

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

25 päivänä heinäkuuta 2018 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 167, 168 ja 184 artikla – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Oikaisu – Kiinteistöinvestoinnit – Alkuperäinen käyttö toiminnassa, joka ei oikeuta veron vähentämiseen, ja myöhempi käyttö myös arvonlisäverollisessa toiminnassa – Julkisoikeudellinen laitos – Verovelvollisen ominaisuus verollisen liiketoimen toteuttamishetkellä

Asiassa C-140/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) on esittänyt 22.12.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 17.3.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

vastaan

Gmina Ryjewo,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Ilešić sekä tuomarit A. Rosas, C. Toader, A. Prechal (esittelevä tuomari) ja E. Jarašićas,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkamies M. Aleksejev,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 11.1.2018 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Minister Finansów, asiamiehinään J. Kaute ja B. Kolodziej,
- Gmina Ryjewo, edustajinaan M. Gizicki, adwokat, ja B. Rasz, doradca podatkowy,
- Puolan hallitus, asiamiehinään B. Majczyna ja A. Kramarczyk-Szałdzińska,
- Euroopan komissio, asiamiehinään F. Clotuche-Duvieusart ja ? Habiak,

kuultuaan julkisasiamiehen 19.4.2018 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) 167, 168 ja 184 artiklan sekä arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Minister Finansów (valtiovarainministeri, Puola) (jäljempänä valtiovarainministeri) ja Gmina Ryjewo (Ryjewon kunta, Puola) ja jossa on kyse siitä, että Ryjewon kunnalta evättiin oikeus tehdä sellaisen kiinteistön ostohintaan sisältyvää arvonlisäveroa koskevan vähennyksen oikaisu, jota käytettiin aluksi arvonlisäverosta vapautettuun toimintaan ja myöhemmin myös verolliseen toimintaan.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

— —

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta”.

4 Mainitun direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

’Liiketoimintana’ pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

5 Mainitun direktiivin 13 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Valtioita, hallinnollisia alueita, kuntia ja muita julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina, vaikka ne tämän toiminnan tai liiketoimien yhteydessä kantaisivat maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai korvauksen.

Jos ne harjoittavat tällaista toimintaa tai suorittavat tällaisia liiketoimia, niitä on kuitenkin pidettävä verovelvollisina tämän toiminnan tai liiketoiminnan osalta, jos niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen.

— —”

6 Saman direktiivin 63 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.”

7 Direktiivin 2006/112 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.”

8 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;

— —”

9 Mainitun direktiivin 184 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

10 Saman direktiivin 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.”

11 Direktiivin 2006/112 187 ja 189 artiklaan sisältyy kiinteistöinvestointien oikaisua koskevia sääntöjä, jotka koskevat erityisesti kiinteistöinvestointeihin sovellettavien vähennysten oikaisukautta.

Puolan oikeus

12 Tavaroista ja palveluista perittävästä verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa o podatku od towarów i usług) (Dz. U., nro 54, järjestysnumero 535), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä arvonlisäverolaki) 15 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Verovelvollisia ovat oikeushenkilöt, organisatoriset yksiköt, jotka eivät ole oikeushenkilöitä, sekä luonnolliset henkilöt, jotka harjoittavat itsenäisesti 2 momentissa tarkoitettua liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

2. Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien luonnonvarojen hyödyntäminen, maataloustoiminta ja vapaiden ammattien harjoittaminen. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden ja aineettomien oikeuksien hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

— —

6. Verovelvollisia eivät ole viranomaiset ja elimet, jotka erityisten säännösten nojalla suorittavat viranomaisille tehtäviä, joita varten ne on perustettu, lukuun ottamatta yksityisoikeudellisten sopimusten perusteella suoritettavia liiketoimia.”

13 Arvonlisäverolain 86 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluita käytetään verollisiin liiketoimiin, 15 §:ssä mainituilla verovelvollisilla on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero suoritettavan veron määrästä, tämän rajoittamatta 114 §:n, 119 §:n 4 momentin, 120 §:n 17 ja 19 momentin ja 124 §:n soveltamista.”

14 Mainitun lain 91 §:ssä säädetään seuraavaa:

”— —

2. Sellaisten tavaroiden ja palveluiden osalta, jotka verovelvolliseen sovellettavien tuloveroa koskevien säännösten nojalla luetaan poistokelpoiseen aineelliseen tai aineettomaan käyttöomaisuuteen, sekä vastaavasti käyttöomaisuuteen luettavien kiinteistöjen ja kiinteään omaisuuteen liittyvien pysyvien käyttöoikeuksien, lukuun ottamatta niitä eriä, joiden alkuperäinen arvo on enintään 15 000 [Puolan zlotya (PLN)], osalta verovelvollisen on suoritettava 1 momentissa tarkoitettu oikaisu viiden seuraavan vuoden kuluessa sekä kiinteistöjen ja kiinteistöihin liittyvien pysyvien käyttöoikeuksien osalta, kymmenen vuoden kuluessa käyttöönottovuodesta laskettuna.

— —

7. Edellä 1–6 momentin säännöksiä sovelletaan vastaavasti, kun verovelvollisella oli oikeus vähentää käyttämiensä tavaroiden ja palvelujen ostoista maksamansa vero kokonaisuudessaan ja kun verovelvollinen teki kyseisen vähennyksen, tai kun verovelvollisella ei ollut kyseistä vähennysoikeutta mutta oikeus vähentää tavaroiden tai palveluiden ostoihin sisältyvä vero on myöhemmin muuttunut.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

15 Ryjewon kunta on ollut rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi vuodesta 2005 lukien.

16 Ryjewon kunta rakennutti vuosina 2009 ja 2010 kulttuuritalon. Rakentamisen yhteydessä sille toimitettiin tavaroita ja palveluja, joista se maksoi arvonlisäveron. Rakennustöiden päätyttyä kulttuuritalon hallinnointi luovutettiin vuonna 2010 vastikkeetta kunnan kulttuurikeskukselle.

17 Ryjewon kunta ilmaisi vuonna 2014 aikomuksensa siirtää mainitun kiinteistön osaksi omaisuuttaan ja vastata itse suoraan sen hallinnoinnista. Se aikoi sen jälkeen käyttää kiinteistöä sekä vastikkeetta kunnan väestön tarpeisiin että vastikkeellisesti vuokrattavaksi kaupallisiin tarkoituksiin. Kunta totesi tästä vastikkeellisesta käytöstä nimenomaisesti, että se aikoi laatia arvonlisäveron sisältäviä laskuja. Kunta ei ole toistaiseksi vielä vähentänyt mainitun investoinnin toteuttamisesta maksamaansa arvonlisäveroa.

18 Valtiovarainministeri, jolle Ryjewon kunta esitti verolainsäädännön tulkintaa yksittäistapauksessa koskevan pyynnön, katsoi 28.5.2014 tekemässään päätöksessä, että kunnalla ei erityisesti arvonlisäverolain 91 §:n 2 ja 7 momentin nojalla ollut oikeutta tehdä arvonlisäveron vähennysoikeuden oikaisua pääasiallisesti siitä syystä, että koska kunta oli hankkinut kyseiset tavarat ja palvelut voidakseen luovuttaa rakennuksen vastikkeetta kunnan kulttuurikeskuksen käyttöön, se ei ollut hankkinut tätä omaisuutta liiketoimintaa varten eikä se siten ollut toiminut arvonlisäverovelvollisena.

19 Wojewódzki Sąd Administracyjny we Gdansku (Gdanskin voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola) hyväksyi 18.11.2014 antamallaan ratkaisulla Ryjewon kunnan 28.5.2014 tehdystä valtiovarainministerin päätöksestä nostaman kanteen.

20 Mainittu tuomioistuin katsoi, että se, että verovelvollinen on alun perin käyttänyt hankittuja tavaroita ja palveluja verottomiin liiketoimiin, ei estä sitä myöhemmin vähentämästä ostoihin sisältyvää veroa, jos näiden tavaroiden tai palvelujen käyttötarkoitus muuttuu ja niitä käytetään sen jälkeen verollisiin liiketoimiin. Tässä yhteydessä kuntaa vastaan ei voida pätevästi vedota siihen, että kunta ei ollut nimenomaisesti todennut kiinteistön hankintahetkellä pyynnössään, jonka johdosta annettiin 28.5.2014 tehty päätös, aikovansa käyttää kiinteistöä liiketoimintaa varten.

21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin eli Naczelny Sąd Administracyjny (ylin

hallintotuomioistuimien, Puola) pohtii valtiovarainministerin sen käsiteltäväksi saattamassa kassaatiovalitusasiassa, onko kunnalla direktiivin 2006/112 167, 168 ja 184 artiklan nojalla oikeus vähentää investointimenoihinsa sisältyvä vero vähennysten oikaisumenettelyn kautta, kun kyseistä investointitavaraa on käytetty aluksi muihin kuin arvonlisäverollisiin tarkoituksiin eli nyt käsiteltävässä asiassa kunnalle viranomaisena kuuluvien tehtävien suorittamiseen ja tämän jälkeen myös verollisten liiketoimien suorittamiseen.

22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo tässä yhteydessä, että 2.6.2005 annetusta tuomiosta *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (C-378/02, EU:C:2005:335) seuraa, että tähän kysymykseen on vastattava kieltävästi, koska tuosta tuomiosta käy ilmi, että julkisoikeudellisella laitoksella, joka on toiminut investointitavaran hankkiessaan viranomaisen ominaisuudessa eikä verovelvollisena, ei ole oikeutta vähentää tästä tavarasta maksettua arvonlisäveroa silloinkaan, kun kyseinen laitos on myöhemmin toiminut verovelvollisen ominaisuudessa.

23 Se, miten tuota tuomiota on tulkittava, on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan kuitenkin epäselvää, koska unionin tuomioistuin katsoi 5.6.2014 antamassaan määräyksessä *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750), että tapauksessa, jossa kyseinen kunta oli muuttanut kiinteistöinvestoinnin käyttötarkoitusta siten, että kiinteistöä käytettiin ensin toimintaan, joka ei oikeuttanut arvonlisäveron vähennykseen, ja tämän jälkeen toimintaan, joka oikeutti tällaiseen vähentämiseen, vähennysten oikaiseminen oli lähtökohtaisesti sallittua.

24 Tässä yhteydessä herää sen mukaan kysymys, onko merkitystä annettava sille seikalle, onko kunta investointitavaraa hankkiessaan nimenomaisesti todennut aikovansa käyttää rakennusta tulevaisuudessa myös verollisiin liiketoimiin.

25 Mikäli se ei ole todennut tällaista aikomusta, on selvitettävä vielä, onko ominaisuutta, jossa viranomainen on toiminut, arvioitava yksinomaan investointitavaran ensimmäisen käytön perusteella vai onko huomioon otettava myös muita perusteita.

26 Tässä tilanteessa *Naczelny Sąd Administracyjny* on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko kunnalla direktiivin [2006/112] 167, 168 ja 184 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen nojalla sekä neutraalisuuden periaate huomioiden oikeus vähentää investointimenoihin sisältyvä arvonlisävero (tekemällä oikaisu), kun

– valmistettua (hankittua) investointitavaraa on käytetty aluksi muihin kuin verollisiin tarkoituksiin (kunnan toimivaltaan kuuluvien viranomaistehtävien suorittamiseen)

– mutta investointitavaran käyttötarkoitus on muuttunut ja kunta käyttää sitä nyt myös verollisiin liiketoimiin?

2) Onko ensimmäiseen kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkityksellistä se, ettei kunta ole todennut investointitavaran valmistus- tai hankintahetkellä nimenomaisesti, että se aikoo tulevaisuudessa käyttää sanottua tavaraa verollisiin liiketoimiin?

3) Onko ensimmäiseen kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkityksellistä se, että investointitavaraa käytetään sekä verollisiin että verottomiin liiketoimiin (viranomaistehtävien suorittamiseen) eikä konkreettisia investointimenoja voida objektiivisesti kohdistaa yhteen edellä mainituista liiketoimien ryhmästä?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele kolmella kysymyksellään, joita on

arvioitava yhdessä, pääasiallisesti, onko direktiivin 2006/112 167, 168 ja 184 artiklaa ja arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että julkisoikeudellinen elin voi tehdä kiinteistöinvestoinnista maksettua arvonlisäveroa koskevien vähennysten oikaisun pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa mainitun kiinteistön hankintahetkellä yhtäältä kiinteistöä voitiin sen luonteen vuoksi käyttää sekä verolliseen toimintaan että muuhun kuin verolliseen toimintaan mutta sitä käytettiin aluksi muuhun kuin verolliseen toimintaan ja toisaalta mainittu julkisoikeudellinen elin ei ollut nimenomaisesti todennut aikovansa käyttää kyseistä kiinteistöä verolliseen toimintaan mutta ei ollut myöskään sulkenut pois sitä, että kiinteistöä käytettäisiin tällaiseen tarkoitukseen.

28 Tähän kysymykseen vastaamiseksi on muistutettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verovelvollisen oikeus vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka maksamiseen se on velvollinen, arvonlisävero, joka sen on maksettava tai jonka se on maksanut sille luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista, on unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate (ks. mm. tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 37 kohta).

29 Vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan verovelvollinen kokonaan kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä pyritään tällä tavoin takaamaan täydellinen neutraalisuus kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. vastaavasti tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Unionin tuomioistuin on useita kertoja painottanut sitä, että direktiivin 2006/112 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Vähennysoikeutta sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tehtyjen liiketoimien yhteydessä (tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Direktiivin 2006/112 187 artiklan säännökset koskevat pääasiassa kyseessä olevan kaltaisia vähennysten oikaisutilanteita, joissa investointitavaraa, jonka käyttö ei oikeuta vähennykseen, aletaan myöhemmin käyttää toiminnassa, joka oikeuttaa vähennykseen (määräys 5.6.2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 Vähennysten oikaisua koskeva järjestelmä on olennainen osa direktiivillä 2006/112 käyttöön otettua järjestelmää, koska sen tarkoituksena on varmistaa vähennysten oikeellisuus ja näin ollen verorasituksen neutraliteetti (määräys 5.6.2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Arvonlisäveron vähennysoikeus edellyttää kuitenkin sekä aineellisten että muodollisten vaatimusten tai edellytysten täyttämistä (tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 Mainittujen aineellisten vaatimusten tai edellytysten osalta unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on niin, että direktiivin 2006/112 168 artiklasta käy ilmi, että ainoastaan henkilöllä, joka on verovelvollinen ja joka toimii tässä ominaisuudessa hankkiessaan tavaran, on tähän tavaraan perustuva vähennysoikeus, ja hän voi vähentää arvonlisäveron, joka on maksettava tai maksettu kyseisestä tavarasta, jos hän käyttää tavaraa verollisiin liiketoimiinsa (ks. vastaavasti tuomio 11.7.1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, 8 kohta ja tuomio 22.10.2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Direktiivin 2006/112 63 ja 167 artiklan mukaan vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy, eli tavaroiden luovutushetkellä (tuomio 22.3.2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Näitä periaatteita sovelletaan myös tilanteessa, jossa kyseinen henkilö on julkisoikeudellinen elin, joka vaatii oikeutta oikaista arvonlisäveron vähennyksiä direktiivin 2006/112 184 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen nojalla (ks. vastaavasti tuomio 2.6.2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, 39 kohta).

37 Tästä seuraa, että kun julkisoikeudellinen laitos, kuten nyt käsiteltävässä tapauksessa Ryjewon kunta, toimii investointitavarana ostaessaan direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla viranomaisen ominaisuudessa eikä ole näin ollen verovelvollinen, sillä ei lähtökohtaisesti ole oikeutta tehdä mainittuun tavarahan liittyvien vähennysten oikaisua, vaikka tavaraa käytettäisiin myöhemmin verolliseen toimintaan (ks. vastaavasti tuomio 2.6.2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, 44 kohta).

38 Unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä käy ilmi, että se, toimiko verovelvollinen tavaraa sille luovutettaessa verovelvollisen ominaisuudessa eli liiketoimintaa varten, on tosiseikkoja koskeva kysymys, jota ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava ottaen huomioon kaikki kyseisessä asiassa merkitykselliset seikat, kuten kyseessä olevien tavaroiden luonne sekä aika, joka on kulunut tavaroiden hankkimisesta siihen, kun kyseinen verovelvollinen on ottanut ne käyttöön liiketoimintansa harjoittamisessa (ks. vastaavasti mm. tuomio 11.7.1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, 21 kohta ja tuomio 22.10.2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, 21 kohta).

39 Tässä arvoinnissa on selvitettävä, onko verovelvollinen hankkinut tai valmistanut investointitavarat tarkoituksenaan – joka voidaan näyttää objektiivisten seikkojen avulla toteen – harjoittaa liiketoimintaa ja onko tämä näin ollen toiminut direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna verovelvollisena (ks. vastaavasti tuomio 22.10.2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, 20 kohta).

40 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava, että pääasiaan sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädetään kiinteistöinvestointien osalta, että kiinteistöjä ja niiden pysyviä käyttöoikeuksia koskeva oikaisu on tehtävä viiden tai kymmenen vuoden kuluessa siitä vuodesta lukien, jolloin kyseinen tavara on otettu käyttöön, ja ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toteamuksista käy ilmi, että kunnan oikaisupyyntö on esitetty neljä vuotta sen jälkeen, kun rakennuksen hallinnointi luovutettiin kunnan kulttuurikeskukselle vastikkeetta ja se alkoi käyttää rakennusta.

41 Lisäksi on niin, että jos ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen selvityksissä ei muuta ilmene, on kiistatonta, että kunta on nyt käsiteltävässä asiassa toiminut pääasiassa kyseessä olevan kiinteistöinvestointihyödykkeen hankkiessaan samoin edellytyksin kuin yksityishenkilö, joka haluaa rakennuttaa kiinteistön, eikä ole käyttänyt tässä yhteydessä julkista valtaa. Tästä seuraa direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan ja siihen liittyvän oikeuskäytännön nojalla, että kunta ei kyseisen kiinteistön ostaessaan toiminut viranomaisen ominaisuudessaan.

42 Pääasiassa kyseessä oleva tilanne poikkeaa siten 2.6.2005 annetun tuomion Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335) taustalla olleesta tilanteesta, jossa kyseinen julkisoikeudellinen laitos oli hankkinut investointitavarana mainitun 13 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla viranomaisen ominaisuudessa eikä se siten ollut toiminut arvonlisäverovelvollisena.

43 Toinen seikka, jonka vuoksi pääasiassa kyseessä oleva tilanne poikkeaa tuon tuomion taustalla olevasta tilanteesta, johtuu siitä, että nyt käsiteltävässä asiassa kunta oli hankkiessaan vuonna 2010 kiinteistöinvestointihyödykkeen jo rekisteröity arvonalisäverovelvolliseksi vuodesta 2005 lukien.

44 Lisäksi pääasiassa kyseessä oleva tilanne poikkeaa myös 30.3.2006 annetun tuomion Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214) taustalla olleesta tilanteesta, jossa oli kiistatonta, että Uudenkaupungin kaupunki oli kiinteistöhankintoja tehdessään toiminut verovelvollisen ominaisuudessa, koska nämä hankinnat oli tehty liiketoimintaa eli hankittujen kiinteistöjen vuokrausta varten.

45 Pääasiassa kyseessä oleva tilanne poikkeaa myös 5.6.2014 annetun määräyksen Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750) taustalla olleesta tilanteesta, koska – kuten tuon määräyksen 11 kohdasta ilmenee – kyseinen puolalainen kunta oli kiinteistön luovutushetkellä toiminut verovelvollisen ominaisuudessa, koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin oli todennut, että kyseinen kunta oli jo kiinteistön rakennustöiden kuluessa todennut nimenomaisesti aikovansa vuokrata kiinteistön kauppaoikeudelliselle yhtiölle, joka maksaisi sille vuokraa.

46 Sitä vastoin nyt käsiteltävässä asiassa kunta ilmoitti aikomuksestaan vuokrata kiinteistön kaupallisiin tarkoituksiin vasta kyseisen kiinteistön luovutuksen jälkeen.

47 Vaikka tavaran hankintahetkellä tehty yksiselitteinen ja nimenomainen toteamus aikomuksesta käyttää tavaraa liiketoimintaan voi riittää siihen, että voidaan katsoa, että verovelvollinen on hankkinut tavaran verovelvollisen ominaisuudessa, se, että tällaista toteamusta ei ole tehty, ei kuitenkaan sulje pois sitä, että tällainen aikomus voi ilmetä myös implisiittisesti.

48 On totta, että nyt käsiteltävässä asiassa kunta oli todennut pääasiassa kyseessä olevan kiinteistön luovutuksen yhteydessä ainoastaan aikovansa osoittaa sen julkiseen käyttöön kulttuuritalona. Vaikka tämä aikomus toteutui myöhemmin siten, että kiinteistö annettiin vastikkeetta kunnan kulttuurikeskuksen käyttöön, tämä käyttötarkoitus ei kuitenkaan sellaisenaan sulkenut pois sitä, että mainittua kiinteistöä käytettäisiin ainakin osittain liiketoimintaan, esimerkiksi vuokraustoiminnan yhteydessä.

49 Tältä osin kyseisen kiinteistön luonne, joka nyt annettavan tuomion 38 kohdassa mieleen palautetun unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan on seikka, joka on otettava huomioon ratkaistaessa, onko verovelvollinen kiinteistöä sille luovutettaessa toiminut verovelvollisen ominaisuudessa, on omiaan osoittamaan, että kunta aikoi toimia verovelvollisen ominaisuudessa.

50 Samoin se seikka, että Ryjewon kunta oli jo kauan ennen pääasiassa kyseessä olevan kiinteistön luovutusta ja hankintaa rekisteröity arvonalisäverovelvolliseksi, viittaa tähän.

51 Sitä vastoin sillä seikalla, että kyseistä kiinteistöä ei ole heti käytetty verollisiin liiketoimiin, ei ole sellaisenaan merkitystä, koska sen perusteella, mihin tavaraa on käytetty tai aiottu käyttää, määritellään ainoastaan alkuperäisen vähennyksen tai mahdollisen myöhemmän oikaisun laajuus, mutta se ei vaikuta vähennysoikeuden syntymiseen (ks. vastaavasti tuomio 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, 39 kohta).

52 Näin ollen on niin, että vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa ensimmäisen kysymyksensä yhteydessä, että kiinteistöä on käytetty alun perin ”kunnan toimivaltaan kuuluvien viranomaistehtävien suorittamiseen”, tämä seikka, vaikka se vastoin Ryjewon kunnan näkemystä näytettäisiin toteen, ei ratkaise erillistä kysymystä siitä, toimiko tämä viranomainen kiinteistön hankkiessaan verovelvollisena, jolloin sillä olisi tällä perusteella mainittuun kiinteistöön liittyvä

vähennysoikeus, mutta tämä seikka viittaa siihen, että kunta ei ole toiminut verovelvollisen ominaisuudessaan.

53 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa kiinteistöinvestointihyödykettä voidaan sen hankintahetkellä käyttää sen luonteen vuoksi sekä verollisiin tarkoituksiin että muihin kuin verollisiin tarkoituksiin ja jossa julkisoikeudellinen elin, joka toimii jo verovelvollisena ja joka ei ole nimenomaisesti todennut aikovansa käyttää tätä kiinteistöä verolliseen tarkoitukseen mutta ei ole myöskään sulkenut pois käyttöä tällaiseen tarkoitukseen, se, että kiinteistöä on käytetty alun perin muihin kuin verollisiin tarkoituksiin, ei ole esteenä sille, että kaikkien kyseisessä asiassa merkityksellisten seikkojen arvioinnin, joka on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä, kuten nyt annettavan tuomion 38 kohdassa on palautettu mieleen, perusteella katsotaan, että direktiivin 2006/112 168 artiklassa asetettu edellytys, jonka mukaan verovelvollisen on täytynyt toimia verovelvollisen ominaisuudessa hankkiessaan kyseisen kiinteistön, täyttyy.

54 Kuten myös julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 55 kohdassa, tutkittaessa tässä yhteydessä kussakin yksittäistapauksessa sitä, täyttyykö tämä edellytys, ”verovelvollisen ominaisuudessa” suoritettun hankinnan käsite on ymmärrettävä laajasti.

55 Tulkinnan on oltava tällä tavalla laaja, kun otetaan huomioon vähennyksiä ja siten myös oikaisuja koskevan järjestelmän tarkoitus, jona on, kuten nyt annettavan tuomion 29–31 kohdassa on palautettu mieleen, varmistaa kaikkeen liiketoimintaan kohdistuvan verorasituksen neutraliteetti, ja tästä periaatteesta seuraa, että pääsääntöisesti kaikkien toimijoiden on voitava käyttää välittömästi vähennysoikeuttaan kaikkien niiden verojen osalta, jotka ovat tulleet maksettaviksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tehtyjen liiketoimien yhteydessä, ja vähennysten oikeellisuus voidaan tarvittaessa varmistaa jälkikäteen tekemällä oikaisu.

56 Direktiivin 2006/112 168 artiklassa asetettua edellytystä, jonka mukaan verovelvollisen on täytynyt toimia verovelvollisen ominaisuudessa tavarankäynnin hankkiessaan, tutkittaessa merkitystä ei ole sillä seikalla, että on vaikeaa tai jopa mahdotonta objektiivisesti eritellä konkreettisia investointimenot verolliseen toimintaan ja verottomaan toimintaan.

57 Tätä erittelyä säännellään erityisesti direktiivin 2006/112 173–175 artiklaan sisältyvissä, vähennyksen suhdelukua koskevissa säännöissä. Vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrän määrittämiseen käytettävän vähennyksen suhdeluvun laskeminen on periaatteessa varattu yksinomaan sellaisille tavaroille ja palveluille, joita verovelvollinen käyttää sekä vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin (ks. mm. tuomio 14.12.2016, Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, 34 kohta).

58 Lisäksi jäsenvaltioiden harkintavaltaan kuuluu niiden menetelmien ja perusteiden määrittäminen, joiden mukaisesti ostoihin sisältyvästä arvonlisäverosta eritellään liiketoimintaan ja muuhun kuin liiketoimintaan kuuluva osuus, ja niiden on harkintavaltaansa käyttäessään otettava huomioon mainitun direktiivin tarkoitus ja systematiikka ja siis säädettävä sellaisesta laskentatavasta, joka kuvastaa objektiivisesti osuutta, joka ostoihin liittyvistä kustannuksista tosiasiallisesti kohdistuu kuhunkin näistä toiminnoista (tuomio 6.9.2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, 42 kohta).

59 Edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisukysymyksiin on vastattava, että direktiivin 2006/112 167, 168 ja 184 artiklaa sekä arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä sille, että julkisoikeudellinen elin voi tehdä kiinteistöinvestoinnista maksettua arvonlisäveroa koskevien vähennysten oikaisun pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa mainitun kiinteistön hankintahetkellä yhtäältä kiinteistöä voitiin sen luonteen vuoksi käyttää sekä verolliseen toimintaan että muuhun kuin verolliseen toimintaan mutta sitä käytettiin aluksi muuhun kuin verolliseen toimintaan ja toisaalta mainittu julkisoikeudellinen elin

ei ollut nimenomaisesti todennut aikovansa käyttää kyseistä kiinteistöä verolliseen toimintaan mutta ei ollut myöskään sulkenut pois käyttöä tällaiseen tarkoitukseen, mikäli kaikkien kyseisessä asiassa merkityksellisten seikkojen arvioinnin, joka on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä, perusteella katsotaan, että direktiivin 2006/112 168 artiklassa asetettu edellytys, jonka mukaan verovelvollisen on täytynyt toimia verovelvollisen ominaisuudessa hankkiessaan kyseisen kiinteistön, täyttyy.

Oikeudenkäyntikulut

60 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 167, 168 ja 184 artiklaa sekä arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä sille, että julkisoikeudellinen elin voi tehdä kiinteistöinvestoinnista maksettua arvonlisäveroa koskevien vähennysten oikaisun pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa mainitun kiinteistön hankintahetkellä yhtäältä kiinteistöä voitiin sen luonteen vuoksi käyttää sekä verolliseen toimintaan että muuhun kuin verolliseen toimintaan mutta sitä käytettiin aluksi muuhun kuin verolliseen toimintaan ja toisaalta mainittu julkisoikeudellinen elin ei ollut nimenomaisesti todennut aikovansa käyttää kyseistä kiinteistöä verolliseen toimintaan mutta ei ollut myöskään sulkenut pois käyttöä tällaiseen tarkoitukseen, mikäli kaikkien kyseisessä asiassa merkityksellisten seikkojen arvioinnin, joka on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä, perusteella katsotaan, että direktiivin 2006/112 168 artiklassa asetettu edellytys, jonka mukaan verovelvollisen on täytynyt toimia verovelvollisen ominaisuudessa hankkiessaan kyseisen kiinteistön, täyttyy.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: puola.