



Aiheenmukainen tutkimusmuistio

ARVONLISÄVERON VÄHENTÄMINEN

Arvonlisäverolle, joka on ollut osa unionin oikeutta lähes viiden vuosikymmenen ajan¹, on ominaista yhtäältä se, että se muodostaa kulutusveron, jota sovelletaan yleisesti verovelvollisten liiketoimintansa yhteydessä suorittamiin liiketoimiin ja jonka on tarkoitus kohdistua ainoastaan lopulliseen kuluttajaan, ja toisaalta arvonlisäverolle on ominaista neutraalisuusperiaate, jota on noudatettava kyseistä veroa sovellettaessa ja johon sisältyy myös arvonlisäveron vähennysoikeutta koskeva periaate. Vähennysjärjestelmällä pyritään siten vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan arvonlisäverosta kaikkien niiden liiketoimien osalta, jotka itsessään oikeuttavat vähennykseen. Unionin tuomioistuin muistuttaa usein arvonlisäveroa koskevassa oikeuskäytännössään, että vähennysoikeus (ja näin ollen oikeus maksetun veron palauttamiseen) kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa.

Vaikka kyseistä vähennysoikeutta olisi ensi arviolta aina sovellettava neutraalin verotuksen saavuttamiseksi, tähän oikeuteen sovelletaan kuitenkin tiettyjä rajoituksia. Tältä osin unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä edellytetään, että tavarain tai palvelun hankinnan ja verollisen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suoritettujen liiketoimien välillä on suora ja välitön yhteys. Toisin sanoen hankinnan tarkoituksena on objektiivisten kriteerien mukaan oltava verovelvollisen liiketoiminnan harjoittaminen. Sitä vastoin silloin, kun hankinnat tehdään sellaisia liiketoimia varten, jotka on vapautettu verosta tai jotka eivät kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, myynnistä ei voida kantaa veroa eikä ostoihin sisältyvää veroa voida vähentää.

Unionin tuomioistuin on oikeuskäytännössään myös todennut, että unionin oikeuteen ei voida vedota vilpillisesti eikä sitä voida käyttää väärin. Ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus voidaan evätä taannehtivasti, jos vähennysoikeutta on käytetty väärin. Näin ollen kansallinen tuomioistuin voi evätä vähennysoikeuden, jos asiassa on objektiivisten seikkojen perusteella osoitettu, että verovelvollinen tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää, että hän osallistui

¹ Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1) ja yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1).

hankinnallaan liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäverojärjestelmään kohdistuvaa petosta, ja näin on myös silloin, kun kyseessä oleva liiketoimi täyttää ne objektiiviset arviointiperusteet, joihin käsitteet ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan suorittamat tavaroiden luovutukset” ja ”taloudellinen toiminta” perustuvat.

Seuraavaksi esitellään tuomioita, jotka on luokiteltu aiheiden mukaan ja jotka kuuluvat arvonlisäveron vähentämistä koskevaan unionin tuomioistuimen viimeaikaiseen oikeuskäytäntöön.

I. Verotuksen neutraalisuuden periaate

Kuten edellä on todettu, unionin tuomioistuin on useaan otteeseen muistuttanut oikeuskäytännössään, että direktiivillä 77/388 ja direktiivillä 2006/112 käyttöön otetulla vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken taloudellisen toimintansa yhteydessä maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä pyritään näin ollen takaamaan täydellinen neutraalisuus verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäveron alaista.²

Unionin tuomioistuin korostaa myös, että vaikka jäsenvaltiot voivat direktiivin 2006/112 273 artiklan nojalla ryhtyä toimenpiteisiin veron oikean kannon varmistamiseksi ja petosten estämiseksi, arvonlisäverotuksen neutraalisuus ei saa kuitenkaan vaarantua kyseisten toimenpiteiden johdosta.³

Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verotuksen neutraalisuuden periaate, josta unionin lainsäätäjä on säättänyt toteuttaakseen arvonlisäverotuksen alalla yhdenvertaisen kohtelun yleisen periaatteen, edellyttää, ettei erilaisia tapauksia kohdella samalla tavoin, ellei tällainen kohtelu ole objektiivisesti perusteltua.⁴

[Tuomio 1.3.2012, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz* \(C-280/10, EU:C:2012:107\)](#)

Kaksi luonnollista henkilöä, jotka olivat puolalaisen avoimen yhtiön tulevia yhtiömiehiä, hankkivat kiinteistön joulukuussa 2006. Ulosottomies vahvisti tämän hankinnan laatimalla kyseisille tuleville yhtiömiehille osoitetun laskun. Yhtiö oli kuitenkin perustettu vasta neljä kuukautta myöhemmin huhtikuussa 2007. Tuolloin notaari laati tälle yhtiölle osoitetun laskun yhtiön perustamista koskevasta notaarin laatimasta asiakirjasta ja siihen liittyvistä jäljennöksistä. Kyseinen yhtiö oli näin ollen ilmoittanut ostoihin sisältyvän arvonlisäveron määrän kyseessä olevien kahden laskun perusteella.

² [Tuomio 14.2.1985, *Rompelman* \(268/83, EU:C:1985:74, 19 kohta\).](#)

³ [Tuomio 22.3.2012, *Klub* \(C-153/11, EU:C:2012:163, 50 kohta\).](#)

⁴ [Tuomio 19.7.2012, *Lietuvos geležinkiai* \(C-250/11, EU:C:2012:496, 44 ja 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen\).](#)

Verohallinto epäsi vaaditun vähennyksen sillä perusteella, että kiinteistön hankkija ei ollut ensimmäisen laskun mukaan yhtiö itse vaan luonnolliset henkilöt, jotka mainitun yhtiön perustamisen jälkeen olivat sijoittaneet kiinteistön yhtiöön apportiona. Verohallinto totesi toisesta laskusta, että se oli laadittu ennen kuin kyseessä oleva yhtiö oli kirjattu kaupparekisteriin, ja näin ollen lasku oli osoitettu sellaiselle yhtiölle, joka ei vielä ollut olemassa. Tulevat yhtiömiehet eivät myöskään voineet vedota investointimenoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuteen, koska kyseinen investointiomaisuuden apportion oli pääasiassa sovellettavan kansallisen lainsäädännön mukaan verovapaa liiketoimi.

Vähennyksen epäämisestä nostetun kanteen johdosta kansallinen tuomioistuin pyysi unionin tuomioistuimelta ennakkoratkaisua yhtäältä siitä, oliko tulevien yhtiömiesten yhteenliittymällä, jolle aiheutui investointimenoja ennen yhtiön virallista rekisteröimistä kauppayhtiöksi ja rekisteröitymistä arvonlisäverovelvolliseksi, oikeus vähentää yhtiön rekisteröimisen ja verovelvolliseksi rekisteröitymisen jälkeen direktiivin 2006/112 9 artiklan sekä 168 ja 169 artiklan perusteella vero, joka sisältyi yhtiön verotettavaa toimintaa varten aiheutuneisiin investointimenoihin, ja toisaalta siitä, saattoiko kiinteistön hankinnasta laadittu lasku, joka oli osoitettu yhtiömiehille eikä yhtiölle, estää veron vähentämisen.

Unionin tuomioistuin muistutti, kuten se on todennut asioissa *Rompelman* (263/83)⁵ ja *INZO* (C-110/94)⁶, että valmistelemaa toimintaa, kuten muun muassa kiinteistön ostamista, on jo pidettävä direktiivin 77/388 4 artiklan 1 kohdassa ja direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettuun taloudelliseen toimintaan kuuluvana, ja taloudellinen toiminta voi koostua useista perättäisistä toimenpiteistä (28 kohta). Lisäksi periaate, että arvonlisäverotuksen on kohdeltava yrityksiä neutraalisti verorasituksen suhteen, edellyttää, että yrityksen tarpeita ja toiminnan aloittamista varten syntyneitä ensimmäisiä investointimenoja on pidettävä taloudellisena toimintana. Tässä yhteydessä olisi tämän periaatteen vastaista katsoa, että taloudellinen toiminta alkaisi vasta, kun kiinteistöä todella käytetään eli kun verotettavia tuloja syntyy. Näin ollen sitä, joka toteuttaa mainittuja kiinteän omaisuuden tulevaan hyödyntämiseen läheisesti liittyviä ja sitä varten välttämättömiä investointitoimia, on pidettävä direktiivin 77/388 mukaisena verovelvollisena (30 kohta) ja kyseisellä verovelvollisella on tämän perusteella oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero (31 kohta). Arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaisesti verovelvollinen, jonka ainoana tarkoituksena on valmistella toisen verovelvollisen liiketoimintaa ja joka ei ole suorittanut yhtään verollista liiketoimea, voi myös käyttää vähennysoikeutta toisen verovelvollisen suorittamien verollisten liiketoimien yhteydessä (33 kohta). Koska yhtiömiehet eivät kansallisen lainsäädännön mukaisesti voi vedota kyseessä olevan yhtiön suorittamiin verollisiin liiketoimiin voidakseen vapautua kyseisen yhtiön toimintaa varten toteuttamiinsa investointitoimiin liittyvistä arvonlisäverokustannuksista, vaikka heitä voidaankin pitää arvonlisäverotusta varten verovelvollisina, kyseisen yhtiön on verorasituksen neutraalisuuden takaamiseksi saatava ottaa huomioon kyseiset investoinnit arvonlisäveron vähentämisen yhteydessä (35 kohta).

Unionin tuomioistuimen mukaan arvonlisäverotuksen neutraalisuuden peruseriaate edellyttää, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus myönnetään, jos ostoihin sisältyvään arvonlisäveroon sovellettavan oikeuden aineelliset vaatimukset täyttyvät, vaikka tiettyä

⁵ Tässä asiassa annettiin [tuomio 14.2.1985, Rompelman \(268/83, EU:C:1985:74\)](#).

⁶ Tässä asiassa annettiin [tuomio 29.2.1996, INZO \(C-110/94, EU:C:1996:67\)](#).

muotovaatimuksia ei noudatettaisi (43 kohta). Näin ollen se, että lasku, joka on laadittu ennen mainitun yhtiön rekisteröintiä ja sen rekisteröitymistä arvonlisäverovelvolliseksi, on osoitettu tuleville yhtiömiehille eikä itse yhtiölle, ei voi poistaa vähennysoikeutta, jos henkilöt, joiden täytyi maksaa ostoihin sisältyvä arvonlisävero, ja henkilöt, jotka muodostavat kyseisen yhtiön, ovat samoja. Toisenlainen lähestymistapa johtaisi siihen, että vähennysoikeutta ei voitaisi käyttää, ja siten arvonlisäveron neutraalisuus kyseenalaistettaisiin.

Tuomio 22.3.2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163)

Toukokuussa 2009 bulgarialainen yhtiö, joka harjoitti hotellitoimintaa Varnassa (Bulgaria), osti Sofiassa (Bulgaria) sijaitsevan asumiskäyttöön tarkoitetun kaksikerroksisen huoneiston. Kyseiseen ostoon sisältyvä arvonlisävero vähennettiin, mutta veroilmoitusta kunnallisverojen maksamisesta kyseisestä huoneistosta ei tehty. Koska kyseessä oleva yhtiö ei muuttanut kyseisen huoneiston käyttötarkoitusta eikä tilannut veden eikä sähkön toimitusta omissa nimissään, veroviranomaiset päättelivät tästä, että huoneistoa käytettiin asuintarkoitukseen eikä liiketoimintaan ja että sen hankinta ei oikeuttanut ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen.

Kyseinen yhtiö riitautti tämän kannan Administrativen sad Varnassa (Varnan hallintotuomioistuim, Bulgaria) nostamassaan kanteessa ja väitti, että kyseessä oleva huoneisto oli tarkoitettu liiketoimintakäyttöön, koska yhtiön aikomuksena oli käyttää sitä järjestettäessä neuvottelukokouksia matkanjärjestäjien kanssa. Koska Bulgarian oikeudessa on esitetty eriäviä tulkintoja arvonlisäverolain (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost) (DV nro 63, 4.8.2006) 70 §:n 1 momentin 2 kohdasta, Administrativen sad Varna tiedusteli unionin tuomioistuimelta erityisesti sitä, syntyikö vähennysoikeus direktiivin 2006/112 mukaan sen verokauden aikana, jona verosaatava syntyi, riippumatta siitä, ettei mainittua tavaraa käytetty välittömästi liiketoimintaan.

Unionin tuomioistuin muistutti aluksi, että arvonlisäverojärjestelmän ja siten myös vähennysjärjestelmän soveltamisen kannalta on ratkaisevaa, että verovelvollinen hankkii tavarat tässä ominaisuudessaan (39 kohta) ja että verovelvollinen toimii tässä ominaisuudessaan, kun se toimii direktiivissä 2006/112 tarkoitettua liiketoimintaansa varten (40 kohta). Seuraavaksi unionin tuomioistuin totesi, että jos verovelvolliselta kiellettäisiin myöhempään verotettavaan liiketoimintakäyttöön liittyvien ostojen arvonlisäveron vähentäminen, huolimatta verovelvollisen alkuperäisestä toiveesta lukea investointitavara tulevia liiketoimia silmällä pitäen kokonaisuudessaan liikeomaisuuteensa, verovelvollista ei tällaisessa tilanteessa vapautettaisi kokonaan sen veron maksamisesta, joka liittyy tavarahan, jota verovelvollinen käyttää liiketoimintaansa, ja verovelvollisen liiketoiminnan verottaminen merkitsisi kaksinkertaista verottamista, joka on vastoin yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomana osana kuuluvaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta (42 kohta). Unionin tuomioistuin täsmensi, että kyseinen periaate edellyttää yrityksen verorasituksen osalta, että yrityksen tarpeita ja toiminnan aloittamista varten syntyneitä investointimenoja pidetään liiketoimintana, joka oikeuttaa vähentämään välittömästi ostoihin sisältyvän arvonlisäveron (43 kohta). Siten henkilö, joka hankkii tavaroita direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua liiketoimintaa varten, tekee sen verovelvollisen ominaisuudessa myös silloin, kun tavaroita ei välittömästi käytetä tällaisessa liiketoiminnassa (44 kohta).

[Tuomio 6.2.2014, E. ON Global Commodities \(C-323/12, EU:C:2014:53\)](#)

Asiassa kyseessä oleva yhtiö harjoitti liiketoimintaa energia-alalla Romanian markkinoilla lokakuusta 2005 lähtien. Täyttääkseen verokoodeksista 22.12.2003 annetussa laissa nro 571/2003 (Legea nro 571/2003 privind Codul fiscal) (Monitorul Oficial al României, osa I, nro 927, 23.12.2003) muuhun valtioon kuin Romaniaan sijoittautuneille verovelvollisille asetetut velvollisuudet yhtiö nimesi Romaniassa veroedustajan, jolle annettiin siellä arvonlisäverotunniste. Koska velvollisuus veroedustajan nimeämiseen poistui, kun Romaniasta tuli unionin jäsen, kyseinen edustaja lopetti verollisten laskujen laatimisen mainitun yhtiön puolesta 1.1.2007 lähtien, mutta se edusti kuitenkin edelleen yhtiötä Romaniassa muun muassa veroviranomaisissa. Yhtiö halusi vähentää ajalla 1.1.–31.8.2007 maksamansa arvonlisäveron sen liikekumppaneiden, jotka olivat romanialaisia oikeushenkilöitä, palvelun suorittajina laatimien laskujen perusteella. Veroviranomaiset epäivät yhtiön edustajalta 1.1.2007 alkaen toteutettuja liiketoimia koskevan vähennyksen, koska mainittu yhtiö ei ollut enää energiantoimituksista arvonlisäverovelvollinen Romaniassa, mikä tarkoitti, ettei se laskuttanut tai perinyt enää arvonlisäveroa mainituista liiketoimista Romaniassa, koska tämä velvollisuus kuului tuosta päivämäärästä lukien luovutuksensaajalle.

Tämän epäämisen jälkeen kyseessä oleva yhtiö teki muun muassa hakemuksen arvonlisäveron palauttamiseksi direktiivin 79/1072⁷ ja kansallisen oikeuden sen säännöksen, jolla on tarkoitus saattaa kyseinen direktiivi osaksi Romanian oikeutta, nojalla. Hakemus hylättiin sillä perusteella, että mainittu direktiivi koskee verovelvollisia, joita ei ole rekisteröity ja jotka eivät ole velvollisia rekisteröitymään arvonlisäverovelvollisiksi Romaniassa, kun taas yhtiötä edustettiin edelleen verotuksellisesti Romaniassa ja se oli täten tosiasiaa rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Romaniassa. Koska kyseisestä päätöksestä tehty oikaisuvaatimus hylättiin, yhtiö nosti tämän jälkeen kanteen Curtea de Apel București (Bukarestin ylioikeus, Romania), joka esitti unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyyntöä.

Tässä asiassa, joka koski direktiivin 79/1072 säännösten tulkintaa, unionin tuomioistuin tutki, oliko mainitun direktiivin säännöksiä tulkittava siten, että siitä, että jäsenvaltioon sijoittautunut verovelvollinen, joka oli luovuttanut sähköä toisessa jäsenvaltiossa, nimesi tässä toisessa valtiossa arvonlisäverotusta varten veroedustajan, seurasi, ettei kyseinen verovelvollinen voinut vedota tähän direktiiviin viimeksi mainitussa valtiossa saadakseen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palautuksen. Romanian hallitus väitti, että kyseessä oleva yhtiö sai veroedustajansa säilyttämällä aikaan oikeudellisen tyhjiön ja se menetti siten kaikki mahdollisuudet arvonlisäveron palautuksen saamiseksi.

Muistutettuaan, että direktiivissä 79/1072 säädetään kahdesta edellytyksestä, joiden on täyttyvä samanaikaisesti, jotta verovelvollista voidaan pitää maan alueelle sijoittautumattomana verovelvollisena ja jotta se voi saada oikeuden palautukseen, unionin tuomioistuin tutki jälkimmäisen edellytyksen, eli sen, jonka mukaan verovelvollinen ei saa suorittaa yhtään palautusjäsenvaltiossa suoritetuksi katsottavaa tavaroiden luovutusta tai palvelua (42 kohta), ja se muistutti, että jos asianomaisten sähköntoimitusten johdosta direktiiviä

⁷ Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt - 6.12.1979 annettu kahdeksas neuvoston direktiivi 79/1072/ETY (EYVL 1979, L 331, s. 11).

79/1072 ei voida soveltaa, ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus on lähtökohtaisesti myönnettävä, jos aineelliset vaatimukset täyttyvät, vaikka verovelvollinen ei olisi noudattanut tiettyjä muotovaatimuksia. Verotuksen neutraalisuuden periaate on nimittäin esteenä sille, että seuraamuksena on palautuksensaantioikeuden tai vähennysoikeuden epääminen (55 kohta). Pelkästään se seikka, että verovelvollinen on nimennyt viimeksi mainitussa valtiossa arvonlisäverotusta varten veroedustajan, ei ole esteenä tähän oikeuteen vetoamiselle (57 kohta ja tuomiolauselman).

Tuomio 13.3.2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147)

Tässä asiassa asianosainen omisti yhtiömiehenä 60 prosenttia Saksan oikeuden mukaan perustetusta siviiliyhtiöstä, ja kaksi muuta yhtiömiestä omisti kumpikin 20 prosenttia siitä. Kyseinen yhtiö purettiin 31.12.1994, ja kukin yhtiömiehistä sai osan asiakaskunnasta. Asianosainen perusti 31.12.1994 uuden siviiliyhtiön, josta hän omisti 95 prosenttia, ja hän luovutti alkuperäisen yhtiön purkamisen seurauksena hankkimansa asiakaskunnan vastikkeetta uuden yhtiön käyttöön liiketoimintaa varten. Koska alkuperäinen yhtiö oli purettu jakamalla sen varat, verohallinto määräsi vuonna 2013 arvonlisäveron, joka alkuperäisen yhtiön oli suoritettava asiakaskunnan siirrosta vuodelta 1994. Maksettuaan veron asianosainen lähetti laskun, joka koski vuonna 1994 toteutettua varojen jakoa ja johon oli merkitty erikseen arvonlisävero. Vuotta 2004 koskeissa arvonlisäveroilmoituksissaan asianosainen ilmoitti myös arvonlisäveron, joka häneltä oli laskutettu asiakaskunnan hankinnasta, sekä uuden yhtiön johtajana toimimisesta ansaitut tulot. Koska asianosaisesta erillisenä yrityksenä toimiva uusi yhtiö oli käyttänyt asiakaskunnasta muodostuvaa taloushyödykettä, verohallinto katsoi, että asianosaisella ei ollut oikeutta vähentää asiakaskunnan hankintaan sisältyvää arvonlisäveroa.

Asianosainen väitti muun muassa, että unionin tuomioistuimen asiassa *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz*⁸ antamassaan tuomiossa, joka koski ostoihin sisältyvän veron saamista takaisin sellaisten liiketoimien osalta, jotka on suoritettu avoimen yhtiön, jonka tulevat yhtiömiehet ovat maksaneet ostoihin sisältyvän veron, tulevaisuudessa harjoittamaa taloudellista toimintaa varten, vahvistamia periaatteita ei voitu soveltaa nyt kyseessä olevaan tapaukseen, koska siinä ei ollut kyse siitä, että avoin yhtiö vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron, vaan siitä, että perustajaosakas vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron. Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin) esitti tästä syystä unionin tuomioistuimelle tätä aihetta koskevan ennakkoratkaisukysymyksen.

Unionin tuomioistuin tarkasteli aluksi direktiivin 77/388 säännöksiä, joissa määritellään verovelvollinen ja vähennysoikeus arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen kannalta, selvittääkseen, oliko asianosaisella oikeus vähentää kyseisen asiakaskunnan hankintaan sisältyvä arvonlisävero ilman, että kyseessä olevasta asiakaskunnasta kuitenkaan tuli osa vasta perustetun yhtiön varoja. Unionin tuomioistuin totesi tältä osin, että sen asiassa *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz* (C-280/10)⁹ esittämiä toteamuksia ei voitu

⁸ [Tuomio 1.3.2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2012:107\)](#). Tämä tuomio on esitelly edellä tutkimusmuistion tässä osassa.

⁹ [Julkisasiamies Cruz Villalónin ratkaisuehdotus asiassa Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2011:592\)](#).

soveltaa analogisesti pääasiassa kyseessä olevaan tilanteeseen, koska näiden kahden riita-asian taustalla olevat tosiseikat eroavat olennaisesti toisistaan.

Unionin tuomioistuin totesi siten, että asiakaskunnan luovuttamista vastikkeetta uuden yhtiön käyttöön ei voitu pitää direktiivissä 77/388 tarkoitettuna ”taloudellisena toimintana”, mutta se totesi myös, että kyseisen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaista tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välistä suoraa ja välitöntä yhteyttä ei ole olemassa (32–37 kohta). Unionin tuomioistuin muistutti verotuksen neutraalisuuden periaatteesta, että se heijastuu vähennysjärjestelmästä, jolla pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken taloudellisen toiminnan yhteydessä maksettavasta tai maksetusta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen täydellisen neutraalisuuden kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on arvonlisäverollista. Koska asiakaskunnan luovuttaminen vastikkeetta yhtiön käyttöön ei ole arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluva liiketoimi, verotuksen neutraalisuuden periaatetta ei sovelleta tämän kaltaiseen tilanteeseen (40–42 kohta).

[Tuomio 17.7.2014, Equoland \(C-272/13, EU:C:2014:2091\)](#)

Equoland-yhtiö teki kesäkuussa 2006 ilmoituksen kolmannelle maasta peräisin olevia tavaroita koskevan erän maahantuonnista. Tulli-ilmoituksen mukaan nämä tavarat oli tarkoitettu arvonlisäverottomaan varastoon. Varaston virkailija kirjasi ne seuraavana päivänä varastorekisteriin, vaikka tavaroita ei ollut siirretty varastoon fyysisesti vaan ainoastaan virtuaalisesti siten, että ne oli kirjattu mainittuun rekisteriin. Tavarat poistettiin välittömästi verottomasta varastomenettelystä ja arvonlisävero suoritettiin siten, että Equoland sovelsi käännettyä veronmaksuvelvollisuutta koskevaa menetelmää. Koska tavaroita ei ollut fyysisesti siirretty varastoon, Italian tulliviranomaiset katsoivat, että edellytyksiä maahantuonnista kannettavan arvonlisäveron maksamiseksi myöhemmin ei ollut noudatettu. Tämän seurauksena kyseiset viranomaiset katsoivat, että verovelvollinen ei ollut maksanut arvonlisäveroa, joka sen oli väitetysti maksettava maahantuonnin ajankohtana, ja että se, että arvonlisävero oli maksettu käännettyä veronmaksuvelvollisuutta koskevan järjestelmän avulla, tarkoitti sitä, että se oli maksettu myöhässä.

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteli unionin tuomioistuimelta muutoksenhaun johdosta muun muassa sitä, onko direktiivi 77/388 arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen perusteella esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka nojalla jäsenvaltio vaatii, että maahantuonnista kannettava arvonlisävero on maksettava, vaikka tämä arvonlisävero on jo maksettu käännettyä veronmaksuvelvollisuutta koskevan järjestelmän avulla sisäistä laskutusta käyttäen ja vaikka se on merkitty verovelvollisen myyntejä ja ostoja koskevaan kirjanpitoon.

Tässä yhteydessä unionin tuomioistuin muistutti, että silloin, kun jäsenvaltiot, voidakseen käyttää direktiivin 77/388 16 artiklan 1 kohdassa myönnettyä toimivaltaa, toteuttavat maahantuotujen tavaroiden fyysistä siirtoa verottomaan varastoon koskevan velvollisuuden kaltaisia toimenpiteitä, ne ovat seuraamuksia koskevan säännösten puuttuessa edelleen toimivaltaisia valitsemaan niistä asianmukaisilta vaikuttavat seuraamukset (32 kohta). Jäsenvaltio voi siis legitiimisti säätää kansallisessa lainsäädännössään arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen

varmistamiseksi ja petosten estämiseksi asianmukaisista seuraamuksista, jotka on tarkoitettu rangaistukseksi maahantuotujen tavaroiden fyysistä siirtoa verottomaan varastoon koskevan velvollisuuden laiminlyönnistä (33 kohta).

Unionin tuomioistuin katsoi kuitenkin seuraamuksen määrän määrittämistä koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen osalta, että vaatimus, jonka mukaan verovelvollisen on maksettava maahantuonnista kannettava arvonlisävero toiseen kertaan ilman, että otetaan huomioon jo tapahtunutta maksua, johtaa käytännössä siihen, että verovelvollinen menettää vähennysoikeutensa. Siitä, että samasta liiketoimesta on maksettava kahteen kertaan arvonlisävero mutta tämä vero voidaan vähentää vain kerran, näet seuraa, että jäljellä oleva arvonlisävero jää verovelvollisen vastattavaksi (40 kohta). Unionin tuomioistuin muistutti tässä yhteydessä, että kun otetaan huomioon vähennysoikeuden keskeinen asema yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä, seuraamus, joka muodostuu vähennysoikeuden epäamisestä, ei ole yhteensopiva direktiivin 77/388 kanssa tapauksessa, jossa ei voida näyttää toteen veropetosta eikä taloudellista vahinkoa valtiolle (41 kohta). Unionin tuomioistuin muistutti myös, että direktiivissä 77/388 säädetyllä käännettyä veronmaksuvelvollisuutta koskevalla menettelyllä torjutaan tietynlaisten liiketoimien yhteydessä havaittuja veropetoksia ja veronkiertoa (42 kohta). Koska kyseessä ei kuitenkaan ole petos eikä petoksen yritys, seuraamuksen sitä osaa, joka muodostuu vaatimuksesta, että jo suoritettu arvonlisävero on maksettava uudelleen ilman, että toinen maksu oikeuttaa vähennykseen, ei voida pitää yhteensopivana arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa (43 kohta).

[Tuomio 28.7.2016, Astone \(C-332/15, EU:C:2016:614\)](#)

Guardia di Finanza (Italian tulli- ja verovalvontaviranomainen) totesi vuonna 2013 suoritettussa verotarkastuksessa, ettei italialaisen arvonlisäverovelvollisen yhtiön laillinen edustaja kyennyt esittämään kirjanpitoasiakirjoja. Tässä samassa tarkastuksessa ilmeni myös, että kyseinen yhtiö oli laatinut laskuja mutta se ei ollut jättänyt siihen liittyvää arvonlisäveroilmoitusta, ja että se oli jättänyt maksamatta arvonlisäveroa. Mainitussa tarkastuksessa kävi myös ilmi, ettei asianomainen ollut noudattanut velvollisuutta kirjata laadittuja laskuja. Rikosoikeudenkäynnin aikana asianomainen vetosi kolmansien yritysten kyseiselle yhtiölle verovuonna 2010 laatimiin laskuihin, jotka oli suoritettu arvonlisäveroineen mutta joita ei ollut kirjattu tämän yhtiön kirjanpitoon.

Tässä yhteydessä tuomioistuin, jossa kyseinen rikosoikeudenkäynti oli vireillä, kysyi unionin tuomioistuimelta muun muassa sitä, ovatko direktiivin 2006/112 säännökset esteenä jäsenvaltioiden kansallisille säännöksille, joissa myös rikoslainsäädännön soveltamisen yhteydessä suljetaan pois mahdollisuus ottaa arvonlisäveron vähentämiseksi huomioon ostolaskut, joita verovelvollinen ei ole kirjannut. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin muistutti tältä osin, että kansallisessa lainsäädännössä arvonlisäveron vähennysoikeuden edellytykseksi asetetaan sellaisten muodollisten velvoitteiden noudattaminen, jotka koskevat muun muassa asianomaisten veroilmoitusten jättämistä ajankohtana, jolloin verovelvollinen vetoaa arvonlisäveron vähennykseen, ja sitä, että asianomaiset laskut on kirjattu niitä varten tarkoitettuun rekisteriin. Kyseisen tuomioistuimen mukaan verovelvollisella ei ollut oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, vaikka se olisikin maksettu, jos sitä ei ollut asianmukaisesti kirjattu. Kyseinen tuomioistuin täsmensi tältä osin, että mikäli arvonlisäveroilmoitusta ei ole tehty, Italian oikeudessa säädetään, että maksamatta jätetty vero

käsittää maksettavana olevan veron kokonaisuudessaan, ilman että arvonlisäveron osalta on mahdollista ottaa huomioon tavarantoimittajille maksettua veroa, jos laissa säädettyjä muodollisia velvoitteita ei ole noudatettu.

Unionin tuomioistuin tutki ensin, onko direktiivi 2006/112 esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään kahden vuoden preklusiivisesta määräajasta vähennysoikeuden käyttämiselle. Unionin tuomioistuin punnitsi yhtäältä oikeuskäytännössään vahvistettua sääntöä, jonka mukaan direktiivissä 2006/112 säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään, eikä sitä periaatteessa voida rajoittaa, ja toisaalta oikeusvarmuuden periaatetta, jolla suljetaan pois vähennysoikeus ilman mitään ajallista rajoitusta, ja se muistutti, että preklusiivista määräaikaa, jonka päättymisestä on seurauksena, että verovelvollinen, joka ei ole riittävän huolellinen ja joka on jättänyt vähentämättä ostoihin sisältyvän arvonlisäveron, menettää vähennysoikeuden, ei voida pitää yhteensoveltumattomana direktiivillä 2006/112 käyttöön otetun järjestelmän kanssa, jos yhtäältä tätä määräaikaa sovelletaan samalla tavalla sekä kansalliseen lainsäädäntöön perustuviin että unionin oikeuteen perustuviin vastaaviin oikeuksiin verotuksen alalla (vastaavuusperiaate) ja jos toisaalta se ei tee käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi vähennysoikeuden käyttämistä (tehokkuusperiaate) (34 kohta). Unionin tuomioistuin muistutti myös, että vähennysoikeudella on keskeinen asema arvonlisäverojärjestelmässä ja sillä pyritään takaamaan täydellinen neutraalisuus kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen, eikä kyseistä oikeutta voida periaatteessa rajoittaa ja sitä sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tehtyjen liiketoimien yhteydessä (44 kohta).

II. Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus

Vähennysoikeuden syntymisen ja laajuuden osalta unionin tuomioistuin viittaa pääsääntöisesti vakiintuneeseen oikeuskäytäntöön, jonka mukaan tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä on lähtökohtaisesti oltava suora ja välitön yhteys, jotta verovelvollisella olisi oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero ja jotta olisi mahdollista määrittää vähennysoikeuden laajuus.¹⁰ Unionin tuomioistuin täsmentää kuitenkin, että verovelvolliselle myönnetään vähennysoikeus myös, vaikka tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä ei ole suoraa ja välitöntä yhteyttä, kun kyseessä olevien tavaroiden tai palvelujen kulut ovat osa verovelvollisen yleiskustannuksia ja sellaisinaan osia, joista verovelvollisen tarjoamien tuotteiden tai palvelujen hinta muodostuu. Tällaisilla kuluilla on suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko liiketoimintaan.¹¹

¹⁰ Ks. mm. tuomio 8.6.2000, *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300, 24 kohta); tuomio 22.2.2001, *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, 26 kohta) ja tuomio 8.2.2007, *Investrand*, C-435/05 (EU:C:2007:87, 23 kohta).

¹¹ Ks. mm. [tuomio 8.6.2000, Midland Bank \(C-98/98, EU:C:2000:300, 31 kohta\)](#) ja [tuomio 26.5.2005, Kretztechnik \(C-465/03, EU:C:2005:320, 36 kohta\)](#).

[Tuomio 16.2.2012, Varzim Sol \(C-25/11, EU:C:2012:94\)](#)

Kyseessä oleva yhtiö ylläpiti kasinoa onnenpelikonsession myöntämisestä 14.12.2001 tehdyn sopimuksen perusteella Póvoa de Varzim pysyvällä pelialueella. Yhtiö harjoitti tämän sopimuksen mukaisesti arvonlisäverosta vapautettua pelitoimintaa, arvonlisäveronalaista toimintaa ravintola- ja viihdepalvelujen toimialoilla sekä osittaiseen arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaa toimintaa hallinnon ja rahoituksen toimialoilla. Arvonlisäveron alaisilla toimialoilla maksettu arvonlisävero vähennettiin Portugalin arvonlisäverolain (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado) 23 §:n 2 momentin nojalla tosiasialliseen käyttöön perustuvan menetelmän mukaisesti. Kyseessä olevan yhtiön oli sovellettavan lainsäädännön ja konsessiosopimuksen nojalla suoritettava Portugalin valtiolle alustava vastike sekä vuosivastike, joka laskettiin pelitoiminnasta saatujen tulojen perusteella. Sillä oli oikeus vähentää tästä vuosivastikkeesta osa kuluista, jotka olivat aiheutuneet kyseisen yhtiön viihdepalveluja ja matkailunedistämispalveluja koskevien veloitteiden täyttämisestä. Kyseisen vähennyksen määrä riippui sekä aiheutuneista kustannuksista että pelitoiminnasta saaduista tuloista. Kyseessä olevaan yhtiöön kohdistettiin verotarkastuksen seurauksena jälkiverotus vuosilta 2002–2004. Nämä oikaisut perustuivat siihen, että käytettyä menetelmää ravintola- ja viihdepalvelujen aloilla suoritetun arvonlisäveron vähentämiseksi ei hyväksytty. Portugalin viranomainen katsoi, että koska vuosivastikkeesta tehty vähennys viihde- ja mainontatoimintaan liittyvien kustannusten korvaamiseksi oli arvonlisäverolaissa tarkoitettu toimintatuki, tämä tuki ei ollut arvonlisäveron alaista, ja että ravintola- ja viihdepalvelutoimintaa oli pidettävä osittain arvonlisäveron alaisena toimintana. Se väitti, että näillä aloilla suoritetun arvonlisäveron vähennys oli tehtävä sellaisen suhdeluvun mukaisesti, jossa otetaan huomioon sekä verosta vapautetut toiminnot että veronalaiset toiminnot.

Supremo Tribunal Administrativon (ylin hallintotuomioistuin, Portugali) käsiteltäväksi saatetun valituksen yhteydessä kyseessä oleva yhtiö väitti lisäksi, että kyseinen näkemys johti direktiivin 77/388, sellaisena kuin sitä on tulkittu asiassa komissio v. Espanja annetussa tuomiossa¹² ja asiassa komissio v. Ranska annetussa tuomiossa¹³, vastaiseen arvonlisäveron vähennyksen vääristymiseen, minkä vuoksi kyseinen tuomioistuin esitti ennakkoratkaisupyynnön unionin tuomioistuimelle.

Unionin tuomioistuin katsoi, että kyseisen direktiivin vastaisena pidetään jäsenvaltion soveltamaa järjestelmää, jossa salliessaan osittain verovelvollisten tehdä mainituissa säännöksissä säädetyn vähennyksen tavaroiden ja palvelujen täyden tai osittaisen käytön perusteella jäsenvaltio laskee vähennettävän määrän sellaisilla toimialoilla, joilla tällaiset verovelvolliset harjoittavat yksinomaan veronalaista toimintaa, siten, että se sisällyttää verosta vapautetut ”tuet” sen murtoluvun nimittäjään, jonka perusteella vähennyksen suhdeluku lasketaan (43 kohta ja tuomiolauselman).

Todettuaan, että direktiivin 77/388 mukaan vähennysoikeus on laskettava kyseisen direktiivin 19 artiklan mukaisesti lasketun suhdeluvun perusteella, unionin tuomioistuin täsmensi kuitenkin, että kyseisen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa jäsenvaltiot oikeutetaan säätämään jostain muusta kyseisessä alakohdassa luetelluista vähennysoikeuden määrittämisestä

¹² [Tuomio 6.10.2005 \(C-204/03, EU:C:2005:588\)](#).

¹³ [Tuomio 6.10.2005 \(C-243/03, EU:C:2005:589\)](#).

koskevista menetelmistä, joita ovat muun muassa erillisen suhdeluvun määrittäminen jokaiselle toimialalle tai vähennyksen tekeminen tavaroiden ja palvelujen tiettyyn toimintaan liittyvän täyden tai osittaisen käytön perusteella (38 kohta). Unionin tuomioistuin täsmensi myös, että direktiivin 77/388 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaan tavarain tai palvelun hintaan suoraan liittyviä tukia verotetaan samoin kuin hintaa. Kyseisen direktiivin 19 artiklan 1 kohdassa säädetään muiden kuin hintaan suoraan liittyvien tukien osalta, että jäsenvaltiot voivat sisällyttää ne sovellettavan suhdeluvun nimittäjään, kun verovelvollinen suorittaa sekä vähennykseen oikeuttavia liiketoimia että verosta vapautettuja liiketoimia (39 kohta). Koska kyseessä olevan verovelvollisen sallittiin tehdä vähennys muun menetelmän kuin direktiivin 77/388 19 artiklan nojalla määritetyn suhdeluvun mukaisesti, nimittäin tavaroiden ja palvelujen tiettyyn toimintaan liittyvän täyden tai osittaisen käytön perusteella (40 kohta), mutta sen ravintola- ja viihdepalvelujen toimialoilla harjoittama toiminta oli arvonlisäveron alaista, tosiasialliseen käyttöön perustuvan menetelmän mukaista vähennysoikeutta sovelletaan kaikkeen arvonlisäveroon, joka sisältyy edeltävässä vaihdannan vaiheessa suoritettuihin liiketoimiin (41 kohta). Koska verovelvollisen sallittiin tehdä vähennys tosiasialliseen käyttöön perustuvan menetelmän mukaisesti, direktiivin 77/388 19 artiklan säännöksiä ei voitu soveltaa eikä niillä voitu mainituilla toimialoilla rajoittaa vähennysoikeutta, sellaisena kuin siitä säädetään kyseisessä direktiivissä (42 kohta).

Unionin tuomioistuimen mukaan ei olisi realistista yrittää kehittää täsmällisempää muotoilua sen suoran ja välittömän yhteyden luonteesta, joka on oltava olemassa aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen välillä. Kun nimittäin otetaan huomioon kaupallisessa ja ammattitoiminnassa tehtyjen liiketoimien monimuotoisuus, on mahdotonta antaa täsmällisempää vastausta siihen, miten määrittää kaikissa tapauksissa ostotapahtumien ja myyntitapahtumien välinen välttämätön suhde, jotta arvonlisävero olisi vähennettävissä.

[Tuomio 22.3.2012, Klub \(C-153/11, EU:C:2012:163\)](#)

Kuten tämän tutkimusmuistion I osassa, jonka otsikko on ”Verotuksen neutraalisuuden periaate”, todetaan, tämä asia koskee huoneiston hankinnasta maksetun arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämistä (2 kohta).

Tältä osin unionin tuomioistuin totesi, että verovelvollinen toimii tässä ominaisuudessaan, kun se toimii direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua liiketoimintaansa varten (40 kohta). Jos näin on, kyseinen yhtiö voi vähentää täysin ja välittömästi arvonlisäveron, joka liittyy kokonaan verovelvollisen liikeomaisuuteen luettuun tavaraan, vaikkei tavaraa välittömästi käytetäkään verovelvollisen liiketoimintaan (45 kohta). Kerran syntynyt vähennysoikeus pysyy voimassa, jos kyse ei ole petos- tai väärinkäytöstilanteesta. Näin ollen vähennysoikeus koskee tilannetta, jossa verovelvollinen ei ole tahdostaan riippumattomista syistä voinut käyttää verollisessa liiketoiminnassaan tavaroita tai palveluja, joiden osalta vähennys on tehty, koska tällöin ei ole olemassa petoksen tai väärinkäytöksen vaaraa, jolla vähennettyjen määrien myöhempi takaisin maksaminen voitaisiin perustella (47 kohta).

Unionin tuomioistuin totesi siten, että verovelvollisella, joka on hankkinut tässä ominaisuudessaan investointitavaran ja lukenut sen liikeomaisuuteensa, on oikeus vähentää kyseisen tavarain hankintahintaan sisältyvä arvonlisävero sen verokauden aikana, jona

verosaatava syntyy, riippumatta siitä, ettei mainittua tavaraa käytetä välittömästi liiketoimintaan (52 kohta).

[Tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid \(C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373\)](#)

Ensimmäisessä yhdistetyssä asiassa tavarantoimittaja oli laatinut 16 laskua hankkijan nimiin käsittelemättömien akaasiatukkien toimitusta koskevan kahden unkarilaisen yhtiön tekemän sopimuksen puitteissa. Kuuteen laskuun oli liitetty lähetysluettelo. Tavarantoimittaja ilmoitti kaikki 16 laskua veroilmoituksessaan ja väitti toimittaneensa kyseessä olevat tukit. Kyseinen tavarantoimittaja maksoi niihin liittyvän arvonlisäveron, ja hankkija vähensi vastaavat määrät. Tavarantoimittajan ostoja ja toimituksia tarkastaessaan verohallinto tuli siihen tulokseen, ettei kyseisellä tavarantoimittajalla ollut riittävän suuria varastoja ja että tässä asiassa kyseessä olevana vuonna ostettu määrä ei riittänyt hankkijalle tehtyihin laskutettuihin toimituksiin. Näin ollen verohallinto vahvisti päätöksessään hankkijan verovelan ja määräsi sille sakon ja viivästysseuraamuksen, koska se katsoi, ettei hankkijalla ollut ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta, koska laskuja ei voitu pitää aitoina.

Verohallinto hylkäsi hankkijan mainitusta päätöksestä tekemän oikaisuvaatimuksen muun muassa sillä perusteella, että tavarantoimittaja ei ollut kyennyt esittämään tositteita liiketoimista ja että se ei ollut toiminut arvonlisäverosta vuonna 1992 annetun lain nro LXXIV (az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. Törvény) (Magyar Közlöny 1992/128) 44 §:n 5 momentissa edellytettyä huolellisuutta noudattaen, koska se ei ollut varmistunut tavarantoimittajan verovelvollisuudesta ja tavaroista.

Hankkija nosti kanteen Baranya Megyei Bíróságissa (Baranyan alioikeus, Unkari) verovelan, sakon ja viivästysseuraamuksen kumoamiseksi, ja kyseinen tuomioistuin tiedusteli, ovatko direktiivin 2006/112 167 artikla, 168 artiklan a alakohta, 178 artiklan a alakohta, 220 artiklan 1 alakohta ja 226 artikla esteenä kansalliselle käytännölle, jonka nojalla veroviranomainen epää verovelvolliselta oikeuden vähentää arvonlisäveron määrästä sen veron määrän, joka sen on maksettava tai jonka se on maksanut sille suoritetuista palveluista, sillä perusteella, että näitä palveluja koskevan laskun laatija tai jokin sille vuorostaan palveluja suorittanut toimija oli syyllistynyt sääntöjenvastaisuuksiin, esittämättä näyttöä siitä, että asianomainen verovelvollinen on tiennyt sääntöjenvastaisesta menettelystä tai ollut itse osallisena siihen.

Unionin tuomioistuin muistutti aluksi, että direktiivissä säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Sillä, onko veronsaajalle todella maksettu kyseisten tavaroiden ja palvelujen aiemmista tai myöhemmistä liiketoimista arvonlisävero vai ei, ei ole merkitystä verovelvollisella olevaan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuteen nähden (lehdistötiedote). Jäsenvaltiot voivat kuitenkin evätä vähennysoikeus, jos asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että vähennysoikeuteen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin. Näin on erityisesti silloin, kun verovelvollinen, jolle vähennysoikeuden perusteena toimivat tavarat tai palvelut on luovutettu, tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi oli osa petosta, johon luovuttaja tai jokin muu aiempi toimija syyllistyi. Unionin tuomioistuin totesi, että veroviranomaisen on näytettävä toteen, että verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää tällaisesta petoksesta (lehdistötiedote).

Toisessa yhdistetyssä asiassa luonnollinen henkilö oli ottanut urakkasopimuksen nojalla vastaan toimeksiannon erityyppisten rakennustöiden suorittamiseksi muun muassa käyttämällä aliurakoitsijoita (24 kohta). Verotarkastuksissa kävi ilmi, ettei mainitulla luonnollisella henkilöllä sen paremmin kuin aliurakoitsijallakaan tai tämän aliurakoitsijalla ollut työntekijöitä eikä laskutettujen töiden suorittamisen edellyttämiä aineellisia valmiuksia. Näin ollen verohallinto katsoi, että luonnollisen henkilön laatimat laskut eivät kuvastaneet todellista liiketoimintaa ja olivat siten fiktiivisiä. Kyseinen henkilö ei ollut myöskään toiminut käsiteltävässä asiassa sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä edellytettyä riittävää huolellisuutta noudattaen. Näistä syistä verohallinto päätti evätä luonnollisen henkilön maksaman ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden, koska kyseessä olevien liiketoimien aitoutta oli syytä epäillä (27 kohta) sillä perusteella, että laskuja ei voitu pitää osoituksena niissä mainitun liiketoimen tapahtumisesta, ja verohallinto vahvisti myös kyseiselle henkilölle arvonlisäverovelan ja määräsi hänelle sakon ja viivästysseuraamuksen (29 kohta).

Kyseessä oleva luonnollinen henkilö nosti kanteen Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróságissa (Jász-Nagykun-Szolnokin alueen alioikeus, Unkari) mainitun päätöksen kumoamiseksi, ja kyseinen tuomioistuin tiedusteli, ovatko direktiivin 2006/112 167 artikla, 168 artiklan a alakohta ja 273 artikla esteenä sellaiselle kansalliselle käytännölle, jonka nojalla veroviranomainen epää verovelvolliselta oikeuden vähentää arvonlisäveron määrästä sen veron määrän, joka sen on maksettava tai jonka se on maksanut sille suoritetuista palveluista, sillä perusteella, että verovelvollinen ei ole varmistunut siitä, että niitä tavaroita koskevan laskun laatija, joiden nojalla vähennysoikeutta on haluttu käyttää, on verovelvollinen ja että tämä on menetellyt sääntöjenmukaisesti (lehdistötiedote ja tuomion 51 kohta).

Unionin tuomioistuin lausui verovelvollisen velvollisuudesta varmistua siitä, että tämän liikekumppani on menetellyt sääntöjenmukaisesti. Unionin tuomioistuin totesi, että jos on syytä epäillä sääntöjenvastaisuuksia tai petosta, huolellinen toimija voi tapauksessa vallitsevien olosuhteiden mukaan joutua hankkimaan tietoja toimijasta varmistuakseen tämän luotettavuudesta. Verohallinto ei kuitenkaan voi yleisesti edellyttää, että verovelvollinen, joka haluaa käyttää oikeuttaan vähentää arvonlisävero, varmistuu siitä, etteivät luovutusketjussa sitä edeltävät toimijat ole toimineet sääntöjenvastaisesti tai syyllistyneet petokseen (lehdistötiedote).

Veroviranomaisille kuuluu vastuu toteuttaa ne verovelvollisiin kohdistuvat tarkastukset, joiden avulla arvonlisäverotuksessa tehty sääntöjenvastaisuudet ja petokset saadaan selville, ja määrätä niihin syyllistyneelle verovelvolliselle seuraamukset. Näin ollen kyseiset viranomaiset eivät voi siirtää omia valvontatehtäviänsä verovelvollisille ja evätä näiltä vähennysoikeutta sillä perusteella, että kyseisten tehtävien suorittaminen on laiminlyöty (lehdistötiedote).

Unionin tuomioistuin katsoi tässä tilanteessa, että direktiivi 2006/112 on esteenä sellaiselle Unkarin veroviranomaisen käytännölle, jonka mukaan verovelvolliselta evätään oikeus vähentää maksettu arvonlisävero sillä perusteella, että laskun, johon vähennystä koskeva vaatimus perustuu, laatija on syyllistynyt sääntöjenvastaisuuksiin, ilman näyttöä siitä, että verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää petoksesta, johon suoritusketjuun aiemmin osallistunut toimija syyllistyi. Kyseinen direktiivi on myös esteenä sellaiselle kansalliselle käytännölle, jonka nojalla veroviranomainen epää vähennysoikeuden sillä perusteella, että verovelvollinen, jolla ei ollut syytä epäillä sääntöjenvastaisuuksia tai petosta, ei ole varmistunut siitä, että tämän liikekumppani noudatti lakisääteisiä velvoitteitaan erityisesti arvonlisäverotuksen alalla, tai sillä

perusteella, että verovelvollisella ei ole laskun lisäksi muita asiakirjoja, joilla se kykenisi osoittamaan, että tämän liikekumppani ei ole toiminut sääntöjenvastaisesti (lehistötiedote).

[Tuomio 6.9.2012, Portugal Telecom \(C-496/11, EU:C:2012:557\)](#)

Kyseisessä asiassa holdingyhtiö, josta säädetään Portugalin lainsäädännössä, tarjosi teknisiä hallinnointi- ja johtamispalveluja yhtiöille, joiden yhtiöpääomasta se omisti osuuden. Näiden liiketoimien yhteydessä kyseinen yhtiö hankki arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalaan kuuluvia tiettyjä konsulttipalveluja, jotka se laskutti tytäryhtiöiltään samaan hintaan kuin se itse oli hankkinut ne, arvonlisäverolla lisätynä. Holdingyhtiö vähensi kyseessä olevana verovuonna vyöryttämästään arvonlisäverosta kaiken maksamansa arvonlisäveron ja katsoi, että verolliset liiketoimet kuuluivat objektiivisesti vastaavien hankittujen palvelujen käyttöön.

Veroviranomaiset katsoivat suorittamansa tarkastuksen johdosta, että holdingyhtiö ei voinut vähentää palvelujen hankintaan kohdistuvaa arvonlisäveroa kokonaisuudessaan vaan sen täytyisi käyttää suhdeluvun mukaista vähennysmenetelmää, joten ne toimittivat kyseiselle yhtiölle veropäätöksen, jossa vahvistettiin ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyskelpoinen osuus. Kyseinen yhtiö nosti tästä veropäätöksestä kanteen ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimessa Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa (Lissabonin hallinto- ja verotuomioistuin, Portugali), joka hylkäsi kanteen.

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin Tribunal Central Administrativo Sul (Sulin hallinnollinen keskustuomioistuin, Portugali), jonka käsiteltäväksi ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen ratkaisusta tehty valitus oli saatettu, tiedusteli tässä yhteydessä unionin tuomioistuimelta, onko direktiivin 77/388 17 artiklan 2 ja 5 kohtaa tulkittava siten, että holdingyhtiö, joka tytäryhtiöiden koko yhtiöpääoman tai sen osan hallussapitoa koskevan pääasiallisen toimintansa liitännäistoimintana hankkii tavaroita ja palveluja, joista se tämän jälkeen laskuttaa mainittuja yhtiöitä, saa vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron soveltamalla kyseisen direktiivin 17 artiklan 2 kohtaa, vai voivatko veroviranomaiset velvoittaa kyseisen yhtiön vähentämään ainoastaan arvonlisäveron sen osan, joka vastaa arvonlisäverollisten liiketoimien suhteellista osuutta saman direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

Unionin tuomioistuin muistutti aluksi, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan holdingyhtiötä, jonka ainoana tarkoituksena on hankkia osuuksia muista yrityksistä ja joka ei välittömästi tai välillisesti osallistu näiden yritysten hallinnointiin muulla tavoin kuin käyttämällä osakkeenomistajan tai yhtiömiehen oikeuksiaan, ei pidetä arvonlisäverovelvollisena eikä sillä ole vähennysoikeutta. Holdingyhtiön osallistuminen sellaisten yhtiöiden hallinnointiin, joista se on hankkinut osuuksia, on direktiivissä 77/388 tarkoitettua taloudellista toimintaa, kun siihen sisältyy arvonlisäverotettavia liiketoimia (34 kohta).

Unionin tuomioistuin totesi vakiintuneen oikeuskäytäntönsä mukaisesti, että vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Sitä sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettujen liiketoimien yhteydessä (35 kohta). Arvonlisävero voidaan vähentää, jos aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetuilla liiketoimilla on suora ja välitön yhteys myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettuihin vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin (36 kohta), tai kun kyseessä olevien palvelujen

kustannukset ovat osa verovelvollisen yleiskuluja ja sellaisinaan osia, joista verovelvollisen tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hinta muodostuu (37 kohta).

Tältä osin unionin tuomioistuin yksilöi kolme tilannetta eli ensinnäkin tilanteen, jossa aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankituilla palveluilla olisi katsottava olevan kokonaisuudessaan suora ja välitön yhteys myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettavien vähennykseen oikeuttavien taloudellisten toimintojen kanssa, toiseksi tilanteen, jossa kyseisiä palveluja käytetään samalla sekä vähennykseen oikeuttavien liiketoimien että vähennykseen oikeuttamattomien liiketoimien suorittamiseen, ja kolmanneksi tilanteen, jossa palveluja käytetään samalla sekä taloudelliseen toimintaan että muuhun kuin taloudelliseen toimintaan. Ensimmäisessä tilanteessa kyseisellä verovelvollisella on oikeus vähentää hankintaa rasittava arvonlisävero kokonaisuudessaan. Tätä vähennysoikeutta ei voida rajoittaa ainoastaan siitä syystä, että kansallisessa lainsäädännössä luokitellaan kyseisten yhtiöiden toimialan tai niiden yleisen toiminnan vuoksi kyseiset verolliset liiketoimet liitännäisiksi niiden pääasiallisen toiminnan kannalta. Toisessa tilanteessa voidaan vähentää se arvonlisäveron osa, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta, ja jäsenvaltioilla on oikeus vähennysoikeuden määrittämiseksi säätää jostakin menetelmästä. Kolmannessa tilanteessa direktiiviä 77/388 ei sovelleta, ja jäsenvaltiot määrittelevät vähennys- ja jakamismenetelmät ja niiden on harkintavaltaansa käyttäessään otettava huomioon kyseisen direktiivin tarkoitus ja systematiikka. Jäsenvaltioiden on myös säädettävä sellaisesta laskentatavasta, joka kuvastaa objektiivisesti osuutta, joka ostoihin liittyvistä kustannuksista tosiasiallisesti kohdistuu kuhunkin näistä toiminnoista (45–47 kohta). Unionin tuomioistuin totesi lopuksi, että holdingyhtiön oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero oli määriteltävä sen tilanteen tai tilanteiden mukaan, joita sovellettiin kyseessä olevan holdingyhtiön toimintaan.

[Tuomio 21.2.2013, Becker \(C-104/12, EU:C:2013:99\)](#)

Yksityisyrittäjä ja Saksan oikeuden mukaan perustetun rajavastuuyhtiön, jonka toimialaan kuului vastikkeellisten arvonlisäveronalaisten rakennustöiden suorittaminen, enemmistöosakas oli syytettynä rikosoikeudenkäynnissä kyseisen yhtiön johtajana ja pääomistajana. Kyseinen yrittäjä ja yhtiö olivat muodostaneet yhteisverotusyksikön. Näin ollen niitä käsiteltiin yhtenä verovelvollisena. Kyseinen yrittäjä, joka oli yksikön veroista vastaava pääjäsen, vastasi oman yrityksensä ja yhtiön muodostaman kokonaisuuden verovelvoitteista. Yhtiön saaman rakennusurakan suorittamiseen liittyvien korruptioepäilyjen vuoksi syyttäjä aloitti yrittäjää koskevan rikostutkinnan, jossa yrittäjällä oli asianajaja. Mainitun asianajajan palkkioista tehdyn sopimuksen mukaan asianajajan toimeksiantajia olivat vastaajana oleva yrittäjä ja yhtiö. Asianajajan palkkioista laaditut laskut osoitettiin yhtiölle. Yrittäjä, joka oli yhteisverotusyksikön pääjäsen, vähensi kumpaankin laskuun sisältyvän arvonlisäveron riidanalaisena vuonna.

Finanzamt Köln-Nord (Pohjois-Kölnin verotoimisto, Saksa) osoitti yrittäjälle maksuunpanopäätöksen, jossa se katsoi, että kyseisen arvonlisävero on vähennyskelvoton. Finanzamt Köln-Nordin hylättyä yrittäjän oikaisuvaatimuksen, tämä nosti maksuunpanopäätöksestä kanteen toimivaltaisessa ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimessa Finanzgericht Kölnissä (Kölnin verotuomioistuin, Saksa), joka hyväksyi kanteen.

Ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella Bundesfinanzhofilla (liittovaltion ylin tuomioistuin, Saksa), jonka käsiteltävänä oli Finanzamt Köln-Nordin tekemä Revision-valitus, oli

kuitenkin epäilyksiä sen määrittämisestä, onko ostotapahtuman ja myyntitapahtuman välillä sellaista suoraa ja välitöntä yhteyttä, jota unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä edellytetään vähennysoikeuden käyttämiseksi, ja se pyrki selvittämään yhtäältä, onko suoran ja välittömän yhteyden olemassaoloa 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaan arvioitava hankitun palvelun objektiivisen sisällön vai palvelun hankkimisen syyn perusteella, ja toisaalta – jos merkityksellisenä pidetään palvelun hankkimiseen johtanutta syytä – onko verovelvollinen, joka tekee yrityksen työntekijän kanssa toimeksiannon palvelusta, oikeutettu vähentämään arvonlisäveron kokonaan vai ainoastaan osittain.

Unionin tuomioistuin viittasi aikaisempaan oikeuskäytäntöönsä, joka koskee vaatimusta suoran ja välittömän yhteyden olemassaolosta, ja totesi muun muassa, että sovellettaessa kyseistä arviointiperustetta on otettava huomioon kaikki olosuhteet, joissa kyseiset liiketoimet on toteutettu, ja huomioon on otettava vain liiketoimet, jotka liittyvät objektiivisesti verovelvollisen veronalaiseen toimintaan (22 kohta). Velvollisuus ottaa huomioon vain kyseisen liiketoimen objektiivinen sisältö vastaa parhaiten yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tavoitetta, joka on oikeusvarmuuden takaaminen ja arvonlisäveron soveltamiseen liittyvien toimien helpottaminen (23 kohta). Käytettyjen tavaroiden tai palveluiden ja verollisen myyntitapahtuman tai poikkeuksellisesti verollisen ostotapahtuman välisen suoran ja välittömän yhteyden olemassaolo on osoitettava niiden objektiivisen sisällön perusteella (24 kohta). Unionin tuomioistuin täsmensi, että se, että palvelusuorituksen ja koko verollisen liiketoiminnan välisen suoran ja välittömän yhteyden määrittäminen on tehtävä kyseisen palvelusuorituksen objektiivisen sisällön perusteella, ei sulje pois sitä, että huomioon voidaan ottaa myös kyseisen liiketoimen yksinomainen syy, koska mainittua syytä on pidettävä objektiivisen sisällön määrittämisperusteena. Kun on osoitettu, että liiketointa ei ole tehty verovelvollisen verollisen toiminnan tarpeisiin, mainitulla liiketoimella ei voida katsoa olevan suoraa ja välitöntä yhteyttä kyseiseen toimintaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla, vaikka mainittu toiminta olisikin objektiivisen sisältönsä puolesta arvonlisäverollista (29 kohta).

Nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuin totesi, että kun kyseisten palveluiden objektiivinen sisältö otetaan huomioon, asianajopalveluihin liittyvien kulujen ei voida katsoa aiheutuneen yhtiön koko verollisen toiminnan tarpeista, koska – kuten ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamista tiedoista ilmenee – asianajopalveluilla pyrittiin suoraan ja välittömästi suojaamaan vastaajan, jota syytettiin hänen henkilökohtaisesta menettelystään johtuvista rikoksista, yksityisiä etuja, ja että rikossyytteet oli nostettu yksinomaan vastaajaa vastaan henkilökohtaisesti eikä yhtiötä vastaan, vaikka syytteiden nostaminen yhtiötä vastaan olisi ollut oikeudelliselta kannalta mahdollista (30 kohta).

Unionin tuomioistuin lisäsi, ettei sillä, että kansallisessa siviilioikeudessa veloitetaan pääasiassa kyseessä olevan kaltainen yritys vastaamaan sen elinten etujen puolustamisesta rikosoikeudenkäynnissä aiheutuvista kuluista, ole merkitystä yhteistä arvonlisäverojärjestelmää koskevien säännösten tulkinnassa ja soveltamisessa. Kun otetaan huomioon kyseisellä järjestelmällä käyttöön otetut objektiiviset arvonlisäverosäännökset, vain suoritettujen palvelujen ja verovelvollisen verollisen liiketoiminnan välinen objektiivinen suhde on ratkaiseva (32 kohta). Siten sellaiset asianajopalvelut, joiden tarkoituksena on välttää verovelvollisen yrityksen johtajien, jotka ovat luonnollisia henkilöitä, rikosoikeudelliset seuraamukset, eivät oikeuta kyseistä yritystä vähentämään suoritettujen palvelujen perusteella maksettavaa arvonlisäveroa hankintoihin sisältyvänä arvonlisäverona (33 kohta).

[Tuomio 18.7.2013, PPG Holdings \(C-26/12, EU:C:2013:526\)](#)

Kyseisessä asiassa verovelvollinen perusti kansallisen eläkelainsäädännön säännösten mukaisesti oikeudellisesti ja verotuksellisesti erillisen eläkerahaston nykyisten ja entisten työntekijöidensä eläkeoikeuksien turvaamiseksi. Verovelvollisen tytäryhtiö teki palveluntarjoajien kanssa sopimuksia eläkkeiden hallinnosta ja eläkerahaston pääoman hallinnoimisesta, ja kyseinen tytäryhtiö maksoi näihin sopimukseen liittyvät kulut, eikä näitä kuluja siirretty eläkerahaston maksettavaksi. Verovelvollinen vähensi tiettyinä ajanjaksoina aiheutuneisiin kuluihin liittyvän arvonlisäveron ostoihin sisältyvänä verona.

Tämän jälkeen verovelvolliselle osoitettiin samalta ajanjaksolta arvonlisäveron jälkiverotuspäätös. Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen (Pohjoisen veropiirin tarkastaja, Groningenin toimisto, Alankomaat) hylkäsi oikaisuvaatimuksen, minkä jälkeen verovelvollinen nosti kyseisestä päätöksestä kanteen Rechtbank Leeuwardenissa (Leeuwardenin alioikeus, Alankomaat), joka hylkäsi kanteen.

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin Gerechtshof te Leeuwarden (Leeuwardenin ylioikeus, Alankomaat), jonka käsiteltäväksi valitus ensimmäisessä oikeusasteessa annetusta tuomiosta oli saatettu, tiedusteli, voiko verovelvollinen, joka on perustanut erillisen eläkerahaston, vähentää direktiivin 77/388 17 artiklan nojalla veron, jonka se on maksanut kyseisen rahaston toiminnan hoitamiseksi ja hallinnoimiseksi vastaanottamistaan palveluista.

Unionin tuomioistuin muistutti verovelvollisen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden myöntämisedellytyksistä, sellaisina kuin ne on vahvistettu sen oikeuskäytännössä, ja totesi tämän jälkeen suoran ja välittömän yhteyden olemassaolon määrittämisestä, että tällaisen yhteyden olemassaolo edellyttää, että aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankittujen palvelujen kustannukset sisältyvät ensimmäisessä tapauksessa tiettyjen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien hintaan tai toisessa tapauksessa verovelvollisen taloudellisen toimintansa yhteydessä tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hintaan (23 kohta).

Tutkiessaan, kävikö mainitun yhteyden olemassaolo käsiteltävässä asiassa ilmi pääasiassa kyseessä olevien liiketoimien kaikista olosuhteista siitä huolimatta, että verovelvollisen perustamaa rahastoa oli pidettävä verovelvollisesta oikeudellisesti erillisenä yksikkönä, unionin tuomioistuin totesi aluksi, että verovelvollinen vastaanotti pääasiassa kyseessä olevat palvelut varmistaakseen työntekijöidensä eläkkeiden hallinnon ja kyseisten eläkkeiden turvaamiseksi perustetun eläkerahaston pääoman hallinnoimisen. Perustamalla rahaston verovelvollinen noudatti sillä työnantajana olevaa lakisääteistä velvollisuutta, ja sikäli kuin verovelvollisen tässä yhteydessä vastaanottamien palvelujen kustannukset olivat osa sen yleiskuluja, ne muodostivat sellaisinaan osan verovelvollisen tuotteiden hinnasta (25 kohta).

Tästä unionin tuomioistuin päätteli, että aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa vastaanotetut palvelusuoritukset hankittiin yksinomaan verovelvollisen verollisia toimintoja varten ja että suora ja välitön yhteys oli olemassa (26 kohta). Tässä yhteydessä unionin tuomioistuin täsmensi, että mikäli ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeutta ei olisi, ei ainoastaan olisi niin, että verovelvolliselta evättäisiin vähennysjärjestelmän soveltamiseen perustuva verotuksellinen etu sen perusteella, että lainsäätäjä on päättänyt suojata eläkkeet erottamalla työnantajan ja

eläkerahaston oikeudellisesti toisistaan, vaan olisi myös niin, ettei arvonlisäveron neutraalisuutta voitaisi enää taata.

Unionin tuomioistuin totesi näin ollen, että verovelvollisella, joka on perustanut nykyisten ja entisten työntekijöidensä eläkeoikeuksien turvaamiseksi oikeudellisesti ja verotuksellisesti erillisen eläkerahaston, on oikeus vähentää arvonlisävero, jonka se on maksanut kyseisen eläkerahaston hallinnoimiseen ja toimintaan liittyvistä palveluista, edellyttäen, että suoran ja välittömän yhteyden olemassaolo käy ilmi kyseessä olevien liiketoimien kaikista olosuhteista (tuomiolauselman).

Tuomio 6.2.2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50)

Kaksi verovelvollista teki puitesopimuksen sikalan rakennus- ja asennustöistä sekä sikojen kasvatustilojen uudistamisesta. Kyseessä olevien palvelujen suorittaja antoi tämän sopimuksen puitteissa useita ennakkomaksuja koskevia laskuja, joissa se noudatti käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää. Tämän jälkeen palvelujen suorittaja antoi toteutettujen töiden kokonaisarvoa koskevan laskun soveltamalla tavanomaisia arvonlisäverosääntöjä. Palvelujen vastaanottaja maksoi laskuun merkityn arvonlisäveron palvelujen suorittajalle. Tämän jälkeen palvelujen suorittaja asetettiin konkurssiin, eikä se maksanut verohallinnolle arvonlisäveroa.

Verohallinto hyväksyi päätöksellään palvelujen vastaanottajan vaatimuksen viimeksi mainittuun laskuun liittyvän arvonlisäveron palauttamisesta. Tässä yhteydessä Romanian verohallinto totesi toisen verotarkastuksen jälkeen, että käännettyä veronmaksuvelvollisuutta koskevaan järjestelmään sovellettavia yksinkertaistamistoimenpiteitä ei ollut toteutettu. Palvelujen vastaanottajalle osoitettiin näin ollen verotuspäätös, johon liitettiin viivästysseuraamus ja kyseiseen laskuun liittyvä arvonlisäveron kantamista koskeva päätös. Tribunalul Bihor (Bihorin alioikeus, Romania) hylkäsi kanteen veron kantamista koskevan päätöksen ja verotuspäätöksen kumoamisesta perusteettomana, Tribunalul Bihorin antamasta tuomiosta tehty valitus kyseisen tuomion kumoamiseksi hylättiin perusteettomana, ja vaatimus tuomion purkamisesta jätettiin tutkimatta, minkä jälkeen palvelujen vastaanottaja valitti viimeksi mainitusta tuomiosta Curtea de Appel Oradeaan (Oradean ylioikeus, Romania).

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin Curtea de Appel Oradea tiedusteli, ovatko direktiivi 2006/112 ja verotuksen neutraalisuuden periaate sellaisen liiketoimen yhteydessä, johon sovelletaan käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää, esteenä sille, että palvelujen vastaanottajalta evätään oikeus vähentää sen palvelujen suorittajalle virheellisesti laaditun laskun perusteella aiheuttomasti maksama arvonlisävero, myös silloin, kun kyseisen virheen korjaaminen on mahdotonta mainitun palvelujen suorittajan konkurssin vuoksi.

Unionin tuomioistuin muistutti, että verovelvollisella, joka palvelujen vastaanottajana on velvollinen maksamaan niihin liittyvän arvonlisäveron, ei ole velvollisuutta pitää hallussaan direktiivissä 2006/112 asetettujen muotovaatimusten mukaisesti laadittua laskua voidakseen käyttää vähennysoikeuttaan vaan riittää, että hän noudattaa asianomaisen jäsenvaltion direktiivin 2006/112 178 artiklan f alakohdan mukaisen oikeutensa nojalla määrittämiä muodollisuuksia (33 kohta). Asianomaisen jäsenvaltion näin käyttöön ottamilla muodollisuuksilla, joita verovelvollisen on noudatettava voidakseen käyttää oikeuttaan vähentää arvonlisävero, ei

saada ylittää sitä, mikä on ankarasti katsoen tarpeen käännettyä veronmaksuvelvollisuutta koskevan menettelyn asianmukaisen soveltamisen valvomiseksi ja arvonlisäveron kantamisen varmistamiseksi (34 kohta).

Unionin tuomioistuin totesi nyt käsiteltävässä asiassa, ettei kyseessä olevaan laskuun sisältynyt kansallisessa lainsäädännössä edellytettyä mainintaa ”käännetystä veronmaksuvelvollisuudesta” ja ettei palvelujen vastaanottaja ollut ryhtynyt mainitussa lainsäädännössä tarkoitettuihin tarpeellisiin toimiin kyseisen maininnan puuttumisen korjaamiseksi. Lisäksi kyseessä oleva palvelujen vastaanottaja oli maksanut virheellisesti mainittuun laskuun väärin merkityn arvonlisäveron palvelujen suorittajalle, vaikka mainitun järjestelmän mukaan sen olisi palvelujen vastaanottajana pitänyt suorittaa arvonlisävero veroviranomaisille direktiivin 2006/112 mukaisesti. Niinpä sen lisäksi, ettei riidanalainen lasku vastannut kansallisessa lainsäädännössä säädettyjä muotovaatimuksia, yhtä käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän aineellista edellytystä ei ollut noudatettu (37 kohta).

Unionin tuomioistuimen mukaan tämä tilanne aiheutti kyseessä olevalle jäsenvaltiolle riskin verotulojen menettämisestä (38 kohta). Koska palvelujen vastaanottajan palvelujen suorittajalle maksama arvonlisävero oli myös aiheeton ja koska kyseinen maksu ei ollut käännetyn veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän erään aineellisen edellytyksen mukainen, palvelujen vastaanottaja ei voinut vedota oikeuteen vähentää kyseinen arvonlisävero (40 kohta). Unionin tuomioistuin totesi näin ollen, ettei vähennysoikeuden epääminen käsiteltävässä asiassa ollut unionin oikeuden vastaista (tuomiolauselman 1 kohta).

[Tuomio 27.6.2018, SGI ja Valérie \(C-459/17 ja C-460/17, EU:C:2018:501\)](#)

Näissä asioissa ranskalaiset yhtiöt, joiden kotipaikka oli Réunionissa (Ranska) ja joiden toimialana oli toteuttaa investointeja, joista voitiin myöntää kansallisen säännöksen nojalla veronalennus. Ranskan verohallinto kyseenalaisti näiden kahden verovelvollisen oikeuden vähentää tuotantohyödykkeitä koskeviin eri ostolaskuihin merkityt arvonlisäverot, koska se katsoi muun muassa, etteivät nämä laskut vastanneet mitään todellista tavarantoimittajan luovutusta. Kummallekin yhtiölle osoitettiin jälkiverotuspäätös tiettyjen eri ajanjaksojen osalta.

Yhtiöt riitauttivat jälkiverotuspäätökset ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimessa, jonka antaman tuomion Cour administrative d’appel de Bordeaux (Bordeaux’n ylempi hallintotuomioistuin, Ranska) pysytti, minkä jälkeen yhtiöt hakivat muutosta Conseil d’État’lta (ylin hallintotuomioistuin, Ranska).

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin Conseil d’État tiedusteli, onko direktiivin 77/388 17 artiklaa tulkittava siten, että laskuun merkityn arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämiseksi laskun saajana olevalta verovelvolliselta riittää, että hallinto osoittaa, että tätä laskua vastaavia liiketoimia ei ole tosiasiallisesti suoritettu, vai onko hallinnon osoitettava myös, ettei verovelvollinen ole ollut vilpittömässä mielessä.

Unionin tuomioistuin totesi aluksi, että vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy, ja tämä tapahtuu silloin, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan (34 kohta). Siten vähennysoikeus on sidottu kyseessä olevan tavarantoimittajan tai palvelun tosiasialliseen luovutukseen tai suoritukseen (35 kohta). Tältä osin vähennysoikeuden

käyttömahdollisuus ei ulotu veroon, joka on maksettava pelkästään sen vuoksi, että se mainitaan laskussa (37 kohta). Arvonlisäveron vähennystä vaativan verovelvollisen vilpiton tai vilpillinen mieli ei vaikuta siihen, onko luovutus toteutettu direktiivissä 77/388 tarkoitetulla tavalla. Tavarantoiminnan luovutuksen käsite on luonteeltaan objektiivinen ja sitä on tulkittava kyseisten liiketoimien tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta ilman, että veroviranomaisten olisi suoritettava tutkimuksia kyseisen verovelvollisen aikomusten selvittämiseksi tai otettava huomioon samassa luovutusketjussa toimivan muun elinkeinonharjoittajan kuin asianomaisen verovelvollisen aikomukset (38 kohta).

Unionin tuomioistuin totesi siten, että laskuun merkityn arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämiseksi laskun saajana olevalta verovelvolliselta riittää, että hallinto osoittaa, että tätä laskua vastaavia liiketoimia ei ole tosiasiallisesti suoritettu (tuomiolauselma).

[Tuomio 5.7.2018, Marle Participations \(C-320/17, EU:C:2018:537\)](#)

Holdingyhtiö, joka hallinnoi osuuksiaan useissa konsernin tytäryhtiöissä, joille se vuokrasi kiinteistöä, luovutti ja hankki arvopapereita uudelleenjärjestelyn yhteydessä. Kyseisestä uudelleenjärjestelystä aiheutuneisiin kuluihin liittynyt arvonlisäveron vähennettiin kokonaisuudessaan. Verohallinto kyseenalaisti kyseisen arvonlisäverovähennyksen perusteenaan se, että menot, joihin liittyneen arvonlisäveron vähentämistä kyseinen yhtiö oli vaatinut, olivat aiheutuneet vähennysoikeuden ulkopuolelle jäävien pääomansiirtojen toteuttamisesta. Yhtiölle osoitettiin näin ollen jälkiverotuspäätös, jonka se riitautti menestyksettä ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimessa ja muutoksenhakutuomioistuimessa.

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin Conseil d'État (ylin hallintotuomioistuin, Ranska), jolta haettiin muutosta, tiedusteli, onko se, että holdingyhtiö vuokraa tytäryhtiölleen kiinteistön, osallistumista tytäryhtiön hallinnointiin, jota on pidettävä direktiivissä 77/388 tarkoitettuna liiketoimintana, joka synnyttää oikeuden vähentää holdingyhtiölle tytäryhtiön osuuksien hankkimisesta aiheutuneisiin kustannuksiin liittyvän arvonlisäveron, ja jos on, niin millä edellytyksillä.

Unionin tuomioistuin muistutti aluksi holdingyhtiön vähennysoikeuteen liittyen, että jos osuuden omistamiseen liittyy suora tai välillinen osallistuminen omistettujen yhtiöiden hallinnointiin, se on arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua liiketoimintaa, jos siihen sisältyy kyseisen direktiivin 2 artiklan nojalla arvonlisäverotettavia liiketoimia (29 ja 30 kohta). Unionin tuomioistuin pani myös merkille, että sen oikeuskäytännössä mainitut esimerkit holdingyhtiön osallistumisesta tytäryhtiöidensä hallinnointiin eivät muodosta tyhjentävää luetteloa (31 kohta).

Todettuaan, että ainoat palvelut, joita holdingyhtiö oli nyt käsiteltävässä asiassa suorittanut tytäryhtiöilleen, joiden yhtiöosuuksien hankinnasta sille oli aiheutunut menoja, koskivat sellaisen kiinteistön vuokraamista, jota liiketoimintaa harjoittava tytäryhtiö käytti uutena tuotantopaikkanaan, ja muistutettuaan jäsenvaltioille jätetystä liikkumavarasta siltä osin kuin on kyse kiinteän omaisuuden vuokrauksen verottamisesta (33 kohta), unionin tuomioistuin totesi, että se, että holdingyhtiö vuokraa tytäryhtiölleen kiinteistön, on osallistumista tytäryhtiön hallinnointiin, jota on pidettävä liiketoimintana, joka synnyttää oikeuden vähentää holdingyhtiölle tytäryhtiön osuuksien hankkimisesta aiheutuneisiin kustannuksiin liittyvän arvonlisäveron, jos tällainen palvelujen tarjoaminen on jatkuvaluonteista, jos se suoritetaan vastiketta vastaan ja jos

se on verollista – mikä tarkoittaa, ettei vuokraaminen saa olla verosta vapautettua – ja jos suorittajan tarjoaman palvelun ja sen palvelun vastaanottajalta saaman vastasuorituksen välillä on suora yhteys (35 kohta).

Vähennysoikeuden laajuuden osalta unionin tuomioistuin muistutti, että holdingyhtiölle, joka osallistuu tytäryhtiöidensä hallinnointiin ja joka harjoittaa tähän liittyvää liiketoimintaa, tytäryhtiöiden osuuksien hankinnasta aiheutuneiden kulujen on katsottava olevan osa kyseisen holdingyhtiön yleiskustannuksia, jolloin hankintakuluihin sisältyvän arvonlisäveron on lähtökohtaisesti katsottava olevan täysimääräisesti vähennyskelpoinen. Tämä rajoittamaton oikeus ei kuitenkaan koske holdingyhtiölle, joka osallistuu vain joidenkin tytäryhtiöidensä hallinnointiin ja joka sitä vastoin ei harjoita muihin tytäryhtiöihinsä liittyvää liiketoimintaa, tytäryhtiöiden osuuksien hankinnasta aiheutuneita kuluja. Tässä tapauksessa näiden kulujen on katsottava olevan vain osittain kyseisen holdingyhtiön yleiskustannuksia, jolloin hankintakuluihin sisältyvä arvonlisävero voidaan vähentää vain siltä osin kuin kyseiset kulut kuuluvat – jäsenvaltioiden määrittelemien jakoperusteiden mukaan – liiketoiminnan piiriin, ja jäsenvaltioiden säädettävä sellaisesta laskentatavasta, joka kuvastaa objektiivisesti osuutta, joka aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa aiheutuneista kustannuksista tosiasiallisesti kohdistuu yhtäältä liiketoimintaan ja toisaalta muuhun kuin liiketoimintaan (37 kohta).

[Tuomio 17.10.2018, Ryanair \(C-249/17, EU:C:2018:834\)](#)

Kyseisessä asiassa ensimmäinen yhtiö oli tehnyt julkisen ostotarjouksen toisen yhtiön koko osakekannasta, ja sille aiheutui tässä yhteydessä menoja, jotka liittyivät neuvontapalveluihin ja muihin suunniteltuun ostoon liittyviin palveluihin. Koska mainittua liiketoimintaa ei kuitenkaan voitu toteuttaa täysimääräisesti ja ensimmäinen yhtiö sai hankkia ainoastaan osan toisen yhtiön osakepääomasta (8 kohta), ensimmäinen yhtiö pyysi saada vähentää näihin menoihin liittyvän arvonlisäveron ja totesi aikoneensa ostotarjouksen kohteena olevan yhtiön ostettuaan osallistua sen hallinnointiin suorittamalla sille arvonlisäverollisia hallinnointipalveluja. Koska toimivaltainen veroviranomainen oli evännyt kyseessä olevan arvonlisäveron vähennyksen ja vähennystä vaatinut yhtiö oli hakenut tähän muutosta, kansallinen tuomioistuin, jonka käsiteltäväksi asia oli saatettu, esitti unionin tuomioistuimelle kysymyksen siitä, annetaanko direktiivissä 77/388 yhtiölle, joka aikoo hankkia toisen yhtiön koko osakekannan voidakseen harjoittaa taloudellista toimintaa, joka muodostuu arvonlisäverollisten hallinnointipalvelujen suorittamisesta viimeksi mainitulle yhtiölle, oikeus vähentää arvonlisävero.

Unionin tuomioistuin viittasi verovelvollisen aseman saamisen edellytyksiä tutkiessaan muun muassa asiassa Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14)¹⁴ esitettyihin toteamuksiin ja korosti vaatimusta suorasta tai välillisestä osallistumisesta omistettujen yhtiöiden hallinnointiin arvonlisäveron vähennysoikeuden kannalta (16 ja 17 kohta). Tämän jälkeen unionin tuomioistuin muistutti, että valmistelemaa toimintaa on jo pidettävä taloudelliseen toimintaan kuuluvana ja näin ollen jokaista, jolla on objektiivisten seikkojen perusteella aikomus aloittaa itsenäinen taloudellisen toiminnan harjoittaminen ja jolle aiheutuu tästä syystä ensimmäisiä investointikustannuksia, on pidettävä verovelvollisena (18 kohta). Unionin tuomioistuin katsoi, että yhtiötä, joka suorittaa toisen yhtiön osakkeiden

¹⁴ Tässä asiassa annettiin tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496).

ostohankkeeseen liittyviä valmistelevia toimia aikomuksenaan harjoittaa taloudellista toimintaa, joka muodostuu osallistumisesta viimeksi mainitun yhtiön hallinnointiin suorittamalla sille arvonlisäverollisia hallinnointipalveluja, on pidettävä direktiivissä 77/388 tarkoitettuna verovelvollisena.

Unionin tuomioistuin lisäsi, että tuomion INZO¹⁵ mukaisesti vähennysoikeus säilyy kerran synnyttyään, vaikka suunniteltu taloudellinen toiminta ei olisi myöhemmin toteutunutkaan eikä verollisia liiketoimia näin ollen olisi tehty. Näin on tuomion Midland Bank¹⁶ ja Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1)¹⁷ mukaisesti myös vaikka verovelvollinen ei olisi tahdostaan riippumattomista syistä voinut käyttää verollisissa liiketoimissaan tavaroita tai palveluja, joiden osalta on tehty vähennys (25 kohta).

Lisäksi edellytyksenä sille, että maksettu arvonlisävero voidaan vähentää täysimääräisesti, on lähtökohtaisesti se, että syntyneiden menojen yksinomaisena syynä on suunniteltu taloudellinen toiminta eli arvonlisäverollisten hallinnointipalvelujen suorittaminen ostotarjouksen kohteena olevalle yhtiölle. Mikäli nämä menot liittyisivät osittain myös verottomaan toimintaan tai muuhun kuin taloudelliseen toimintaan, näistä menoista maksettu arvonlisävero voitaisiin vähentää vain osittain (30 kohta).

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin totesi, että direktiivissä 77/388 annetaan yhtiölle, joka aikoo hankkia toisen yhtiön koko osakekannan voidakseen harjoittaa taloudellista toimintaa, joka muodostuu arvonlisäverollisten hallinnointipalvelujen suorittamisesta viimeksi mainitulle yhtiölle, oikeus vähentää julkisen ostotarjouksen yhteydessä hankkimistaan neuvontapalveluista maksamansa koko arvonlisävero, vaikka osoittautuu, että tämä taloudellinen toiminta ei ole toteutunut, kunhan näiden menojen yksinomaisena syynä on suunniteltu taloudellinen toiminta (tuomiolauselma).

Tuomio 18.10.2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845)

Kyseisessä asiassa rahoitusyhtiö tarjosi rahoitusta yksinomaan sen konsernin, johon kyseinen yhtiö kuului, merkkeihin kuuluvien moottoriajoneuvojen hankkimiseen. Se harjoitti muun muassa moottoriajoneuvojen lunastusmahdollisuuden sisältävää vuokrausliiketoimintaa. Tämä merkitsee sitä, että se osti ajoneuvon jälleenmyyjältä ja antoi sen asiakkaan käyttöön, ja ajoneuvon omistusoikeus ei siirtynyt asiakkaalle ennen kuin kaikki sopimuksen mukaiset maksut oli suoritettu. Rahoitusyhtiölle ajoneuvosta maksettava vastike ei käsittänyt voittomarginaalia. Sitä vastoin toimen ”rahoitusosaa” koskevaa korkoa määritettäessä yhtiö lisäsi omiin rahoituskustannuksiinsa yleiskustannusten marginaalin, voittomarginaalin ja luottotappiovaraukset. Tästä syystä korkoja vastaava takaisinmaksun osa sisältyi liikevaihtoon, toisin kuin ajoneuvon ostohinnan takaisinmaksua koskeva osa.

Lunastusmahdollisuuden sisältäviin vuokrausliiketoimiin sovellettavassa kansallisessa arvonlisäverolainsäädännössä säädettiin, että vaikka lunastusmahdollisuuden sisältävä vuokrasopimus oli yksi ainoa liiketoimi, se käsitti useita erillisiä suorituksia, joihin kuuluivat

¹⁵ [Tuomio 29.2.1996 \(C-110/94, EU:C:1996:67\)](#).

¹⁶ [Tuomio 8.6.2000 \(C-98/98, EU:C:2000:300\)](#).

¹⁷ [Tuomio 15.1.1998 \(C-37/95, EU:C:1998:1\)](#).

yhtäältä ajoneuvon käyttöön antaminen, joka on verollinen liiketoimi, ja toisaalta luoton myöntäminen, joka on verosta vapautettu liiketoimi. Rahoitusyhtiön maksamasta koko sen toimintaa koskevasta ostoihin sisältyvästä arvonlisäverosta on todettava, että yksi tämän toiminnan osa koski vain joko veronalaisia tai vain verosta vapautettuja liiketoimia ja toinen osa koski molempia liiketoimia. Tämä viimeksi mainittu arvonlisävero luokiteltiin ”veron jäännökseksi” ja kyse oli juoksevaa hallintoa koskevista yleiskustannuksista.

Siltä osin kuin on kyse yhtiön asemasta osittain verosta vapautettuna toimijana, asianosaiset olivat eri mieltä siitä, missä määrin yhtiö saattoi vähentää tämän arvonlisäveron jäännöksen. Kyseinen yhtiö ehdotti, että arvonlisäveron jäännös jaettaisiin eri toimialoille erityisesti kunkin alan liikevaihdon perusteella, mutta liikevaihto laskettaisiin ottamatta huomioon myytyjen ajoneuvojen arvoa. Yhtiö ehdotti, että vähennettävän arvonlisäveron jäännöksen laskemiseksi kullekin alalle sovellettaisiin erityismenetelmää, jonka perusteena käytetään verollisten liiketoimien ja kaikkien kyseisellä alalla toteutettujen liiketoimien välistä suhdetta, ja liiketoimien lukumäärä ei perustuisi sopimusten lukumäärään vaan näiden sopimusten perusteella maksettuihin maksuihin. Sitä vastoin veroviranomainen katsoi, että arvonlisäveron jäännöksen määrä oli jaettava verollisten liiketoimien ja verosta vapautettujen liiketoimien kesken näiden toimien arvon perusteella, mutta niin, että ajoneuvon alkuperäisen luovutuksen arvoa ei oteta huomioon, jolloin arvonlisäveron jäännöksen vähennyskelpoinen osa pienenee merkittävästi, koska kyseinen arvo pohjautuu pääosin rahoituksen myöntämiseen (verosta vapautettu suoritus).

Koska unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi oli saatettu kyseistä erimielisyyttä koskeva ennakkoratkaisupyyntö, se tutki, onko direktiivin 2006/112 168 artiklaa ja 173 artiklan 2 kohdan c alakohtaa tulkittava siten, että yhtäältä silloinkin, kun irtaimen omaisuuden lunastusmahdollisuuden sisältäviin vuokrausliiketoimiin liittyviä yleiskustannuksia ei siirretä määrään, joka asiakkaan on maksettava kyseisen tavarahan käyttöön antamisen perusteella, eli liiketoimen verolliseen osaan, vaan siihen korkosummaan, joka on maksettava liiketoimen rahoitusosan perusteella, eli liiketoimen verosta vapautettuun osaan, näiden yleiskustannusten on kuitenkin katsottava arvonlisäverotuksen kannalta muodostavan osan tämän käyttöön antamisen hinnasta ja että toisaalta jäsenvaltiot voivat soveltaa jaottelumenetelmää, jossa ei oteta huomioon kyseessä olevan tavarahan alkuperäistä arvoa sitä luovutettaessa (27 kohta).

Korostettuaan ensin vaatimusta, jonka mukaan tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä on oltava suora ja välitön yhteys, unionin tuomioistuin totesi kuitenkin, että verovelvolliselle myönnetään vähennysoikeus myös, vaikka tällaista suoraa ja välitöntä yhteyttä ei ole, kun kyseessä olevien palvelujen kustannukset ovat osa verovelvollisen yleiskuluja ja sellaisinaan osia, joista verovelvollisen tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hinta muodostuu (42 kohta). Tältä osin unionin tuomioistuin totesi, että verovelvollinen oli päättänyt jättää sisällyttämättä nämä kulut verollisten liiketoimien hintaan ja oli sisällyttänyt ne vain verosta vapautettujen liiketoimien hintaan. Unionin tuomioistuin totesi, että siltä osin kuin yleiskustannukset ovat aiheutuneet ainakin jossain määrin ajoneuvojen käyttöön antamiseksi, joka on verollinen liiketoimi, nämä kustannukset ovat sellaisinaan osia, joista näiden liiketoimien hinta muodostuu (44 kohta).

Muistutettuaan, että arvonlisäveron vähennysoikeuden laajuus vaihtelee kyseisten tavaroiden ja palvelujen käyttötarkoituksen mukaan (46 kohta), unionin tuomioistuin täsmensi, että

yleiskustannukset koskevat tavaroita ja palveluja, joita käytetään sekä vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, joten vähennyksen suhdeluku on määritettävä direktiivin 2006/112 asiaa koskevien säännösten mukaisesti. Koska yleisestä säännöstä, jonka mukaan kyseinen suhdeluku lasketaan liikevaihdon perusteella, voidaan tehdä poikkeuksia, joiden nojalla menetelmänä tai jakoperusteena voidaan käyttää muuta menetelmää kuin liikevaihtoon perustuvaa menetelmää (51 kohta), unionin tuomioistuin korosti, että tämä mahdollisuus edellyttää, että suhdeluku määritetään entistä tarkemmin, vaikka valitun menetelmän ei ole välttämättä oltava kaikkein tarkin (53 kohta). Unionin tuomioistuin totesi tässä yhteydessä, että kun otetaan erityisesti huomioon vähennysoikeuden perustavanlaatuinen tärkeys, silloin, kun vähennyksen laskentatavassa ei oteta huomioon sitä, että merkittävä osa yleiskustannuksista on tosiasiallisesti käytetty vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin, tällaisen laskentatavan ei voida katsoa kuvastavan objektiivisesti sitä todellista osuutta sekakäytössä olevien tavaroiden ja palvelujen hankintakustannuksista, joka voidaan kohdentaa näihin liiketoimiin. Näin ollen tällaiset laskentatavat eivät takaa tarkempaa jaottelua kuin se, joka saataisiin liikevaihtoon perustuvalla jakoperusteella (57 kohta).

Unionin tuomioistuin totesi, että yhtäältä silloinkin, kun lunastusmahdollisuuden sisältäviin irtaimen omaisuuden vuokrausliiketoimiin liittyviä yleiskustannuksia ei sisällytetä hintaan, joka asiakkaan on maksettava kyseisen tavarantoimen käyttöön antamisen perusteella, eli liiketoimen verolliseen osaan, vaan siihen korkosummaan, joka on maksettava liiketoimen rahoitusosasta, eli liiketoimen verosta vapautettuun osaan, näiden yleiskustannusten on arvonlisäverotuksen kannalta katsottava kuitenkin muodostavan osan tämän käyttöön antamisen hinnasta ja että toisaalta jäsenvaltiot eivät voi soveltaa jaottelumenetelmää, jossa ei oteta huomioon kyseessä olevan tavarantoimen alkuperäistä arvoa sitä luovutettaessa, jos tällä menetelmällä ei voida taata tarkempaa jaottelua kuin se, joka saavutettaisiin liikevaihtoon perustuvaa jakoperustetta soveltamalla (tuomiolauselma).

1. Suora ja välitön yhteys

[Tuomio 30.5.2013, X \(C-651/11, EU:C:2013:346\)](#)

Yhtiö X omisti 30 prosenttia yhtiöosuuksista yhtiössä A ja se suoritti A:lle hallinnointipalveluja korvausta vastaan. Vuonna 1996 X ja muut osakkaat myivät yhtiöosuutensa D:lle ja hallinnointipalvelujen suorittaminen A:lle lopetettiin. Yhtiöosuuksien myynnin yhteydessä X hankki useita eri palveluja, joita koskeviin laskuihin oli merkitty arvonlisävero. X ilmoitti nämä verot vähennyksinä omissa arvonlisäveroilmoituksissaan sillä perusteella, että sen omistaman yhtiöosuuden luovutus oli tavaroista ja palveluista muodostuvan varallisuuskokonaisuuden siirto ja että X:lle tästä aiheutuneiden kulujen oli katsottava sisältyvän sen taloudellisen toiminnan kokonaisuuteen liittyviin yleiskuluihin, minkä vuoksi ne olivat kokonaisuudessaan vähennyskelpoiset.

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyi unionin tuomioistuimelta lähinnä, onko liiketoimi, jossa luovutetaan 30 prosentin omistusosuus yhtiöstä, jolle luovuttaja suorittaa arvonlisäverollisia palveluja, direktiivissä 77/388 tarkoitettu tavaroista tai palveluista muodostuvan varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirto. Jos vastaus on kieltävä, kyseinen tuomioistuin halusi tietää, onko sillä mitään vaikutusta, että muut osakkaat käytännöllisesti

katsoen samanaikaisesti siirtävät saman yhtiön kaikki muut osuudet samalle luovutuksensaajalle ja tämä siirto liittyy läheisesti samalle yhtiölle suoritettuihin hallinnointipalveluihin.

Unionin tuomioistuin totesi aluksi, ettei pelkkää yhtiöosuuksien hankintaa, hallussapitoa ja myyntiä ole sellaisinaan pidettävä direktiivissä 77/388 tarkoitettuna taloudellisena toimintana, koska pelkkä rahoituksellisten osakkuuksien hankkiminen toisista yrityksistä ei ole omaisuuden käyttämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa (36 kohta). Tästä seuraa, että yhtiöosuuksien luovutus voidaan omistusosuuden suuruudesta riippumatta rinnastaa varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirtoon vain siinä tapauksessa, että omistusosuus muodostaa osan sellaisesta itsenäisestä yksiköstä, joka mahdollistaa itsenäisen taloudellisen toiminnan harjoittamisen, ja että luovutuksensaaja jatkaa tätä toimintaa. Pelkkä yhtiöosuuksien luovutus, johon ei liity varojen siirtoa, ei sen sijaan mahdollista luovutuksensaajalle itsenäisen taloudellisen toiminnan harjoittamista luovuttajan oikeudenomistajana (38 kohta). Tältä osin osakkaat eivät omista sen yrityksen varoja, jonka osakkaita he ovat, vaan he omistavat yhtiöosuutensa, jonka perusteella heillä on oikeus osinkoon ja tietojen saantiin ja he osallistuvat yrityksen johtamisen kannalta tärkeiden päätösten tekemiseen. Näin ollen unionin tuomioistuin totesi, että yhtiön 30 prosentin suuruisen omistusosuuden antamat yhtiöön kohdistuvat oikeudet ovat varsin vähäiset (39 kohta) ja että yhtiön 30 prosentin suuruisen omistusosuuden luovutusta ei voida rinnastaa direktiivissä 77/388 tarkoitettuun varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirtoon (40 kohta). Unionin tuomioistuin totesi myös, että kutakin liiketoimea on arvioitava erikseen ja itsenäisesti (47 kohta).

Tämän jälkeen unionin tuomioistuin muistutti, että vähennysoikeus on olemassa tapauksessa, jossa aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetulla liiketoimella on suora ja välitön yhteys yhteen tai useampaan myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettuun vähennykseen oikeuttavaan liiketoimeen. Mikäli näin ei ole, on tutkittava, ovatko aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankittujen tavaroiden tai palvelujen hankintakulut osa verovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan liittyviä yleiskuluja. Näissä tapauksissa suoran ja välittömän yhteyden olemassaolo edellyttää, että aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankittujen palvelujen kustannukset sisältyvät ensimmäisessä tapauksessa tiettyjen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien hintaan tai toisessa tapauksessa verovelvollisen taloudellisen toimintansa yhteydessä tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hintaan (55 kohta).

Unionin tuomioistuin päätteli tästä, että liiketoimi, jossa luovutetaan 30 prosentin omistusosuus yhtiöstä, jolle luovuttaja suorittaa arvonlisäverollisia palveluja, ei ole direktiivissä 77/388 tarkoitettu tavaroista tai palveluista muodostuvan varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirto siitä riippumatta, että muut osakkaat käytännöllisesti katsoen samanaikaisesti siirtävät saman yhtiön kaikki muut osuudet samalle luovutuksensaajalle ja tämä siirto liittyy läheisesti samalle yhtiölle suoritettuihin hallinnointipalveluihin (tuomiolauselman).

[Tuomio 8.11.2018, C&D Foods Acquisition \(C-502/17, EU:C:2018:888\)](#)

C&D Foods oli Arovit Holding A/S-nimisen yhtiön, joka omisti Arovit Petfoodin, emoyhtiö. C&D Foodsin pääasiallisena toimialana oli 1.3.2007 saakka olla Arovit Holdingin emoyhtiö. Tuona päivänä C&D Foods teki tytäryhtiönsä tytäryhtiön eli Arovit Petfoodin kanssa hallinnointisopimuksen, joka koski hallinto- ja tietotekniikkapalvelujen suorittamista. Eräs luottolaitos osti elokuussa 2008 Arovit-konsernin yhdellä eurolla, koska tämän konsernin aiempi

omistaja ei ollut kyennyt maksamaan takaisin sille myönnettyä lainaa. Kyseinen luottolaitos oli tehnyt joulukuun 2008 ja maaliskuun 2009 välisenä aikana C&D Foodsin lukuun konsulttisopimuksia Arovit Petfoodin koko osakekannan myynnin valmistelemista varten tarkoituksenaan saada aikaan se, ettei se olisi enää mainitun konsernin velkoja. C&D Foods maksoi tähän myyntihankkeeseen liittyvät kulut, ja se vähensi kyseisiin ostoihin sisältyvän arvonlisäveron. Myyntihankkeesta luovuttiin vuonna 2009, koska mahdollista ostajaa ei löytynyt.

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteli unionin tuomioistuimelta, onko holdingyhtiöllä oikeus vähentää tytäryhtiönsä tytäryhtiön, jolle mainittu holdingyhtiö suorittaa hallinto- ja tietotekniikkapalveluja, osakkeiden suunnitellun mutta toteutumatta jääneen myynnin yhteydessä hankituista palveluista maksettu arvonlisävero.

Unionin tuomioistuin totesi ensinnäkin, että yhtiöllä, jonka ainoana tarkoituksena on hankkia osuuksia muista yhtiöistä mutta joka ei suoraan tai välillisesti osallistu näiden yhtiöiden hallinnointiin, ei ole vähennysoikeutta eikä se ole arvonlisäverovelvollinen, koska pelkkää osakkeiden hankintaa ja hallussapitoa ei ole sellaisenaan pidettävä direktiivissä 2006/112 tarkoitettuna liiketoimintana (30 kohta). Tilanne on kuitenkin toinen, jos osuuksien hankkimiseen toisesta yhtiöstä liittyy suora tai välillinen osallistuminen sen yhtiön hallinnointiin, josta osuuksien hankkiminen tapahtuu, mutta tällaisena osallistumisena ei kuitenkaan pidetä niiden oikeuksien käyttämistä, joita osuuksien hankkijalla on osakkeenomistajana tai yhtiömiehenä, sikäli kuin tällainen osallistuminen merkitsee sellaisten liiketoimien suorittamista, joista on suoritettava arvonlisävero ja joihin kuuluvat hallinto-, kirjanpito- ja tietotekniikkapalvelujen kaltaiset suoritukset (32 kohta).

Unionin tuomioistuin totesi toiseksi, että edellytyksenä sille, että osakkeiden luovutustoimi voi kuulua arvonlisäveron soveltamisalaan, on lähtökohtaisesti, että tämän liiketoimen välittömänä yksinomaisena syynä on oltava kyseisen emoyhtiön verollinen liiketoiminta tai sen on katsottava olevan tämän liiketoiminnan välitön, pysyvä ja välttämätön jatke. Näin on silloin, kun mainittu liiketoimi toteutetaan aikomuksena käyttää tästä myynnistä saatu tuotto suoraan kyseisen emoyhtiön verolliseen liiketoimintaan tai sen konsernin, johon emoyhtiö kuuluu, harjoittamaan liiketoimintaan (38 kohta). Unionin tuomioistuin katsoi siten, että käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltainen osakkeiden suunniteltu mutta toteutumatta jäänyt myynti, jonka välittömänä yksinomaisena syynä ei ole kyseisen yhtiön verollinen liiketoiminta tai joka ei ole tämän liiketoiminnan välitön, pysyvä ja välttämätön jatke, ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan (42 kohta ja tuomiolauselman).

[Tuomio 22.10.2015, Sveda \(C-126/14, EU:C:2015:712\)](#)

Nyt käsiteltävässä asiassa eräs voittoa tavoitteleva oikeushenkilö oli sitoutunut toteuttamaan maaseutu- ja virkistysmatkailuun liittyvän liiketoiminnan yhteydessä virkistysreitit ja asettamaan sen veloituksetta yleisön käyttöön viiden vuoden ajaksi. Se vähensi kyseisen virkistysreitit toteuttamista varten hankittujen tai valmistettujen tiettyjen tuotantotavaroiden arvonlisäveron. Veroviranomainen, joka käsitteli kyseisen oikeushenkilön esittämää arvonlisäveromäärien palauttamispyyntöä, katsoi kuitenkin, ettei palautus ollut oikeutettu, koska ei ollut osoitettu, että hankitut tavarat ja palvelut oli tarkoitettu käytettäväksi arvonlisäverolliseen toimintaan. Kyseinen veroviranomainen epäsi tästä syystä määrien vähennyksen.

Tässä yhteydessä ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle oli epäselvää, oliko toteutettuihin töihin liittyvien kustannusten ja kyseisen oikeushenkilön suunnitteleman liiketoiminnan välillä suora ja välitön yhteys, koska virkistysreitti oli tarkoitettu asetettavaksi suoraan veroituksetta yleisön käyttöön.

Unionin tuomioistuin muistutti aluksi, että jos verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessa hankkiessaan tavarat, käyttää tavaraa verollisiin liiketoimiinsa, verovelvollisella on oikeus vähentää arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu kyseisestä tavarasta (18 kohta). Tässä yhteydessä tavaroita ja palveluja voidaan hankkia verovelvollisen ominaisuudessa liiketoimintaa varten myös silloin, kun tavaroita ei välittömästi käytetä tällaista liiketoimintaa varten (19 kohta). Sitä, joka suorittaa investointimenoja tarkoituksenaan – joka voidaan näyttää objektiivisten seikkojen avulla toteen – harjoittaa liiketoimintaa, on pidettävä verovelvollisena. Toimiessaan tässä ominaisuudessaan verovelvollisella on oikeus vähentää välittömästi se arvonlisävero, jonka hän on maksanut tai joka hänen on maksettava sellaisten investointimenojen yhteydessä, jotka hän on suorittanut suunnittelemaansa liiketoimintaa varten ja jotka oikeuttavat vähennykseen (20 kohta). Se, toimiiiko verovelvollinen tässä ominaisuudessaan liiketoimintaa varten, on tosiseikkoja koskeva kysymys, joka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava (21 kohta). Unionin tuomioistuin totesi kuitenkin, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kuvauksesta ilmeni, että kyseinen virkistysreitti voidaan katsoa keinoksi houkutella kävijöitä, jotta heille tarjotaan tavaroita ja palveluita (22 kohta). Siitä ilmeni myös, että kyseinen oikeushenkilö oli hankkinut tai valmistanut kyseiset tuotantotavarat tarkoituksenaan harjoittaa liiketoimintaa ja se on näin ollen toiminut verovelvollisena (23 kohta).

Unionin tuomioistuin muistutti suoran ja välittömän yhteyden olemassaolosta, että vähennysoikeus on myönnetty myös siitä huolimatta, että tällaista yhteyttä ei ole, kun aiheutuneet menot ovat osa verovelvollisen yleiskuluja ja sellaisinaan osia, joista verovelvollisen tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hinta muodostuu (27 ja 28 kohta). Kaikki olosuhteet, joissa kyseiset liiketoimet on toteutettu, on otettava huomioon, ja vain ne liiketoimet, jotka liittyvät objektiivisesti verovelvollisen veronalaiseen toimintaan, on otettava huomioon (29 kohta).

Unionin tuomioistuin totesi, että suoran ja välittömän yhteyden olemassaoloa ei aseteta kyseenalaiseksi sen johdosta, että tuotantotavaroita käytetään välittömästi veroituksetta, koska pääasiassa kyseessä olevan virkistysreitin asettaminen yleisön käyttöön ei kuulu direktiivissä 2006/112 säädetyn arvonlisäverovapautuksen piiriin, ja kyseessä olevalle oikeushenkilölle reitin käyttöön asettamisesta aiheutuneet menot voidaan yhdistää tämän suunnittelemaan liiketoimintaan (33–35 kohta).

[Tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#)

Pääasiassa bulgarialainen yhtiö oli hankkinut erästä lomakylästä useita kiinteistöjä rakennuttaakseen lomahuoneistoja käsittäviä rakennuksia. Se oli tehnyt sopimuksen kunnan kanssa, jolla oli rakennuslupa alueellaan sijaitsevan lomakylän jätevedenpuhdistamon kunnostamiseksi. Kiinteistöjä hankkinut yhtiö tilasi rakennustyöt kolmantena osapuolena olevalta yhtiöltä. Ensiksi mainitun yhtiön mukaan jätevedenpuhdistamon kunnostamiseen liittyvien kustannusten sekä niiden palvelujen, jotka sen oli määrä luovuttaa sen jälkeen, kun se oli rakennuttanut kiinteistöilleen luvan mukaiset rakennukset, välillä oli yhteys.

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteli lähinnä, onko verovelvollisella oikeus vähentää aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettu, kolmannen henkilön omistaman kiinteistön rakentamisesta tai kunnostamisesta koostuvaan palvelujen suoritukseen liittyvä arvonlisävero, jos tämä kolmas henkilö saa kyseisten palvelujen lopputuloksen hyväkseen vastikkeetta ja jos palveluita käyttävät sekä kyseinen verovelvollinen että kyseinen kolmas henkilö liiketoiminnoissaan.

Unionin tuomioistuin muistutti ensinnäkin, että suoran ja välittömän yhteyden olemassaolo on arvioitava kyseisten liiketoimien objektiivisen sisällön perusteella (31 kohta). Jos hankituilla tavaroilla tai palveluilla on yhteys verosta vapautettuun toimintaan tai ne eivät kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, veroa ei suoriteta myynneistä eikä ostoihin sisältyvää veroa voida vähentää (30 kohta).

Käsiteltävässä asiassa oli näin ollen ratkaistava, oliko yhtiöltä jätevedenpuhdistamon kunnostamista koskevan palvelun ja toisaalta kyseisen yhtiön myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suorittaman verollisen liiketoimen tai yhtiön liiketoiminnan välillä suora ja välitön yhteys (32 kohta). Käsiteltävään asiaan liittyvistä olosuhteista ilmeni, että ilman kyseisen jätevedenpuhdistamon kunnostamista rakennusten, jotka yhtiö aikoi rakennuttaa, liittäminen siihen olisi ollut mahdotonta. Ilman kunnostamista yhtiö ei olisi voinut harjoittaa liiketoimintaansa (33 kohta). Se, että myös kunta hyötyy mainitusta palvelusta, ei voi olla perusteena sille, että yhtiöltä evättäisiin vähennysoikeus, jos tällainen suora ja välitön yhteys näytetään toteen (35 kohta).

Unionin tuomioistuin totesi, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen oli tutkittava, rajoittuiko kunnostamispalvelu siihen, mikä oli tarpeen sen varmistamiseksi, että yhtiön rakennuttamat rakennukset voitiin liittää pääasiassa kyseessä olevaan jätevedenpuhdistamoon, vai ylittkö palvelu sen, mikä oli tätä varten tarpeen (37 kohta). Unionin tuomioistuin totesi tältä osin, että verovelvollisella on oikeus vähentää aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettu, kolmannen henkilön omistaman kiinteistön rakentamisesta tai kunnostamisesta koostuvaan palvelujen suoritukseen liittyvä arvonlisävero, jos tämä kolmas henkilö saa kyseisten palvelujen lopputuloksen hyväkseen vastikkeetta ja jos palveluja käyttävät sekä kyseinen verovelvollinen että kyseinen kolmas henkilö liiketoiminnoissaan, jos mainitut palvelut eivät ylitä sitä, mikä on tarpeen sen mahdollistamiseksi, että mainittu verovelvollinen suorittaa myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisia liiketoimia, ja jos palvelujen kustannukset sisältyvät kyseisten liiketoimien hintaan (40 kohta ja tuomiolauselman). Siinä tapauksessa, että rakennus- tai kunnostustyöt ylittävät pelkästään yhtiön rakennuttamien rakennusten synnyttämät tarpeet, yhtiölle olisi myönnettävä oikeus vähentää arvonlisävero, joka sisältyi siihen rakennus- tai kunnostamismenojen osaan, joka oli objektiivisesti tarpeen sen mahdollistamiseksi, että yhtiö voi toteuttaa verollisia liiketoimiaan (39 kohta).

2. Petoksen vaikutus vähennysoikeuteen

[Tuomio 6.12.2012, Bonik \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#)

Käsiteltävässä asiassa Bulgarian veroviranomaiset totesivat verotarkastuksessa, ettei bulgarialaisen yhtiön Romanian oikeuden mukaisesti perustetulle yhtiölle tehdyiksi ilmoittamista vehnän ja auringonkukkien yhteisöluovutuksista ollut näyttöä. Veroviranomaiset tekivät

täydentäviä tarkastuksia pääasian kantajan kahdessa tavarantoimittajayhtiössä sekä niiden kolmessa tavarantoimittajayhtiössä. Koska kyseisten tarkastusten perusteella ei voitu selvittää, että kolme viimeksi mainittua tavarantoimittajaa olisi todella luovuttanut tavaroita kahdelle ensiksi mainitulle tavarantoimittajalle, Bulgarian veroviranomaiset päättelivät, ettei pääasian kantajan tavarantoimittajilla ollut hallussaan pääasian valittajalle tehtyjen luovutusten edellyttämiä tavaramääriä, ja totesivat, ettei mainittujen yhtiöiden ja pääasian kantajan välillä ollut tehty todellisia luovutuksia. Tässä yhteydessä esitettiin ennakkoratkaisukysymys veropetoksen käsitteen määrittelystä ja rajoista.

Unionin tuomioistuin muistutti aluksi, että tähän aiheeseen liittyvän vakiintuneen oikeuskäytännön eli muun muassa tuomion Halifax ym.¹⁸, tuomion Kittel ja Recolta Recycling¹⁹ ja tuomion Mahagében ja Dávid²⁰ mukaan verovelvollista, joka tiesi tai jonka olisi pitänyt tietää osallistuvansa hankinnallaan liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta, on pidettävä direktiivin 2006/112 kannalta osallisena tähän petokseen, ja näin on siitä riippumatta, saako se tavaroiden jälleenmyynnistä tai palvelujen käyttämisestä myöhemmissä verollisissa liiketoimissaan voittoa vai ei (39 kohta).

Unionin tuomioistuin totesi, että mainitussa direktiivissä säädetyn vähennysoikeusjärjestelmän kanssa ristiriidassa on sitä vastoin se, että vähennysoikeuden epäämisellä rangaistaan verovelvollista, joka ei tiennyt eikä voinut tietää, että kyseessä oleva liiketoimi oli osa petosta, johon luovuttaja syylistyi, tai että luovutusketjussa ennen mainitun verovelvollisen liiketointa tai sen jälkeen tehdyssä liiketoimessa oli syylistytty arvonlisäveropetokseen (41 kohta).

Koska vähennysoikeuden epääminen on poikkeus sen peruseriaatteen soveltamisesta, jonka tämä oikeus muodostaa, veroviranomaisen on siis kyettävä esittämään riittävä näyttö objektiivisista seikoista, joiden perusteella voidaan päätellä, että verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi, johon on vedottu vähennysoikeuden perusteena, oli osa petosta, johon luovuttaja tai muu luovutusketjun aikaisemman tai myöhemmän vaiheen toimija syylistyi (43 kohta).

[Tuomio 13.2.2014, Maks Pen \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#)

Verotarkastus, jonka kohteena pääasiassa kantajana oleva bulgarialainen yhtiö oli, sai Bulgarian verohallinnon epäilemään, oliko arvonlisäveron vähentäminen perusteltua yhtiön seitsemän toimittajan laatimissa laskuissa mainitun veron vuoksi. Itse toimittajilta tai niiden alihankkijoilta verotarkastuksen aikana vaadittujen tietojen perusteella ei voitu osoittaa, että niillä oli riittävät resurssit laskutettujen palvelujen suorittamiseksi. Verohallinto arvioi joko, että tiettyjen alihankkijoiden palveluiden tosiasiallista suorittamista ei ollut osoitettu, tai, että palveluita eivät olleet toteuttaneet laskuissa mainitut suorittajat, ja teki verotarkastuspäätöksen, jossa kyseenalaistettiin näiden seitsemän yrityksen laskuihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyskelpoisuus.

¹⁸ [Tuomio 21.2.2006 \(C-255/02, EU:C:2006:121\)](#).

¹⁹ [Tuomio 6.7.2006 \(C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446\)](#).

²⁰ [Tuomio 21.6.2012 \(C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373\)](#). Ks. tämän tuomion osalta myös tämän tutkimusmuistion II osa, jonka otsikko on "Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus", ja V osa, jonka otsikko on "Vähennysoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt".

Unionin tuomioistuin viittasi asiassa Bonik²¹ annettuun tuomioon ja totesi ensinnäkin, että ainoastaan se seikka, ettei pääasian kantajalle suoritettua palvelua ole tosiasiallisesti toteuttanut laskuissa mainittu toimittaja tai sen alihankkija erityisesti, koska niillä ei ole tarvittavaa henkilöstöä, aineellisia välineitä eikä varoja, koska palvelusta aiheutuvia kustannuksia ei ole perusteltu niiden kirjanpidossa tai koska tiettyjä asiakirjoja toimittajan ominaisuudessa allekirjoittaneiden henkilöiden henkilöllisyys on paljastunut epätodeksi, ei yksinään riitä sulkemaan pois vähennysoikeutta (31 kohta). Tällaiselle poissulkemiselle asetettiin kaksoisedellytys, että nämä teot täyttävät petollisen menettelyn tunnusmerkistön ja että veroviranomaisten toimittamien objektiivisten seikkojen perusteella osoitetaan, että verovelvollinen tiesi tai sen olisi sen pitänyt tietää liiketoimen, johon se on vedonnut vähennysoikeuden perusteluna, olevan osa kyseistä petosta, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava (32 kohta).

Toiseksi unionin tuomioistuin ratkaisi menettelyllisen näkökohdan, joka koski kansallisen tuomioistuimen velvollisuutta todeta veropetokseen syylistyminen viran puolesta. Tältä osin unionin tuomioistuin totesi, että vaikka kansallisen oikeuden säännössä määriteltäisiin veropetos rikokseksi ja rikoksen toteaminen olisi ainoastaan rikostuomioistuimen tehtävä, tällainen sääntö ei ilmeisestikään olisi esteenä sille, että tuomioistuin, jonka on arvioitava sen verotarkastuspäätöksen lainmukaisuutta, jossa kyseenalaistetaan verovelvollisen tekemä arvonlisäveron vähennys, voisi tukeutua veroviranomaisten esittämiin objektiivisiin seikkoihin selvittääkseen, onko käsiteltävässä asiassa kyseessä petos, kun toisen kansallisen oikeuden säännöksen mukaan ”perusteettomasti laskutettua” arvonlisäveroa ei voida vähentää (38 kohta). Unionin oikeus edellyttää kansallisilta viranomaisilta ja tuomioistuimilta, että ne epäävät vähennysoikeuden, jos asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että oikeuteen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin. Lisäksi on niin, että vaikka asianosaiset eivät vetoaisi unionin oikeuteen, kansallisen tuomioistuimen on viran puolesta otettava esille pakottavaa unionin oikeussääntöä koskevat perusteet, kun näillä tuomioistuimilla on kansallisen oikeuden nojalla velvollisuus tai mahdollisuus tehdä näin pakottavaan kansalliseen oikeussääntöön nähden (34 kohta).

[Tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcamp \(C-277/14, EU:C:2015:719\)](#)

Nyt käsiteltävässä asiassa pääasian kantaja, joka oli puolalainen yritys, oli ostanut useita kertoja dieselpolttoainetta, jota se käytti taloudellisessa toiminnassaan. Yhtiö vähensi tämän jälkeen näihin polttoaineostoihin sisältyneen arvonlisäveron. Veroviranomainen epäsi verotarkastuksen jälkeen yhtiöltä kyseisen arvonlisäveron vähennysoikeuden sillä perusteella, että laskut mainituista polttoaineostoista oli laatinut toimija, jota ei ollut olemassa. Toteamus siitä, ettei toimijaa ollut olemassa, perustui joukkoon seikkoja ja muun muassa siihen, ettei kyseistä yhtiötä ollut rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi, ettei se tehnyt veroilmoituksia eikä maksanut veroja.

Mahdollisen petoksen olemassaolon osalta unionin tuomioistuin muistutti ensin asiaa Bonik²² ja asiaa Maks Pen²³ koskevasta oikeuskäytännöstä ja täsmensi tämän jälkeen, että kun direktiivissä 77/388 vähennysoikeuden syntymiselle ja käyttämiselle asetetut aineelliset ja muodolliset

²¹ [Tuomio 6.12.2012 \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#).

²² [Tuomio 6.12.2012 \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#).

²³ [Tuomio 13.2.2014 \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#).

edellytykset täyttyvät, kyseisessä direktiivissä säädetyn vähennysoikeusjärjestelmän kanssa ristiriidassa on sitä vastoin rangaista vähennysoikeuden epäämisellä verovelvollista, joka ei tiennyt eikä voinut tietää, että kyseessä oleva liiketoimi oli osa petosta, johon luovuttaja syyllistyi, tai että luovutusketjussa ennen mainitun verovelvollisen liiketoimintaa tai sen jälkeen tehdyssä liiketoimessa oli syyllistytty arvonlisäveropetokseen (49 kohta).

Unionin tuomioistuin totesi, että todettuaan laskun antajan syyllistyneen petokseen tai toimineen sääntöjenvastaisesti veroviranomaisen on osoitettava objektiivisten seikkojen perusteella ja ilman, että laskun saajan edellytetään suorittavan sille kuulumattomia tarkastuksia, että kyseinen laskun saaja tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi, johon vähennysoikeuden perusteeksi on vedottu, oli osa arvonlisäveropetosta, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava (50 kohta).

III. Vähennyksen suhdeluku

[Tuomio 16.2.2012, Varzim Sol \(C-25/11, EU:C:2012:94\)](#)

Käsiteltävänä olevan asian tosiseikat on jo kuvattu edellä osassa II, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus”. Näin ollen on ainoastaan muistutettava, että asia koskee osittain verovelvollisia ja niiden oikeutta vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero tavaroiden ja palvelujen täyden tai osittaisen käytön perusteella laskemalla vähennettävä määrä sellaisilla toimialoilla, joilla tällaiset verovelvolliset harjoittavat yksinomaan veronalaista toimintaa, siten, että verosta vapautetut ”tuet” sisällytetään sen murtoluvun nimittäjään, jonka perusteella vähennyksen suhdeluku lasketaan.

Unionin tuomioistuin viittasi asiassa komissio v. Ranska (C-243/03)²⁴ 6.10.2005 annettuun tuomioon ja muistutti, että vaikka vähennysoikeus on laskettava sellaisen suhdeluvun perusteella, joka muodostuu murtoluvusta, jonka osoittaja on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu direktiivin 77/388 17 artiklan 2 kohdan mukaisesti arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavista liiketoimista, ja nimittäjä on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu osoittajaan sisällytetyistä liiketoimista sekä liiketoimista, jotka eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen, jäsenvaltiot oikeutetaan kyseisen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa säättämään jostain muusta kyseisessä alakohdassa luetelluista vähennysoikeuden määrittämisestä koskevista menetelmistä, joita ovat muun muassa erillisen suhdeluvun määrittäminen jokaiselle toimialalle tai vähennyksen tekeminen tavaroiden ja palvelujen tiettyyn toimintaan liittyvän täyden tai osittaisen käytön perusteella (38 kohta). Tältä osin unionin tuomioistuin täsmensi, että tavaran tai palvelun hintaan suoraan liittyviä tukia verotetaan samoin kuin hintaa. Muut kuin hintaan suoraan liittyvät tuet jäsenvaltiot voivat sisällyttää sovellettavan suhdeluvun nimittäjään, kun verovelvollinen suorittaa sekä vähennykseen oikeuttavia liiketoimia että verosta vapautettuja liiketoimia (39 kohta).

²⁴ [Tuomio 6.10.2005 \(C-243/03, EU:C:2005:589\)](#).

Unionin tuomioistuin totesi, että sen vuoksi, että pääasian verovelvollisen sallittiin tehdä vähennys muun menetelmän kuin tavaroiden ja palvelujen tiettyyn toimintaan liittyvän täyden tai osittaisen käytön perusteella (40 kohta) ja sen ravintola- ja viihdepalvelujen toimialoilla harjoittama toiminta oli arvonlisäveron alaista, tosiasialliseen käyttöön perustuvan menetelmän mukaista vähennysoikeutta sovellettiin kaikkeen arvonlisäveroon, joka sisältyi edeltävässä vaihdannan vaiheessa suoritettuihin liiketoimiin (41 kohta). Unionin tuomioistuimen mukaan direktiivi 77/388 on näin ollen esteenä sille, että salliessaan osittain verovelvollisten tehdä kyseisessä direktiivissä säädetyn vähennyksen tavaroiden ja palvelujen täyden tai osittaisen käytön perusteella jäsenvaltio laskee vähennettävän määrän sellaisilla toimialoilla, joilla tällaiset verovelvolliset harjoittavat yksinomaan veronalaista toimintaa, siten, että se sisällyttää verosta vapautetut "tuet" sen murtoluvun nimittäjään, jonka perusteella vähennyksen suhdeluku lasketaan (43 kohta).

[Tuomio 8.11.2012, BLC Baumarkt \(C-511/10, EU:C:2012:689\)](#)

Kyseisessä asiassa verovelvollinen, joka oli Saksan oikeuden mukaan perustettu yhtiö, oli rakennuttanut rakennuksen, johon sisältyi sekä asuin- että liiketiloja. Rakennuksen valmistumisen jälkeen verovelvollinen vuokrasi rakennusta siten, että osa tästä toiminnasta oli arvonlisäverollista ja osa arvonlisäverotonta. Verovelvollinen vähensi liikevaihtoveroilmoituksessaan osan rakennuksen hankintahintaan sisältyneestä verosta ja laski vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrän soveltamalla suhdelukua, joka vastasi liiketilojen vuokraamisesta ja muusta vuokraustoiminnasta saatujen liikevaihtojen välistä suhdetta.

Verotarkastuksen jälkeen veroviranomainen katsoi, että ostoihin sisältyvän vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrä oli määriteltävä liike- ja asuintilojen pinta-alojen suhteen mukaisesti, mikä johti vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrän tarkistamiseen alaspäin verovelvollisen vahingoksi.

Kansallinen tuomioistuin tiedusteli tämän asian yhteydessä unionin tuomioistuimelta, saavatko jäsenvaltiot arvonlisäveron vähennyksen suhdeluvun laskemista koskevien direktiivin 77/388 säännösten nojalla säätää, että sekakäytössä olevan rakennuksen rakentamiseen liittyviin ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen suhdeluvun laskemista varten jakoperusteena on käytettävä ensisijaisesti muuta jakoperustetta kuin liikevaihtoon perustuvaa jakoperustetta.

Unionin tuomioistuin muistutti aluksi, että direktiivissä 77/388 säädetyn yleisen säännön mukaan suhdeluvun laskeminen merkitsee sitä, että verovelvollisella on oikeus vähentää vain se arvonlisäveron osa, joka vastaa kyseisen direktiivin 17 artiklan 2 ja 3 kohdan mukaan vähennykseen oikeuttavien liiketoimien suhteellista osuutta (13 kohta). Säännöstä sallitaan kuitenkin poikettavan oikeuttamalla jäsenvaltiot säätämään jostain muusta vähennysoikeuden määrittämismenetelmästä – kuten erillisen suhdeluvun määrittämisestä jokaiselle toimialalle tai vähennyksen tekemisestä kaikkien tavaroiden ja palvelujen tai niiden osan käytön perusteella – tai jopa vähennysoikeuden poissulkemisesta, kunhan sen osalta noudatetaan tiettyjä edellytyksiä (15 kohta). Tältä osin jäsenvaltioiden on niille annettuja oikeuksia käyttäessään toimittava niin, että direktiivin 77/388 yleisen säännön tehokas vaikutus toteutuu, ja niiden on noudatettava yhteisen arvonlisäverojärjestelmän taustalla olevia periaatteita ja niistä erityisesti verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta (16 kohta). Kansallisilla säännöksillä, joilla poiketaan yleisellä tavalla tästä säännöstä, kyseenalaistetaan direktiivin 77/388 päämäärä, jonka

mukaan vähennyksen suhdeluku on laskettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa (17 kohta). Jäsenvaltioiden on vahvistettava unionin oikeuden ja niiden periaatteiden, joihin yhteinen arvonlisäverojärjestelmä perustuu, noudattamisen asettamissa rajoissa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen suhdeluvun laskemista koskevat menetelmät ja säännöt. Jäsenvaltioiden on tätä toimivaltaa käyttäessään otettava huomioon direktiivin tarkoitus ja systematiikka (22 kohta).

Unionin tuomioistuimen mukaan jäsenvaltioiden on myös varmistettava, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen suhdeluvun laskeminen on mahdollisimman tarkkaa (23 kohta). Direktiivi 77/388 ei näin ollen ole esteenä sille, että jäsenvaltiot soveltavat tietyn liiketoimen osalta menetelmänä tai jakoperusteena muuta menetelmää kuin liikevaihtoon perustuvaa menetelmää, kuten erityisesti pääasiassa kysymyksessä olevan kaltaista pinta-alaan perustuvaa menetelmää, edellyttäen, että valitulla menetelmällä taataan, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen suhdeluku määritetään sen perusteella tarkemmin kuin liikevaihtoon perustuvan menetelmän perusteella (24 kohta).

[Tuomio 12.9.2013, Le Crédit Lyonnais \(C-388/11, EU:C:2013:541\)](#)

Tämä asia koskee luottolaitosta, jonka päätoimipaikka oli Ranskassa ja jolla oli sivuliikkeitä Euroopan unionin muissa jäsenvaltioissa ja kolmansissa maissa. Verotarkastuksen yhteydessä verohallinto oli kieltäytynyt ottamasta huomioon kyseisen luottolaitoksen verovelvollisen ominaisuudessa päätoimipaikan Ranskan alueen ulkopuolelle sijoittautuneille sivuliikkeilleen myöntämien lainojen korkoja arvonlisäverovähennyksen suhdeluvun osoittajassa ja nimittäjässä.

Unionin tuomioistuin, jonka käsiteltäväksi kansallinen tuomioistuin oli saattanut neljä kysymystä, jotka koskivat arvonlisäverovähennyksen suhdeluvun määrittämistä, tutki aluksi, onko direktiiviä 77/388 tulkittava siten, että yhtiö, jonka päätoimipaikka on jossakin jäsenvaltiossa, voi ottaa arvonlisäverovähennyksen suhdeluvun määrittämiseksi huomioon yhtiön muissa jäsenvaltioissa sijaitsevien sivuliikkeiden liikevaihdot.

Unionin tuomioistuin totesi, että koska vähennyksen suhdeluvun laskeminen on osa direktiivissä 77/388 säädettyä vähennysjärjestelmää, vähennyksen laskentatapa kuuluu mainitun vähennysjärjestelmän tavoin sen kansallisen arvonlisäverolainsäädännön, johon toiminta tai liiketoimi on verotuksellisesti liitettävä, soveltamisalan piiriin (30 kohta). Kunkin jäsenvaltion veroviranomaisten tehtävänä on nimittäin säätää vähennysoikeuden määrittämismenetelmästä, ja mainitussa säännöksessä sallitaan jäsenvaltioiden säätävän erillisen suhdeluvun määrittämisestä jokaiselle toimialalle tai vähennyksen tekemisestä tavaroiden ja palvelujen tiettyyn toimintaan liittyvän täyden tai osittaisen käytön perusteella taikka säätämään tietyn edellytyksin jopa vähennysoikeuden poissulkemisesta (31 kohta). Tältä osin arvonlisäveron takaisinsaanti – joko vähennys tai palautus – ratkaistaan yksinomaan verovelvollisen sijoittautumispaikan perusteella (32 kohta). Sijoittautumispaikan käsite ei viittaa vain verovelvollisen päätoimipaikkaan vaan myös kiinteisiin toimipaikkoihin (33 kohta). Koska jossakin jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka ja jossakin toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva päätoimipaikka muodostavat ainoastaan yhden arvonlisäverovelvollisen, tästä seuraa, että yhteen verovelvolliseen sovelletaan sen päätoimipaikan sijaintivaltiossa sovellettavan järjestelmän ohella niin montaa kansallista vähennysjärjestelmää kuin on jäsenvaltioita, joissa sillä on kiinteä toimipaikka (34 kohta).

Koska suhdeluvun laskentatapa on olennainen osa vähennysjärjestelmää, jäsenvaltioon sijoittautuneen verovelvollisen päätoimipaikkaan sovellettavaa suhdelukua laskettaessa ei voida ottaa huomioon verovelvollisella muissa jäsenvaltioissa olevien kaikkien kiinteiden toimipaikkojen liikevaihtoa vaarantamatta vakavasti sekä kansallisten arvonlisäverolainsäädäntöjen soveltamisalojen järkevää jakautumista että kyseisen suhdeluvun olemassaolon syytä (35 kohta). Tällaisella suhdeluvun laskentatavalla ei ensinnäkään voida taata arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen noudattamista paremmin kuin järjestelmässä, jossa vähennyksen suhdeluku on määritettävä erikseen kussakin jäsenvaltiossa, jossa on kiinteä toimipaikka (37 kohta). Toiseksi sovellettavan vähennyksen suhdeluvun suuruus vääristyisi (38 kohta). Kolmanneksi vähennyksen suhdeluvun määrittäminen edellä esitetyllä tavalla voi loukata direktiivin 77/388 tehokasta vaikutusta (39 kohta).

[Tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt \(C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496\)](#)

Kyseinen asia koski kahta holdingyhtiötä, joista ensimmäinen yhtiö oli vähentänyt pääoman hankinnasta kolmannelta yritykseltä maksamansa arvonlisäveron täysimääräisesti ja käyttänyt tätä pääomaa rahoittaakseen osuuksien ostamisen tytäryhtiöstään ja palvelujensa tarjoamisen ja toinen yhtiö oli vähentänyt osakepääomaansa korottamiseen liittyneistä emissiokustannuksista maksamansa arvonlisäveron täysimääräisesti. Ensiksi mainitun yhtiön osalta verohallinto hyväksyi vähennyksen ainoastaan osittain, koska pelkkä osuuksien omistaminen tytäryhtiöissä ei sen mukaan oikeuttanut vähennykseen. Verohallinto epäsi myös toisen yhtiön osalta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen.

Kansallinen tuomioistuin, jossa nyt käsiteltävä asia oli vireillä, esitti unionin tuomioistuimelle kysymyksen, joka koski tilannetta, jossa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen sallitaan ainoastaan siltä osin kuin verovelvolliselle aiheutuneet kustannukset voidaan vain osittain kohdentaa hänen taloudelliseen toimintaansa. Tarkemmin ottaen mainittu kansallinen tuomioistuin pyrki selvittämään, millaisten laskentasääntöjen mukaan arvonlisävero, jonka holdingyhtiö on näin maksanut sellaisen pääoman hankinnasta, joka on tarkoitettu sen tytäryhtiöiden yhtiöosuuksien hankintaan, on jaettava mainitun yhtiön taloudellisen ja muun kuin taloudellisen toiminnan kesken.

Unionin tuomioistuin muistutti aluksi, että holdingyhtiöllä, jonka ainoana tarkoituksena on hankkia osuuksia muista yrityksistä ja joka ei välittömästi tai välillisesti osallistu näiden yritysten hallintointiin, ei ole direktiivin 77/388 mukaista vähennysoikeutta (18 kohta). Holdingyhtiölle tytäryhtiöiden osuuksien hankinnasta aiheutuneiden kuluja katsotaan kuitenkin liittyvän sen taloudelliseen toimintaan, jos se osallistuu tytäryhtiöidensä hallintointiin ja tätä varten harjoittaa taloudellista toimintaa, jolloin näistä kuluista maksettu arvonlisävero on oikeus vähentää täysimääräisesti (25 kohta).

Tämän jälkeen unionin tuomioistuin täsmensi, että suhdelukuun perustuva arvonlisäveron vähennysjärjestelmä taas koskee vain tapauksia, joissa verovelvollinen käyttää tavaroita ja palveluja suorittaakseen samalla sekä vähennykseen oikeuttavia liiketoimia että vähennykseen oikeuttamattomia liiketoimia (26 kohta). Tämä järjestelmä koskee vain sellaista ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, joka sisältyy yksinomaan taloudelliseen toimintaan liittyviin kuluihin. Ostoihin sisältyvän arvonlisäveron jakamisessa taloudellisen toiminnan ja muun kuin taloudellisen

toiminnan välillä käytettävien menetelmien ja perusteiden määrittäminen kuuluu sitä vastoin jäsenvaltioiden harkintavaltaan (27 kohta). Pääasioissa holdingyhtiöt olivat arvonlisäverovelvollisia taloudellisesta toiminnasta, joka muodostui niiden kaikille tytäryhtiöilleen vastikkeellisesti suorittamista palveluista, joten kyseisten palvelujen ostamisesta aiheutuvista kustannuksista, joiden olisi katsottava olevan yleiskustannuksia, maksettavan arvonlisäveron pitäisi olla täysimääräisesti vähennyskelpoinen, jollei myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suoritettuja liiketoimia ole vapautettu arvonlisäverosta, missä tapauksessa vähennys voitaisiin tehdä vain suhdelukua koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen mukaan (28 kohta).

Tuomio 9.6.2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft (C-332/14, EU:C:2016:417)

Kyseisessä asiassa verovelvollinen, joka oli Saksan oikeuden mukaan perustettu kiinteistöyhtiö, oli purkanut omistamallaan tontilla sijainneen vanhan rakennuksen ja rakentanut sille uuden asuin- ja liikerakennuksen. Kyseinen rakennus käsitti kuusi asuin- ja liikehuoneistoa sekä kymmenen maanalaista pysäköintihallipaikkaa. Osa asuin- ja liikerakennuksesta ja autopaikoista oli vuokrattu.

Verovelvollinen laski oikeutensa vähentää purku- ja rakennustöistä maksetun arvonlisäveron soveltamalla jakoperustetta, joka lasketaan seuraavien liikevaihtojen välisen suhteen perusteella: liikevaihto, joka syntyy liikehuoneistojen ja niihin liittyvien pysäköintipaikkojen arvonlisäverollisesta vuokraamisesta, ja liikevaihto, joka syntyy arvonlisäverosta vapautetuista muista vuokraustoimista. Kiinteistön tietyt osat, jotka oli alun perin tarkoitettu arvonlisäverollisten toimien toteuttamiseen, vuokrattiin kuitenkin arvonlisäverottomasti. Saksan verohallinto katsoi, että arvonlisäveron vähennys oli tehtävä liikevaihtoon perustuvaa jakoperustetta tarkempaa jakoperustetta eli pinta-alan perustuvaa jakoperustetta käyttämällä, joten se sovelsi viimeksi mainittua jakoperustetta verovelvolliselle myönnetyn vähennysprosentin alentamiseksi.

Tämän erimielisyyden johdosta kansallinen tuomioistuin esitti unionin tuomioistuimelle kysymyksen siitä, onko tapauksessa, jossa rakennusta käytetään myöhemmässä vaihdannan vaiheessa sekä vähennykseen oikeuttavien liiketoimien että vähennykseen oikeuttamattomien liiketoimien suorittamiseen, jäsenvaltioiden määrättävä, että tavarat ja palvelut, joita on käytetty aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa kyseisen rakennuksen rakentamiseen tai hankkimiseen, on kohdennettava aluksi yksinomaan yhteen näistä liiketoimien ryhmistä, jotta vain vähennysoikeus, joka on myönnettävä niistä tavaroista ja palveluista, joita ei voida kohdentaa tällä tavalla, määritetään käyttämällä liikevaihtoon perustuvaa jakoperustetta tai vaihtoehtoisesti pinta-alan perustuvaa jakoperustetta sillä edellytyksellä, että tällä jälkimmäisellä menetelmällä taataan vähennyksen suhdeluvun tarkempi määrittäminen. Kansallinen tuomioistuin tiedusteli lisäksi, sovelletaanko unionin tuomioistuimen tähän kysymykseen antamaa vastausta myös sellaisiin tavaroihin ja palveluihin, jotka on hankittu sekakäyttöön tarkoitetun rakennuksen käyttöä, ylläpitoa tai huoltoa varten.

Todettuaan, että jäsenvaltioiden on lähtökohtaisesti määrättävä, että verovelvollisten on määrittäessään vähennysoikeutensa määrää ensin kohdennettava aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankkimansa tavarat ja palvelut niihin myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteuttamiinsa eri liiketoimiin, joiden toteuttamiseen ne on tarkoitettu, unionin tuomioistuin

täsmänsi, että tämän jälkeen jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten tehtävänä on soveltaa näihin tavaroihin tai palveluihin vähennysjärjestelmää, joka vastaa niiden kohdentamista, ja tavaroihin tai palveluihin, jotka liittyvät useammantyyppisiin liiketoimiin, on sovellettava direktiivissä 77/388 säädettyä suhdelukuun perustuvaa järjestelmää (26 kohta).

Tältä osin unionin tuomioistuin totesi, että kansallisessa lainsäädännössä voidaan sallia se, että verovelvollisten ei tarvitse kohdentaa näitä tavaroita ja palveluja tiettyihin liiketoimiin tavaroiden ja palveluiden tulevasta käytöstä riippumatta, jos ne liittyvät sekakäyttöön tarkoitetun rakennuksen hankintaan tai rakentamiseen ja jos tämä kohdentaminen on käytännössä vaikeasti toteutettavissa (28 kohta). Jos mainittu kohdentaminen on sitä vastoin käytännössä helposti toteutettavissa, jäsenvaltion ei ole sallittua määrätä, että verovelvolliset on vapautettu kohdentamasta tavaroita ja palveluja tämän rakennuksen osalta myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettuihin eri liiketoimiin (30 kohta).

Vähennyksen laskemisen osalta unionin tuomioistuin muistutti, että sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, joita käytetään sekä vähennykseen oikeuttavien liiketoimien että vähennykseen oikeuttamattomien liiketoimien toteuttamiseen, tämä määrä on laskettava lähtökohtaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista tietyn suhdeluvun perusteella (31 kohta). Jäsenvaltiot voivat kuitenkin säätää muusta laskentatavasta, edellyttäen, että valitulla menetelmällä taataan, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen suhdeluku määritetään sen perusteella tarkemmin kuin ensin mainitun menetelmän perusteella (32 kohta).

Unionin tuomioistuin katsoi, että jäsenvaltioiden ei tarvitse määrätä, että tavarat ja palvelut, joita on käytetty aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa kyseisen rakennuksen rakentamiseen, hankkimiseen, käyttöön, ylläpitoon tai huoltoon, on kohdennettava aluksi näihin eri liiketoimiin, jos tällainen kohdentaminen on vaikeasti toteutettavissa, jotta myöhemmin vain vähennysoikeus, joka on myönnettävä niistä tavaroista ja palveluista, joita on käytetty samanaikaisesti sekä tiettyjen vähennykseen oikeuttavien liiketoimien että vähennykseen oikeuttamattomien muiden liiketoimien toteuttamiseen, määritetään käyttämällä liikevaihtoon perustuvaa jakoperustetta tai vaihtoehtoisesti pinta-alan perustuvaa jakoperustetta sillä edellytyksellä, että tällä jälkimmäisellä menetelmällä taataan vähennyksen suhdeluvun tarkempi määrittäminen (36 kohta).

IV. Vähennysoikeuden rajoitukset

Tässä osassa tarkoitettu rajoitusten käsite on ymmärrettävä laajemmin kuin direktiivin 2006/112 176 artiklassa säädetty rajoitukset. Kyse on nimittäin pikemminkin vähennysoikeuden rajoista.

Tässä yhteydessä esitellään kolme tuomiota eli tuomio Maks Pen²⁵, Gemeente Woerden²⁶, ja Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments²⁷.

²⁵ [Tuomio 13.2.2014 \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#). Ks. myös tämän tutkimusmuistion II osan, jonka otsikko on "Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus", toinen otsake "Petoksen vaikutus vähennysoikeuteen".

[Tuomio 13.2.2014, Maks Pen \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#)

Kyseisessä tuomiossa unionin tuomioistuin totesi, että direktiivin 2006/112 273 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädettyä mahdollisuutta, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, ei voida – kuten saman artiklan toisessa kohdassa täsmennetään – käyttää lisävelvollisuuksien asettamiseen kyseisessä direktiivissä vahvistettujen velvollisuuksien lisäksi (42 kohta). Unionin tuomioistuimen mukaan se, että palvelujen suorittaja mahdollisesti jättää täyttämättä tietyt kirjanpitoon liittyvät vaatimukset, ei voi kyseenalaistaa vähennysoikeutta, joka suoritettujen palvelujen vastaanottajalla on näistä palveluista maksetun arvonlisäveron osalta, jos näitä palveluja koskevissa laskuissa on kaikki direktiivin 2006/112 226 artiklassa vaaditut tiedot (47 kohta). Näin ollen unionin tuomioistuin katsoi, että direktiivi 2006/112 on esteenä kansalliselle säännökselle, jonka mukaan palvelu katsotaan suoritetuksi sinä ajankohtana, jona edellytykset palvelusta saatavien tulojen merkitsemiselle kirjanpitoon ovat täyttyneet (48 kohta ja tuomiolauselman 3 kohta).

[Tuomio 22.6.2016, Gemeente Woerden \(C-267/15, EU:C:2016:466\)](#)

Kyseisessä asiassa Alankomaissa sijaitseva kunta, joka oli direktiivissä 2006/112 tarkoitettu verovelvollinen, oli rakennuttanut rakennuksia ja myynyt samat rakennukset rakennuskustannuksia alempaan hintaan hankkijalle, joka oli luovuttanut osan kyseessä olevista rakennuksista vastikkeetta kolmannen osapuolen käyttöön. Rakennusten muut osat oli vuokrattu vastiketta vastaan eri vuokralaisille. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteli, onko verovelvollisella oikeus rakennusten rakentamisesta veloitetujen arvonlisäverojen vähennykseen täysimääräisinä vai vain osittain pelkästään rakennusten niiden osien mukaisessa suhteessa, joita ostaja käyttää liiketoimintaa varten eli vuokrauksessa vastiketta vastaan.

Tältä osin unionin tuomioistuin totesi, ettei direktiivissä 2006/112 aseteta vähennysoikeudelle edellytystä siitä, mihin verovelvolliselta kyseessä olevat tavarat tai palvelut vastaanottava henkilö niitä käyttää, sillä tämä merkitsisi sitä, että verovelvollisen vähennysoikeutta rajoittavat kaikki liiketoimet, jotka verovelvollinen toteuttaa sellaisen hankkijan tai vastaanottajan kanssa, joka ei harjoita liiketoimintaa, kuten yksityisten kanssa (36 kohta).

Unionin tuomioistuin totesi, että lisäksi edellytyksestä, jonka mukaan tavaroiden tai palvelujen toimittajan vähennysoikeus määräytyisi sen perusteella, mihin kyseessä olevien tavaroiden hankkija tai palvelujen vastaanottaja niitä käyttää, seuraisi se, että verovelvollisen vähennysoikeus riippuisi hankkijan tai vastaanottajan, jolla olisi aina oikeus muuttaa tavaran käyttötarkoitusta lyhyellä tai pitkällä aikavälillä, myöhemmästä toiminnasta (37 kohta).

Unionin tuomioistuin katsoi, että liiketoimen tuloksella ei ole merkitystä vähennysoikeuden kannalta, kunhan toiminta sinänsä on arvonlisäverollista, ja että kyseessä olevalla verovelvollisella on siten oikeus vähentää kyseisten rakennusten rakentamisesta maksettu

²⁶ [Tuomio 22.6.2016 \(C-267/15, EU:C:2016:466\)](#).

²⁷ [Tuomio 14.9.2017 \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#). Ks. myös tämän tutkimusmuistion II osan, jonka otsikko on "Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus", ensimmäinen otsake "Suora ja välitön yhteys".

arvonlisävero kokonaisuudessaan eikä ainoastaan osittain eli mainittujen rakennusten niiden osien, joita hankkija käyttää liiketoiminnassa, osuuden mukaisesti (40 ja 42 kohta).

[Tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#)

Tämä asia koskee pääasiallisesti suoran ja välittömän yhteyden olemassaoloon liittyvää edellytystä.²⁸

Unionin tuomioistuin totesi kyseisessä tuomiossa direktiivin 2006/112 176 artiklassa tarkoitetuista rajoituksista, että vaikka kyseessä olevassa Bulgarian oikeuden säännöksessä säädetään Bulgarian tasavallan Euroopan unioniin liittymisen aikaan voimassa olleesta vähennysoikeuden poissulkemisesta, kyseisessä artiklassa mahdollistetaan tällaisten poissulkemisten säilyttäminen vain siltä osin kuin direktiivissä 2006/112 ja erityisesti sen 168 artiklassa säädettyä vähennysjärjestelmää ei suljeta pois yleisesti. On muistutettava, että mainitun Bulgarian oikeuden säännöksen mukaan arvonlisäveron vähennysoikeutta ei ole, jos tavarat tai palvelut on tarkoitettu vastikkeettomiin liiketoimiin tai verovelvollisen liiketoimintaan kuulumattomiin tarkoituksiin (21 kohta).

V. Vähennysoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt

[Tuomio 21.6.2012, Mahagében ja Dávid \(C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373\)](#)

Tähän edellä esiteltyyn asiaan liittyy myös seikkoja, jotka koskevat kyseisen oikeuden käyttöä koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä.²⁹

Tältä osin unionin tuomioistuin totesi kyseisessä tuomiossa muun muassa, että verohallinto ei voi yleisesti edellyttää, että verovelvollinen, joka haluaa käyttää oikeuttaan vähentää arvonlisävero, selvittää sen, että niitä tavaroita ja palveluja, joiden nojalla tämän oikeuden käyttöä on vaadittu, koskevien laskujen laatija on verovelvollinen, että sillä on hallussaan kyseessä olevat tavarat ja että sillä oli valmiudet toimittaa ne ja että se on noudattanut arvonlisäveron ilmoitus- ja maksuvelvollisuuksiaan, varmistuakseen siitä, etteivät luovutusketjussa sitä edeltävät toimijat ole toimineet sääntöjenvastaisesti tai syllistyneet petokseen, tai että sillä on tästä asiakirjat (61 kohta).

Unionin tuomioistuimen mukaan unionin oikeuden vastaista ei ole edellyttää, että toimija toteuttaa kaikki toimenpiteet, joita siltä voidaan kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, että sen suorittama liiketoimi ei johda siihen, että se osallistuu veropetokseen, mutta direktiivin 2006/112 273 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädettyä mahdollisuutta ei voida mainitun artiklan toisen kohdan mukaan käyttää laskutusta koskevien lisävelvollisuuksien asettamiseen

²⁸ Ks. myös tämän tutkimusmuistion II osan, jonka otsikko on "Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus", ensimmäinen otsake "Suora ja välitön yhteys".

²⁹ Ks. myös tämän tutkimusmuistion II osa, jonka otsikko on "Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus".

direktiivin XI osastossa, jonka otsikko on ”Velvollisuudet, jotka koskevat verovelvollisia ja tiettyjä henkilöitä, jotka eivät ole verovelvollisia”, olevassa 3 luvussa, jonka otsikko on ”Laskutus”, ja erityisesti sen 226 artiklassa vahvistettujen velvollisuuksien lisäksi (56 kohta).

Veroviranomaisille kuuluu lähtökohtaisesti vastuu toteuttaa ne verovelvollisiin kohdistuvat tarkastukset, joiden avulla arvonlisäverotuksessa tehdyt sääntöjenvastaisuudet ja petokset saadaan selville, ja määrätä seuraamukset verovelvolliselle, joka on syyllistynyt kyseisiin sääntöjenvastaisuuksiin tai petoksiin (62 kohta), koska kyseiset veroviranomaiset eivät voi siirtää omia valvontatehtäviänsä verovelvollisille.

[Tuomio 6.2.2014, Fatorie \(C-424/12, EU:C:2014:50\)](#)

Tämä asia koskee käännetyin veronmaksuvelvollisuuden järjestelmää.³⁰ Kyseisessä asiassa nousi esiin kysymys siitä, olisiko pääasiassa kantajana olevalta yhtiöltä, joka oli palvelujen vastaanottaja, voitu unionin oikeuden mukaan evätä oikeus vähentää sen palvelujen suorittajalle virheellisesti laaditun laskun perusteella aiheuttomasti maksama arvonlisävero, myös silloin, kun kyseisen virheen korjaaminen on mahdotonta mainitun palvelujen suorittajan konkurssin vuoksi.

Unionin tuomioistuin muistutti yhtäältä, että käännetyin veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän mukaan palvelujen suorittajan ja vastaanottajan välillä ei makseta lainkaan arvonlisäveroa vaan vastaanottaja on veronmaksuvelvollinen toteutettuihin liiketoimiin liittyvästä aikaisemman vaihdannan vaiheen arvonlisäverosta mutta se voi lähtökohtaisesti myös vähentää saman veron siten, ettei verohallinnolle jää maksettavaa (29 kohta).

Toiseksi unionin tuomioistuin totesi direktiivin 2006/112 178 artiklassa luetelluista arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttötavoista, että kun kyse on mainitun direktiivin 199 artiklan 1 kohdan a alakohdan soveltamisalaan kuuluvasta käännetyistä veronmaksuvelvollisuudesta, ainoastaan 178 artiklan f alakohdassa mainittuja käyttötapoja voidaan soveltaa (32 kohta).

Tältä osin verovelvollisella, joka palvelujen vastaanottajana on velvollinen maksamaan niihin liittyvän arvonlisäveron, ei ole velvollisuutta pitää hallussaan direktiivissä 2006/112 asetettujen muotovaatimusten mukaisesti laadittua laskua voidakseen käyttää vähennysoikeuttaan vaan riittää, että hän noudattaa asianomaisen jäsenvaltion mainitun 178 artiklan f alakohdan mukaisen oikeutensa nojalla määrittämiä muodollisuuksia (33 kohta). Asianomaisen jäsenvaltion näin käyttöön ottamalla muodollisuuksilla, joita verovelvollisen on noudatettava voidakseen käyttää oikeuttaan vähentää arvonlisävero, ei saada ylittää sitä, mikä on ankarasti katsoen tarpeen käännettyä veronmaksuvelvollisuutta koskevan menettelyn asianmukaisen soveltamisen valvomiseksi ja arvonlisäveron kantamisen varmistamiseksi (34 kohta).

Unionin tuomioistuin muistutti verotuksen neutraalisuuden periaatteen edellyttävän käännetyin veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän soveltamisen yhteydessä, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus myönnetään, jos aineelliset edellytykset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muotovaatimukset (35 kohta).

³⁰ Ks. tosiseikkojen osalta tämän tutkimusmuistion II osa, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus”.

Unionin tuomioistuin totesi kuitenkin pääasian osalta, että sen lisäksi, ettei riidanalainen lasku vastannut kansallisessa lainsäädännössä säädettyjä muotovaatimuksia, yhtä käännetyin veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän aineellista edellytystä ei ollut noudatettu. Koska pääasian kantajan palvelujen suorittajalle maksama arvonlisävero oli aiheeton ja koska kyseinen maksu ei ollut käännetyin veronmaksuvelvollisuuden järjestelmän erään aineellisen edellytyksen mukainen, kyseinen kantaja ei voinut vedota oikeuteen vähentää kyseinen arvonlisävero (40 kohta).

[Tuomio 15.9.2016, Senatex \(C-518/14, EU:C:2016:691\)](#)

Kyseisessä asiassa Saksan veroviranomaiset eivät sallineet pääasian kantajan, joka oli tekstiilien tukkukauppaa harjoittava yritys, vähentävän maksamaansa arvonlisäveroa hallussaan olevien laskujen laadintavuosilta sillä perusteella, että näiden laskujen alkuperäisversiot eivät täyttäneet kansallisessa verolainsäädännössä asetettuja vaatimuksia. Kansallisen lainsäädännön mukaan laskun oikaisemisella pakollista tietoa eli arvonlisäverotunnistetta koskevilta osin ei ole taannehtivaa vaikutusta, jolloin oikaistuu laskuun perustuvaa arvonlisäveron vähennysoikeutta ei voida käyttää laskun alkuperäiseltä laadintavuodelta vaan vuodelta, jolloin lasku oikaistiin.

Kyseisen yrityksen kauppaedustajilleen antamat provisiolaskelmat ja mainonnan suunnittelijan laskut vuosilta 2009–2011 eivät sisältäneet laskun saajan veronumeroa tai arvonlisäverotunnistetta, ja kyseisiä laskelmia ja laskuja oikaistiin verotoimiston kyseisen yrityksen liiketiloissa suorittaman tarkastuksen aikana.

Näistä seikoista huolimatta verotoimisto teki vuosia 2008–2011 koskevat muutetut verotuspäätökset, joilla se alensi kyseisen tarkastuksen yhteydessä tehtyjen toteamusten perusteella määriä, jotka kantaja saattoi vähentää arvonlisäverona, sillä perusteella, että vähennyksen edellytykset eivät täyttyneet näiltä vuosilta vaan vasta hetkellä, jolloin laskuja oikaistiin, eli vuoden 2013 kuluessa.

Näin ollen unionin tuomioistuimen oli kyseisessä asiassa ratkaistava kysymys laskujen oikaisun ajallisista vaikutuksista arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämiseen.

Unionin tuomioistuin muistutti tässä yhteydessä ensinnäkin, että direktiivin 2006/112 179 artiklan ensimmäisestä kohdasta seuraa, että arvonlisäveron vähennysoikeutta on lähtökohtaisesti käytettävä siltä kaudelta, jonka aikana vähennysoikeus on syntynyt ja jolloin verovelvollisella on hallussaan lasku (35 kohta). Toiseksi unionin tuomioistuin muistutti myös, että arvonlisäveron vähennysoikeus on arvonlisäverojärjestelmän erottamaton osa, jota ei lähtökohtaisesti voida rajoittaa ja jota sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tehtyjen liiketoimien yhteydessä. Vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken liiketoimintansa yhteydessä maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Unionin tuomioistuimen mukaan kansallisella säännöstöllä, jossa sovelletaan viivästyskorkoa niille arvonlisäveron määriä, jotka säännösten mukaan olisi pitänyt maksaa ennen alun perin laaditun laskun oikaisua, luodaan arvonlisäverosta aiheutuva verorasitus tälle liiketoiminnalle, jonka verorasituksen neutraalisuus yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä kuitenkin taataan (37 kohta).

Unionin tuomioistuin totesi tämän jälkeen, että arvonlisäverotuksen neutraalisuuden peruseriaate edellyttää, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus myönnetään, jos aineelliset edellytykset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muodolliset edellytykset. Direktiivin 2006/112 226 artiklassa säädetty tiedot sisältävän laskun hallussapito on arvonlisäveron vähennysoikeuden muodollinen eikä aineellinen edellytys (38 kohta).

Näin ollen unionin tuomioistuin katsoi, että useat direktiivin 2006/112 säännökset ja muun muassa ne, jotka liittyvät vähennysoikeuden käyttöä koskeviin yksityiskohtaisiin sääntöihin, ovat esteenä tällaiselle kansalliselle lainsäädännölle (43 kohta).

[Tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos \(C-516/14, EU:C:2016:690\)](#)

Kyseisessä asiassa pääasian kantaja, joka oli Portugaliin sijoittautunut yhtiö, oli riitauttanut Autoridade Tributária e Aduaneiran (vero- ja tulliviranomainen, Portugali) päätöksen olla hyväksymättä kyseisen kantajan erään asianajotoimiston sille suorittamien oikeudellisten palvelujen vastaanottajana maksaman arvonlisäveron vähentämistä sillä perusteella, että asianajotoimiston antamat laskut eivät täyttäneet kansallisessa lainsäädännössä asetettuja muotovaatimuksia. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämä kysymys koski ensinnäkin laskujen tiettyjä pakollisia tietoja, kuten suoritettujen palveluiden laajuutta ja laatua sekä palveluiden suorittamispäivää, ja toiseksi veroviranomaisten oikeutta olla hyväksymättä arvonlisäveron vähentämistä ainoastaan sillä perusteella, että laskuissa ei ollut kyseisiä tietoja.

Todettuaan ensin, että laskut, jotka sisältävät ainoastaan maininnan "[tietystä päivästä] alkaen tähän päivään asti suoritettut oikeudelliset palvelut", eivät a priori ole direktiivin 2006/112 226 artiklan 6 alakohdassa tarkoitettujen vaatimusten mukaisia ja että laskut, jotka sisältävät ainoastaan maininnan "tähän päivään asti suoritettut oikeudelliset palvelut", eivät a priori ole kyseisen artiklan 6 ja 7 alakohdassa tarkoitettujen vaatimusten mukaisia, unionin tuomioistuin totesi, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa, sisältyykö pääasian kantajan toimittamiin liiteasiakirjoihin yksityiskohtaisempi esittely pääasiassa kyseessä olevista oikeudellisista palveluista ja voidaanko ne kyseisen direktiivin 219 artiklan perusteella rinnastaa laskuihin sellaisina asiakirjoina, jotka erityisellä ja yksiselitteisellä tavalla sisältävät muutoksen ja viittauksen alkuperäiseen laskuun (35 kohta).

Unionin tuomioistuin totesi tämän jälkeen, että veroviranomaiset eivät saa evätä oikeutta arvonlisäverovähennykseen yksistään siitä syystä, että lasku ei täytä direktiivin 2006/112 226 artiklan 6 ja 7 alakohdassa vaadittuja edellytyksiä, jos kyseisillä viranomaisilla on käytössään kaikki tarvittavat tiedot sen tarkistamiseksi, että vähennysoikeutta koskevat aineelliset edellytykset täyttyvät (43 kohta). Unionin tuomioistuimen mukaan veroviranomaiset eivät saa rajoittaa tutkintaa pelkästään itse laskuun vaan niiden on otettava huomioon myös verovelvollisen toimittamat lisätiedot (44 kohta).

[Tuomio 12.4.2018, Biosafe - Indústria de Reciclagens \(C-8/17, EU:C:2018:249\)](#)

Kyseisessä asiassa Portugalin verohallinto teki vuonna 2011 suoritettun verotarkastuksen jälkeen veronoikaisupäätökset, joissa se vaati maksettavaksi lisää arvonlisäveroa helmikuun 2008 ja toukokuun 2010 välisenä ajankohtana toteutetuista tavaroiden luovutuksista, joihin pääasiassa

kantajana oleva yhtiö oli virheellisesti soveltanut alennettua arvonlisäverokantaa yleisen verokannan sijaan. Kyseinen yhtiö suoritti sitten arvonlisäveron oikaisun maksamalla arvonlisäveron lisäyksen ja vaati sitä takaisin arvonlisäverovelvolliselle liikekumppanilleen osoittamallaan maksukehotuksilla. Kyseinen liikekumppani, joka oli vastaanottanut pääasian kantajan myymät tavarat, kieltäytyi maksamasta tätä arvonlisäveron lisäystä erityisesti sillä perusteella, että sen ei ollut mahdollista vähentää tätä määrää, koska kansallisessa lainsäädännössä säädetty neljän vuoden määräaika oli päättynyt, ja ettei sen kuulunut vastata sellaisen virheen seurauksista, josta pääasian kantaja oli yksin vastuussa.

Unionin tuomioistuin totesi tältä osin, että verovelvollinen voi kuitenkin saada tehdä arvonlisäverovähennyksen, vaikka hän ei olisikaan käyttänyt oikeuttaan sen ajanjakson aikana, jona tämä oikeus on syntynyt eli sillä hetkellä, kun verosaatava on syntynyt, edellyttäen kuitenkin, että kansallisessa lainsäädännössä vahvistettuja edellytyksiä ja yksityiskohtaisia sääntöjä noudatetaan (35 kohta).

Unionin tuomioistuin muistutti, että preklusiivista määräaika, jonka päättymisestä on seurauksena, että verovelvollinen, joka ei ole ollut riittävän huolellinen ja joka on jättänyt vaatimatta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä, menettää vähennysoikeuden, ei voida pitää yhteensoveltumattomana direktiivillä 2006/112 käyttöön otetun järjestelmän kanssa, jos tätä määräaika sovellettaessa noudatetaan vastaavuus- ja tehokkuusperiaatetta (37 kohta).

Unionin tuomioistuimen mukaan pääasian kantajan liikekumppanin oli objektiivisesti mahdotonta käyttää vähennysoikeuttaan ennen kyseisen kantajan tekemää arvonlisäveron oikaisua, koska sillä ei ollut aiemmin käytettävissään alkuperäisiä laskuja korjaavia asiakirjoja eikä se tiennyt, että arvonlisäveron lisäys oli maksettava (42 kohta).

Arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavat aineelliset ja muodolliset edellytykset täyttyivät nimittäin vasta virheen oikaisun seurauksena, ja liikekumppani saattoi näin ollen vasta tällöin hakea direktiivin 2006/112 ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaista maksettavan tai maksetun arvonlisäveron vähennystä. Niinpä on katsottava, että koska kyseinen liikekumppani ei toiminut huolimattomasti ennen maksukehotusten saamista ja koska väärinkäytöksiä tai vilpillistä yhteistyötä pääasian kantajan kanssa ei ole todettu, arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämiseksi ei voitu vedota pätevästi määräaikaan, joka oli alkanut kulua alkuperäisten laskujen antamisesta ja joka oli tiettyjen liiketoimien osalta jo päättynyt ennen virheen oikaisemista (43 kohta).

VI. Vähennysten oikaiseminen

[Tuomio 10.10.2013, Pactor Vastgoed \(C-622/11, EU:C:2013:649\)](#)

Kyseisessä asiassa yhtiö, joka oli pääasiassa vastaajana, oli hankkinut kiinteää omaisuutta ja valinnut kyseisen luovutuksen osalta verotuksen, ja mainitun kiinteän omaisuuden luovuttaja oli aikaisemmin myös valinnut verotuksen hankkiessaan sen. Tämän jälkeen yhtiö vuokrasi kyseisen omaisuuden ja liiketoimi vapautettiin arvonlisäverosta, minkä jälkeen yhtiö myi omaisuuden ja tämä luovutus vapautettiin myös arvonlisäverosta. Koska Alankomaiden veroviranomaiset

katsoivat, että luovutus pääasiassa vastaajana olevalle yhtiölle ei täyttänyt kansallisissa säännöksissä säädettyjä edellytyksiä ja että luovutus olisi siis pitänyt vapauttaa arvonlisäverosta, ne päättivät kantaa kyseiseltä yhtiöltä arvonlisäveroa jälkikäteen määrän, joka vastasi summaa, joka oli maksettava sen johdosta, että oikaistiin arvonlisäveron vähennys, jonka luovuttaja oli tehnyt hankkiessaan myöhemmin ensiksi mainitulle yhtiölle luovutetun kiinteän omaisuuden.

Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaiden ylin tuomioistuin), jossa asia oli vireillä, tiedusteli unionin tuomioistuimelta, voidaanko arvonlisäveron vähennyksen oikaisemisen johdosta maksettavat summat kantaa muulta kuin vähennyksen tehneeltä verovelvolliselta.

Unionin tuomioistuin muistutti tältä osin, että oikaisumekanismi kuuluu erottamattomana osana arvonlisäveron vähennysjärjestelmään (33 kohta). Vähennysten oikaisemista koskevilla säännöillä nimittäin pyritään lisäämään vähennysten tarkkuutta arvonlisäveron neutraalisuuden takaamiseksi siten, että aikaisemmassa vaiheessa toteutetut liiketoimet oikeuttavat edelleen vähennykseen vain siltä osin kuin niitä käytetään verollisten suoritteiden toteuttamiseen. Tavoitteena on luoda läheinen ja välitön suhde ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden sekä kyseessä olevien tavaroiden ja palvelujen verollisiin liiketoimiin käyttämisen välille (34 kohta).

Unionin tuomioistuin totesi, että arvonlisäveron vähennyksen oikaisemisen johdosta maksettavia summia ei voida kantaa muulta kuin vähennyksen tehneeltä verovelvolliselta (47 kohta ja tuomiolauselmä). Unionin tuomioistuimen mukaan päinvastainen tulkinta ei sopisi yhteen vähennysten oikaisemista koskevien tavoitteiden kanssa. Tässä yhteydessä jäsenvaltioille annettua mahdollisuutta määrätä muu henkilö kuin verovelvollinen yhteisvastuulliseksi veron maksamisesta ei voida tulkita siten, että siinä annettaisiin mahdollisuus määrätä kyseiselle henkilölle itsenäinen veronmaksuvelvollisuus (39 kohta). Lisäksi on niin, että tapauksissa, jotka koskevat kiinteän omaisuuden peräkkäisiä luovutuksia, siitä, että yksi kyseessä olevista verovelvollisista ei ole luovutuksen, jossa tämä verovelvollinen on ollut mukana, yhteydessä noudattanut valintaoikeuden käyttöä koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä verotuksessa, ei voi seurata, että mainittu verovelvollinen veloitetaan maksamaan verovelka, joka johtuu siitä, että oikaistaan arvonlisäveron vähennys, jonka toinen verovelvollinen on tehnyt kyseisistä luovutuksista yhden, jossa ensin mainittu verovelvollinen ei ole ollut mukana, osalta (40 kohta).

[Tuomio 6.2.2014, Fatorie \(C-424/12, EU:C:2014:50\)](#)³¹

Kyseisessä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteli unionin tuomioistuimelta muun muassa sitä, onko oikeusvarmuuden periaate esteenä kansallisten veroviranomaisten hallintokäytännölle, jossa ne peruuttavat päätöksen, jolla ne ovat myöntäneet verovelvolliselle oikeuden vähentää arvonlisävero, ja vaativat tältä uuden tarkastuksen jälkeen mainitun arvonlisäveron sekä viivästysseuraamuksen maksamista.

Unionin tuomioistuin totesi, että oikeusvarmuuden periaate ei ole esteenä Romanian veroviranomaisten hallintokäytännölle, jossa ne peruuttavat vanhentumisajan puitteissa tällaisen päätöksen.

³¹ Ks. tosiseikkojen osalta tämän tutkimusmuistion V osa, jonka otsikko on "Vähennysoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt".

Oikeusvarmuuden periaate edellyttää, että verovelvollisen verotuksellista tilannetta ei voida loputtomiin kyseenalaistaa, kun otetaan huomioon hänen oikeutensa ja velvollisuutensa verohallintoon nähden (46 kohta). Kansallinen säännöstö, jossa sallitaan poikkeuksena tiettyä ajanjaksoa koskeva uusi verotarkastus, jos vanhentumisaika ei ole vielä umpeutunut ja jos asiassa ilmenee verotarkastajille tarkastusajankohtana tuntemattomia lisätietoja tai tarkastusten tuloksiin vaikuttaneita laskuvirheitä, on sopusoinnussa oikeusvarmuuden periaatteen kanssa (47 ja 48 kohta).

Unionin tuomioistuin muistutti viivästyseuraamukseen liittyen, että koska unionin lainsäädäntöä ei ole yhdenmukaistettu niiden seuraamusten osalta, joita sovelletaan unionin lainsäädännössä vahvistetussa järjestelmässä säädettyjen edellytysten noudattamatta jättämisen vuoksi, jäsenvaltiot ovat toimivaltaisia valitsemaan niistä asianmukaisilta vaikuttavat seuraamukset. Niiden on kuitenkin käytettävä toimivaltaansa unionin oikeuden ja sen yleisten periaatteiden, näin ollen myös suhteellisuusperiaatteen, mukaisesti (50 ja 51 kohta sekä tuomiolauselman 2 kohta).

[Tuomio 9.6.2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft \(C-332/14, EU:C:2016:417\)](#)³²

Kyseisessä tuomiossa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrki selvittämään pääasiallisesti, onko direktiiviä 77/388 arvonlisäveron vähennysten oikaisemisen suhteen tulkittava siten, että se on esteenä sille, että mainitun direktiivin 17 artiklan 5 kohdan soveltamisalaan kuuluvien tavaroiden ja palvelujen osalta tehtyjä vähennyksiä oikaistaan sen jälkeen, kun näiden vähennysten laskemisessa käytettyä arvonlisäveron jakoperustetta on muutettu kyseisen oikaisukauden kuluessa. Se kysyi myös, ovatko oikeusvarmuutta ja luottamuksensuojaa koskevat periaatteet esteenä sovellettavalle kansalliselle lainsäädännölle, jossa ei määrätä nimenomaisesti ostoihin sisältyvän veron osalta direktiivin 77/388 20 artiklassa tarkoitetusta oikaisemisesta sen jälkeen, kun tiettyjen vähennysten laskemisessa käytettyä arvonlisäveron jakoperustetta on muutettu, eikä säädetä siirtymäjärjestelystä.

Unionin tuomioistuin katsoi, että direktiivissä 77/388 edellytetään, että mainitun direktiivin 17 artiklan 5 kohdan soveltamisalaan kuuluvien tavaroiden ja palvelujen osalta tehtyjä arvonlisäveron vähennyksiä oikaistaan sen jälkeen, kun kyseisen oikaisukauden kuluessa on vahvistettu näiden vähennysten laskemisessa käytettävä arvonlisäveron jakoperuste, jolla poiketaan samassa direktiivissä säädetystä vähennysoikeuden määrittämisestä koskevasta menetelmästä (47 kohta ja tuomiolauselman 2 kohta). Alun perin tehdyt vähennykset on oikaistava, jos näiden vähennysten määrän määräytymisessä huomioon otetuissa erissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia (38 kohta). Jakoperuste ja siis myös tehtävän vähennyksen laskentatapa ovat vähennysten määrän määräytymisessä huomioon otettuja eriä tai tekijöitä (42 kohta).

Unionin tuomioistuin totesi myös, että oikeusvarmuutta ja luottamuksensuojaa koskevia periaatteita on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa ei määrätä nimenomaisesti ostoihin sisältyvän veron osalta oikaisemisesta sen jälkeen, kun

³² Ks. tosiseikkojen osalta tämän tutkimusmuistion III osa, jonka otsikko on "Vähennyksen suhdeluku".

tiettyjen vähennysten laskemisessa käytettyä arvonlisäveron jakoperustetta on muutettu, eikä säädetä siirtymäjärjestelystä, vaikka ylimmän asteen tuomioistuin oli aiemmin pitänyt yleisesti ottaen asianmukaisena sitä, että verovelvollinen oli jakanut ostoihin sisältyvän veron sellaisen jakoperusteen perusteella, jota sovellettiin ennen tätä muutosta (65 kohta ja tuomiolauselman 3 kohta).

Unionin tuomioistuimen mukaan tästä seuraa, että oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteita ei voida tulkita siten, että vähennysoikeuden laskentatavan muutoksen yhteydessä voidaan määrätä kyseisen vähennysoikeuden oikaisusta vain, jos kyseisen muutoksen tehnyt kansallinen lainsäätäjät on lainsäädännössä, jossa se on tehnyt mainitun muutoksen, nimenomaisesti maininnut oikaisun tekemistä koskevan velvollisuuden (54 kohta). Tietyissä tilanteissa, joissa kyseiset periaatteet tätä edellyttävät, olosuhteisiin mukautetun siirtymäjärjestelyn käyttöönotto saattaa kuitenkin olla tarpeen (57 kohta). Siten kansallinen lainsäätäjät loukkaa kyseisiä periaatteita, jos se antaa yllättäen ja ennalta-arvaamattomasti uuden lain, jossa poistetaan verovelvollisilla siihen asti ollut oikeus, jättämättä niille riittävästi aikaa sopeutua, jos se ei ole tarpeen tavoiteltujen päämäärien saavuttamiseksi (58 kohta). Näin on erityisesti silloin, kun verovelvollisilla on oltava aikaa sopeutua, jos niiden on niillä siihen asti olleen oikeuden poistamisen vuoksi tehtävä vastaavia taloudellisia sopeutuksia (59 kohta).

Unionin tuomioistuin katsoi, että laskentatavan muutoksen vaikutuksena ei ole poistaa verovelvollisilla olevaa vähennysoikeutta, vaan sillä muutetaan sen laajuutta (61 kohta). Toisaalta unionin tuomioistuin totesi, että lähtökohtaisesti tällainen muutos ei tarkoita sellaisenaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa, että verovelvollisten olisi tehtävä vastaavia taloudellisia sopeutuksia, eikä sopeutumisaika näin ollen vaikuta ehdottoman tarpeelliselta (62 kohta).

VII. Palautukset

Jäsenvaltioon sijoittautuneen verovelvollisen direktiivissä 2008/9³³ säädetty oikeus saada jossakin toisessa jäsenvaltiossa suorittamansa arvonlisävero palautetuksi vastaa direktiivillä 2006/112 verovelvollisen eduksi perustettua oikeutta vähentää arvonlisävero, jonka se on maksanut ostoista omassa jäsenvaltiossaan. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verovelvollisen oikeus vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka maksamiseen se on velvollinen, arvonlisävero, joka sen on maksettava tai jonka se on maksanut sille luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista, on unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruseriaate.

[Tuomio 21.6.2012, Elsacom \(C-294/11, EU:C:2012:382\)](#)

Kyseisessä asiassa kansallinen verohallinto oli kieltäytynyt palauttamasta arvonlisäveroa, jonka asian vastapuoli oli maksanut vuonna 1999. Palautushakemus oli esitetty 27.7.2000. Verohallinto

³³ Yksityiskohtaisista säännöistä direktiivissä 2006/112/EY säädetyn arvonlisäveron palauttamiseksi palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille 12.2.2008 annettu neuvoston direktiivi 2008/9/EY (EUVL 2008, L 44, s. 23).

perusteli kieltäytymisensä hakemuksen myöhästymisellä, sillä se olisi pitänyt esittää viimeistään 30.6.2000.

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteli unionin tuomioistuimelta, onko direktiivissä 79/1072 arvonlisäveron palautusta koskevan hakemuksen jättämiselle maan alueelle sijoittautumattoman verovelvollisen osalta säädetty määräaika preklusiivinen.

Unionin tuomioistuin totesi, että direktiivin 79/1072 7 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan viimeisessä virkkeessä säädettyä määräaikaa ei ole pidettävä ohjeellisenä määräaikana eli määräaikana, jota ei ole säädetty preklusiiviseksi. Ottaen huomioon sekä kyseisen säännöksen sanamuoto että direktiivin 79/1072 tavoite, joka on ”jäsenvaltioiden nykyisin voimassa olevien säännösten välisten, joissakin tapauksissa kaupan vinoutumista ja kilpailun vääristymistä aiheuttavien erojen poistaminen”, unionin tuomioistuin totesi, että direktiivissä arvonlisäveron palautusta koskevan hakemuksen jättämiselle säädetty kuuden kuukauden määräaika on säädetty preklusiiviseksi (24, 28 ja 34 kohta sekä tuomiolauselma).

[Tuomio 25.10.2012, Daimler ja Widex \(C-318/11 ja C-319/11, EU:C:2012:666\)](#)

Kyseessä olevat ennakkoratkaisupyynnöt esitettiin kahdessa asiassa, joissa asianosaisina olivat Saksaan sijoittautunut yritys ja Tanskaan sijoittautunut yritys sekä Ruotsin veroviranomainen Skatteverket ja joissa oli kyse viimeksi mainitun tekemien niiden päätösten laillisuudesta, joilla tämä hylkäsi ensiksi mainittujen hakemukset, jotka koskivat tavara- tai palveluhankinnoista Ruotsissa maksetun arvonlisäveron palauttamista. Veroviranomainen päätti evätä yrityksiltä niiden vaatiman palautuksen sillä perusteella, että niillä oli kiinteä toimipaikka Ruotsissa. Yritys, jonka liiketoiminnan kotipaikka oli Saksassa, teki autojen talvitestejä Ruotsissa sijaitsevassa testauspaikassa, ja kyseisellä yrityksellä oli Ruotsissa kokonaan sen omistuksessa oleva tytäryhtiö, joka toimitti sille testaustoimintaan liittyvät tilat, testausradat ja testien liitännäispalvelut. Kyseinen yritys teki hankintoja autojen testauksen yhteydessä. Yrityksellä, jonka liiketoiminnan kotipaikka oli Tanskassa, oli Ruotsissa sijaitseva tutkimusosasto. Se hankki myös tavaroita ja palveluja kyseisellä osastolla tehtävien tutkimustöiden tarpeisiin. Kumpikaan näistä yrityksistä ei toteuttanut tekniseen testaukseen ja tutkimukseen liittyvillä palveluilla myyntitoimia Ruotsissa, missä palautushakemukset oli tehty.

Tässä yhteydessä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteli unionin tuomioistuimelta muun muassa, voidaanko jäsenvaltioon sijoittautuneella arvonlisäverovelvollisella, joka tekee toisessa jäsenvaltiossa vain teknisiä testejä tai tutkimustöitä mutta ei suorita siellä verollisia liiketoimia, katsoa olevan kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa direktiivissä 2008/9 tarkoitettu ”kiinteä toimipaikka, josta on suoritettu liiketoimia”.

Unionin tuomioistuin totesi aluksi, että käsite ”kiinteä toimipaikka, josta on suoritettu liiketoimia” sisältää kaksi kumulatiivista edellytystä, jotka perustuvat yhtäältä ”kiinteän toimipaikan” olemassaoloon ja toisaalta siihen, että sieltä suoritetaan ”liiketoimia” (32 kohta). Palautuksensaantioikeuden epäämisen edellytyksenä on sen toteaminen, että kiinteästä toimipaikasta on tosiasiallisesti suoritettu verollisia liiketoimia siinä jäsenvaltiossa, jossa palautushakemus on tehty, eikä perusteeksi riitä pelkästään se, että kyseisestä toimipaikasta kyetään toteuttamaan tällaisia liiketoimia (37 kohta).

Unionin tuomioistuin totesi seuraavaksi, että pääasioissa ei ole kiistetty, että asianomaiset yritykset eivät tekniseen testaukseen ja tutkimukseen liittyvillä palveluilla toteuttaneet myyntitoimia siinä jäsenvaltiossa, jossa palautushakemukset oli tehty (38 kohta). Näin ollen oikeus saada arvonlisävero palautetuksi oli myönnettävä, eikä tämän lisäksi ollut tarpeen tutkia, oliko asianomaisilla yrityksillä ”kiinteä toimipaikka”, koska arviointiperusteissa ”kiinteä toimipaikka, josta on suoritettu liiketoimia” olevat kaksi edellytystä ovat kumulatiivisia (39 kohta). Tähän tulkintaan ei vaikuta se, että verovelvollinen omistaa siinä jäsenvaltiossa, jossa se on tehnyt palautushakemuksen, kokonaan tytäryhtiön, jonka tarkoituksena on lähes yksinomaan kyseiseen testaustoimintaan liittyvien erilaisten palvelujen suorittaminen verovelvolliselle (51 kohta ja tuomiolauselmä). Tällainen kokonaan omistettu tytäryhtiö on oikeushenkilö, joka on erikseen verovelvollinen (48 kohta).

[Tuomio 21.3.2018, Volkswagen \(C-533/16, EU:C:2018:204\)](#)

Kyseisessä asiassa Saksaan sijoittautunut yhtiö ja kaksi Slovakiaan sijoittautunutta yhtiötä (jäljempänä Hella-yhtiöt) toimittivat vuosina 2004–2010 Saksaan sijoittautuneelle yhtiölle Volkswagen AG:lle moottoriajoneuvojen valaistuslaitteiden tuotannossa käytettäviä muotteja. Hella-yhtiöt antoivat luovutusten yhteydessä arvonlisäverottomat laskut, koska niiden mukaan kyse oli arvonlisäverosta vapautetuista ”rahoituksellisista kompensatioista”. Vuonna 2010 Hella-yhtiöt totesivat, ettei niiden toimintatapa ollut Slovakian oikeuden mukainen. Tästä syystä ne antoivat laskut, joissa mainittiin arvonlisävero, joka Volkswagen AG:n oli maksettava kyseisten tavaroiden luovutuksista, jättivät täydentävät veroilmoitukset koko vuosien 2004–2010 ajalta ja suorittivat arvonlisäveron valtion talousarvioon. Volkswagen AG osoitti 1.7.2011 Slovakian verohallinnolle hakemuksen kyseisistä luovutuksista kannetun arvonlisäveron palauttamiseksi.

Verohallinto hyväksyi hakemuksen osittain ja määräsi vuosina 2007–2010 tehtyjä tavaroiden luovutuksia vastaavan arvonlisäveron määrän palautettavaksi. Sitä vastoin se hylkäsi hakemuksen vuosia 2004–2006 koskevan ajanjakson osalta sillä perusteella, että Slovakian oikeudessa säädetty viiden vuoden preklusiivinen määräaika oli päättynyt. Se katsoi tässä yhteydessä, että oikeus arvonlisäveron palautukseen oli syntynyt tavaroiden luovutusajankohtana. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteli unionin tuomioistuimelta, onko unionin oikeutta tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan tilanteessa, jossa arvonlisävero on laskutettu verovelvolliselta ja jossa tämä on maksanut sen useita vuosia kyseessä olevan tavaroiden luovutuksen jälkeen, oikeus arvonlisäveron palautukseen evätään sillä perusteella, että mainitun lainsäädännön mukainen preklusiivinen määräaika kyseisen oikeuden käyttämiselle oli alkanut kulua luovutuspäivästä ja oli päättynyt ennen palautushakemuksen esittämistä.

Unionin tuomioistuin muistutti aluksi, että arvonlisäveron vähennysoikeus edellyttää sekä aineellisten että muodollisten vaatimusten tai edellytysten täyttämistä (40 kohta). Vaikka arvonlisäveron vähennysoikeus saa alkunsa samanaikaisesti verosaatavan syntymisen kanssa, mainitun oikeuden käyttäminen on lähtökohtaisesti mahdollista vasta sitten, kun verovelvollinen on saanut laskun (43 kohta). Verovelvollinen voi saada tehdä arvonlisäverovähennyksen, vaikka hän ei olisikaan käyttänyt oikeuttaan sen ajanjakson aikana, jona tämä oikeus on syntynyt, edellyttäen, että kansallisessa lainsäädännössä vahvistettuja edellytyksiä ja yksityiskohtaisia sääntöjä noudatetaan (45 kohta).

Unionin tuomioistuin totesi, että käsiteltävässä asiassa kyseessä olevassa tilanteessa Volkswagen AG:n oli objektiivisesti mahdotonta käyttää palautuksensaantioikeuttaan ennen kuin Hella-yhtiöt oikaisivat arvonlisäveroa, koska sillä ei aikaisemmin ollut laskuja eikä se tiennyt, että arvonlisävero oli suoritettava (49 kohta). Arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavat aineelliset ja muodolliset edellytykset täyttyivät nimittäin vasta virheen oikaisun seurauksena, ja Volkswagen AG saattoi vasta tällöin hakea helpotusta maksettavasta tai maksetusta arvonlisäverosta. Niinpä unionin tuomioistuin katsoi, että koska Volkswagen AG ei ollut toiminut huolimattomasti ja koska väärinkäytöksiä tai vilpillistä yhteistyötä Hella-yhtiöiden kanssa ei ollut todettu, arvonlisäveron palautusoikeuden epäämiseksi ei voitu vedota pätevästi preklusiiviseen määräaikaan, joka oli alkanut kulua tavaroiden luovutusajankohdasta ja joka oli tiettyjen ajanjaksojen osalta päättynyt ennen virheen oikaisemista (50 kohta).

Mahdollisuus käyttää arvonlisäveron vähennysoikeutta ilman mitään ajallista rajoitusta olisi unionin tuomioistuimen mukaan kuitenkin ristiriidassa oikeusvarmuuden periaatteen kanssa (46 kohta). Määräaikaa sovelletaan samalla tavalla sekä kansalliseen lainsäädäntöön perustuviin vastaaviin veroalan oikeuksiin että unionin oikeuteen perustuviin oikeuksiin, eikä se saa tehdä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi vähennysoikeuden käyttämistä (47 kohta). Lisäksi jäsenvaltiot voivat säätää muista tarpeellisiksi katsomistaan velvollisuuksista arvonlisäveron oikean kantamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi, mutta nämä toimenpiteet eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin on kyseisten tavoitteiden saavuttamiseksi tarpeen, eikä niitä voida käyttää siten, että niillä asetettaisiin järjestelmällisesti kyseenalaiseksi arvonlisäveron vähennysoikeus ja näin arvonlisäveron neutraalisuus (48 kohta).

* * *

Tässä tutkimusmuistiossa olevat tuomiot löytyvät oikeustapauskokoelmasta otsakkeiden xxx alta.