

Väliaikainen versio

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

24 päivänä maaliskuuta 2022(1)

Asia C-56/21

UAB "ARVI" ir ko

vastaan

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

(Ennakkoratkaisupyyntö – Mokestinin komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės
(Liettuan tasavallan hallituksen yhteydessä toimiva veroriitoja käsittelevä lautakunta, Liettua)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 137 artikla –
Mahdollisuus valita verovelvollisuus verosta vapautettujen liiketoimien osalta – Valintaoikeuden
edellytykset – Jäsenvaltioiden harkintavalta – Muodon merkitys – Seuraukset muotovaatimusten
rikkomisesta

I Johdanto

1. Jo vuonna 1858 Rudolf von Jhering – tunnettu saksalainen oikeustieteilijä – totesi seuraavaa: "Die Form ist die geschworene Feindin der Willkür, die Zwillingschwester der Freiheit" ("muoto on mielivallan vannoutunut vihollinen, vapauden kaksossisar").(2)
2. Tämä voi myös olla syy siihen, että Liettua on asettanut tiettyjen arvonlisäverotuksen aineellisten oikeusvaikutusten edellytykseksi määrättyjen muodollisuuksien noudattamisen. Niinpä verovelvollisuus voidaan valita vain sellaisen liiketoimen osalta, joka suoritetaan rekisteröityneelle arvonlisäverovelvolliselle. Käsiteltävässä asiassa ostaja voitiin rekisteröidä vasta kuukauden kuluttua. Näin ollen kyseinen edellytys ei täyttnyt liiketoimen suorittamishetkellä. Sen seurauksena luovuttaja ei Liettuan lainsäädännön mukaan voinut luopua kyseisen liiketoimen verovapautuksesta. Luovuttajan piti näin ollen oikaista tuotantokustannuksiin perustuvat ostovähennykset aikaan suhteutettuna pelkästään muodollisuuksien noudattamatta jättämisen vuoksi.
3. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä kuitenkin ilmenee, että arvonlisäverotuksessa aineellisilla näkökohdilla on tietyissä tapauksissa etusija muodollisuuksien noudattamiseen nähden ("sisältö ennen muotoa"),(3) erityisesti silloin, kun on kyse vähennyksistä tai liiketoimen verovapautuksesta. Voidaanko tätä lähestymistapaa kuitenkin soveltaa myös jäsenvaltioiden

valintaoikeuksiin? Käsiteltävässä asiassa on kyse muotovaatimusten merkityksestä silloin, kun jäsenvaltio on käyttänyt valintaoikeuttaan ja säättänyt mahdollisuudesta valita verovelvollisuus. Komissio puoltaa puhtaasti aineellista lähestymistapaa myös tässä tilanteessa.

4. Sitä vastoin unionin lainsäätäjä on viime aikoina lähtenyt pikemminkin ajatuksesta, jonka mukaan oikeusvarmuus edellyttää menettelysäännösten noudattamista. Tämä käy ilmi – ei kuitenkaan tässä asiassa merkityksellisestä – direktiivin 2006/112/EY uudelleenlaaditusta 138 artiklan 1 kohdasta ja 1 a kohdasta.(4) Ehkä myös unionin lainsäätäjä on tältä osin tukeutunut edellä mainittuun sitaattiin. Joka tapauksessa unionin lainsäätäjällä on jälleen tilaisuus käsitellä ”muodon merkitystä” arvonlisäverolainsäädännössä(5) – tällä kertaa valintamahdollisuuden yhteydessä.

II Oikeudellinen kehys

A Unionin oikeus

5. Oikeudellinen kehys muodostuu yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetusta direktiivistä 2006/112/EY(6) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi).

6. Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan j alakohtaan sisältyy seuraava verovapautus:

”1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

j) rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen, paitsi 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa mainituissa tapauksissa;”

7. Arvonlisäverodirektiivin 137 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetään tältä osin seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden valita verotus seuraavien liiketoimien osalta:

b) muun kuin 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetun rakennuksen tai rakennuksen osan ja siihen liittyvän maapohjan luovutus;”

8. Arvonlisäverodirektiivin 137 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vahvistettava 1 kohdassa säädetyn valintaoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt. Jäsenvaltiot voivat rajoittaa tämän valintaoikeuden soveltamisalaa.”

9. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa säädetään vähennysten aineellisesta soveltamisalasta:

”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; – –”

10. Arvonlisäverodirektiivin 187 artikla koskee vähennysten oikaisemista ja kuuluu seuraavasti:

”1. Tuotantotavaroista oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, mukaan lukien tavarankankinta- tai valmistusvuosi.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin oikaisua tehdessään käyttää perusteena täydet viisi vuotta kestävää kautta, joka alkaa tavarán 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.

— —”

11. Arvonlisäverodirektiivin 188 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Oikaisukauden aikana luovutettua tuotantotavaraa on katsottava käytetyksi verovelvollisen liiketoiminnassa oikaisukauden loppuun saakka.

Liiketoimintaa pidetään kokonaisuudessaan verollisena, jos tuotantotavaran luovutus on verollinen.

Liiketoimintaa pidetään kokonaan vapautettuna verosta, jos tuotantotavaran luovutus on vapautettu verosta.

2. Edellä 1 kohdassa säädetty oikaisu on suoritettava kerralla koko jäljellä olevalta oikaisukaudelta. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin, kun tuotantotavaran luovutus on vapautettu verosta, olla vaatimatta oikaisua, jos ostaja on verovelvollinen, joka käyttää kyseistä tuotantotavaraa yksinomaan sellaisissa liiketoimissa, joiden osalta arvonlisävero saadaan vähentää.”

B Liettuan oikeus

12. Liettuan arvonlisäverolain (Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas, jäljempänä arvonlisäverolaki) 32 §:n 3 momentissa pannaan täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 137 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetty jäsenvaltioiden sääntelyvalta ja säädetään seuraavaa:

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

13. Arvonlisäverolain 58 §:n 1 momentin mukaan ”arvonlisäverovelvollisella on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä ja/tai tuonnin arvonlisävero hankituista ja/tai maahantuoduista tavaroista ja/tai palveluista, jos nämä tavarat ja/tai palvelut on tarkoitettu käytettäväksi kyseisen arvonlisäverovelvollisen seuraaviin liiketoimiin: 1. arvonlisäverollinen tavaroiden luovutus ja/tai palvelujen suoritus – —”

14. Arvonlisäverolain 67 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

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

saatiin päätökseen). – –”

15. Arvonlisäverolain 67 §:n 5 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos ilmenee, että investointihyödykkeitä käytetään muuhun kuin tämän lain 58 §:n 1 momentissa määritellyyn tarkoitukseen tai että ne ovat hävinneet, arvonlisäveron vähennys on oikaistava siltä verokaudelta tehtävässä arvonlisäveroilmoituksessa, jona edellä mainitut seikat ilmenevät, korottamalla maksettavan arvonlisäveron määrää (tai vähentämällä palautettavan arvonlisäveron määrää) vastaavasti (eli arvonlisäveron vähennyksen oikaisemiselle asetetusta määräajasta jäljellä olevaan ajanjaksoon kohdistuvan ostoihin sisältyvän tai tuonnin arvonlisäveron vähennetyllä osuudella).”

16. Liettuan tasavalta ei ole päättänyt käyttää arvonlisäverodirektiivin 188 artiklan 2 kohdassa säädettyä mahdollisuutta luopua oikaisun vaatimisesta.

III Pääasia

17. Tämä ennakkoratkaisupyyntö esitetään asiassa, jonka asianosaiset ovat rajavastuuyhtiö ”ARVI” ir ko UAB (jäljempänä Arvi) ja Kauno apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija (Kaunasin alueen verotarkastusvirasto, Liettua; jäljempänä verohallinto).

18. Arvi oli rakentanut lisärakennuksen, joka oli luokiteltu ”kotitalouskäyttöön” ja jossa oli kuntosali/kuntoilutila (jäljempänä rakennus), ”muuhun käyttöön” osoitetulle kiinteistölle, joka oli vuokrattu osakkaille. Arvi ilmoitti tuotantokustannukset ja arvonlisäveron vuoden 2013 tammikuun arvonlisäveroilmoituksessa.

19. Arvi myi rakennuksen 8.5.2015 371 582,48 eurolla, johon sisältyi 64 489,52 euron arvonlisävero, ”Investicij? ir inovacij? fondas, UAB”:lle (jäljempänä ostaja). Ostaja oli myyntihetkellä tosin verovelvollinen mutta ei ollut vielä rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi. Ostaja oli sopimuksen tekohetkellä kylläkin jo tehnyt arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröintiä koskevan hakemuksen. Tätä (ensimmäistä) rekisteröintihakemusta ei kuitenkaan hyväksytty syistä, jotka eivät ole unionin tuomioistuimen tiedossa. Ostaja rekisteröitiin arvonlisäverovelvolliseksi vasta kuukautta myöhemmin (kesäkuussa 2015).

20. Verohallinnon mukaan se, että hankkija on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi, on kuitenkin välttämätön edellytys sille, että verovelvollinen voi valita verovelvollisuuden luovutuksensa osalta. Näin ollen kyseistä liiketoimea olisi ehdottomasti pitänyt käsitellä verosta vapautettuna kiinteistön luovutuksena. Tästä puolestaan seuraa, että vuoden 2013 tammikuussa tehty vähennys olisi pitänyt oikaista vuoden 2015 toukokuussa annetussa arvonlisäveroilmoituksessa. Näin ollen Arvin olisi pitänyt ilmoittaa oikaisumäärä, joka vastaa toukokuun 2015 ja joulukuun 2022 välistä ajanjaksoa. Tämän vuoksi verohallinto vaati Arvia maksamaan 252 296,00 euron suuruisen arvonlisäveron sekä siihen liittyvät seuraamusmaksut ja viivästyskorot.

21. Arvi sitä vastoin katsoo, että arvonlisäverolain 32 §:n 3 momentissa säädetty edellytys, jonka mukaan hankkijan on oltava rekisteröity arvonlisäverovelvollinen eikä pelkästään verovelvollinen, loukkaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta arvonlisäverotuksen alalla eikä se ole millään tavoin yhteensopiva kyseisen direktiivin tavoitteiden ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön kanssa. Tästä syystä Arvi teki oikaisuvaatimuksen keskusveroviranomaiselle. Se hylättiin. Arvi valitti tästä päätöksestä veroriitalautakunnalle.

IV Ennakkoratkaisupyyntö ja menettely unionin tuomioistuimessa

22. Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s (Liettuan tasavallan hallituksen yhteydessä toimiva veroriitoja käsittelevä lautakunta, Liettua; jäljempänä veroriitalautakunta), jonka käsiteltävänä valitus on, esitti 16.10.2020 tekemällään päätöksellä unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- 1) Onko kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan arvonlisäverovelvollisella voi olla oikeus valita arvonlisäverotus arvonlisäverosta vapautetun kiinteistön osalta vain, jos kiinteistö luovutetaan verovelvolliselle, joka on jo rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi liiketoimen suorittamishetkellä, yhteensopiva arvonlisäverodirektiivin 135 ja 137 artiklan tulkinnan sekä verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja tehokkuusperiaatteen kanssa?
- 2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko kansallisten säännösten tulkinta, joiden mukaan kiinteistön luovuttajan on oikaistava luovutetun kiinteistön ostoon sisältyneen arvonlisäveron vähennys, kun luovuttaja on valinnut arvonlisäverotuksen kiinteistön luovutuksen osalta ja tällainen valinta on kansallisten vaatimusten mukaan mahdollon pelkästään sen vuoksi, ettei ostaja ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi, niiden arvonlisäverodirektiivin säännösten, jotka koskevat luovuttajan oikeutta vähentää arvonlisävero ja oikaista vähennys, sekä arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen ja tehokkuusperiaatteen mukainen?
- 3) Onko hallintokäytäntö, jonka mukaan pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa kiinteistön luovuttajan on oikaistava ostoihin sisältyvän veron vähennys kiinteistön oston tai valmistamisen osalta, koska liiketoimea kyseisen kiinteistön myymiseksi pidetään arvonlisäverosta vapautettuna kiinteistön luovutuksena sen vuoksi, että oikeutta valita arvonlisäverotus ei ole (ostajalla ei ole arvonlisäverotunnistetta liiketoimen suorittamishetkellä), vaikka kiinteistön ostaja oli liiketoimen suorittamishetkellä hakenut arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröimistä ja rekisteröitiin arvonlisäverovelvolliseksi kuukausi liiketoimen suorittamisen jälkeen, niiden arvonlisäverodirektiivin säännösten, jotka koskevat luovuttajan oikeutta vähentää arvonlisävero ja oikaista vähennys, sekä arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen mukainen? Onko tällaisessa tapauksessa tärkeää määrittää, käyttikö kiinteistön ostaja, joka rekisteröityi arvonlisäverovelvolliseksi liiketoimen suorittamisen jälkeen, hankkimaansa kiinteistöä tosiasiasa arvonlisäverollisessa toiminnassa, kun ei ole näyttöä petoksesta tai väärinkäytöksestä?

23. Arvi, Liettua ja Euroopan komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia unionin tuomioistuimessa käydyssä menettelyssä. Unionin tuomioistuin on jättänyt suullisen käsittelyn järjestämättä työjärjestyksen 76 artiklan 2 kohdan nojalla.

V Oikeudellinen arviointi

A Ennakkoratkaisupyynnön tutkittavaksi ottaminen

24. Ennakkoratkaisupyynnön on esittänyt Liettuan tasavallan hallituksen yhteydessä toimiva veroriitalautakunta. Kyseessä on elin, joka tutkii veroriitoja ennen oikeudenkäyntiä. Unionin tuomioistuin tosin totesi vuonna 2010 tämän lautakunnan osalta, että se on SEUT 267 artiklassa tarkoitettu tuomioistuin, jolla on oikeus esittää ennakkoratkaisupyyntö.(7) Kun otetaan huomioon unionin tuomioistuimen viimeaikainen oikeuskäytäntö, tuolloin esitetyt päätelmät voivat kuitenkin edellyttää tarkistamista.(8)

25. Epäilyksiä ennakkoratkaisupyynnön esittämiseen oikeutetun tuomioistuimen asemasta herää käsiteltävässä asiassa siksi, että molemmat asianosaiset eivät voi riitauttaa veroriitalautakunnan päätöstä samassa laajuudessa. Verohallinto voi hakea siihen muutosta vain erityisissä olosuhteissa (lautakunta ja verohallinto tulkitsevat verolainsäädäntöä eri tavoin). Näin ollen vaikuttaa siltä, että lautakunnan päätöksen ensisijaisena tarkoituksena on lainsäädännön

yhdenmukaisen tulkinnan varmistaminen verohallinnossa. Tämä selittäisi myös sen, miksi kyseinen lautakunta ei sijaitse oikeuslaitoksessa vaan täytäntöönpanovaltaa käyttävässä viranomaisessa (hallitus), ja tuomioistuimet ratkaisevat jäljellä olevat riita-asiat vasta sen jälkeen.

26. Toisaalta lautakunnan jäsenet ovat riippumattomia asiantuntijoita, ja verovelvollinen voi joka tapauksessa ilman rajoituksia riitauttaa päätöksen tuomioistuimessa. Tältä osin tosiseikat eivät näytä muuttuneen merkittävästi vuonna 2010 annettuun tuomioon verrattuna, eikä kukaan asianosaisista ole ilmaissut epäilyksiä oikeudesta esittää ennakkoratkaisupyyntö. Unionin tuomioistuimen tiedossa ei siis ole uusia, täsmällisiä tietoja. Näin ollen lähden edelleen siitä, että veroriitalautakunnalla on oikeus esittää ennakkoratkaisupyyntö.

B Ennakkoratkaisukysymykset

27. Kaikki kolme ennakkoratkaisukysymystä koskevat viime kädessä sitä, onko arvonlisäverodirektiivi esteenä jäsenvaltion kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan se, että sellaisenaan verosta vapautettua liiketoimea voidaan kohdella verollisena liiketoimena, edellyttää sitä, että hankkija on rekisteröity verovelvollinen.

28. Koska tämän edellytyksen noudattamatta jättämisestä seuraa, että luovuttajan tai suorittajan on oikaistava vähennyksensä suhteellisen osuuden mukaan, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii kysymystä neutraalisuuden periaatteen tai suhteellisuusperiaatteen loukkaamisesta. Viimeksi mainittu kysymys vaikuttaa olevan erityisen tärkeä ennakkoratkaisupyyntöä esittäneelle tuomioistuimelle, koska kyseinen edellytys täyttyi jo kuukauden kuluttua, hankkija suorittaa vähennyksiin oikeuttavia liiketoimia eikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan ole kyse petoksesta tai väärinkäytöksestä.

29. Koska kaikki kolme kysymystä riippuvat siitä, kuinka laajasti jäsenvaltio voi säätää tällaisesta valintaoikeudesta ja sitoa sen muotovaatimuksiin, niitä kaikkia voidaan tarkastella yhdessä. Tätä varten tarkastelen ensin arvonlisäverodirektiivin 137 artiklan 1 kohdassa mainitun valintaoikeuden tarkoitusta (C kohta). Sen jälkeen käsittelen valintaoikeuden käyttöä koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä koskevan sääntelyvallan, joka myönnetään jäsenvaltioille arvonlisäverodirektiivin 137 artiklan 2 kohdassa, rajoja (D kohta).

C Arvonlisäverodirektiivin 137 artiklan 1 kohdassa säädetyn valintaoikeuden tarkoitus

30. Arvonlisäverodirektiivin 137 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat antaa verovelvollisilleen oikeuden valita verotus tosiasiallisesti verosta vapautettujen liiketoimien osalta.

31. Tarve voida luopua verovapautuksesta selittyy sitä taustaa vasten, että arvonlisäverovapautuksilla ei pyritä suosimaan luovuttajana tai suorittajana olevaa elinkeinonharjoittajaa vaan hankkijaa.(9) Tämä johtuu arvonlisäveron luonteesta yleisenä kulutusverona, jolla ei ole tarkoitus rasittaa luovuttajana tai suorittajana olevaa elinkeinonharjoittajaa (verovelvollinen) vaan *hankkijaa* (verotuksen kohde).(10)

32. Tämä hankkijaa suosiva kohtelu johtaa kuitenkin siihen, että (tässä tapauksessa Arvi) *luovuttaja tai suorittaja ei voi vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa*. Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan j alakohdan mukaan kyseisen kiinteistön myynti on Arvin osalta tosin vapautettu verosta. Tästä seuraa kuitenkin, ettei vähennyksiä voida tehdä rakennuksen rakentamiskustannusten osalta (tai, kuten tässä tapauksessa, ne on oikaistava). Näin ollen luovuttajan tai suorittajan on sisällytettävä nämä kustannukset hintaansa. Niitä ei kuitenkaan voida ilmoittaa erikseen, koska luovutus on vapautettu verosta. Näin ollen kaikki hankkijat vastaavat rakentamiskustannuksiin sisältyvästä arvonlisäverosta ilman mahdollisuutta vapautua siitä. Vapautuminen estyy aina siksi, että ei ole olemassa veronalaisesta luovutuksesta toimitettua

laskua, jossa on eritelty arvonlisävero.(11)

33. Jos hankkija kuitenkin on vähennyksiin oikeutettu elinkeinonharjoittaja, sille ei ole taloudellisesti kannattava ostaa Arviltä rakennettua kiinteistöä verosta vapautettuna. Sen sijaan se hankkisi rakentamattoman kiinteistön ja rakentaisi rakennuksen itse. Jälkimmäisessä tapauksessa sillä olisi nimittäin vähennysoikeus rakennuksen rakentamiskustannusten osalta. Tästä seuraa, että yksikään vähennyksiin oikeutettu verovelvollinen ei ostaisi Arviltä rakennettua kiinteistöä vaan rakentaisi sen aina itse.

34. Näin ollen verosta vapautetun luovutuksen (rakennettu kiinteistö) tarjoajalle aiheutuu kilpailuhaittaa suhteessa muihin verovelvollisiin, joilla on vähennysoikeus. Viimeksi mainituille on edullisempaa rakentaa kiinteistö itse, koska ne voivat tällöin vähentää arvonlisäveron ostoihin sisältyvänä verona. Jos oma suoritus kuitenkin on verovelvolliselle edullisempi kuin muun verovelvollisen toimittama suoritus, kaupalliset toimijat (kuten tässä tapauksessa Arvi) eivät voi enää osallistua näille markkinoille (myynti elinkeinonharjoittajille, joilla on vähennysoikeus).

35. Näin ollen arvonlisäverodirektiivin 137 artiklassa säädetyllä valintaoikeudella taataan se, ettei luovuttajalta tai suorittajalta (tässä Arvi) suljeta pois pääsyä näille markkinoille. Verovapautuksesta luopumisen tarkoituksena on *estää luovuttajalle tai suorittajalle aiheutuvat kilpailuhaitat* direktiivin 137 artiklassa tarkoitetuilla aloilla. Unionin lainsäätäjä on ilmeisesti juuri kiinteistöjä koskevien liiketoimien osalta havainnut kilpailun vääristymisen mahdollisuuden elinkeinonharjoittajina toimivien kauppiaiden ja vuokraajien osalta ja on sen vuoksi antanut jäsenvaltioille oikeuden poistaa se.

D Arvonlisäverodirektiivin 137 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun sääntelymahdollisuuden rajat

36. Arvonlisäverodirektiivin 137 artiklan 2 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on vahvistettava 1 kohdassa säädetyin valintaoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt. Ne voivat tältä osin rajoittaa valintaoikeuden soveltamisalaa. Tästä seuraa – kuten unionin tuomioistuimien(12) on useaan otteeseen todennut –, että jäsenvaltioilla on, kuten myös Liettua korostaa, ”laaja harkintavalta”. On nimittäin niiden tehtävä arvioida, onko valintaoikeuden myöntäminen tarpeen vai ei, sen mukaan kuin ne katsovat tarkoituksenmukaiseksi maassaan kulloinkin vallitsevan tilanteen mukaan.(13) Näin ollen ne voivat myös poistaa valintaoikeuden sen käyttöönoton jälkeen.(14) Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltiot voivat vahvistaa valintaoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt tai jopa poistaa tämän oikeuden.(15)

37. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tämä kattaisi myös esimerkiksi vaatimuksen tehdä nimenomainen verotuksen valintaa koskeva ennakkoilmoitus,(16) mutta ei kuitenkaan lisää aikaa vähennysten tekemiselle sen jälkeen, kun pätevä luopuminen on tehty.(17) Arvonlisäverodirektiivin 137 artiklan 2 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat valintaoikeutta koskevaa harkintavaltaansa käyttäessään myös jättää tietyt liiketoimet tai tietyt verovelvollisten ryhmät tämän oikeuden soveltamisalan ulkopuolelle.(18)

38. Kun jäsenvaltiot käyttävät valintaoikeuden soveltamisalaa ja sen käyttöä koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen vahvistamista koskevaa harkintavaltaansa, niiden on ainoastaan noudatettava arvonlisäverodirektiivin tavoitteita ja yleisiä periaatteita, erityisesti verotuksen neutraalisuuden periaatetta, säädettyjen vapautusten oikean, selkeän ja yhdenmukaisen soveltamisen vaatimusta(19) sekä suhteellisuusperiaatetta.(20)

1. Jäsenvaltioiden sääntelyvallan sisällölliset rajat

39. Arvonlisäverodirektiivin 137 artiklan 2 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on vahvistettava 1

kohdassa säädetyn valintaoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt, jos ne myöntävät verovelvolliselle tällaisen luopumismahdollisuuden. Tämä sääntelyvalta koskee yksityiskohtaisia sääntöjä, jotka koskevat oman liiketoimen verovapautuksesta luopumista, ja valintaoikeuden soveltamisalaa.(21)

40. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltiot eivät sitä vastoin voi käyttää tätä sääntelyvaltaa jo saadun vähennysoikeuden poistamiseen.(22) Sellaisten vähennysten rajoittaminen, jotka liittyvät valintaoikeuden käyttämisen jälkeisiin verollisiin liiketoimiin, ei nimittäin koskisi valintaoikeuden ”laajuutta”, jota jäsenvaltiot saavat arvonlisäverodirektiivin 137 artiklan 2 kohdan toisen virkkeen nojalla rajoittaa, vaan valintaoikeuden käyttämisen seurauksia.(23)

41. Näin ollen esimerkiksi sen, että luovuttaja tai suorittaja peruuttaa luopumisensa yksipuolisesti hankkijan vahingoksi taannehtivin vaikutuksin, ei myöskään pitäisi olla mahdollista arvonlisäverotuksessa. Mahdollisuus peruuttaa luopuminen taannehtivasti ei nimittäin koske luovuttajan tai suorittajan tekemän luopumisen toteuttamistapaa vaan ainoastaan hankkijan jo käyttämän vähennysoikeuden seurauksia. Lisäksi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteiden kanssa on ristiriidassa se, että suorituksen jälkeinen lainmuutos vie taannehtivasti vähennysoikeuden.(24)

42. Tämä luopumisoikeutta koskevan sääntelyvallan sisällöllinen rajoitus ei kuitenkaan koske Arvin tekemää vähennysten oikaisua nyt käsiteltävässä asiassa. Se ei nimittäin muuta jälkikäteen vaatimusta noudattaa luopumista koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä(25) tai luopumisen oikeudellisia seurauksia. Kyseinen oikaisu on pikemminkin pelkkä (pätevän) luopumisen puuttumisesta johtuva verovapautuksen seuraus. Se toteutuisi (ks. arvonlisäverodirektiivin 188 artiklan 1 kohta) myös siinä tapauksessa, että Liettua ei olisi säätänyt luopumismahdollisuudesta, koska se perustuu suoraan direktiiviin tai sen täytäntöönpanoon.

43. Kuten julkisasiamies Geelhoed jo runsaat 18 vuotta sitten totesi,(26) tämä vaikutus (tai jo tehdyn vähennyksen oikaiseminen verosta vapautetun luovutuksen vuoksi) ei siis johdu kansallisista säännöksistä vaan verovelvollisten käyttäytymisestä (tässä tapauksessa kiinteistön myynti, jonka verovelvollinen suorittaa – vielä – rekisteröimättömälle verovelvolliselle). Näin ollen arvonlisäverodirektiivin 137 artiklan 2 kohtaan perustuvan jäsenvaltioiden sääntelyvallan sisällöllisiä rajoja ei ole ylitetty.

2. Neutraalisuuden periaate

44. On kuitenkin mahdollista, että edellytys, jonka mukaan kyseisen kiinteistön luovutuksen vastaanottajan on oltava paitsi verovelvollinen, myös rekisteröity verovelvollinen, loukkaa arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta.

45. Neutraalisuuden periaatteen vastaista on se, että samanlaista toimintaa harjoittavia taloudellisia toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavoin.(27)

46. Käsiteltävässä asiassa ei vaikuta siltä, että tätä kilpailumahdollisuuksien yhdenvertaisuutta olisi loukattu. Valintamahdollisuuden tarkoituksena on – kuten edellä C kohdassa on selitetty – nimenomaan välttää luovuttajalle tai suorittajalle aiheutuvat kilpailuhaitat.

47. Liettuan lainsäädännössä asetettu edellytys, jonka mukaan hankkijan on oltava rekisteröity verovelvollinen liiketoimen toteutushetkellä, ei muuta millään tavoin tätä päätelmää. Luopumiselle nimittäin asetetaan kaikkien kiinteistön luovuttajien osalta samalla tavoin edellytys siitä, että hankkijan on oltava rekisteröity verovelvollinen.(28) Kukaan muu kiinteistön myyjä ei käsiteltävässä tapauksessa olisi voinut pätevästi valita verovelvollisuutta.

3. **Suhteellisuusperiaate**

48. Se, että verovelvollinen veloitetaan oikaisemaan jo tehty vähennys ainoastaan sen vuoksi, että hänen hankkijansa ei ollut rekisteröity verovelvollinen – tai tässä tapauksessa rekisteröitiin verovelvolliseksi vain kuukautta myöhemmin –, voisi kuitenkin olla suhteetonta. Tämä edellyttää, että rekisteröintivaatimuksella ei voida taata sen tavoitteen toteutumista, johon sillä pyritään, tai sillä ylitetään se, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi.(29)

49. Hankkijaa koskevan rekisteröintivaatimuksen tarkoituksena on helpottaa verohallinnon mahdollisuuksia valvoa luopumista, koska – kuten edellä C kohdassa on todettu – luopuminen on järkevää vain suhteessa verovelvolliseen, jolla on vähennysoikeus. Lisäksi se palvelee oikeusvarmuutta(30) ja oikeudellista selvyyttä. Kun rekisteröinnistä on todiste, luovuttaja tai suorittaja voi selvästi tunnistaa, täytyvätkö luopumiselle asetetut edellytykset niin, ettei hänen pidä oikaista tekemäänsä vähennystä. Se, harjoittaako joku jo arvonlisäverolainsäädännössä tarkoitettua toimintaa verovelvollisena, on erityisesti liiketoiminnan alkuvaiheessa toisen yksityishenkilön (ja joskus myös verohallinnon) vaikea todeta ilman tällaista rekisteröinnin osoittavaa seikkaa.

50. Sekä arvonlisäveron tehokas hallinnointi ja valvonta – mikä unionin tuomioistuimen mukaan vaikuttaa suoraan Euroopan unionin rahoitukseen(31) – että myös oikeusvarmuuden periaate ovat hyväksyttäviä tavoitteita. Suoritettua rekisteröintiä koskevaa vaatimusta ei voida pitää keinona, joka ei sovellu näiden tavoitteiden toteuttamiseen.

51. Näin ollen on vielä tutkittava, onko olemassa yhtä tarkoituksenmukaista ja lievempää keinoa, ja jos ei ole, onko oikeasuhteisuuden yhtälöä, jossa yhdellä puolella ovat päämäärät ja toisella puolella keinot, noudatettu. En tässä tapauksessa pysty tunnistamaan yhtä tarkoituksenmukaista ja lievempää keinoa. Verovelvollisen aseman aineellisen olemassaolon tutkiminen on huomattavasti vaikeampaa sekä verohallinnolle että luovuttajalle tai suorittajalle. Se ei siis ole lievempi eikä yhtä tarkoituksenmukainen edellä mainittujen tavoitteiden saavuttamiseksi.

52. Myöskään vertailtaessa (oikeasuhteisuuden yhtälö) kyseisiä oikeushyviä (yhtäältä oikeusvarmuus ja tehokkaampi hallinnointi ja toisaalta luovuttajalla tai suorittajalla oleva intressi luopumiseen, jotta vähennyksiä ei pidä oikaista) ei vaikuta siltä, että hankkijan rekisteröintiä koskeva vaatimus on suhteeton.

53. Mielestäni ei ole liioiteltua vaatia, että verovelvollinen, joka tässä lainsäädännöllisessä tilanteessa haluaa, että sellaisenaan verosta vapautettua liiketoimea käsitellään verollisena liiketoimena, varmistuu siitä, että hankkija on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi. Jos nimittäin hankkija ei todista tätä luovuttajalle tai suorittajalle, viimeksi mainittu voi sisällyttää tulevan vähennysten oikaisun myyntihintaan niin, ettei hänelle aiheudu mitään vahinkoa. Jos hankkija ei halua maksaa tätä – oletettavasti korkeampaa hintaa –, hänen on todistettava rekisteröitymisensä. Ilman tätä todistetta luovuttaja tai suorittaja voi joko etsiä toisen hankkijan tai siirtää liiketoimen toteuttamista siihen saakka, kunnes mahdollisesti jo haettu rekisteröinti on saatu päätökseen.

54. Näin ollen hankkija voi itse vaikuttaa kiinteistön luovutuksen arvonlisäverokohteluun(32) käynnistämällä rekisteröintiprosessin ja odottamalla sen päättymistä. Luovuttaja tai suorittaja voi sitä vastoin tunnistaa, milloin hän on tekemisissä rekisteröidyn verovelvollisen kanssa ja milloin ei. Tämän perusteella hän voi laskea myyntihinnan. Tältä osin nämä (tilapäiset) luopumismahdollisuuden rajoitukset eivät ole suhteettomia tavoiteltuihin päämääriin nähden (tehokas hallinnointi ja osapuolten oikeusvarmuus).

55. Näin ollen kansallisessa lainsäädännössä asetettu edellytys, jonka mukaan hankkijan on

oltava rekisteröity verovelvollinen, jotta luovuttaja voi pätevästi luopua luovutuksensa verovapautuksesta, on siis oikeasuhteinen.

56. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, jonka mukaan arvonlisäverovelvollista ei saada estää *käyttämästä vähennysoikeuttaan* sillä perusteella, ettei se ollut rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi ennen kuin se käytti hankkimiaan tavaroita verollisen toimintansa yhteydessä, (33) ei johda erilaiseen päätelmään. Tässä ei nimittäin ole kyse verovelvollisen vähennysoikeuden käyttämisestä vaan siitä, onko verovapautuksesta luovuttu pätevästi suhteessa sellaiseen hankkijaan, joka ei ole rekisteröitynyt verovelvolliseksi.

57. Toisenlaiseen tulokseen ei sen soveltamisalan osalta voida päätyä myöskään unionin tuomioistuimen muusta niin kutsutusta ”sisältö ennen muotoa” -oikeuskäytännöstä. (34) Sen mukaan verotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää, että arvonlisäverosta vapautus (tai vähennys) myönnetään, kun sen aineelliset edellytykset täyttyvät, vaikka verovelvollinen ei olisi noudattanut määrättyjä muotovaatimuksia.

58. On jo kyseenalaista, voidaanko tämä oikeuskäytäntö säilyttää nykyisessä muodossaan, kun otetaan huomioon lainsäätäjän arvonlisäverodirektiiviin tekemät muutokset. Unionin lainsäätäjä on muun muassa – myös vastauksena unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön (35) – nyt säätänyt arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdassa nimenomaisesti, että verosta vapautetun yhteisöluovutuksen (aineellisenä) edellytyksenä on, että hankkija on ilmoittanut arvonlisäverotunnisteensa luovuttajalle.

59. Unionin tuomioistuin on lisäksi jo tarkentanut ”sisältö ennen muotoa” -lähestymistapaansa. Sen mukaan tietyillä muodollisuuksilla voi olla suurempi merkitys kuin toisilla, ja niiden on sen vuoksi täytyttävä muodollisesta luonteestaan huolimatta. (36)

60. Valintaoikeuksien osalta oikeuskäytännössä on jopa nimenomaisesti todettu, että määrätyn menettelyn noudattaminen (Luxemburg oli asettanut verohallinnossa etukäteen toimitettavan hyväksymismenettelyn edellytykseksi pätevälle valinnalle) ei nimenomaan tarkoita vähennysoikeuden rajoittamista. (37) Se, että hyväksymismenettely ei vaikuta taannehtivasti, ei tee sitä kyseisen oikeuskäytännön mukaan myöskään suhteettomaksi. (38) Näin ollen käsiteltävässä asiassa ei ole merkitystä sillä, että Arvin hankkija sai kuukautta myöhemmin – ilman taannehtivaa vaikutusta – rekisteröidyn verovelvollisen aseman.

61. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, jonka mukaan muodollisilla seikoilla ei ole erityistä painoarvoa arvonlisäverotuksessa, ei siis ole merkityksellinen jäsenvaltioiden valinta- ja sääntelyoikeuksien kannalta.

VI Ratkaisuehdotus

62. Näin ollen ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?sin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY 137 artiklan mukaan jäsenvaltio voi asettaa luovuttajan tekemän pätevän verovapautuksesta luopumisen edellytykseksi sen, että hankkija on rekisteröity verovelvollinen. Tämän ”muodollisen” edellytyksen noudattaminen ei loukkaa neutraalisuuden periaatetta eikä ole suhteeton.

2) Luovuttajan tekemä vähennysten oikaisu, joka on oikeudellinen seuraus tämän ”muodollisuuden” noudattamatta jättämisestä, perustuu arvonlisäverodirektiivissä säädettyyn luovutuksen verovapautukseen. Tätä päätelmää ei horjuta myöskään se, että ensinnäkin hankkija rekisteröitiin kuukautta myöhemmin, toiseksi hän on käyttänyt luovutuksen kohdetta verollisiin

liiketoimiin ja kolmanneksi kyse ei ole petoksesta.

1 Alkuperäinen kieli: saksa.

2 von Jhering, R., *Geist des Römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*, osa 2, nide 2, Leipzig, 1858, Haften an der Aeüßerlichkeit. III. Der Formalismus. 45 §, s. 497 (32) – 1. painos.

3 Ks. esim. tuomio 20.10.2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, 39 kohta ja sitä seuraavat kohdat); tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, 60 kohta ja sitä seuraavat kohdat); tuomio 11.12.2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, 41 kohta ja sitä seuraava kohta); tuomio 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, 45 kohta ja sitä seuraava kohta) ja tuomio 27.9.2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, 29 kohta).

4 Lisätty direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta siltä osin kuin on kyse arvonlisäverojärjestelmän tiettyjen sääntöjen yhdenmukaistamisesta ja yksinkertaistamisesta jäsenvaltioiden välisen kaupan verotusta varten 4.12.2018 annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2018/1910, EUVL 2018, L 311, s. 3 (voimassa 27.12.2018 alkaen).

5 Ks. tältä osin yksityiskohtaisesti myös: Kokott, J., "Vom Sinn der Form", *Festschrift zu 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918–2018*, Köln, 2018, s. 109 ja seuraavat sivut.

6 Neuvoston direktiivi, annettu 28.11.2006, EUVL 2006, L 347, s. 1, sellaisena kuin sitä sovellettiin riidanalaisena vuonna (2015).

7 Tuomio 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, 34 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

8 Vastaavasti nimenomaisesti espanjalaisten valituslautakuntien (TEAC) osalta unionin tuomioistuimen suuren jaoston tuomio 21.1.2020, Banco de Santander (C-274/14, EU:C:2020:17, 55 kohta).

9 Ks. yleisesti: tuomio 26.2.2015, VDP Dental Laboratory ym. (C-144/13 ja C-160/13, EU:C:2015:116, 43 kohta). Ks. erityisesti koulutuspalvelujen verosta vapauttamisen tarkoituksesta tuomio 28.11.2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, 23 kohta) ja tuomio 20.6.2002, komissio v. Saksa (C-287/00, EU:C:2002:388, 47 kohta).

10 Ks. tuomio 10.4.2019, PSM "K" (C-214/18, EU:C:2019:301, 40 kohta); tuomio 18.5.2017, Latvijas Dzēlcešs (C-154/16, EU:C:2017:392, 69 kohta); tuomio 7.11.2013, Tulic? ja Plavo?in (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 34 kohta) ja tuomio 24.10.1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, 19 kohta).

11 Ks. tästä välttämättömyydestä yksityiskohtaisesti ratkaisuehdotukseni asiassa Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, 55 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja asiassa Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, 46 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

12 Määräys 18.5.2021, Skellefteå Industrihus (C-248/20, EU:C:2021:394, 39 kohta); tuomio 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, 48 kohta); tuomio 12.1.2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, 29 kohta); tuomio 9.9.2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, 21 kohta); tuomio 4.10.2001, «Goed Wonen» (C-326/99, EU:C:2001:506, 45 kohta) ja tuomio 3.12.1998, Belgocodex (C-381/97, EU:C:1998:589, 17 kohta).

13 Vastaavasti nimenomaisesti: tuomio 12.1.2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04,

EU:C:2006:22, 29 kohta) ja tuomio 3.12.1998, Belgocodex (C-381/97, EU:C:1998:589, 17 kohta).

14 Tuomio 3.12.1998, Belgocodex (C-381/97, EU:C:1998:589, 17 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

15 Määräys 18.5.2021, Skellefteå Industrihus (C-248/20, EU:C:2021:394, 39 kohta); tuomio 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, 48 kohta); tuomio 12.1.2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, 27 kohta ja sitä seuraava kohta); tuomio 9.9.2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, 21 kohta); tuomio 4.10.2001, «Goed Wonen» (C-326/99, EU:C:2001:506, 45 kohta) ja tuomio 3.12.1998, Belgocodex (C-381/97, EU:C:1998:589, 16 kohta ja sitä seuraava kohta).

16 Tuomio 9.9.2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, 26 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

17 Vastaavasti tuomio 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, 43 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

18 Vastaavasti nimenomaisesti tuomio 12.1.2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, 30 kohta).

19 Määräys 18.5.2021, Skellefteå Industrihus (C-248/20, EU:C:2021:394, 40 kohta) ja tuomio 12.1.2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, 31 kohta).

20 Myös tämä on arvonlisäverotuksen yleinen periaate: ks. tuomio 26.10.2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, 57 kohta) ja tuomio 27.1.2009, Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, 52 kohta).

21 Määräys 18.5.2021, Skellefteå Industrihus (C-248/20, EU:C:2021:394, 39 kohta); tuomio 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, 49 kohta) ja tuomio 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, 46 kohta).

22 Tuomio 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, 48 kohta) ja myös tuomio 3.12.1998, Belgocodex (C-381/97, EU:C:1998:589, 24 ja 26 kohta).

23 Tuomio 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, 49 kohta) ja tuomio 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, 46 kohta).

24 Tuomio 8.6.2000, Schloßstrasse (C-396/98, EU:C:2000:303, 47 kohta) ja myös tuomio 3.12.1998, Belgocodex (C-381/97, EU:C:1998:589, 24 ja 26 kohta).

25 Ks. tuomio 26.11.2020, Sögarð Fastigheter (C-787/18, EU:C:2020:964, 48 kohta ja sitä seuraavat kohdat oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 Julkisasiamies Geelhoedin ratkaisuehdotus asiassa Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:189, 51 kohta).

27 Ks. tuomio 16.10.2008, Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, 30 kohta); tuomio 7.9.1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, 20 kohta) ja tuomio 11.6.1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, 22 kohta).

28 Tämä erottaa nyt käsiteltävänä olevan tilanteen esimerkiksi tilanteesta, joka oli yhteisöjen tuomioistuimen esittämän toteamuksen perusteena 12.1.2006 annetussa tuomiossa Turn- und

Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, 47 kohta).

29 Vastaavasti tuomio 26.10.2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, 57 kohta) ja tuomio 27.1.2009, Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, 52 kohta).

30 Ks. tästä kriteeristä myös jo julkisasiamies Geelhoedin ratkaisuehdotus asiassa Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:189, 49 kohta).

31 Tämä argumentti esiintyy useissa unionin tuomioistuimen tuomioissa (ks. tuomio 17.1.2019, Dzivev ym. (C-310/16, EU:C:2019:30, 26 kohta); tuomio 5.12.2017, M.A.S. ja M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936), 31 kohta); tuomio 8.9.2015, Taricco ym. (C-105/14, EU:C:2015:555, 38 kohta) ja tuomio 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, 26 kohta). Komission viimeaikainen lausunto ja unionin rahoitusmekanismin tosiasiallinen rakenne asettavat sen kuitenkin kyseenalaiseksi. Ks. yhteisestä arvonnäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY ja valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä annetun direktiivin 2008/118/EY muuttamisesta unionin puitteissa toteutettavan puolustustoiminnan osalta 24.4.2019 annettu komission ehdotus, COM(2019) 192 final, sivu 10 (suomenkielinen versio: ”Ehdotukseen sisältyvä alv-vapautusten soveltamisalan laajentaminen voisi vähentää jäsenvaltioiden alv-tuloja ja siten arvonnäveroon perustuvia omia varoja. EU:n talousarvioon ei kohdistu negatiivisia vaikutuksia, koska bruttokansantuloon (BKTL) perustuvavilla omilla varoilla korvataan menot, joita ei voida kattaa perinteisillä ja alv-perusteisilla omilla varoilla. Joissakin jäsenvaltioissa kantamatta jäävät alv-perusteiset omat varat olisi kaikkien jäsenvaltioiden kuitenkin korvattava BKTL-perusteisilla omilla varoilla.”).

32 Ks. tästä argumentista myös: julkisasiamies Geelhoedin ratkaisuehdotus asiassa Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:189; 51 kohta) ja tuomio 9.9.2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, 26 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

33 Tuomio 7.3.2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, 33 kohta); tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, 61 kohta) ja tuomio 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, 51 kohta).

34 Ks. tästä yksityiskohtaisesti myös Kokott, J., ”Vom Sinn der Form”, *Festschrift zu 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918-2018*, Köln, 2018, s. 109 ja seuraavat sivut.

Ks. vähennyksiin liittyen: tuomio 21.11.2018, V?dan (C-664/16, EU:C:2018:933, 41 kohta); tuomio 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, 38 kohta); tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, 60 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja tuomio 11.12.2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, 41 kohta ja sitä seuraava kohta).

Ks. verovapautuksiin liittyen: tuomio 20.10.2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, 39 kohta ja sitä seuraavat kohdat); tuomio 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, 45 kohta ja sitä seuraava kohta) ja tuomio 27.9.2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, 29 kohta).

35 Direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta siltä osin kuin on kyse arvonnäverojärjestelmän tiettyjen sääntöjen yhdenmukaistamisesta ja yksinkertaistamisesta jäsenvaltioiden välisen kaupan verotusta varten 4.12.2018 annetun neuvoston direktiivin (EU) 2018/1910 kolmannessa ja seitsemännessä perustelukappaleessa olevia lausumia ei voida ymmärtää toisin:

”3. Neuvosto pyysi – – komissiota tekemään rajatylittäviä liiketoimia koskeviin unionin arvonlisäverosääntöihin joitakin parannuksia, jotka koskevat arvonlisäverotunnisteen merkitystä yhteisöluovutusten verosta vapauttamiselle – –.”

”7. – – ehdotetaan, että verovapautuksen soveltamisen aineellisena edellytyksenä – eikä muotovaatimuksena – olisi käytettävä sitä, että – – hankkijalle antama arvonlisäverotunniste sisällytetään – –.”

36 Ks. tuomio 21.10.2021, Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:870, 82 kohta). Unionin tuomioistuin on valitettavasti jättänyt avoimeksi sen, mitkä muodolliset yksityiskohdat ovat laskussa pakollisia, jotta kyseessä on lasku. Ks. tältä osin ratkaisuehdotukseni Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, 89 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja asiassa Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, 77 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

37 Tuomio 9.9.2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, 28 kohta).

38 Tuomio 9.9.2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, 29 kohta).