Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN MÄÄRÄYS (kahdeksas jaosto)

18 päivänä toukokuuta 2021 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 99 artikla – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Rakennuksen rakentamisvaiheessa maksetun veron vähentäminen – Vapaaehtoinen verovelvollisuus – Päätös olla aloittamatta alun perin suunniteltua toimintaa – Ostoihin sisältyneen veron perusteella tehdyn vähennyksen oikaiseminen – Vastaus ennakkoratkaisukysymykseen on selvästi johdettavissa oikeuskäytännöstä

Asiassa C-248/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Högsta förvaltningsdomstolen (ylin hallintotuomioistuin, Ruotsi) on esittänyt 19.5.2020 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 9.6.2020, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**Skatteverket**

vastaan

**Skellefteå Industrihus AB,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja N. Wahl sekä tuomarit F. Biltgen (esittelevä tuomari) ja L. S. Rossi,

julkisasiamies: H. Saugmandsgaard Øe,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian perustellulla määräyksellä unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 99 artiklan mukaisesti,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: ruotsi.

**määräyksen**

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 137, 168, 184–187, 189 ja 192 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Skatteverket (Ruotsin verohallinto) ja Skellefteå Industrihus AB ja joka koskee viimeksi mainitulle asetettua velvollisuutta oikaista ostoihin sisältyneen arvonlisäveron perusteella tehty vähennys kiinteistöhankkeesta luopumisen seurauksena.

## Asiaa koskevat oikeussäännöt

### *Unionin oikeus*

3 Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.”

4 Kyseisen direktiivin 135 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

– –

l) kiinteän omaisuuden vuokraus.”

5 Mainitun direktiivin 137 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden valita verotus seuraavien liiketoimien osalta:

– –

b) muun kuin 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetun rakennuksen tai rakennuksen osan ja siihen liittyvän maapohjan luovutus;

c) sellaisen rakentamattoman kiinteän omaisuuden luovutus, joka ei ole 12 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettua rakennusmaata;

d) kiinteän omaisuuden vuokraus.

2. Jäsenvaltioiden on vahvistettava 1 kohdassa säädetyn valintaoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt.

Jäsenvaltiot voivat rajoittaa tämän valintaoikeuden soveltamisalaa.”

6 Saman direktiivin 168 artiklassa 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;

b) arvonlisävero, joka on maksettava tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin 18 artiklan a alakohdan ja 27 artiklan mukaisesti rinnastettavista liiketoimista;

c) arvonlisävero, joka on maksettava tavaroiden yhteisöhankinnoista 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdan mukaisesti;

d) arvonlisävero, joka on maksettava tavaroiden yhteisöhankintoihin 21 ja 22 artiklan mukaisesti rinnastettavista liiketoimista;

e) kyseiseen jäsenvaltioon tavaroiden maahantuonnista maksettava tai maksettu arvonlisävero.”

7 Arvonlisäverodirektiivin 184 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Alun perin tehty vähennys oikaistaan, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu.”

8 Kyseisen direktiivin 185 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Oikaiseminen tehdään etenkin, jos arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, esimerkiksi jos kauppa on peruutettu tai hinnanalennus saatu.

2. Poiketen siitä, mitä 1 kohdassa säädetään, oikaisua ei suoriteta kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista eikä asianmukaisesti toteen näytetystä tai todetusta tuhoutumisesta, hävikistä tai varkaudesta eikä 16 artiklassa tarkoitetun vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten tapahtuneesta käyttöön ottamisesta.

Kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista sekä varkaudesta jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia oikaisua.”

9 Mainitun direktiivin 186 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vahvistettava 184 ja 185 artiklan yksityiskohtaiset soveltamissäännöt.”

10 Saman direktiivin 187 artikla kuuluu seuraavasti:

”1. Tuotantotavaroista oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, mukaan lukien tavaran hankinta- tai valmistusvuosi.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin oikaisua tehdessään käyttää perusteena täydet viisi vuotta kestävää kautta, joka alkaa tavaran ensimmäisestä käyttöönotosta.

Kiinteistöinvestoinneissa oikaisun perusteena toimivaa kautta voidaan pidentää kahteenkymmeneen vuoteen.

2. Kunakin vuonna oikaisu kohdistuu vain viidennekseen tai, jos oikaisukautta on pidennetty, vastaavaan murto-osaan tuotantotavaroiden arvonlisäverosta.

Ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu oikaisu perustuu seuraavien vuosien aikana tapahtuneisiin vähennysoikeuden muutoksiin suhteessa vuoteen, jona tavara on hankittu tai valmistettu tai, tapauskohtaisesti, jona sitä on käytetty ensimmäisen kerran."

11 Arvonlisäverodirektiivin 188 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Oikaisukauden aikana luovutettua tuotantotavaraa on katsottava käytetyksi verovelvollisen liiketoiminnassa oikaisukauden loppuun saakka.

Liiketoimintaa pidetään kokonaisuudessaan verollisena, jos tuotantotavaran luovutus on verollinen.

Liiketoimintaa pidetään kokonaan vapautettuna verosta, jos tuotantotavaran luovutus on vapautettu verosta.

2. Edellä 1 kohdassa säädetty oikaisu on suoritettava kerralla koko jäljellä olevalta oikaisukaudelta. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin, kun tuotantotavaran luovutus on vapautettu verosta, olla vaatimatta oikaisua, jos ostaja on verovelvollinen, joka käyttää kyseistä tuotantotavaraa yksinomaan sellaisissa liiketoimissa, joiden osalta arvonlisävero saadaan vähentää."

12 Kyseisen direktiivin 189 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot voivat 187 ja 188 artiklaa sovellettaessa toteuttaa seuraavat toimenpiteet:

a) määritellä tuotantotavaran käsitteen;

b) täsmentää oikaisemisessa huomioon otettavan arvonlisäveron määrän;

c) toteuttaa kaikki aiheelliset toimenpiteet sen varmistamiseksi, että oikaisemisesta ei aiheudu perusteetonta hyötyä;

d) sallia hallinnon yksinkertaistaminen."

13 Mainitun direktiivin 190 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot voivat 187, 188, 189 ja 191 artiklaa sovellettaessa lukea tuotantotavaroiksi sellaiset palvelut, joilla on tavanomaisesti tuotantotavaran ominaisuuksiin luettavia ominaisuuksia."

14 Arvonlisäverodirektiivin 191 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Jos 187 ja 188 artiklan soveltamisen vaikutus jäsenvaltiossa on merkitykseltään hyvin vähäinen, tämä jäsenvaltio voi, kuultuaan arvonlisäverokomiteaa ja ottaen huomioon veron kokonaisvaikutuksen kyseisessä jäsenvaltiossa ja hallinnon yksinkertaistamistarpeen, olla soveltamatta näitä säännöksiä, jollei tämä johda kilpailun vääristymiseen."

15 Kyseisen direktiivin 192 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Kun verovelvollinen siirtyy tavallisen verotusjärjestelmän piiristä erityisjärjestelmän piiriin tai päinvastoin, jäsenvaltiot voivat toteuttaa tarvittavat toimenpiteet sen varmistamiseksi, että verovelvolliselle ei aiheudu perusteetonta hyötyä tai haittaa.”

### *Ruotsin oikeus*

16 Arvonlisäverosta 30.3.1994 annetun lain (1994:200) (mervärdesskattelagen (1994:200); SFS 1994, nro 200), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä arvonlisäverolaki), 3 luvun 2 §:n mukaan kiinteistöjen vuokraus on lähtökohtaisesti vapautettu arvonlisäverosta. Kiinteistönomistaja, joka vuokraa rakennuksen kokonaan tai osittain vuokralaiselle käytettäväksi jatkuvaluonteista verollista toimintaa varten, voi kuitenkin arvonlisäverolain 3 luvun 3 §:n ja 9 luvun 1 §:n nojalla valita, että vuokraamista verotetaan.

17 Vaikka vapaaehtoinen verovelvollisuus on lähtökohtaisesti mahdollinen vasta kiinteistön valmistumisen ja vuokrauksen alkamisen jälkeen, arvonlisäverolain 3 luvun 3 §:n 3 momentin 3 kohdasta ja 9 luvun 2 §:stä seuraa kuitenkin, että kiinteistönomistaja voi valita vapaaehtoisen verovelvollisuuden jo rakentamisvaiheessa muun muassa sillä edellytyksellä, että se aikoo vuokrata kiinteistön sen valmistuttua.

18 Kyseisen lain 9 luvun 6 §:n 2 momentin mukaan verohallinto voi jo rakentamisvaiheessa eli jo ennen vuokralle antamista päättää lopettaa vapaaehtoisen verovelvollisuuden, jos tällaiselle verovelvollisuudelle ei ole enää edellytyksiä.

19 Arvonlisäverolain 8 ja 8 a luku sisältävät säännökset ostoihin sisältyvän veron vähentämisestä ja vähennyksen oikaisemisesta.

20 Vapaaehtoisen verovelvollisuuden valinneella kiinteistönomistajalla on kyseisen lain 8 luvun 3 §:n ja 9 luvun 8 §:n mukaan oikeus vähentää liiketoimintaansa liittyviin hankintoihin sisältynyt arvonlisävero. Vähennys voidaan tehdä joko siten, että kiinteistönomistaja valitsee vapaaehtoisen verovelvollisuuden rakentamisvaiheessa, takautuvana vähennyksenä tai oikaisemalla.

21 Mainitun lain 8 a luvun 4 §:stä ilmenee, että vähennys on lähtökohtaisesti oikaistava, jos tuotantotavaran, jonka hankinnasta on seurannut oikeus ostoihin sisältyneen veron vähentämiseen kokonaan tai osittain, käyttötarkoitus muuttuu vähennysoikeutta rajoittavalla tavalla. Oikaisu on tehtävä myös käänteisessä tilanteessa eli silloin, kun hankinnasta ei ole seurannut oikeutta vähennykseen tai siitä on seurannut oikeus vain osittaiseen vähennykseen, mutta käyttötarkoitus muuttuu vähennysoikeutta kasvattavalla tavalla.

22 Saman lain 8 a luvun 6 §:n mukaan ostoihin sisältyneen veron perusteella tehtyä vähennystä oikaistaan ainoastaan silloin, kun tuotantotavaran käyttötarkoitus on muuttunut tai luovutus on tapahtunut tietyn ajan sisällä (tarkistusaika). Tarkistusaika on kiinteistöjen osalta kymmenen vuotta.

23 Arvonlisäverolain 9 luvun 11 §:ään sisältyy erityisiä säännöksiä oikaisemisesta siinä tapauksessa, että vapaaehtoinen verovelvollisuus lakkaa rakennusvaiheessa ennen verollisen vuokraamisen aloittamista. Oikaiseminen on tällöin suoritettava kerralla koko jäljellä olevalta tarkistusajalta. Lisäksi vapaaehtoista verovelvollisuutta koskevan päätöksen ja sen lakkaamisen väliseen aikaan

liittyvä ostoihin sisältyvä vero on maksettava valtiolle korkoineen. Kyseisten säännösten sisällöstä seuraa, että kaikki vähennetyt ostoihin sisältyvät verot on maksettava välittömästi takaisin korkoineen.

**Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys**

24 Skellefteå Industrihus, joka on Ruotsin oikeuden mukaisesti perustettu yhtiö, aikoi rakentaa omistamalleen kiinteistölle vuokrattavaksi tarkoitetun toimistorakennuksen, ja haki rakentamisvaiheessa vapaaehtoisen verovelvollisuuden soveltamista, mikä sille myönnettiin marraskuusta 2012 lähtien. Se vähensi tämän jälkeen 966 508 Ruotsin kruunun (SEK) (noin 95 400 euroa) suuruisen, lähinnä suunniteltua rakennusta koskeneista arkkitehtipalveluista koostuneisiin hankintoihin sisältyneen arvonlisäveron. Yhden mahdollisista tulevista vuokralaisista ilmoitettua, ettei se ollut enää kiinnostunut tilojen vuokraamisesta kyseessä olevassa rakennuksessa, tehty uusi kustannuslaskelma osoitti, ettei hanke ollut taloudellisesti kannattava. Pääasian vastaaja päätti siten syyskuussa 2013 luopua hankkeesta, mistä seurasi vapaaehtoisen verovelvollisuuden lakkaaminen.

25 Skellefteå Industrihus palautti joulukuussa 2013 kaikki sinä aikana, jolloin se oli ollut vapaaehtoisesti verovelvollinen, vähennetyt ostoihin sisältyneet arvonlisäverot. Kolme vuotta myöhemmin se kuitenkin pyysi uudelleentarkastelua ja vaati ostoihin sisältyneen veron perusteella tehtyjen vähennysten hyväksymistä sillä perusteella, että vaatimus ostoihin sisältyneen veron palauttamisesta ei ollut sopusoinnussa arvonlisäverodirektiivin kanssa.

26 Verohallinnon hylättyä kyseisen vaatimuksen Skellefteå Industrihus saattoi asian vireille Förvaltningsrätten i Umeåssa (Umeån hallintotuomioistuin, Ruotsi), joka hyväksyi vaatimuksen sillä perusteella, että sovellettavat Ruotsin säännökset eivät olleet unionin oikeuden mukaisia. Verohallinto maksoi siten takaisin Skellefteå Industrihusille tämän alun perin palauttaman arvonlisäveron.

27 Verohallinnon valitus hallinto-oikeuden ratkaisusta hylättiin, minkä jälkeen verohallinto valitti ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen ja vaati tätä velvoittamaan Skellefteå Industrihusin maksamaan palautetun ostoihin sisältyneen arvonlisäveron takaisin.

28 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo aluksi, että nyt käsiteltävässä asiassa ei ole tapahtunut väärinkäytöksiä tai petoksia ja että kyseessä olevia hankintoja ei ole käytetty arvonlisäverottomien liiketoimien toteuttamiseen. Pääasia koskee siten yksinomaan kysymystä arvonlisäverolain 9 luvun 11 §:n yhteensopivuudesta arvonlisäverodirektiivin kanssa silloin, kun verovelvollisuus lakkaa sen vuoksi, että rakennushankkeesta luovutaan ennen rakennuksen valmistumista eikä mitään vuokrausliiketoimintaa siten aloiteta.

29 Se huomauttaa tämän jälkeen, että arvonlisäverolain 9 luvun 11 §:n säännöksillä ei ole välitöntä vastinetta arvonlisäverodirektiivissä ja että näin ollen on ratkaistava, kuuluvatko kyseiset säännökset verohallinnon väittämällä tavalla sen harkintavallan piiriin, joka jäsenvaltioilla on mainitun direktiivin 137 artiklan perusteella kiinteistön vuokrauksen verottamiseen liittyvää valintaoikeutta koskevien sääntöjen täsmentämisessä. Tähän kysymykseen annettavaa vastausta ei kuitenkaan voida ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan johtaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ja erityisesti 12.1.2006 annetusta tuomiosta Turn- und

Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22), 30.3.2006 annetusta tuomiosta Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214) tai 28.2.2018 annetusta tuomiosta Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134).

30 Se täsmentää siltä varalta, että unionin tuomioistuin katsoisi, että pääasiassa kyseessä olevat säännökset eivät kuulu jäsenvaltioiden harkintavallan piiriin, että on vielä tutkittava, voidaanko ne kuitenkin hyväksyä vähennysten oikaisemisesta annettujen arvonlisäverodirektiivin säännösten perusteella. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että myöskään tähän kysymykseen ei ole löydettävissä vastausta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä, muun muassa 29.2.1996 annetusta tuomiosta INZO (C-110/94, EU:C:1996:67).

31 Tässä tilanteessa Högsta förvaltningsdomstolen (ylin hallintotuomioistuin, Ruotsi) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko arvonlisäverodirektiivin ja erityisesti sen 137, 168, 184–187, 189 ja 192 artiklan kanssa yhteensopivaa se, että kiinteistönomistajan, joka on hakeutunut vapaaehtoisesti verovelvolliseksi rakennuksen rakennusvaiheen aikana ja joka on vähentänyt rakennushankkeen osalta ostoihin sisältyvän veron, on maksettava välittömästi takaisin koko ostoihin sisältyvä vero korkoineen sillä perusteella, että verovelvollisuus päättyy sen vuoksi, että rakennushanke keskeytetään ennen rakennuksen valmistumista, eikä vuokraus näin ollen toteudu?”

**Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu**

32 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 99 artiklan mukaan unionin tuomioistuin voi esittelevän tuomarin ehdotuksesta ja julkisasiamiestä kuultuaan milloin tahansa päättää ratkaista asian perustellulla määräyksellä muun muassa silloin, kun ennakkoratkaisukysymykseen annettava vastaus on selvästi johdettavissa oikeuskäytännöstä tai jos ennakkoratkaisukysymykseen annettavasta vastauksesta ei ole perusteltua epäilystä.

33 Nyt käsiteltävässä asiassa on syytä soveltaa kyseistä määräystä.

34 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ennakkoratkaisukysymyksellään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 137, 168, 184–187, 189 ja 192 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään kiinteistönomistajan, joka oli hakeutunut vapaaehtoisesti verovelvolliseksi sellaisen rakennuksen rakennusvaiheessa, joka sen oli tarkoitus antaa vuokralle, ja vähentänyt kyseiseen rakennushankkeeseen liittyviin ostoihin sisältyneen arvonlisäveron, velvollisuudesta maksaa koko ostoihin sisältynyt arvonlisävero korkoineen välittömästi takaisin sillä perusteella, että vähennysoikeuden perusteena olleesta rakennushankkeesta luovutaan ennen verollisen toiminnan aloittamista, tai jossa säädetään tällaisen tilanteen varalta velvollisuudesta oikaista ostoihin sisältänyt arvonlisävero.

35 Kysymykseen vastaamiseksi on todettava, että pääasian taustalla olevat tosiseikat eivät koske tilannetta, jossa verovelvollisuus päättyy, vaan tilannetta, jossa verollisia liiketoimia ei ole. Koska arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaan ”verovelvollisella” tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa taloudellista toimintaa (ts. liiketoimintaa), riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta (ks. vastaavasti tuomio 12.10.2016, Nigl ym., C-340/15, EU:C:2016:764, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), arvonlisäverovelvollisuus ei pääty automaattisesti silloin, kun verovelvollinen päättää luopua aiemmin suunnittelemastaan liiketoiminnasta.

36 Siltä osin, voivatko jäsenvaltiot niille arvonlisäverodirektiivin 137 artiklassa annetun harkintavallan perusteella antaa säännöstä, jonka mukaan kyseisessä artiklassa säädetyn valintaoikeuden käyttämisen seurauksena myönnetty vähennysoikeus voidaan peruuttaa taannehtivasti, jos suunnitellusta liiketoiminnasta luovutaan, on muistutettava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverojärjestelmän ja siten myös vähennysjärjestelmän soveltamisen kannalta on ratkaisevaa, että verovelvollinen hankkii tavarat tai palvelut tässä ominaisuudessaan. Tavaran tai palvelun tosiasiallisen tai suunnitellun käytön perusteella ratkaistaan ainoastaan sen alkuperäisen vähennyksen laajuus, johon verovelvollinen on oikeutettu arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan nojalla, ja myöhempien ajanjaksojen aikana mahdollisesti tehtävien oikaisujen laajuus, mutta se ei vaikuta vähennysoikeuden syntymiseen (tuomio 12.11.2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Unionin tuomioistuin on myös toistuvasti todennut, että lähtökohtaisesti vähennysoikeus säilyy kerran synnyttyään, vaikka suunniteltu liiketoiminta ei olisi myöhemmin toteutunutkaan eikä verollisia liiketoimia näin ollen olisi tehty (ks. vastaavasti tuomio 29.2.1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, 20 kohta ja tuomio 17.10.2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, 25 kohta) ja vaikka verovelvollinen ei tahdostaan riippumattomista syistä myöhemmin käytä verollisessa liiketoiminnassaan tavaroita tai palveluja, joiden osalta on tehty vähennys (tuomio 12.11.2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Muunlainen arvonlisäverodirektiivin tulkinta olisi vastoin sitä periaatetta, että arvonlisäverotuksessa on kohdeltava yrityksiä neutraalisti verorasituksen suhteen. Se johtaisi nimittäin siihen, että yrityksiä, jotka jo tekevät verollisia liiketoimia, ja yrityksiä, jotka aikovat aloittaa verollisiin liiketoimiin johtavan toiminnan investointeja tekemällä, kohdeltaisiin saman investointitoiminnan osalta verotuksessa perusteettomasti eri tavalla. Samalla tapaa sattumanvaraisia eroja syntyisi viimeksi mainittujen yritysten osalta siitä syystä, että vähennysten lopullinen hyväksyminen olisi riippuvainen siitä, johtavatko investoinnit verollisiin liiketoimiin vai eivät (tuomio 12.11.2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Oikeuskäytännöstä ilmenee lisäksi, että vaikka arvonlisäverodirektiivin 137 artiklan 2 kohdassa annetaan jäsenvaltioille laaja harkintavalta, jonka nojalla ne voivat vahvistaa valintaoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt tai jopa poistaa oikeuden, jäsenvaltiot eivät voi käyttää harkintavaltaansa kyseisen direktiivin 167 ja 168 artiklan vastaisesti poistamalla jo saadun vähennysoikeuden (tuomio 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Sellaisten vähennysten rajoittaminen, jotka liittyvät valintaoikeuden käyttämisen jälkeisiin verollisiin liiketoimiin, ei nimittäin koskisi valintaoikeuden ”laajuutta”, jota jäsenvaltiot saavat arvonlisäverodirektiivin 137 artiklan 2 kohdan nojalla rajoittaa, vaan valintaoikeuden käyttämisen seurauksia (tuomio 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

40 Vaikka jäsenvaltiot voivat siis vapaasti määritellä valintaoikeuden käyttämisen edellytykset ja yksityiskohtaiset säännöt, nämä eivät saa rajoittaa itse vähennysoikeutta ja niiden on oltava arvonlisäverodirektiivin tavoitteiden ja yleisten periaatteiden mukaisia (ks. vastaavasti tuomio 9.9.2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, EU:C:2004:512, 24 kohta; tuomio 12.1.2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, 31 kohta ja tuomio 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, 45 ja 46 kohta).

41 Tästä seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 137 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä arvonlisäverolain 9 luvun 11 §:n kaltaiselle kansalliselle säännökselle, jossa tosiasiallisesti säädetään ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa koskevan vähennysoikeuden peruuttamisesta, vaikka kyseinen oikeus on myönnetty verovelvolliselle tämän käytettyä valintaoikeuttaan.

42 Sen kysymyksen osalta, miten 29.2.1996 annetussa tuomiossa INZO (C-110/94, EU:C:1996:67) korostettu periaate, jonka mukaan vähennysoikeus on saatu, vaikka toiminta lopetetaan ennen kuin se on johtanut verollisiin liiketoimiin, on yhdistettävä vähennysten oikaisemisesta annettujen arvonlisäverodirektiivin säännösten kanssa, ja erityisesti siltä osin, voidaanko arvonlisäverolain 9 luvun 11 §:n kaltainen säännös silti hyväksyä kyseisten säännösten kannalta, on muistutettava, että unionin tuomioistuin on yhtäältä todennut, että arvonlisäverodirektiivin 184–187 artiklassa säädetty oikaisumekanismi on erottamaton osa kyseisellä direktiivillä perustettua vähennysjärjestelmää, ja sillä pyritään luomaan läheinen ja välitön suhde ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa koskevan vähennysoikeuden sekä kyseessä olevien tavaroiden ja palvelujen verollisiin myyntiliiketoimiin tapahtuvan käytön välille (ks. vastaavasti tuomio 9.7.2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, 20 kohta ja tuomio 17.9.2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, 26 kohta). Se on toisaalta täsmentänyt, että silloin, kun verovelvollisen hankkimia tavaroita tai palveluja käytetään sellaisessa toiminnassa, joka on vapautettu verosta tai joka ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, veroa ei suoriteta myynneistä eikä ostoihin sisältyvää veroa voida vähentää (tuomio 9.7.2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Lisäksi on mainittava, että oikaisuvelvollisuuden syntyminen määritellään arvonlisäverodirektiivin 184 artiklassa niin laajasti kuin mahdollista, sillä sen mukaan ”alun perin tehty vähennys oikaistaan, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu”. Tämä sanamuoto ei sulje a priori pois mitään ajateltavissa olevaa tapausta, jossa kyseessä on perusteeton vähennys, ja oikaisuvelvollisuuden yleistä ulottuvuutta vahvistaa se, että arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 2 kohdassa on nimenomaisesti lueteltu siitä sallitut poikkeukset (ks. vastaavasti tuomio 17.9.2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, 30 ja 31 kohta).

44 Lisäksi silloin kun verovelvollinen ei tahdostaan riippumattomista syistä käytä verollisessa liiketoiminnassaan tavaroita ja palveluja, joiden osalta vähennys on tehty, arvonlisäverodirektiivin 185 artiklassa tarkoitettujen ”muutosten” toteamiseksi ei riitä, että kiinteistö on ollut tyhjillään vuokrasopimuksen irtisanomisen jälkeen omistajasta riippumattomista syistä, kun on osoitettu, että omistajalla on edelleen aikomus hyödyntää kiinteistöä verollisessa liiketoiminnassaan ja omistaja on ryhtynyt hyödyntämiseen tarvittaviin toimenpiteisiin, koska tämä tarkoittaisi sitä, että oikaisuihin sovellettavilla säännöksillä rajoitettaisiin vähennysoikeutta (tuomio 12.11.2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

45 Niinpä edellä 42 kohdassa mieleen palautetussa oikeuskäytännössä tarkoitettu läheinen ja välitön suhde ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa koskevan vähennysoikeuden ja toteuttaviksi suunniteltujen verollisten liiketoimien välillä katkeaa, jos verovelvollinen ei suunnittele enää käyttävänsä kyseessä olevia tavaroita ja palveluja verollisten myyntiliiketoimien toteuttamiseen tai käyttää niitä verosta vapautettujen liiketoimien suorittamiseen (tuomio 12.11.2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, 44 kohta).

46 Jos – kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee – pääasian tilanne vastaa edellisessä kohdassa kuvattua tilannetta, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava, siihen on siten sovellettava arvonlisäverodirektiivin 184–187 artiklassa säädettyä oikaisumekanismia.

47 Unionin tuomioistuin on todennut tarkemmin arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan osalta, että kyseiseen säännökseen ei sisälly oikaisun yksityiskohtaisia sääntöjä, joita on sovellettava siinä tapauksessa, että vähennysoikeus osoittautuu jo käyttöönoton ajankohtana suuremmaksi tai pienemmäksi kuin alun perin tehty vähennys (tuomio 17.9.2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, 43 kohta). Sitä paitsi arvonlisäverodirektiivin 187 artiklassa ei säännellä sellaisten yksityiskohtaisten sääntöjen vahvistamista, jotka koskevat alkuperäisen vähennyksen oikaisemista kyseessä olevan tuotantotavaran käyttöönottoajankohtana, jos ilmenee, että mainittu vähennys oli tänä ajankohtana suurempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli kyseisen tavaran tosiasiallisen käytön perusteella oikeutettu, vaan siihen sovelletaan kyseisen direktiivin 184 ja 185 artiklassa tarkoitettuja yksityiskohtaisia soveltamissääntöjä, jotka jäsenvaltiot vahvistavat mainitun direktiivin 186 artiklan nojalla (tuomio 17.9.2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, 48 kohta).

48 Koska nyt käsiteltävässä asiassa ei ollut hankitun tavaran ja palvelujen ”käyttöönottamista” eikä ”tosiasiallista käyttöä”, on katsottava, että Ruotsin oikeudessa säädetyn alkuperäisen arvonlisäverovähennyksen oikaisemista koskevat yksityiskohtaiset säännöt eivät kuulu arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan soveltamisalaan eivätkä ne siten voi olla ristiriidassa kyseisen säännöksen kanssa, toisin kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epäillyt.

49 Sama päätelmä on tehtävä arvonlisäverodirektiivin 192 artiklan osalta, koska kyseisen säännöksen sanamuodosta ilmenee selvästi, että siinä annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus valita, toteuttavatko ne ”tarvittavat toimenpiteet sen varmistamiseksi, että verovelvolliselle ei aiheudu perusteetonta hyötyä tai haittaa”.

50 Ennakkoratkaisukysymykseen on kaiken edellä esitetyn perusteella vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 137, 168, 184–187, 189 ja 192 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään kiinteistönomistajan, joka oli hakeutunut vapaaehtoisesti verovelvolliseksi sellaisen rakennuksen rakennusvaiheessa, joka sen oli tarkoitus antaa vuokralle, ja vähentänyt kyseiseen rakennushankkeeseen liittyviin ostoihin sisältyneen arvonlisäveron, velvollisuudesta maksaa koko ostoihin sisältynyt arvonlisävero korkoineen välittömästi takaisin sillä perusteella, että vähennysoikeuden perusteena ollut hanke ei ollut johtanut verolliseen liiketoimintaan, mutta eivät ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa säädetään tällaisen tilanteen varalta velvollisuudesta oikaista ostoihin sisältynyt arvonlisävero.

## Oikeudenkäyntikulut

51 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 137, 168, 184–187, 189 ja 192 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään kiinteistönomistajan, joka oli hakeutunut**

**vapaaehtoisesti verovelvolliseksi sellaisen rakennuksen rakennusvaiheessa, joka sen oli tarkoitus antaa vuokralle, ja vähentänyt kyseiseen rakennushankkeeseen liittyviin ostoihin sisältyneen arvonlisäveron, velvollisuudesta maksaa koko ostoihin sisältynyt arvonlisävero korkoineen välittömästi takaisin sillä perusteella, että vähennysoikeuden perusteena ollut hanke ei ollut johtanut verolliseen liiketoimintaan, mutta eivät ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa säädetään tällaisen tilanteen varalta velvollisuudesta oikaista ostoihin sisältynyt arvonlisävero.**

Allekirjoitukset