

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

17 päivänä syyskuuta 2020 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Kiinteistöinvestoinnit – Ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen – Alun perin tehdyn vähennyksen oikaiseminen – Koko vähennyksen oikaiseminen yhdellä kerralla kyseisen tavarán käyttöönnoton jälkeen – Oikaisukausi

Asiassa C-791/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaiden ylin tuomioistuin) on esittänyt 14.12.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 17.12.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Stichting Schoonzicht

vastaa

Staatssecretaris van Financiën,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Arabadjiev, unionin tuomioistuimen presidentti K. Lenaerts, joka hoitaa toisen jaoston tuomarin tehtäviä, sekä tuomarit P. G. Xuereb, T. von Danwitz ja A. Kumin (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: M. Bobek,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Stichting Schoonzicht, edustajanaan B. G. van Zadelhoff, avustajana,
- Alankomaiden hallitus, asiamiehinnään M. K. Bulterman ja M. A. M. de Ree,
- Ruotsin hallitus, asiamiehinnään aluksi A. Falk, J. Lundberg, C. Meyer-Seitz, H. Shev ja H. Eklinder ja sittemmin kolme viimeksi mainittua,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään W. Roels ja N. Gossement,

kuultuaan julkisasiamiehen 3.3.2020 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun

neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 184–187 artiklan ja 189 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Stichting Schoonzicht ja Staatssecretaris van Financiën (valtiovarainministeriön valtiosihteeri, Alankomaat) ja joka koskee oikaisua, jolla rakennuskompleksin rakentamisesta alun perin maksetun arvonlisäveron vähennys oikaistaan kokonaisuudessaan yhdellä kertaa sen takia, että tämän kompleksin osaa käytetään verosta vapautettuun toimintaan.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 3 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat pitää tiettyjen rakennuskohteiden luovutusta tavaroiden luovutuksena.

4 Kyseisen direktiivin 167 artiklan mukaan vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

5 Mainitun direktiivin 168 artiklan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle.”

6 Saman direktiivin 184 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Alun perin tehty vähennys oikaistaan, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu.”

7 Arvonlisäverodirektiivin 185 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Oikaiseminen tehdään etenkin, jos arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, esimerkiksi jos kauppa on peruutettu tai hinnanalennus saatu.

2. Poiketen siitä, mitä 1 kohdassa säädetään, oikaisua ei suoriteta kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista eikä asianmukaisesti toteen näytetystä tai todetusta tuhoutumisesta, hävikistä tai varkaudesta eikä 16 artiklassa tarkoitetun vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten tapahtuneesta käyttöön ottamisesta.

Kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista sekä varkaudesta jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia oikaisua.”

8 Saman direktiivin 186 artiklassa säädetään, että jäsenvaltioiden on vahvistettava direktiivin 184 ja 185 artiklan yksityiskohtaiset soveltamissäännöt.

9 Edellä mainitun direktiivin 187 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tuotantotavaroista oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, mukaan lukien tavarankankinta- tai valmistusvuosi.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin oikaisua tehdessään käyttää perusteena täydet viisi vuotta kestävää kautta, joka alkaa tavarán ensimmäisestä käyttöönnotosta.

Kiinteistöinvestoinneissa oikaisun perusteena toimivaa kautta voidaan pidentää kahteenkymmeneen vuoteen.

2. Kunakin vuonna oikaisu kohdistuu vain viidennekseen tai, jos oikaisukautta on pidennetty, vastaavaan murto-osaan tuotantotavaroiden arvonlisäverosta.

Ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu oikaisu perustuu seuraavien vuosien aikana tapahtuneisiin vähennysoikeuden muutoksiin suhteessa vuoteen, jona tavara on hankittu tai valmistettu tai, tapauskohtaisesti, jona sitä on käytetty ensimmäisen kerran.”

10 Saman direktiivin 189 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat 187 ja 188 artiklaa sovellettaessa toteuttaa seuraavat toimenpiteet:

- a) määritellä tuotantotavaran käsitteen;
- b) täsmentää oikaisemisessa huomioon otettavan arvonlisäveron määrän;
- c) toteuttaa kaikki aiheelliset toimenpiteet sen varmistamiseksi, että oikaisemisesta ei aiheudu perusteetonta hyötyä;
- d) sallia hallinnon yksinkertaistaminen.”

Alankomaiden oikeus

11 Liikevaihtoveron korvaamisesta arvonlisäverojärjestelmän mukaisella liikevaihtoverolla 28.6.1968 annetun lain (Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde; Stb. 1968, nro 329), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian oikeusriitaan (jäljempänä arvonlisäverolaki), 15 §:n 4 momentissa säädetään seuraavaa:

12 ”Vero vähennetään tavaroiden ja palvelujen käyttötarkoituksen mukaisesti, kun vero laskutetaan elinkeinonharjoittajalta tai kun verosaatava syntyy. Jos ajankohtana, jolloin elinkeinonharjoittaja alkaa käyttää tavaroita ja palveluja, ilmenee, että elinkeinonharjoittaja on vähentänyt tavaroihin ja palveluihin liittyvästä verosta suhteessa enemmän tai vähemmän kuin sen, mihin tavaroiden tai palvelujen käytön perusteella on oikeus, verovelvollisen velvollisuus maksaa liikaa vähennetyn veron määrä syntyy tuona ajankohtana. Syntynyt verosaatava suoritetaan 14 §:n mukaisesti. Liian vähän vähennetyn veron määrä palautetaan elinkeinonharjoittajalle tämän hakemuksesta.”

13 Alankomaissa 12.8.1968 annetun liikevaihtoveron täytäntöönpanomääräyksen (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting (Stb. 1968, nro 423), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan, (jäljempänä täytäntöönpanomääräys), 12 §:n 2 ja 3 momentissa määrätään seuraavaa:

”2. Liikevaihtoverolain 15 §:n 4 momentissa tarkoitettu oikaisu tehdään sen verokauden tietojen perusteella, jonka kuluessa elinkeinonharjoittaja aloitti tavaroiden tai palvelujen käytön.

3. Tilivuoden viimeistä verokautta koskevassa ilmoituksessa vähennyksen oikaisu on tehtävä koko tilivuotta koskevien tietojen perusteella.”

14 Täytäntöönpanomääräyksen 13 §:ssä määrätään seuraavaa:

”1. Poiketen siitä, mitä 11 §:ssä määrätään, vähennyksiä sovellettaessa otetaan erikseen huomioon:

a. kiinteä omaisuus ja siihen liittyvät oikeudet

b. irtain omaisuus, josta elinkeinonharjoittaja tekee poistoja tuloveron tai yhteisöveron yhteydessä tai josta hän voisi tehdä poistoja, jos hän olisi velvollinen maksamaan tällaista veroa.

2. Kiinteän omaisuuden ja siihen liittyvien oikeuksien osalta vähennyksen oikaisu tehdään jokaisen sitä tilivuotta seuraavan yhdeksän tilivuoden aikana, jona elinkeinonharjoittaja on alkanut käyttää kyseistä kiinteistöä. Oikaisu kohdistuu joka kerta kymmenesosaan ostoihin sisältyvästä verosta ottaen huomioon kyseistä tilivuotta koskevat tiedot, ja se toteutetaan tämän tilivuoden viimeistä verokautta koskevan veroilmoituksen antamisajankohtana.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

15 Pääasian valittaja rakennutti omistamalleen maa-alueelle seitsemästä asuinkäyttöön tarkoitettua huoneistosta koostuvan rakennuskompleksin. Rakennustyöt aloitettiin vuonna 2013, ja pääasian valittaja otti rakennuskompleksin vastaan seuraavan vuoden heinäkuussa.

16 Pääasian valittaja vähensi välittömästi ja täysimääräisesti siltä edellä mainitun rakennuskompleksin rakentamisesta tilivuoden 2013 kuluessa laskutetun arvonlisäveron, koska kompleksi oli tarkoitettu tuohon aikaan käytettäväksi verollisiin tarkoituksiin.

17 Pääasian valittaja antoi 1.8.2014 lähtien rakennuskompleksin seitsemästä asunnosta neljä asuntoa vuokralle arvonlisäverottomasti, kun taas kolme muuta huoneistoa pysyivät tyhjinä vuonna 2014.

18 Pääasian valittajan oli suoritettava tämän arvonlisäverottomuuden takia arvonlisäveron oikaisu ja maksettava siten arvonlisäverolain 15 §:n 4 momentin toisen ja kolmannen virkkeen mukaisesti annetun ilmoituksen perusteella yhdellä kertaa koko näihin neljään huoneistoon liittyvä osuus arvonlisäverosta sen ajanjakson osalta, jona ne olivat käytössä, eli yhteensä 79 587 euroa.

19 Pääasian valittaja katsoi kuitenkin, että arvonlisäverodirektiivin 187 artikla on esteenä arvonlisäverolain 15 §:n 4 momentille siltä osin kuin tässä laissa säädetään, että investointitavarasta alun perin tehty koko vähennys on oikaistava investointitavaran käyttöönoton alkaessa, ja teki oikaisuvaatimuksen sen suoritettavana olevasta vähennyksen oikaisusta.

20 Oikaisuvaatimus hylättiin, ja pääasian valittaja nosti hylkäämispäätöksestä rechtbank Noord-Hollandissa (Pohjois-Hollannin alioikeus, Alankomaat) kanteen, joka niin ikään todettiin perusteettomaksi. Pääasian valittaja valitti tuomiosta Gerechtshof Amsterdamiin (Amsterdamin ylioikeus, Alankomaat).

21 Gerechtshof Amsterdamin hylättyä 11.1.2017 antamallaan tuomiolla pääasian valittajan valituksen pääasian valittaja teki tästä tuomiosta Hoge Raad der Nederlandenille (Alankomaiden ylin tuomioistuin) kassaatiovalituksen, jossa se toisti esittämänsä argumentaation, jonka mukaan alun perin tehdyn vähennyksen oikaiseminen yhdellä kerralla investointitavaroiden käyttöönoton jälkeen on vastoin arvonlisäverodirektiivin 187 artiklaa, ja katsoi, että sen suoritettavana oleva oikaisu oli sen takia jaettava useille vuosille.

22 Tässä tilanteessa Hoge Raad der Nederlanden päätti lykätä asian ratkaisua ja esittää

unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Ovatko arvonlisäverodirektiivin 184–187 artikla esteenä kansalliselle investointitavaroista suoritettavien oikaisujen järjestelmälle, jossa säädetään oikaisun suorittamisesta useiden vuosien aikana ja jossa käyttöönottovuonna – joka on myös ensimmäinen oikaisuvuosi – investointitavaran osalta alun perin tehtyä koko vähennystä mukautetaan (oikaistaan) yhdellä kertaa, jos käyttöönoton yhteydessä ilmenee, että kyseinen alun perin tehty vähennys eroaa vähennyksestä, jonka tekemiseen verovelvollinen on oikeutettu investointitavaran tosiasiallisen käytön perusteella?

Jos ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan myöntävästi:

2) Onko arvonlisäverodirektiivin 189 artiklan b tai c alakohtaa tulkittava siten, että [edellä ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessä] tarkoitettu alun perin tehdyn vähennyksen yhdellä kertaa toteutettava mukautus oikaisukauden ensimmäisenä vuonna on toimenpide, jonka Alankomaat saa toteuttaa arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan soveltamiseksi? ”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee ensimmäisellä kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 184–187 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle sääntelylle, johon sisältyy investointitavaroihin sovellettava oikaisujen järjestelmä, jossa säädetään oikaisun suorittamisesta useiden vuosien aikana ja jonka nojalla kyseisen tavarahan käyttöönottovuonna – joka on myös ensimmäinen oikaisuvuosi – investointitavaran osalta alun perin tehtyä koko vähennystä oikaistaan yhdellä kertaa, jos tämän käyttöönoton yhteydessä ilmenee, että kyseinen vähennys eroaa vähennyksestä, jonka verovelvollinen oli oikeutettu tekemään edellä mainitun tavarahan tosiasiallisen käytön perusteella.

24 Aluksi on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivillä käyttöön otetun järjestelmän logiikan mukaan sellaiset ostoihin sisältyvät verot, jotka verovelvollinen on maksanut verollisiin liiketoimiinsa käyttämistään tavaroista ja palveluista, voidaan vähentää. Ostoihin sisältyvien verojen vähentäminen on sidoksissa myynneistä maksettavien verojen suorittamiseen. Silloin, kun verovelvollisen hankkimia tavaroita tai palveluja käytetään sellaisessa toiminnassa, joka on vapautettu verosta tai joka ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, veroa ei suoriteta myynneistä eikä ostoihin sisältyvää veroa voida vähentää (tuomio 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, 24 kohta ja tuomio 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, 30 kohta).

25 Lisäksi arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan sanamuodosta ilmenee, että jotta asianomaisella olisi vähennysoikeus, hänen on oltava kyseisessä direktiivissä tarkoitettu ”verovelvollinen” ja kyseessä olevat tavarat ja palvelut pitää käyttää verovelvollisen verollisiin liiketoimiin (tuomio 15.12.2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, 52 kohta ja tuomio 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, 33 kohta).

26 Tavarahan tai palvelun tosiasiallisen tai suunnitellun käytön perusteella määritetään sen alun perin sovellettavan vähennyksen, johon verovelvollisella on oikeus, laajuus ja mahdollisesti seuraavien kausien aikana tehtävien oikaisujen laajuus (ks. vastaavasti tuomio 15.12.2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, 54 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 18.10.2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, 29 kohta).

27 Oikaisumekanismi on arvonlisäverodirektiivillä perustetun vähennysjärjestelmän

erottamaton osa, ja sillä pyritään lisäämään arvonlisäverovähennysten tarkkuutta arvonlisäveron neutraalisuuden, joka on yksi unionin lainsäätäjän tällä alalla käyttöön ottaman yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteista, takaamiseksi (ks. vastaavasti tuomio 21.2.2006, Halifax ym., C-255/02, EU:C:2006:121, 92 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 11.4.2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, 37 kohta). Näiden periaatteiden mukaan aikaisemmassa vaiheessa toteutetut liiketoimet oikeuttavat edelleen vähennykseen vain siltä osin kuin niitä käytetään arvonlisäverollisten suoritteiden toteuttamiseen. Arvonlisäverodirektiivin tavoitteena on siten luoda läheinen ja välitön suhde ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden sekä kyseessä olevien tavaroiden ja palvelujen verollisiin myyntiliiketoimiin tapahtuvan käytön välille (tuomio 18.10.2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, 30 ja 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Tästä on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 184 ja 185 artiklassa säädetään yleisesti siitä, missä olosuhteissa kansallisen verohallinnon on vaadittava alkujaan vähennetyn arvonlisäveron oikaisemista, mutta niissä ei kuitenkaan säädetä, millä tavalla tämä oikaisu on tehtävä (tuomio 11.4.2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, 26 kohta).

29 Sen sijaan arvonlisäverodirektiivin 186 artiklassa veloitetaan jäsenvaltiot nimenomaisesti vahvistamaan edellä mainitun oikaisemisen edellytykset, kun siinä säädetään, että jäsenvaltioiden on vahvistettava arvonlisäverodirektiivin 184 ja 185 artiklan yksityiskohtaiset soveltamissäännöt (ks. vastaavasti tuomio 11.4.2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, 27 kohta).

30 Arvonlisäverodirektiivin 187–192 artiklassa säädetään arvonlisäverovähennyksen oikaisemisen tietyistä yksityiskohtaisista säännöistä ainoastaan tuotantotavaroiden (investointitavaroiden) osalta (tuomio 11.4.2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, 27 kohta).

31 Ensinnäkin oikaisuvelvollisuuden syntymisestä on todettava, että se on määritelty arvonlisäverodirektiivin 184 artiklassa niin laajasti kuin mahdollista, sillä sen mukaan ”alun perin tehty vähennys oikaistaan, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu” (tuomio 11.4.2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, 32 kohta).

32 Tämä sanamuoto ei sulje a priori pois mitään ajateltavissa olevaa tapausta, jossa kyseessä on perusteeton vähennys. Oikaisuvelvollisuuden yleistä ulottuvuutta vahvistaa se, että arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 2 kohdassa on nimenomaisesti lueteltu siitä sallitut poikkeukset (tuomio 11.4.2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, 33 kohta).

33 Arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 1 kohdan mukaan tällainen oikaisu on tehtävä etenkin, jos kyseisen vähennyksen määrän määräytymistekijöissä on tapahtunut muutoksia veroilmoituksen antamisen jälkeen (tuomio 18.10.2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, 32 kohta).

34 Näillä säännöksillä perustetaan järjestelmä, jota sovelletaan veroviranomaisilla mahdollisesti olevan sen oikeuden syntymiseen, jonka perusteella ne vaativat verovelvollista oikaisemaan arvonlisäveroa, ja tämä koskee myös tuotantotavaroita (investointitavaroita) koskevien vähennysten oikaisemista (ks. vastaavasti tuomio 18.10.2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, 26 kohta).

35 Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että verovelvollinen rakennutti seitsemästä huoneistosta koostuvan rakennuskompleksin ja vähensi kyseisen kompleksin rakentamiseen liittyvän arvonlisäveron, koska se oli tarkoitettu käytettäväksi verollisiin liiketoimiin. Otettuaan vastaan kyseisen kompleksin – tällainen vastaanottaminen on nimittäin kansallisessa

sääntelyssä, jolla arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 3 momentissa oleva mahdollisuus pannaan täytäntöön, tarkoitettu tavaroiden luovutus arvonlisäverotuksen kannalta – verovelvollinen antoi näistä huoneista neljä huoneistoa vuokralle arvonlisäverottomasti.

36 Koska alun perin sovellettu vähennys laskettiin sen perusteella, että sama kompleksi oli tarkoitettu käytettäväksi verollisiin liiketoimiin, neljän huoneiston vuokralle antaminen arvonlisäverottomasti johti muutokseen niissä tekijöissä, jotka oli otettava huomioon vähennyksen määrän määräytymistä varten, ja siitä seurasi, että verovelvollinen sovelsi sellaista vähennystä, joka oli suurempi kuin se, jonka tekemiseen se oli oikeutettu kyseisen tavaran tosiasiallisen käytön perusteella.

37 Tästä seuraa, että tällainen tilanne kuuluu arvonlisäverodirektiivin 184 artiklassa ja 185 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuihin tilanteisiin, joissa veroviranomaisen on vaadittava verovelvollista oikaisemaan alun perin tehtyä arvonlisäverovähennystä.

38 Toiseksi on näin ollen on ratkaistava, kuuluuko alun perin sovelletun vähennyksen oikaiseminen sinä ajankohtana, jona kyseinen tavara otetaan käyttöön, kun tänä ajankohtana ilmenee, että alun perin vähennys oli suurempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu tämän tavaran tosiasiallisen käytön perusteella, arvonlisäverodirektiivin 184 ja 185 artiklan yksityiskohtaisten soveltamissääntöjen, jotka jäsenvaltioiden on vahvistettava kyseisen direktiivin 186 nojalla, vai arvonlisäverodirektiivin 187 artiklassa investointitavaroiden osalta säädettyjen yksityiskohtaisten sääntöjen alaisuuteen.

39 Arvonlisäverodirektiivin 187 artiklassa, joka on laadittu sanamuodoin, jotka eivät jätä sijaa minkäänlaiselle epäilykselle sen pakottavasta luonteesta (ks. vastaavasti tuomio 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, 26 kohta ja määräys 5.6.2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, 24 kohta), eli tarkemmin sen 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään tuotantotavaroiden (investointitavaroiden) osalta viiden vuoden oikaisukaudesta mukaan lukien kyseisen tavaran hankinta- tai valmistusvuosi. Kyseisen direktiivin 187 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat kuitenkin käyttää perusteena täydet viisi vuotta kestävää oikaisukautta, joka alkaa kyseisen tavaran käyttöönotosta. Lisäksi 187 artiklan 1 kohdan kolmannessa alakohdassa säädetään, että kiinteistöinvestoinneissa oikaisukautta voidaan pidentää kahteenkymmeneen vuoteen.

40 Arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään, että kunakin vuonna oikaisu kohdistuu vain viidennekseen tai, jos oikaisukautta on pidennetty, vastaavaan murto-osaan tuotantotavaroiden arvonlisäverosta. Direktiivin 187 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan mukaan tämä oikaisu perustuu seuraavien vuosien aikana tapahtuneisiin vähennysoikeuden muutoksiin suhteessa vuoteen, jona tavara on hankittu tai valmistettu tai, tapauskohtaisesti, jona sitä on käytetty ensimmäisen kerran.

41 Arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan 1 kohdan toisesta ja kolmannesta alakohdasta ilmenee, että kyseinen jäsenvaltio voi päättää, että oikaisukausi, joka voi kiinteistöinvestointien osalta kestää enintään 20 vuotta, alkaa kyseisen tavaran käyttöönotosta.

42 Näin ollen siinä tapauksessa, että jäsenvaltio on käyttänyt tätä mahdollisuutta, arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan 2 kohdassa säädetään velvollisuudesta selvittää jokaiselta kuluneelta vuodelta oikaisukauden loppuun asti, onko vähennysoikeuden osalta tapahtunut muutoksia suhteessa sitä vuotta, jona tämä investointitavara otettiin käyttöön, koskevaan vähennysoikeuteen, ja jos tällaisia muutoksia on tapahtunut, siinä säädetään velvollisuudesta suorittaa oikaisu, joka kohdistuu vastaavaan murto-osaan kyseisen tuotantotavaran arvonlisäverosta.

43 Tästä seuraa, että tällaisessa tapauksessa vertailukohtana on kyseistä investointitavaraa sen käyttöönottovuonna koskenut vähennysoikeus ja että arvonlisäverodirektiivin 187 artiklassa säädetty jaksettu oikaisu koskee käyttöönoton jälkeen tapahtuneita muutoksia suhteessa käyttöönottovuotta koskevaan vähennysoikeuteen.

44 Arvonlisäverodirektiivin 187 artiklaan ei kuitenkaan sisälly oikaisun yksityiskohtaisia sääntöjä, joita on sovellettava siinä tapauksessa, että vähennysoikeus osoittautuu jo käyttöönoton ajankohtana suuremmaksi tai pienemmäksi kuin alun perin tehty vähennys.

45 Arvonlisäverodirektiivin 187 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetyn oikaisun tavoite ja tarkoitus tukevat tällaista tulkintaa.

46 Arvonlisäverodirektiivin 187 artiklassa investointitavaroiden osalta säädetyn oikaisukauden ja jaksetun oikaisun selityksenä ja oikeutuksena on nimittäin se, että näitä tavaroita käytetään useita vuosia kestävän ajanjakson aikana, jonka kuluessa niiden käyttötarkoitus saattaa muuttua (ks. vastaavasti tuomio 15.12.2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, 55 kohta; tuomio 30.3.2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, 25 kohta ja määräys 5.6.2014, *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, 20 kohta).

47 Arvonlisäverodirektiivin 187 artiklassa säädetty oikaisukausi mahdollistaa näin sen, että vältetään vähennysten laskemisessa esiintyvät epätasällisyydet tai verovelvolliselle koituvat perusteettomat edut tai haitat muun muassa silloin, kun vähennysten määrän määräytymisessä alun perin huomioon otetuissa tekijöissä tapahtuu muutoksia ilmoituksen jättämisen tai mahdollisesti tavarankäytön jälkeen (ks. vastaavasti tuomio 30.3.2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, 25 kohta ja määräys 5.6.2014, *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, 20 kohta).

48 Kuten julkisasiamies on pääpiirteissään todennut ratkaisuehdotuksensa 47 kohdassa, siinä tapauksessa, että vähennysten määrän määräytymistä varten alun perin huomioon otetuissa tekijöissä on tapahtunut muutoksia kyseisen investointitavaran käytön aikana, suoritettavaksi tulevaa oikaisua koskeva logiikka poikkeaa siitä logiikasta, joka koskee oikaisua, joka on suoritettava silloin, kun alun perin sovellettu vähennys on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollisella oli oikeus tämän tavarankäytön ajankohtana kyseisen tavarankäytön tosiasiallisen käytön perusteella.

49 Näin ollen niiden yksityiskohtaisten sääntöjen, jotka koskevat alun perin sovelletun vähennyksen oikaisemista siinä ajankohtana, jona kyseinen tavara otetaan käyttöön, kun ilmenee, että edellä mainittu vähennys oli tänä ajankohtana suurempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu tämän tavarankäytön tosiasiallisen käytön perusteella, vahvistaminen ei kuulu arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan alaisuuteen vaan kyseisen direktiivin 184 ja 185 artiklan yksityiskohtaisten soveltamissääntöjen, jotka jäsenvaltioiden on vahvistettava edellä mainitun direktiivin 186 nojalla, alaisuuteen.

50 Tässä yhteydessä on palautettava kolmanneksi mieleen, että käyttäessään harkintavaltaansa arvonlisäverodirektiivin 184 ja 185 artiklan yksityiskohtaisten soveltamissääntöjen antamisessa jäsenvaltioiden on otettava huomioon mainitun direktiivin tarkoitus ja systematiikka ja erityisesti verotuksen neutraalisuuden periaate, joka on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perustana (ks. analogisesti tuomio 13.3.2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, 35 ja 36 kohta ja tuomio 25.7.2018, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, 58 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

51 On korostettava yhtäältä, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen sääntely,

jossa sen arvioinnissa, onko alun perin tehty arvonlisäverovähennys sen vähennyksen mukainen, joka verovelvollisella oli oikeus tehdä tämän tavaran tosiasiallisen käytön perusteella, vertailuajankohtana käytetään investointitavaran käyttöönoton ajankohtaa ja jossa säädetään, että verovelvollinen on velvollinen maksamaan koko liikaa vähennetyn veron määrän tänä ajankohtana, jos alun perin sovellettu vähennys oli suurempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu, on verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukainen, sellaisena kuin se on palautettu mieleen tämän tuomion 26 kohdassa, koska arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää, että perusteettomat vähennykset on joka tapauksessa oikaistava (ks. vastaavasti tuomio 11.4.2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, 38 kohta).

52 Toisaalta tämä kansallinen sääntely ei estä tämän tavaran käyttöönoton jälkeen tapahtuneiden muutosten jaksotettua oikaisua, sellaisena kuin siitä säädetään arvonlisäverodirektiivin 187 artiklassa.

53 Ennakkoratkaisupyyynnöstä käy nimittäin ilmi, että elinkeinonharjoittajan on täytäntöönpanomääräyksen 13 §:n mukaisesti tarkistettava ensimmäisen oikaisutilivuoden jälkeen jokaisen kyseistä tilivuotta seuraavan yhdeksän tilivuoden lopussa kulloistakin päättynyttä tilikautta koskevien tietojen perusteella, onko kyseisen investointitavaran käytössä tapahtunut muutoksia suhteessa ensimmäiseen oikaisutilivuoteen, ja jos on, tämä oikaisu kohdistuu jokaisen näiden yhdeksän tilikauden aikana kymmenesosaan tämän investointitavaran hankkimiseen liittyvästä, elinkeinonharjoittajalta laskutetusta verosta.

54 Neljäntenä ja viimeisenä kohtana on huomattava, että päätelmää, jonka mukaan yksityiskohtaiset säännöt, joissa määrätään alun perin sovelletun vähennyksen oikaisemista sinä ajankohtana, jona investointitavara otetaan käyttöön, kun tänä ajankohtana ilmenee, että alkuperäinen vähennys oli suurempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu tämän tavaran tosiasiallisen käytön perusteella, eivät kuulu arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan alaisuuteen, ei kyseenalaisteta 5.6.2014 annetussa määräyksessä Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750) esitetyillä näkökohdilla.

55 Unionin tuomioistuin katsoi tosin tässä määräyksessä, että arvonlisäverodirektiivin 187 artikla on esteenä sellaiselle järjestelmälle, jonka mukaan vähennysten oikaisu voidaan suorittaa viittä vuotta lyhyemmän ajanjakson aikana, eli siis myös sen kaltaiselle järjestelmälle, jossa oikaisu tehdään yhdellä kertaa ja johon pääasian kantaja oli vedonnut kyseisen määräyksen antamiseen johtaneessa asiassa (määräys 5.6.2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, 27 kohta).

56 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 61 kohdassa, unionin tuomioistuin päätyi tähän päätelmään toisessa oikeudellisia seikkoja ja tosiseikkoja koskevassa asiayhteydessä kuin siinä, joka seuraa pääasiassa kyseessä olevan kansallisen sääntelyn soveltamisesta. Kyseinen investointitavara oli yhtäältä ensin tarkoitettu 5.6.2014 annettuun määräykseen johtaneessa asiassa Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750) sellaisen toiminnan harjoittamiseen, joka ei oikeuttanut arvonlisäveron vähennykseen, ja myöhemmin sellaisen toiminnan harjoittamiseen, joka oikeutti tällaiseen vähennykseen. Toisaalta tämän tavaran käyttötarkoituksen muutos tapahtui silloin, kun tätä tavaraa oltiin jo käytetty toimintoihin, jotka eivät oikeuttaneet arvonlisäveron vähennykseen (määräys 5.6.2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, 12 ja 13 kohta).

57 Näin ei ole pääasiassa, jossa kyseisen kiinteistön käyttötarkoituksen muutos tapahtui kyseisen tavaran käyttöönoton yhteydessä.

58 Kuten tämän tuomion 51 ja 52 kohdasta ilmenee, pääasiassa kyseessä oleva kansallinen sääntely ei ole esteenä tämän tavaran käyttöönoton jälkeen tapahtuneiden muutosten jaksotetulle

oikaisulle, sellaisena kuin siitä säädetään arvonlisäverodirektiivin 187 artiklassa.

59 Edellä olevien seikkojen perusteella esitettyyn ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 184–187 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä kansalliselle sääntelylle, johon sisältyy investointitavaroihin sovellettava oikaisujen järjestelmä, jossa säädetään oikaisun suorittamisesta useiden vuosien aikana ja jonka nojalla kyseisen tavaran käyttöönottovuonna – joka on myös ensimmäinen oikaisuvuosi – investointitavaran osalta alun perin tehtyä koko vähennystä oikaistaan yhdellä kertaa, jos tämän käyttöönoton yhteydessä ilmenee, että kyseinen vähennys eroaa vähennyksestä, jonka verovelvollinen oli oikeutettu tekemään edellä mainitun tavaran tosiasiallisen käytön perusteella.

Toinen kysymys

60 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettu vastaus, toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

61 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin 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 unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 184–187 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä kansalliselle sääntelylle, johon sisältyy investointitavaroihin sovellettava oikaisujen järjestelmä, jossa säädetään oikaisun suorittamisesta useiden vuosien aikana ja jonka nojalla kyseisen tavaran käyttöönottovuonna – joka on myös ensimmäinen oikaisuvuosi – investointitavaran osalta alun perin tehtyä koko vähennystä oikaistaan yhdellä kertaa, jos tämän käyttöönoton yhteydessä ilmenee, että kyseinen vähennys eroaa vähennyksestä, jonka verovelvollinen oli oikeutettu tekemään edellä mainitun tavaran tosiasiallisen käytön perusteella.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.