

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

ANTONIO TIZZANO

16 päivänä joulukuuta 2004¹

1. Hoge Raad der Nederlanden on 18.10.2002 tekemällään päätöksellä esittänyt EY 234 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksen, jolla se haluaa selvittää, onko sellainen kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan tietyt aiemmin verolliset liiketoimet vapautetaan taannehtivasti arvonlisäverosta ja jolla evätään näin verovelvollisilta, jotka olivat jo päättäneet liiketoimet, niille syntynyt oikeus alun perin tehdyn vähennyksen oikaisuun, kuudennen direktiivin 77/388/ETY ja oikeusvarmuuden sekä luottamukSENSUOJAN periaatteiden vastainen.

I Asiaan soveltuvat oikeussäännöt

A Yhteisön oikeus

2. Asiassa olennaisia ovat yhteisön oikeusperiaatteista oikeusvarmuuden ja luottamukSENSUOJAN periaatteet sekä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukais-
tamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste
17 päivänä toukokuuta 1977 annetun neu-

voston direktiivin 77/388/ETY 17 ja 20 artikla.²

3. Direktiivin 17 artikla koskee vähennysoikeuden syntymistä ja laajuutta ja siinä säädetään 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;

— —"

1 — Alkuperäinen kieli: italia.

2 — EYVL L 145, s. 1.

4. Direktiivin 20 artikla koskee vähennysten oikaisemista ja siinä säädetään 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 tarkoitettujen vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten tapahtuneen käyttöön ottamisen osalta. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia oikaisua kokonaan tai osittain maksamatta jääneiden liiketoimien sekä varkauden osalta.

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

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

Kiinteistöinvestointien osalta oikaisun perusteena toimivaa kautta voidaan pidentää kymmeneen vuoteen.

— —”.

B Kansallinen oikeus

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

5. Staatssecretaris van Financiën (valtiosihteeri valtionvarainministeriössä) ilmoitti 31.3.1995 julkaistussa lehdistötiedotteessa

hallituksen aikomuksesta antaa parlamentille esitys 28.6.1968 annetun liikevaihtoverolain (jäljempänä liikevaihtoverolaki) muuttamisesta.³ Lehdistötiedotteessa kerrottiin lakiesityksen keskeiset kohdat ja ilmoitettiin, että lainmuutosta sovellettaisiin taannehtivasti sen voimaantulon jälkeen lehdistötiedotteen julkaisemispäivästä alkaen.

6. Näin ennalta ilmoitettu laki tuli voimaan 29.12.1995 (jäljempänä lainmuutos).⁴ Kiinteää omaisuutta koskevan lainsäädännön epätoivotun ja perusteettoman käyttämisen ehkäisemiseksi⁵ tässä laissa säädettiin, että silloin kun kiinteään omaisuuteen perustusta esineoikeudesta maksettu vastike on kyseisen oikeuden käypää arvoa alhaisempi, kyseistä oikeustoimea ei enää katsota arvonnalisäverolliseksi tavaroiden luovutukseksi, vaan se rinnastetaan verovapaaseen esineen vuokraan (ks. kuudennen direktiivin 5 artiklan, 3 artiklan b kohdan ja 13 artiklan A kohdan b alakohdan ja B kohdan b alakohdan ja C osaston a alakohdan täytäntöönpanemiseksi annetut 3 §:n 2 momentti ja 11 §:n 1 momentin b kohdan 5 alakohta).

3 — Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (28.6.1968 annettu laki liikevaihtoveron korvaamisesta arvonnalisäverojärjestelmän mukaisella liikevaihtoverolla).

4 — Wet van 18 december 1995, *Staatsblad* 95/659, 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 (18.12.1995 annettu laki vuoden 1968 liikevaihtoverolain, oikeustoimista kannettavien verojen koskevan lain sekä joidenkin muiden verolakien muuttamisesta kiinteään omaisuuteen liittyvän veronkierron estämiseksi).

5 — Ks. esitys lainmuutokseksi.

7. Vaikka esillä olevassa asiassa ei varsinaisesti ole merkitystä sillä, että lainmuutoksella poistettiin kiinteän omaisuuden vuokrasopimusten osapuolten mahdollisuus valita vuokrauksen verollisuuden ja verottomuuden välillä, mainittakoon se kuitenkin tässä yhteydessä. Ennen 31.3.1995 tehtyjen sopimusten osalta valintamahdollisuuden poistaminen kuuluu siirtymäjärjestelyjen alaan.

8. Kuten lehdistötiedotteessa etukäteen ilmoitettiin, lainmuutoksella vahvistettiin sen vaikutusten voimaantulo taannehtivasti 31.3.1995 klo 18.00 alkavaksi (V §).

II Tosiseikat ja oikeudenkäynti pääasiassa

9. Ennakkoratkaisupyyntöä selviää, että vuoden 1995 toisella neljänneksellä Woningbouwvereniging "Goed Wonen" -nimiselle yhdistykselle (Stichting "Goed Wonen" on tullut Woningbouwvereniging "Goed Wonen" -asunto-osuuskunnan sijaan; jäljempänä GW-yhdistys) hankittiin kolme asumistarkoitukseen käytettävää rakennusta. Ennakkoratkaisupyyntönsä todetaan, että näiden asuinrakennusten rakennustöiden aikana asunto-yhdistys ei ollut vähentänyt sille luovutettujen tavaroiden ja palvelujen arvonnalisäveroa eikä näin ollen käyttänyt kansallisessa lainsäädännössä tarkoitettua valintamahdollisuutta.

10. GW-yhdistys perusti 28.4.1995 ”De Goede Woning” -säätiön (jäljempänä GW-säätiö), jolle se luovutti samana päivänä 10 vuoden mittaisen käyttö- ja nautintaoikeuden kyseisiin asuntoihin. Luovutuksesta GW-yhdistys sai asuntojen käypää arvoa alhaisemman vastikkeen ja tuolloin voimassa olleen liikevaihtoverolain mukaisesti se laskutti säätiöltä arvonlisäveron.

11. Tämän jälkeen yhdistys päätti vaatia kuudennen direktiivin 20 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettua veronoikaisua niiden rakennuskustannusten osalta, joita ei ollut aikaisemmin vähennetty. Ajanjaksoa 1.4.–30.6.1995 koskevassa arvonlisäveroilmoituksessaan se ilmoitti sen arvonlisäveron määrän, jonka se oli laskuttanut GW-säätiöltä käyttö- ja nautintaoikeuden perustamisesta, eli 645 067 Alankomaiden guldenia (NLG), ja sen arvonlisäveron, joka oli laskutettu GP-osuuskunnalta uusien asuntojen rakentamisesta, eli 1 285 059 NLG, joka oli vähennetty ostoihin sisältyvänä verona.

12. Tämän ilmoituksen perusteella veroviranomainen palautti GW-osuuskunnalle 639 992 NLG.

13. Lainmuutoksen voimaantulon jälkeen ja sen mukaisesti veroviranomainen muutti kuitenkin päätöstään ja katsoi, että GW-osuuskunnan suorittamaa luovutusta oli

pidettävä verovapaana. Tällä perusteella se epäsi osuuskunnalta sille jo syntyneen oikeuden oikaisuun ja vaati sitä palauttamaan 1 285 059 NLG:n suuruisen summan, jota viran puolesta alennettiin 639 992 NLG:iin, eli summaan, joka vastasi todellisuudessa palautettua arvonlisäveroa.

14. Koska tällä välin tehty valitus oli hylätty, GW-yhdistys saattoi asian Gerechtshof di Arnhem in käsiteltäväksi, joka 20.5.1998 antamallaan tuomiolla vahvisti tämän veronviranomaisen päätöksen, jossa veron määrää oli näin alennettu.

15. GW-yhdistys teki tämän jälkeen kassatiovalituksen Hoge Raadiin, joka päätti tuoloin ensimmäisen kerran pyytää ennakkoratkaisua yhteisöjen tuomioistuimelta, koska se ei ollut varma muutetun arvonlisäverolain 3 §:n 2 momentin ja 11 §:n 1 momentin b alakohdan 5 alakohdan ja kuudennen direktiivin yhteensopivuudesta.

16. Yhteisöjen tuomioistuin torjui nämä epäilyt vahvistaessaan asiassa C-326/99, Goed Wonen, 4.10.2001 antamassaan tuomiossa (Kok. 2000, s. I-6831), ”että kuudennen direktiivin 5 artiklan 3 kohdan b alakohtaa on tulkittava niin, että se ei ole esteenä arvonlisäverolain 3 §:n 2 momentin kaltaiselle kansalliselle säännökselle, jossa kiinteään omaisuuteen kohdistuvien esineoikeuksien perustamista, siirtämistä ja muuttamista sekä niistä luopumista ja niiden päättämistä pidetään tavaroiden luovutuk-

sena ainoastaan, jos niistä maksettu korvaus liikevaihtoverolla lisättynä on vähintään kyseisten oikeuksien kohteena olevan kiinteän omaisuuden käyvän arvon suuruinen, ja niin, että se ei ole esteenä arvonlisäverolain 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 nautintaoikeus".

teiden vastaista tapauksessa, jossa ei ole kyse petoksesta tai väärinkäytöksestä eikä [investointitavaran] suunnitellun käyttötarkoituksen muuttamisesta — — että sellaista arvonlisäveroa koskeva oikaisu, jonka verovelvollinen on suorittanut, mutta jota hän ei ole vähentänyt 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?"

17. Tämän tuomion jälkeen Hoge Raad pohti kuitenkin vielä, vaikkakin toiselta kannalta, oliko lainmuutos yhteisön oikeuden mukainen. Se ei ollut varma siitä, oliko tällaista kansallista lainsäädäntöä, joka sisältöltään oli katsottu yhteisön oikeuden mukaiseksi, mahdollista soveltaa taannehtivasti ja evätä tällä tavoin verovelvolliselta sille jo syntynyt oikeus vähennyksen oikaisuun.

19. Näin vireille pannussa menettelyssä kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet GW-yhdistys, Alankomaiden hallitus ja komissio. Niitä on myös kuultu 26.10.2004 pidetyssä suullisessa käsittelyssä yhdessä Ruotsin hallituksen kanssa.

18. Tästä syystä Hoge Raad päätti esittää yhteisöjen tuomioistuimelle uuden ennakkoratkaisupyynnön kysyäkseen seuraavaa:

III Oikeudellinen arviointi

"Onko — — kuudennen direktiivin 17 ja 20 artiklan tai luottamuksensuojaa ja oikeusvarmuutta koskevien yhteisön oikeusperiaat-

20. Ennen sen kysymyksen käsittelyä, jonka osalta asianosaiset ovat riitaisia, käytäköön läpi muutamia seikkoja, joiden osalta vallitsee yksimielisyyttä.

21. Kuudennen direktiivin 17 artiklan mukaan verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen, "arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen", jos "[tällaiset] tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin — —".

22. Direktiivin 20 artiklan 1 kohdan a alakohdassa alun perin tehty vähennys oikaistaan muun muassa silloin kun vähennys on "pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu".

23. Esillä olevassa asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ja kaikki asian käsittelyyn osallistuneet osapuolet ovat olennaiselta osin yksimielisiä siitä, että ennen 29.12.1995 annetun lainmuutoksen hyväksymistä GW-osuuskunnalle oli syntynyt oikeus vähentää arvonlisävero, josta se oli vastannut rakennuskustannuksissaan. Direktiivin 17 artiklassa tarkoitettu verosaatava oli syntynyt niiden tavara- ja palvelusuoritusten osalta, jotka oli tarvittu asuntojen valmistamiseen. Asunnot ovat tämän jälkeen olleet sellaisen liiketoimen kohteena (käyttö- ja nautintaoikeuden luovuttaminen), joka on toteuttamishetkellään ollut verollinen.

24. Erimielisyyttä ei ole myöskään siitä, että koska GW-yhdistys ei ollut vähentänyt arvonlisäveroa asuntojen rakentamisen aikana, sillä oli oikeus tehdä direktiivin 20 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu, alun perin tehtävän vähennyksen oikaisu.

25. Eri mieltä ollaan kuitenkin siitä, onko tällä tavoin syntynyt vähennysoikeus (tai tarkemmin sanottuna oikeus vähennyksen oikaisuun) poistettavissa taannehtivasti kansallisella lailla, niin kuin nyt kyseessä olevalla lainmuutoksella, jolla aiemmin arvonlisäverollinen liiketoimi (rajoitettujen esineoikeuksien luovutus sellaista vastiketta vastaan, joka on niiden käypää arvoa pienempi) vapautetaan arvonlisäverosta taannehtivasti.

26. Yhdyn GW-osuuskunnan ja komission kantaan. Ne väittävät, että esillä olevan asian kaltaisessa tapauksessa, jossa yksityisten oikeussubjektien perusteltua luottamusta ei ole asianmukaisesti suojattu, kyseessä olevan lain 3 §:n 2 momentin ja 11 §:n 1 momentin b kohdan 5 alakohdan kaltaisten kansallisten verosäännösten soveltaminen taannehtivasti on oikeusvarmuuden periaatteen vastaista.

27. Tämä kanta noudattaa yhteisöjen tuomioistuimen vakiintunutta oikeuskäytäntöä,

jonka mukaan luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteet ovat osa yhteisön oikeusjärjestystä, joten yhteisön toimielinten tulee noudattaa niitä.⁶ Tämä koskee kuitenkin myös jäsenvaltioita, kun ne käyttävät yhteisön direktiiveissä niille annettua toimivaltaa.⁷ Tätä on sovellettava kansalliseen lainsäädäntöön, kuten kyseessä olevaan lainmuutokseen, jolla vahvistetaan arvonlisäverolain muutoksia kuudennen direktiivin täytäntöön panemiseksi (ks. edellä 6 kohta).

28. Kuten GW-yhdistys on todennut, tämä periaate estää vahvistamasta "säädöksen ajallisen soveltamisalan alkamispäiväksi säädöksen julkaisemista edeltävän päivämäärän".⁸ Arvonlisäverokysymyksiin sovellettuna periaate estää näin ollen sen, että "kansallisen lainsäädännön muuttaminen epää verovelvolliselta taannehtivasti vähennysoikeuden, jonka tämä on saanut kuudennen direktiivin perusteella".⁹

29. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä todetaan kuitenkin tämän lisäksi,

että poikkeaminen [edellä mainitusta periaatteesta on] poikkeuksellisesti mahdollista silloin, "kun tavoiteltava päämäärä edellyttää sitä ja kun niiden, joita asia koskee, perusteltua luottamusta kunnioitetaan asianmukaisella tavalla".¹⁰

30. Näin esimerkiksi asiassa Racke ja asiassa Decker annetuissa yhteisöjen tuomioistuinten tuomioissa otettiin huomioon kyseisellä hetkellä vallinnut poikkeuksellinen tilanne ja jätettiin soveltamatta taannehtivasti asetusta, jossa vahvistettiin korvauksia viinimarkkinoille, joita rasittivat kansainvälisten rahamarkkinoiden muutoksista johtuvat kansallisten myyntiverojen vaihtelut.¹¹ Asiassa Amylum annetussa tuomiossa katsottiin yhteisön oikeuden mukaiseksi asetus, jolla otettiin uudestaan käyttöön taannehtivin vaikutuksin isogluukoosin tuotannon kiintiö- ja maksujärjestelmä sen jälkeen, kun yhteisöjen tuomioistuin oli olennaisten muotosäännösten rikkomisen vuoksi kumonnut näiden toimien käyttöönottamisesta annetun ensimmäisen asetuksen.¹²

31. Lopuksi viitattakoon vielä asiassa Zuckerfabrik vahvistettuun tärkeään oikeuskäytäntöön. Yhteisöjen tuomioistuin vahvisti

6 — Asia 74/74, CNTA v. komissio, tuomio 14.5.1975 (Kok. 1975, s. 533, Kok. Ep. II, s. 469).

7 — Asia Belgocodex, tuomio 3.12.1998 (Kok. 1998, s. I-8153, 26 kohta); asia C-396/98, Schloßstraße, tuomio 8.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4279, 44 kohta) ja asia C-62/00, Marks & Spencer, tuomio 11.7.2002 (Kok. 2002, s. I-6325, 44 kohta).

8 — Asia C-110/97, Alankomaat v. neuvosto, tuomio 22.11.2001 (Kok. 2001, s. I-8763, 151 kohta).

9 — Em. asia Schloßstraße, tuomion 47 kohta; em. asia Marks & Spencer, tuomion 45 kohta ja asia C-17/01, Sulingen, tuomio 29.4.2004 (Kok. 2004, s. I-4243, 40 kohta).

10 — Asia 98/78, Racke, tuomio 25.1.1979, (Kok. 1979, s. 69, Kok. Ep. IV, s. 297, 20 kohta); asia 99/78, Decker, tuomio 25.1.1979 (Kok. 1979, s. 101, 8 kohta); asia 108/81, Amylum, tuomio 30.9.1982 (Kok. 1982, s. 3107, 4 kohta) ja yhdistetyt asiat C-143/88 ja C-92/89, Zuckerfabrik, tuomio 21.2.1991 (Kok. 1991, s. I-415, Kok. Ep. XI, s. I-29, 49 kohta).

11 — Em. asia Racke, tuomion 20 kohta ja em. asia Decker, tuomion 8 kohta. Korvaavia tuloja ovat erityiset lisämaksut, joilla pyritään silloin kun myyntiverot vaihtelevat, tasoitamaan kansallisessa valuutassa ilmaistuja hintavaihteluja ja välttämään tällä tavoin näistä mahdollisesti johtuvia vahdannaan häiriöitä.

12 — Em. asia Amylum, tuomion 5 kohta.

tässä asiassa sellaisen asetuksen pätevyyden, jolla vahvistettiin sokerintuottajien suoritettavaksi maksu jo päättäneeltä markkinointivuodelta, jonka aikana dollarin arvon yllättävän laskun vuoksi tämän tuotteen yhteiselle markkinajärjestelylle oli aiheutunut vakavia menetyksiä.¹³ Tuossa asiassa antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin nimenomaisesti ensin vahvisti kyseisen poikkeuksellisen tilanteen olemassaolon ja siirtyi tämän jälkeen selvittämään edellä mainittujen kahden edellytyksen (välttämättömyys ja perustellun luottamuksen suoja) olemassaoloa.

32. Palattakoon esillä olevaan asiaan. Ennen muuta on todettava GW-osuuskunnan tavoin, että asiassa ei ole kysymys sellaisista ”poikkeuksellisista olosuhteista”, jotka voitaisiin rinnastaa edellä kuvattuihin tilanteisiin.

33. Kun Alankomaiden lainsäätäjä päätti muuttaa arvonlisäverolakia taannehtivin vaikutuksin, ei se ollut yllättävässä taloudellisessa kriisitilanteessa taikka ennalta arvaamattomissa budjettivaikutuksissa. Se oli pelkästään huomannut, että jo vuosien ajan tietyt liiketoiminnan harjoittajien ryhmät olivat ”yhä suuremmassa määrin” ”käyttäneet arvonlisäverolainsäädäntöä kiinteän omaisuuden osalta tavalla, joka on ristiriidassa

tämän lainsäädännön tarkoituksen kanssa”. Ne turvautuivat tiettyihin periaatteissa lainmukaisiin oikeudellisiin kikkoihin,¹⁴ voidakseen saada kiinteästä omaisuudesta kannettavan veron laissa säädettyä pienemmäksi ja tietyissä tapauksissa hyvin paljon pienemmäksi.¹⁵

34. Kyseessä oli epäilemättä hankala tilanne, kun otetaan huomioon kiinteästä omaisuudesta saatavan verotulon asteittainen aleneminen. Tätä ei kuitenkaan voida sellaisenaan pitää edellä tarkoitettulla tavalla *poikkeuksellisenä*, eli yllättävistä, ennakoimattomista ja ennalta arvaamattomista tapahtumista johtuvana.

35. Tässä ei kuitenkaan ole vielä kaikki. Esillä olevassa asiassa voidaan esittää vakavia epäilyjä myös niiden kahden edellytyksen osalta, joiden täyttymistä edellytetään edellä (ks. 29 kohta) viitatussa yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä, jotta taannehtivia säännöksiä voidaan antaa, eli sitä, että taannehtiva vaikutus on i) *välttämätön* lainsäätäjän tavoitteleman päämäärän saavuttamiseksi ja ii) niiden perusteltua luottamusta suojataan, joita asia koskee.

14 — Kuten tämä ennakkoratkaisu pyytänyt tuomioistuin on esittänyt, kyseessä ovat sen tyyppiset järjestelyt, joita GW-yhdistys on käyttänyt (ks. edellä 10 kohta) ja joilla pyrittiin luomaan olosuhteet, joissa olisi mahdollista hyötyä siitä arvonlisäverosta tehtävistä vähennyksistä, joka oli suoritettu rakennusten rakennuskustannusten yhteydessä, eikä tällaisia järjestelyjä voida pitää väärinkäytöksinä taikka veronkiertona.

15 — Ks. lainmuutosta koskevan esityksen perustelut.

13 — Em. asia Zuckerfabrik, tuomion 52 kohta. Ks. myös em. asia Alankomaat v. komissio, tuomion 155 kohta.

36. Edellä esitetyn perusteella olen samaa mieltä GW-osuuskunnan kanssa siitä, että lainmuutoksen taannehtiva vaikutus ei ollut "välttämätön" sen Alankomaiden hallituksen esittämän päämäärän saavuttamiseksi, että voitaisiin estää "epätoivottu" verolainsäädännön soveltaminen, joka aiheutti kiinteästä omaisuudesta kannettavan arvonlisäveron tuottamien verotulojen alenemista. On vaikea väittää, että esillä olevassa asiassa vallinneessa tilanteessa ollutta tavoitetta lopettaa sellainen menettely, joka sellaisenaan oli lainmukaista ja jota oli jatkettu jo useita vuosia, ei olisi voitu saavuttaa tehokkaasti muutoin kuin säätämällä vaikutuksiltaan taannehtiva laki. Jollei kyse ole yllättäen havaitusta ennakoimattomasta ja ennalta arvaamattomasta tilanteesta, laki, jolla olisi kielletty ainoastaan tulevaisuudessa kyseiset "epätoivotut" järjestelyt, olisi kuitenkin mahdollistanut tällaisten järjestelyjen lopettamisen suhteellisen rajoitetuin taloudellisin tappioin (koska tappio olisi voitu rajoittaa ajallisesti ja se olisi joka tapauksessa johtunut jo pitkään sallittuna pidetyistä järjestelyistä) ilman, että oikeusvarmuuden periaatetta olisi tarvinnut vakavasti loukata.

37. Tämän jälkeen toista, luottamuksensuojaaan liittyvää edellytystä tarkasteltaessa on todettava seuraavaa. Esillä olevassa asiassa on mahdotonta katsoa, että asianosaisten perusteltua luottamusta olisi asianmukaisesti suojattu julkaisemalla lehdistötiedote, jossa ilmoitettiin, että 31.3.1995 alkaen rajoitetujen esineoikeuksien perustaminen rinnastetaan verovapaaseen vuokraukseen.

38. Kuten Ruotsin hallitus on todennut, joissakin jäsenvaltioissa on käytäntönä enna-

koida tulevia lainsäädäntötoimia ilmoittamalla niistä lehdistötiedottein, joilla pyritään riittävän ajoissa saamaan tieto kyseisten toimien adressaateille. Kaikesta huolimatta vaikuttaa kuitenkin siltä, että tällaista käytäntöä ei voida yleistää yhteismarkkinoilla, joilla kaikki eurooppalaiset elinkeinonharjoittajat toimivat ja joilla tavanomaisesti sovellettava käytäntö perustuu pikemminkin siihen periaatteeseen, jonka mukaan kansalaisten toimintaa ohjataan laeilla eikä suinkaan lehdistötiedotteilla. Komissio on perustellusti painottanut sitä, että joissakin jäsenvaltioissa omaksuttu käytäntö ei voi yhteisössä johtaa siihen, että yksityiset oikeussubjektit yleensä, ja erityisesti verovelvolliset, voisivat antaa suuremman painoarvon lehdistötiedotteelle kuin voimassa olevalle oikeudelle.

39. Näin erityisesti siksi, että yleisesti lehdistötiedotteella ilmoitettujen säännösten konkreettisesta sisällöstä ja niiden todellisesta soveltamisalasta voidaan saada tieto, kuten esillä olevassa tapauksessa on käynyt, vasta sen jälkeen, kun kyseessä ollut lakiesitys on annettu parlamentille, minkä jälkeen se voi vielä useita kertoja parlamentin käsittelyssä muuttua, kuten esillä olevassa tapauksessa.

40. Asiassa ei siis voitu väittää, että GW-yhdistys, jonka osalta ei ole selvää, oliko sillä

lakiin perustuva velvollisuus tietää 31.3.1995 julkaistusta lehdistötiedotteesta, olisi jo 28.4.1995 voinut antaa painoarvoa tämän tiedotteen sisältämille epävarmoille toteamuksille vuodesta 1968 voimassa olleen arvonlisäverolain säännösten sijasta varsinakin kun se oli juuri tämän lain perusteella alun perin päättänyt valita eri mahdollisuuksien väliltä sellaisen liiketoimen muodon, joka oli sille verotuksellisesti soveltuvin (käyttö- ja nautinto-oikeuden luovutus). Jos se olisi voinut riittävällä tarkkuudella tietää ilmoitetuista muutoksista eikä joutunut luottamaan ainoastaan yleiseen lehdistötiedotteeseen, olisi se voinut vielä järjestää kyseisen toimen eri tavalla ja täysin lain mukaisesti omaksua sellaiset järjestelyt, joiden avulla se olisi uudenkin lain voimassa ollessa voinut turvata ainakin osittain vähennysoikeutensa (esimerkiksi sopimalla vastikkeesta, joka olisi ollut ainakin vähän luovutetun oikeuden käypää arvoa korkeampi).

41. Tätä vastaan ei voida vedota asiassa Gemeente Leusden ja Holin Groep, 29.4.2004 annettuun yhteisöjen tuomioistuintuomioon, jossa todettiin tämän saman lain osalta, että se ei loukkaa verovelvollisten perustellun luottamuksen suojaa.¹⁶

42. Kyseisessä tapauksessa, joka koski muita tämän lainmuutoksen säännöksiä (erityisesti

säännöksiä, joilla poistettiin oikeus valita kiinteän omaisuuden vuokran verollisuus; ks. edellä 7 kohta), Alankomaiden lainsäätäjä oli suojannut asianosaisten perusteltua luottamusta antamalla lehdistötiedotteen, jossa ”kuvattiin suunniteltu lainmuutos” ja ottaamalla käyttöön siirtymäkauden järjestelmän, ”jossa säädettiin verollisen vuokrauksen muuttumisesta verottomaksi vasta lain voimaantulosta alkaen” ja annettiin näin ”vuokrasopimuksen osapuolille — — aikaa sopia niistä seurauksista, joita lain muutoksella oli.”¹⁷

43. Nyt tarkastelun kohteena olevien säännösten osalta (jotka koskevat kiinteän omaisuuden perustettujen rajoitettujen esineoikeuksien luovutuksen verovapautta) ei ole säädetty vastaavanlaisesta siirtymäkauden järjestelmästä. Yksityisten oikeussubjektien perusteltua luottamusta suojaa siis ainoastaan lehdistötiedote, jota ei voida pitää riittävänä tämän suojan turvaamiseksi.

44. Tästä syystä katson esillä olevassa tapauksessa, asioissa Gemeente Leusden ja Holin Groep annetusta tuomiosta poiketen, että sellaiset lain säännökset, joista asiassa on

16 — Asia C-487/01 ja C-7/02, Gemeente Leusden ja Holin Groep, tuomio 29.4.2004 (Kok. 2004, s. I-5337).

17 — Em. asia Gemeente Leusden ja Holin Groep, tuomion 80 ja 81 kohta.

kyse ja joilla evätään taannehtivasti niiltä, joita asia koskee, oikeus kuudennen direktiivin nojalla saatuun vähennyksen oikaisuun, ovat oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteen vastaisia.

osittain kuudennen direktiivin 20 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetun vähennysten oikaisun avulla.

45. Ennen ratkaisuehdotuksen tekemistä on kuitenkin vielä tarkasteltava toissijaista ratkaisumallia, jonka komissio on esittänyt. Se katsoo, että esillä olevassa tapauksessa Alankomaiden viranomaiset olisivat aivan hyvin voineet edellä mainittuja periaatteita noudattaen — koska ne eivät voineet näiden periaatteiden vuoksi ajatella palauttavansa maksettuja arvonlisäveroja kokonaan ja välittömästi — suorittaa uuden vähennyksen oikaisu, joka olisi vähennetty GW-osuuskunnan suorittamasta vähennyksestä, rajoittaen tämän kuitenkin lainmuutoksen voimaan tulon jälkeisiin vuosiin. Tämä kanta merkitsee siis sitä, että tuolloin Alankomaissa voimassa olleen lainsäädännön mukaan oikaisu piti kohdentaa kymmenelle vuodelle, minkä vuoksi kansalliset viranomaiset eivät olisi enää voineet muuttaa vuoden 1995 osalta tehtyä arvonlisäveron vähennystä vaan ne olisivat voineet vaatia jäljelle jäävän, lain voimaantuloa seuraaville yhdeksälle vuodelle jaettavan arvonlisäveron palauttamista.

46. Komission kantaan ei kuitenkaan ole syytä yhtyä. Oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteet eivät salli Alankomaiden veroviranomaisten vaativan vähennetyn arvonlisäveron palauttamista kokonaan tai

47. Tässä säännöksessä säädetään, että "alun perin tehty vähennys on oikaistava — —, erityisesti 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 näytelappaleiden antamista varten tapahtuneen käyttöön ottamisen* osalta. — —." ¹⁸

48. Tämän säännöksen 2 kohdassa, joka koskee vähennysten oikaisua investointitavaroiden osalta säädetään, että oikaisu "suoritetaan viiden vuoden ajalta" (kiinteän omaisuuden osalta kautta voidaan "pidentää kymmeneen vuoteen"); "kunakin vuonna oikaisu kohdistuu vain viidennekseen näiden tavaroiden verosta" ja että "oikaisu *perustuu* seuraavien vuosien aikana tapahtuneisiin

18 — Kursiivi tässä.

vähennysoikeuden muutoksiin suhteessa tavarankanta- tai valmistusvuoteen”.¹⁹

49. Näitä säännöksiä on tulkittava siten, että vähennysten oikaisua sovellettaisiin ainoastaan silloin kun kyse on sellaisista *todellisen tilanteen muutoksista*, joiden perusteella alun perin tehty vähennys on ollut oikeutettu. Oikaisuvälineen käyttöä ei pitäisi laajentaa komission ehdottamalla tavalla tapauksiin, kuten nyt käsiteltävänä olevan kaltaiseen tilanteeseen, joissa se *oikeudellisen tilanteen*, johon vähennys on perustunut, on muuttunut.

50. Direktiivin 20 artiklan 1 kohdassa, jossa luettelallaan oikaisu tapaukset, on käytetty ilmaisua ”etenkin”, minkä vuoksi se voidaan ymmärtää niin, että se ei olisi ehdoton. Lisäksi 20 artiklan 2 kohdassa säädetään yleisesti, että ”oikaisu perustuu vähennysoikeuden muutoksiin”, ilman että siinä täsmennettäisiin, onko kyse ainoastaan tosiseikkojen muutoksesta vai myös oikeudellisten seikkojen muutoksesta.²⁰

51. Missään tapauksessa ei kuitenkaan voida sivuuttaa sitä, että kun 20 artiklassa luettelallaan esimerkinomaisesti tilanteet, joissa oikaisu on tehtävä (kauppojen purku ja

hinnanalennukset), ja ne, joissa sitä poikkeuksellisesti ei edellytetä (liiketoimien jääminen vastikkeetta, tavaroiden tuhoutuminen, hävikki tai varkaus ja lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten tapahtunut käyttöön ottaminen), siinä viitataan aina todellisen tilanteen muutoksiin. Tämän vuoksi on katsottava, että ainoastaan näissä tapauksissa (myös muissa kuin juuri nimenomaisesti mainituissa, mutta muuten samaan ryhmään kuuluvissa tapauksissa) vähennys voidaan korjata oikaisemalla.

52. Joka tapauksessa ja vaikka näin ei olisikaan, jos haluttaisiin hyväksyä 20 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettu oikaisu myös silloin kun se lainsäädäntö muuttuu, johon perustuen vähennys oli tehty, oikaisuväline johtaisi vähennyksen palautusvaatimusta vastaaviin taannehtiviin vaikutuksiin. Näin sen vuoksi, että se epäisi verovelvolliselta juuri tämän taannehtivan vaikutuksen vuoksi ainakin osittain sen vähennysoikeuden, joka sille oli jo kokonaisuudessaan syntynyt.

53. Esillä olevassa asiassa tämä johtaisi myös asianosaisten perustellun luottamuksen loukkaamiseen ja näin oikeusvarmuuden periaatteen rikkomiseen, koska GW-osuuskunnalta evättäisiin taannehtivasti vähennys-oikeus, joka sille oli syntynyt (vaikka vain osittaisenakin) ennen lainmuutoksen hyväksymistä.

¹⁹ — Kursiivi tässä.

²⁰ — Ks. em. yhdistetyt asiat Gemeente Leusden ja Holin Group, tuomion 52 ja 53 kohta.

54. Edellä esitetyistä syistä ehdotan, että käsiteltävänä olevaan kysymykseen vastataan, että silloin kun verovelvolliselle on syntynyt, ilman että kyse olisi petoksesta tai väärinkäytöksestä, kuudennen direktiivin 17 artiklassa tarkoitettu oikeus vähentää sille luovutetusta sellaisesta kiinteästä omaisuudesta suoritettu arvonnalisävero, joka oli alun perin tarkoitettu vuokrattavaksi (veroton liiketoimi) ja jota koskeva käyttö- ja nautintaoikeus on tämän jälkeen luovutettu (verollinen liiketoimi), ilman että kyseisen omai-

suuden käyttötarkoitus olisi muuttunut, oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteiden vastaista on, että tämän direktiivin 20 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu, vähentämättä jääneen veron oikaisu evättäisiin ainoastaan sen vuoksi, että tämä liiketoimi katsotaan taannehtivasti verottomaksi toimeksi, johon ei liity vähennysoikeutta, sellaisen lainsäädännön muutoksen vuoksi, joka ei vielä ollut toteutunut kyseistä käyttö- ja nautintaoikeutta luovutettaessa.

IV Ratkaisuehdotus

55. Näillä perusteilla ehdotan näin ollen, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Hoge Raad der Nederlandenin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

Silloin kun verovelvolliselle on syntynyt, ilman että kyse olisi petoksesta tai väärinkäytöksestä, kuudennen direktiivin 77/388/ETY 17 artiklassa tarkoitettu oikeus vähentää sille luovutetusta sellaisesta kiinteästä omaisuudesta suoritettu arvonnalisävero, joka oli alun perin tarkoitettu vuokrattavaksi (veroton liiketoimi) ja jota koskeva käyttö- ja nautintaoikeus on tämän jälkeen luovutettu (verollinen liiketoimi), ilman että kyseisen omaisuuden käyttötarkoitus olisi muuttunut, oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteiden vastaista on, että tämän direktiivin 20 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu, vähentämättä jääneen veron oikaisu evättäisiin ainoastaan sen vuoksi, että tämä liiketoimi katsotaan taannehtivasti verottomaksi toimeksi, johon ei liity vähennysoikeutta, sellaisen lainsäädännön muutoksen vuoksi, joka ei vielä ollut tapahtunut kyseistä käyttö- ja nautintaoikeutta luovutettaessa.