

Asia C-269/03

Administration de l'enregistrement et des domaines

ja

Luxemburgin suurherttuakunta

vastaan

Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl

(Cour d'appelin (Luxemburg) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – 13 artiklan C kohta – Kiinteän omaisuuden vuokrauksen vapautus arvonlisäverosta – Oikeus verotuksen valitsemiseen – Hankintoihin sisältyvän veron vähentäminen – Hyväksynnän saaminen etukäteen verohallinnolta

Tuomion tiivistelmä

Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Kuudennessa direktiivissä säädetyt vapautukset – Kiinteän omaisuuden vuokrauksen vapautus arvonlisäverosta – Verovelvolliselle myönnetty oikeus hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi – Vähennysoikeuden edellytyksenä on etukäteen saatu hyväksyntä – Hyväksyttävyyys

(Neuvoston direktiivin 77/388 13 artiklan C kohta)

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388 13 artiklan C kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan ja toisen alakohdan säännösten vastaista ei ole se, että jäsenvaltio, joka on käyttänyt näiden säännösten tarjoamaa mahdollisuutta ja myöntänyt verovelvollisille oikeuden valita verotus kiinteistön vuokrausta koskevien liiketoimien osalta, antaa säännöksiä, joissa hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron täysimääräisen vähentämisen edellytykseksi asetetaan se, että verohallinnolta on etukäteen saatu hyväksyntä, jolla ei ole taannehtivaa vaikutusta.

(ks. 30 kohta ja tuomiolauselma)

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

9 päivänä syyskuuta 2004 (*)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – 13 artiklan C kohta – Kiinteän omaisuuden vuokrauksen vapautus arvonlisäverosta – Oikeus verotuksen valitsemiseen – Hankintoihin sisältyvän veron vähentäminen – Hyväksynnän saaminen etukäteen verohallinnolta

Asiassa C-269/03,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä,

jonka Cour d'appel (Luxemburg) on esittänyt 18.6.2003 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut 20.6.2003, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Administration de l'enregistrement et des domaines ja

Luxemburgin suurherttuakunta

vastaan

Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. Jann sekä tuomarit A. Rosas ja S. von Bahr (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: L. A. Geelhoed,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Múgica Arzamendi,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

·administration de l'enregistrement et des domaines sekä Luxemburgin hallitus, asiamiehenään avocat F. Kremer,

·Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl, edustajanaan avocat P. Kinsch,

·Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään E. Traversa et G. Berscheid,

ottaen huomioon esittelevän tuomarin kertomuksen,

kuultuaan julkisasiamiehen 25.3.2004 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 13 artiklan C kohdan säännösten tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty riita-asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä administration de l'enregistrement et des domaines (Luxemburgin arvonlisäveroviranomainen; jäljempänä verohallinto) ja Luxemburgin suurherttuakunta sekä toisaalta Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl -niminen rajavastuuyhtiö (jäljempänä VOK), kotipaikka Luxemburg (Luxemburg), asian koskiessa arvonlisäveron määrää, jonka VOK vähensi kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta.

Yhteisön säännöstö

3 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa ja kyseisen artiklan C kohdassa säädetään seuraavaa:

”B. Muut vapautukset

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

— —

b) kiinteän omaisuuden vuokraus — —

— — .

C. Valintaoikeus

Jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen:

a) kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta;

— — .

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

Kansallinen lainsäädäntö

4 Luxemburgin 12.2.1979 annetun arvonlisäverolain (Mémorial A 1979, s. 451), sellaisena kuin se on muutettuna, 44 §:n 1 momentin g kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäverosta on vapautettu suurherttuan asetuksella määritettävien rajoin ja edellytyksin:

— —

g) kiinteän omaisuuden vuokraus — — .”

5 Kyseisen lain 45 §:ssä säädetään mahdollisuudesta luopua tästä vapautuksesta, edellyttäen että kyseisen lain soveltamisasetuksen säännöksiä noudatetaan.

6 Arvonlisäveron soveltamista kiinteistöalan liiketoimiin koskevan valintaoikeuden käytön rajat ja edellytykset määrittelevä suurherttuan asetus (Mémorial A 1980, s. 242; jäljempänä suurherttuan asetus) on annettu 7.3.1980 edellä mainitun 12.2.1979 annetun lain nojalla. Kyseisen asetuksen 1 §:ssä verovelvollisten sallitaan ”valita arvonlisäveron soveltaminen jäljempänä

tarkoitettuihin kiinteistöalan liiketoimiin:

— —

b) jokainen, joka antaa vapaasti neuvottelemallaan kirjallisella sopimuksella verovelvolliselle vuokralle kiinteää omaisuutta”.

7 Suurherttuan asetuksen 3 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Valintaoikeutta voidaan käyttää vain sellaisen kiinteistön osalta, jota — — vuokralainen käyttää yksinomaan tai yhteiskäytön osalta pääosin sellaisen toiminnan harjoittamiseen, jonka nojalla hän on oikeutettu vähentämään hankintoihin sisältyvän veron.”

8 Suurherttuan asetuksen 5 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Valintaoikeutta käyttävän on esitettävä hyväksyntää varten kirjallinen ilmoitus verohallinnolle.

Vastikkeellisen luovutuksen osalta hyväksyntä on saatava ennen virallisen luovutusasiakirjan laatimista. Verohallinto antaa ratkaisunsa valintaa koskevan ilmoituksen johdosta sen kuukauden kuluessa, jolloin ilmoitus on esitetty.

Vuokrauksen osalta veroa voidaan soveltaa sen kuukauden ensimmäisestä päivästä lukien, joka seuraa kuukautta, jonka kuluessa ilmoitus valintaoikeuden käyttämisestä on hyväksytty. Hallinnollinen päätös on tehtävä sen kuukauden kuluessa, jolloin ilmoitus on vastaanotettu.”

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymys

9 VOK rakennutti Luxemburgiin toimistorakennuksen, jonka se antoi vuokralle eräälle tilintarkastustoimistolle 1.1.1993 eli rakennuksen valmistumisesta lähtien. Vuokrauksen alkamisesta lähtien VOK lähetti kyseiselle tilintarkastustoimistolle kuukausittain laskuja, joista ilmeni arvonlisävero.

10 VOK käytti arvonlisäveroa koskevaa valintaoikeuttaan esittämällä valintaa koskevan ilmoituksen verohallinnolle hyväksyttäväksi 29.6.1993. Yhtiö sai 30.6.1993 hyväksynnän, joka tuli voimaan 1.7.1993.

11 VOK vähensi arvonlisäveroilmoituksissaan kokonaisuudessaan arvonlisäveron, jonka se oli maksanut rakennustöiden osalta.

12 Suurherttuan asetuksen 5 §:n nojalla verohallinto kuitenkin hylkäsi hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisen 50 prosentin osalta sillä perusteella, että vuokraus kuuden kuukauden aikana tammikuusta kesäkuuhun 1993 oli arvonlisäverotonta, koska hyväksyntä ei kattanut kyseistä vuokra-aikaa. Verohallinto lähetti näin ollen veroliput, joilla arvonlisäveroilmoituksia muutettiin viran puolesta.

13 VOK teki oikaisuvaatimuksen verohallinnon johtajalle.

14 Viimeksi mainittu teki tammikuussa 1998 päätöksen, jonka perusteella seuraavassa helmikuussa lähetettiin uudet korjatut veroliput. Verohallinnon johtaja katsoi ensiksikin, että kiinteistö oli otettu käyttöön 1.1.1993. Valintaoikeus tuli voimaan vasta 1.7.1993, joten kiinteistön vuokraus ei ollut arvonlisäveron alaista vuoden 1993 yhdellä puoliskolla eikä hankintoihin sisältyvää arvonlisäveroa voitu vähentää kuin 50 prosenttia, minkä takia vuoden 1993 veroilmoitusta oli syytä korjata. Verohallinnon johtaja katsoi toiseksi, että valintaoikeuden käytön takia oli vuonna 1994 tehtävä toinen korjaus, jolla 9/10 arvonlisäverosta, jota ei voitu vähentää

vuonna 1993, oli oikaistava VOK:n eduksi. Loppujen lopuksi 5 prosenttia hankintoihin sisältyvästä arvonlisäverosta jäi vähennysoikeuden ulkopuolelle eli VOK:n maksettavaksi.

15 VOK nosti maaliskuussa 1998 kanteen verohallinnon johtajan päätöksen johdosta. Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Luxemburg) hyväksyi 7.11.2001 antamallaan tuomiolla VOK:n vaatimuksen torjumalla suurherttuan asetuksen 5 §:n soveltamisen ja hyväksymällä sen, että VOK oli harjoittanut arvonlisäverollista toimintaa koko vuoden 1993 ajan.

16 Verohallinto ja Luxemburgin suurherttuakunta valittivat tästä tuomiosta 14.3.2002.

17 Koska Cour d'appel epäili sellaisen hyväksymismenettelyn, josta Luxemburgin lainsäädännössä oli säädetty, laillisuutta kiinteän omaisuuden vuokrausta koskevien kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan säännösten kannalta, kun viimeksi mainittuja säännöksiä tarkastellaan vähennysoikeutta koskevan periaatteen valossa, se päätti 18.6.2003 tekemällään päätöksellä lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Sallitaanko – – kuudennen – – direktiivin – – 13 artiklan C kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdassa se, että jäsenvaltio, joka on käyttänyt sillä olevaa mahdollisuutta ja myöntänyt verovelvollisille oikeuden valita verotus kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta, asettaa hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron täysimääräisen vähentämisen edellytykseksi sen, että verohallinnolta on etukäteen saatu hyväksyntä, jolla ei ole taannehtivaa vaikutusta?”

Ennakkoratkaisukysymys

18 VOK ja komissio väittävät, että kiinteän omaisuuden vuokrausta koskevia kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan säännöksiä ei voida tulkita siten, että jäsenvaltiot voisivat niiden perusteella hyväksyä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen lainsäädännön, johon sisältyy ennakkohyväksyntämenettely, joka tietyissä tapauksissa johtaa siihen, että hankintoihin sisältyvää arvonlisäveroa ei voida vähentää kokonaisuudessaan.

19 Tältä osin on todettava, että vähennysoikeus on perustavanlaatuinen periaate arvonlisäverojärjestelmässä. On tarkistettava, onko sellaisella hyväksymismenettelyllä, jonka Luxemburgin suurherttuakunta on säätänyt, pantu kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan säännöksissä säädetty oikeus valita verotus sillä tavalla virheellisesti täytäntöön, että tämä hyväksymismenettely loukkaa kyseistä periaatetta.

20 Näistä säännöksistä ilmenee, että kiinteän omaisuuden vuokrauksen verottaminen on mahdollisuus, jonka lainsäätäjä on myöntänyt jäsenvaltioille kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa säädetystä pääsäännöstä poiketen, jonka mukaan kiinteän omaisuuden vuokraus on lähtökohtaisesti vapautettu arvonlisäverosta. Vähennysoikeus ei siis toimi automaattisesti tässä yhteydessä, vaan ainoastaan silloin, kun jäsenvaltiot ovat käyttäneet kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdassa tarkoitettua mahdollisuutta, ja sillä varauksella, että verovelvolliset käyttävät heille myönnettyä valintaoikeutta.

21 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, jäsenvaltiot voivat tämän mahdollisuuden perusteella antaa kuudennessa direktiivissä säädettyjen vapautusten saajille mahdollisuuden luopua vapautuksesta joko kaikissa tapauksissa tai tietyin rajoituksin tai tietyin edellytyksin. Jäsenvaltioilla on tämän johdosta laaja harkintavalta kuudennen direktiivin 13 artiklan B ja C kohdan säännöksiin suhteen (ks. asia C-381/97, Belgocodex, tuomio 3.12.1998, Kok. 1998, s. I-8153, 16 ja 17 kohta).

22 Luxemburgin suurherttuakunta on kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan toisessa

alakohdassa tarkoitettua mahdollisuutta käyttäessään rajoittanut valintaoikeuden tapauksiin, joissa vuokralainen itse on verovelvollinen, jolla on vähennysoikeus, ja se myös on säättänyt, että tämän valintaoikeuden käyttäminen edellyttää ennakko hyväksyntämenettelyä.

23 On syytä katsoa, että tämä hyväksymismenettely on – kuten julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksesta ilmenee – kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettu valintaoikeuden käyttöä koskeva yksityiskohtainen sääntö.

24 On tarkistettava, voidaanko valintaoikeus toteuttaa tämän yksityiskohtaisen säännön perusteella ilman, että vähennysoikeutta loukataan perusteettomasti.

25 Luxemburgin suurherttuakunnan ja verohallinnon mukaan hyväksymismenettely on tarpeen, jotta verohallinto voi varmistaa, täyttyvätkö lainsäädännössä asetetut edellytykset, jotka koskevat erityisesti sitä, onko vuokralainen verovelvollinen. Nämä kaksi pääasian valittajaa täsmentävät, että tämä menettely edistää oikeusvarmuutta, sillä sen perusteella omistaja-vuokranantaja saa mahdollisimman varhaisessa vaiheessa tiedon siitä, että kiinteistön vuokraus ei mahdollisesti voi olla arvonlisäverollista. Kyseiset valittajat lisäävät, että tämän menettelyn tarkoituksena on erityisesti välttää petos- ja väärinkäytöstopaukset ja että sillä ei mitenkään pyritä rajoittamaan vähennysoikeutta.

26 Tältä osin on ensiksikin myönnettävä, että kun jäsenvaltio asettaa lainsäädännössään oikeudelle valita verotus tiettyjä edellytyksiä, ennakko hyväksyntämenettelyn perusteella voidaan tarkistaa, että nämä edellytykset täyttyvät.

27 Toiseksi on tärkeää todeta, että pääasiassa ei ole kiistetty sitä, että olisi riittänyt, että se, jota asia koskee, eli VOK, olisi jättänyt valintaa koskevan ilmoituksensa ennen vuokrauksen alkamista, eli käytännössä ennen joulukuun 1992 loppua, jotta se olisi saanut hyväksynnän kyseisen kuukauden aikana ja voinut käyttää vähennysoikeuttaan täysimääräisesti vuokrauksen alkamisesta 1.1.1993 lukien.

28 Vaikuttaa siis siltä, että tällainen hyväksymismenettely ei tarkoita vähennysoikeuden loukkaamista, vaan kyseistä oikeutta voidaan hyväksymismenettelyn perusteella sitä vastoin käyttää täysimääräisesti sillä varauksella, että tiettyjä vaatimuksia noudatetaan, eli muun muassa esitetään verotuksen valintaa koskeva ilmoitus sekä saadaan hyväksyntä tiettyjen määräaikojen kuluessa.

29 Se, että hyväksymismenettely ei ole takautuva, ei tee sitä suhteettomaksi. Hyväksymismenettelyn voidaan sitä vastoin katsoa olevan tarpeen vuokranantajien kannustamiseksi jättämään verotuksen valintaa koskeva ilmoituksensa etukäteen. Ei nimittäin voida sulkea pois sitä, että takautuva hyväksymismenettely voi tuottaa päinvastaisen vaikutuksen johtamalla vuokranantajat esittämään verotuksen valintaa koskeva ilmoituksensa myöhässä ja että tällainen hyväksymismenettely on näin ollen huomomin soveltuva sen varmistamiseksi, että valintaoikeuden käyttämistä sovelletaan oikein, sekä tämän tuomion 25 kohdassa mainitun oikeusvarmuuden päämäärän saavuttamiseksi.

30 Esitettyyn kysymykseen on näin ollen vastattava, että kuudennen direktiivin 77/388 13 artiklan C kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan ja toisen alakohdan säännösten vastaista ei ole se, että jäsenvaltio, joka on käyttänyt sillä olevaa mahdollisuutta ja myöntänyt verovelvollisille oikeuden valita verotus kiinteistön vuokrausta koskevien liiketoimien osalta, antaa säännöksiä, joissa hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron täysimääräisen vähentämisen edellytykseksi asetetaan se, että verohallinnolta on etukäteen saatu hyväksyntä, jolla ei ole taannehtivaa vaikutusta.

Oikeudenkäyntikulut

31 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 tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

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

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan C kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan ja toisen alakohdan säännösten vastaista ei ole se, että jäsenvaltio, joka on käyttänyt sillä olevaa mahdollisuutta ja myöntänyt verovelvollisille oikeuden valita verotus kiinteistön vuokrausta koskevien liiketoimien osalta, antaa säännöksiä, joissa hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron täysimääräisen vähentämisen edellytykseksi asetetaan se, että verohallinnolta on etukäteen saatu hyväksyntä, jolla ei ole taannehtivaa vaikutusta.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.