

Väliaikainen versio

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

MICHAL BOBEK

3 päivänä maaliskuuta 2020 (1)

Asia C-791/18

Stichting Schoonzicht

muut osapuolet:

Staatssecretaris van Financiën

(Ennakkoratkaisupyyntö – Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaiden ylin tuomioistuin))

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Vähennysten oikaiseminen – Investointitavarat – Käyttötarkoituksen ja ensimmäisen tosiasiallisen käytön välinen ero – Direktiivi 2006/112/EY – 185 ja 187 artikla – Sovellettavuus

I Johdanto

1. Nyt käsiteltävä asia koskee sitä, miten alun perin tehtyä arvonlisäveron vähennystä olisi oikaistava elinkeinonharjoittajan muutettua asuinhuoneistorakennuksen käyttötarkoitusta. Käsiteltävässä asiassa vähennys tehtiin, kun rakennus oli vielä rakenteilla. Tuolloin elinkeinonharjoittajan aikomuksena oli käyttää sitä veronalaisiin tarkoituksiin. Jotkin huoneistot kuitenkin vuokrattiin myöhemmin, joten näiden huoneistojen ensimmäinen käyttö oli vapautettu verosta.

2. Tässä tilanteessa Alankomaiden viranomaiset vaativat elinkeinonharjoittajaa maksamaan yhdellä kertaa takaisin alun perin tehdyn vähennyksen koko sen osan, joka vastasi myöhemmin vuokrattuja huoneistoja. Kansallisen lainsäädännön mukaan on nimittäin niin, että jos ajankohtana, jona elinkeinonharjoittaja alkaa käyttää tavaroita ensimmäistä kertaa, ilmenee, että elinkeinonharjoittaja on vähentänyt arvonlisäveroa suhteessa enemmän kuin sen, mihin hänellä on tavaroiden käytön perusteella oikeus, alun perin liikaa vähennetty arvonlisäveron määrä on oikaistava yhdellä kertaa.

3. Käsiteltävässä asiassa nousee esille oikeudellinen kysymys siitä, onko tämä lainsäädäntö yhteensopiva yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi)(2) 187 artiklan kanssa, jonka mukaan investointitavaroista (tuotantotavaroista) tehtyjen vähennysten oikaisu suoritetaan suhteellisenä osuutena usean vuoden ajalta.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus: arvonlisäverodirektiivi

4. Arvonlisäverodirektiivin 184 artikla koskee vähennysten oikaisemista.

5. Direktiivin 184 artiklassa säädetään, että "alun perin tehty vähennys oikaistaan, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu".

6. Direktiivin 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."

7. Arvonlisäverodirektiivin 186 artiklassa todetaan, että "jäsenvaltioiden on vahvistettava 184 ja 185 artiklan yksityiskohtaiset soveltamissäännöt".

8. Arvonlisäverodirektiivin 187 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Tuotantotavaroista oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, mukaan lukien tavaran hankinta- tai valmistusvuosi.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin oikaisua tehdessään käyttää perusteena täydet viisi vuotta kestävää kautta, joka alkaa tavaran ensimmäisestä käyttöön otosta.

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."

9. Arvonlisäverodirektiivin 189 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

— —
b) täsmentää oikaisemisessa huomioon otettavan arvonlisäveron määrän;
— —”

B Alankomaiden oikeus

10. Vähennysten oikaisemista koskevat säännökset ovat liikevaihtoveron korvaamisesta arvonlisäverojärjestelmän mukaisella liikevaihtoverolla 28.6.1968 annetun lain (Wet van 13 juni 1968, houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde, jäljempänä liikevaihtoverolaki) 15 §:n 4 momentissa ja vuoden 1968 liikevaihtoveron täytäntöönpanomääräyksen (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, jäljempänä täytäntöönpanomääräys) 12 ja 13 §:ssä.

11. Liikevaihtoverolain 15 §:n 4 momentissa säädetään seuraavaa:

”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 liian suuri vähennyksen määrä syntyy tuona ajankohtana. Syntynyt verosaatava suoritetaan 14 §:n mukaisesti. Veron vähennyskelpoinen osa, jota ei ole vähennetty, palautetaan elinkeinonharjoittajalle tätä koskevan vaatimuksen perusteella.”

12. Täytäntöönpanomääräyksen 12 §:n 2 ja 3 momentissa määrätään seuraava:

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

3. Verovuoden viimeistä verokautta koskevassa ilmoituksessa vähennyksen oikaisu on tehtävä koko verovuotta koskevien tietojen perusteella.”

13. Täytäntöönpanomääräyksen 13 §:ssä, siltä osin kuin sillä on merkitystä nyt käsiteltävässä asiassa, todetaan seuraavaa:

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

- a) kiinteä omaisuus ja siihen liittyvät oikeudet;
- b) irtain omaisuus, josta elinkeinonharjoittaja tekee poistoja tuloveron tai yhteisöveron yhteydessä tai josta hän voisi tehdä poistoja, jos hän olisi velvollinen maksamaan tällaista veroa.

2. Kiinteän omaisuuden ja siihen liittyvien oikeuksien osalta vähennysten oikaisu tehdään sitä verovuotta seuraavan yhdeksän verovuoden aikana, jona elinkeinonharjoittaja on alkanut käyttää kyseistä kiinteistöä. Oikaisu kohdistuu joka kerta kymmenesosaan ostoihin sisältyvästä verosta ottaen huomioon kyseisen verovuoden viimeistä verokautta koskevaan veroilmoitukseen sisältyvät verovuoden tiedot.”

III Tosiseikat, asian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymykset

14. Stichting Schoonzicht, jonka kotipaikka on Amsterdamissa, rakennutti omistamalleen kiinteistölle rakennuksen. Rakennuksessa oli seitsemän asuinhuoneistoa. Rakentaminen aloitettiin

vuonna 2013 ja rakennus luovutettiin heinäkuussa 2014.

15. Rakennus oli alun perin tarkoitettu veronalaisiin tarkoituksiin. Stichting Schoonzicht vähensi näin ollen tästä luovutuksesta maksettavan arvonlisäveron täysimääräisenä.

16. Stichting Schoonzicht antoi 1.8.2014 lähtien neljä asuntoa vuokralle. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että kyse oli rakennuksen (osan) ensimmäisestä käytöstä ja että se oli alkuperäisen tarkoituksen vastaisesti *vapautettu* arvonlisäverosta. Kolme muuta asuntoa olivat tyhjiillään vuonna 2014.

17. Tästä syystä alun perin tehdyn vähennyksen vastaavaa osaa oikaistiin Alankomaiden liikevaihtoverolain 15 §:n 4 momentin perusteella. Tämä tarkoitti sitä, että Stichting Schoonzichtin oli maksettava neljää vuokrattua huoneistoa vastaava osuus arvonlisäverosta eli 79 587 euroa. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että oikaisu kohdistui vuoden 2014 kolmanteen neljännekseen (1.7–30.9.2014), jonka aikana rakennus otettiin käyttöön.

18. Stichting Schoonzicht maksoi kyseisen arvonlisäveron ja teki oikaisuvaatimuksen. Se katsoi, että investointitavaroista alun perin tehdyn vähennyksen täysimääräinen oikaiseminen investointitavaroiden käyttöönoton ajankohtana, kuten liikevaihtoverolain 15 §:n 4 momentissa säädetään, on arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan vastaista.

19. Inspecteur van de Belastingdienst (verotarkastaja) hylkäsi oikaisuvaatimuksen. Stichting Schoonzicht nosti kanteen Rechtbank Noord-Hollandissa (Pohjois-Hollanin alioikeus, Alankomaat). Kyseinen tuomioistuin totesi kanteen perusteettomaksi, minkä jälkeen Stichting Schoonzicht teki valituksen Gerechtshof Amsterdamiin (Amsterdamin ylioikeus, Alankomaat). Kyseinen tuomioistuin katsoi myös, että liikevaihtoverolain 15 §:n 4 momentissa tarkoitettu järjestelmä on arvonlisäverodirektiivin mukainen ja että valitus on siten perusteeton. Gerechtshof Amsterdamin mukaan Alankomaiden lainsäätäjä on käyttänyt jäsenvaltioille arvonlisäverodirektiivin 189 artiklan b alakohdassa annettua mahdollisuutta täsmentää investointitavaroista (tuotantotavaroista) suoritettavassa oikaisemisessa huomioon otettavan arvonlisäveron määrän. Kyseisen tuomioistuimen mukaan liikevaihtoverolain 15 §:n 4 momentissa säädettyä yhdellä kertaa suoritettavaa oikaisua on pidettävä ”oikaisumenettelyä edeltävänä tarkistuksena”, joka edeltää tavanomaista oikaisumenettelyä ja josta ei säädetä arvonlisäverodirektiivissä (joka ei näin ollen ole esteenä tällaiselle oikaisulle). Arvonlisäverodirektiivi ei ole esteenä tällaiselle tarkistukselle, koska se ei ole ristiriidassa verotuksen neutraalisuuden periaatteen tai suhteellisuusperiaatteen kanssa.

20. Stichting Schoonzicht teki kyseisestä tuomiosta kassaatiovalituksen Hoge Raad der Nederlandeniin (Alankomaiden ylin tuomioistuin), ennakkoratkaisupyynnön esittäneeseen tuomioistuimeen.

21. Stichting Schoonzicht on toistanut pääasian oikeudenkäynnissä perustelut, joiden mukaan alun perin tehdyn vähennyksen oikaisu yhdellä kertaa investointitavaroiden käyttöönoton yhteydessä on arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan vastaista. Sen mukaan arvonlisäverodirektiivin 187 artiklassa säädettyjä oikaisua koskevia säännöksiä on tarkasteltava erillään kyseisen direktiivin 184 ja 185 artiklan säännöksistä. Arvonlisäverodirektiivin 187 artiklassa on kyse investointitavaroita koskevasta erityissäännöstä, joka syrjäyttää 184 ja 185 artiklan yleissäännökset. Investointitavaroista alun perin tehdyn vähennyksen oikaisu on 187 artiklan mukaan suoritettava useamman vuoden kuluessa ja kunkin oikaisun perusteena toimivan vuoden lopussa vain suhteellinen osuus alun perin tehdystä vähennyksestä voidaan oikaista. Arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan mukainen oikaisu, joka koskee neljää huoneistoa, voidaan tehdä aikaisintaan vuoden 2014 viimeistä neljännestä koskevan ilmoituksen antamisen ajankohtana riippumatta siitä, käytettiinkö näitä asuntoja ensimmäisen kerran kyseisenä vuonna.

Tällaisen oikaisun on näin ollen koskettava vain kymmenesosaa vuonna 2013 saadusta vähennyksestä.

22. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epävarma siitä, onko Alankomaiden lainsäädännössä säädetty vaatimus ”täysimääräisestä oikaisusta käyttöönoton yhteydessä” yhteensopiva arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan kanssa.

23. Tässä tilanteessa Hoge Raad der Nederlanden päätti lykätä asian käsittelyä ja esitti unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Ovatko arvonlisäverodirektiivin (2006/112/EY) 184–187 artikla esteenä kansalliselle investointitavaroista suoritettavien oikaisujen järjestelmälle, jossa säädetään oikaisun suorittamisesta useiden vuosien aikana ja jossa käyttöönottovuonna – joka on myös ensimmäinen oikaisun perusteena toimiva vuosi – investointitavaran osalta alun perin tehtyä koko vähennystä mukautetaan (oikaistaan) yhdellä kertaa, jos käyttöönoton yhteydessä ilmenee, että kyseinen alun perin tehty vähennys eroaa vähennyksestä, joka verovelvollisella on oikeus tehdä investointitavaran tosiasiallisen käytön perusteella?

Jos ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan myöntävästi:

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

24. Stichting Schoonzicht, Alankomaiden ja Ruotsin hallitukset sekä Euroopan komissio ovat toimittaneet kirjalliset huomautuksensa.

IV Asian tarkastelu

25. Katson, että kyseinen kansallinen järjestelmä on yhteensopiva arvonlisäverodirektiivin kanssa. Jotta voin tehdä tämän päätelmän, esitän ensin joitakin alustavia täsmennyksiä arvonlisäverodirektiivin sovellettavista (tai mahdollisesti sovellettavista) säännöistä (A). Tämän jälkeen totean, että vaatimus ”täysimääräisestä oikaisusta käyttöönoton yhteydessä” ei kuulu arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan soveltamisalaan vaan 184–186 artiklan, joiden kanssa se on yhteensopiva (B).

A Arvonlisäverodirektiivin sovellettavat (ja mahdollisesti sovellettavat) säännöt

26. Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan mukaan ”vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy”. Tässä yhteydessä unionin tuomioistuin on toistuvasti todennut, että ”vähennysoikeus kuuluu olennaisena osana arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa”.⁽³⁾ Se on myös katsonut, että ”vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken taloudellisen toimintansa yhteydessä maksamasta tai sen maksettavaksi kuuluvasta arvonlisäverosta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista”.⁽⁴⁾

27. Arvonlisäverodirektiivin 184 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa vahvistetaan vähennysoikeutta koskevat yksityiskohtaisemmat säännöt ja säädetään oikaisujärjestelmästä.⁽⁵⁾ Kyseisellä järjestelmällä varmistetaan, että aikaisemmassa vaiheessa toteutetut liiketoimet oikeuttavat edelleen vähennykseen vain siltä osin kuin niitä käytetään verollisten suoritteiden toteuttamiseen.⁽⁶⁾ Toisin sanoen ”kyseisen järjestelmän tavoitteena on – – luoda läheinen ja välitön suhde ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden sekä kyseessä olevien

tavaroiden ja palvelujen verollisiin liiketoimiin tapahtuvan käytön välille”.(7)

28. Arvonlisäverodirektiivin mukainen vähennysjärjestelmä sisältää yleissäännökset (184–186 artikla) sekä investointitavaroihin (tuotantotavaroihin) sovellettavat erityissäännökset (187–192 artikla).

29. Ensinnäkin yleissäännösten osalta arvonlisäverodirektiivin 184 artiklassa todetaan, että ”alun perin tehty vähennys oikaistaan, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu”. Direktiivin 185 artiklan 1 kohdassa säädetään lisäksi, että ”oikaiseminen tehdään etenkin, jos arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, esimerkiksi jos kauppa on peruutettu tai hinnanalennus saatu”.(8)

30. Direktiivin 186 artiklan mukaan jäsenvaltioiden on vahvistettava 184 ja 185 artiklan yksityiskohtaiset soveltamissäännöt.(9)

31. Toiseksi arvonlisäverodirektiivin 187 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa on erityissäännökset investointitavaroista tehtävien vähennysten oikaisemisesta.(10) Näissä erityissäännöksissä esitetään joitakin näkökohtia, jotka liittyvät siihen, miten oikaisu on tehtävä.

32. Nyt käsiteltävän asian kannalta merkityksellisten seikkojen osalta on syytä mainita kolme näkökohtaa.

33. Ensinnäkin oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, ja kiinteistöinvestoinneissa tätä kautta voidaan pidentää 20 vuoteen. Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että Alankomaat on päättänyt soveltaa kiinteistöinvestoinneissa kymmenen vuoden oikaisukautta. Tämä kausi voi siis olla merkityksellinen pääasiassa kyseessä olevan asuinhuoneistorakennuksen kannalta.

34. Toiseksi arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan 1 kohdan mukaan oikaisukauteen sisältyy kyseisen tavarankäytön tai valmistusvuosi, mutta jäsenvaltiot voivat kuitenkin oikaisua tehdessään käyttää perusteena kautta, joka alkaa tavarankäytön ensimmäisestä käyttöönotosta. Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että Alankomaat valitsi viimeksi mainitun vaihtoehdon.

35. Kolmanneksi 187 artiklan 2 kohdan mukaan kunakin vuonna oikaisu kohdistuu vain viidennekkoon tai, jos oikaisukautta on pidennetty, vastaavaan murto-osaan investointitavaroiden arvonlisäverosta. Tämä vastaava murto-osa on Alankomaiden säännösten mukaan *kymmenesosa*.

B ”Täysimääräistä oikaisua käyttöönoton yhteydessä” koskevan vaatimuksen luonnehdinta

36. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee ensimmäisellä kysymyksellään, ovatko vähennysten oikaisemista koskevat arvonlisäverodirektiivin säännökset esteenä ”täysimääräistä oikaisua käyttöönoton yhteydessä” koskevalle vaatimukselle.

37. Tähän kysymykseen vastaamiseksi on tutkittava, kuuluuko ”täysimääräistä oikaisua käyttöönoton yhteydessä” koskeva vaatimus arvonlisäverodirektiivin oikaisua koskevien yleissäännösten (184 artikla ja sitä seuraavat artiklat) vai erityissäännösten (187 artikla ja sitä seuraavat artiklat) vai ei kummankaan soveltamisalaan.

38. Stichting Schoonzicht väittää, että arvonlisäverodirektiivin 184–186 artiklan yleissäännöksiä ei pitäisi soveltaa kyseessä olevaan tilanteeseen, koska oikaisu koskee kiinteistöjä ja kuuluu kyseisen direktiivin 187 artiklan soveltamisalaan, mikä merkitsee sitä, että oikaisu olisi suoritettava kymmenen vuoden ajalta. Koska liikevaihtoverolain 15 §:n 4 momentissa edellytetään, että alun perin tehty vähennys vastaava osa on maksettava takaisin yhdellä kertaa, se on

arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan vastainen.

39. Alankomaiden ja Ruotsin hallitukset sekä komissio ovat eri mieltä. Niiden mukaan ”täysimääräistä oikaisua käyttöönoton yhteydessä” koskeva vaatimus kuuluu lähtökohtaisesti arvonlisäverodirektiivin oikaisua koskevien yleissäännösten soveltamisalaan ja on näin ollen yhteensopiva niiden kanssa.

40. Yhdyn viimeksi mainittuun näkemykseen.

41. On totta, että arvonlisäverodirektiivin 187 artiklassa todetaan, että ”oikaisu suoritetaan [vähintään] viiden vuoden ajalta, *mukaan lukien* tavaran hankinta- tai valmistusvuosi [tai käyttöönottovuosi]”.(11) On myös totta, että jäsenvaltion velvollisuutena on säätää investointitavaroista suoritettavien oikaisujen järjestelmästä,(12) kuten ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin totesi.

42. Nämä seikat eivät kuitenkaan vastaa siihen kysymykseen, miten yhtäältä aiotun käytön ja toisaalta ensimmäisen tosiasiallisen käytön välinen ero pitäisi oikaista.

43. Vaikka oikeutta vähentää toisen verovelvollisen luovuttamista tavaroista ja suorittamista palveluista maksettava arvonlisävero arvonlisäverodirektiivin 167 ja 168 artiklan mukaisesti voidaan käyttää välittömästi ja täysimääräisesti siitä huolimatta, että kyseisiä tavaroita ei käytetäkään välittömästi yrityksen liiketoimintaan,(13) vähennysoikeus on olemassa siltä osin kuin näitä tavaroita ja palveluja käytetään verollisiin liiketoimiin.(14) Kuten julkisasiamies Kokott on todennut, ”arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan mukaan, luettuna yhdessä 63 artiklan kanssa, vähennys myönnetään säännöllisesti jo tavaran hankinta-ajankohtana, sen *aiotun* käytön perusteella. – – Edellytyksenä on säännöllisesti, että verovelvollinen käyttää hankittua tavaraa verollisiin liiketoimiin. Oikeuskäytännön mukaan oikaisusäännösten tarkoituksena on lisätä vähennyksen tarkkuutta, koska tavaran hankinta-ajankohdan jälkeen valvotaan, käyttäkö verovelvollinen sitä myös *tosiasiallisesti* tarkoituksiin, jotka oikeuttavat vähennykseen.”(15)

44. Nyt käsiteltävässä asiassa – kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee – vähennysoikeus syntyi, kun ostoihin sisältyvä arvonlisäverosaatava syntyi Stichting Schoonzichtin ilmaiseman aikomuksen perusteella (vuonna 2013). Katson kuitenkin, että neljän vuokratun huoneiston osalta vähennysoikeus päättyi käytön muuttuessa, jolloin Stichting Schoonzichtin liiketoimi muuttui aiotusta verollisesta liiketoimesta tosiasiallisesti verottomaksi liiketoimeksi *ennen* tavaroiden *ensimmäistä* käyttöä.

45. Kuten edellä on todettu, arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan mukainen investointitavaroita koskeva oikaisujärjestelmä on erityinen siinä mielessä, että vähennysten oikaisu on mahdollista suorittaa usean vuoden aikana.

46. Tämä järjestelmä perustuu oletamaan, jonka mukaan ”[käyttöä koskevat] muutokset ovat huomattavan todennäköisiä investointitavaroiden osalta, joita usein käytetään useita vuosia, joiden aikana niiden käyttötarkoitus saattaa muuttua”.(16)

47. Kuten Ruotsin hallitus ja komissio väittävät, tämä oletama koskee lähtökohtaisesti käyttöä koskevia muutoksia investointitavaran käyttöaikana. Se, että tätä logiikkaa laajennetaan koskemaan mainittua käyttöä *edeltävää* ajanjaksoa tai tarkemmin sanottuna ajanjaksoa, joka alkaa käyttötarkoituksen ilmaisemisesta ja päättyy ensimmäiseen verokauteen, jolloin tosiasiallisen käytön katsotaan alkavan, on kuitenkin aivan eri asia.

48. On totta, että täytäntöönpanomääräyksen 12 §:n 2 momentin mukaan oikaisuvelvollisuus koskee ensimmäistä verokautta, jonka aikana tavaroita *alettiin* käyttää, ja tässä yhteydessä on

todettava, että käytön alkaminen on osa itse käyttöä. Näin ollen voitaisiin sanoa, että ensimmäisen käytön ajankohta kuuluu arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan soveltamisalaan. On kuitenkin järkevää ja varsin loogista, että sen selvittäminen, vastaako aiemmin ilmaistu *käyttötarkoitus tosiasiallista* käyttöä, tapahtuu ajankohtana, jona tämä tosiasiallinen käyttö tapahtuu ensimmäisen kerran, koska (jos kyseinen elinkeinonharjoittaja ei ole aiemmin tehnyt itseoikaisua, jos se on mahdollista) aikaisemmin tehtävä selvitys olisi jokseenkin haastava, jos edes mahdollinen.

49. Tätä päätelmää tukee tarve varmistaa, että noudatetaan verotuksen neutraalisuuden periaatetta, sen molempia näkökohtia, sellaisina kuin ne ymmärretään yleisesti.

50. Kyseisen periaatteen ensimmäisen näkökohdan mukaan elinkeinonharjoittaja on vapautettava arvonlisäverorasitteesta, ”sikäli kuin yritystoiminta itsessään palvelee (lähtökohtaisesti) veronalaisten liiketoimien toteuttamista”.(17) Jos sitä vastoin ilmenee, että elinkeinonharjoittaja alkaa käyttää tavaroita *verottomaan* liiketoimeen aiemmin ilmaisemansa käyttötarkoituksen vastaisesti, tämä merkitsee mielestäni sitä, että kun tavarat otettiin käyttöön, aikaisempaa perustetta, jonka perusteella elinkeinonharjoittaja vapautettiin arvonlisäverorasitteesta, ei yksinkertaisesti ole enää olemassa.

51. Jos tätä sovelletaan nyt käsiteltävään asiaan, vaikuttaa siltä, että vähennysoikeus syntyi, kun Stichting Schoonzicht tuli ostoihin sisältyvän arvonlisäveron maksuvelvolliseksi ja kun näiden tavaroiden käyttötarkoitus ilmoitettiin veronalaiseksi. Kun tämä käyttötarkoitus muuttui, eli suoritettiin verosta vapautettu liiketoimi, ei enää ollut mitään perustetta sille, että kyseinen elinkeinonharjoittaja vapautettaisiin vähennetystä verosta. Vähennyksen perustetta ei enää ollut olemassa tosiasiallisen käytön alettua (tai jopa ennen sitä(18)).

52. Toisen näkökohdan mukaan verotuksen neutraalisuuden periaatteen ”vastaista on – – se, että samanlaista toimintaa harjoittavia taloudellisia toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavoin”.(19) Verotuksen neutraalisuuden periaatteen tämän näkökohdan ”vastaista on se, että samankaltaisia ja siis keskenään kilpailevia tavaroita tai palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla”.(20)

53. Nyt käsiteltävän asian osalta olen sitä mieltä, että jos Stichting Schoonzichtin kanta hyväksyttäisiin, syntyvä tilanne olisi vastoin verotuksen neutraalisuuden periaatteen edellä mainittua toista näkökohtaa.

54. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa ja Alankomaiden ja Ruotsin hallitukset sekä komissio väittävät, tällainen ratkaisu antaisi perusteetonta taloudellista etua elinkeinonharjoittajalle, joka ilmaisee aikovansa käyttää kyseisiä investointitavaroita verollisiin liiketoimiin, jolloin alun perin tehtyä vähennystä vastaavat varat olisivat kyseisen elinkeinonharjoittajan käytössä, vaikka ensimmäinen tosiasiallinen käyttö ja myöhempi käyttö oikaisukauden aikana eivät anna elinkeinonharjoittajalle oikeutta tällaiseen vähennykseen. Toisin sanoen, jos arviointi perustuu ajankohtaan, jona aikomus ilmaistaan, riippumatta ensimmäisestä tosiasiallisesta käytöstä, tämä merkitsisi sitä, että jäsenvaltio tosiasiallisesti rahoittaisi tällaista elinkeinonharjoittajaa, jonka pitäisi maksaa varat takaisin vain suhteellisina osuuksina sovellettavan useiden vuosien mittaisen oikaisukauden aikana.(21)

55. Sitä vastoin elinkeinonharjoittaja, joka käyttää samankaltaisia investointitavaroita täysin samoihin verottomiin tarkoituksiin, ei saisi tällaista taloudellista etua, jos se ei alun perin tehnyt vähennyksiä, koska se aikoi jo alun perin käyttää investointitavaroita verottomiin tarkoituksiin.

56. Investointitavaroiden ensimmäinen tosiasiallinen käyttö on sama näiden kahden hypoteettisen elinkeinonharjoittajan tapauksessa, mutta niitä kohdellaan arvonlisäveron vähennyksen osalta hyvin eri tavoin, mikä perustuu ainoastaan niiden (todennäköisesti

vilpittömässä mielessä) ilmaisemien kyseisten tavaroiden käyttöä koskevien aikomusten väliseen eroon. Muilta osin niiden tilanteet ovat samanlaiset.

57. Katson, että molemmissa tapauksissa elinkeinonharjoittajia pitäisi kohdella samalla tavalla arvonlisäveron vähennyksen osalta.

58. Liikevaihtoverolain 15 §:n 4 momentista ilmenee, että Alankomaiden lainsäädännön tarkoituksena on poistaa edellä kuvattu epätoivottu tulos siten, että vähennysoikeuden laajuus mukautetaan vastaamaan ensimmäisen tosiasiallisen käytön ajankohtana vallitsevaa tilannetta (minkä jälkeen käynnistetään investointitavaroita koskeva oikaisujärjestelmä). Tällä tavoin mainitulla lainsäädännöllä edistetään mielestäni verotuksen neutraalisuuden säilymistä edellä kuvatussa kahdessa merkityksessä. Tästä näyttää sitäkin suuremmalla syyllä olevan kyse, kun otetaan huomioon, että lainsäädäntö toimii molempiin suuntiin: ei pelkästään sellaisen elinkeinonharjoittajan ”vahingoksi”, jonka aikomus muuttuu verollisesta käytöstä verottomaan, vaan myös sellaisen elinkeinonharjoittajan eduksi, jonka aikomus muuttuu verottomasta käytöstä verolliseen.

59. Näistä syistä katson, että pääasiassa kyseessä oleva tilanne ei kuulu arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen soveltamisalaan (eikä siis ole ristiriidassa niiden kanssa).

60. Tämä päätelmä ei ole ristiriidassa unionin tuomioistuimen asiassa *Gmina Międzyzdroje* antaman määräyksen kanssa, jossa unionin tuomioistuin totesi, että arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan säännökset koskevat ”vähennysten oikaisutilanteita, joissa tuotantotavaraa, jonka käyttö ei oikeuta vähennykseen, aletaan myöhemmin käyttää toiminnassa, joka oikeuttaa vähennykseen”.(22) Unionin tuomioistuin totesi myös, että arvonlisäverodirektiivin 187 artikla on ”esteenä sellaiselle järjestelmälle, jonka mukaan vähennysten oikaisu voidaan suorittaa alle viiden vuoden ajalta, eli siis – – järjestelmälle, jossa oikaisu tehdään yhdellä kertaa ja jonka nojalla oikaisu voitaisiin suorittaa yhden ainoan verovuoden kuluessa.”(23)

61. Kyseisen asian tosiseikat, sellaisina kuin ne on tarkemmin kuvattu määräyksessä,(24) osoittavat, että nämä toteamukset esitettiin tilanteessa, jossa kyseinen kiinteistö oli jo otettu käyttöön. Vasta tuolloin käytön (tai käyttötarkoituksen) muutos tapahtui. Tämä eroaa kuitenkin huomattavasti pääasiassa kyseessä olevasta tilanteesta. Katson näin ollen, ettei arvonlisäverodirektiivin 187 artiklaa voida soveltaa nyt käsiteltävässä asiassa.

62. Seuraavaksi on selvitettävä, kuuluuko kyseessä oleva tilanne kyseisen direktiivin 184 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen soveltamisalaan.

63. Mielestäni kuuluu.

64. Tuomiossa *SEB bankas* unionin tuomioistuin tulkitsi arvonlisäverodirektiivin oikaisua koskevia yleisiä säännöksiä melko laajasti. Se totesi, että 184 artiklan sanamuoto ”ei sulje a priori pois sitä mahdollista tapausta, että kyseessä on perusteeton vähennys”.(25) Se tulkitsi, että kyseistä säännöstä sovelletaan ”tapaukseen, jossa vähennys on tehty, vaikka sen tekemiseen ei ollut minkäänlaista oikeutta”, koska kyseinen skenaario kuului ”arvonlisäverodirektiivin 184 artiklassa tarkoitettun ensimmäisen tapaustunnusmerkistön soveltamisalaan, eli tässä tilanteessa alun perin tehty vähennys on suurempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu”.(26)

65. Nyt käsiteltävä asiassa on selvästi kyse unionin tuomioistuimen tuomiossa *SEB bankas* tarkoittamasta perusteetonta vähennystä koskevasta tapauksesta. On totta, että kyseisessä asiassa oli tosin kyse tapauksesta, jossa vähennys oli tehty, vaikka sen tekemiseen ei alun

perinkään ollut minkäänlaista oikeutta. Nyt käsiteltävässä asiassa vähennysoikeus syntyi aluksi, mutta edellä esitetyistä syistä vähennysoikeus päättyi myöhemmin neljän huoneiston osalta. Koska on kuitenkin myönnetty, että arvonlisäverodirektiivin 184–186 artiklalla säännellään tilanteita, joissa perusteettomasti tehtyä vähennystä on oikaistava, kuten unionin tuomioistuin teki tuomiossa SEB bankas, samaa päätelmää on sovellettava myös tilanteisiin, joissa vähennysoikeus tosiasiallisesti menetetään ennen kyseisten tavaroiden ensimmäistä käyttöä.

66. Mielestäni tuomiossa SEB bankas ja nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevissa tilanteissa on kyse saman ongelman kahdesta eri puolesta: miten oikaista myönnetty vähennys, kun kyseistä vähennystä ei olisi alun perinkään pitänyt myöntää (SEB bankas) tai ei enää pitäisi myöntää (käsiteltävässä asiassa). Tästä syystä katson, että unionin tuomioistuimen tuomiossa SEB bankas antamaa ratkaisua olisi sovellettava nyt käsiteltävässä asiassa sen toteamiseksi, että kyseessä oleva tilanne kuuluu arvonlisäverodirektiivin 184–186 artiklassa säädettyjen vähennysten oikaisua koskevien yleissäännösten soveltamisalaan ja on yhteensopiva niiden kanssa.

67. Edellä esitetyistä syistä katson, että kyseisessä kansallisessa lainsäädännössä säädetty vaatimus ”täysimääräisestä oikaisusta käyttöönoton yhteydessä” ei kuulu arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen soveltamisalaan vaan kyseisen direktiivin 184–186 artiklan soveltamisalaan ja että se on yhteensopiva niiden kanssa.

C Toinen ennakkoratkaisukysymys

68. Koska mielestäni asiaa koskevat arvonlisäverodirektiivin säännökset eivät ole esteenä kyseessä olevalle kansalliselle oikaisujärjestelmälle, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

V Ratkaisuehdotus

69. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Hoge Raad der Nederlandenille seuraavasti:

Kansallinen investointitavaroista suoritettavien oikaisujen järjestelmä, jossa säädetään, että tavaran käyttöönottovuonna alun perin tehtyä koko vähennystä voidaan oikaista yhdellä kertaa, jos käyttöönoton yhteydessä ilmenee, että kyseinen alun perin tehty vähennys eroaa vähennyksestä, johon verovelvollisella on oikeus investointitavaroiden tosiasiallisen käytön perusteella, ei kuulu yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 187 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen soveltamisalaan vaan mainitun direktiivin 184–186 artiklan soveltamisalaan. Nämä säännökset eivät ole esteenä tällaiselle kansalliselle oikaisujärjestelmälle.

1 Alkuperäinen kieli: englanti.

2 EYVL 2006, L 347, s. 1, sellaisena kuin se on muutettuna.

3 Ks. esim. tuomio 21.3.2000, Gabalfrisa ym. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 30.9.2010, Uszodaépít? (C-392/09, EU:C:2010:569, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

4 Tuomio 3.10.2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös tuomio 18.10.2012, TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 17.10.2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

5 Tuomio 15.12.2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, 57 kohta). Ks. myös

tuomio 5.6.2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

6 Ks. mm. tuomio 13.3.2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 16.6.2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

7 Ibid.

8 Tuomio 16.6.2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 16.6.2016, Kreissparkasse Wiedenbrück (C-186/15, EU:C:2016:452, 47 kohta).

9 Unionin tuomioistuin on täsmentänyt, että vaikka ”184 ja 185 artiklan säännöksissä – – mainitaan perusteettomia arvonlisäverovähennyksiä koskeva oikaisuvelvollisuus – – [niissä] ei kuitenkaan säädetä, millä tavalla tämä oikaisu on tehtävä”, paitsi investointitavaroiden osalta. Tuomio 11.4.2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228, 26 kohta).

10 Jäsenvaltioiden on määriteltävä tuotantotavaran käsite. Ks. arvonlisäverodirektiivin 189 artiklan a alakohta. Arvonlisäverodirektiivin 190 artiklan mukaan ”jäsenvaltiot voivat 187, 188, 189 ja 191 artiklaa sovellettaessa lukea tuotantotavaroiksi sellaiset palvelut, joilla on tavanomaisesti tuotantotavaran ominaisuuksiin luettavia ominaisuuksia”.

11 Kursivointi tässä.

12 Ks. vastaavasti määräys 5.6.2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, 24 ja 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

13 Tuomio 22.3.2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, 45 kohta).

14 Tuomio 22.10.2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. kuitenkin 8.6.2000 annetussa tuomiossa Schloßstraße (C-396/98, EU:C:2000:303, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), 8.6.2000 annetussa tuomiossa Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, 41 kohta) ja 28.2.2018 annetussa tuomiossa Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, 42 kohta) tarkoitetut erityistilanteet. Viimeksi mainitussa tuomiossa unionin tuomioistuin totesi, 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”.

15 Ratkaisuehdotus Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:138, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus TETS Hasko vo (C-234/11, EU:C:2012:352, 27 ja 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

16 Tuomio 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, 25 kohta), joka koskee kuudennen arvonlisäverodirektiivin vastaavaa säännöstä, 20 artiklaa.

17 Julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus AGROBET CZ (C-446/18, EU:C:2019:1137, 57 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

18 Ennakkoratkaisupyyntöä ilmenee, että kyseiset neljä huoneistoa annettiin vuokralle elokuusta 2014 lähtien. Jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamasta tarkistuksesta muuta johdu, minun on vaikea kuvitella, että se, onko liiketoimi verollinen vai ei, olisi selvinnyt vasta vuokralleannon (eli tosiasiallisen käytön) ensimmäisenä päivänä, sillä oletan, että

tarvittavat sopimukset (jotka paljastavat liiketoimen luonteen) on todennäköisesti laadittu aikaisemmin.

19 Julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus AGROBET CZ (C-446/18, EU:C:2019:1137, 57 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

20 Ks. mm. tuomio 9.3.2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), tuomio 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ym. (C-597/17, EU:C:2019:544, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 19.12.2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

21 Haluan korostaa hyvin painokkaasti, ettei nyt käsiteltävässä asiassa ole olemassa mitään näyttöä tai edes epäilyä sääntöjenvastaisuudesta. Yleisesti ottaen ja nyt käsiteltävän asian olosuhteista riippumatta ei kuitenkaan voida jättää huomiotta sitä, että mahdollisuus maksaa erissä takaisin ilmaistun (kuvitteellisen) aikomuksen perusteella perusteettomasti tehtyä vähennystä vastaava määrä, voi kannustaa väärinkäyttöön.

22 Määräys 5.6.2014 (C-500/13, EU:C:2014:1750, 23 kohta). Kyseisessä asiassa oli kyse lainsäädännöstä, jossa, kuten nyt käsiteltävässä asiassa, säädettiin kiinteistöinvestointien osalta kymmenen vuoden oikaisukaudesta, joka alkaa kyseisen kiinteistön ensimmäisestä käyttöönotosta. Gmina Międzyzdroje maksoi omistamansa liikuntahallin töiden yhteydessä luovutetuista tavaroista ja suoritetuista palveluista arvonnlisäveroa. Mainittujen töiden kuluessa se suunnitteli muuttavansa kyseisen omaisuuden hallinnointijärjestelmää ja vuokraavansa sen kauppaoikeudelliselle yhtiölle. Tämän jälkeen se yritti vähentää maksamansa arvonnlisäveron yhdellä kertaa, koska kyseisen liikuntahallin käyttö muuttui verottomasta verolliseksi. Veroviranomainen hylkäsi tämän ja katsoi, että tilanteessa sovelletaan arvonnlisäverodirektiivin 187 artiklan täytäntöönpanosäännöksiä.

23 Määräys 5.6.2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, 27 kohta).

24 Ks. tosiseikkojen esittely 5.6.2014 annetussa määräyksessä Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, 10 ja 12 kohta, erityisesti 12 kohdan loppuosa, ”kunhan muistetaan, että yhtä kymmenesosaa tuosta määrästä ei voida oikaista sen takia, että mainittua liikuntahallia on vuoden 2010 aikana käytetty toimintoihin, jotka eivät oikeuta veron vähennykseen”).

25 Tuomio 11.4.2018 (C-532/16, EU:C:2018:228, 33 kohta).

26 Tuomio 11.4.2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228, 34 kohta).