

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

28 päivänä helmikuuta 2018 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Arvonlisäverodirektiivi – Kiinteän omaisuuden vuokrauksen vapautus arvonlisäverosta – Verovelvollisella oleva valintaoikeus – Täytäntöönpano jäsenvaltioissa – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Verovelvollisen verollisiin liiketoimiin tarkoitettu käyttö – Alun perin tehdyn vähennyksen oikaiseminen – Oikaisemisen sulkeminen pois

Asiassa C-672/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöä, jonka Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (veroasioiden välimiesoikeus (hallinnollinen välimiesmenettelykeskus), Portugali) on esittänyt 16.12.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 29.12.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA

vastaa

Autoridade Tributária e Aduaneira,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas (esittelevä tuomari) sekä tuomarit C. Toader ja E. Jarašiūnas,

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA, edustajanaan S. Neto, advogada, ja J. Magalhães Ramalho, advogado,
- Portugalin hallitus, asiamiehinnään L. Inez Fernandes, M. Figueiredo ja R. Campos Laires,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään F. Clotuche-Duvieusart ja B. Rechenat,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

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) 137, 167, 168, 184, 185 ja 187 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA (jäljempänä Imofloresmira) ja Autoridade Tributária e Aduaneira (vero- ja tulliviranomainen, Portugali) ja jossa on kyse arvonlisäveron vähennysten, jotka Imofloresmira on tehnyt kiinteän omaisuuden ostoihin, myyntiin, vuokraukseen ja hallinnointiin liittyvässä liiketoiminnassaan, oikaisemisesta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin IV osaston, jonka otsikko on ”Verolliset liiketoimet”, 1 luvussa, jonka otsikko on ”Tavaroiden luovutukset”, olevassa 18 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat rinnastaa tavaroiden vastikkeelliseen luovutukseen seuraavat liiketoimet:

a) yrityksen tuottamien, rakentamien, talteen ottamien, jalostamien, ostamien tai maahantuomien tavaroiden ottaminen verovelvollisen yrityksen tarpeiden mukaiseen käyttöön silloin, kun tällaisten tavaroiden hankkiminen toiselta verovelvolliselta ei oikeuttaisi arvonlisäveron täyteen vähennykseen;

— —”

4 Kyseisen direktiivin saman IV osaston 3 luvussa, jonka otsikko on ”Palvelujen suoritukset”, olevassa 27 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat, kilpailun vääristymisen estämiseksi ja kuultuaan arvonlisäverokomiteaa, rinnastaa vastikkeellisesti suoritettuihin palveluihin verovelvollisen yrityksensä tarpeita varten suorittaman palvelun, jos palvelu toisen verovelvollisen suorittamana ei oikeuttaisi arvonlisäveron täyteen vähennykseen.”

5 Arvonlisäverodirektiivin IX osaston, jonka otsikko on ”Vapautukset”, 3 luvussa, jonka otsikko on ”Muiden toimintojen vapautukset”, olevan 135 artiklan 1 kohdan I alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava arvonlisäverosta ”kiinteän omaisuuden vuokraus”.

6 Kyseisen direktiivin saman luvun 137 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden valita verotus tiettyjen liiketoimien osalta, mukaan lukien mainitun direktiivin 135 artiklan 1 kohdan I alakohdassa tarkoitetut liiketoimet. Saman direktiivin 137 artiklan 2 kohdassa täsmennetään, että jäsenvaltioiden on vahvistettava 1 kohdassa säädetyn valintaoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt ja että jäsenvaltiot voivat rajoittaa tämän valintaoikeuden soveltamisalaa.

7 Arvonlisäverodirektiivin X osaston, jonka otsikko on ”Vähennykset”, 1 luvussa, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus”, olevan 167 artiklan mukaan ”vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy”.

8 Kyseisen direktiivin samassa luvussa olevassa 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;
- b) arvonlisävero, joka on maksettava tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin 18 artiklan a alakohdan ja 27 artiklan mukaisesti rinnastettavista liiketoimista;

— —”

9 Mainitun direktiivin kyseisen X osaston 3 luvussa, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden rajoitukset”, olevassa 176 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Neuvosto päättää yksimielisesti komission ehdotuksesta, mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Sellaiset kustannukset, jotka eivät luonteeltaan ole liiketoimintaan liittyviä, kuten ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset, jäävät kaikissa tapauksissa vähennysoikeuden ulkopuolelle.

— —”

10 Arvonlisäverodirektiivin saman X osaston 5 luvussa, jonka otsikko on ”Vähennysten oikaiseminen”, olevassa 184 artiklassa säädetään, että ”alun perin tehty vähennys oikaistaan, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu”.

11 Kyseisen direktiivin 5 luvussa olevan 185 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

12 Tämän direktiivin mainitun luvun 187 artiklan sanamuoto on seuraava:

”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 tavarank ensimmäisestä käyttöönotosta.

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.”

Portugalin oikeus

13 Portugalin arvonlisäverolain (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado) 12 §:n, jonka otsikko on ”Arvonlisäverovapautuksesta luopuminen”, 4, 6 ja 7 momentissa säädetään seuraavaa:

"4 – Verovelvolliset, jotka vuokraavat kaupunkikiinteistöjä tai niiden itsenäisiä osia toisille verovelvollisille, jotka käyttävät niitä kokonaan tai osittain vähennykseen oikeuttavaa toimintaansa varten, voivat luopua 9 §:n 29 kohdassa säädetystä arvonalisäverovapautuksesta.

— —

6 – Arvonalisäverovapautuksesta luopumista, josta säädetään 4 ja 5 momentissa, koskevista tarkemmista ehdoista ja menettelyistä säädetään erityislainsäädännössä.

7 – Näissä tapauksissa arvonalisäveron vähennysoikeuteen sovelletaan 19 §:n ja sitä seuraavien pykälien sääntöjä, ellei erityisistä täytäntöönpanosäännöksistä muuta johdu."

14 Arvonalisäverolain 24 §:n, jonka otsikko on "Käyttöomaisuuteen liittyviä vähennyksiä koskevat oikaisut", 2, 3, 5 ja 6 momentissa säädetään seuraavaa:

"2 – Vuosittain oikaistaan myös vähennykset, jotka on tehty kiinteään omaisuuteen liittyvistä investointikustannuksista, mikäli edellisessä pykälässä tarkoitetun lopullisen prosentoin, jota sovelletaan sinä vuonna, jona omaisuus on saatu haltuun, sekä sitä seuraavien 19 kalenterivuoden aikana, ja sen prosentoin, joka on vahvistettu hankintavuoden tai sen vuoden aikana, jolloin työt saatettiin valmiiksi, välinen positiivinen tai negatiivinen erotus on vähintään viisi prosenttiyksikköä.

3 – Edellisissä momenteissa tarkoitetun käyttöomaisuuteen liittyvien vähennysten oikaisemisen osalta menetellään seuraavasti:

a) sen vuoden lopussa, jonka aikana omaisuus on otettu käyttöön tai saatu haltuun, ja jokaisen seuraavan neljän tai, tapauksen mukaan, 19 kalenterivuoden lopussa on laskettava vähennyksen määrä, jota sovellettaisiin, jos kiinteään omaisuuden hankinta tai siihen liittyvien töiden valmiiksi saattaminen olisi tapahtunut kyseisenä vuonna, saman vuoden lopullisen prosentoin mukaisesti

b) näin saatu määrä vähennetään siitä määrästä, joka on vähennetty hankintavuonna, tai niiden vähennysten kokonaismäärästä, jotka on tehty siihen vuoteen mennessä, jonka aikana kiinteään omaisuuteen liittyvät työt saatettiin valmiiksi

c) positiivinen tai negatiivinen erotus jaetaan luvulla viisi tai, tapauksen mukaan, luvulla 20, ja näin saatu tulos vastaa maksettavaksi tulevaa määrää tai kyseisenä vuonna tehtävää lisävähennystä.

— —

5 – Oikaisukaudella tehdyn käyttöomaisuuden luovutuksen yhteydessä oikaisu suoritetaan kerralla koko jäljellä olevalta oikaisukaudelta, ja tällainen omaisuus katsotaan osoitetuksi kokonaisuudessaan veronalaiseen toimintaan luovutusvuonna ja seuraavina vuosina oikaisukauden päättymiseen asti. Jos luovutus on kuitenkin vapautettu verosta 9 §:n 30 tai 32 kohdan perusteella, omaisuuden katsotaan liittyvän muuhun kuin veronalaiseen toimintaan, ja ensimmäisessä tapauksessa on tehtävä tarvittava oikaisu.

6 – Edellisessä momentissa tarkoitettua oikaisua sovelletaan ja omaisuuden katsotaan liittyvän muuhun kuin veronalaiseen toimintaan, kun kyse on kiinteästä omaisuudesta, jonka rakentamista, hankkimista tai muita investointikuluja koskeva vero on alun perin vähennetty kokonaan tai osittain, jos

a) verovelvollinen siirtyy harjoittamaan ainoastaan verosta vapautettua vähennykseen

oikeuttamatonta toimintaa toiminnan muuttumisen tai lakisääteisen velvoitteen vuoksi

b) verovelvollinen siirtyy harjoittamaan ainoastaan verosta vapautettua vähennykseen oikeuttamatonta toimintaa sen mukaisesti kuin 12 §:n 3 momentissa tai 55 §:n 3 ja 4 momentissa on säädetty

c) kiinteää omaisuutta aletaan vuokrata arvonlisäverottomasti 9 §:n 29 kohdassa tarkoitetulla tavalla.”

15 Arvonlisäverolain 26 §:n, jonka otsikko on ”Vähennysten oikaiseminen ei-kaupallisiin tarkoituksiin käytettävien kiinteistöjen osalta”, 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos kiinteää omaisuutta, jonka perusteella on vähennetty arvonlisäveroa yhtenä tai useampana kokonaisena kalenterivuonna 24 §:n 2 momentissa tarkoitetun 19 vuoden ajanjakson alkamisen jälkeen, ei käytetä yrityksen liiketoiminnan harjoittamiseen, tehtyä verovähennystä on oikaistava vuosittain 1/20 kyseisen vuoden viimeisen verotuskauden ilmoituksen yhteydessä.”

16 Arvonlisäverolain 12 §:ssä säädettyjä ehtoja, jotka liittyvät oikeuteen valita verotus, täsmennetään asetuksella (Decreto?Lei) nro 241/86 (Diário da República, 1. sarja, nro 190, 20.8.1986), jota on muutettu asetuksella (Decreto?Lei) nro 21/2007 (Diário da República, 1. sarja, nro 20, 29.1.2007) (jäljempänä arvonlisäverovapautuksesta luopumista koskeva säännöstö).

17 Kyseisen säännösten 10 §:ssä, jonka otsikko on ”Verovähennysten oikaiseminen”, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan, säädetään seuraavaa:

”1 – Riippumatta siitä, mitä arvonlisäverolain 25 §:n 1 momentissa säädetään, sellaisia kiinteistöjä käyttävien verovelvollisten, joiden hankinnasta maksettu arvonlisävero on voitu vähentää osittain tai kokonaan, on oikaistava tehdyt vähennykset kertaluonteisesti arvonlisäverolain 24 §:n 5 momentin mukaisesti, jos omaisuutta käytetään muuhun kuin veronalaiseen toimintaan, seuraavin edellytyksin:

a) kiinteän omaisuuden käyttötarkoitusta muutetaan niin, että se on muu kuin verovelvollisen liiketoiminnan harjoittaminen

b) vaikka kiinteän omaisuuden käyttötarkoitukseksi ei määritettäisi muuta kuin verovelvollisen liiketoiminnan harjoittaminen, sitä ei todellisuudessa käytetä yrityksen tarpeisiin yli kahden peräkkäisen vuoden aikana.”

18 Arvonlisäverolain 25 §:n 1 momentti, johon edellisessä kohdassa mainitussa arvonlisäverovapautuksesta luopumista koskevan säännösten 10 §:ssä viitataan, vastaa tämän tuomion 15 kohdassa lainattua arvonlisäverolain 26 §:n 1 momenttia, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

19 Imofloresmiran toimiala on määritelty niin, että sen on tarkoitus ostaa, myydä, antaa vuokralle ja hallinnoida asuintarkoituksiin, palveluihin tai molempiin näihin tarkoitettuja kiinteistöjä, jotka se itse tai jokin kolmas omistaa.

20 Vuosien 2015 ja 2016 aikana suoritettujen tarkastusten jälkeen vero- ja tulliviranomainen totesi, että Imofloresmiran omistaman kahden kiinteistön tietyt itsenäiset osat, joiden osalta tämä oli valinnut verotuksen, olivat olleet tyhjiillään pidempään kuin kaksi vuotta mutta Imofloresmira ei ollut oikaissut verovähennystä arvonlisäverolain 26 §:n 1 momentin ja arvonlisäverovapautuksesta luopumista koskevan säännösten 10 §:n 1 momentin b kohdan mukaisesti.

21 Tästä syystä vero- ja tulliviranomainen väitti, että yhtiön olisi tullut oikaista – tapauksen mukaan joko vuosikohtaisesti tai kertaluonteisena toimenpiteenä – vähennetty veron määrä yhtiön omistamien kiinteistöjen käyttämättömien itsenäisten osien osalta. Vero- ja tulliviranomainen ilmoitti Imofloresmiralle, että koska tämä ei ollut tehnyt oikaisuja, verotusta oikaistaisiin puuttuvan 1 375 954,71 euron määrällä verovuosien 2011, 2012 ja 2013 osalta. Unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta ilmenee myös, että verovuotta 2013 koskevat korjaukset ovat vaikuttaneet vuonna 2014 vähennetyn veron määrään.

22 Imofloresmira oli tyytymätön vero- ja tulliviranomaisen päätökseen oikaista verotusta, joten se nosti kanteen Tribunal Arbitral Tributáriossa (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (veroasioiden välimiesoikeus (hallinnollinen välimiesmenettelykeskus), Portugali), jotta päätös arvonlisäveron maksamisesta kumottaisiin.

23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että Imofloresmira on jatkuvasti markkinoinut kiinteistöjen käytettävissä olevia tiloja tarkoituksenaan vuokrata ne.

24 Tältä osin kyseinen tuomioistuin toteaa erityisesti, että Imofloresmira on vuosina 2011–2013 tehnyt sopimuksia kiinteistönvälittäjien kanssa ja näiden neuvosta markkinoinut kyseisiä kiinteistöjä eri tavoin ja saanut tukea markkinointiin, erityisesti mainosesitteen, postituslistan, verkkosivujen ja laajalevikkisten lehdistötiedotteiden laatimiseen ja levittämiseen sekä mainosjulistoiden sijoittamiseen kiinteistöihin. Lisäksi tuomioistuin tuo esille, että Imofloresmira on myös mukauttanut tarjoutaan tarjoamalla tiloja vuokralle kilpailukykyisempään hintaan sekä tarjoamalla mahdollisuuden neuvotella muuttoon liittyvistä siirtymäajoista vuokraajien kanssa.

25 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan kustannukset, jotka ovat aiheutuneet Imofloresmiran omistamien kiinteistöjen markkinointiin liittyvistä palveluista, ilmenevät vuosien 2011–2013 tilierittelyistä.

26 Imofloresmira väitti kyseisessä tuomioistuimessa, että tämän tuomion 21 kohdassa tarkoitetut korjaukset ovat lainvastaisia, koska vero- ja tulliviranomaisen tulkinta pääasiassa sovellettavasta lainsäädännöstä on unionin oikeuden, erityisesti arvonlisäverodirektiivin, sekä arvonlisäverolain 26 §:n 1 momentin ja arvonlisäverovapautuksesta luopumista koskevan säännösten 10 §:n 1 momentin vastainen.

27 Koska unionin oikeuden ja pääasiassa sovellettavan kansallisen lainsäädännön, erityisesti arvonlisäverolain 26 §:n 1 momentin ja arvonlisäverovapautuksesta luopumista koskevan säännösten 10 §:n 1 momentin, sellaisena kuin vero- ja tulliviranomainen niitä tulkitsee, yhteensopivuudesta on epäilyjä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että unionin tuomioistuimen tulkinta arvonlisäverodirektiivin 137, 167, 168, 184, 185 ja 187 artiklasta on tarpeen.

28 Tässä tilanteessa Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Jos kiinteistö on ollut tyhjiillään vähintään kaksi vuotta mutta sitä tarjotaan kaupallisesti eli se

on saatavana vuokralle tai siinä tarjotaan toimistohotellityyppisiä palveluja, omistajalla on todistettavasti ollut pyrkimys antaa kiinteistö vuokralle arvonlisäverollisesti ja omistaja on toteuttanut tarpeellisia toimenpiteitä pyrkimyksen edistämiseksi, onko arvonlisäverodirektiivin 167, 168, 184, 185 ja 187 artiklan mukaista määritellä edellä kuvatun kaltainen tilanne niin, että 'kiinteistöä ei todellisuudessa ole käytetty yrityksen liiketoiminnan harjoittamisessa' tai 'kiinteistöä ei todellisuudessa ole käytetty veronalanisessa toiminnassa', arvonlisäverolain 26 §:n 1 momentin ja [arvonlisäverovapautuksesta luopumista koskevan säännösten] 10 §:n 1 momentin b kohdan säännöksissä – – tarkoitetulla tavalla ja tämän seurauksena katsoa, että alun perin tehty vähennys on oikaistava, koska se on ollut suurempi kuin se, jonka verovelvollinen olisi ollut oikeutettu tekemään?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, voidaanko oikaisu arvonlisäverodirektiivin 137, 167, 168, 184, 185 ja 187 artiklan oikean tulkinnan mukaan määrätä suoritettavaksi kertaluonteisesti koko jäljellä olevan ajanjakson ajalta siten kuin Portugalissa on säädetty [arvonlisäverovapautuksesta luopumista koskevan säännösten] 10 §:n 1 momentin b ja c kohdassa, jos kiinteistö on ollut tyhjiillään pidempään kuin kaksi vuotta mutta sitä on koko ajan tarjottu kaupallisesti eli se on ollut saatavana vuokralle (mihin liittyy mahdollisuus arvonlisäverovapautuksesta luopumiseen) tai (veronalaisten) palvelujen tarjoamiskäytössä, kun otetaan huomioon, että kiinteistöä on seuraavina vuosina tarkoitus käyttää veronalaiseen, arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavaan toimintaan?

3) Ovatko [arvonlisäverovapautuksesta luopumista koskevan säännösten] 2 §:n 2 momentin c kohdan ja 10 §:n 1 momentin b kohdan säännökset, joiden mukaan arvonlisäverovelvollinen ei voi luopua uudelleen arvonlisäverovapautuksesta uusien vuokrasopimusten tekemisen yhteydessä arvonlisäverotuksen kertaluonteisen oikaisun suorittamisen jälkeen, mikä estää myöhempien vähennysten tekemisen oikaisukaudella, arvonlisäverodirektiivin 137, 167, 168 ja 184 artiklan mukaiset?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

29 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 167, 168, 184, 185 ja 187 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan alun perin vähennetty arvonlisävero on oikaistava siksi, että kiinteistöä, jonka osalta on käytetty oikeutta valita verottaminen ja joka on ollut tyhjiillään pidempään kuin kaksi vuotta, ei katsota enää käytettävän verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, vaikka on osoitettu, että verovelvollinen on yrittänyt vuokrata kiinteistön kyseisenä aikana.

30 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 (ks. vastaavasti tuomio 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, 24 kohta).

31 Kiinteän omaisuuden vuokrauksen verottaminen on mahdollisuus, jonka unionin lainsäätäjä on myöntänyt jäsenvaltioille arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan I alakohdassa säädetyistä pääsäännöistä poiketen, jonka mukaan kiinteän omaisuuden vuokraus on pääsääntöisesti vapautettu arvonlisäverosta. Tähän verotukseen liittyvä vähennysoikeus ei siis toimi automaattisesti tässä yhteydessä, vaan sitä sovelletaan ainoastaan silloin, kun jäsenvaltiot

ovat käyttäneet arvonlisäverodirektiivin 137 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitettua mahdollisuutta, ja sillä varauksella, että verovelvolliset käyttävät heille myönnettyä oikeutta verotuksen valitsemiseen (tuomio 12.1.2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 On kiistatonta, että Portugalin tasavalta on käyttänyt tätä mahdollisuutta. Ennakkoratkaisupyyntöä ilmenee myös, että kun Imofloresmira oli tehnyt pääasiassa kyseessä olevia kiinteistöjä koskevia vuokrasopimuksia ennen riidanalaista kiinteistöjen tyhjillään oloa, se oli valinnut kiinteistöjen vuokrauksen verotuksen.

33 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 arvonlisäverollisiin liiketoimiin (tuomio 15.12.2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, 52 kohta).

34 Imofloresmiran asemaa verovelvollisena ei ole kiistetty nyt käsiteltävässä asiassa. Sitä vastoin vero- ja tulliviranomainen määräsi, että arvonlisäverovähennykset oli oikaistava, koska kyseessä olevat kiinteistöt olivat olleet tyhjillään pidempään kuin kaksi vuotta eikä niitä näin ollen katsottu enää käytettävän verollisiin liiketoimiin, vaikka kyseessä olevalla yhtiöllä oli todisteellisesti sinä aikana koko ajan pyrkimys antaa kiinteistöt vuokralle arvonlisäverollisesti ja se ryhtyi tähän nähdessä tarvittaviin toimenpiteisiin.

35 Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan mukaan vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy. Tämän vuoksi ainoastaan se ominaisuus, jossa yksityinen toimii tänä ajankohtana, voi olla perusteena vähennysoikeuden olemassaololle (ks. vastaavasti tuomio 11.7.1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, 8 kohta ja tuomio 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, 38 kohta).

36 Sen jälkeen kun veroviranomaiset ovat hyväksyneet yrityksen verovelvolliseksi sen antamien tietojen perusteella, tätä asemaa ei siltä voida periaatteessa poistaa taannehtivasti sen mukaan, sattuuko tiettyjä tapahtumia vai ei (ks. vastaavasti tuomio 29.2.1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, 21 kohta), lukuun ottamatta veropetoksia ja väärinkäytöksiä.

37 On huomautettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverodirektiivin 167–172 artiklassa säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Sitä sovelletaan välittömästi kaikkiin veroihin, jotka rasittavat aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettuja liiketoimia (tuomio 15.12.2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken sen liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen täydellisen neutraalisuuden kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (tuomio 15.12.2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 On myös huomattava, että arvonlisäverojärjestelmän ja siten myös vähennysjärjestelmän soveltamisen kannalta on ratkaisevaa, että verovelvollinen hankkii tavarat tai palvelut tässä ominaisuudessaan. Tavarantoimittajan tai suunnitellun käytön perusteella ratkaistaan ainoastaan sen alkuperäisen vähennyksen laajuus, johon verovelvollinen on oikeutettu arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan nojalla, ja myöhempien ajanjaksojen aikana mahdollisesti tehtävien oikaisujen laajuus, mutta se ei vaikuta vähennysoikeuden syntymiseen (ks. vastaavasti tuomio 11.7.1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, 15 kohta).

40 Näin ollen vähennysoikeus pysyy pääsääntöisesti voimassa, vaikka verovelvollinen ei tahdostaan riippumattomista syistä myöhemmin käytä verollisessa liiketoiminnassaan tavaroita tai palveluja, joiden osalta on tehty vähennys (ks. vastaavasti tuomio 29.2.1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, 20 kohta ja tuomio 15.1.1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, EU:C:1998:1, 19 ja 20 kohta).

41 Nyt kyseessä olevassa asiassa vero- ja tulliviranomaisen tulkinnan mukaan kiinteistön käyttö yritystoiminnassa keskeytyy, kun kiinteistö on tyhjillään tietyn ajanjakson, ja näin ollen verovelvollisen on oikaistava vähennetty vero, vaikka on osoitettu, että verovelvollisella on koko ajan ollut pyrkimys jatkaa verollista liiketoimintaa.

42 Tämän tuomion 39 ja 40 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee kuitenkin, että vähennysoikeuden syntymisen jälkeen verovelvollinen ei menetä tätä oikeutta, vaikka kyseinen verovelvollinen ei tahdostaan riippumattomista syistä ole voinut käyttää verollisessa liiketoiminnassaan tavaroita tai palveluja, joiden osalta on tehty vähennys.

43 Toisenlainen direktiivin tulkinta olisi vastoin sitä periaatetta, että arvonlisäverotuksessa yrityksiä on kohdeltava neutraalisti verorasituksen suhteen. Toisenlainen tulkinta johtaisi siihen, että yrityksiä, jotka jo tekevät verollisia liiketoimia, kohdeltaisiin samanlaisten investointitoimien osalta perusteettomasti eri tavalla kuin niitä yrityksiä, jotka aikovat investoimalla aloittaa toiminnan, joka on verollisten liiketoimien lähteenä. Samalla tapaa mielivaltaisia eroja syntyisi viimeksi mainittujen yritysten osalta siitä syystä, että vähennysten lopullinen hyväksyminen olisi riippuvainen siitä, johtavatko investoinnit verollisiin liiketoimiin vai eivät (tuomio 29.2.1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, 22 kohta).

44 Tämän vuoksi verotuksen neutraalisuuden periaate on esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa arvonlisäverovähennysten lopullisen hyväksymisen ehtona ovat verovelvollisen harjoittaman liiketoiminnan tulokset ja jossa luodaan samanlaisten kiinteistöinvestointien verokohtelussa perusteettomia eroja sellaisten yritysten välille, joilla on sama profiili ja jotka harjoittavat samanlaista toimintaa.

45 Tätä päätelmää ei voida kyseenalaistaa Portugalin hallituksen esittämällä väitteellä, jonka mukaan aikaisemmin tehtyjen vuokrasopimusten irtisanominen on johtanut arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuihin arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöissä tapahtuneisiin muutoksiin, minkä perusteella olisi tullut tehdä vähennetyn veron suhteellinen oikaiseminen.

46 Ensinnäkin on huomattava, että vaikka vähennetyn arvonlisäveron oikaisemiselle voi olla tarve myös verovelvollisen tahdosta riippumattomien seikkojen vuoksi (ks. vastaavasti tuomio 29.4.2004, Gemeente Leusden ja Holin Groep, C-487/01 ja C-7/02, EU:C:2004:263, 55 kohta), tämä säännös ei kuitenkaan saisi vaarantaa perusperiaatteita, joihin arvonlisäverodirektiivillä käyttöön otettu järjestelmä nojautuu, ja erityisesti verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

47 Jos katsotaan, että arvonlisäverodirektiivin 185 artiklassa tarkoitettujen muutosten

esiintymiseksi riittää, että kiinteistö on ollut tyhjiillään vuokrasopimuksen irtisanomisen jälkeen omistajasta riippumattomista syistä siitä huolimatta, että on osoitettu, että omistajalla on koko ajan ollut pyrkimys hyödyntää kiinteistöä verollisessa liiketoiminnassaan ja omistaja on ryhtynyt hyödyntämiseen tarvittaviin toimenpiteisiin, tämä tarkoittaisi sitä, että oikaisuihin sovellettavilla säännöksillä rajoitettaisiin vähennysoikeutta, toisin kuin Portugalin hallitus väittää.

48 Toiseksi arvonlisäverodirektiivin 137 artiklan 2 kohdassa annetaan kylläkin jäsenvaltioille laaja harkintavalta, jonka nojalla ne voivat vahvistaa valintaoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt tai jopa poistaa oikeuden (ks. vastaavasti tuomio 12.1.2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, 27–30 kohta), mutta jäsenvaltiot eivät voi käyttää harkintavaltaansa kyseisen direktiivin 167 ja 168 artiklan vastaisesti poistamalla jo saadun vähennysoikeuden.

49 Sellaisten vähennysten rajoittaminen, jotka liittyvät valintaoikeuden käyttämisen jälkeisiin verollisiin liiketoimiin, ei nimittäin koskisi valintaoikeuden ”laajuutta”, jota jäsenvaltiot saavat arvonlisäverodirektiivin 137 artiklan 2 kohdan nojalla rajoittaa, vaan valintaoikeuden käyttämisen seurauksia (ks. vastaavasti tuomio 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, 46 kohta).

50 Lopuksi on korostettava, että asianomainen saavuttaa lopullisesti verovelvollisen aseman ainoastaan silloin, kun hän on tehnyt vilpittömässä mielessä ilmoituksen aikomuksestaan aloittaa liiketoiminnan. Petos- tai väärinkäytöstilanteissa, joissa asianomainen on väittänyt aikovansa aloittaa tietyn liiketoiminnan mutta on todellisuudessa yrittänyt pelkästään hankkia yksityisomaisuudekseen tavaroita, joista voi tehdä vähennyksen, veroviranomaiset voivat vaatia vähennettyjen määrien takaisinmaksamista taannehtivasti, koska vähennykset on myönnetty väärän ilmoituksen perusteella (tuomio 21.3.2000, Gabalfrisa ym., C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 46 kohta).

51 Tässä yhteydessä on huomautettava, että veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten estäminen on päämäärä, joka on arvonlisäverodirektiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan, kuten kyseisen direktiivin 131 artiklassa huomautetaan (tuomio 29.4.2004, Gemeente Leusden ja Holin Groep, C-487/01 ja C-7/02, EU:C:2004:263, 76 kohta).

52 Jos veroviranomainen toteaa, että vähennysoikeutta on käytetty tavalla, joka merkitsee petosta tai väärinkäyttöä, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on selvitettävä, se voi vaatia vähennettyjen määrien takaisinmaksamista taannehtivasti (tuomio 3.3.2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

53 Edellä lausutun perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 167, 168, 184, 185 ja 187 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan alun perin vähennetty arvonlisävero on oikaistava siksi, että kiinteistöä, jonka osalta on käytetty oikeutta valita verottaminen ja joka on ollut tyhjiillään pidempään kuin kaksi vuotta, ei katsota enää käytettävän verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, vaikka on osoitettu, että verovelvollinen on yrittänyt vuokrata kiinteistön kyseisenä aikana.

Toinen ja kolmas kysymys

54 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus, toiseen ja kolmanteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Tuomion vaikutusten rajoittaminen ajallisesti

55 Mikäli unionin tuomioistuin katsoo, että unionin oikeus on esteenä pääasiassa kyseessä

olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, Portugalin hallitus vaatii unionin tuomioistuinta rajoittamaan tuomionsa ajallisia vaikutuksia.

56 Vaatimuksensa tueksi Portugalin hallitus väittää ensiksi, että kaikkien oikeudellisten suhteiden tarkastaminen tapauskohtaisesti, jotta voidaan selvittää, ovatko verovelvolliset vuokranantajat laskeneet oikein ja maksaneet kyseessä olevalla jäsenvaltiolle arvonlisäveron oikaisua vastaavan määrän, on sinänsä tehtävä, joka vaatisi merkittäviä hallinnollisia ja oikeudellisia resursseja, joita ei ole saatavilla, ja mikäli tämä ei toteutuisi, tilanne voisi johtaa väärinkäytöksiin ja verotulojen vielä suurempiin menetyksiin.

57 Portugalin hallitus väittää toiseksi, että tässä tapauksessa jo oikaistujen tai tällä välin kannettujen verojen menettämisessä on kyse huomattavasta summasta ja tämä johtaisi kestävämpään talouden epätasapainoon.

58 Kolmanneksi Portugalin hallitus toteaa, että pääasiassa kyseessä olevalla kansallisella lainsäädännöllä pyritään varmistamaan, että vähennyskelpoisten arvonlisäverojen määrät liittyvät suoraan ja suhteellisesti myynnistä tosiasiallisesti suoritettavaan arvonlisäveroon, mikä tukee Portugalin valtion ja kansallisten veroviranomaisten vilpitöntä mieltä.

59 Tältä osin on syytä muistuttaa, että tuomion vaikutusten ajallinen rajoittaminen on poikkeuksellinen toimenpide, joka edellyttää vaaraa vakavista taloudellisista seurauksista, joita aiheutuisi erityisesti vilpittömässä mielessä perustettujen sellaisten oikeussuhteiden lukuisuudesta, jotka perustuvat pätevästi voimassa olevana pidettyyn säännöstöön, ja sitä, että objektiivinen ja huomattava epävarmuus – johon on mahdollisesti myötävaikuttanut myös muiden jäsenvaltioiden tai komission toiminta – unionin säännösten ulottuvuudesta on saanut kansalliset viranomaiset ja yksityiset toimimaan unionin oikeuden vastaisesti (ks. mm. tuomio 19.12.2013, Endress, C-209/12, EU:C:2013:864, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

60 On syytä muistaa, että verovelvollisiin kohdistettu arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoitus on poikkeus yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruseriaatteesta ja se voidaan vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan hyväksyä ainoastaan poikkeuksellisissa olosuhteissa (ks. vastaavasti tuomio 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 67 kohta).

61 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, ettei asiassa ole objektiivista ja huomattavaa epävarmuutta unionin oikeuden sisällöstä ja erityisesti arvonlisäverodirektiivin säännöksistä, jotka koskevat vähennysoikeuden laajuutta sekä asemaa kyseisellä direktiivillä käyttöön otetussa järjestelmässä (ks. vastaavasti tuomio 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 68 kohta).

62 Näin ollen Portugalin viranomaiset eivät voi vedota objektiiviseen ja huomattavaan epävarmuuteen unionin oikeuden säännösten sisällöstä. Koska edellytys ei täyty, ei vakavia taloudellisia seurauksia koskevan edellytyksen täyttymistä ole tarpeen tutkia.

63 Edellä esitetystä seuraa, ettei tämän tuomion vaikutuksia ole aiheellista rajoittaa ajallisesti.

Oikeudenkäyntikulut

64 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 (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 167, 168, 184, 185 ja 187 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan alun perin vähennetty arvonlisävero on oikaistava siksi, että kiinteistöä, jonka osalta on käytetty oikeutta valita verottaminen ja joka on ollut tyhjillään pidempään kuin kaksi vuotta, ei katsota enää käytettävän verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, vaikka on osoitettu, että verovelvollinen on yrittänyt vuokrata kiinteistön kyseisenä aikana.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: portugali.