

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

30 päivänä kesäkuuta 2022(*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY–137 artikla – Vapaaehtoinen verovelvollisuus – Edellytykset – Kansallinen lainsäädäntö, jossa verovelvollisen oikeus valita arvonlisäverotus kiinteistön luovutuksen osalta edellyttää, että tämä kiinteistö luovutetaan verovelvolliselle, joka on jo rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi – Velvollisuus oikaista arvonlisäverovähennykset, jos tätä edellytystä ei noudateta – Verotuksen neutraalisuuden periaate, tehokkuusperiaate ja suhteellisuusperiaate

Asiassa C-56/21,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s (Liettuan tasavallan hallituksen alainen veroriitoja käsittelevä lautakunta) on esittänyt 16.10.2020 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 29.1.2021, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

UAB ”ARVI” ir ko

vastaan

Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja sekä tuomarit J. Passer, F. Biltgen (esittelevä tuomari), N. Wahl ja M. L. Arastey Sahún,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- UAB ”ARVI” ir ko, edustajinaan L. Augustinavi?ien? ja A. Paulauskas, advokatai,
- Liettuan hallitus, asiamiehinään K. Dieninis ja V. Kazlauskait?-Šven?ionien?,
- Euroopan komissio, asiamiehinään J. Jokubauskait? ja L. Lozano Palacios,

kuultuaan julkisasiamiehen 24.3.2022 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) 135 ja 137 artiklan sekä verotuksen neutraalisuuden periaatteen, tehokkuusperiaatteen ja suhteellisuusperiaatteen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat UAB "ARVI" ir ko (jäljempänä Arvi) ja Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (Liettuan tasavallan valtiovarainministeriön alainen kansallinen verotarkastusvirasto; jäljempänä kansallinen verotarkastusvirasto) ja jossa on kyse oikeudesta valita sellaisen kiinteistön verotus, joka on myyty verovelvolliselle, joka ei ollut myyntihetkellä rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi, ja ostoon sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

— —

j) rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen, paitsi [ennen sen ensimmäistä käyttöönottoa toteutettu luovutus].

— — "

4 Kyseisen direktiivin 137 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden valita verotus seuraavien liiketoimien osalta:

— —

b) rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen paitsi [ennen sen ensimmäistä käyttöönottoa toteutettu luovutus];

— —

2. Jäsenvaltioiden on vahvistettava 1 kohdassa säädetyn valintaoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt.

Jäsenvaltiot voivat rajoittaa tämän valintaoikeuden soveltamisalaa. "

5 Mainitun direktiivin 168 artiklassa 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:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;

— — "

6 Direktiivin 213 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on ilmoitettava verovelvollisena harjoittamansa toiminnan alkamisesta, muuttumisesta ja loppumisesta. – – ”

7 Arvonlisäverodirektiivin 214 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet, jotka tekevät mahdolliseksi tunnistaa yksilöllisellä tunnisteella seuraavat henkilöt:

a) jokainen verovelvollinen, 9 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja verovelvollisia lukuun ottamatta, joka suorittaa jäsenvaltion alueella vähennykseen oikeuttavia tavaroiden luovutuksia tai palveluja, jotka ovat muita kuin sellaisia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia, joista 194–197 ja 199 artiklan mukaan yksinomaan vastaanottaja on velvollinen maksamaan arvonlisäveron;

– – ”

Liettuan oikeus

8 Liettuan tasavallan arvonlisäverosta 5.3.2002 annetun lain nro IX-751 (Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas Nr. IX-751; Žin., 2002, nro 35–1271), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin (jäljempänä arvonlisäverolaki), 32 §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisella on oikeus valita arvonlisäverotus tässä laissa säädetyllä tavalla, kun kyseessä on arvonlisäverosta tämän pykälän 1 tai 2 momentin mukaisesti vapautettu kiinteistö, jos kiinteistö myydään tai muutoin siirretään verovelvolliselle, joka on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi – –, ja tämä vaihtoehto on voimassa vähintään 24 kuukautta sen käyttämisestä kaikkien kyseisen verovelvollisen suorittamien merkityksellisten liiketoimien osalta. Verovelvollisen on ilmoitettava valinnastaan keskusveroviranomaisen määräämällä tavalla. – – ”

9 Kyseisen lain 58 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröidyllä on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä ja/tai tuonnin arvonlisävero hankituista ja/tai maahantuoduista tavaroista ja/tai palveluista, jos nämä tavarat ja/tai palvelut on tarkoitettu käytettäväksi kyseisen arvonlisäverovelvollisen seuraaviin liiketoimiin:

1) arvonlisäverollinen tavaroiden luovutus ja/tai palvelujen suoritus – – ”

10 Lain 67 §:n 2 momentin sanamuoto on seuraava:

”Vähennykset on oikaistava tässä pykälässä säädetyllä tavalla: kiinteistöinvestointien osalta 10 vuoden aikana – –, alkaen siitä verokaudesta, jona ostoihin sisältyvä ja/tai tuonnin arvonlisävero kyseisestä kiinteistöstä vähennettiin kokonaan tai osittain (rakennuksen perusparannuksen yhteydessä ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennys on oikaistava näin syntyneiden investointihyödykkeiden osalta 10 vuoden aikana siitä verokaudesta alkaen, jona parannustyöt saatiin päätökseen). – – ”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11 Kauno apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija (Kaunasin alueen verotarkastusvirasto, Liettua) (jäljempänä alueellinen verotarkastusvirasto) toteutti tarkastuksen, joka koski Arvin arvonlisäveron kannon, ilmoittamisen ja maksamisen säännönmukaisuutta, ja laati 15.4.2020

verotarkastuskertomuksen, jossa todettiin, että kyseinen yhtiö oli virheellisesti soveltanut myynnin arvonlisäveroa UAB Investicij? ir inovacij? fondasille (jäljempänä Fondas) 8.5.2015 tapahtuneen kiinteistön myynnin yhteydessä. Alueellinen verotarkastusvirasto nimittäin katsoi tässä tarkastuskertomuksessa, että koska Fondasia ei ollut vielä rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi kyseisen myynnin tapahtuessa, Arvi ei voinut valita verovelvollisuutta tämän luovutuksen osalta eikä näin ollen laskuttaa myynnin arvonlisäveroa, joten sen olisi pitänyt arvonlisäveroilmoituksessaan oikaista ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen määrä.

12 Tämä tarkastusvirasto vahvisti 22.5.2020 tekemällään päätöksellä mainitun tarkastuskertomuksen ja määräsi Arvin maksamaan vastaavan arvonlisäveron sekä siihen liittyvät seuraamusmaksut ja viivästyskorot.

13 Koska tästä päätöksestä tehty oikaisuvaatimus hylättiin kansallisen verotarkastusviraston 23.7.2020 tekemällä päätöksellä, Arvi saattoi asian Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s (Liettuan tasavallan hallituksen alainen veroriitoja käsittelevä lautakunta) käsiteltäväksi.

14 Tämä elin pohtii ensinnäkin sitä, onko Liettuan lainsäätäjä noudattanut arvonlisäverodirektiiviä sen tavoitteiden ja hengen mukaisesti, kun se on harkintavaltaansa käyttäessään asettanut verotuksen valitsemista koskevan oikeuden edellytykseksi sen, että ostajana täytyy olla arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitynyt verovelvollinen. Seuraavaksi se pohtii sitä, mahdollistaako verovelvollisen vanhan kiinteistön luovutuksen osalta tekemä arvonlisäverotuksen valinta, kun tällainen valinta ei täytä arvonlisäverolain 32 §:ssä säädettyä edellytystä, jonka mukaan ostajan on oltava rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi, kuitenkin sen, että tällaista liiketoimea pidetään tuotantotavaran verollisena luovutuksena, jonka osalta kiinteistön luovuttajalla ei ole velvollisuutta oikaista arvonlisäveron vähennystä. Lopuksi se pyrkii selvittämään, toimiiko kansallinen verotarkastusvirasto arvonlisäverodirektiivin hengen ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössään vahvistamien periaatteiden mukaisesti, kun se edellyttää, että luovuttaja oikaisee ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen, kun tavaran ostaja on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi kuukausi liiketoimen toteuttamisen jälkeen.

15 Tässä tilanteessa Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

” 1) Onko kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan arvonlisäverovelvollisella voi olla oikeus valita arvonlisäverotus arvonlisäverosta vapautetun kiinteistön osalta vain, jos kiinteistö luovutetaan verovelvolliselle, joka on jo rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi liiketoimen suorittamishetkellä, yhteensopiva arvonlisäverodirektiivin 135 ja 137 artiklan tulkinnan sekä verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja tehokkuusperiaatteen kanssa?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko kansallisten säännösten tulkinta, joiden mukaan kiinteistön luovuttajan on oikaistava luovutetun kiinteistön ostoon sisältyneen arvonlisäveron vähennys, kun luovuttaja on valinnut arvonlisäverotuksen kiinteistön luovutuksen osalta ja tällainen valinta on kansallisten vaatimusten mukaan mahdoton pelkästään sen vuoksi, ettei ostaja ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi, niiden arvonlisäverodirektiivin säännösten, jotka koskevat luovuttajan oikeutta vähentää arvonlisävero ja oikaista vähennys, sekä arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen ja tehokkuusperiaatteen mukainen?

3) Onko hallintokäytäntö, jonka mukaan pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa kiinteistön luovuttajan on oikaistava ostoihin sisältyvän veron vähennys kiinteistön oston tai valmistamisen osalta, koska liiketoimea kyseisen kiinteistön myymiseksi pidetään arvonlisäverosta vapautettuna kiinteistön luovutuksena sen vuoksi, että oikeutta valita arvonlisäverotus ei ole

(ostajalla ei ole arvonlisäverotunnistetta liiketoimen suorittamishetkellä), vaikka kiinteistön ostaja oli liiketoimen suorittamishetkellä hakenut arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröimistä ja rekisteröitiin arvonlisäverovelvolliseksi kuukausi liiketoimen suorittamisen jälkeen, niiden arvonlisäverodirektiivin säännösten, jotka koskevat luovuttajan oikeutta vähentää arvonlisävero ja oikaista vähennys, sekä arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen mukainen? Onko tällaisessa tapauksessa tärkeää määrittää, käyttikö kiinteistön ostaja, joka rekisteröityi arvonlisäverovelvolliseksi liiketoimen suorittamisen jälkeen, hankkimaansa kiinteistöä tosiasiaassa arvonlisäverollisessa toiminnassa, kun ei ole näyttöä petoksesta tai väärinkäytöksestä?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy ensimmäisellä kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 135 ja 137 artiklaa sekä verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja tehokkuusperiaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan verovelvollisen oikeus valita arvonlisäverotus kiinteistön myynnin osalta edellyttää, että kyseinen kiinteistö luovutetaan verovelvolliselle, joka on jo liiketoimen toteuttamishetkellä rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi.

17 Tästä on todettava yhtäältä, että arvonlisäverodirektiivin 137 artiklan 1 kohdassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen muun muassa, kun kyseessä on ”rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen paitsi [ennen sen ensimmäistä käyttöönottoa toteutettu luovutus]”, ja sen 2 kohdassa täsmennetään, että jäsenvaltioiden on ”vahvistettava 1 kohdassa säädetyn valintaoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt” ja ne ”voivat rajoittaa tämän valintaoikeuden soveltamisalaa”.

18 Toisaalta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä, joka koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1) 13 artiklan C kohtaa mutta jota voidaan analogisesti soveltaa arvonlisäverodirektiivin 137 artiklaan, joka on sisällöltään olennaisesti sama, käy ilmi, että jäsenvaltiot voivat tässä artiklassa tarkoitetun vaihtoehdon perusteella antaa mainitussa direktiivissä säädettyjen vapautusten saajille mahdollisuuden luopua vapautuksesta joko kaikissa tapauksissa tai tietyin rajoituksin tai tietyin edellytyksin (ks. analogisesti tuomio 12.1.2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

19 Niinpä arvonlisäverodirektiivin 137 artiklassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus myöntää verovelvollisilleen oikeus verotuksen valitsemiseen tässä säännöksessä tarkoitetuista toimista, mutta myös mahdollisuus rajoittaa tämän oikeuden laajuutta tai poistaa se. Näin ollen jäsenvaltioilla on tämän artiklan osalta laaja harkintavalta, koska niiden tehtävänä on arvioida, onko valintaoikeuden myöntäminen tarpeen vai ei, sen mukaan kuin ne katsovat tarkoituksenmukaiseksi maassaan kulloinkin vallitsevan tilanteen mukaan (ks. vastaavasti tuomio 12.1.2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, 28 ja 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

20 Käyttäessään harkintavaltaansa jäsenvaltiot voivat myös jättää tietyt toimet tai tietyt verovelvollisten ryhmät tämän oikeuden soveltamisalan ulkopuolelle (ks. analogisesti tuomio 12.1.2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, 30 kohta).

21 Silloin kun jäsenvaltiot käyttävät mahdollisuuttaan rajoittaa valintaoikeuden ulottuvuutta ja määrittää sen käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt, niiden on kuitenkin noudatettava

arvonlisäverodirektiivin tavoitteita ja yleisiä periaatteita, muun muassa verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja säädettyjen vapautusten oikean, selkeän ja yhdenmukaisen soveltamisen vaatimusta (ks. analogisesti tuomio 12.1.2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, 31 kohta).

22 Nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevassa kansallisessa säännöstössä – siltä osin kuin siinä vahvistetaan arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan j alakohdassa tarkoitettua vapautuksesta luopumista koskevat yksityiskohtaiset säännöt – ainoastaan vahvistetaan edellytykset, joiden täyttyessä verovelvollinen voi käyttää oikeuttaan valita sellaisen kiinteistöjen luovutuksen verotus, joka antaa hänelle vähennysoikeuden.

23 Pääasiassa kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö on tältä osin samankaltainen kuin 9.9.2004 annettuun tuomioon Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512) johtaneessa asiassa kyseessä ollut lainsäädäntö, jonka antoi jäsenvaltio, joka oli käyttänyt mahdollisuuttaan myöntää verovelvollisille oikeus valita verotus kiinteistöjen vuokrauksen osalta, ja jossa asetettiin ostoihin sisältyvän arvonlisäveron täysimääräisen vähentämisen edellytykseksi se, että verohallinnolta on etukäteen saatu hyväksyntä, jolla ei ole taannehtivaa vaikutusta. Unionin tuomioistuimien katsoi kyseisessä tuomiossa yhtäältä, että kun jäsenvaltio asettaa lainsäädännössään oikeudelle valita verotus tiettyjä lakisääteisiä edellytyksiä, ennakkohyväksyntämenettelyn perusteella voidaan tarkistaa, että nämä edellytykset täyttyvät, ja toisaalta, että tämän jäsenvaltion käyttöön ottaman kaltainen hyväksymismenettely ei tarkoita vähennysoikeuden loukkaamista, vaan kyseistä oikeutta voidaan hyväksymismenettelyn perusteella sitä vastoin käyttää täysimääräisesti sillä varauksella, että tiettyjä vaatimuksia noudatetaan (ks. vastaavasti tuomio 9.9.2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, EU:C:2004:512, 26 ja 28 kohta).

24 Sama päätelmä on tehtävä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta lainsäädännöstä, kun siinä ainoastaan vahvistetaan yksityiskohtaiset säännöt, joiden mukaisesti verovelvolliset voivat käyttää oikeuttaan valita sellaisten liiketoimien verotus, jotka on lähtökohtaisesti vapautettu verosta. Tällaisella lainsäädännöllä ei loukata vähennysoikeutta vaan päinvastoin sallitaan – kun tätä valintamahdollisuutta käytetään tätä varten säädettyjen yksityiskohtaisten sääntöjen mukaisesti – kyseisen oikeuden käyttäminen, joka tällaisen vaihtoehdon puuttuessa olisi poissuljettua. Lisäksi edellytyksellä, jonka mukaan kiinteistön myyjä voi valita myyntitapahtuman verotuksen vain, jos ostaja on verovelvollinen, joka on jo rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi myyntihetkellä, myötävaikutetaan sen varmistamiseen, että valintaoikeutta sovelletaan oikeusvarmuuden periaatetta noudattaen.

25 Tätä päätelmää ei voida kyseenalaistaa erityisesti komission esittämällä argumentilla, jonka mukaan kyseinen edellytys on ristiriidassa unionin tuomioistuimen sen oikeuskäytännön kanssa, joka on vahvistettu muun muassa 7.3.2018 annetun tuomion Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161) 32 kohdassa ja jonka mukaan arvonlisäverodirektiivin 214 artiklassa säädetty arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityminen sekä verovelvolliselle kyseisen direktiivin 213 artiklassa säädetty velvollisuus ilmoittaa toimintansa alkamisesta, muuttumisesta ja loppumisesta ovat vain valvontaa palvelevia muotovaatimuksia, joilla ei siten voida kyseenalaistaa varsinkaan arvonlisäveron vähennysoikeutta silloin, kun tämän oikeuden syntyperusteena ovat aineelliset edellytykset täyttyvät. Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 56 kohdassa, tällä oikeuskäytännöllä ei ole merkitystä nyt käsiteltävässä asiassa, koska pääasia ei koske ostajan, joka ei ole vielä rekisteröitynyt kyseessä olevan kiinteistön hankintahetkellä, vähennysoikeutta vaan niitä yksityiskohtaisia sääntöjä, joiden mukaisesti myyjä käyttää oikeuttaan valita verotus kiinteistön luovutuksen osalta.

26 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että

arvonlisäverodirektiivin 135 ja 137 artiklaa on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan verovelvollisen oikeus valita arvonlisäverotus kiinteistön myynnin osalta edellyttää, että kyseinen kiinteistö luovutetaan verovelvolliselle, joka on jo liiketoimen toteuttamishetkellä rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi.

Toinen ja kolmas kysymys

27 Toisella ja kolmannella kysymyksellään, joita on syytä tarkastella yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, onko arvonlisäverodirektiivin säännöksiä sekä verotuksen neutraalisuuden periaatetta, tehokkuusperiaatetta ja suhteellisuusperiaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle ja käytännölle, joiden mukaan kiinteistön myyjän on oikaistava luovutetun kiinteistön ostoon sisältyvän arvonlisäveron vähennys, kun myyjän oikeus valita verotus tämän myynnin osalta on evätty sillä perusteella, että ostaja ei ole myyntipäivänä täyttänyt edellytyksiä, joiden täytyessä myyjä voi käyttää kyseistä oikeutta.

28 Tähän kysymykseen vastaamiseksi on ensinnäkin todettava, että pääasiassa kyseessä oleva oikaisuvelvollisuus johtuu siitä, ettei käsiteltävässä asiassa ole tehty pätevää kyseisen liiketoimen arvonlisäverovapautuksesta luopumista.

29 Toiseksi on todettava, että unionin tuomioistuin on jo aikaisemmin katsonut verotuksen neutraalisuuden periaatteesta, että tämän periaatteen vastaista on muun muassa se, että samankaltaisten ja siis keskenään kilpailevien palvelujen suorittamista kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavoin (ks. vastaavasti tuomio 12.1.2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyyntöä tai unionin tuomioistuimelle esitetyistä huomautuksista ei ilmene, että pääasiassa kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö tai käytäntö merkitsisi samankaltaisten ja keskenään kilpailevien liiketoimien erilaista kohtelua. Syistä, jotka julkisasiamies on esittänyt laajemmin ratkaisuehdotuksensa 30–35 ja 46 kohdassa, on nimittäin niin, että oikeudella valita verotus kiinteistön luovutuksen osalta on tarkoitus välttää se, että luovutuksen toteuttavalle verovelvolliselle aiheutuu kilpailuhaittoja, mihin nimenomaan pyritään verotuksen neutraalisuuden periaatteella, ja pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä vahvistetut valintaoikeuden käyttämisen edellytykset ovat samat kaikille verovelvollisille riippumatta niiden kapasiteetista tai oikeudellisesta muodosta, koska tämä oikeuden käyttäminen riippuu ainoastaan siitä, onko ostaja rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi tavaroiden luovutushetkellä.

31 Kolmanneksi tehokkuusperiaatteesta, joka on esteenä sille, että kansallisella menettelysäännöksellä tehdään unionin oikeuden soveltaminen – tässä tapauksessa vähennysoikeuden käyttäminen – käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi, on muistutettava, että kuten tämän tuomion 24 kohdasta ilmenee, pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella säännöstöllä ainoastaan vahvistetaan yksityiskohtaiset säännöt, joiden mukaisesti verovelvolliset voivat käyttää oikeuttaan valita sellaisten liiketoimien verotus, jotka ovat lähtökohtaisesti vapautettuja verosta, eikä sillä loukata vähennysoikeutta. Ennakkoratkaisupyyntöä tai unionin tuomioistuimelle esitetyistä huomautuksista ei myöskään ilmene, että pääasiassa kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö tai se, miten viranomaiset sitä soveltavat, voisi tehdä vähennysoikeuden käyttämisen käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi.

32 Valintaoikeuden käyttämisen edellytykset ovat päinvastoin tiedossa etukäteen, ja kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 53 kohdassa, Arvin kaltaisella verovelvollisella on useita keinoja täyttää kansallisella tasolla vahvistetut edellytykset ja käyttää siten tosiasiallisesti vähennysoikeuttaan.

33 Tehokkuusperiaate ei näin ollen ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle tai käytännölle.

34 Neljänneksi siitä, ovatko pääasiassa kyseessä oleva kansallinen säännöstö tai veroviranomaisten tapa soveltaa sitä suhteellisuusperiaatteen, johon ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin myös viittaa, mukaisia, on huomautettava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan ollakseen mainitun periaatteen mukainen kansallisella toimenpiteellä on voitava taata sen tavoitteen toteutuminen, johon sillä pyritään, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tavoitteen saavuttamiseksi (ks. vastaavasti tuomio 26.10.2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, 58 kohta).

35 Nyt käsiteltävässä asiassa vaatimus, jonka mukaan ostajan on oltava verovelvollinen, joka on jo rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi myyntihetkellä, jotta myyjä voi valita verotuksen liiketoimen osalta, myötävaikuttaa osaltaan liiketoimen suorittajan oikeusvarmuuden turvaamiseen siltä osin kuin sillä voidaan taata, että suorittaja voi pätevästi käyttää oikeuttaan verotuksen valitsemiseen, ja varmistaa arvonlisäveron kannon oikea toimittaminen. Tällaisella vaatimuksella voidaan siis saavuttaa tavoiteltu päämäärä.

36 Mainitulla vaatimuksella ei myöskään ylitetä sitä, mikä on tarpeen tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi, koska sen avulla voidaan varmistaa, että ennen sen liiketoimen toteuttamista, jota verovelvollinen haluaa verotettavan valintaoikeutensa johdosta, verovelvollinen on tietoinen siitä, voiko hän käyttää pätevästi tätä valintaoikeutta, ja näin on ilman, että hänen tai veroviranomaisen olisi tarpeen suorittaa laajoja tarkastuksia tai tutkimuksia ostajan asemasta verovelvollisena.

37 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ennakkoratkaisupyyntönsä esittämät selitykset huomioden on lisättävä, että toimivaltaiset viranomaiset eivät voi ottaa huomioon sen lisäksi, onko liiketoimi vapautettu verosta vai ei, muita olosuhteita, kuten sitä, miten ostaja käyttää kiinteistöä. Vähennysoikeuden ja mahdollisen oikaisuvelvollisuuden kannalta merkityksellinen seikka on nimittäin sen toiminnan luonne, jota varten verovelvollinen myyjä on käyttänyt kyseistä kiinteistöä. Jos sen määrittämiseksi, onko kyseessä arvonlisäverollinen liiketoimi vai ei, otettaisiin lisäksi huomioon kiinteistön ostajan myöhemmin toteuttama käyttö, loukattaisiin oikeusvarmuuden periaatetta. Näin on sitäkin suuremmalla syyllä sen vuoksi, että ostajan tehtävänä olisi oikaista ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennys, jos sen tarkoituksena olisi käyttää kyseistä kiinteistöä liiketoimiin, jotka on vapautettu verosta tai jotka eivät kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan. Tällainen käyttötarkoituksen muutos ei kuitenkaan saa johtaa siihen, että tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta koskevan arvonlisäveron vähennyksen oikaisu tulisi tehtäväksi muulle verovelvolliselle kuin kyseisen vähennyksen tehneelle verovelvolliselle (ks. vastaavasti tuomio 26.11.2020, Sögarð Fastigheter, C-787/18, EU:C:2020:964, 46 ja 47 kohta).

38 Nyt käsiteltävässä asiassa sillä, miten Fondas on käyttänyt Arviltä ostettua kiinteistöä, ei siis voi olla vaikutusta Arvin kyseisen kiinteistön hankinnan yhteydessä maksaman arvonlisäveron vähennysoikeuteen. Kyse on kahdesta erillisestä liiketoimesta, jotka koskevat erillisiä verovelvollisia, jotka kumpikin harjoittavat omaa liiketoimintaansa.

39 Lisäksi siitä, onko ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä tarkistaa, ettei kyseessä ole petos tai väärinkäytös, on riittävää todeta yhtäältä, että jos veroviranomaiset

toteavat, että vähennysoikeutta on käytetty tavalla, joka merkitsee petosta tai väärinkäytöstä, ne voivat vaatia vähennettyjen määrien takaisinmaksamista taannehtivasti (tuomio 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, 52 kohta). Toisaalta verovelvollisilla on yleensä vapaus valita verotaakkansa rajoittamisen ja liiketoimintansa kannalta asianmukaisimmiksi katsomansa organisaatorakenteet tai liiketoimiensa toteuttamiskeinot, koska väärinkäytösten kiellon periaatteen mukaan kiellettyjä ovat vain ilman taloudellista todellisuuspohjaa olevat täysin keinotekoiset järjestelyt, jotka on toteutettu ainoastaan sellaisen veroedun saamiseksi, jonka myöntäminen olisi arvonlisäverodirektiivin tavoitteiden vastaista (ks. vastaavasti määräys 3.9.2020, Vikingo F?vállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, 62 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

40 Edellä esitetyn perusteella toiseen ja kolmanteen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin säännöksiä sekä verotuksen neutraalisuuden periaatetta, tehokkuusperiaatetta ja suhteellisuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle ja käytännölle, joiden mukaan kiinteistön myyjän on oikaistava myydyn kiinteistön ostoon sisältyvän arvonlisäveron vähennys, kun myyjän oikeus valita verotus tämän myynnin osalta on evätty sillä perusteella, että ostaja ei ole myyntipäivänä täyttänyt edellytyksiä, joiden täytyessä myyjä voi käyttää kyseistä oikeutta. Vaikka sillä, että ostaja tosiasiallisesti käyttää kyseistä kiinteistöä arvonlisäverollisessa toiminnassa, ei ole tältä osin merkitystä, toimivaltaisten viranomaisten on kuitenkin tutkittava, onko verovelvollinen, joka on aikonut käyttää oikeuttaan valita verotus kyseisen liiketoimen osalta, mahdollisesti syylistynyt veropetokseen tai väärinkäytökseen.

Oikeudenkäyntikulut

41 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:

- 1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 135 ja 137 artiklaa on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan verovelvollisen oikeus valita arvonlisäverotus kiinteistön myynnin osalta edellyttää, että kyseinen kiinteistö luovutetaan verovelvolliselle, joka on jo liiketoimen toteuttamishetkellä rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi.**
- 2) **Direktiivin 2006/112 säännöksiä sekä verotuksen neutraalisuuden periaatetta, tehokkuusperiaatetta ja suhteellisuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle ja käytännölle, joiden mukaan kiinteistön myyjän on oikaistava myydyn kiinteistön ostoon sisältyvän arvonlisäveron vähennys, kun myyjän oikeus valita verotus tämän myynnin osalta on evätty sillä perusteella, että ostaja ei ole myyntipäivänä täyttänyt edellytyksiä, joiden täytyessä myyjä voi käyttää kyseistä oikeutta. Vaikka sillä, että ostaja tosiasiallisesti käyttää kyseistä kiinteistöä arvonlisäverollisessa toiminnassa, ei ole tältä osin merkitystä, toimivaltaisten viranomaisten on kuitenkin tutkittava, onko verovelvollinen, joka on aikonut käyttää oikeuttaan valita verotus kyseisen liiketoimen osalta, mahdollisesti syylistynyt veropetokseen tai väärinkäytökseen.**

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: liettua.