

# Tunnistetiedot poistettu

Käännös C-374/19 – 1

---

**Asia C-374/19**

## **Ennakkoratkaisupyyntö**

### **Jättämispäivä:**

13.5.2019

### **Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:**

Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa)

### **Ennakkoratkaisupyyntöpäätöksen tekemispäivä:**

27.3.2019

### **Revision-menettelyn muutoksenhakija:**

HF

### **Revision-menettelyn vastapuoli:**

Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler (Bad Neuenahr-Ahrweilerin verotoimisto)

---

[–]

**BUNDESFINANZHOF**

[–]

## **VÄLIPÄÄTÖS**

asiassa

**HF**, [–]

kantajana ja Revision-menettelyn muutoksenhakijana,

[–]

vastaan

**Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, [– –]**

vastaajana ja Revision-menettelyn vastapuolena,

joka koskee vuosien 2009–2012 arvonlisäveroa,

viides jaosto

[– –]

on päättänyt 27.3.2019 seuraavaa: [**Alkup. s. 2**]

I. Euroopan unionin tuomioistuimelle esitetään seuraava ennakkoratkaisukysymys:

Onko verovelvollisen, joka valmistaa tuotantotavaran käyttäkseen sitä arvonlisäverovähennykseen oikeuttavassa veronalaisessa toiminnassa (tässä tapauksessa kahvilatoiminnan harjoittamiseen tarkoitetun rakennuksen rakentaminen), oikaistava vähennys arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 1 kohdan ja 187 artiklan mukaisesti, kun se lopettaa vähennykseen oikeuttavan liiketoiminnan (tässä kahvilatoiminnan) ja tuotantotavara jää käyttämättä siltä osin kuin sitä aikaisemmin käytettiin verollisesti?

II. Menettelyä lykätään, kunnes unionin tuomioistuin on antanut ratkaisunsa.

#### Perustelut

I.

Kantaja ja Revision-menettelyn muutoksenhakija (jäljempänä kantaja) on sellaisen GmbH:n (rajavastuuyhtiö) yhteisverotusyksikön pääjäsen (Organträgerin), joka pitää verottomasti vanhain- ja hoitokotia. Vuonna 2003 GmbH rakensi lisärakennukseen kahvilan, johon vierailijat pääsivät ulko-oven ja kodin asukkaat hoitokodin ruokasalin kautta.

Kantaja oletti aluksi, että se käyttäisi kahvilaa ainoastaan verolliseen liiketoimintaan. Finanzgerichtin (verotuomioistuin, jäljempänä FG) huomioon ottaman vastaajan ja revisiomenettelyn vastapuolen (Finanzamt, jäljempänä FA) tarkastuskertomuksen mukaan kahvilassa ei pidetty erillistä kirjanpitoa, koska [**alkup. s. 3**] kodin asukkaat eivät kantajan mukaan käytä kahvilaa lainkaan. Suurimmalla osalla heistä on sellaisia fyysisiä rajoitteita, joiden vuoksi käynti kahvilassa on käytännössä mahdoton. Vain joidenkin luona vierailee sukulaisia, ystäviä ja tuttavuuksia. Myös nämä oleskelevat tuolloin uudelleen rakennetussa ravintolasalissa, koska se toimii myös oleskelutilana ja siellä on lisäksi maksutta tarjolla kahvia ja silloin tällöin kakkua. Kahvila sellaisenaan on tarkoitettu ainoastaan ulkopuolisille vieraille, jotka eivät siellä mahdollisesti joutuisi istumaan sohvaleihin ja aamutakkiin pukeutuneen kodin asukkaan vieressä.

Kertomuksen mukaan nämä olivat argumentteja, joita FA ei voinut sulkea pois arvonlisäveron erityistarkastuksessa. FA katsoi kuitenkin epätodennäköiseksi, ettei yksikään kodin asukkaista kävisi vieraidensa kanssa kahvilassa ja käyttäisi sitä. Tämän vuoksi sovittiin, että kahvilan käyttö on 10 prosenttisesti verovapaata. Tämä johti arvonlisäverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG) 15a §:n mukaisen oikaisun hyväksymiseen vuodesta 2003 alkaen.

FA katsoi ulkopuolisen tarkastuksen perusteella, että GmbH ei ollut kyseisinä vuosina 2009–2012 enää myynyt tuotteita kahvilassa. Kyseisen toiminnan lopettamisesta ilmoitettiin helmikuussa 2013. Tämä johti UStG 15a §:n mukaiseen kauaskantoisempaan oikaisuun, koska ei enää ollut arvonlisäverovähennykseen oikeuttavaa liikevaihtoa.

Oikaisuvaatimus ja FG:ssä nostettu kanne eivät menestyneet. FG otti [– –] tuomiossaan lähtökohdaksi liiketoiminnan lopettamisen kyseisinä vuosina. Tilojen tyhjillään olo ei tosin saa aikaan liikevaihtoa eikä tyhjillään olo muuta **[alkup. s. 4]** olosuhteita. Perusteeksi on sen mukaan kuitenkin otettava käyttöaikomus. Se muuttui, koska aikomus käyttää tiloja verollisiin ateriapalveluihin poistui. Kahvila ei ole ollut täysin tyhjillään, vaan sitä ovat käyttäneet yksinomaan kodin asukkaat verottomasti. Koska ulkopuolisten kävijöiden arvonlisäverollinen käyttö on loppunut, käytön osuudet ovat väistämättä muuttuneet niin, että kodissa asuvien osuus kahvilan käyttäjistä on nykyisin 100 prosenttia. Käyttöä muihin kuin arvonlisäverottomiin tarkoituksiin ei ole.

Kantaja teki tästä päätöksestä Revision-valituksen. Jos liikeomaisuuteen kuuluvaa kohdetta, jota ei voida käyttää yksityisesti, ei enää käytetä, käyttötarkoitus ei ole muuttunut sillä tavalla, että se johtaisi UStG:n 15 a §:n mukaiseen arvonlisäverovähennyksen oikaisemiseen. Kahvila oli kantajan mukaan virheinvestointi. Otettiin huomioon, että vanhainkoti mahdollisesti käyttäisi kahvilaa. Virheinvestoinnin ei pitäisi verotuksen neutraalisuuden vuoksi johtaa vähennyksen oikaisemiseen. On kyse täysin toimintakelpoisesta kahvilasta. Kodin asukkaiden käyttö rajoittuu edelleen 10 prosenttiin. Olettama laajemmasta käytöstä ei vastaa todellista tilannetta. Käynti kahvilaan suljettiin liikenneturvallisuuteen ja tapaturmien ehkäisyyn liittyvistä syistä. Osa-arvopoiston (Teilwertabschreibung) epääminen osoittaa, että käyttöaikomus on edelleen olemassa. FA väittää tästä, että käyttö on muuttunut, koska aikomus suorittaa verollisia liiketoimia on poistunut. Tämän vuoksi olisi kyse yksinomaan käytöstä verottomaan liiketoimintaan.

## II.

Jaosto esittää unionin tuomioistuimelle päätösosasta ilmenevän kysymyksen yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin **[alkup. s. 5]** 2006/112/EY tulkinnasta ja lykkää käsittelyä unionin tuomioistuimen ratkaisuun asti.

### 1. Oikeudellinen kehys

## a) Unionin oikeus

Arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

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 käyttöönotosta.

Kiinteistöinvestoinneissa oikaisun perusteena toimivaa kautta voidaan pidentää kahteenkymmeneen vuoteen.

2. Kunakin vuonna oikaisu kohdistuu vain viidennekkseen 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.”

## b) Kansallinen oikeus

Arvonlisäverolain 15 a §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos taloushyödykkeen, jota ei käytetä vain kertaluonteisesti liiketoimien suorittamiseen, tehdyn alkuperäisen arvonlisäverovähennyksen määräytymisolosuhteet muuttuvat viiden vuoden kuluessa ensimmäisestä käyttökerrasta, jokaiselle muutoksen kalenterivuodelle on tehtävä tasaus oikaisemalla hankinta- tai tuotantokustannuksia koskevista arvonlisäverovähennyksistä tehtävää vähennystä. Jos kyse on kiinteistöistä, niiden ainesosat mukaan lukien, [alkup. s. 6] oikaisuista, joihin sovelletaan kiinteistöjä koskevia siviilioikeudellisia säännöksiä, ja rakennuksista, jotka sijaitsevat muulla kuin itse omistetuilla maalla, sovelletaan viiden vuoden pituisen kauden sijaan kymmenen vuoden pituista kautta.”

## 2. Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

### a) Tahdosta riippumaton menestyksettömyys

Selvitettävänä ja jaoston mukaan on unionin tuomioistuimen ratkaistavana on, aiheuttaako verovelvollisen tahdosta riippumaton menestyksettömyys, joka johtaa pelkkään tuotantotavaran käyttämättä jättämiseen, arvonlisäverovähennyksen

määrittämisessä huomioon otettujen tekijöiden muuttumisen (arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 1 kohta).

aa) Elinkeinonharjoittaja vapautetaan arvonlisäverovähennyksellä kokonaan liiketoimintansa yhteydessä maksettavasta tai maksetusta arvonlisäverosta. Tällä tavoin taataan täydellinen neutraalisuus kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (tuomio *Centralan Property*, 15.12.2005, C-63/04, EU:C:2005:773, 51 kohta ja tuomio *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, 28.2.2018, C-672/16, EU:C:2018:134, 38 kohta).

bb) Vähennysoikeus pysyy tällöin voimassa myös silloin, kun verovelvollinen ei ole tahdostaan riippumattomista syistä voinut käyttää verollisessa liiketoiminnassaan tavaroita tai palveluja, joiden osalta on tehty vähennys (tuomio 29.2.1996, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, 20 kohta; tuomio 15.1.1998, *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, EU:C:1998:1, 19 f kohta ja tuomio 28.2.2018, *Imofloresmira*, C-672/16, EU:C:2018:134, 40 ja 42 kohta). Muussa tapauksessa tehtäisiin [alkup. s. 7] neutraalisuuden periaatteen vastaisesti mielivaltaisia eroja, koska vähennysten lopullinen hyväksyminen riippuisi siitä, johtavatko investoinnit verollisiin liiketoimiin (tuomio *INZO*, 22 kohta ja tuomio *Imofloresmira*, 43 kohta). Tämän vuoksi ei ole verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaista, että arvonlisäverovähennysten lopullisen hyväksymisen ehtona ovat verovelvollisen harjoittaman liiketoiminnan tulokset. Tämä johtaisi samanlaisten kiinteistöinvestointien verokohtelussa perusteettomiin eroihin sellaisten yritysten välille, joilla on sama profiili ja jotka harjoittavat samanlaista toimintaa (tuomio *Imofloresmira*, 44 kohta).

### **b) Verollisen käytön tahattoman ja tarkoituksellisen loppumisen yhtäläinen kohtelu**

Elinkeinonharjoittajan tahdosta riippumaton käyttämättä jättäminen ilman myöhempää käyttötarkoitusta voi olla rinnastettavissa käyttämättä jättämiseen riippumatta aikomuksesta verolliseen käyttöön, mikä oli tuomion *Imofloresmira* perusteena.

Jos elinkeinonharjoittaja on valmistanut tuotantotavaran tarkoituksenaan käyttää sitä arvonlisäverovähennykseen oikeuttavalla tavalla, eikä voi tahdostaan riippumattoman menestyksettömyyden vuoksi pysyvästi toteuttaa aiottua käyttötarkoitusta, tästä johtuva käytön ja käyttötarkoituksen puuttuminen ei ole sellainen olosuhteiden muutos, joka johtaa arvonlisäverovähennyksen oikaisuun. [alkup. s. 8]

### **3. Ennakkoratkaisukysymyksen merkitys asian ratkaisun kannalta**

Asian ratkaisevaa jaostoa sitovien FG:n [– –] toteamusten mukaan jo kyseisinä vuosina tapahtunut kahvilatoiminnan lopettaminen perustui taloudelliseen

kannattamattomuuteen ja näin ollen kantajan menestyksettömyyteen, joka ei sellaisenaan ole peruste olosuhteiden muuttumiselle.

Kahvilan toiminnan lopettaminen ei johtanut siihen, että kahvilaa käyttivät verottomasti yksinomaan kodin asukkaat. Toiminnan lopettaminen ei nimittäin muuttanut kodin asukkaiden verottoman käytön määrää. Se pysyi pikemminkin muuttumattomana, kun huomioidaan olosuhteet, jotka johtivat FG:n huomioon ottaman tarkastuskertomuksen mukaisesti oletamaan verottomasta yhteiskäytöstä. Kahvilan verollinen käyttö raukesi tuloksettomana ilman, että siihenastisen käytön olisi korvannut kodin asukkaiden suurempi käyttö. Näin ollen kodin asukkaiden muuttumattoman käytön rinnalla oli kahvilan aikaisemman toiminnan sijasta enää toimimattomuus ja tältä osin käyttämättömät toimitilat. Voisi olla oikeudellisesti virheellistä, että tällä tavoin pois jäävä käyttö tarkoittaisi sitä, että sen jälkeen olisi kyse ainoastaan käytöstä verottomiin tarkoituksiin.

Ei ole muita olosuhteita, jotka voisivat johtaa arvonlisäverovähennyksen oikaisemiseen. [Muita kansalliseen lainsäädäntöön liittyviä toteamuksia]

[– –] [alkup. s. 9] [– –]

#### **4. Ennakkoratkaisupyyntöön esittämisen oikeusperusta**

Ennakkoratkaisupyyntöön esittäminen perustuu Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 276 artiklaan.

[prosessiin liittyviä mainintoja]

[– –]