

Asia C-194/21**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

29.3.2021

Ennakkoratkaisupyynnön esittävä tuomioistuin:

Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaiden ylin tuomioistuin)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

26.3.2021

Valittaja:Staatssecretaris van Financiën (valtiovarainministeriön
valtiosihteeri)**Vastapuoli:**

X

Pääasian menettelyn kohde

Pääasiassa on kyse siitä, voiko X Alankomaiden verolainsäädännön perusteella vähentää liikevaihtoveron, jonka B oli laskuttanut X:ltä kahden kiinteistön luovutuksen yhteydessä vuonna 2006 ja jota X ei kiinteistöjen verollisesta käyttötarkoituksesta huolimatta tuolloin vähentänyt, siitä liikevaihtoverosta, joka tuli maksettavaksi hänen luovuttaessaan nämä kaksi kiinteistöä B:lle vuonna 2013.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta

Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 184 ja 185 artiklan tulkintaa ja erityisesti kysymystä, voidaanko näitä säännöksiä tulkita siten, että jos verovelvollinen ei ole tehnyt maksetun arvonlisäveron vähennystä kansallisen preklusiivisen määräajan kuluessa, hänellä on oikeus tehdä tämä vähennys oikaisuna.

Ennakkoratkaisupyyntö esitetään SEUT 267 artiklan perusteella.

Ennakkoratkaisukysymykset

1. Onko vuoden 2006 arvonlisäverodirektiivin 184 ja 185 artiklaa tulkittava siten, että verovelvollisella, joka on tavaraa tai palvelua hankkiessaan jättänyt niistä maksamansa arvonlisäveron vähennyksen (alkuperäinen vähennys) tekemättä kansallisen preklusiivisen määräajan kuluessa verollisiin tarkoituksiin suunnitellun käytön mukaisesti, on oikeus tehdä tämä vähennys oikaisuna kyseisen tavaran tai palvelun myöhemmän ensimmäisen käyttöönoton yhteydessä, jos tosiasiallinen käyttö oikaisuajankohtana ei eroa suunnitellusta käytöstä?

2. Onko ensimmäiseen kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkitystä sillä, että alkuperäisen vähennyksen tekemättä jättäminen ei liity petokseen tai oikeuden väärinkäyttöön eikä siitä ole todettu aiheutuneen taloudellista vahinkoa veronsaajalle?

Unionin oikeussäännöt, joihin on viitattu

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 12 artiklan 1 kohdan b alakohta, 12 artiklan 3 kohta, 135 artiklan 1 kohdan k alakohta sekä 167, 168, 178, 179, 180, 182, 184, 185, 186 ja 188 artikla

Kansalliset oikeussäännöt, joihin on viitattu

Liikevaihtoverosta annetun vuoden 1968 lain (Wet op de omzetbelasting 1968; Stb. 1968, 329) 11 §:n 1 momentin a kohdan 1 alakohta ja 15 §

Liikevaihtoveroa koskevan vuoden 1968 täytäntöönpanoasetuksen (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968; Stcrt. 1968, 169) 12 §:n 2 ja 3 momentti

Tiivistelmä pääasian tosiseikoista ja menettelystä

- 1 Pääasia koskee kassaatiovalitusta tuomiosta, jonka gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (Arnhem-Leeuwardenin ylioikeus) antoi 5.2.2019 valituksen johdosta, jonka X oli tehnyt rechtbank Gelderlandin (Gelderlandin alioikeus) 2.11.2017 antamasta tuomiosta.
- 2 X osti B:ltä kymmenen kiinteistöä. B luovutti kiinteistöt 20.4.2006. Kiinteistöjä oli tarkoitus kehittää virkistystarkoituksiin pystyttämällä niille siirrettäviä loma-asuntoja varusteineen. Sen jälkeen loma-asunnot myytäisiin maapohjineen.
- 3 B laskutti X:ltä tähän luovutukseen liittyvän liikevaihtoveron. X ei vähentänyt tätä liikevaihtoveroa.

- 4 Taloudellisten olosuhteiden vuoksi kiinteistöjen suunniteltua kehitystä ei ole toteutettu. X luovutti 8.2.2013 näistä kymmenestä kiinteistöstä kaksi vastikkeellisesti B:lle. X laskutti B:ltä kyseiseen vastikkeeseen liittyvän liikevaihtoveron. X ei ilmoittanut eikä tilittänyt tätä liikevaihtoveroa.
- 5 Edellä 4 kohdassa tarkoitettu liikevaihtovero kannettiin X:ltä jälkikäteen 26.11.2015. X teki tästä oikaisuvaatimuksen, jossa hän katsoi, että jälkikantopäätöksen määrästä oli vuoden 1968 liikevaihtoverolain 15 §:n 4 momentin perusteella vähennettävä suhteellinen osuus 3 kohdassa tarkoitettusta liikevaihtoverosta.

Pääasian asianosaisten keskeiset perustelut

- 6 **Valtiovarainministeriön valtiosihteeri** katsoo, että X:n olisi pitänyt vähentää maksamansa arvonlisävero sinä ajanjaksona, jona kiinteistöjen vuonna 2006 tapahtuneeseen luovutukseen liittyvä liikevaihtovero tuli maksettavaksi kiinteistöjen silloisen verollisen käyttötarkoituksen mukaisesti.
- 7 Vuoden 1968 liikevaihtoverolain 15 §:n 4 momentin toisessa, kolmannessa ja neljännessä virkkeessä säädetyn oikaisumekanismen tarkoituksena ei nimittäin ole myöntää mahdollisuutta sellaisen liikevaihtoveron myöhempään vähentämiseen, jota elinkeinonharjoittaja ei ole vähentänyt kyseistä ajanjaksoa koskevassa ilmoituksessaan.
- 8 Oikaisumekanismi, joka on säädetty kyseisessä lain säännöksessä, luettuna yhdessä arvonlisäverodirektiivin 184 ja 185 artiklan kanssa, koskee valtiovarainministeriön valtiosihteerin mukaan ainoastaan tapauksia, joissa alun perin tehty vähennys on suurempi tai pienempi kuin se, johon verovelvollinen oli oikeutettu. Tässä tapauksessa näiden kahden kiinteistön käyttötarkoitus niitä hankittaessa vastaa tosiasiallista käyttöä niitä käyttöön otettaessa, joten oikaisua ei ole tarpeen tehdä.
- 9 X:n perusteluja ei esitetä.

Tiivistelmä ennakkoratkaisupyynnön perusteluista

- 10 Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen mukaan on epäselvää, voiko verovelvollinen, joka on jättänyt vähentämättä liikevaihtoveron ajoissa, tehdä tämän vähennyksen vuoden 1968 liikevaihtoverolaissa ja arvonlisäverodirektiivissä säädetyn oikaisumekanismien puitteissa, jos käy ilmi, että alkuperäinen käyttötarkoitus ja tosiasiallinen käyttö käyttöönottohetkellä ovat samat ja vähennysoikeuden käyttämiselle asetettu kansallinen preklusiivinen määräaika on päättynyt. Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen mukaan vastausta tähän kysymykseen ei voida päätellä selvästi arvonlisäverodirektiivin 184 ja 185 artiklan sanamuodosta. Se katsoo, että näitä säännöksiä voidaan tulkita kahdella tavalla.

Ensimmäinen näkemys: laaja tulkinta

- 11 Laajan tulkinnan mukaan 184 ja 185 artiklassa säädettyä oikaisumekanismia tulkitaan siten, että tavaran tai palvelun käyttöönoton yhteydessä tehty oikaisu merkitsee kyseisen tavaran tai palvelun hankintahetkellä tapahtuneen vähennystä koskevan laiminlyönnin korjaamista riippumatta tämän laiminlyönnin luonteesta.
- 12 Jos verovelvollisen sallitaan sellaisten tavaroiden tai palvelujen tapauksessa, joita ei otettu käyttöön välittömästi niiden hankkimisen jälkeen, oikaista alkuperäiseen vähennykseen liittyviä virheitä käyttöönoton yhteydessä, vaikka alkuperäiselle vähennykselle säädetty kansallinen preklusiivinen määräaika olisi jo päättynyt, on päästy verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaisesti siihen, että vähennyksen laajuus vastaa tarkasti kyseisen tavaran tai palvelun tosiasiallista käyttöä.
- 13 Tästä tulkinnasta on kaksi seurausta.
- 14 Ensiksikin sillä varmistetaan se, että verovelvollinen, joka vähentää arvonlisäveron, joka häneltä on laskutettu tavaran tai palvelun hankinnan yhteydessä huolimatta tavaran tai palvelun verosta vapautetusta tarkoituksesta, ei voi käyttää kyseistä tavaraa tai palvelua arvonlisäveroa maksamatta verosta vapautettuihin tarkoituksiin (ks. tuomio 11.4.2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, 39 kohta).
- 15 Toiseksi sillä mahdollistetaan se, että verovelvollinen, joka tavaraa tai palvelua hankkiessaan jättää laskutetun arvonlisäveron kokonaan tai osittain vähentämättä, välttyy arvonlisäverokuluilta alkaessaan tosiasiallisesti käyttää kyseistä tavaraa tai palvelua (yksinomaan) verollisiin suorituksiin.
- 16 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin korostaa lisäksi, ettei unionin tuomioistuin ole nimenomaisesti sulkenut oikaisumekanismin ulkopuolelle tapausta, jossa verovelvollinen ei ole tavaran tai palvelun hankintahetkellä käyttänyt hänellä sillä hetkellä olevaa oikeutta vähentää hankintoihin sisältyneet arvonlisävero. Silloin, kun alkuperäinen vähennysoikeus on erehdyksessä jäänyt käyttämättä eikä kyse ole petoksesta tai oikeuden väärinkäytöstä eikä ole todettu taloudellista vahinkoa veronsaajalle, vaikuttaa ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen mukaan suhteettomalta olla sallimatta verovelvolliselle myöhempää vähennystä (tuomio 30.4.2020, CTT – Correios de Portugal, C-661/18, EU:C:2020:335, 56 kohta).

Toinen näkemys: suppea tulkinta

- 17 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin toteaa, että edellä esitetty laaja tulkinta on ristiriidassa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön kanssa, jonka mukaan arvonlisäverodirektiivin 184 artiklasta ja 185 artiklan 1 kohdasta seuraa yhdessä tarkasteltuina, että näitä säännöksiä sovelletaan, jos oikaisu on tarpeen sen vuoksi, että alun perin huomioon otetuissa vähennysten määrän määräytymistekijöissä on tapahtunut muutoksia, ja kyseisen oikaisun määrän laskemisen on johdettava

siihen, että lopullisten vähennysten määrä vastaa sen vähennyksen määrää, joka verovelvollisella olisi ollut oikeus tehdä, jos nämä muutokset olisi otettu alun perin huomioon (ks. mm. tuomio 27.6.2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, 29 kohta). Näin tehdessään unionin tuomioistuin näyttää rajaavan arvonlisäverodirektiivin 184 artiklan ja 185 artiklan 1 kohdan soveltamisalan tapauksiin, joissa olosuhteet ovat muuttuneet alkuperäisen vähennyskauden jälkeen.

- 18 Laaja tulkinta näyttää lisäksi olevan ristiriidassa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön kanssa, jonka mukaan verovelvollista, joka ei ole riittävän huolellinen ja jättää vähentämättä arvonlisäveron ajoissa eli preklusiivisen määräajan kuluessa, voidaan rangaista vähennysoikeuden menettämällä (tuomio 1.10.2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, 22–24 kohta). Jos vähennys kuitenkin sallittaisiin, sillä loukattaisiin mahdollisesti oikeusvarmuuden periaatetta, joka edellyttää, että verovelvollisen verotuksellista tilannetta ja erityisesti hänen oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan veroviranomaiseen nähden ei voida loputtomiin kyseenalaistaa.

TYÖASIAKIRJA