Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
EVGENI TANCHEV
20 päivänä toukokuuta 2021 [1]

Yhdistetyt asiat C-45/20 ja C-46/20

E
vastaan
Finanzamt N (C-45/20)
ja
Z
vastaan
Finanzamt G (C-46/20)

(Ennakkoratkaisupyyntö – Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa))

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Neuvoston direktiivi 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna neuvoston direktiivillä 2009/162/EY – 167 ja 168 artiklan a alakohta – Aurinkosähköjärjestelmän asentaminen – Toimiston rakentaminen muilta osin yksityisomaisuuteen kuuluvaan omakotitaloon – Kiinteä omaisuus – Sekakäytössä oleva omaisuus – Kohdentaminen liikeomaisuuteen – Määräajan, jonka jäsenvaltio on asettanut kohdentamiselle yksityisomaisuuteen ja olettamalle, joka koskee kohdentamista yksityisomaisuuteen, ellei toisin ole osoitettu, yhteensopivuus unionin oikeuden kanssa – Ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden menettäminen

1. Näissä Bundesfinanzhofin (liittovaltion ylin tuomioistuin, Saksa; jäljempänä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin) esittämissä ennakkoratkaisupyynnöissä pyydetään selvennystä sekä liiketoiminnassa että yksityisiin tarkoituksiin käytettävien (jäljempänä sekakäytössä oleva omaisuus) tuotantotavaroiden [2] ja aivan erityisesti kiinteän omaisuuden [3] kohdentamista verovelvollisten yksityisomaisuuteen tai verovelvollisen liikeomaisuuteen taikka molempiin näistä (jäljempänä kohdentamispäätös) koskevaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön. Kysymykset koskevat tarkemmin sanoen seurauksia, joita kohdentamispäätöksestä aiheutuu ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeudelle yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY [4] 167 ja 168 artiklan a alakohdan nojalla, sellaisena

[1] Alkuperäinen kieli: englanti.

[2] On kuitenkin kansallisen tuomioistuimen tehtävänä varmistaa kansallisen lainsäädännön valossa, ovatko nyt käsiteltävässä asiassa riidanalaiset tavarat ”tuotantotavaroita”. Arvonlisäverodirektiivin 189 artiklan a alakohdan nojalla jäsenvaltiot voivat määritellä tuotantotavaran käsitteen. Unionin tuomioistuin on todennut, että kyseinen käsite kattaa tavarat, jotka liiketoiminnassa käytettyinä erottuvat muista tavaroista pysyvyytensä ja arvonsa vuoksi, mistä johtuu, että niiden hankintakustannuksia ei yleensä kirjata juokseviin kuluihin vaan ne jaksotetaan poistoina useammalle tilivuodelle. Ks. esim. tuomio 27.3.2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, 23 kohta), jossa viitataan tuomioon 16.2.2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, 35 kohta).

[3] Ks. jäljempänä 35 kohta.

[4] EUVL 2006, L 347, s. 1.

kuin kyseinen direktiivi on muutettuna yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY eräiden säännösten muuttamisesta 22.12.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/162/EY [5] (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi).

2. Kysymykset koskevat sitä, onko Saksan lainsäädännön mukainen preklusiivinen määräaika, joka koskee kohdentamispäätöksen ilmoittamista Saksan veroviranomaisille, unionin oikeuden mukainen erityisesti 25.7.2018 annetun unionin tuomioistuimen tuomion Gmina Ryjewo [6] valossa, kun tämän määräajan päättymisen on tulkittu ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen oikeuskäytännössä johtavan ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden menettämiseen. Sama tulkinta näyttää seuraavan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesta olettamasta, jonka perusteella sekakäytössä oleva omaisuus kohdennetaan verovelvollisen yksityisomaisuuteen, jos päinvastaisesta ei ole riittäviä viitteitä.

3. Olen tehnyt sen päätelmän, että pääasioiden oikeudenkäyntien olosuhteissa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen jäsenvaltion lainsäädännöstä oikeuskäytännössään omaksuma tulkinta, jonka nojalla verovelvollinen menettää oikeuden vähentää ostoihin sisältyvän veron, jos hän on laiminlyönyt ilmoittaa kohdentamispäätöksestä sekakäytössä olevan omaisuuden osalta tätä koskevassa jäsenvaltion laissa asetetussa määräajassa, ei sovi yhteen arvonlisäverodirektiivin 167 ja 168 artiklan a alakohdan kanssa, koska se on ristiriidassa verotuksen neutraalisuusperiaatteen ja suhteellisuusperiaatteen kanssa, koska asiakirja-aineistossa ei ole mitään viitteitä varsinaisesta veronkierrosta. [7] Sama päätelmä koskee edellä mainittua olettamaa kohdentamisesta verovelvollisuuden yksityisomaisuuteen, jos se johtaa vähennysoikeuden menettämiseen.

I Asiaa koskeva lainsäädäntö

A Unionin oikeus

4. Neuvoston direktiivin 2006/112/EY 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.”

5. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;

_ _”

[5] EUVL 2010, L 10, s. 14.

[6] C-140/17, EU:C:2018:595 (jäljempänä tuomio Gmina Ryjewo).

[7] Tuomio 12.7.2012, EMS Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, 65–70 kohta). Ks. myös esim. tuomio 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, 39 kohta), jossa viitataan tuomioon 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, 52 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös äskettäin tuomio 26.4.2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, 32–34 ja 49–51 kohta) ja tuomio 2.7.2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, 37 ja 38 kohta).

6. Neuvoston direktiivin 2006/112/EY 168 a artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jos kiinteä omaisuus kuuluu verovelvollisen liikeomaisuuteen ja sitä käytetään sekä verovelvollisen yrityksen varsinaisiin tarkoituksiin että hänen tai hänen henkilökuntansa yksityiskäyttöön tai yleisemmin muihin tarkoituksiin kuin hänen yrityksensä varsinaisiin tarkoituksiin, tätä omaisuutta koskeviin kustannuksiin liittyvä arvonlisävero on 167, 168, 169 ja 173 artiklassa vahvistettujen periaatteiden mukaisesti vähennyskelpoista vain siltä osin kuin kiinteää omaisuutta käytetään verovelvollisen yrityksen varsinaisiin tarkoituksiin.

Poiketen siitä, mitä 26 artiklassa säädetään, ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetun kiinteän omaisuuden käytön osuudessa tapahtuvat muutokset otetaan huomioon noudattaen 184–192 artiklassa säädettyjä periaatteita sellaisina kuin niitä sovelletaan kussakin jäsenvaltiossa.”

7. Arvonlisäverodirektiivin 250 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on annettava arvonlisäveroilmoitus, jossa on kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen syntyneen verosaatavan määrän ja suoritettavien vähennysten määrän toteamiseksi, mukaan lukien tätä veroa ja näitä vähennyksiä koskevien liiketoimien sekä vapautettujen liiketoimien kokonaisarvo, jos se on tarpeen veron määräytymisperusteen toteamiseksi.”

B Saksan lainsäädäntö

8. Saksan liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG) 15 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Elinkeinonharjoittaja voi vähentää seuraavat ostoihin sisältyvät verot:

1. toisen elinkeinonharjoittajan tämän mainitun elinkeinonharjoittajan yritykselle toteuttamista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista lain mukaan kannettava vero. – –”

9. UStG:n 18 §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

”Elinkeinonharjoittajan on toimitettava sähköisesti määrämuotoisella lomakkeella kalenterivuodelta tai lyhyemmältä verokaudelta veroilmoitus, jossa tämä laskee itse 16 §:n 1–4 momentin ja 17 §:n mukaisesti veron, joka hänen on maksettava, tai hänelle palautettavan ylijäämän (jäljempänä veroilmoitus). Veroilmoitus on 16 §:n 3 ja 4 momentissa tarkoitetuissa tapauksissa toimitettava yhden kuukauden kuluessa siitä, kun lyhyempi verokausi on päättynyt. Kohtuuttoman rasitteen välttämiseksi Finanzamt [(verovirasto, Saksa)] voi hakemuksesta luopua vaatimasta sähköistä toimitusta; tällaisessa tapauksessa elinkeinonharjoittajan on toimitettava veroilmoitus hallinnon tätä tarkoitusta varten laatimalla lomakkeella ja allekirjoitettava se käsin.”

10. Yleisistä verosäännöksistä annetun lain (Abgabenordnung) 149 §:n 2 momentissa, siinä muodossa kuin se oli voimassa oikeudenkäynnin aikana,[8] todetaan seuraavaa:

”Ellei verolainsäädännössä toisin säädetä, veroilmoitukset, jotka liittyvät kalenterivuoteen tai laissa määritettyyn ajankohtaan, on jätettävä viimeistään seuraavien viiden kuukauden kuluessa. – –”

[8] Saksan kirjallisten huomautusten mukaan merkityksellinen versio on versio, joka oli voimassa 1.11.2011 lukien.

II Tosiseikat, asian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymykset

A C-45/20 E vastaan Finanzamt N (jäljempänä asia E)

11. Asian E kantaja harjoittaa liiketoimintanaan rakennustelineiden toimittamista. Hän laati vuonna 2014 piirustukset rakentaakseen omakotitalon, joka sisälsi 29.7.2014 päivätyn arkkitehdin piirustuksen mukaisesti pohjakerroksessa 16,57 neliömetrin suuruisen toimiston. Talo oli muilta osin varattu yksityiskäyttöön, ja sen kokonaispinta-alan oli määrä olla 149,75 neliömetriä. Talon, mukaan lukien toimisto, rakentamiseen liittyvät laskut laadittiin ajanjakson loka- ja marraskuussa 2014. [9]

12. E ei hakenut ostoihin sisältyvän veron suhteutettua vähennystä toimiston osalta alustavissa (kuukausi-)ilmoituksissa, joita hänen edellytettiin toimittavan vuosilta 2014 ja 2015 UStG:n 18 §:n 2 momentin toisen virkkeen nojalla, vaan haki sitä ensi kertaa vuodelta 2015 antamassaan vuosi-ilmoituksessa UStG:n 18 §:n 3 momentin ensimmäisen virkkeen nojalla. [10] Finanzamt (jäljempänä verovirasto) otti tämän ilmoituksen vastaan 28.9.2016.

13. Verovirasto vahvisti 5.4.2017 tekemällään päätöksellä E:n liikevaihtoveron vuodelta 2015 hyväksymättä [X] euron vähennystä, joka vastasi E:n mukaan kyseiseen toimistoon liittyvää ostoihin sisältyvää veroa. Verovirasto hylkäsi oikaisuvaatimuksen perusteettomana 17.1.2018 tekemällään päätöksellä. Myös tämän vaatimuksen hylkäämisestä nostettu kanne hylättiin. Sächsisches Finanzgericht (Saksin osavaltion verotuomioistuin, Saksa) totesi 19.3.2018 antamassaan tuomiossa, että haettu ostoihin sisältyvän veron vähennys ei ollut mahdollinen, koska tavaraa ei ollut kohdennettu liikeomaisuuteen määräajassa eli 31.5.2015 mennessä.

14. Ennakkoratkaisupyynnössä todetaan, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan ostoihin sisältyvän veron välittömän vähentämisen periaatteesta seuraa, että kohdentamispäätös on tehtävä kyseisen tavaran oston tai tuotannon yhteydessä. [11] Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen oikeuskäytännössä todetaan lisäksi, että käytännön syistä verovelvollinen voi ilmoittaa kohdentamispäätöksestä päätöksen tekemisen osoittavilla tiedoilla. UstG:n 18 §:n 3 momentin nojalla tämä on kuitenkin tehtävä viimeistään ja lopullisesti hankintavuodelta annettavassa liikevaihtoveroilmoituksessa. [12] Tämä ajankohta vahvistetaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen oikeuskäytännössä siksi ajankohdaksi, jona laissa säädetty yleinen määräaika lopullisen veroilmoituksen jättämiselle yleisistä verosäännöksistä annetun lain 149 §:n 2 momentin nojalla päättyy. Tämä ajankohta oli pääasioiden oikeudenkäynneissä seuraavan vuoden eli vuoden 2015 toukokuun 31 päivä. [13] Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen oikeuskäytännön nojalla lopullisen veroilmoituksen jättämistä koskevan määräajan pidentäminen ei tarkoita määräajan pidentämistä kohdentamispäätöksen osoittavien tietojen ilmoittamisen osalta. [14]

[9] Finanzamt N:n kirjallisten huomautusten mukaan.

[10] Finanzamt N:n kirjallisten huomautusten mukaan.

[11] Ks. Bundesfinanzhofin tuomio BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, 23 kohta; tuomio BFH/NV 2012, 808, 18 kohta; tuomio BFH/NV 2012, 1828, 28 kohta ja sitä seuraavat kohdat, ja tuomio BFH/NV 2013, 266, 38 kohta.

[12] Ks. Bundesfinanzhofin tuomio BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, 24 kohta ja sitä seuraavat kohdat, 34; tuomio BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, 24 kohta ja sitä seuraavat kohdat, tuomio BFH/NV 2013, 266, 40 f kohta ja Bundesfinanzhofin päätös BFH/NV 2017, 922, 5 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

[13] Ks. Bundesfinanzhofin tuomio BFHE 234, 519, BSt1 II2014, 76, 33 kohta ja sitä seuraavat kohdat; tuomio BFH/NV 2013, 266, 40 f kohta; tuomio BFH/NV 2014, 1097, 14 kohta; Bundesfinanzhofin päätös BFH/NV 2014, 914, 6 kohta ja päätös BFH/NV 2017, 922, 5 kohta. Ennakkoratkaisupyynnön mukaan kyseessä on nyt seuraavan vuoden heinäkuun 31. päivä.

[14] Ks. Bundesfinanzhofin tuomio BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, 36 f kohta ja tuomio BFH/NV 2012, 808, 18 kohta.

15. Kantaja E väittää ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen tekemässään valituksessa, ettei ole olennaista, että hän olisi ilmoittanut verovirastolle muita tietoja kohdentamispäätöksestään antaessaan liikevaihtoveroilmoituksensa, koska toimiston tosiasiallista käyttöä yksinomaan liiketoiminnassa koskevat arkkitehdin piirustukset olivat riittäviä indikaattoreita sen kohdentamisesta liikeomaisuuteen.

B C-46/20 Z v Finanzamt G (jäljempänä asia Z)

16. Asia Z koskee vuonna 2014 aurinkosähköjärjestelmän asennuksen yhteydessä kannetun arvonlisäveron vähentämistä ostoihin sisältyvänä verona. Kantaja Z käytti osan järjestelmän tuottamasta sähköstä itse ja toimitti loput sähköntoimittajan toimitusjärjestelmään. Kyseisen verovuoden aikana tehtiin sopimus sähkövirran syöttämisestä sähköverkkoon, ja siihen liittyi korvaus, johon lisättiin vero.

17. Z jätti 29.2.2016 riidanalaiselta verovuodelta liikevaihtoveroilmoituksen ja ilmoitti ostoihin sisältyvän veron määräksi [X] euroa. Tämä määrä liittyi ostoihin sisältyvään veroon, joka koski lähinnä veroa, joka ilmeni 11.9.2014 päivätystä aurinkosähköjärjestelmän toimituksesta ja asennuksesta laaditusta laskusta. Z ei ollut jättänyt tätä järjestelmää koskevaa ilmoitusta. Vastaaja Finanzamt G hyväksyi alun perin riidanalaista vuotta koskeneen liikevaihtoveroilmoituksen.

18. Tehtyään erityisen liikevaihtoverotarkastuksen verovirasto katsoi, että 11.9.2014 päivätyllä laskulla olevan ostoihin sisältyvän veron vähennystä ei voitu myöntää. Veroviraston mukaan Z ei ollut kohdentanut kyseistä tavaraa liikeomaisuuteen määräajassa eli 31.5.2015 mennessä.

19. Verovirasto vahvisti tästä syystä Z:n liikevaihtoveron riidanalaiselta vuodelta 30.11.2016 tehdyllä päätöksellä, sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna 27.3.2017 tehdyllä päätöksellä. Oikaisuvaatimus hylättiin 18.5.2017 tehdyllä päätöksellä, samoin kuin siitä nostettu kanne. Finanzgericht Baden-Württemberg (Baden-Württembergin verotuomioistuin, Saksa) totesi 12.9.2018 antamassaan tuomiossa, että Z, jolla oli oikeus valita, miten hän kohdentaa riidanalaisen aurinkosähköjärjestelmän, ei ollut kohdentanut sitä liikeomaisuuteen määräajassa. Tämä perustui Finanzgerichtiä sitovaan oikeuskäytäntöön (ks. edellä 14 kohta). Unionin tuomioistuimen myöhempi oikeuskäytäntö ei ole vaikuttanut asiaan.

20. Z esitti Finanzgerichtissä, että erityisesti tuomion Gmina Ryjewo valossa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen oikeuskäytäntö, joka liittyy sekakäytössä olevan omaisuuden kohdentamisen osoittavien tietojen ilmoittamiseen lyhyessä määräajassa, oli kyseenalaistettava.

21. Ennakkoratkaisupyynnössä todetaan, että verovirasto puolusti valituksesta tehtyä päätöstä ja huomautti, että kantaja ei toiminut ennen aurinkosähköjärjestelmän kaupallista hyödyntämistä liikevaihtoverolainsäädännössä tarkoitettuna elinkeinonharjoittajana ja että tilanteessa, jossa unionin tuomioistuin antoi tuomionsa Gmina Ryjewo, kohdentamisoikeutta ei ollut.

22. Näissä olosuhteissa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on päättänyt lykätä asian käsittelyä sekä asiassa C-45/20 että asiassa C-46/20 ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 168 artiklan a alakohta, luettuna yhdessä 167 artiklan kanssa, esteenä kansalliselle oikeuskäytännölle, jonka mukaan oikeutta ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen ei ole tapauksissa, joissa elinkeinonharjoittajalla on ostohetkellä oikeus valita,

miten hän kohdentaa hankinnan, mutta veroviranomaisten todennettavissa olevaa kohdentamispäätöstä ei ole ilmoitettu vuosi-ilmoituksen jättämistä koskevan lakisääteisen määräajan päättymiseen mennessä?

2) Onko [direktiivin 2006/112] 168 artiklan a alakohta esteenä kansalliselle oikeuskäytännölle, jossa katsotaan tai oletetaan, että tavara kohdennetaan yksityisomaisuuteen, jos ei ole (riittävää) näyttöä tavaran kohdentamisesta liikeomaisuuteen?”

23. Unionin tuomioistuin esitti kirjallisia kysymyksiä Saksan liittotasavallalle ja komissiolle. Saksan liittotasavalta vastasi 14.12.2020 ja komissio 16.12.2020.

24. Kirjallisia huomautuksia ennakkoratkaisukysymyksistä esittivät Finanzamt N (asian E osalta), Saksan liittotasavalta ja komissio. Suullista käsittelyä ei pidetty.

III Alustavia huomautuksia

25. Esitän, että ennakkoratkaisupyynnöissä esitetyt kysymykset käsitellään seuraavassa järjestyksessä.

26. Ensimmäinen käsiteltävä kysymys on väistämättä se, oliko sekä E:llä että Z:llä oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero kyseisen sekakäytössä olevan omaisuuden eli asiassa E talon ja asiassa Z aurinkosähköjärjestelmän hankintahetkellä. Tämä arviointi liittyy suoraan kohdentamispäätökseen, koska, kuten Saksan liittotasavallan kirjallisissa huomautuksissa huomautetaan, ostoihin sisältyvän veron vähennyskelpoisuus riippuu siitä, miten kyseinen henkilö on kohdentanut asianomaisen sekakäytössä olevan omaisuuden. [15]

27. Kuten toiseksi Saksan liittotasavallan kirjallisissa huomautuksissa myös esitetään, yhtä keskeistä pääasioiden oikeudenkäyntien riidan ratkaisemiseksi on se, onko todennettavissa oleva kohdentamispäätös sekakäytössä olevan omaisuuden osalta aineellinen vaatimus tai muotovaatimus unionin oikeuden arvonlisäverolainsäädännössä. Tämä johtuu siitä, että se, että verovelvollinen ei noudata muotovaatimusta, ei välttämättä vie kyseiseltä verovelvolliselta oikeutta vähentää ostoihin sisältyvä vero, toisin kuin aineellisten vaatimusten noudattamatta jättäminen. [16] Kuten jäljempänä selitän, olen tehnyt sen päätelmän, että todennettavissa olevan kohdentamispäätöksen olemassaolo on aineellinen vaatimus, joka on asetettu oikeudelle vähentää ostoihin sisältyvä vero sekakäytössä olevan omaisuuden osalta, mutta vaatimus voidaan täyttää tiedoilla, jotka osoittavat objektiivisesti kohdentamispäätöksen olemassaolon. Tähän mennessä oikeuskäytännössä ei ole edellytetty verovelvollisten tekevän kohdentamispäätöksestä erityistä ja erillistä ilmoitusta jäsenvaltion veroviranomaisille. Käsittelen tässä jaksossa myös sitä, miten laaja harkintavalta jäsenvaltiolla on asetettaessa määräaikoja, joiden mukaisesti todennettavissa oleva kohdentamispäätös on ilmoitettava kansallisille veroviranomaisille.

28. Kolmanneksi, näiden kysymysten käsittelemisen jälkeen, vastaan esitettyihin ennakkoratkaisukysymyksiin.

[15] Ks. esim. tuomio 11.7.1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, 17 kohta) ja tuomio 22.3.2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, 38 ja 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[16] Ks. esim. tuomio 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, 30–33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös esim. tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, 60–63 kohta) ja tuomio 15.11.2017, Geissel ja Butin (C-374/16 ja C-375/16, EU:C:2017:867, 40 kohta).

29. Tuomion Gmina Ryjewo merkityksestä on tärkeää huomata, että tuomio ei koskenut seurauksia, joita aiheutuu siitä, että i) sekakäytössä olevat tuotantotavarat kohdennetaan kokonaan liikeomaisuuteen, ii) ne pidetään kokonaisuudessaan osana yksityisomaisuutta ja suljetaan siten kokonaan arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle tai iii) ne luetaan liikeomaisuuteen ainoastaan siltä osin kuin niitä tosiasiallisesti käytetään liiketoimintaan. [17]

30. Tuomio Gmina Ryjewo koski pikemminkin seurauksia, joita aiheutuu silloin, kun kunta käytti kiinteää omaisuutta alun perin verottomia mutta myöhemmin verollisia liiketoimia varten, ja sitä, mitä tämä merkitsi kyseisen kiinteistön rakentamisen yhteydessä kannetun ostoihin sisältyvän veron vähentämisen kannalta. Yhdyn näin ollen lausumiin, joita Finanzamt N on esittänyt kirjallisissa huomautuksissaan siitä, että toisin kuin näkemykset, joita on saatettu ilmaista oikeuskirjallisuudessa, tuomio Gmina Ryjewo ei puolla sitä, että ei olisi enää tarpeen tehdä sekakäytössä olevan omaisuuden osalta kohdentamispäätöstä, jossa ratkaistaan, toimiiko verovelvollinen verovelvollisen ominaisuudessa

31. Sekä Saksan liittotasavalta että Finanzamt N ovat puoltaneet kirjallisissa huomautuksissaan sitä, että tuomion Gmina Ryjewo vaikutukset pääasioiden oikeudenkäynnin lopputulokseen olisivat mahdollisimman vähäisiä muun muassa sen vuoksi, että tuomion Gmina Ryjewo kohde ja pääasioiden oikeudenkäynnin kohde poikkeavat toisistaan. On riittävää todeta, että tässä ratkaisuehdotuksessa viitataan tuomioon Gmina Ryjewo siltä osin kuin tällä on merkitystä tässä yhteydessä ratkaistavan oikeudellisen ongelman kannalta.

IV Arviointi

A Vähennysoikeuden olemassaolo

32. Arvonlisäverodirektiivin 167 artikla on lähtökohtana oikeuskäytännössä. Vähennysoikeus syntyy 167 artiklan nojalla, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy. Se, missä ominaisuudessa yksityinen toimii tänä ajankohtana, on ratkaisevaa vähennysoikeuden olemassaololle. [18]

33. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan nojalla verovelvollisen on käytettävä tavaroita tai palveluja, joihin nojaudutaan vähennysoikeuden saamiseksi, omiin verollisiin liiketoimiinsa, ja toisen verovelvollisen on pitänyt luovuttaa ne aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa. [19] Koska sekä riidanalaista toimistoa että aurinkosähköjärjestelmää on ilmeisesti käytetty liiketoiminnassa, tämä vaatimus täyttyy, jos toinen verovelvollinen on luovuttanut ne aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa. [20]

[17] Tuomio 23.4.2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös esim. tuomio 16.2.2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, 53 kohta) ja tuomio 9.7.2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, 20 kohta)

[18] Julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus Szef Krajowej Administracji Skarbowej (C-140/17, EU:C:2018:273, 28 kohta), jossa viitataan tuomioon 11.7.1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, 8 ja 9 kohta); tuomio 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, 35 kohta) ja tuomio 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, 38 kohta).

[19] Ks. esim. tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, 40 kohta), jossa viitataan tuomioon 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, 28 kohta).

[20] Tätä asiaa ei käsitellä suoraan asiakirja-aineistossa. On kuitenkin riidatonta, että sekä E että Z maksoivat ostoihin sisältyvän veron kyseisistä tavaroista.

34. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeutta vähentää ostoihin sisältyvä vero ei ole olemassa, jos tavarat on pidetty kokonaan yksityisomaisuutena.[21] Osittainen vähennysoikeus on olemassa, jos sekakäytössä olevat tavarat kohdennetaan osittain liikeomaisuuteen. Osa, jota ei käytetä verollisen liiketoiminnan palvelujen tarjoamiseen tai tavaroiden luovutuksiin, ei kuulu arvonlisäverojärjestelmään, eikä sitä voida ottaa huomioon direktiivin 2006/112 168 a artiklaa sovellettaessa.[22] Jos sekakäytössä olevat tavarat kohdennetaan kuitenkin kokonaan liikeomaisuuteen, ostoihin sisältyvä vero voidaan kokonaisuudessaan vähentää.[23] Jos verovelvollinen päättää kohdella tuotantotavaroita, joita käytetään sekä liiketoiminnassa että yksityiskäytössä, liikeomaisuutena, arvonlisävero, joka on suoritettava ostoihin sisältyvänä verona näitä tavaroita hankittaessa, on lähtökohtaisesti vähennettävissä kokonaan ja välittömästi.[24]

35. Arvonlisäverodirektiiviin tehtiin kuitenkin merkittävä muutos direktiivillä 2009/162 lisäämällä siihen 168 a artikla, jolla on merkitystä pääasioiden oikeudenkäyntien kannalta. Kuten edellä 6 kohdassa todettiin, kiinteään omaisuuteen liittyvistä menoista kannettava arvonlisävero on vähennettävissä vain siinä suhteessa kuin kyseistä omaisuutta käytetään verovelvollisen liiketoiminnassa. Vaikka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava tämä asia, sekä talossa oleva toimisto asiassa E että aurinkosähköjärjestelmä asiassa Z näyttäisivät olevan kiinteää omaisuutta.[25]

36. Pääasioiden kantajat vaativat joka tapauksessa ostoihin sisältyvän veron osittaista vähentämistä sillä perusteella, että sekakäytössä oleva omaisuus on osittain kohdennettu liikeomaisuuteen. Asiassa E vaaditaan osittaista vähennystä, koska se liittyy vain talossa olevaan toimistoon. Asiassa Z aurinkosähköjärjestelmän osalta haettu vähennys on osittainen eli suhteellinen ja liittyy siihen, miten laajasti järjestelmää käytetään liiketoiminnassa.[26]

37. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sitä, joka suorittaa investointimenoja tarkoituksenaan – joka voidaan näyttää objektiivisten seikkojen avulla toteen – harjoittaa arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua liiketoimintaa, on pidettävä verovelvollisena.[27] Muistutettakoon, että arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan nojalla arvonlisävero on vähennyskelpoinen siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin. Toimiessaan verovelvollisena hänellä on siis arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen nojalla 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. Vähennysoikeus syntyy arvonlisäverodirektiivin 63 ja 167 artiklan mukaisesti verosaatavan syntyessä eli tavaroiden luovutushetkellä.[28]

[21] Ks. esim. tuomio 8.3.2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, 27 kohta). Ks. maa-alueen asiayhteydestä tuomio 9.7.2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, 21 kohta).

[22] Tuomio 4.10.1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, 28 kohta).

[23] Tuomio 22.3.2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[24] Ks. esim. tuomio 18.7.2013, Medicom ja Maison Patrice Alard (C-210/11 ja C-211/11, EU:C:2013:479, 24 kohta).

[25] Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 (uudelleen laadittu) (EUVL 2011, L 77, s. 1) 13 b artikla, sellaisena kuin se on muutettuna täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta 7.10.2013 annettu neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 1402/2013 (EUVL 2013, L 284, s. 1). Ks. lisäksi esim. tuomio 15.11.2012, Leichenich (C-532/11, EU:C:2012:720).

[26] Ks. jaottelun merkityksestä sekakäytössä olevan omaisuuden yhteydessä tuomio 8.5.2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390).

[27] Tuomio 22.10.2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, 20 kohta).

[28] Sama kohta, jossa viitataan tuomioon 29.11.2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, 27 kohta) ja tuomioon 22.3.2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38. Katson kuitenkin, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verovelvollinen ei itse asiassa ole *velvollinen* vähentämään ostoihin sisältyvää veroa heti tämän oikeuden syntyhetkellä kahdessa tärkeässä asiayhteydessä, joilla on merkitystä pääasioiden oikeudenkäynneissä. Ensinnäkin, vaikka Finanzamt N ja Saksan liittotasavalta ovat oikeassa esittäessään, että unionin tuomioistuin on todennut, että oikeutta ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen on käytettävä välittömästi kaikkien sellaisten verojen osalta, joita kannetaan ostoihin liittyvistä liiketoimista,[29] tämä ei tarkoita sitä, että unionin oikeudessa sallittaisiin jäsenvaltioiden peruuttavan kaikissa olosuhteissa tosiasiallisesti vähennysoikeuden, mikäli ei noudateta jäsenvaltion lainsäädännössä asetettua määräaikaa, jonka kuluessa on veroviranomaisilta on haettava vähennystä, erityisesti silloin, jos petoksesta ei ole näyttöä.[30] Tätä käsitellään yksityiskohtaisemmin jäljempänä 50–60 kohdassa.

39. Toiseksi, kuten komissio esittää kirjallisissa huomautuksissaan, erillisen hakemuksen esittäminen veroviranomaisille ostoihin sisältyvän veron vähentämiseksi ei ole olennaista sen osoittamiseksi, että kohdentamispäätös oli olemassa riidanalaisen sekakäytössä olevan omaisuuden hankintahetkellä.

40. Se, toimiiko verovelvollinen tässä ominaisuudessaan liiketoimintaa varten (ks. arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohta), on tosiseikkoja koskeva kysymys, jota arvioitaessa on otettava huomioon kaikki kyseisessä asiassa merkitykselliset seikat, kuten kyseessä olevien tavaroiden luonne sekä aika, joka on kulunut tavaroiden hankkimisesta siihen, kun kyseinen verovelvollinen on ottanut ne käyttöön liiketoiminnan harjoittamisessa. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida tämä.[31]

41. On merkittävää, että unionin tuomioistuin totesi tuomiossa Gmina Ryjewo, että ”vaikka tavaran hankintahetkellä tehty yksiselitteinen ja nimenomainen toteamus aikomuksesta käyttää tavaraa liiketoimintaan voi riittää siihen, että voidaan katsoa, että verovelvollinen on hankkinut tavaran verovelvollisen ominaisuudessa, se, että tällaista toteamusta ei ole tehty, ei kuitenkaan sulje pois sitä, että tällainen aikomus voi ilmetä myös implisiittisesti”.[32] Kuten edellä todettiin, unionin tuomioistuin tulkitsi arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua ”liiketoimintaa” näin tuomion Gmina Ryjewo kohteena olleen riidan yhteydessä, ja siinä vähennysoikeutta vaadittiin tuotantotavaran tarkoituksen muutoksen osalta, kun se siirrettiin muusta kuin liiketoiminnasta liiketoimintaan.[33] Koska vähennysoikeuden epääminen on poikkeus kyseisen oikeuden sisältämän perustavanlaatuisen periaatteen soveltamisesta,[34] tuomiossa Gmina Ryjewo vahvistettua periaatetta on sovellettava myös kohdentamispäätöksen olemassaolon osoittamiseen. Olen samaa mieltä komission kanssa, kun se esittää, että tämä tulkinta on ainoa, joka vastaa oikeuskäytännössä vahvistettua ”verovelvollisen ominaisuudessa” suoritetun hankinnan laajasti ymmärrettävää käsitettä.[35]

[29] Ks. esim. tuomio 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, 44 kohta).

[30] Tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, 65–70 kohta). Ks. myös esim. tuomio 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, 39 kohta), jossa viitataan 28.7.2016 annettuun tuomioon Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, 52 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös äskettäin 26.4.2018 annettu tuomio Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, 32–34 ja 49–51 kohta) ja 2.7.2020 annettu tuomio Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, 37 ja 38 kohta).

[31] Tuomio 22.10.2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, 21 kohta), jossa viitataan tuomioon 22.3.2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, 40 ja 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös esim. tuomio 8.3.2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, 29 kohta).

[32] Tuomio 25.7.2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595, 47 kohta).

[33] Edellä 30 kohta.

[34] Ks. myös jäljempänä 58 kohta.

[35] Tuomio Gmina Ryjewo (54 kohta).

42. On siis ratkaistava, hankkivatko tai valmistivatko E ja Z kyseiset tuotantotavarat puolueettoman näytön osoittamassa tarkoituksessa harjoittaa liiketoimintaa ja toimivatko ne siten arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna verovelvollisena.[36] Onko erityisen oston ja sen tuloksena olevan vähennysoikeuden antavan erityisen myyntiliiketoimen tai -toimien välillä suora ja välitön yhteys?[37]

43. Vaikka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tehtävä tämä arviointi, asiakirja-aineistossa ei ole viitteitä siitä, että ei olisi olemassa tarvittavaa yhteyttä toimiston rakentamiseen asiassa E[38] tai aurinkokennojärjestelmään asiassa Z, kun otetaan puolueettomasti huomioon kyseisten liiketoimien sisältö,[39] sellaisena kuin se on kuvattu ennakkoratkaisupyynnöissä. Ajanjakso, joka kului tämän omaisuuden hankkimisesta siihen, kun se käytettiin verovelvollisten liiketoimintaan, oli verrattain lyhyt. Sekä kyseinen toimisto että aurinkosähköjärjestelmä olivat luonteeltaan tavaroita, jotka soveltuivat näihin tarkoituksiin.[40] Pääasioiden oikeudenkäyntien kannalta on tärkeintä, että se, että veroviranomaisille ei ole välittömästi esitetty hakemusta ostoihin sisältyvän veron vähentämisestä, ei lopullisesti ratkaise sitä, oliko vähennysoikeus olemassa hankintahetkellä, vaikka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan vetoaminen vähennysoikeuteen on tärkeä indisio siitä, että omaisuus on kohdennettu liiketoimintaan.[41]

44. Siten se, että E on laiminlyönyt ilmoittaa toimistosta alustavissa veroilmoituksissaan, ei sinänsä ja sellaisenaan estä oikeutta vähentää ostoihin sisältyvä vero. Myöskään Saksan oikeuden mukainen vaatimus, jonka mukaan kantajan, joka on joko E:n tai Z:n asemassa, on toimitettava omasta aloitteestaan ilmoitus siitä, että kohdentamispäätös oli hankintahetkellä olemassa, vaikka ostoihin sisältyvän veron vähentämistä haetaan tavaroiden ostoa koskevan ajanjakson kannalta merkityksellisen arvonlisäveroilmoituksen *jälkeen*, ei saa välitöntä tukea unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä. Tuomion Gmina Ryjewo valossa edellytetään tietoja, jotka osoittavat objektiivisesti, että on olemassa kohdentamista liikeomaisuuteen koskeva päätös, sillä tällainen päätös on välttämätön sen ratkaisemiseksi, onko arvonlisävero vähennettävissä sekakäytössä olevan omaisuuden osalta.[42] Se, että vähennystä haetaan arvonlisäveroilmoituksessa, joka liittyy ajanjaksoon, jona tavarat on hankittu, voi osoittaa kohdentamispäätöksen olemassaolon,[43] mutta tämä ei ole unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella ehdottoman pakollista. On

36 Tuomio 22.10.2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, 23 kohta).

37 Ibid., 27 kohta, jossa viitataan tuomioon 29.10.2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, 57 kohta). Kuten unionin tuomioistuin huomautti 16.2.2012 antamassaan tuomiossa Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, 45 ja 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), ”tavaran tai palvelun käyttämistä yrityksen liiketoimintaan koskeva kriteeri vaihtelee sen mukaan, onko kyse palvelun vai investointitavaran hankinnasta” (45 kohta). Vähennysoikeus syntyy kaikissa tapauksissa, joissa ”kyseessä olevien palvelujen kustannukset ovat osa verovelvollisen yleiskuluja ja sellaisinaan osia, joista verovelvollisen tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hinta muodostuu”. Ks. myös tarvittavan yhteyden olemassaolosta tuomio 8.5.2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Asia E on tosiaankin samanlainen kuin asia, jota unionin tuomioistuin tarkasteli tuomiossa 21.4.2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, ks. erityisesti 52 kohta).

39 Tuomio 22.10.2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, 29 kohta), jossa viitataan tuomioon 21.2.2013, Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, 22, 23 ja 33 kohta).

40 Siltä osin kuin kyseessä on toimiston rakentaminen ja aurinkosähköjärjestelmän hankkiminen, asiakirja-aineistosta ei ilmene, että E tai Z olisi toiminut yksityishenkilönä. Ks. esim. tuomio 9.7.2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Ks. Bundesfinanzhofin tuomio BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, 23 kohta; tuomio BFH/NV 2013, 266, 37 kohta ja Bundesfinanzhofin päätös 20.09.2012 – VB 109/11, BFH/NV 2013, 98, 3 kohta.

42 On kuitenkin huomattava, että jäsenvaltion todistelua koskevilla säännöillä ei saada rajoittaa unionin oikeuden tehokkuutta ja niiden on oltava unionin oikeudessa – erityisesti Euroopan unionin perusoikeuskirjassa – taattujen oikeuksien mukaisia. Ks. tuomio 4.6.2020, C. F. (Verotarkastus) (C-430/19, EU:C:2020:429, 45 kohta), jossa viitataan tuomioon 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, 3 kohta).

43 Kuten Saksan liittotasavallan kirjallisissa huomautuksissa korostetaan, unionin tuomioistuin totesi näin 11.7.1991 antamassaan tuomiossa Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, 26 kohta).

ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä ratkaista, riittivätkö suunnitelmat, jotka koskivat toimiston tosiasiallista käyttötarkoitusta asiassa E, ja 11.9.2014 päivätty lasku aurinkokennojärjestelmän toimituksesta ja asennuksesta yhdistettynä muihin sen käytettävissä oleviin merkityksellisiin tosiseikkoihin osoittamaan objektiivisesti kohdentamispäätöksen olemassaolon.

45. Tämä näkemys on myös oikaisuja ja vähennyksiä koskevien arvonlisäverosääntöjen perusteiden mukainen. On merkittävää, että ”vähennysten oikaisukaudet eivät sellaisinaan millään tavalla vaikuta arvonlisäveron vähennysoikeuden syntyyn – – , joka määräytyy – –yksistään sen perusteella, missä ominaisuudessa asianomainen toimii silloin, kun hän hankkii kyseisen tavaran”.[44] Vähennysten oikaisua koskevan järjestelmän tarkoituksena on varmistaa vähennysten oikeellisuus ja näin ollen verorasituksen neutraliteetti.[45] Unionin tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä on itse asiassa todettu, että vähennysoikeuden käyttämistä koskevat yksityiskohtaiset säännöt ovat vain muodollisia vaatimuksia tai edellytyksiä.[46]

46. Lopuksi, kuten mainitsin edellä 21 kohdassa, asiassa on ilmaistu epäilyksiä siitä, toimiko Z elinkeinonharjoittajana aurinkosähköjärjestelmän ostohetkellä, ja esitetty kysymys Z:n vähennysoikeudesta tuomion Gmina Ryjewon valossa. Aurinkosähköjärjestelmää käytettiin kuitenkin ainakin osittain Z:n omassa verollisessa liiketoiminnassa, investointi tehtiin liiketoiminnan aloittamiseksi, ja vähennys tehtiin niitä liiketoimia varten, joita Z aikoo toteuttaa (edellä 37 kohta). Lisäksi, sen sijaan että tuomio Gmina Ryjewo tarjoaisi tulkintaohjeita, jotka rajoittaisivat Z:n mahdollisuutta tulla luokitelluksi ”verovelvolliseksi”, se tukee verovelvollisen käsitteen laajaa tulkintaa.[47]

47. Vaikka on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä selvittää tämä asia edellä käsiteltyjen oikeudellisten periaatteiden valossa, kaiken kaikkiaan vaikuttaisi siltä, että E:llä on ollut oikeus ostoihin sisältyvän veron osittaiseen vähentämiseen kyseisen toimiston hankinnan yhteydessä, samoin kuin Z:llä aurinkokennojärjestelmän hankinnan yhteydessä.

B Todennettavissa oleva kohdentamispäätös aineellisena edellytyksenä tai muotovaatimuksena ja määräaika, joka koskee sen ilmoittamista veroviranomaisille

1. Todennettavissa oleva kohdentamispäätös

48. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltion veroviranomaisilla on oltava käytettävissään tarvittavat tiedot sen toteamiseksi, täyttyvätkö ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevat aineelliset edellytykset siitä huolimatta, että verovelvollinen jätti noudattamatta muodollisia edellytyksiä verohallinnon väittämällä tavalla.[48] Kuten edellä on selitetty, kohdentamispäätös on olennainen vähennysoikeuden osoittamiseksi. Se ei ole vain valvontaa palveleva muotovaatimus.[49] Se ei ole myöskään kirjanpito- ja ilmoitusvelvoite.[50] Päinvastoin todennettavissa olevan

44 Tuomio 22.10.2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, 36 kohta), jossa viitataan tuomioon 11.7.1991 Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, 8 ja 20 kohta). Ks. myös tuomio 22.3.2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, 36 kohta).

45 Ks. esim. tuomio 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, 26 kohta).

46 Ks. esim. tuomio 10.10.2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, 40 kohta).

47 Tuomio 25.7.2018 (C-140/17, EU:C:2018:595, 54 ja 55 kohta).

48 Tuomio 7.3.2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, 38 kohta).

49 Ks. tuomio 7.3.2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, 32 kohta).

50 Ibid., 34 kohta.

kohdentamispäätöksen puuttuminen estää esittämästä ratkaisevaa näyttöä siitä, että aineelliset edellytykset on täytetty,[51] koska itse kohdentamispäätös ratkaisee, onko ostoihin sisältyvän veron vähentäminen sekakäytössä olevan omaisuuden osalta lainkaan mahdollista, ja missä määrin se on vähennettävissä.

49. Kuten Finanzamt N:n kirjallisissa huomautuksissa esitetään, todennettavissa olevan kohdentamispäätöksen olemassaolo on aineellinen edellytys, mutta on korostettava, että ostoihin sisältyvän veron vähentäminen arvonlisäveroilmoituksen ajanjaksolla, jolla on merkitystä kyseisen hankinnan kannalta, on vain yksi osoitus kohdentamispäätöksen olemassaolosta, vaikka se saattaakin olla ratkaiseva.[52] Myöskään tällaisen ilmoituksen puuttuminen ei ehdottomasti merkitse sitä, että kohdentamispäätöstä ei olisi olemassa.

2. Kohdentamispäätöksen ilmoittamista koskeva määräaika

50. Veroviranomaisilla on oltava tarvittavat tiedot selvittääkseen, että ostoihin sisältyvänä verona maksetun arvonlisäveron vähennyksen aineelliset edellytykset täyttyvät, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on selvitettävä.[53] Jos veroviranomaisella on tiedot, jotka tarvitaan sen selvittämiseksi, että verovelvollinen on kyseisten tavaroiden luovutusten vastaanottajana arvonlisäverovelvollinen, se ei voi kyseisen verovelvollisen kyseisen veron vähennysoikeuden kannalta asettaa lisävaatimuksia, joiden vaikutuksesta kyseinen oikeus saattaa olla käytännössä tehoton.[54]

51. Tästä syystä herää kysymys siitä, ovatko riidanalaisen määräajan asettaminen, siitä seuraava vähennysoikeuden menettäminen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella ja ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukainen olettama kohdentamisesta yksityisomaisuuteen, jos omaisuuden kohdentamisesta liikeomaisuuteen ei esitetä näyttöä, lisäedellytyksiä, joilla on tällainen vaikutus.

52. Arvonlisäverodirektiivin 167 ja 179 artiklan nojalla vähennysoikeus käytetään lähtökohtaisesti saman verokauden aikana, jona vähennysoikeus on syntynyt, eli ajankohtana, jona verosaatava syntyy.[55] Arvonlisäverodirektiivin 180 ja 182 artiklan nojalla verovelvollinen voi kuitenkin saada tehdä vähennyksen tämän ajanjakson jälkeenkin tietyin kansallisessa lainsäädännössä vahvistetuin edellytyksin ja menettelyin.[56]

53. Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on jo todettu, että se, että jäsenvaltiot asettavat määräaikoja, joiden kuluessa ostoihin sisältyvä arvonlisävero on vähennettävä, hyväksytään unionin oikeudessa oikeusvarmuuden takaamiseksi sillä edellytyksellä, että tehokkuus- ja vastaavuusperiaatteita noudatetaan.[57] On ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä ratkaista, onko arvonlisäveron vuosi-ilmoitusta vuodelta 2014 koskeva 31.5.2015 päättyvä

[51] Ibid., 35 kohta, jossa viitataan tuomioon 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, 46 kohta).

[52] Edellä 44 kohta.

[53] Tuomio 12.9.2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România (C-69/17, EU:C:2018:703, 43 kohta).

[54] Tuomio 7.8.2018, TGE Gas Engineering (C-16/17, EU:C:2018:647, 46 kohta). Ks. vastaavasti esim. tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[55] Tuomio 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, 31 kohta).

[56] Ibid., 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen. Unionin tuomioistuin huomautti 27.3.2019 antamassaan tuomiossa Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, 32 kohta), että ”[arvonlisäverodirektiivin] 187 artiklassa annetaan tiettyjä yksityiskohtaisia sääntöjä tuotantotavaraan liittyvän arvonlisäverovähennyksen oikaisemisesta. Mainitun direktiivin 187 artiklan 1 kohdasta muun muassa ilmenee, että tuotantotavaroista oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, jota voidaan pidentää 20 vuoteen saakka kiinteistöinvestointien osalta”.

[57] Ibid., 33–38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen. Ks. myös tuomio 26.4.2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, 38 kohta) ja tuomio 2.7.2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, 32 kohta).

määräaika, joka koskee kohdentamispäätöksen ilmoittamista ja joka on tosiasiallisesti ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden käyttämisen määräaika, tehokkuus- ja vastaavuusperiaatteiden mukainen.

54. Tehokkuusperiaatetta koskevan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan preklusiivisen määräajan kokonaiskesto on otettava huomioon, ja jäsenvaltion tuomioistuinten on tarkasteltava, tekeekö määräaika ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden käyttämisen käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi. [58]

55. Jos jäsenvaltion lainsäädännön mukaan ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeutta ei menetetä kokonaan sillä perusteella, että veroviranomaisille ei ole ilmoitettu 31.5.2015 mennessä seikkoja, jotka osoittavat objektiivisesti kohdentamispäätöksen olemassaolon, riidanalainen määräaika ei näyttäisi moitittavissa unionin oikeuden näkökulmasta. [59]

56. Oikeuskäytännössä on kuitenkin myös todettu, että verovelvollisen kirjanpito- ja ilmoitusvelvollisuuksien noudattamatta jättämisen sanktiointi vähennysoikeuden menettämisellä jäsenvaltioilla 273 artiklan nojalla olevien valtuuksien nojalla menee selvästi pidemmälle kuin on tarpeen näiden velvollisuuksien oikean soveltamisen varmistamista koskevan tavoitteen saavuttamiseksi, koska unionin oikeudessa ei estetä jäsenvaltioita tarvittaessa määräämästä rikkomisen vakavuuteen suhteutettua sakkoa tai rahamääräistä seuraamusta [60] oikeasuhteisina vaihtoehtoina vähennysoikeuden peruuttamiselle.

57. Lyhyesti ilmaistuna jäsenvaltion toiminta ei saa heikentää liiallisesti arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta. [61] Tarkemmin sanoen unionin tuomioistuin on todennut, että kun otetaan huomioon vähennysoikeuden keskeinen asema yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä, vähennysoikeuden menettäminen seurauksena veron tilittämisestä myöhässä vaikuttaa suhteettomalta silloin, kun ei ole todettavissa veropetosta eikä taloudellista vahinkoa valtiolle. [62] Arvonlisäveron tilittämistä myöhässä ei voida sellaisenaan rinnastaa veropetokseen. [63] Tällaisissa olosuhteissa asianmukainen vastaus on hallinnollinen seuraamusmaksu [64] tai viivästyskorko. [65]

58. Unionin tuomioistuin on lisäksi todennut, että koska vähennysoikeuden epääminen on poikkeus sen perusperiaatteen soveltamisesta, jonka tämä oikeus muodostaa, toimivaltaisten veroviranomaisten on kyettävä esittämään oikeudellisesti riittävä näyttö petoksen tai

[58] Tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, 52 ja 58 kohta) ja tuomio 26.4.2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, 38 ja 41 kohta). Ks. myös esim. tuomio 2.7.2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, 32 kohta).

[59] Tätä koskee periaate, jonka mukaan jäsenvaltion määräaikoja ei voida ”käyttää siten, että niillä asetettaisiin järjestelmällisesti kyseenalaiseksi arvonlisäveron vähennysoikeus”. Ks. tuomio 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, 48 kohta).

[60] Tuomio 12.9.2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România (C-69/17, EU:C:2018:703, 37 kohta), jossa viitataan tuomioon 9.7.2015, Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, 63 kohta) ja tuomio 7.3.2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, 34 kohta). Ks. myös esim. tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, 47 ja 48 kohta).

[61] Tuomio 8.5.2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, 33 kohta).

[62] Tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, 65–70 kohta). Ks. myös tuomio 26.4.2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, 51 kohta). Vrt. tuomio 19.10.2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, 43 kohta).

[63] Tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, 74 kohta). Ks. myös tuomio 19.10.2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, 56 kohta), jossa unionin tuomioistuin totesi, että ”vaikka lakisääteisten veroilmoitusten antamatta jättämistä voidaan pitää syynä epäillä veropetosta, se ei osoita kiistattomasti, että arvonlisäveron maksamiseen liittyisi petos”.

[64] Tuomio 26.4.2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, 49 kohta).

[65] Tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, 75 kohta).

väärinkäytöksen osoittavien objektiivisten seikkojen täyttymisestä. Kansallisten tuomioistuinten tehtävänä on sitten tutkia, ovatko asianomaiset veroviranomaiset osoittaneet tällaisten objektiivisten seikkojen olemassaolon.[66] Tällaista näyttöä ei ilmene asiakirja-aineistosta.

59. Näkemys olisi erilainen, jos 31.5.2015 päättyneen määräajan noudattamatta jättäminen olisi merkinnyt sitä, että aineellista vaatimusta, joka koski tietoja, jotka osoittavat objektiivisesti kohdentamispäätöksen olemassaolon, ei ollut kyetty täyttämään.[67] Jos veroviranomaiset saivat kuitenkin tiedon kohdentamispäätöksestä 28.9.2016 asiassa E ja 29.2.2016 asiassa Z riittävillä päätöksen olemassaolon objektiivisesti osoittavilla tiedoilla, arvonlisäveron vähentämisen aineelliset vaatimukset saattaisivat hyvinkin täyttyä.[68] Viivästystä ei voitaisi myöskään kuvata E:n eikä Z:n osalta hallinnollisesti mahdottomana hallita. Verovirasto otti vastaan E:n hakemuksen ostoihin sisältyvän veron vähentämisestä 28.9.2016 eli 16 kuukautta määräajan 31.5.2015 päättymisen jälkeen, ja Z jätti liikevaihtoveroilmoituksen 29.2.2016 eli yhdeksän kuukautta määräajan 31.5.2015 päättymisen jälkeen.

60. Täydellisyyden vuoksi voitaisiin lisätä, että epävarmuutta suhteellisuusperiaatteen mukaisuudesta ja liiallinen vaikutus neutraalisuusperiaatteeseen saattaisi syntyä myös edellä 14 kohdassa mainitun ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen oikeuskäytännön osalta, kun sen mukaan tilinpäätöstietojen jättämistä koskevan määräajan pidentäminen ei pidennä kohdentamispäätöksen ilmoittamista koskevaa määräaikaa sekakäytössä olevan omaisuuden osalta. Sitä voitaisiin pohtia myös vastaavuusperiaatteen kannalta.

V Vastaukset ennakkoratkaisukysymyksiin

61. Olen tehnyt sen päätelmän, että pääasioiden oikeudenkäyntien olosuhteissa kansallinen oikeuskäytäntö, jossa evätään arvonlisäveron vähennysoikeus tapauksissa, joissa elinkeinonharjoittajalla on ostohetkellä oikeus valita, miten hän kohdentaa hankinnan, mutta veroviranomaisten todennettavissa olevaa kohdentamispäätöstä ei ole ilmoitettu näille veroviranomaisille arvonlisäveron vuosi-ilmoituksen jättämistä koskevan lakisääteisen määräajan päättymiseen mennessä, on ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan kanssa, luettuna yhdessä 167 artiklan kanssa. Sama pätee väistämättä olettamaan, joka koskee sekakäytössä olevan omaisuuden kohdentamista yksityisomaisuuteen, jos seuraamuksena on siinäkin tapauksessa vähennysoikeuden menettäminen.

62. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön nojalla vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Vähennysjärjestelmässä pyritään vapauttamaan verovelvollinen kokonaan kaiken sen liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen

[66] Tuomio 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, 39 kohta), jossa viitataan tuomioon 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, 52 kohta).

[67] Arvonlisäveron vähennysoikeutta vaativan verovelvollisen on osoitettava, että se täyttää vähennyksen tekemiseen vaadittavat edellytykset. Veroviranomaiset voivat siten vaatia verovelvollista esittämään niiden tarpeelliseksi katsomat todisteet sen arvioimiseksi, voidaanko vaadittu vähennys myöntää. Ks. tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[68] Tämä poikkeaa tilanteesta, jota tarkastelin ratkaisuehdotuksessani Vădan (C-664/16, EU:C:2018:346, ks. erityisesti 80 kohta) ja jossa laskujen hallussapito esti esittämästä ratkaisevaa näyttöä siitä, että aineelliset edellytykset olivat täyttyneet.

arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen kaiken liiketoiminnan verorasituksen neutraalisuuden tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista. [69]

63. Arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan nojalla jäsenvaltiot saavat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, mutta tällaisten toimenpiteiden on oltava suhteellisuus- ja neutraalisuusperiaatteen mukaisia, [70] eikä niillä saa asettaa arvonlisäveron vähennysoikeutta järjestelmällisesti kyseenalaiseksi. [71]

64. Lopuksi, koska ennakkoratkaisupyynnöissä tiedustellaan lähinnä, onko ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen oikeuskäytäntö unionin oikeuden asiaa koskevien periaatteiden mukainen, on muistettava, että vaatimus tulkita kansallista lainsäädäntöä yhdenmukaisesti unionin oikeuden kanssa sisältää kansallisille tuomioistuimille velvollisuuden muuttaa tarvittaessa vakiintunutta oikeuskäytäntöä, jos se perustuu sellaiseen kansallisen oikeuden tulkintaan, joka ei sovi yhteen unionin oikeuden kanssa. [72]

VI Ratkaisuehdotus

65. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että Bundesfinanzhofin esittämiin kysymyksiin vastataan seuraavasti:

1. Pääasioiden oikeudenkäyntien olosuhteissa kansallinen oikeuskäytäntö, jossa evätään arvonlisäveron vähennysoikeus tapauksissa, joissa elinkeinonharjoittajalla on ostohetkellä oikeus valita, miten hän kohdentaa hankinnan, mutta veroviranomaisten todennettavissa olevaa kohdentamispäätöstä ei ole ilmoitettu näille veroviranomaisille arvonlisäveron vuosi-ilmoituksen jättämistä koskevan lakisääteisen määräajan päättymiseen mennessä, on ristiriidassa yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 22.12.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/162/EY, 168 a artiklan kanssa, luettuna yhdessä 167 artiklan kanssa.

2. Pääasioiden oikeudenkäyntien olosuhteissa kansallinen oikeuskäytäntö, jossa katsotaan tai oletetaan, että tavara kohdennetaan yksityisomaisuuteen, jos ei ole (riittävää) näyttöä tavaran kohdentamisesta liikeomaisuuteen, on ristiriidassa direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna neuvoston direktiivillä 2009/162, 168 a artiklan kanssa.

[69] Tuomio 26.4.2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, 42 ja 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös esim. tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, 37–39 kohta), tuomio 26.4.2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, 32–34 kohta) ja tuomio 21.11.2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, 39 ja 40 kohta).

[70] Tuomio 21.11.2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[71] Tuomio 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[72] Ks. esim. tuomio 4.3.2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, 60 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).