

Asia C-791/18**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

17.12.2018

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat)

Ennakkoratkaisupyynnön tekemispäivä:

14.12.2018

Valittaja:

Stichting Schoonzicht

Toinen asianosainen valitusasiassa:Staatssecretaris van Financiën**Pääasian kohde**

Pääasian oikeudenkäynnissä on kyse Stichting Schoonzichtin asuinhuoneistorakennuksen luovutuksen yhteydessä maksettavan arvonlisäveron vähennyksestä. Asiassa on kyse erityisesti siitä, voidaanko alun perin tehtyä vähennystä mukauttaa yhdellä kertaa, kun rakennuksen käyttöönoton yhteydessä on ilmennyt, että se eroaa vähennyksestä, joka Stichting Schoonzichtilla on oikeus tehdä.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta

Tämä SEUT 267 artiklan perusteella tehty ennakkoratkaisupyynnö koskee kysymystä siitä, onko Alankomaiden oikeudessa säädetty alun perin tehdyn vähennyksen ”mukauttaminen yhdellä kertaa” unionin oikeuden mukaisen oikaisumenettelyn, jossa oikaisu suoritetaan tietyn ajanjakson kuluessa, vastainen.

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 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?

Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 184–187 ja 189 artikla.

Kansalliset oikeussäännöt, joihin viitataan

Vuoden 1968 liikevaihtoverolain (Wet op de omzetbelasting 1968, jäljempänä liikevaihtoverolaki) 15 §:n 4 momentti ja vuoden 1968 liikevaihtoverolain täytäntöönpanomääräyksen (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968) 12 ja 13 §.

Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä pääasiassa

- 1 Stichting Schoonzicht (jäljempänä asianosainen) on rakentanut omistamalleen kiinteistölle rakennuksen, jossa on seitsemän asuinhuoneistoa. Huoneistot luovutettiin vuoden 2014 heinäkuussa. Koska rakennus oli alun perin tarkoitettu veronalaisiin tarkoituksiin, asianosainen on vähentänyt kyseisestä luovutuksesta maksettavan arvonlisäveron täysimääräisenä. Asianosainen on kuitenkin 1.8.2014 lähtien antanut neljä huoneistoa vuokralle, ja vuokraus on vapautettu liikevaihtoverosta. Tästä syystä sen alun perin tekemää vähennystä oikaistiin liikevaihtoverolain 15 §:n 4 momentin perusteella, minkä takia asianosaisen oli maksettava näistä huoneistoista johtuva vuoden 2014 kolmanteen neljännekseen kohdistuva osuus arvonlisäverosta eli 79 586 euroa. Asianosainen on suorittanut tämän ilmoitetun määrän.
- 2 Asianosainen on tehnyt ilmoituksesta oikaisuvaatimuksen. Se katsoo, että investointitavaroista alun perin tehdyn koko vähennyksen oikaiseminen investointitavaran käyttöönoton ajankohtana, kuten liikevaihtoverolain 15 §:n

4 momentissa säädetään, on arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan vastaista. Inspecteur van de Belastingdienst (verotarkastaja) hylkäsi oikaisuvaatimuksen. Asianosainen nosti seuraavaksi hylkäyspäätöksestä kanteen rechtbank Noord-Hollandissa (Pohjois-Hollannin alioikeus). Rechtbank totesi kanteen perusteettomaksi, minkä jälkeen asianosainen teki valituksen gerechtshof Amsterdamiin (Amsterdamin ylioikeus, jäljempänä gerechtshof). Gerechtshof totesi, että liikevaihtoverolain 15 §:n 4 momentin mukainen järjestelmä on arvonlisäverodirektiivin nojalla mahdollinen ja että valitus oli siten perusteeton.

- 3 Asianosainen teki gerechtshofin tuomiosta kassaatiovalituksen Hoge Raad der Nederlandeniin (Alankomaiden ylin tuomioistuin, jäljempänä Hoge Raad). Hoge Raad päätti esittää unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymyksiä.

Pääasian asianosaisten keskeiset perustelut

- 4 Asianosainen toistaa pääasiassa samat perustelut kuin gerechtshofissa käydyssä menettelyssä. Sen mukaan alun perin tehdyn vähennyksen investointitavaroiden (tuotantotavaroiden) käyttöönotosta johtuva oikaisu yhdellä kertaa on arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan vastaista. Asianosaisten mukaan arvonlisäverodirektiivin 187 artiklassa tarkoitettua oikaisua on nimittäin pidettävä erillisenä järjestelmänä, jota on tarkasteltava irrallaan 184 ja 185 artiklassa säädetystä ja siten myös irrallaan jäsenvaltion 186 artiklan perusteella näiden artiklojen soveltamisesta säättämistä yksityiskohtaisemmista säännöistä. Tässä olisi kyse investointitavaroita koskevasta erityissäännöstä, joka syrjäyttää 184 ja 185 artiklan yleissäännökset. Koko alun perin tehdyn vähennyksen oikaisu yhdellä kertaa, kuten 184 ja 185 artiklassa säädetään, investointitavaran käyttöönoton yhteydessä ei siten ole mahdollista. Sitä vastoin investointitavaroista alun perin tehdyn vähennyksen oikaisu on pakottavan 187 artiklan perusteella suoritettava useamman vuoden kuluessa. Kunkin oikaisun perusteena toimivan vuoden lopussa oikaisu voidaan suorittaa vain alun perin saadun vähennyksen suhteellisenä osuutena. Alankomaiden lainsäädännössä säädetään kymmenen vuoden oikaisukaudesta, joten käsiteltävässä asiassa tämä tarkoittaa kymmenesosaa.
- 5 Valitusperuste koskee gerechtshofin toteamusta, jonka mukaan liikevaihtoverolain 15 §:n 4 momentin mukainen järjestelmä on arvonlisäverodirektiivin nojalla mahdollinen. Gerechtshofin mukaan Alankomaiden lainsäätäjät on käyttänyt jäsenvaltioille arvonlisäverodirektiivin 189 artiklan b alakohdassa annettua mahdollisuutta täsmentää investointitavaroista suoritettavassa oikaisemisessa huomioon otettavan arvonlisäveron määrän. Liikevaihtoverolain 15 §:n 4 momentissa tarkoitettua yhdellä kertaa suoritettavaa mukautusta on gerechtshofin mukaan pidettävä oikaisumenettelyä edeltävänä tarkistuksena, josta ei säädetä arvonlisäverodirektiivissä. Gerechtshofin mukaan arvonlisäverodirektiivi ei ole esteenä tällaiselle mukautukselle, koska sen tulos – ottaen huomioon sitä seuraavan oikaisukauden – ei ole ristiriidassa verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja/tai suhteellisuusperiaatteen kanssa.

Yhteenveto ennakkoratkaisupyynnön perusteista

- 6 Hoge Raadin mukaan asianosaisen kantaa puoltavana seikkana voidaan pitää arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan sanamuotoa, jota voitaisiin tulkita niin, että kun oikaisukausi on kymmenen vuotta, oikaisu voi kohdistua ensimmäisenä vuonna vain kymmenesosaan investointitavaraan (tuotantotavaraan) kohdistuvasta arvonlisäverosta. Lisäksi sanamuodon perusteella ei jää epäilystä 187 artiklan pakottavasta luonteesta, mistä voidaan päätellä, ettei jäsenvaltioilla ole mahdollisuutta poiketa kyseisestä säännöksestä.
- 7 Asianosaisen kantaa vastaan voidaan todeta, että arvonlisäverodirektiivin 187 artiklassa säädettyjä oikaisua koskevia säännöksiä voidaan yhtä lailla pitää täydentävinä säännöksinä, joita on luettava yhdessä 184–186 artiklan kanssa. Hoge Raad huomauttaa tässä yhteydessä, että oikaisulla yleisesti ja sen suorittamisella investointitavaroiden osalta pyritään lisäämään vähennyksen täsmällisyyttä ja siten varmistamaan verorasituksen neutraalisuus. Hoge Raadin mukaan nämä tavoitteet eivät ole esteenä kansalliselle oikaisua koskevalle järjestelmälle, jossa alun perin tehtyä koko vähennystä oikaistaan investointitavaran käyttöönoton yhteydessä.
- 8 Hoge Raad huomauttaa, että oikaisun suorittamiseen tietyn ajanjakson kuluessa sinänsä kuuluu, että poikkeuksia voi ilmetä oikaisukauden alussa tai sen aikana. Kun on kyse ensiksi mainitusta tapauksesta, kuten käsiteltävässä asiassa, asianosainen saisi rahoituksellista etua, jos vähennystä ei oikaista yhdellä kertaa. Tällaisesta käytännöstä aiheutuisi sen sijaan rahoituksellista haittaa sellaiselle verovelvolliselle, joka, toisin kuin asianosainen, ei ole investointitavaran hankinnan yhteydessä vähentänyt yhtään arvonlisäveroa vaan jonka oikeus täysimääräiseen vähennykseen ilmenee vasta käyttöönoton yhteydessä. Tällainen käytäntö ei olisi yhteensopiva edellä mainittujen täsmällisen vähennyksen ja verorasituksen neutraalisuuden tavoitteiden kanssa.
- 9 Sitä vastoin alankomaalaisessa oikaisua koskevassa järjestelmässä arvioinnin ajankohtana on käyttöönoton ajankohta. Jos ilmenee, että tosiasiallinen käyttö eroaa sinä ajankohtana alun perin suunnitellusta käytöstä, vähennystä tarkistetaan yhdellä kertaa. Hoge Raadin mukaan tässä yhteydessä ei ole kyse unionin oikeudessa kielletystä järjestelmästä, jossa lopullinen oikaisu suoritetaan yhdellä kertaa, koska käytön muuttuessa jonakin seuraavista oikaisun perusteena toimivista vuosista suoritetaan vielä sitä vastaava vähennyksen mukautus.
- 10 Tämä järjestelmä vaikuttaa täyttävän paremmin oikaisua koskevan järjestelmän tavoitteet. Hoge Raad toteaa näin ollen, että on tarkoituksenmukaisempaa olla tarkastelematta arvonlisäverodirektiivin 187 artiklaa erikseen ja lukea sitä yhdessä 184–186 artiklan kanssa ja tulkita tätä artiklaa niiden mukaisesti siten, ettei se ole esteenä alankomaalaiselle oikaisua koskevalle järjestelmälle. Hoge Raad kuitenkin katsoo, että tähän tulkintaan liittyy kohtuullista epäilystä. Siksi Hoge Raad esittää ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen.

- 11 Jos ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan myöntävästi, tulee esiin kysymys siitä, onko Alankomaissa säädetty ”oikaisu yhdellä kertaa” sallittu toimenpiteenä, jolla oikaisussa huomioon otettavan arvonlisäveron määrä täsmennetään arvonlisäverodirektiivin 189 artiklan b alakohdan mukaisessa merkityksessä. Jos ei, jäljelle jää kysymys siitä, onko tämä sallittua 189 artiklan c alakohdan perusteella. Tällöin on ensinnäkin kysyttävä, johtaisiko oikaisu ilman tätä toimenpidettä asianosaisen saamaan perusteettomaan etuun. Jos kyllä, on seuraavaksi kysyttävä, voidaanko ”oikaisua yhdellä kertaa” pitää asianmukaisena toimenpiteenä tämän estämiseen. Koska näiden säännösten tulkintaan liittyy epävarmuutta eikä unionin tuomioistuin ole vielä ottanut kantaa arvonlisäverodirektiivin 189 artiklan b ja c alakohdan tulkintaan, Hoge Raad esittää unionin tuomioistuimelle toisen ennakkoratkaisukysymyksen.

TYÖASIAKIRJA