hakemukset 3.5.2000 tekemällään päätöksellä sillä perusteella, että vähennyksiä ei voitu oikaista direktiivin 20 artiklan perusteella. Verovelvolliseksi

AVL:n 30 §:n mukaisesti hakeutunut kiinteistönhaltija saa AVL:n 106 §:n mukaan tehdä vähennyksen ennen hakemuksen tekemistä verollista kiinteistönluovutusta varten ostamastaan palvelusta tai tavarasta taikka vähentää tätä tarkoitusta varten itse suoritetusta rakentamispalvelusta suoritettua veron vain, jos kiinteistönhaltija on hakeutunut verovelvolliseksi kuuden kuukauden kuluessa kiinteistön käyttöönnotosta.

tomana, että Uusikaupunki on kiinteistöjen perusparannusta ja uudisrakennusta hankkiessaan toiminut verovelvollisen ominaisuudessa ja että hankinnat ovat tapahtuneet kaupungin taloudellista toimintaa varten.

15. Uusikaupunki valitti Lounais-Suomen veroviraston päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen, joka hylkäsi valituksen. Uusikaupunki valitti tämän jälkeen hallinto-oikeuden päätöksestä korkeimpaan hallinto-oikeuteen.

17. Korkein hallinto-oikeus on tässä esittänyt 16.4.2004 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimen kirjaamoon 19.4.2004, käsiteltävänä olevassa asiassa Euroopan yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1. Onko direktiivin 77/388/ETY 20 artiklaa tulkittava niin, että artiklan mukainen vähennysten tarkistaminen on investointitavaroiden osalta jäsenvaltiolle pakollinen, ellei artiklan 5 kohdasta muuta johdu?

16. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan asiassa on selvítettävä, ovatko AVL:n säännökset, jotka koskevat verovelvolliseksi hakeutumista, kiinteistöjen käyttöoikeuden luovutuksen osalta vähennysoikeutta koskevien kuudennen direktiivin säännösten vastaisia. Asian ratkaiseminen kansallisessa tuomioistuimessa edellyttää kuudennen direktiivin tulkintaa ja erityisesti vähennysten oikaisemista koskevan 20 artiklan tulkintaa. Korkein hallinto-oikeus pitää asiassa riidat-

2. Onko direktiivin 20 artiklaa tulkittava niin, että artiklan mukaista vähennysten tarkistamista on sovellettava myös silloin, kun investointitavaraa, tässä tapauksessa kiinteistöä, on ensin käytetty verottomassa toiminnassa, jolloin vähennystä ei ole voitu alun perin tehdä lainkaan, ja vasta myöhemmin oikaisukauden aikana verollisessa toiminnassa?

3. Voidaanko direktiivin 13 artiklan C kohdan toista alakohtaa tulkita niin, että jäsenvaltio voi rajoittaa kiinteistöinvestointiin liittyvien hankintojen vähennysoikeutta Suomen arvonnisäverolaissa säädetyin tavoin, jolloin vähennysoikeus estyy kokonaan tämän asian kaltaisissa tilanteissa?

4. Voidaanko direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toista alakohtaa tulkita niin, että jäsenvaltio voi rajoittaa kiinteistöinvestointiin liittyvien hankintojen vähennysoikeutta Suomen arvonnisäverolaissa säädetyin tavoin, jolloin vähennysoikeus estyy kokonaan tämän asian kaltaisissa tilanteissa?”

#### IV Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

18. Kansallinen tuomioistuin tiedustele ensimmäisellä ennakkoratkaisukysymyksellään, ovatko jäsenvaltiot – ellei 20 artiklan 5 kohdasta ei muuta johdu – kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdan perusteella velvollisia säätämään vähennysten oikaisemisesta investointitavaroiden osalta vai onko oikaisumenettelyä pidettävä kuudennen direktiivin perusteella valinnaisena.

19. Kysymyksen taustaksi on huomautettava, että kansallisen tuomioistuimen ennakkoratkaisupyynnössä esittämän mukaan AVL:ssä ei säädetä investointitavaroita koskevasta oikaisumenettelystä.

#### A Osapuolten keskeiset lausumat

20. *Suomen hallitus* katsoo, että kuudennen direktiivin 20 artiklan mukaista vähennysten oikaisumahdollisuutta ei voida monestakaan syystä pitää pakottavana. Direktiivin 20 artiklan mukaista oikaisua on ensinnäkin pidettävä vaihtoehtona kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan ja 6 artiklan 2 kohdan säännöksille, jotka koskevat verovelvollisen omaan käyttöön ottamien tavaroiden ja palvelujen verottamista. Näillä molemmilla verotusmekanismeilla pyritään toteuttamaan pitkälti samanlaisia tavoitteita, eikä niitä voida myöskään soveltaa samanaikaisesti samoihin tilanteisiin. Toiseksi jäsenvaltiot voivat kuudennen direktiivin 20 artiklan 4 kohdan mukaan määrittellä ”investointitavarana” käsitteen, eikä mikään direktiivissä viittaa siihen, että rakentamispalvelujen olisi pakollisesti kuuluttava käsitteen ”investointitavarat” soveltamisalaan. Kolmanneksi kuudennen direktiivin 20 artiklan 5 kohdassa annetaan jäsenvaltioille tietyn edellytyksin, jotka täyttyvät Suomen osalta, mahdollisuus olla soveltamatta vähennysten oikaisemista koskevia säännöksiä.

21. *Uudenkaupungin, komission ja Italian hallituksen* mielestä kuudennen direktiivin 20 artiklan perusteella oikaisumenettelyä säätäminen on investointitavaroiden osalta pakollista.

päätelmää, että jäsenvaltioilla olisi vapaus olla säätämättä oikaisusta investointitavaroiden osalta. Se, että kuudennen direktiivin 20 artiklan 5 kohdassa säädetään täsmällisistä edellytyksistä, joiden täyttyessä jäsenvaltio voi poikkeuksellisesti luopua soveltamasta investointitavaroiden oikaisua koskevaa kyseisen artiklan 2 ja 3 kohtaa, vahvistaa tämän toteamuksen oikeaksi.

## B Arviointi

22. Aluksi on muistutettava siitä, että EY 249 artiklan 3 kohdan mukaan direktiivi velvoittaa saavutettavaan tulokseen nähden jokaista jäsenvaltiota, jolle se on osoitettu, ja vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioilla on velvollisuus toteuttaa kaikki direktiivin täyden vaikutuksen varmistamiseksi tarvittavat toimenpiteet.<sup>5</sup>

23. Kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa säädetään, että ”investointitavaroiden osalta oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, mukaan lukien tavaran hankinta- tai valmistusvuosi”.

24. Kuten Uusikaupunki, Italian hallitus ja komissio ovat perustellusti huomauttaneet, tästä sanamuodosta ei voida tehdä sellaista

25. Myöskään 5 artiklan 6 kohtaa ja 6 artiklan 2 kohtaa koskevia Suomen hallituksen perusteluja ei voida hyväksyä. Siitä, että näillä tavaran tai palvelun ottamista yrityksen omaan käyttöön koskevilla kuudennen direktiivin säännöksillä pyritään Suomen hallituksen esittämällä tavalla toteuttamaan osittain samanlaisia tavoitteita kuin oikaisulla ja että ne saattavat tietyissä tilanteissa koskea samoja tilanteita, ei vielä seuraa, että jäsenvaltio voisi luopua oikaisua koskevien säännösten antamisesta investointitavaroiden osalta. Nämä kaksi mekanismia eivät ole niin täysin päällekkäisiä, että niitä voitaisiin pitää ”vaihtoehtoisina” mekanismeina, vaan päällekkäisyydet ovat ajateltavissa vain tietyissä tavaroiden tai palvelujen ”oman käytön” tapauksissa.

26. Siltä osin kuin mahdolliset päällekkäisyydet johtavat Suomen hallituksen esittämällä tavalla käytännön soveltamisongel-

5 – Vrt. mm. asia C-478/99, komissio v. Ruotsi, tuomio 7.5.2002 (Kok. 2002, s. I-4147, 15 kohta) ja asia C-233/00, komissio v. Ranska, tuomio 26.6.2003 (Kok. 2003, s. I-6625, 75 kohta).

miin, ne on ratkaistava siten, että kuudennen direktiivin taustalla olevat periaatteet kuten arvonlisäveron neutraalisuuden säilyttämisen periaate otetaan mahdollisimman hyvin huomioon. Tällaiset vaikeudet eivät mielestäni ole kuitenkaan asianmukainen syy vapauttaa jäsenvaltiota suoralta kädeltä veloitteesta sääätä kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdan mukaisesta oikaisusta investointitavaroiden osalta.

27. Kuudennen direktiivin 20 artiklassa tarkoitettua vähennyksen oikaisemista on sitä paitsi – ja tältä osin toisin kuin säännöksissä, jotka koskevat yksityiseen käyttöön otettujen tavaroiden tai suoritettujen palvelujen verottamista – pidettävä välttämättömänä kuudennen direktiivin 17 artiklan mukaisen vähennysoikeuden täydennyksenä, jolla pyritään siihen, että yrittäjä vastaa täysimääräisesti liiketoimintansa yhteydessä syntyneestä arvonlisäverovelasta ja suoritetusta arvonlisäverosta ja arvonlisäveron neutraalisuus näin ollen varmistetaan.<sup>6</sup>

28. Kun oikaisumenettelyssä nimittäin sallitaan muun muassa muutosten huomioon ottaminen sellaisten tekijöiden osalta, jotka otettiin huomioon vähennystä alun perin vahvistettaessa – millä on merkitystä erityi-

sesti sellaisten investointitavaroiden yhteydessä, jotka säilyvät pitkään liikeomaisuudessa<sup>7</sup> –, oikaisumenettely edistää vähennysten täsmällisempää määrittämistä.

29. Kuudennen direktiivin 20 artiklan 5 kohdan osalta on lopuksi todettava, että ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys ei ilmeisesti sellaisenaan liity siihen, täyttyvätkö tämän poikkeussäännöksen soveltamisedellytykset nyt käsiteltävässä asiassa.

30. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastattaisiin, että kuudennen direktiivin 20 artiklaa on tulkittava siten, että tällä säännöksellä veloitetaan jäsenvaltiot säättämään vähennysten oikaisumenettelystä investointitavaroiden osalta, ellei tämän artiklan 5 kohdasta muuta johdu.

## V Toinen ennakkoratkaisukysymys

31. Kansallinen tuomioistuin tiedustelee toisella ennakkoratkaisukysymyksellään lähinnä sitä, onko kuudennen direktiivin 20 artiklaa

6 – Vrt. mm. asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985 (Kok. 1985, s. 655, Kok. Ep. VIII, s. 85, 19 kohta) ja yhdistetyt asiat C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa SL ym., tuomio 21.3.2000 (Kok. 2000, s. I-1577, 44 kohta).

7 – Vrt. julkisasiamies Lenzin asiassa C-306/94, Régie dauphinoise, 15.2.1996 antaman ratkaisuehdotuksen (tuomio 11.7.1996, Kok. 1996, s. I-3695) 37 kohta.

tulkittava niin, että oikaisumenettelyä on sovellettava myös silloin, kun investointitavaraa, tässä tapauksessa kiinteistöä, on ensin käytetty verottomassa toiminnassa, jolloin vähennystä ei ole voitu tehdä, ja vasta myöhemmin verollisessa toiminnassa, jolloin investointitavaraan sisältyvä arvonnlisävero voidaan vähentää.

#### A *Osapuolten keskeiset lausumat*

32. *Uusikaupunki* ja *komissio* katsovat, että vähennyksen oikaisumenettelyä on sovellettava nyt käsiteltävässä asiassa. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön, erityisesti sen asiassa Lennartz antaman tuomion<sup>8</sup> mukaan ratkaisevaa on se, onko investointitavaraan liittyvä tavaroiden tai palvelujen hankinta tehty verovelvollisen ominaisuudessa. Tavaroiden välitön käyttäminen verolisiin liiketoimiin ei ole edellytyksenä kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdan soveltamiselle. Nyt käsiteltävässä asiassa perusparannus- ja rakennustyöt on suoritettu verovelvolliselle siinäkin tapauksessa, että asianomaiset liiketoimet on alun perin jätetty verovelvollisuuden ulkopuolelle.

33. Suomen hallitus esittää, että asiassa Lennartz annettu tuomio<sup>9</sup> liittyy ainoastaan

sellaiseen tilanteeseen, jossa jäsenvaltio soveltaa kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa säädettyä vähennysten oikaisumenettelyä. Yhteisöjen tuomioistuin ei ole kuitenkaan ottanut kantaa vähennyksen sovellettavuuteen sellaisessa tapauksessa, jossa jäsenvaltiossa – kuten Suomessa – sovelletaan ainoastaan vähennysoikeuden syntymistä ja laajuutta koskevaa 17 artiklaa eikä oikaisumenettelyä koskevaa 20 artiklaa. Näin ollen oikeutta vähennykseen on arvioitava yksinomaan tavarain tai palvelun hankinta-ajankohdan olosuhteiden perusteella. Mikäli hankinta tulee käytettäväksi verotto- maan toimintaan, vähennysoikeutta ei ole.

34. *Italian hallitus* arvioi, että kuudennen direktiivin 20 artiklassa tarkoitettua vähennysten oikaisemista ei pidä soveltaa nyt käsiteltävän kaltaisessa tilanteessa. Jäsenvaltiot voivat näet poissulkea tällaisen oikaisun, mikäli vähennysoikeuden muutos riippuu verovelvollisen omasta tahdosta.

#### B *Arviointi*

35. Aluksi on tutkittava yhtäältä vähennysoikeuden syntymisen ja toisaalta vähennysten oikaisumenettelyn soveltamisen välistä yhteyttä.

8 – Asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991 (Kok. 1991, s. I-3795, Kok. Ep. XI, s. I-311).

9 – Edellä alaviitteessä 8 mainittu tuomio.

36. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, kuudennen direktiivin järjestelmästä ja sen 20 artiklan 2 kohdan sanamuodosta ilmenee, että kyseisessä säännöksessä ainoastaan vahvistetaan menettely, jonka perusteella alun perin tehtyjen vähennysten oikaisu lasketaan, eikä sen perusteella siten voi syntyä vähennysoikeutta eikä oikeutta muuttaa verovelvollisen verottomien liiketoimien yhteydessä maksamaa veroa 17 artiklassa tarkoitetuksi vähennyskelpoiseksi veroksi.<sup>10</sup>

37. Oikaisumekanismin soveltaminen riippuu näin ollen siitä, onko vähennysoikeus syntynyt kuudennen direktiivin 17 artiklan mukaisesti.

38. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohdan mukaan vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy. Direktiivin 10 artiklan 2 kohdan mukaan verosaatava syntyy silloin, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.<sup>11</sup>

39. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vähennysoikeuden syntyminen riippuu siitä, että henkilö, joka hankkii tavaroita tai palveluja, toimii siinä yhteydessä verovelvollisen ominaisuudessa eli hankkii tavaroita

kuudennen direktiivin 4 artiklassa tarkoitettua taloudellista toimintaansa varten, mikä on yksittäistapauksen olosuhteiden perusteella arvioitava tosiseikkoja koskeva kysymys.<sup>12</sup>

40. Kansallinen tuomioistuin pitää nyt käsiteltävässä asiassa joka tapauksessa riidattomana sitä, että Uusikaupunki on ryhtynyt rakennus- ja perusparannustöihin kyseisen investointitavarana osalta verovelvollisena harjoittamansa taloudellisen toiminnan yhteydessä.

41. Näin ollen on todettava, että tässä tapauksessa vähennysoikeuden syntymiselle, josta oikaisumekanismin soveltaminen riippuu, asetettu verovelvollisen ominaisuudessa toimimista koskeva edellytys täyttyy tältä osin.

42. Tavaroista tai palveluista maksettu arvonnalisävero voidaan lisäksi vähentää vain siltä osin kuin nämä tavarat tai palvelut käytetään verollisiin liiketoimiin.<sup>13</sup>

43. Mielestäni se tosiseikka, että investointitavaraa, johon rakennus- ja perusparannustyöt kohdistuvat, käytetään ensin verotto-

10 – Ks. edellä alaviitteessä 8 mainitussa asiassa Lennartz annetun tuomion 11 ja 12 kohta sekä asia C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, tuomio 2.6.2005 (Kok. 2005, s. I-4685, 38 kohta).

11 – Vrt. mm. edellä alaviitteessä 10 mainitussa asiassa Waterschap Zeeuws Vlaanderen annetun tuomion 31 kohta.

12 – Vrt. edellä alaviitteessä 9 mainitussa asiassa Lennartz annetun tuomion 8, 15 ja 21 kohta sekä edellä alaviitteessä 10 mainitussa asiassa Waterschap Zeeuws Vlaanderen annetun tuomion 31 ja 32 kohta.

13 – Asia C-137/02, Faxworld, tuomio 29.4.2004 (Kok. 2004, s. I-5547, 24 kohta).

miin liiketoimiin ja vasta myöhemmin valintoikeuden käyttämisen myötä verollisiin liiketoimiin, ei kuitenkaan estä vähennysoikeutta eikä siten myöskään alkuperäisen vähennyksen oikaisemista.

toimitavaraa varten hankitut tavarat ja palvelut – siinä ominaisuudessa.<sup>15</sup>

44. Tavaroiden tai palvelujen tosiasiallinen tai suunniteltu käyttö on näet, kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa Lennartz antamassaan tuomiossa, erotettava siitä, että verovelvollinen hankkii tavarat tässä ominaisuudessaan, ja sen perusteella ratkaistaan ainoastaan sen mahdollisen vähennyksen laajuus, johon verovelvollinen on oikeutettu 17 artiklan nojalla, ja myöhempien ajanjaksojen aikana mahdollisesti tehtävien oikaisujen laajuus. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on kyseisessä tuomiossa niin ikään todennut, siitä seuraa, että ”tavaroiden välitön käyttäminen verollisiin tai verottomiin liiketoimiin ei sinänsä ole 20 artiklan 2 kohdan soveltamisen edellytys”.<sup>14</sup>

45. Tästä syystä pidän lähtökohtana sitä, että tässä artiklassa tarkoitettua oikaisumenetelyä sovelletaan lähtökohtaisesti myös nyt käsiteltävän kaltaisessa tapauksessa, jossa investointitavaraa käytetään aluksi verottomiin liiketoimiin ja myöhemmin verollisiin liiketoimiin, siltä osin kuin verovelvollinen hankki asianomaiset tuotteet – eli inves-

46. Koska investointitavaraa, johon sisältyy arvonnäkövero, jonka Uusikaupunki on maksanut rakennus- ja perusparannustöistä, ei alun perin käytetty miltään osin verollisiin liiketoimiin, vähennys piti alun perin vahvistaa nollaksi. Myöhemmin tapahtunut muutos tekijöissä, jotka alun perin piti ottaa huomioon vähennyksen määrää vahvistettaessa, eli käyttö verollisiin liiketoimiin, on näin ollen otettava edellä esitettyjen näkemysten mukaisesti huomioon oikaisussa, jotta verollisten liiketoimien laajuus ja vähennysoikeus vastaavat mahdollisimman hyvin toisiaan. Tämä ratkaisu vastaa jo edellä mainittua vähennystä koskevan lainsäädännön tavoitetta vapauttaa yrittäjä kokonaan hänelle liiketoimintansa yhteydessä kertyneestä arvonnäköverovelasta tai hänen suorittamastaan arvonnäköverosta ja näin ollen varmistaa arvonnäköveron neutraalisuus.<sup>16</sup>

14 – Edellä alaviitteessä 8 mainitussa asiassa Lennartz annettu tuomion 15 ja 16 kohta.

15 – Myös julkisasiamies Jacobs teki samansuuntaisen päätelmän edellä alaviitteessä 8 mainitussa asiassa Lennartz 30.4.1991 antamassaan ratkaisuehdotuksessa todetessaan, että ”20 artiklan 2 kohtaa sovelletaan myös silloin –, kun verovelvollinen hankkii tavaroita alun perin sellaisia liiketoimia varten, joihin ei 17 artiklan 2 ja 3 kohdan mukaan liity vähennysoikeutta (esim. verottomat tavaroiden luovutukset), mutta tavarat käytetään myöhemmin vuosina oikaisukauden kuluessa liiketoimiin, joiden yhteydessä arvonnäkövero on vähennettävissä”.

16 – Ks. edellä 27 kohta.

47. Oikaisumekanismin soveltamatta jättämisestä tapauksessa, jossa investointitavaraa käytetään ensin verottomiin ja myöhemmin verollisiin liiketoimiin, seuraisi sitä vastoin, että hankituilta tavaroilta ja palveluilta, joiden arvo sisältyy investointitavaraan, kannettaisiin neutraalisuuden periaatteen vastaisesti arvonnisävero useaan kertaan.

48. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että toiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastattaisiin, että kuudennen direktiivin 20 artiklaa on tulkittava siten, että oikaisumenettelyä on sovellettava myös silloin, kun investointitavaraa, tässä tapauksessa kiinteistöä, on ensin käytetty vähennykseen oikeuttamattomassa verottomassa toiminnassa ja vasta myöhemmin verollisessa toiminnassa.

## VI Kolmas ennakkoratkaisukysymys

49. Kolmatta ennakkoratkaisukysymystä on tarkasteltava sitä taustaa vasten, että AVL:n mukaan vähennys ei tule kyseeseen kiinteistöinvestointien yhteydessä ennen hakemuksen esittämistä suoritetun arvonnisäveron osalta, ellei kyseistä hakemusta esitetä kuuden kuukauden kuluessa.

50. Kolmas kysymys koskee siten lähinnä sitä, onko kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan toista alakohtaa tulkittava niin, että jäsenvaltio, joka antaa verovelvollisilleen oikeuden valita verotuksen kiinteistön käytön osalta, saa kokonaan evätä kiinteistöinvestoinneista ennen kiinteistön vuokrauksen käsittelemistä verollisena liiketoimena koskevan hakemuksen esittämistä maksetun arvonnisäveron vähennysoikeuden, mikäli hakemusta ei esitetä kuuden kuukauden kuluessa.

### A Osapuolten keskeiset lausumat

51. Suomen ja Italian hallitukset katsovat, että kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan toisessa alakohdassa sallitaan Suomen lainsäädännössä säädetyn kaltainen vähennysoikeuden rajoitus.

52. Suomen hallitus esittää, että jäsenvaltiot saavat kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan toisen alakohdan sanamuodon perusteella asettaa rajoituksia vähennysoikeudelle. Vapaaehtoisien verovelvollisuuden tarkoituksena on mahdollistaa vähennysoikeus kiinteistöihin liittyvistä kustannuksista. Jäsenvaltioille annettu mahdollisuus rajoittaa valinta-oikeuden laajuutta vaikuttaa välttämättä kiinteistöihin liittyvien kustannusten vähennysoikeuteen.

53. Italian hallitus katsoo, että verovelvollisuutta koskeva valintaoikeus ei merkitse oikeutta vähennykseen menneisydessä tapahtuneiden hankintojen osalta. Se vaikuttaa siten vain tuleviin hankintoihin. Kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan ja erityisesti 18 artiklan 3 kohdan perusteella jäsenvaltioilla on kuitenkin mahdollisuus säätää kiinteistöjen vuokrauksen verollisuutta koskevan valintaoikeuden takautuvasta vaikutuksesta, mutta tätä koskevaa velvoitetta ei ole olemassa.

56. Komissio on suureksi osaksi samaa mieltä tästä ja selittää, että heti kun verovelvollinen on käyttänyt vähennysoikeuttaan kansallisen lainsäädännön mukaisesti, kuudennen direktiivin 17–20 artikla ovat automaattisesti sovellettavissa. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltiot eivät saa asettaa vähennysoikeudelle tässä tapauksessa lisärajoituksia.

#### B Arviointi

54. *Uusikaupunki* ja *komissio* katsovat, että 13 artiklan C kohdassa ei sallita sitä, että jäsenvaltiot rajoittavat kiinteistöinvestointien yhteydessä vähennysoikeutta sillä tavoin, että se tietyissä tilanteissa evätään kokonaan.

57. Kuudennen direktiivin X osastossa (13–16 artikla) säädetään vapautuksen eri perusteista, joihin kuuluu 13 artiklan B kohdan b alakohdan mukaan mm. kiinteän omaisuuden vuokraus.

55. *Uusikaupunki* erottaa kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohtaa koskevassa tulkinnassaan toisistaan yhtäältä sen, että jäsenvaltiolla on mahdollisuus rajoittaa valintaoikeuden laajuutta, ja toisaalta oikeuden käyttöä koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen antamisen. Uudenkaupungin mielestä valintaoikeuden laajuudella ei ole nyt käsiteltävässä asiassa merkitystä, koska on riidatonta, että Uudellakaupungilla on ollut oikeus verotuksen valitsemiseen ja että se on tätä mahdollisuutta käyttänyt. Valintaoikeuden käyttämistä koskevien yksityiskohhtaisten sääntöjen antaminen ei puolestaan anna Suomelle oikeutta rajoittaa vähennysoikeutta sillä tavoin, että se evätään kokonaan.

58. Kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdassa annetaan kuitenkin jäsenvaltioille toimivalta ”ottaa verotus uudelleen käyttöön” sillä tavoin, että ne myöntävät verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen.

59. Kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan toisen alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat rajoittaa tämän valintaoikeuden laajuutta ja antaa sen käyttöä koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä.

60. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että jäsenvaltiot voivat tämän perusteella antaa kuudennessa direktiivissä säädettyjen vapautusten saajille mahdollisuuden luopua vapautuksesta joko kaikissa tapauksissa tai tietyin rajoituksin tai tietyin edellytyksin.<sup>17</sup>

61. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tästä seuraa, että jäsenvaltioilla on laaja harkintavalta 13 artiklan B ja C kohdan säännöksiin suhteen.<sup>18</sup>

62. Tästä on mielestäni tärkeää todeta aluksi, että jäsenvaltioille 13 artiklan C kohdassa annettu toimivalta ja siihen liittyvä harkintavalta koskevat sitä, että ne antavat verovelvollisilleen oikeuden valita verotuksen tai olla valitsematta sitä.<sup>19</sup>

63. Komission kantaan on näin ollen tältä osin yhdyttävä, koska verotusta koskeva 13 artiklan C kohta ei voi lähtökohtaisesti olla perustana sille, että jäsenvaltiot rajoittavat välittömästi kuudennen direktiivin muiden säännösten tai oikeuksien, kuten vähennysoikeuden, laajuutta.

17 – Asia C-381/97, Belgocodex, tuomio 3.12.1998 (Kok. 1998, s. I-8153, 16 kohta) ja asia 8/81, Becker, tuomio 19.1.1982 (Kok. 1982, s. 53, Kok. Ep. VI, s. 295, 38 kohta).

18 – Edellä alaviitteessä 17 mainitussa asiassa Belgocodex annettua tuomion 16 ja 17 kohta.

19 – Vrt. saman tuomion 17 kohta.

64. Epäilen nyt käsiteltävässä asiassa jo sitä, kuuluuko tähän kiinteistöön suoritetuista investoinneista – ennen valinta-oikeuden käyttämistä – maksetun arvonlisäveron vähennysoikeuden täydellinen epääminen siinä tapauksessa, että kuuden kuukauden määräaika kiinteistön käyttöönotosta on kulunut, vielä jäsenvaltioiden 13 artiklan C kohdan toisen alakohdan mukaiseen toimivaltaan vahvistaa verotuksen valitsemista koskevan oikeuden laajuus tai tämän oikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt.

65. Jäsenvaltiot voivat tosin antaa tässä yhteydessä hakemuksen esittämistä tai hyväksymismenettelyä<sup>20</sup> koskevia sääntöjä ja myös säätää, että kiinteistön vuorauksesta kannetaan vero vasta hakemuksen esittämisen jälkeen eikä sitä pidetä takautuvastikaan verollisena liiketoimena. Kiinteistöinvestoinneista ennen hakemuksen esittämistä suoritettua arvonlisäveroa koskevan vähennysoikeuden ja erityisesti oikaisun täydellinen epääminen ei mielestäni koske enää kiinteistöjen vuokrauksen veroamista eikä tällaisen verotuksen valitsemista koskevan oikeuden laajuutta tai tämän oikeuden käyttöä koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen vahvistamista.

66. Vaikka oletettaisiin, että tätä epäämistä pitäisi pitää 13 artiklan C kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuna valinta-

20 – Ks. tästä asia C-269/03, Objekt Kirchberg, tuomio 9.9.2004 (Kok. 2004, s. I-8067, 23 kohta).

keuden laajuuden rajoittamisena tai sen käyttöä koskevana yksityiskohtaisena sääntönä, on kuitenkin varottava, että vähennys-oikeutta ei sinänsä saa loukata perusteettomasti tämän säännöksen perusteella.<sup>21</sup>

67. Siinä yhteydessä on otettava huomioon, että arvonlisäverojärjestelmän peruseriaate on se, että jokaisesta liiketoimesta on suoritettava arvonlisäveroa ainoastaan määrä, josta on vähennetty tavaroiden ja palveluiden hintatekijöistä välittömästi maksetun arvonlisäveron määrä.<sup>22</sup>

68. Tällä perusteella jäsenvaltion harkintavaltaan kuuluu mielestäni esimerkiksi se, että verotuksen valintaa koskevan oikeuden käytölle ei anneta takautuvaa vaikutusta, koska ei ole mahdollista tehdä vähennystä jälkikäteen valintaoikeuden käyttämistä edeltävältä ajanjaksolta. Sen sijaan on mielestäni vähennysoikeutta liiallisesti rajoittavaa ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa yhteensopimatonta, että ei ole lainkaan mahdollista suorittaa oikaisua ennen kiinteistöinvestointeja koskevan valintaoikeuden käyttämistä suoritettuna arvonlisäveron osalta valintaoikeuden käytön jälkeen jäljellä olevan oikaisukauden aikana ja 20 artiklan 2 kohdassa säädetyn oikaisun laajuuden mukaisesti.

69. Näin ollen ehdotan, että kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen vastattaisiin, että 13 artiklan C kohdan toista alakohtaa ei voida tulkita siten, että jäsenvaltio, joka antaa verovelvollisilleen oikeuden valita verotuksen kiinteistön käytön osalta, saisi kokonaan evätä kiinteistöinvestoinneista ennen kiinteistön vuokrauksen käsittelemistä verollisena liiketoimena koskevan hakemuksen esittämistä maksetun arvonlisäveron vähennysoikeuden, mikäli hakemusta ei esitetä kuuden kuukauden kuluessa kiinteistön käyttöönotosta.

## VII Neljäs ennakkoratkaisukysymys

70. Neljäs ennakkoratkaisukysymys koskee lähinnä sitä, onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohta tulkitettava niin, että jäsenvaltio, joka antaa verovelvollisilleen oikeuden valita verotuksen kiinteistön käytön osalta, saa kokonaan evätä kiinteistöinvestoinneista ennen kiinteistön vuokrauksen käsittelemistä verollisena liiketoimena koskevan hakemuksen esittämistä maksetun arvonlisäveron vähennysoikeuden, jos hakemusta ei esitetä kuuden kuukauden kuluessa kiinteistön käyttöönotosta.

21 – Vrt. kyseisen tuomion 24 kohta.

22 – Ks. mm. edellä alaviitteessä 6 mainitussa asiassa Rompelman annetun tuomion 16 kohta.

A *Osapuolten keskeiset lausumat*

71. *Suomen hallituksen* mielestä kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan säännöksissä sallitaan se, että jäsenvaltiot rajoittavat vähennysoikeutta kiinteistöinvestointien yhteydessä jopa niin pitkälle, että se evätään kokonaan, kuten tässä tapauksessa AVL:llä. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan ainoastaan yleiset rajoitukset, jotka koskevat kaikkia tavaroita tai palveluja, eivät ole yhteensopivia kuudennen direktiivin kanssa.

72. *Uusikaupunki ja komissio* sitä vastoin katsovat, että 17 artiklan 6 kohta ei ole sovellettavissa nyt käsiteltävään asiaan. Suomen säännöksiä on pidettävä pikemminkin kuudennen direktiivin 20 artiklassa tarkoitetun vähennysten oikaisemisen epäämisenä kuin 17 artiklassa tarkoitetun vähennysoikeuden epäämisenä.

73. *Italian hallitus* nojautuu toisen ennakkoratkaisukysymyksen osalta esittämiinsä lausumiin. Sen mukaan Suomi on antanut AVL:n 106 §:llä verovelvollisille vähennysoikeuden, josta direktiivissä ei varsinaisesti säädetä. Sen vuoksi kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohta on sovellettavissa ainoastaan silloin, kun kyseessä on vähennysoikeuden rajoittaminen, ei sen sijaan silloin,

kun kyseessä on vähennysoikeuden laajentaminen, joten sillä ei ole merkitystä nyt käsiteltävän asian kannalta.

B *Arviointi*

74. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa säädetään, että ”kunnes edellä olevat säännökset tulevat voimaan”, jäsenvaltiot voivat ”edelleen soveltaa kaikkia sisäisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia säännöksiä”, jotka ovat voimassa direktiivin voimaantullessa. Tässä alakohdassa käytetty käsite ”rajoittaminen” liittyy siten 17 artiklan 6 kohdan ensimmäiseen alakohtaan.<sup>23</sup>

75. Tämä säännös koskee sitä, että neuvosto päättää, ”mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen”. Tämän säännöksen toisen virkkeen mukaan ”sellaiset kustannukset, jotka eivät luonteeltaan ole liiketoimintaan liittyviä, kuten ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset”, jäävät joka tapauksessa vähennysoikeuden ulkopuolelle.

23 – Vrt. asia C-43/96, komissio v. Ranska, tuomio 18.6.1998 (Kok. 1998, s. I-3903, 17 ja 18 kohta).

76. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan ensimmäinen alakohta koskee siten tiettyjä kustannusryhmiä tai -lajeja ja erityisesti – vaikkakaan ei ainoastaan – sellaisia kustannuksia, jotka eivät selvästi liity liike-toimintaan.<sup>24</sup>

77. Ensinnäkin 17 artiklan 6 kohdan syntyhistoriaan liittyvä tausta on tosiseikka, johon komissio on viitannut ehdotustaan perustellessaan: tiettyjä yrityksen tavanomaisessa toiminnassa syntyneitä kustannuksia on vaikea jakaa liiketoiminnasta ja yksityiskäytöstä aiheutuneiksi; toiseksi henkilökuljetusten verokohtelun osalta jäsenvaltiot eivät kuumetta arvonlisäverodirektiiviä hyväksyttäessä kyenneet saavuttamaan yksimielisyyttä.<sup>25</sup>

78. Jäsenvaltioille 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa annetun toimivallan sisältönä on siis se, että jäsenvaltiot voivat toistaiseksi soveltaa tiettyjen kustannuslajien osalta vähennysoikeuden rajoittamista koskevia säännöksiä – myös sellaisia, jotka kuuluvat neuvoston 17 artiklan 6 kohdan ensimmäisen alakohdan nojalla antamien säännösten soveltamisalaan.

79. Tästä syystä katson komission ja Uudenkaupungin tavoin, että ”vähennysoikeuden rajoittaminen”, johon tässä säännöksessä viitataan, ei ole sovellettavissa nyt käsiteltävään asiaan ja että sillä ei näin ollen kyetä perustelevaan tämän tapauksen kohteena olevan kaltaista vähennysoikeuden epäämistä. AVL:n mukaan kiinteistöinvestoinnit tai kiinteistöön liittyvät rakennus- ja hankintakustannukset eivät näet ole lähtökohtaisesti sellaisia kustannuslajeja, jotka eivät olisi vähennyskelpoisia. AVL:n 102 §:n 1 momentin 1 kohdan perusteella verovelvollinen saa nimittäin vähentää kiinteistöihin liittyviin investointeihin sisältyvän veron sillä edellytyksellä, että hankinta tapahtuu verollista liiketoimintaa varten, ja sillä hetkellä, jona liiketoimintaa harjoitetaan. Vähennysoikeuden täydellinen epääminen koskee tässä tapauksessa ainoastaan ennen hakemuksen esittämistä kannettua arvonlisäveroa siltä osin kuin verotusta koskevaa hakemusta ei esitetä kuuden kuukauden kuluessa kiinteistön käyttöönnotosta. Kuten kolmea ensimmäistä ennakkoratkaisukysymystä koskevista toteamuksista ilmenee, kyse on ensisijaisesti kuudennen direktiivin 20 artiklassa tarkoitettua vähennysten oikaisua koskevasta sääntelystä eikä sinänsä direktiivin 17 artiklassa tarkoitettua arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevasta sääntelystä.

80. Näin ollen neljälteen ennakkoratkaisukysymykseen on mielestäni vastattava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohtaa ei voida tulkita siten, että sen perusteella jäsenvaltio, joka antaa verovelvollisilleen oikeuden valita verotuksen kiinteistön käytön osalta, saisi kokonaan evätä kiinteistöinvestoinneista ennen kiinteistön vuokrauksen

24 – Vrt. tästä myös julkisasiamies Jacobsin edellä alaviitteessä 23 mainitussa asiassa komissio v. Ranska 13.11.1997 antaman ratkaisuehdotuksen 12 kohta.

25 – Ks. edellä alaviitteessä 23 mainitussa asiassa komissio v. Ranska annetun tuomion 19 kohta.

käsittelistä verollisena liiketoimena koskevan hakemuksen esittämistä maksetun arvonlisäveron vähennysoikeuden, mikäli hakemusta ei esitetä kuuden kuukauden kuluessa kiinteistön käyttöönnotosta.

82. *Komission* mielestä tuomion ajallisten vaikutusten rajoittamiselle ei ole perusteita. Komissio tosin vahvistaa sen, että Suomen lainsäädäntöä käsiteltiin kahdessa istunnossa vuonna 1995. Ainakin muutamat jäsenvaltiot olivat ilmaisseet kyseisessä istunnossa epäilyksensä siitä, oliko vähennyksiä koskeva Suomen lainsäädäntö investointitavaroiden osalta yhteisön oikeuden mukainen. Suomen hallituksen tiedossa oli, että komissio ei pitänyt Suomen lainsäädäntöä kuudennen direktiivin mukaisena.

## VIII Tuomion ajallisten vaikutusten rajoittaminen

### B Arviointi

#### A Osapuolten keskeiset lausumat

81. *Suomen hallitus* pyytää, että mikäli yhteisöjen tuomioistuin päätyisi sen kannan vastaiseen lopputulokseen, tuomion ajalliset vaikutukset rajattaisiin koskemaan tuomion antamisen jälkeistä aikaa. Se viittaa riidanalaisten säännösten vaikeaselkoisuuteen samoin kuin käytännön vaikeuksiin, joita taannehtivuudesta aiheutuisi. Suomen hallitus on erityisesti suullisessa käsittelyssä esittänyt toimineensa vilpittömässä mielessä. Se on siinä yhteydessä esittänyt, että Suomen lainsäädäntöä käsiteltiin vuonna 1995 arvonlisäverokomitean istunnoissa eivätkä komissio sen enempää kuin muut jäsenvaltiotkaan esittäneet tätä lakia koskevia vastaväitteitä.

83. Aluksi on todettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tulkinnalla, jonka yhteisöjen tuomioistuin EY 234 artiklassa sille annettua toimivaltaa käyttäen antaa yhteisön oikeussäännölle, selvennetään ja täsmennetään kyseisen oikeussäännön merkitystä ja ulottuvuutta niin, että yhteisöjen tuomioistuimen tulkinnasta ilmenee, miten tätä oikeussääntöä täytyy tai olisi täytynyt tulkita ja soveltaa sen voimaantulosta lähtien. Tästä seuraa, että tuomioistuimet siis voivat ja niiden täytyy soveltaa näin tulkittua sääntöä myös oikeussuhteisiin, jotka ovat syntyneet ja jotka on perustettu ennen tulkintapyyntöä koskevaa tuomiota, jos edellytykset kyseisen oikeussäännön soveltamista koske-

van asian käsittelylle toimivaltaisissa tuomioistuimissa muuten täytyvät.<sup>26</sup>

tioiden tai komission toiminta – yhteisön säännösten ulottuvuudesta oli saanut yksityiset ja kansalliset viranomaiset toimimaan yhteisön säännösten vastaisesti.<sup>28</sup>

84. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhteisöjen tuomioistuin voi ainoastaan poikkeustapauksissa ryhtyä yhteisön oikeusjärjestykseen olennaisesti kuuluvaa yleistä oikeusvarmuuden periaatetta soveltaen rajoittamaan asianomaisten henkilöiden mahdollisuutta vedota säännökseen tai määräykseen, jota yhteisöjen tuomioistuin on tulkinnut, vilpittömässä mielessä perustettujen oikeussuhteiden pätevyyden kyseenalaistamiseksi.<sup>27</sup>

86. Se, asettaako yhteisöjen tuomioistuin ajallisia rajoituksia, riippuu siis siitä, että tarkistetaan yhtäältä huomattavien taloudellisten vaikutusten ja toisaalta asianomaisten tahojen vilpittömän mielen olemassaolo.<sup>29</sup>

85. Yhteisöjen tuomioistuin on tullut tällaiseen tulokseen vain hyvin täsmällisesti määritetyissä olosuhteissa, kun vaarana oli vakavien taloudellisten seurausten aiheutuminen, mikä johtui erityisesti vilpittömässä mielessä perustettujen sellaisten oikeussuhteiden lukuisuudesta, jotka perustuivat pätevästi voimassa olevana pidettyyn säännöstöön, ja kun oli ilmeistä, että objektiivinen ja huomattava epäselvyys – johon oli mahdollisesti myötävaikuttanut myös muiden jäsenval-

87. Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava, että Suomen hallitus on vedonnut – yksinomaan – käytännön vaikeuksiin, joita olisi odotettavissa, mikäli tuomion vaikutuksia ei rajattaisi ajallisesti, eikä se ole esittänyt yksityiskohtaisemmin, että tuomiosta seuraisi huomattavia taloudellisia vaikutuksia.

88. Kun otetaan huomioon myös se, että on oltava poikkeuksellista, että yhteisöjen tuomioistuin käyttää mahdollisuuttaan rajoittaa tuomion vaikutuksia ajallisesti, pitäisin varsin pitkälle menevänä, mikäli tässä tapauksessa esitettyjen heiveröisten perusteiden

26 – Vrt. mm. yhdistetyissä asioissa C-453/02 ja C-462/02, Linneweber ja Akritidis, 8.7.2004 antamani ratkaisuehdotus (60 kohta) ja näissä asioissa 17.2.2005 annettu tuomio (Kok. 2005, s. I-1131, 41 kohta) sekä yhdistetyt asiat C-367/93–C-377/93, Roders ym., tuomio 11.8.1995 (Kok. 1995, s. I-2229, 42 kohta) ja asia C-347/00, Barreira Pérez, tuomio 3.10.2002 (Kok. 2002, s. I-8191, 44 kohta).

27 – Vrt. mm. asia C-104/98, Buchner ym., tuomio 23.5.2000 (Kok. 2000, s. I-3625, 39 kohta) ja edellä alaviitteessä 26 mainitussa asiassa Barreira Pérez annetun tuomion 45 kohta.

28 – Asia C-184/99, Rudy Grzelczyk, tuomio 20.9.2001 (Kok. 2001, s. I-6193, 53 kohta) ja asia C-209/03, Bidar, tuomio 15.3.2005 (Kok. 2005, s. I-2119, 69 kohta).

29 – Vrt. vastaavasti asia C-481/99, Heiniger, tuomio 13.12.2001 (Kok. 2001, s. I-9945, 52 kohta).

vuoksi katsottaisiin Suomen hallituksen toimineen vilpittömässä mielessä.

89. Komission antamista osittain ristiriitaisista tiedoista sen enempää kuin Suomen hallituksen lausumistakaan, joilla näitä ristiriitaisuuksia ei ole kyetty poistamaan, ei voida varmuudella päätellä, mihin neuvontatuloksiin arvonlisäverokomitean ohjeet ovat johtaneet. Myöskään komission pyynnöstä esittämä pöytäkirjanote ei auta asiassa. Jonkinlaisella varmuudella voidaan todeta ainostaan, että riidanalaisesta Suomen lainsäädännöstä käytiin keskustelua ja että yksittäiset jäsenvaltiot ilmeisesti esittivät epäilyksiään. Tämä johtunee erityisesti näiden istuntojen ”avoimuudesta”, sillä komission mukaan niissä voidaan vapaasti käsitellä erilaisia aiheita. Jotta voitaisiin perustella sitä, että hallitus on toiminut vilpittömässä mielessä ja uskonut kansallisten säännönsensä olevan yhteisön oikeuden mukaisia, tarvitaan mielestäni kuitenkin yksiselitteisempiä tietoja kuin se, että komissio tai muut jäsenvaltiot eivät ilmeisesti ole esittäneet vastaväitteitä tällaisissa istunnoissa. Muussa tapauksessa yhteisöjen tuomioistuimen tuomioiden vaikutuksiin liittyisi merkittävä epävarmuustekijä, ja niiden vaikutus riippuisi seikoista, joita yhteisöjen tuomioistuin käytännössä tuskin pystyy selvittämään tai valvomaan.

90. Nyt käsiteltävä asia on siis erotettava esimerkiksi tapauksesta, jota julkisasiamies

Jacobs käsittelee asiassa Banca Popolare di Cremona antamassaan ratkaisuehdotuksessa, jossa jäsenvaltion vilpittömän mielen perustui erityisesti komission toimivaltaisen pääjohtajan allekirjoittamaan ja sanamuodoltaan yksiselitteiseen kirjeeseen.<sup>30</sup>

91. Näistä syistä nyt käsiteltävässä asiassa ei ole mielestäni mitään perustetta rajoittaa yhteisöjen tuomioistuimen tuomion ajallisia vaikutuksia.<sup>31</sup>

## IX Oikeudenkäyntikulut

92. Suomen hallitukselle, Italian hallitukselle ja komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

30 – Julkisasiamies Jacobsin asiassa C-475/03, Banca Popolare di Cremona, 17.3.2005 antama ratkaisuehdotus (80 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

31 – Näin ollen tässä tapauksessa ei myöskään ole mitään syytä antaa ratkaisua siitä, mikä olisi asianmukainen ajankohta ajallisten vaikutusten alkamiselle, mitä julkisasiamies Jacobs on käsitellyt edellä alaviiteessä 30 mainitussa asiassa Banca Popolare di Cremona antamassaan ratkaisuehdotuksessa.

## **X Ratkaisuehdotus**

93. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaisi ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

- 1) Kuudennen direktiivin 20 artiklaa on tulkittava siten, että tällä säännöksellä velvoitetaan jäsenvaltiot säätämään vähennysten oikaisumenettelystä investointitavaroiden osalta, ellei kyseisen artiklan 5 kohdasta muuta johdu.
- 2) Kuudennen direktiivin 20 artiklaa on tulkittava siten, että oikaisumenettelyä on sovellettava myös silloin, kun investointitavaraa, tässä tapauksessa kiinteistöä, on ensin käytetty vähennykseen oikeuttamattomassa verottomassa toiminnassa ja vasta myöhemmin verollisessa toiminnassa.
- 3) Kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan toista alakohtaa ja 17 artiklan 6 kohtaa ei voida tulkita siten, että jäsenvaltio, joka antaa verovelvollisilleen oikeuden valita verotuksen kiinteistön käytön osalta, saisi kokonaan evätä kiinteistöinvestoinneista ennen kiinteistön vuokrauksen käsittelemistä verollisena liiketoimena koskevan hakemuksen esittämistä maksetun arvonlisäveron vähennysoikeuden, mikäli hakemusta ei esitetä kuuden kuukauden kuluessa kiinteistön käyttöönotosta.