

Asia C-376/02

Stichting "Goed Wonen"

vastaan

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlandenin esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Kuudennen direktiivin 77/388/ETY 17 artikla – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Kansallisen lainsäädännön muuttaminen – Taannehtiva vaikutus – Luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteet

Julkisasiamies A. Tizzanon ratkaisuehdotus 16.12.2004

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio (suuri jaosto) 26.4.2005.

Tuomion tiivistelmä

1. *Yhteisön oikeus – Periaatteet – Taannehtivuuden kielto – Poikkeukset – Edellytykset – Yleisen edun mukaisen tavoitteen turvaamisen edellyttämä taannehtivuus – Asianomaisten perustellun luottamuksen suoja*

2. *Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Lainmuutos, jolla pyritään estämään verojärjestelyt ja jolla vapautetaan arvonlisäverosta aiemmin arvonlisäverollinen kiinteää omaisuutta koskeva liiketoimi ja jolla kumotaan veronoikaisu – Taannehtiva vaikutus – Vaikutus voidaan hyväksyä luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteiden kannalta – Edellytykset*

1. Vaikka oikeusvarmuuden periaate pääsääntöisesti estää sen, että yhteisön säädöksen soveltamisen alkamisajankohta on aikaisempi kuin sen julkaisuajankohta, tilanne voi poikkeuksellisesti olla toinen, jos yleisen edun mukainen päämäärä sitä edellyttää ja jos asianomaisten perusteltua luottamusta kunnioitetaan asianmukaisella tavalla.

Kansallisen lainsäätäjän on noudatettava tätä periaatetta sellaista lainsäädäntöä säätäessään, joka liittyy yhteisön oikeuteen.

(ks. 33 ja 34 kohta)

2. Luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteet eivät ole esteenä sille, että jäsenvaltio poikkeuksellisesti ja estääkseen sen, että lainsäädäntöprosessin aikana toteutetaan suuria määriä verojärjestelyjä, joiden tarkoituksena on minimoida arvonlisäverorasitus ja joita muutolailla nimenomaisesti pyritään torjumaan, säätää kyseisen lain vaikutuksiltaan taannehtivaksi erityisesti silloin, kun tässä laissa tarkoitettujen kaltaisia liiketoimia tekeville taloudellisille toimijoille on ilmoitettu lain antamisesta lähitulevaisuudessa ja aiotusta taannehtivasta vaikutuksesta sillä tavoin, että ne kykenevät ymmärtämään suunnitellun lainmuutoksen vaikutukset liiketoimiin, joita ne tekevät.

Kun tällä lailla vapautetaan verosta aiemmin arvonlisäverollinen, kiinteää omaisuutta koskeva liiketoimi, voi se aiheuttaa arvonlisäveron sellaisen oikaisun kumoamisen, joka on suoritettu siksi,

että kiinteistön luovutuksen yhteydessä maksetun arvonlisäveron vähennys-oikeutta on käytetty ajankohtana, jolloin kiinteistöstä tehdään verotettavaksi tuolla hetkellä katsottu liiketoimi.

(ks. 45 kohta ja tuomiolauselman)

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

26 päivänä huhtikuuta 2005 (*)

Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Kuudennen direktiivin 77/388/ETY 17 artikla – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Kansallisen lainsäädännön muuttaminen – Taannehtiva vaikutus – Luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteet

Asiassa C-376/02,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on esittänyt 18.10.2002 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 21.10.2002, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Stichting Goed Wonen

vastaa

Staatssecretaris van Financiën,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti V. Skouris, jaostojen puheenjohtajat P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas (esittelevä tuomari), R. Silva de Lapuerta ja A. Borg Barthet sekä tuomarit N. Colneric, S. von Bahr, J. N. Cunha Rodrigues, P. K?ris, E. Juhász, G. Arestis ja M. Ileši?,

julkisasiamies: A. Tizzano,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M.-F. Contet,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 26.10.2004 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Stichting Goed Wonen, edustajanaan belastingsadviseur G. Vos,
- Alankomaiden hallitus, asiamiehinnään H. G. Sevenster ja S. Terstal,
- Ruotsin hallitus, asiamiehenään A. Kruse,
- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinnään E. Traversa ja D. W. V. Zijlstra,

kuultuaan julkisasiamiehen 16.12.2004 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 17 ja 20 artiklan sekä luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteiden tulkintaa.

2 Ennakkoratkaisupyyntö on esitetty asiassa, jossa kantajana on Alankomaiden oikeuden mukaan perustettu säätiö Stichting Goed Wonen ja vastaajana Staatssecretaris van Financiën (valtiosihteeri valtiovarainministeriössä) ja joka koskee tämän säätiön 1.4. ja 30.6.1995 välistä ajanjaksoa koskevasta arvonlisäveroilmoituksesta tehtyä verotarkastajan päätöstä. Yhteisöjen tuomioistuimissa on jo aikaisemmin antanut tuomion tässä riita-asiassa Hoge Raadin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen (asia C-326/99, Goed Wonen, tuomio 4.10.2001, Kok. 2001, s. I-6831).

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuudennen direktiivin 17 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus

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.

— — ”

4 Direktiivin 20 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysten oikaiseminen

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 tarkoitetun vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten tapahtuneen käyttöön ottamisen osalta. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia oikaisua kokonaan tai osittain maksamatta jääneiden liiketoimien sekä varkauden osalta.

2. Investointitavaroiden osalta oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, mukaan lukien tavarain

hankinta- tai valmistusvuosi. Kunakin vuonna oikaisu kohdistuu vain viidennekseen näiden tavaroiden verosta. Oikaisu perustuu seuraavien vuosien aikana tapahtuneisiin vähennysoikeuden muutoksiin suhteessa tavarankäytön hankinta- tai valmistusvuoteen.

Jäsenvaltiot voivat edellisestä alakohdasta poiketen oikaisua tehdessään käyttää perusteena täydet viisi vuotta kestävästä kaudista, joka alkaa tavarankäytön ensimmäisestä käyttöönotosta.

Kiinteistöinvestointien osalta oikaisun perusteena toimivaa kautta voidaan pidentää kymmeneen vuoteen.

4. Jäsenvaltiot voivat 2 ja 3 kohtaa sovellettaessa

- määritellä investointitavarankäytön käsitteen,
- täsmentää tarkistuksessa huomioon otettavan veron määrää,
- toteuttaa kaikki aiheelliset toimenpiteet, joilla estetään oikaisusta aiheutuva perusteeton hyöty,
- sallia hallinnollisia yksinkertaistuksia.

6. Kun verovelvollinen siirtyy tavallisesta verotusjärjestelmästä erityisjärjestelmään tai päinvastoin, jäsenvaltiot voivat toteuttaa tarvittavat toimenpiteet, joilla estetään verovelvolliselle aiheutuva perusteeton hyöty tai haitta”.

Kansallinen lainsäädäntö

5 Kiinteistöalalla toteutettujen verojärjestelyjen estämiseksi muutettiin Wet op de Omzetbelasting 1968 -nimistä lakia (liikevaihtoverosta vuonna 1968 annettu laki; jäljempänä vuoden 1968 Wet OB) Wet houdende wijziging van de Wet op de Omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken -nimisellä 18.12.1995 annetulla lailla (vuoden 1968 liikevaihtoverolain, oikeustoimista kannettavia veroja koskevan lain sekä joidenkin muiden verolakien muuttamisesta kiinteään omaisuuteen liittyvien verojärjestelyjen estämiseksi annettu laki, Stbl. 1995, s. 659; jäljempänä muutoslaki).

6 Alankomaiden lainsäätäjät antoi kuudennen direktiivin 5 artiklan 3 kohdan b alakohdan nojalla vuoden 1968 Wet OB:n 3 §:n 2 momentin, jossa säädetään, että kiinteään omaisuuteen kohdistuvien oikeuksien perustamista on pidettävä tavarankäytön luovutuksena. Muutoslailla otettiin käyttöön tähän määritelmään kohdistuva poikkeus, jolla käyttö- ja nautintaoikeuden perustaminen rinnastettiin kiinteään omaisuuden vuokraan niissä tapauksissa, joissa käyttöoikeudesta suoritettu vastike arvonalisäveroihin jää alle kyseisen omaisuuden rahallisen arvon.

7 Vuoden 1968 Wet OB:n 11 §:n 1 momentin b kohdan 5 alakohdasta, sellaisena kuin se on muutoslailla muutettuna, käy ilmi, että kiinteään omaisuuden vuokra on lähtökohtaisesti vapautettu arvonalisäverosta ja että kiinteään omaisuuden vuokraan katsotaan kuuluvaksi myös kaikki sellainen kiinteään omaisuuden käytettäväksi antaminen, jota ei ole pidettävä tämän omaisuuden luovutuksena.

8 Muutoslaki tuli voimaan 29.12.1995. Siinä säädetään kuitenkin, että sen vaikutukset alkavat 31.3.1995 klo 18.00, eli hetkellä, jolloin tulevasta laista on ilmoitettu lehdistötiedottein.

9 Ennakkoratkaisupyyntöön esittäneen tuomioistuimen mukaan Staatssecretaris van Financiën oli ilmoittanut 31.3. ja 3.4.1995 julkaisemissaan lehdistötiedotteissa, että valtioneuvosto oli

tekemässä Alankomaiden parlamentille esityksen vuoden 1968 Wet OB:n, erityisesti sen 3 §:n 2 momentin ja 11 §:n 1 momentin b kohdan 5 alakohdan muuttamisesta. Se oli ilmoittanut myös, että valtioneuvoston tarkoituksena oli, että vuoden 1968 Wet OB:tä tulkittaisiin esitetyn muutoksen voimaantulon jälkeen 31.3.1995 klo 18.00 alkaen voimaan tulevassa lainmuutoksessa tarkoitetulla tavalla.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

10 Ennakkoratkaisupyynnössä on todettu, että pääasian muutoksenhakija Stichting Goed Wonen on tullut Woningbouwvereniging Goed Wonen -nimisen yhdistyksen sijaan (asuntorakennusyhdistys Goed Wonen, jäljempänä GW-yhdistys).

11 GW-yhdistys perusti 28.4.1995 notaarin vahvistamilla asiakirjoilla ”De Goede Woning” -säätiön (jäljempänä GW-säätiö), jolle se antoi samana päivänä 10 vuoden mittaisen käyttö- ja nautintaoikeuden kolmeen asutokompleksiin sellaista vastiketta vastaan, joka jäi alle näiden kompleksien hankintahinnan. Osa asunnoista oli vielä rakenteilla. Kyseiseen päivään mennessä pääasian muutoksenhakija ei ollut vähentänyt siltä asuntojen luovutuksen tai rakentamisen perusteella laskutettua arvonlisäveroa.

12 GW-yhdistys oli ilmoittanut 1.4. ja 30.6.1995 välistä ajanjaksoa koskevassa veroilmoituksessaan arvonlisäveron, jonka se oli laskuttanut GW-säätiöltä käyttö- ja nautintaoikeuden myöntämisestä, eli 645 067 Alankomaiden guldenia (NLG) sekä arvonlisäveron, joka siltä oli laskutettu asuntojen rakentamisesta eli 1 285 059 NLG, joka oli vähennetty ostoihin sisältyneenä verona. Tämän ilmoituksen perusteella GW-yhdistykselle oli palautettu 639 992 NLG vähennyksen oikaisuna.

13 Lainmuutoksen perusteella verotarkastaja teki tämän jälkeen jälkiveropäätöksen, joka oli GW-yhdistyksen tekemän vähennyksen suuruinen. Tämä jälkiveropäätös vahvistettiin 12.12.1996 tehdyllä päätöksellä, josta GW-yhdistys valitti Gerechtshof te Arnhemiin. Verotarkastaja oikaisi 14.2.1997 viran puolesta aiemmin tekemäänsä jälkiveropäätöstä ja laski sen 639 992 NLG:iin, mikä vastasi määrää, jonka verohallinto oli palauttanut GW-yhdistykselle sen tekemän veroilmoituksen perusteella.

14 GW-yhdistyksestä tuli 21.8.1997 oikeudelliselta muodoltaan säätiö Stichting Goed Wonen.

15 Gerechtshof te Arnhem pysytti 20.5.1998 antamallaan tuomiolla jälkiveropäätöksen sellaisena kuin se oli verotarkastajan tekemällä oikaisulla määrältään alennettuna. Stichting Goed Wonen on hakenut kassaatiomenettelyssä muutosta tähän tuomioon nyt ennakkoratkaisupyynnön esittäneessä tuomioistuimessa.

16 Ensimmäisessä yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saatetussa asiassa esitetyt kysymykset koskivat kuudennen direktiivin tulkintaa sen selvittämiseksi, oliko muutoslain kaltaista kansallista lainsäädäntöä, jonka johdosta laissa tarkoitetuissa tapauksissa käyttö- ja nautintaoikeuden myöntäminen rinnastetaan arvonlisäverovapaaseen vuokraukseen, pidettävä kuudennen direktiivin 5 artiklan 3 kohdan b alakohdan ja 13 artiklan B kohdan b alakohdan ja C kohdan a alakohdan vastaisena. Edellä mainitussa asiassa Goed Wonen antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin ratkaisi asian seuraavasti:

”1) Kuudennen direktiivin 5 artiklan 3 kohdan b alakohdasta on tulkittava niin, että se ei ole esteenä [vuoden 1968 Wet OB:n], sellaisena kuin se on muutettuna – – , 3 §:n 2 momentin kaltaiselle kansalliselle säännökselle, jossa kiinteään omaisuuteen kohdistuvien esineoikeuksien perustamista, siirtämistä ja muuttamista sekä niistä luopumista ja niiden päättämistä pidetään tavaroiden luovutuksena ainoastaan, jos niistä maksettu korvaus liikevaihtoverolla lisättyä on

vähintään kyseisten oikeuksien kohteena olevan kiinteän omaisuuden käyvän arvon suuruinen.

2) [Kuudennen] direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohtaa ja C kohdan a alakohtaa on tulkittava niin, että ne eivät ole esteenä [vuoden 1968 Wet OB:n], sellaisena kuin se on muutettuna – – 11 §:n 1 momentin b kohdan 5 alakohdan kaltaiselle kansalliselle säännökselle, jonka perusteella arvonlisäverovapautusta sovellettaessa kiinteän omaisuuden vuokraukseen voidaan rinnastaa se, että tietyksi sovituksi ajaksi annetaan vastiketta vastaan esineoikeus, joka antaa haltijalleen oikeuden käyttää kiinteää omaisuutta, kuten pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä oleva käyttö- ja nautinto-oikeus.”

17 Gerechtshof oli 20.5.1998 tekemässään päätöksessä katsonut, että muutoslain taannehtiva vaikutus ei ollut ristiriidassa kuudennen direktiivin säännösten kanssa. Stichting Goed Wonen on tämän osalta muutoksenhaussa todennut, että tämän lain taannehtiva vaikutus 31.3.1995 klo 18.00 alkaen on yhteisön oikeuden vastainen. Sen mukaan muutoslain taannehtivat vaikutukset olisivat voineet ulottua korkeintaan siihen päivään, jolloin esitys muutoslaista tehtiin Alankomaiden parlamentille, eli 23.5.1995.

18 Hoge Raad oli 24.8.1999 antamassaan päätöksessä, jolla se oli esittänyt ennakkoratkaisukysymyksensä ensimmäisessä asiassa, katsonut, että Stichting Goed Wonenin väitettä ei voitu hyväksyä ja että Gerechtshofin omaksuma kanta oli perusteltu.

19 Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa esittämässään ennakkoratkaisupyynnössä Hoge Raad toteaa, että tätä sen edellisessä tuomiossa omaksumaa kantaa ei enää yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-396/98, Schlossstraße, 8.6.2000 antaman tuomion (Kok. 2000, s. I-4279) jälkeen voitu pitää varmana. Yhteisöjen tuomioistuin totesi kyseisessä asiassa seuraavaa: ”kuudennen direktiivin 17 artiklaa on tulkittava siten, että – – verovelvollisen oikeus vähentää eräiden vuokrausta koskevien liiketoimien toteuttamiseksi saamistaan tavaroista tai palveluista suoritettu arvonlisävero säilyy, kun näiden tavaroiden tai palvelujen toimittamisen jälkeen, mutta ennen kuin kyseisiin liiketoimiin on ryhdytty, lakia muutetaan siten, että kyseisellä verovelvollisella ei ole enää oikeutta luopua näiden liiketoimien verovapaudesta”.

20 Hoge Raad selittää seuraavasti, minkä vuoksi Stichting Goed Wonen ei ole vähentänyt ennen 28.4.1995 rakennustöihin liittyntä arvonlisäveroa:

”6.3.1 Esillä olevassa asiassa muutoksenhakija on rakennuttanut asuntokompleksin ennen 28.4.1995. Se aikoi alun perin vuokrata asunnot heti niiden valmistuttua. Tämä vuokraus on vapautettu verosta [vuoden 1968 Wet OB:n] 11 §:n 1 momentin b kohdalla (kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan johdanto-osa ja b alakohta) ilman poikkeamismahdollisuutta. Muutoksenhakijalla oli pääsääntöisesti oikeus vähentää rakentamisen kuluessa siltä tältä osin laskutettu vero. Jos kiinteä omaisuus olisi tämän jälkeen vuokrattu, kyseessä olisi ollut [lain] 3 §:n 1 momentin h kohdassa tarkoitettu luovutus (Alankomaiden lainsäätäjä on käyttänyt sille kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan johdanto-osassa ja a alakohdassa myönnettyä mahdollisuutta rinnastaa tällainen toimi luovutukseen). Muutoksenhakijan olisi pitänyt maksaa tästä luovutuksesta [lain] 8 §:n 3 momentissa (kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohta) säädetyn veron perusteen mukainen vero.

6.3.2 Ministeriön päätöksen nojalla asuntoja rakentavilla yhtiöillä on kuitenkin mahdollisuus vapautua [lain] 3 §:n 1 momentin h kohdan soveltamisesta. Kyseistä säännöstä – samoin kuin kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohtaa – ei sovelleta niihin, mikäli ne ilmaisevat tätä koskevan aikomuksen, mikä ministeriön päätöksen mukaan tapahtuu siten, että ne eivät vähennä asuntoja rakentaessaan niiltä kannettua veroa. Tämän järjestelmän mukaisesti muutoksenhakija ei tehnyt vähennyksiä asuntojen rakentamisvaiheessa.

6.3.3 Muutoksenhakijan asunnot luovutettiin 28.4.1995 [lain] 3 §:n 2 momentissa (sellaisena kuin se oli voimassa tosiseikkojen tapahtumahetkellä) tarkoitetulla tavalla. Kyseinen lainsäädännös perustuu kuudennen direktiivin 5 artiklan 3 kohdan b alakohtaan. Tuota luovutusta, kuten on todettu edellä 2.2. kohdassa, ei ollut vapautettu liikevaihtoverosta. Näin ollen muutoksenhakijalla oli [lain] 15 §:n 4 momentin nojalla – joka perustuu kuudennen direktiivin 17 ja 20 artiklan 1 kohdan johdanto-osaan ja a alakohtaan – oikeus oikaisuun, jossa otetaan huomioon vähennys, jota se ei ollut aiemmin tehnyt. Siltä evättiin kuitenkin tämä oikeus 18.12.1995 annetulla lailla, jolla [lakia] muutettiin taannehtivasti ennen kyseisen käyttöoikeuden perustamista.”

21 Ennakkoratkaisupyyntönsä 6.3.4 kohdassa Hoge Raad selostaa seuraavasti sen, miltä osin esillä oleva asia on erilainen kuin tilanne, josta oli kyse edellä mainitussa asiassa SchlosstraÙe annetussa tuomiossa:

”Asiassa SchlosstraÙe kyseisen lainmuutoksen vaikutuksena oli – ilman että sitä olisi sovellettu taannehtivasti –, että saavutettu vähennysoikeus kumottiin, mikäli vähennysoikeuden perustana olevat toimet toteutettiin sen jälkeen kun lainmuutos oli tullut voimaan, ja toisin kuin aikaisemmin, ne vapautettiin verovelvollisuudesta ilman vähennysoikeutta.

Esillä oleva asia poikkeaa tuosta asiasta siltä osin kuin sekä vähennysoikeuden syntyminen että se toimi, jonka perusteella siihen oli oikeus – aikaisemmin muutoksenhakijalla ei ollut mitään vähennysoikeutta –, tapahtuivat samaan aikaan, ja lainmuutos tuli voimaan tämän jälkeen. Tämän osalta on huomattava, että suunnitellusta lainmuutoksesta ilmoitettiin etukäteen lehdistölle ja tuolloin ilmoitettiin muun muassa, että perusteena sille, että muutoksen piti tulla voimaan taannehtivasti 31.3.1995 kello 18 lukien olivat ne ei-toivotut vaikutukset, joita saattaisi olla ilmoituksella lainmuutoksesta ilman taannehtivaa vaikutusta.”

22 Hoge Raad der Nederlanden päätti tällä perusteella lykätä asian käsittelyä esittääkseen yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko edellä 6.3.4 kohdassa kuvatussa tilanteessa kuudennen direktiivin 17 ja 20 artiklan tai luottamuksensuojaa ja oikeusvarmuutta koskevien yhteisön oikeuden periaatteiden vastaista – silloin kun ei ole kyse petoksesta tai väärinkäytöksestä eikä tavarantoiminnan suunnitellun käyttötarkoituksen muuttamisesta asiassa SchlosstraÙe annetun tuomion 50 ja 51 kohdassa tarkoitetulla tavalla –, että sellaista arvonlisäveroa koskeva oikaisu, jota verovelvollinen ei ole vähentänyt mutta jonka se on suorittanut luovuttaessaan (kiinteää) omaisuutta, joka oli alun perin tarkoitettu vuokrattavaksi (arvonlisäverosta vapautettu toimi) mutta joka on tämän jälkeen ollut arvonlisäverollisen toimen (esillä olevassa asiassa käyttöoikeuden perustaminen) kohteena, kumotaan pelkästään sillä perusteella, että sellaisen lainmuutoksen nojalla, joka ei ollut vielä voimassa silloin kun kyseinen toimi toteutettiin, toimen katsotaan taannehtivasti olevan verosta vapautettu, jolloin vähennysoikeutta ei ole?”

23 Hoge Raad oli ennakkoratkaisupyyntönsä maininnut asiat C-487/01, Gemeente Leusden, ja C-77/02, Holin Groep, joissa se oli esittänyt ennakkoratkaisukysymyksiä samoista säännöksistä. Sen jälkeen kun näissä asioissa oli 29.4.2004 annettu tuomio (yhdistetyt asiat C-487/01 ja C-77/02, Gemeente Leusden ja Holin Groep, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa), oli se lähetetty Hoge Raadille sen selvittämiseksi, oliko vastaus nyt esillä olevassa asiassa esitettyyn kysymykseen edelleen tarpeen. Hoge Raad ilmoitti 3.6.2004 päivätyssä kirjeessään pysyttävänsä ennakkoratkaisupyyntönsä.

Pääasia

24 Ennakkoratkaisukysymys koskee sitä, ovatko kuudennen direktiivin 17 ja 20 artiklan tai

luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteet esteenä sille, että arvonnlisäveron oikaisu, joka on suoritettu siksi, että kiinteistön luovutuksen yhteydessä maksetun arvonnlisäveron vähennysoikeutta on käytetty ajankohtana, jolloin kiinteistöstä on tehty verollinen liiketoimi, kumotaan oikaisun jälkeen annetun lain perusteella, jolla poistetaan kyseisen liiketoimen veronalaisuus ja joka tulee voimaan kansallisen lainsäätäjän päätöksen mukaisesti ennen kuin kiinteistöstä tehdään verollinen liiketoimi ja ennen kuin vähennysoikeus syntyy.

25 Kuten ennakkoratkaisupyynnön perusteluista käy ilmi, kysymys on esitetty sen selvittämiseksi, voidaanko yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa Schlosstraße antamassa tuomiossa omaksumaa ratkaisua soveltaa pääasiassa kyseessä oleviin tosiseikkoihin.

26 Aluksi on muistutettava siitä, että vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken sen liiketoiminnan harjoittamisen yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonnlisäverosta. Yhteinen arvonnlisäverojärjestelmä takaa näin ollen täydellisen neutraalisuuden yrityksen verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on arvonnlisäveron alaista (asia 50/87, komissio v. Ranska, tuomio 21.9.1988, Kok. 1988, s. 4797, Kok. Ep. IX, s. 615, 15 kohta).

27 Edellä mainitussa asiassa Schlosstraße annetun tuomion 53 kohdassa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että kuudennen direktiivin 17 artiklaa on tulkittava siten, että verovelvollisen oikeus vähentää eräiden vuokrausta koskevien liiketoimien toteuttamiseksi saamistaan tavaroista tai palveluista suoritettu arvonnlisävero säilyy, kun näiden tavaroiden tai palvelujen toimittamisen jälkeen mutta ennen kuin kyseisiin liiketoimiin on ryhdytty, lakia muutetaan siten, että kyseisellä verovelvollisella ei ole enää oikeutta luopua näiden liiketoimien verovapaudesta.

28 Pääasian muutoksenhakijan tilanne eroaa kuitenkin asiassa Schlosstraße annetussa tuomiossa edellä mainitussa kuvatussa tilanteesta, jossa verovelvollinen oli vähentänyt maksetun arvonnlisäveron ennen lainmuutoksen voimaantuloa. Nyt esillä olevassa asiassa pääasian muutoksenhakija on vähentänyt tavarantoimituksesta suorittamansa arvonnlisäveron vasta 28.4.1995 eli ennen muutoslain hyväksymistä 18.12.1995, mutta sen päivän jälkeen, jonka kansallinen lainsäätävä oli päätöksellään nimenomaisesti osoittanut muutoslain taannehtivan vaikutuksen alkamispäiväksi, eli 31.3.1995 jälkeen.

29 Koska muutoslaki taannehtivan vaikutuksensa vuoksi on tullut voimaan ennen kuin verovelvollinen on suorittanut vähennyksen, ei ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen kysymykseen vastaaminen edellytä viittaamista kuudennen direktiivin 17 artiklaan.

30 Kuudennen direktiivin 20 artiklan osalta vaikuttaa siltä, että ennakkoratkaisupyynnössä on viitattu siihen yhdessä 17 artiklan kanssa sen selvittämiseksi, onko sitä tulkittava niin, että se estää esillä olevassa asiassa vallitsevissa olosuhteissa suoritettujen vähennysten johdosta tehdyn oikaisun kumoamisen. Edellisessä kohdassa esitetyistä syistä asiassa ei ole syytä arvioida sitä, onko lain taannehtiva vaikutus yhteisön oikeuden vastainen direktiivin 20 artiklan kannalta.

31 Asiassa on sitä vastoin tarkasteltava yhteisön yleisiä oikeusperiaatteita ja erityisesti luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteita sen selvittämiseksi, ovatko ne esteenä sille, että tehdyn vähennyksen oikaisu kumotaan lain taannehtivan vaikutuksen vuoksi.

32 Luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteet ovat osa yhteisön oikeusjärjestystä. Tästä syystä yhteisön toimielinten tulee noudattaa niitä (asia 74/74, CNTA v. komissio, tuomio 14.5.1975, Kok. 1975, s. 533, Kok. Ep. II, s. 469), ja tämä koskee myös jäsenvaltioita, kun ne käyttävät yhteisön direktiiveissä niille annettua toimivaltaa (em. yhdistetyt asiat Gemeente Leusden ja Holin Groep, tuomion 57 kohta).

33 Vaikka oikeusvarmuuden periaate pääsääntöisesti estää sen, että yhteisön säädöksen soveltamisen alkamisajankohta on aikaisempi kuin sen julkaisuajankohta, tilanne voi poikkeuksellisesti olla toinen, jos yleisen edun mukainen päämäärä sitä edellyttää ja jos asianomaisten perusteltua luottamusta kunnioitetaan asianmukaisella tavalla (ks. vastaavasti asia C-368/89, Crispoltoni, tuomio 11.7.1991, Kok. 1991, s. I-3695, 17 kohta; em. yhdistetyt asiat Gemeente Leusden ja Holin Groep, tuomion 59 kohta; ks. myös Euroopan ihmisoikeustuomioistuin, asia National & Provincial Building Society v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 23.10.1997, Recueil des arrêts et décisions 1997-VII, § 80).

34 Kansallisen lainsäätäjän on noudatettava tätä periaatetta sellaista lainsäädäntöä säätäessään, joka liittyy yhteisön oikeuteen.

35 Stichting Goed Wonen esittää, että muutoslain taannehtiva vaikutus ei ollut välttämätön, koska Alankomaiden hallitus oli ollut jo vuosien ajan tietoinen käytännössä toteutetuista verojärjestelyistä. Kyse ei sitä paitsi sen mukaan ollut veropetoksista tai veronkierrosta, koska lakia oli noudatettu.

36 Alankomaiden hallitus sitä vastoin esittää, kuten Staatssecretaris van Financiënin lehdistötiedotteessa todettiin, että taannehtiva vaikutus perustui pelkoon siitä, että kyseisiä verojärjestelyjä toteutettaisiin suuria määriä ajanjaksolla, joka jää lainmuutoksen toteuttamispäätöksen ja sen voimaantulon välille. Raad van State (korkein hallinto-oikeus) oli Alankomaiden hallituksen mukaan katsonut, että taannehtivaa vaikutusta voitiin pitää perusteltuna. Alankomaiden parlamentin ylä- ja alahuone olivat kumpikin hyväksyneet lainmuutoksen taannehtivuuden vaikka Alankomaissa ei yleensä suhtauduta suotuisasti lainmuutosten taannehtivaan soveltamiseen.

37 Ruotsin hallitus tukee Alankomaiden hallitusta tältä osin. Se katsoo, että huolimatta siitä, että luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteiden kunnioittamista pidetään erittäin tärkeänä Ruotsissa, säädetään Ruotsin perustuslaissa, että veronkierron kasvun ehkäisemiseksi kansanedustuslaitos voi päättää jo ennen tätä tarkoitusta varten säädetyn lain voimaantuloa, että uutta verolakia sovelletaan siitä päivästä, jolloin hallitus on toimittanut sille kirjeen, jossa se ilmoittaa aikomuksestaan muuttaa lakia.

38 Lehdistötiedotteesta, joka julkaistiin 31.3.1995, käy ilmi, että muutoslain taannehtivan vaikutuksen taustalla ei ollut huoli estää jo vuosia käytännössä toteutettuja verojärjestelyjä vaan pelko siitä, että tällaisia järjestelyjä toteutettaisiin suuria määriä ajanjaksolla, joka jää lainmuutoksen toteuttamispäätöksen ja sen voimaantulon välille.

39 Tällaista pelkoa ei voida pitää perusteettomana, ja kyseisten verojärjestelyjen ehkäiseminen voi olla sellainen yleisen edun mukainen syy, jonka perusteella jäsenvaltio poikkeuksellisesti käyttää lain taannehtivaan vaikutukseen perustuvaa menetelmää, edellyttäen, että verovelvollisten perusteltua luottamusta kunnioitetaan asianmukaisella tavalla. Kansallisen tuomioistuimen, joka tuntee parhaiten kyseessä olevassa tapauksessa vallitsevat olosuhteet, tehtävänä on arvioida, onko verojärjestelyjen toteuttamista kyseisellä ajanjaksolla koskeva vaara riittävän suuri, jotta lain taannehtivaa vaikutusta voidaan pitää perusteltuna.

40 Taloudellisten toimijoiden perustellun luottamuksen osalta Stichting Goed Wonen toteaa, ettei voida odottaa, että toimijat ovat tietoisia kaikista viranomaisen lehdistötiedotteista tai että ne ajattelisivat kaikkien ehdotusten, joista on ilmoitettu, todellisuudessa toteutuvan. Lehdistötiedote on sen mukaan aivan liian ylimalkainen ja epätarkka. Se väittää, että ehdotettujen muutosten sisällöstä oli saatu tieto vasta silloin, kun lakiesitys tehtiin Alankomaiden parlamentille 23.5.1995.

41 Alankomaiden hallitus väittää, että Staatssecretaris van Financiën oli useita kertoja ennen lehdistötiedotteen antamista ilmoittanut Alankomaiden parlamentissa kyseisistä toimenpiteistä. Lehdistötiedote oli selvä, ja siinä mainittiin nimenomaisesti sellaiset verojärjestelyt, joita pääasian muutoksenhakija oli toteuttanut. Lakiesitykseen oli tehty muutoksia lakia säädettäessä, mutta tämän viranomaisen mukaan muutoksilla vain täsmennettiin tiettyjä lakiesityksen periaatteiden soveltamiseen tehtäviä poikkeuksia, minkä vuoksi tuossa vaiheessa tehdyillä muutoksilla ei ole merkitystä pääasian muutoksenhakijan tilanteen kannalta.

42 Ruotsin hallitus katsoo, että perustellun luottamuksen suojaa on arvioitava kunkin jäsenvaltion kansallisten lainsäädännöllisten perinteiden valossa. Ruotsissa perustuslaissa ilmaistu perinteinen käytäntö edellyttää, että taannehtiva vaikutus ulottuu siihen päivään, jolloin hallitus kirjeitse ilmoittaa kyseisen valtion kansanedustuslaitokselle lakiesityksestä. Esillä olevassa asiassa pitäisi taloudellisten toimijoiden perustellun luottamuksensuojan toteutumista arvioida Alankomaiden lainsäädäntötradition kannalta.

43 Koska pääasiassa on kyse kansallisesta lainsäädännöstä, on tässä lainsäädännössä tarkoitettujen taloudellisten toimijoiden perustellun luottamuksensuojan toteutumista arvioitava konkreettisesti ottamalla huomioon tämän lainsäädännön vahvistaneessa jäsenvaltiossa tavanomaisesti käytetyt tiedotustavat ja kutakin tapausta koskevat olosuhteet.

44 Ennakkoratkaisupyyntönsä todetaan, että Staatssecretaris van Financiën on 31.3.1995 ja 3.4.1995 julkaisemissaan lehdistötiedotteissa virallisesti ilmoittanut, että ministerineuvosto aikoi tehdä Alankomaiden parlamentille esityksen vuoden 1968 Wet OB:n ja erityisesti sen 3 §:n 2 momentin ja 11 §:n 1 momentin b kohdan 5 alakohdan muuttamiseksi ja että muutoslain vaikutukset alkaisivat 31.3.1995 klo 18.00. Kansallisen tuomioistuimen on arvioitava, olivatko nämä tekstit niin selviä, että taloudellinen toimija, joka suorittaa laissa tarkoitettujen kaltaisia liiketoimia, kykenee ymmärtämään suunnitellun lainmuutoksen vaikutukset niihin liiketoimiin, joita se tekee.

45 Edellä esitetyn perusteella kysymykseen on vastattava seuraavasti:

Luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteet eivät ole esteenä sille, että jäsenvaltio poikkeuksellisesti ja estääkseen sen, että lainsäädäntöprosessin aikana toteutetaan suuria määriä verojärjestelyjä, joiden tarkoituksena on minimoida arvonlisäverorasitus ja joita muutolailla nimenomaisesti pyritään torjumaan, säätää kyseisen lain vaikutuksiltaan taannehtivaksi silloin, kun esillä olevan asian olosuhteiden kaltaisissa olosuhteissa on tässä laissa tarkoitettujen kaltaisia liiketoimia tekeville taloudellisille toimijoille ilmoitettu lain antamisesta lähitulevaisuudessa ja aiotusta taannehtivasta vaikutuksesta sillä tavoin, että ne kykenevät ymmärtämään suunnitellun lainmuutoksen vaikutukset liiketoimiin, joita ne tekevät.

Kun tällä lailla vapautetaan verosta aiemmin arvonlisäverollinen, kiinteää omaisuutta koskeva liiketoimi, voi se aiheuttaa arvonlisäveron sellaisen oikaisun kumoamisen, joka on suoritettu siksi, että kiinteistön luovutuksen yhteydessä maksetun arvonlisäveron vähennysoikeutta on käytetty ajankohtana, jolloin kiinteistöstä tehdään verotettavaksi tuolla hetkellä katsottu liiketoimi.

Oikeudenkäyntikulut

46 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimessa, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (suuri jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteet eivät ole esteenä sille, että jäsenvaltio poikkeuksellisesti ja estääkseen sen, että lainsäädäntöprosessin aikana toteutetaan suuria määriä verojärjestelyjä, joiden tarkoituksena on minimoida arvonlisäverorasitus ja joita muutoslailla nimenomaisesti pyritään torjumaan, säätää kyseisen lain vaikutuksiltaan taannehtivaksi silloin, kun esillä olevan asian olosuhteiden kaltaisissa olosuhteissa on tässä laissa tarkoitettujen kaltaisia liiketoimia tekeville taloudellisille toimijoille ilmoitettu lain antamisesta lähitulevaisuudessa ja aiotusta taannehtivasta vaikutuksesta sillä tavoin, että ne kykenevät ymmärtämään suunnitellun lainmuutoksen vaikutukset liiketoimiin, joita ne tekevät.

Kun tällä lailla vapautetaan verosta aiemmin arvonlisäverollinen, kiinteää omaisuutta koskeva liiketoimi, voi se aiheuttaa arvonlisäveron sellaisen oikaisun kumoamisen, joka on suoritettu siksi, että kiinteistön luovutuksen yhteydessä maksetun arvonlisäveron vähennysoikeutta on käytetty ajankohtana, jolloin kiinteistöstä tehdään verotettavaksi tuolla hetkellä katsottu liiketoimi.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.