

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kymmenes jaosto)

7 päivänä heinäkuuta 2022 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 184 ja 185 artikla – Vähennysten oikaiseminen – Verovelvollinen, joka ei ole käyttänyt vähennysoikeuttaan ennen preklusiivisen määräajan päättymistä – Mahdottomuus tehdä tätä vähennystä oikaisun yhteydessä

Asiassa C-194/21,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Hoge Raad der Nederlanden (ylin tuomioistuin, Alankomaat) on esittänyt 26.3.2021 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 29.3.2021, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Staatssecretaris van Financiën

vastaan

X,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kymmenes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja I. Jarukaitis sekä tuomarit M. Ileši? ja Z. Csehi (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: T. ?apeta,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- X, edustajanaan A. C. P. A. van Dijk, belastingadviseur,
- Alankomaiden hallitus, asiamiehinään M. K. Bulterman, M. A. M. de Ree ja C. S. Schillemans,
- Tšekin hallitus, asiamiehinään O. Serdula, M. Smolek ja J. Vlášil,
- Euroopan komissio, asiamiehinään W. Roels ja V. Uher,

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), sellaisena kuin se on muutettuna

13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU (EUVL 2010, L 189, s. 1) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 184 ja 185 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Staatssecretaris van Financiën (valtiovarainministeriön valtiosihteeri, Alankomaat) ja X ja jossa on kyseessä rakennusmaan hankintaan sisältyvän arvonlisäveron vähennystä koskevan laiminlyönnin oikaisu.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 63 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

4 Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan k alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

— —

k) sellaisen rakentamattoman kiinteän omaisuuden luovutus, joka ei ole 12 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettua rakennusmaata”.

5 Mainitun direktiivin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

6 Saman 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;

— —”

7 Arvonlisäverodirektiivin 178 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

a) edellä olevan 168 artiklan a alakohdan mukaisen tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia koskevan vähennyksen osalta XI osaston 3 luvun 3–6 jakson mukaisesti laaditun laskun hallussapitoa;

— —”

8 Mainitun direktiivin 179 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

"Verovelvollisen on tehtävä vähennys vähentämällä verokaudelta maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärästä se arvonlisäveron määrä, josta vähennysoikeus on syntynyt ja joka voidaan vähentää 178 artiklan säännösten mukaisesti saman kauden aikana."

9 Mainitun direktiivin 180 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot voivat antaa verovelvolliselle luvan tehdä vähennys, jota ei ole tehty 178 ja 179 artiklan mukaisesti."

10 Arvonlisäverodirektiivin 182 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden on vahvistettava 180 ja 181 artiklan soveltamisen edellytykset ja yksityiskohtaiset säännöt."

11 Mainitun direktiivin X osaston 5 luku, jonka otsikko on "Vähennysten oikaiseminen", sisältää muun muassa 184–186 artiklan.

12 Saman direktiivin 184 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

13 Arvonlisäverodirektiivin 185 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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

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

14 Kyseisen direktiivin 186 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden on vahvistettava 184 ja 185 artiklan yksityiskohtaiset soveltamissäännöt."

Alankomaiden oikeus

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

"1. Elinkeinonharjoittaja saa vähentää – – veron

a) jonka muut elinkeinonharjoittajat ovat ilmoituskauden aikana laskuttaneet elinkeinonharjoittajalta sääntöjenmukaisesti laaditulla laskulla tälle luovuttamistaan tavaroista tai suorittamistaan palveluista – – siltä osin kuin elinkeinonharjoittaja käyttää tavaroita ja palveluja verollisiin liiketoimiin. – –

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

16 Alankomaissa 12.8.1968 annetun liikevaihtoveron täytäntöönpanomääräyksen (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting; Stb. 1968, nro 423), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, 12 §:ssä määrätään seuraavaa:

”– –

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

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

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

17 Yhtiö B myi X:lle kymmenen tonttia rakennusmaata. Tarkoituksena oli kehittää tontit vapaa-ajan käyttöön rakentamalla niille mobiilitaloja lisävarusteineen, minkä jälkeen ne myytäisiin maapohjineen. X ja B tekivät 20.4.2006 tai tämän päivämäärän paikkeilla sopimuksen, jonka mukaan B toteuttaa kaikki kehittämistyöt omaan lukuunsa ja kehitettyjen tonttien myynnin nettotuotto jaetaan sopimuspuolten kesken yhtä suurin osuuksin.

18 B luovutti tontit X:lle 20.4.2006. B laskutti tästä luovutuksesta arvonlisäveron X:ltä, joka ei käyttänyt vähennysoikeuttaan.

19 Taloudellisten olosuhteiden vuoksi tonttien suunniteltua kehittämistä ei toteutettu.

20 X myi 8.2.2013 kaksi tonttia takaisin B:lle ja laskutti myyntihinnasta arvonlisäveron. X ei ilmoittanut eikä suorittanut kyseistä veroa.

21 Verohallinto osoitti X:lle 26.11.2015 jälkiverotuspäätöksen, joka koski B:n kahden tontin luovutuksesta maksamaan hintaan liittyvää arvonlisäveroa, ja se kantoi mainitun arvonlisäveron.

22 X nosti tästä jälkiverotuspäätöksestä kanteen rechtbank Gelderlandissa (Gelderlandin alioikeus, Alankomaat). X väitti, että liikevaihtoverolain 15 §:n 4 momentin nojalla jälkiverotusta olisi alennettava näiden tonttien luovutuksesta vuonna 2006 maksetun arvonlisäveron määrällä.

23 Kanteen tultua hylätyksi X valitti Gerechthof Arnhem-Leeuwardeniin (Arnhem-Leeuwardenin ylioikeus, Alankomaat), joka hyväksyi X:n vaatimukset ja alensi 26.11.2015 tehdyn jälkiverotuspäätöksen määrää.

24 Kyseinen tuomioistuin katsoi, että liikevaihtoverolain 15 §:n 4 momentissa ja arvonlisäverodirektiivin 184 artiklassa ei rajoiteta oikaisujärjestelmän soveltamisalaa tilanteisiin, joissa silloin, kun luovutettua tavaraa käytetään ensimmäisen kerran, sen tosiasiallinen käyttö poikkeaa sen hankinnan yhteydessä suunnitellusta käyttötarkoituksesta. Koska tosiasiallinen käyttö oli sen mukaan ratkaisevaa vähennysoikeuden kannalta, se katsoi, että X:ltä näiden kahden tontin hankinnan yhteydessä vuonna 2006 laskutettu arvonlisävero, jota ei ollut vähennetty kyseisenä ajankohtana, voitiin vähentää kokonaisuudessaan, kun kyseisiä tontteja käytettiin ensimmäisen kerran verollisiin liiketoimiin vuonna 2013.

25 Staatssecretaris van Financiën teki kyseisestä tuomiosta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen eli Hoge Raad der Nederlandeniin (ylin tuomioistuin, Alankomaat) valituksen, jossa se väitti, että X:n olisi pitänyt vähentää tonttien luovutukseen vuonna 2006 liittyvä arvonlisävero verosaatavan syntymishetkellä. Se näet katsoo, että liikevaihtoverolain 15 §:n 4 momentissa säädetyllä oikaisujärjestelmällä ei pyritä myöntämään jälkikäteen sellaista arvonlisäveron vähennysoikeutta, jota elinkeinonharjoittaja ei ole käyttänyt sitä ajanjaksoa koskevassa ilmoituksessa, jonka aikana vähennysoikeus syntyi, eli kyseisen lain 15 §:n mukaisesti silloin, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyi tai laskutettiin. Kyseisessä säännöksessä säädetty oikaisujärjestelmä, luettuna yhdessä arvonlisäverodirektiivin 184 ja 185 artiklan kanssa, koskee sen mukaan ainoastaan tilanteita, joissa tehty vähennys on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu. Se katsoo, että käsiteltävässä asiassa oikaisu ei ole perusteltu, sillä tonttien hankintahetkellä X:llä ollut tarkoitus käyttää tontteja verollisiin liiketoimiin vastaa niiden tosiasiallista käyttöä sillä hetkellä, kun niitä käytettiin ensimmäisen kerran.

26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epävarma siitä, miten arvonlisäverodirektiivin 184 ja 185 artiklaa on tulkittava.

27 Se viittaa erityisesti 11.4.2018 annettuun tuomioon SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228, 32 ja 33 kohta) ja toteaa, että oikaisuvelvollisuus on määritelty arvonlisäverodirektiivin 184 artiklassa niin laajasti kuin mahdollista eikä artiklan sanamuoto sulje a priori pois mitään mahdollista perusteettoman vähennyksen tilannetta. Koska oikaisumekanismeilla pyritään unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan lisäämään vähennysten tarkkuutta arvonlisäveron neutraalisuuden takaamiseksi, se katsoo, että tämä tavoite sallii arvonlisäverodirektiivin 184 ja 185 artiklan laajan tulkinnan, joka mahdollistaa sen, että verovelvollinen voi kyseisen tavarantoimen ensimmäisen käytön yhteydessä oikaista siltä kyseisen tavarantoimen hankinnan yhteydessä laskutetun arvonlisäveron tai sen osan vähennyksestä koskevan laiminlyönnin, vaikka tämä tapahtuisi alkuperäisen vähennyksen tekemistä varten säädetyin määräajan päättymisen jälkeen.

28 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa, että kun otetaan huomioon asian kannalta merkitykselliset Alankomaiden oikeuden säännökset, tämä laaja tulkinta ei merkitse sitä, että vähennysoikeuden käyttö sallittaisiin rajoittamattomaksi ajaksi. Tämän oikeuden käyttö nimittäin rajoittuu ajankohtaan, jolloin kyseiset tavarat tai palvelut hankitaan tai jolloin niitä ensimmäisen kerran käytetään. Kummankin edellä mainitun ajankohdan jälkeen yhtäältä sovelletaan kansallisessa oikeudessa säädettyä kuuden viikon preklusiivista määräaika ja toisaalta verohallinnolla on mahdollisuus oikaista maksettavan arvonlisäveron määrää viiden vuoden ajan jälkiverotuspäätöksellä.

29 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii kuitenkin, onko tällainen laaja tulkinta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukainen, sillä siinä rajoitetaan sen mukaan arvonlisäverodirektiivin 184 artiklan ja 185 artiklan 1 kohdan soveltamisala tilanteisiin, joissa olosuhteiden muutos on tapahtunut sen ajanjakson jälkeen, jota alkuperäinen vähennys koskee. Se viittaa tältä osin muun muassa 27.6.2018 annettuun tuomioon Varna Holideis (C-364/17,

EU:C:2018:500, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) sekä 27.3.2019 annettuun tuomioon Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, 26–29 ja 43 kohta).

30 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa lisäksi, että tällainen tulkinta ei vaikuta olevan yhteensopiva unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön kanssa – sellaisena kuin se ilmenee muun muassa 12.4.2018 annetusta tuomiosta Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, 36 kohta) ja 30.4.2020 annetusta tuomiosta CTT – Correios de Portugal (C-661/18, EU:C:2020:335, 59 kohta) – jonka mukaan yhtäältä oikeusvarmuuden periaatteen nojalla preklusiivista määräaika ei voida pitää yhteensoveltumattomana arvonlisäverodirektiivillä käyttöön otetun järjestelmän kanssa, kunhan vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteita noudatetaan, ja toisaalta mahdollisuus käyttää arvonlisäveron vähennysoikeutta ilman mitään ajallista rajoitusta olisi ristiriidassa oikeusvarmuuden periaatteen kanssa, joka edellyttää, että verovelvollisen verotuksellista tilannetta ei voida loputtomiin kyseenalaistaa, kun otetaan huomioon hänen oikeutensa ja velvollisuutensa verohallintoon nähden.

31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, ettei unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä ole nimenomaisesti jätetty oikaisujärjestelmän ulkopuolelle tapausta, jossa verovelvollinen ei tavaran hankintahetkellä ole käyttänyt arvonlisäveron vähennysoikeuttaan. Se katsoo, että tällaisessa tilanteessa olisi suhteetonta evätä verovelvolliselta oikeus käyttää vähennysoikeuttaan silloin, kun tämä alkaa käyttää kyseistä tavaraa, koska mitään petosta tai oikeuden väärinkäyttöä taikka taloudellista vahinkoa veronsaajalle ei ole todettu.

32 Tässä asiayhteydessä Hoge Raad der Nederlanden on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 184 ja 185 artiklaa tulkittava siten, että verovelvollisella, joka on tavaraa tai palvelua hankkiessaan jättänyt siitä maksamansa arvonlisäveron vähennyksen – – tekemättä kansallisen preklusiivisen määräajan kuluessa verollisiin tarkoituksiin suunnitellun käytön mukaisesti, on oikeus tehdä tämä vähennys oikaisuna kyseisen tavaran tai palvelun myöhemmän ensimmäisen käyttöönoton yhteydessä, jos tosiasiallinen käyttö oikaisuajankohtana ei eroa suunnitellusta käytöstä?

2) Onko ensimmäiseen kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkitystä sillä, että alkuperäisen vähennyksen tekemättä jättäminen ei liity petokseen tai oikeuden väärinkäyttöön eikä siitä ole todettu aiheutuneen taloudellista vahinkoa veronsaajalle?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

33 Kysymyksillään, jotka on syytä käsitellä yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 184 ja 185 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että verovelvolliselta, joka ei ole ennen kansallisessa oikeudessa säädetyn preklusiivisen määräajan päättymistä käyttänyt oikeuttaan vähentää tavaran tai palvelun hankintaan liittyvä arvonlisävero, evätään mahdollisuus tehdä tämä vähennys myöhemmin oikaisuna kyseisen tavaran tai palvelun ensimmäisen käyttöönoton yhteydessä, vaikka mitään oikeuden väärinkäyttöä, petosta taikka verotulojen menetystä ei ole todettu.

34 Unionin tuomioistuin on useita kertoja painottanut sitä, että vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäveromekanismiin eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa (tuomio 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan ja 179 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan arvonlisäveron vähennysoikeutta on käytettävä lähtökohtaisesti sen verokauden aikana, jona

vähennysoikeus syntyy eli jolloin verosaatava syntyy. Saman direktiivin 63 artiklasta seuraa, että verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan (ks. vastaavasti tuomio 21.10.2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, 84 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Lisäksi vähennysoikeutta sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tehtyjen liiketoimien yhteydessä (tuomio 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Verovelvollinen voi arvonlisäverodirektiivin 180 ja 182 artiklan nojalla kuitenkin saada tehdä arvonlisäverovähennyksen, vaikka hän ei olisikaan käyttänyt oikeuttaan sen ajanjakson aikana, jona tämä oikeus on syntynyt, edellyttäen kuitenkin, että kansallisessa lainsäädännössä vahvistettuja edellytyksiä ja yksityiskohtaisia sääntöjä noudatetaan (tuomio 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa tältä osin, että liikevaihtoverolaissa ei säädetä verovelvollisen mahdollisuudesta käyttää vähennysoikeutta sitä ajanjaksoa, jonka aikana vähennysoikeus on syntynyt, koskevan ilmoituksen jättämiselle asetetun määräajan päättymisen jälkeen.

39 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan verotusmenettelyä koskevista yleisistä säännöistä seuraa kuitenkin, että verovelvolliselle voidaan myöntää tällainen mahdollisuus sillä edellytyksellä, että noudatetaan kuuden viikon määräaikaa oikaisuvaatimuksen tekemiseksi verovelvollisen veroilmoituksen perusteella maksamasta määrästä. Tällaisessa tapauksessa elinkeinonharjoittajan on tehtävä oikaisuvaatimus kuuden viikon kuluessa veroilmoituksen perusteella suoritettun veron maksamisesta ja arvonlisäveron palauttamisen osalta kuuden viikon kuluessa palautuspäätöksen tekopäivästä.

40 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamista tiedoista ilmenee, että X on jättänyt käyttämättä oikeuttaan vähentää tonttien hankintaan sisältyvä arvonlisävero vuonna 2006 eikä ole käyttänyt tätä mahdollisuutta säädetyn preklusiivisen määräajan kuluessa. X vaati kyseisen arvonlisäveron vähennysoikeutta vasta 26.11.2015 tehdystä jälkiverotuspäätöksestä nostamansa kanteen yhteydessä eli yli yhdeksän vuotta tonttien luovutuksen jälkeen.

41 Ensinnäkin on todettava, että mahdollisuus käyttää arvonlisäveron vähennysoikeutta ilman mitään ajallista rajoitusta olisi ristiriidassa oikeusvarmuuden periaatteen kanssa, joka edellyttää, että verovelvollisen verotuksellista tilannetta ei voida loputtomiin kyseenalaistaa, kun otetaan huomioon hänen oikeutensa ja velvollisuutensa verohallintoon nähden (tuomio 8.5.2008, Ecotrade, C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, 44 kohta; tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, 48 kohta ja tuomio 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 Unionin tuomioistuin on näin ollen jo todennut, että preklusiivista määräaikaa, jonka päättymisestä on seurauksena, että verovelvollinen, joka ei ole ollut riittävän huolellinen ja joka on jättänyt vaatimatta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä, menettää vähennysoikeuden, ei voida pitää yhteensoveltumattomana arvonlisäverodirektiivillä käyttöön otetun järjestelmän kanssa, jos yhtäältä tätä määräaikaa sovelletaan samalla tavalla sekä kansalliseen lainsäädäntöön perustuviin vastaaviin veroalan oikeuksiin että unionin oikeuteen perustuviin oikeuksiin (vastaavuusperiaate) ja jos toisaalta se ei tee käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi vähennysoikeuden käyttämistä (tehokkuusperiaate) (tuomio 8.5.2008, Ecotrade, C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, 37 kohta

oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Toiseksi arvonlisäverodirektiivin 184 ja 185 artiklassa säädetystä arvonlisäverovähennyksen oikaisuvelvollisuudesta on todettava, että se on määritelty laajasti, sillä sen mukaan ”alun perin tehty vähennys oikaistaan, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu”. Tämä sanamuoto ei sulje a priori pois mitään mahdollista perusteettoman vähennyksen tilannetta, ja oikaisuvelvollisuuden yleistä ulottuvuutta vahvistaa se, että arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 2 kohdassa on nimenomaisesti lueteltu siitä sallitut poikkeukset (tuomio 11.4.2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, 32 ja 33 kohta).

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

45 Unionin tuomioistuin on kuitenkin todennut, että oikaisumekanismia voidaan soveltaa vain, jos on olemassa vähennysoikeus (ks. vastaavasti tuomio 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, 37 kohta). Arvonlisäverodirektiivin 184 ja 185 artiklan perusteella ei kuitenkaan voi syntyä vähennysoikeutta (ks. analogisesti tuomio 11.7.1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, 11 ja 12 kohta ja tuomio 2.6.2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, 38 kohta).

46 Tästä seuraa, että arvonlisäverodirektiivissä säädettyä oikaisumekanismia ei voida soveltaa silloin, kun verovelvollinen on jättänyt käyttämättä arvonlisäveron vähennysoikeutta ja kun se on menettänyt tämän oikeuden preklusiivisen määräajan päättymisen vuoksi.

47 Näin ollen tätä mekanismia ei sovelleta pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa, joissa verovelvollinen, joka on jättänyt käyttämättä arvonlisäveron vähennysoikeutta hankkiessaan tavaran, johon kyseinen oikeus perustuu, haluaa käyttää tätä oikeutta kyseisen tavaran ensimmäisen käyttöönoton yhteydessä, kun kansallisessa oikeudessa kyseisen oikeuden käyttämiselle säädetty preklusiivinen määräaika on päättynyt. Tältä osin merkitystä ei ole sillä, poikkeako kyseisen tavaran ensimmäinen käyttö sen hankintahetkellä suunnitellusta käytöstä vai ei.

48 Verotuksen neutraalisuuden periaate ei kyseenalaista tätä päätelmää. On totta, että oikaisumekanismi on arvonlisäverodirektiivillä perustetun vähennysjärjestelmän erottamaton osa, ja sillä pyritään lisäämään arvonlisäverovähennysten tarkkuutta arvonlisäveron neutraalisuuden, joka on yksi unionin lainsäätäjän tällä alalla käyttöön ottaman yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteista, takaamiseksi (tuomio 17.9.2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

49 Verotuksen neutraalisuuden periaate ei kuitenkaan ole primaarioikeuden määräys vaan tulkintaperiaate, jota on sovellettava samanaikaisesti muiden periaatteiden kanssa, joihin oikeusvarmuuden periaate kuuluu (ks. analogisesti tuomio 19.7.2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, 45 kohta ja tuomio 9.3.2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, 32 kohta).

50 Näin ollen verotuksen neutraalisuuden periaate ei voi johtaa siihen, että verovelvollinen voisi oikaista vähennysoikeuden, jota se ei ole käyttänyt ennen preklusiivisen määräajan päättymistä ja jonka se on siten menettänyt.

51 Petoksen tai oikeuden väärinkäytön taikka kyseessä olevan jäsenvaltion verotuloille aiheutuvien vahingollisten seurausten puuttumisen osalta on todettava, että näillä seikoilla ei voida

oikeuttaa sitä, että verovelvollinen voisi kiertää preklusiivisen määräajan. Kuten tämän tuomion 41 kohdassa muistutetaan, tällainen tulkinta olisi vastoin oikeusvarmuuden periaatetta, joka edellyttää, että verovelvollisen verotuksellista tilannetta ei voida loputtomiin kyseenalaistaa, kun otetaan huomioon hänen oikeutensa ja velvollisuutensa verohallintoon nähden.

52 Esitettyihin kysymyksiin on kaiken edellä esitetyn perusteella vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 184 ja 185 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä sille, että verovelvolliselta, joka ei ole ennen kansallisessa oikeudessa säädetyn preklusiivisen määräajan päättymistä käyttänyt oikeuttaan vähentää tavarán tai palvelun hankintaan liittyvä arvonlisävero, evätään mahdollisuus tehdä tämä vähennys myöhemmin oikaisuna kyseisen tavarán tai palvelun ensimmäisen käyttöönoton yhteydessä, vaikka mitään oikeuden väärinkäyttöä, petosta taikka verotulojen menetystä ei ole todettu.

Oikeudenkäyntikulut

53 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 (kymmenes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU, 184 ja 185 artiklaa

on tulkittava siten, että

ne eivät ole esteenä sille, että verovelvolliselta, joka ei ole ennen kansallisessa oikeudessa säädetyn preklusiivisen määräajan päättymistä käyttänyt oikeuttaan vähentää tavarán tai palvelun hankintaan liittyvä arvonlisävero, evätään mahdollisuus tehdä tämä vähennys myöhemmin oikaisuna kyseisen tavarán tai palvelun ensimmäisen käyttöönoton yhteydessä, vaikka mitään oikeuden väärinkäyttöä, petosta taikka verotulojen menetystä ei ole todettu.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.