

Asia C-45/20

**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

29.1.2020

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Bundesfinanzhof (Saksa)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

18.9.2019

**Kantaja ensimmäisessä oikeusasteessa ja valittaja
muutoksenhakutuomioistuimessa:**

E

**Vastaaja ensimmäisessä oikeusasteessa ja vastapuoli
muutoksenhakutuomioistuimessa:**

Finanzamt N

Pääasian oikeudenkäynnin kohde

Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112 – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Verovelvollisen oikeus lukea sekakäytössä oleva tavara yksityiseen omaisuuteensa tai yrityksensä omaisuuteen – Luokittelua yrityksen omaisuudeksi koskevan preklusiivisen määräajan hyväksyttävyyys – Sellaisen oletaman hyväksyttävyyys, jonka mukaan tavara on luettava yksityiseen omaisuuteen, jos riittävää päinvastaista näyttöä ei ole esitetty

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta

Unionin oikeuden tulkinta, SEUT 267 artikla

Ennakkoratkaisukysymykset

- 1) Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 168 artiklan a alakohta, luettuna yhdessä 167 artiklan kanssa, esteenä kansalliselle oikeuskäytännölle, jonka mukaan oikeutta ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen ei ole tapauksissa, joissa suorituksen luokitteluun liittyvä valinnanmahdollisuus on olemassa mutta joissa veroviranomaisten todennettavissa olevaa luokittelupäätöstä ei ollut tehty vuosi-ilmoituksen antamista koskevan lakisääteisen määräajan päättymiseen mennessä?
- 2) Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 168 artiklan a alakohta esteenä kansalliselle oikeuskäytännölle, jonka mukaan katsotaan, että tavara luetaan yksityiseen omaisuuteen, tai tällainen oletama pysyy voimassa, jos ei ole (riittävä) näyttöä tavarantoimittajan luokittelemisesta yrityksen omaisuudeksi?

Unionin oikeussäännöt, joihin on viitattu

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 22.12.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/162/EU, erityisesti 167, 168, 168 a, 179, 250, 252 ja 273 artikla

Kansalliset oikeussäännöt, joihin on viitattu

Liikevaihtoverolaki (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG), erityisesti 15 ja 16 §

Tiivistelmä tosiseikoista ja pääasian oikeuskäynnistä

- 1 Nyt käsiteltävä asia koskee sellaisen liikevaihtoveron vähentämistä ostoihin sisältyvänä verona, joka kertyi vuonna 2015, kun liiketoiminnassa käytetty työhuone rakennettiin muutoin yksityiskäytössä omakotitaloon. Vastaaja epäsi kantajalta, jonka yritys toimittaa rakennustelineitä, tämän ensi kertaa vasta vuodelta 2015 myöhässä toimittamassaan vuosi-ilmoituksessa tekemän verovähennyksen sillä perusteella, että työhuonetta ei ollut luokiteltu ajoissa yrityksen omaisuudeksi. Oikaisuvaatimus ja kanne eivät menestyneet. Asiaa käsittelee nyt Bundesfinanzhof (BFH) muutoksenhakutuomioistuimena.

Tiivistelmä ennakkoratkaisupyyntöjen perusteluista***Alustavia huomautuksia***

- 2 UStG:n 15 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen 1 kohdan ensimmäisen virkkeen mukaan elinkeinonharjoittaja voi vähentää ostoihin sisältyvänä

arvonlisäverona toisen elinkeinonharjoittajan ensiksi mainitulle elinkeinonharjoittajalle luovuttamista tavaroista ja suorittamista palveluista maksettavan lakisääteisen arvonlisäveron. Verosta on vähennettävä kyseiselle verokaudelle kuuluvat, UStG:n 15 §:n mukaisesti vähennyskelpoiset verot (UStG:n 16 §:n 2 momentin ensimmäinen virke).

- 3 Direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdassa säädetään vastaavasti, että siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle. Direktiivin 2006/112 167 artiklan mukaan vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.
- 4 Tilanteessa, jossa tavaraa käytetään tai on määrä käyttää sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, elinkeinonharjoittajalla on BFH:n ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön (esim. tuomio Lennartz, 11.7.1991, C-97/90, EU:C:1991:315; tuomio Eon Aset Menidjunt, 16.2.2012, C-118/11, EU:C:2012:97, 53 kohta ja sitä seuraavat kohdat, ja tuomio Trgovina Prizma, 9.7.2015, C-331/14, EU:C:2015:456, 20 kohta) mukaan luokitteluun liittyvä valinnanmahdollisuus. Hän voi lukea tavaran kokonaisuudessaan liikeomaisuuteensa tai pitää sen kokonaisuudessaan osana yksityisomaisuuttaan ja sulkea sen näin ollen kokonaan arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle taikka lukea sen liikeomaisuuteensa ainoastaan siltä osin kuin sitä käytetään liiketoimintaan.

Tapauksen arviointi kansallisen oikeuskäytännön perusteella

- 5 Kansallisen oikeuskäytännön mukaan tavaran lukeminen kokonaan tai osittain yrityksen omaisuuteen edellyttää yrityksen ulkopuolisilla asiakirjoilla toteennäytettyä, oikea-aikaisesti tehtyä verovelvollisen luokittelupäätöstä. Koska BFH:n tälle asettamat edellytykset – erityisesti se, että veroviranomaisten todennettavissa oleva luokittelupäätös on tehty vuosi-ilmoituksen antamiselle asetetun määräajan päättymiseen mennessä – eivät täyty tässä tapauksessa, verovähennys ei tule kysymykseen.

Ennakkoratkaisupyynnön esittäminen unionin tuomioistuimelle

- 6 Kun otetaan huomioon 25.7.2018 annettu unionin tuomioistuimen tuomio Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), on epäselvää, ovatko BFH:n tähän mennessä kehittämät ja soveltamat luokitteluun liittyvän valinnanmahdollisuuden käyttämisen edellytykset unionin oikeuden mukaisia.

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

- 7 Ensimmäisellä ennakkoratkaisukysymyksellä pyritään selventämään, voiko jäsenvaltio säätää preklusiivisen määräajan tavaran lukemiselle yrityksen

omaisuuteen. Jos tuomiossa Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595) esitetyt periaatteet ovat sovellettavissa nyt käsiteltävään asiaan, voitaisiin vuoden 2015 vuosilmoitusta tai mahdollisia merkintöjä rakennuspiirustuksiin tai implisiittistä tarkoitusta, jonka verovelvollinen on myöhemmin ilmaissut, pitää riittävinä indisioina lukemisesta yrityksen omaisuuteen.

- 8 a) Unionin oikeudessa on nimenomaisena lähtökohtana, että tavarat ”luokitellaan” (vrt. direktiivin 2006/112 168 a artiklan 1 kohta). Siihen ei sisälly kuitenkaan säännöksiä, jotka koskisivat BFH-oikeuskäytännössä tarkoitettua ”luokittelupäätöksen” tai unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tälle synonyyminä käytetyn ”verovelvollisen ominaisuudessa toimimisen” laatua ja ajankohtaa (vrt. esim. tuomio Lennartz, EU:C:1991:315, 14 ja 19 kohta, sekä tuomio Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, 34 kohta).
- 9 b) Arvonlisäveron neutraalisuuden peruseriaate edellyttää, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus myönnetään, jos tietyt aineelliset edellytykset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muodolliset edellytykset. Tästä seuraa, että veroviranomaiset eivät saa asettaa lisäedellytyksiä, jotka saattaisivat vesittää verovähennystä koskevan oikeuden käyttämisen, jos kyseisillä viranomaisilla on käytössään kaikki tarvittavat tiedot sen tarkistamiseksi, että vähennysoikeutta koskevat aineelliset edellytykset täyttyvät (tuomio Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, 15.09.2016, C-516/14, EU:C:2016:690, 37 ja 42 kohta, ja tuomio Vadan, 21.11.2018, C-664/16, EU:C:2018:933, 41 kohta).
- 10 c) Jäsenvaltiot voivat tosin direktiivin 2006/112 167 artiklan ja 179 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan edellyttää, että verovelvollinen käyttää vähennysoikeuttaan sen verokauden aikana, jona vähennysoikeus syntyi (tuomio EMS-Bulgaria Transport, 12.7.2012, C-284/11, EU:C:2012:458, 53 kohta). Direktiivin 2006/112 250 artiklan 1 kohdasta seuraa lisäksi, että annettavassa veroilmoituksessa on oltava kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen suoritettavien vähennysten määrän toteuttamiseksi. Niihin kuuluvat myös tavaran hankkimisen tai valmistamisen yhteydessä tehtyyn luokittelupäätökseen liittyvä asiakirja-aineisto, koska tämä on verovähennyksen edellytyksenä.
- 11 Sen lisäksi, että direktiivin 2006/112 252 artiklassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus vahvistaa määräaikoja veroilmoituksen antamiselle, jäsenvaltioilla on direktiivin 2006/112 273 artiklan nojalla yleisesti mahdollisuus toteuttaa toimenpiteitä veron kannon oikean toimittamisen valmistamiseksi ja petosten estämiseksi. Koska unionin oikeudesta puuttuvat säännökset tältä osin, jäsenvaltiot ovat erityisesti toimivaltaisia valitsemaan niistä siinä tapauksessa asianmukaisilta vaikuttavat seuraamukset, että arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämisen osalta unionin lainsäädännössä säädettyjä edellytyksiä ei noudateta (vrt. tuomio Farkas, 26.4.2017, C-564/15, EU:C:2017:302, 59 kohta, ja tuomio EN.SA., 8.5.2019, C-712/17, EU:C:2019:374, 38 kohta oikeustapaustulkinnaksi). Niiden on kuitenkin käytettävä toimivaltaansa unionin oikeuden ja sen periaatteiden, erityisesti suhteellisuusperiaatteen ja

arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen, mukaisesti (vrt. tuomio *Astone*, 28.7.2016, C-332/15, EU:C:2016:614, 49 kohta, ja tuomio *EN.SA.*, EU:C:2019:374, 39 kohta).

- 12 d) Se, että luokitteluun liittyvän valinnanmahdollisuuden käyttäminen suorituksen ajankohtana on aineellinen edellytys, puoltaa oikea-aikaista luokittelupäätöstä koskevan vaatimuksen yhteensopivuutta unionin oikeuden kanssa. Suoritus liittyy näet liiketoimintaan vain silloin tai elinkeinonharjoittaja toimii suorituksen ajankohtana verovelvollisen ominaisuudessa vain silloin, jos suoritus liittyy (suunniteltuun) käyttöön tapahtuvan hankinnan ajankohtana pysyvään ja vastikkeellisesti harjoitettavaan toimintaan (tuomio *Lennartz*, EU:C:1991:315, 15 kohta; tuomio *Eon Aset Menidjmont*, EU:C:2012:97, 57 kohta, ja tuomio *Klub*, tuomio 22.3.2012, C-153/11, EU:C:2012:163, 39 kohta).
- 13 Se, että luokittelupäätös on näytettävä toteen yrityksen ulkopuolisilla asiakirjoilla, johtuu siitä, että luokittelupäätös on sisäinen tosiseikka, eikä se siksi ole verovähennyksen muodollinen edellytys. Unionin tuomioistuinkin korostaa tässä yhteydessä, että tarkoitus harjoittaa liiketoimintaa on näytettävä toteen objektiivisten seikkojen avulla (tuomio *Gmina Ryjewo*, EU:C:2018:595, 39 kohta).
- 14 e) BFH:n oikeuskäytännössä kehitettyä asiakirjojen esittämisen määräaika voidaan perustella unionin oikeudessa direktiivin 2006/112 XI osaston vähennysoikeuden käytön muodollisia edellytyksiä koskevalla sääntelytoimivallalla (vrt. tuomio *Astone*, EU:C:2016:614, 47 kohta ja sitä seuraavat kohdat). Tätä puoltaa direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdan lainaukko, joka koskee luokitteluun liittyvän valinnanmahdollisuuden käyttämistä, kun tätä säännöstä luetaan yhdessä 167 artiklan kanssa.
- 15 aa) Unionin tuomioistuin on esimerkiksi jo todennut, että koska direktiivissä 2006/112 ei todeta tältä osin mitään, jäsenvaltioiden harkintavaltaan kuuluu niiden menetelmien ja perusteiden määrittäminen, joiden mukaisesti ostoihin sisältyvästä arvonlisäverosta eritellään liiketoimintaan ja muuhun kuin liiketoimintaan kuuluva osuus (tuomio *Zwiazek Gmin Zagłębia Miedziowego*, 8.5.2019, C-566/17, EU:C:2019:390, 29 kohta). Jäsenvaltioilla on myös harkintavaltaa niiden keinojen suhteen, joilla pyritään saavuttamaan direktiivin 2006/112 273 artiklassa mainitut tavoitteet (tuomio *Fontana*, 21.11.2018, C-648/16, EU:C:2018:932, 35 kohta oikeustapaustulkinnaksi).
- 16 bb) Unionin tuomioistuin on lisäksi jo todennut direktiivin 2006/112 252 artiklalla vahvistetusta mahdollisuudesta säätää määräajoista, että säännöksiä, joissa säädetään verovähennysoikeuden käyttämiselle kahden vuoden preklusiivisesta määräajasta, ei voida kyseenalaistaa (tuomio *Ecotrade*, 8.5.2008, C-95/07, C-96/07, EU:C:2008:267, 45 kohta ja sitä seuraavat kohdat, ja tuomio *Astone*, EU:C:2016:614, 36 kohta ja sitä seuraavat kohdat). Tämän täytyy koskea

myös luokittelupäätökseen sovellettavaa asiakirjojen esittämislle asetettua määräaika.

- 17 cc) Luokittelua koskevan määräajan yhteensopivuutta unionin oikeuden kanssa puoltaa sekin, että mahdollisuus käyttää vähennysoikeutta ilman mitään ajallista rajoitusta olisi ristiriidassa oikeusvarmuuden periaatteen kanssa. Tämä periaate näet vaatii, että verovelvollisen verotuksellista tilannetta ei voida loputtomiin kyseenalaistaa, kun otetaan huomioon hänen oikeutensa ja velvollisuutensa verohallintoon nähden (vrt. tuomio *Ecotrade*, EU:C:2008:267, 44 kohta; tuomio *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, 48 kohta, ja tuomio *Astone*, EU:C:2016:614, 33 kohta).
- 18 f) Unionin tuomioistuin esittää tosin tuomiossa *Gmina Ryjewo* (EU:C:2018:595, 38 kohta ja sitä seuraavat kohdat) erilaisia indisioita sille, että asianomainen on toiminut verovelvollisen ominaisuudessa verovähennykseen oikeuttavalla tavalla mutta jotka eivät välttämättä tule ajoissa veroviranomaisten tietoon. Lisäksi korostetaan, että nimenomaisen luokittelua koskevan selvityksen puuttuminen ei sulje pois sitä, että verovähennys voidaan tehdä myöhemmin (tuomio *Gmina Ryjewo*, EU:C:2018:595, 47 kohta).
- 19 aa) Tuomio *Gmina Ryjewo* (EU:C:2018:595) ei tosin koskenut vähennysoikeuden syntymistä vaan verovähennyksen oikaisua. Unionin tuomioistuin tutki tosin kyseisen tuomion 34 kohdassa ”toimimista verovelvollisen ominaisuudessa”, mitä niin ikään edellytetään verovähennystä varten.
- 20 bb) Lisäksi on pohdittava, ovatko tuomiossa *Gmina Ryjewo* (EU:C:2018:595) esitetyt lausumat voimassa myös sellaisen yksityisoikeudellista toimintaa harjoittavan elinkeinonharjoittajan osalta, jolla on luokitteluun liittyvä valinnanmahdollisuus, jos tällaista luokitteluun liittyvää valinnanmahdollisuutta ei ole silloin, jos liiketoimintaa ei harjoiteta. *BFH* on joka tapauksessa tähän mennessä tulkinnut tuomion *Vereniging Noordelijke Landen Tuinbouw Organisatie vom 12.02.2009, C-517/07* (EU:C:2009:88) 35 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa esitettyjä toteamuksia tällä tavoin. Nämä erot saattaisivat puhua tuomiossa *Gmina Ryjewo* (EU:C:2018:595) esitettyjen perusteiden sovellettavuutta vastaan.
- 21 cc) Pitäminen kiinni ajoissa tehtyä luokittelupäätöstä koskevasta vaatimuksesta saattaisi tosin olla ristiriidassa neutraalisuuden periaatteen kanssa. Jos näet silloin, kun kyseessä on viranomainen, ainoastaan kielteinen luokittelupäätös sulkee pois verovähennyksen, yksityisen elinkeinonharjoittajan osalta ratkaisevaa ei voi olla ajoissa tehty luokittelu ainakaan siltä osin kuin ei ole havaittavissa perusteita sille, että yksittäisiä elinkeinonharjoittajia ja viranomaisia pitäisi kohdella eri tavalla.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

- 22 Toinen kysymys koskee määräajan noudattamatta jättämisen oikeudellisia seurauksia.
- 23 Unionin tuomioistuin totesi tuomion Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595) 47 kohdassa seuraavaa: ”Vaikka tavaran hankintahetkellä tehty yksiselitteinen ja nimenomainen toteamus aikomuksesta käyttää tavaraa liiketoimintaan voi riittää siihen, että voidaan katsoa, että verovelvollinen on hankkinut tavaran verovelvollisen ominaisuudessa, se, että tällaista toteamusta ei ole tehty, ei kuitenkaan sulje pois sitä, että tällainen aikomus voi ilmetä myös implisiittisesti.” Tältä osin on pohdittava, onko tämä sen periaatteen mukaista, jonka nojalla lukemista yrityksen omaisuuteen ei voida olettaa, jos siitä ei ole mitään (veroviranomaisten todennettavissa olevaa) näyttöä.
- 24 Unionin tuomioistuimen mukaan arvioitaessa sitä, onko kyseessä toiminta verovelvollisen ominaisuudessa, on otettava perustaksi laaja tulkinta ja otettava huomioon eri seikkoja kussakin yksittäistapauksessa (tuomio Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, 47 kohta ja sitä seuraavat kohdat). Kun otetaan erityisesti huomioon julkiasiamiehen ratkaisuehdotus, johon unionin tuomioistuin viittasi tässä yhteydessä (54 kohta), tämä voidaan ymmärtää siten, että on olemassa oletama siitä, että hankinta on suoritettu ”verovelvollisen ominaisuudessa”, jos elinkeinonharjoittaja hankkii tavaran, jota voidaan laatunsa vuoksi lähtökohtaisesti käyttää myös yritystoiminnassa, eikä tästä seuraa yksinomainen lukeminen yksityiseen omaisuuteen, varsinkin kun tietoisesta luokittelua koskevan kysymyksen ratkaisematta jättämisestä ei aiheudu haittaa.
- 25 Lähtökohtaista oletamaa lukemisesta yrityksen omaisuuteen voisi puoltaa luokitteluun liittyvän valinnanmahdollisuuden tarkoitus. Luokitteluun liittyvällä valinnanmahdollisuudella pyritään näet vero-oikeudellisen neutraalisuuteen liittyvistä syistä estämään se, että silloin kun kyseessä ovat aluksi osittain yksityiseen käyttöön tarkoitettu mutta myöhemmin enenevästi liiketoimintaan käytettävä tavara, tavaran hankinnasta tai valmistuksesta aiheutuva arvonlisäverorasite jää verovelvollisen kannettavaksi (tuomio Puffer, 23.4.2009, C-460/07, EU:C:2009:254, 47 kohta).
- 26 Tällainen laaja tulkinta voisi joka tapauksessa sulkea pois sen lähtökohtaisen oletaman, että tavara, jota ei ole luokiteltu, on luokiteltava yksityiseksi omaisuudeksi.
- 27 Toisaalta sitä vastaan, että oletettaisiin, että tavara on luokiteltu yrityksen omaisuudeksi, jos näyttö puuttuu, puhuu se, että luokittelu kuuluu verovelvollisen valinnanmahdollisuuden piiriin ja että hänen on käytettävä tätä mahdollisuutta, joten jonkinlainen toiminta on tarpeen.