Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

11 päivänä huhtikuuta 2018 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden rajoittaminen – Ostoihin sisältyvän veron vähennyksen oikaiseminen – Maa-alueen luovutus – Virheellinen luokittelu ”verolliseksi toiminnaksi” – Veron merkitseminen alkuperäiseen laskuun – Luovuttajan tekemä merkinnän muutos

Asiassa C-532/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (ylin hallintotuomioistuin, Liettua) on esittänyt 3.10.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 18.10.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

vastaan

SEB bankas AB,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja R. Silva de Lapuerta sekä tuomarit J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari), A. Arabadjiev, S. Rodin ja E. Regan,

julkisasiamies: M. Bobek,

kirjaaja: hallintovirkamies M. Aleksejev,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 4.10.2017 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– SEB bankas AB, edustajanaan hallituksen jäsen M. Bielskienė, avustajanaan A. Medelienė, advokatė,

– Liettuan hallitus, asiamiehinään D. Kriaučiūnas, R. Krasuckaitė ja J. Prasauskienė,

– Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja J. Jokubauskaitė,

kuultuaan julkisasiamiehen 20.12.2017 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: liettua.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 184–186 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Liettuan tasavallan valtiovarainministeriön yhteydessä toimiva kansallinen verohallinto, jäljempänä veroviranomainen) ja SEB bankas AB ja joka koskee SEB bankas AB:n osalta suoritettua verotuksen tarkistusta, jonka tarkoituksena oli oikaista arvonlisäverovähennys, jonka kyseinen yhtiö oli tehnyt maa-alueen oston perusteella.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat pitää verovelvollisena jokaista, joka satunnaisesti suorittaa 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuun toimintaan liittyviä liiketoimia, erityisesti jonkin seuraavista liiketoimista:

– –

b) rakennusmaan luovutus.”

4 Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan k alakohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

– –

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

5 Arvonlisäverodirektiivin 179 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on tehtävä vähennys vähentämällä verokaudelta maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärästä se arvonlisäveron määrä, josta vähennysoikeus on syntynyt ja joka voidaan vähentää 178 artiklan säännösten mukaisesti saman kauden aikana.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia 12 artiklassa tarkoitettuja satunnaisia liiketoimia suorittavia verovelvollisia käyttämään vähennysoikeuttaan vasta luovutusajankohtana.”

6 Arvonlisäverodirektiivin 5 lukuun, jonka otsikkona on ”Vähennysten oikaiseminen”, sisältyvät muun muassa 184–189 artikla.

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 Arvonlisäverodirektiivin 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 Arvonlisäverodirektiivin 186 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

10 Arvonlisäverodirektiivin 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 Arvonlisäverodirektiivin 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 Arvonlisäverodirektiivin 250 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. 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.”

Liettuan oikeus

14 Liettuan arvonlisäverosta annetun lain (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas), sellaisena kuin se on muutettuna 15.1.2004 annetulla lailla nro IX-1960, 65 §:ssä, jonka otsikko on ”Arvonlisäverovähennysten oikaisemista koskevat yleiset säännöt”, säädetään seuraavaa:

”Jos verokautta koskevan veroilmoituksen antamisen jälkeen arvonlisäverovelvollinen peruuttaa hankkimiensa tavaroiden oston osittain, jos tavaroiden luovuttaja tai palveluiden suorittaja antaa sille lisäalennuksen hinnasta tai jos arvonlisäveron määrä, joka on maksettava tavaroiden luovuttajalle tai palveluiden suorittajalle, muusta syystä pienentyy taikka jos verovelvollinen on saanut maahantuonnista kannettavan veron palautuksen ja edellä mainitut ostojen tai maahantuonnin arvonlisäveron määrät on vähennetty, arvonlisäverovähennystä on oikaistava lisäämällä vastaavasti sen verokauden, jona edellä mainittu seikka tuli tietoon, veroilmoituksessa veronsaajalle maksettavaksi tulevan arvonlisäveron määrää tai vähentämällä veronsaajan palautettavana olevan arvonlisäveron määrää.”

15 Lain 83 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Kun tavaroiden luovutusta tai palveluiden suoritusta koskevien asiakirjojen laatimisen jälkeen luovutettujen tavaroiden tai suoritettujen palveluiden verotettava arvo tai määrä muuttuu, on myönnetty hinnanalennus, tavarat (tai osa tavaroista) on palautettu myyjälle, tavaroiden (tai osan tavaroista) tai palveluiden tilaus on peruutettu tai ostajan (asiakkaan) maksettava vastikkeen määrä muuttuu muusta syystä, tavaroiden luovutuksesta tai palveluiden suorituksesta alkuperäisen kirjanpitoasiakirjan laatineen henkilön on annettava (hyvityksen) oikaisuasiakirja, jossa edellä mainitut muutokset todetaan. Osapuolten tekemän keskinäisen sopimuksen perusteella tavaroiden palauttaminen tai palveluiden peruuttaminen voidaan todeta tavaroiden luovuttajan tai palveluiden suorittajan laatiman hyvitysasiakirjan sijasta ostajan (asiakkaan) laatimalla veloitusasiakirjalla (ilmoitus), jos tämä on arvonlisäverovelvollinen.”

16 Verohallinnosta annetun Liettuan lain (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas), sellaisena kuin se on muutettuna 13.4.2004 annetulla lailla nro IX-2112, 68 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jollei tässä pykälässä tai kyseistä veroa koskevassa laissa toisin säädetä, verovelvollinen tai verohallinto voi laskea tai laskea uudelleen veron määrän kaudelta, jonka pituus ei ylitä kuluvaa kalenterivuotta ja viittä sitä edeltävää kalenterivuotta laskettuna sen vuoden tammikuun 1. päivästä lähtien, jolloin vero alun perin laskettiin tai laskettiin uudelleen.”

17 Kyseisen lain 80 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisella on oikeus oikaista veroilmoitusta, jollei tämän lain 68 §:ssä säädetty verojen laskentakausi (tai uudelleenlaskentakausi) ole päättynyt.”

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset

18 SEB Lizingas UAB – jonka oikeudet ovat siirtyneet SEB bankasille, joka sulautti sen itseensä marraskuussa 2013 – osti maaliskuussa 2007 VKK Investicijalta kuusi tonttia 4 800 000 Liettuan litin (LTL) verollisella kokonaishinnalla, joka on noin 1 387 200 euroa. Tähän määrään sisältyvät kaikki verot. Liiketoimen toteuttamisaikana osapuolet katsoivat, että kyse oli rakennusmaan luovutuksesta, joka oli arvonlisäveron alainen liiketoimi. SEB Lizingas maksoi näin ollen tästä liiketoimesta arvonlisäveron ja vähensi sen määrän maaliskuulta 2007 maksettavaksi tulevasta arvonlisäverostaan.

19 Samaan aikaan SEB Lizingas luovutti tontit VKK Investicijalle leasingsopimuksen velvoitteiden mukaisesti. Koska viimeksi mainittu yhtiö ei kuitenkaan ollut täyttänyt leasingsopimuksesta johtuvia velvoitteitaan, SEB Lizingas päätti sopimuksen yksipuolisesti maaliskuussa 2009.

20 VKK Investicija antoi 14.4.2010 kantajan nimissä arvonlisäveron hyvitysilmoituksen, jossa se totesi, että ensimmäiseen laskuun merkitty hinta, joka sisälsi kaikki verot, oli veroton hinta, koska maksettavaa arvonlisäveroa ei ole, ja se lähetti uuden laskun, jonka mukaan maksettavan hinnan määrä oli 4 800 000 LTL ja jossa ei mainittu arvonlisäveroa. Se katsoi, että kyseinen myyntitoimi ei lopulta ollut rakennusmaan luovutus ja että siitä ei siis ollut maksettava arvonlisäveroa. Se jätti tämän jälkeen oikaistun arvonlisäveroilmoituksen maaliskuulta 2007.

21 SEB Lizingasissa, joka oli kieltäytynyt ottamasta huomioon hyvitysilmoitusta ja uutta laskua ja oikaisemasta vuoden 2007 maaliskuussa tehtyä arvonlisäverovähennystä näiden asiakirjojen mukaiseksi, suoritettiin verontarkastus vuonna 2012. Katsottuaan, että kyseinen maa-alueen luovutus oli todella arvonlisäverosta vapautettu toimi, verohallinto määräsi 16.5.2014 tekemällään päätöksellä SEB bankasin maksamaan takaisin perusteettomasti vähennetyn arvonlisäveron määrän viivästyskorkoineen. Verohallinto määräsi sille lisäksi vero-oikeudellisen seuraamusmaksun.

22 SEB bankas riitautti tämän päätöksen Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybėsissa (Liettuan tasavallan hallituksen alainen veroriitoja käsittelevä lautakunta), joka kumosi osittain tämän päätöksen maksettavan arvonlisäveron ja lisämaksujen osalta. Verohallinto nosti Vilniaus apygardos administracinis teismasissa (Vilnan alueellinen hallintotuomioistuin, Liettua) kanteen, jossa se vaati sitä kumoamaan päätöksen osittain. Tuomioistuin hylkäsi kanteen. Verohallinto valitti Vilniaus apygardos administracinis teismasin antamasta tuomiosta Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasiin (ylin hallintotuomioistuin, Liettua).

23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoi, että tämä asia kuuluu unionin oikeuden tulkinnan ja soveltamisen alaan.

24 Tässä tilanteessa Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko arvonlisäverodirektiivin 184–186 artiklaa tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa tässä direktiivissä säädettyä arvonlisäverovähennysten oikaisumekanismia ei voida soveltaa tapauksissa, joissa alun perin tehtyä arvonlisäverovähennystä ei olisi voitu lainkaan tehdä laillisesti, koska kyseinen liiketoimi oli verosta vapautettu maa-alueen luovutusta koskeva liiketoimi?

2) Vaikuttaako ensimmäiseen kysymykseen annettavaan vastaukseen se, että 1) arvonlisävero vähennettiin tonttien oston osalta alun perin verohallinnon sellaisen käytännön vuoksi, jonka mukaan kyseistä luovutusta pidettiin virheellisesti arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettuna arvonlisäveron alaisena rakennusmaan luovutuksena, ja/tai se, että 2) ostajan alun perin tekemän vähennyksen jälkeen maa-alueen luovuttaja antoi ostajalle arvonlisäveron hyvitysilmoituksen, jossa alkuperäisessä laskussa mainittuja (eriteltyjä) arvonlisäveron määriä oli oikaistu?

3) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa arvonlisäverodirektiivin 184 ja/tai 185 artiklaa tulkittava siten, että kun alun perin tehtyä vähennystä ei olisi voitu lainkaan laillisesti tehdä siksi, että kyseinen liiketoimi oli vapautettu arvonlisäverosta, verovelvollisen velvollisuuden oikaista tätä vähennystä katsotaan syntyvän välittömästi, vai onko sen katsottava syntyvän vasta silloin, kun tuli tietoon, että alun perin tehtyä vähennystä ei olisi voitu tehdä laillisesti?

4) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa arvonlisäverodirektiiviä ja erityisesti sen 179, 184–186 ja 250 artiklaa tulkittava siten, että ostojen vähennyskelpoisen arvonlisäveron oikaistut määrät on vähennettävä verokautena, jolloin verovelvollisen velvollisuus ja/tai oikeus oikaista alun perin tehtyä vähennystä syntyi?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Alustavat huomautukset

25 Alustavasti on palautettava mieleen, että arvonlisäverodirektiivin 184 artiklassa säädetään, että alun perin tehty vähennys oikaistaan, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu. Direktiivin 185 artiklan 1 kohdan mukaan tämä velvollisuus pätee etenkin, jos arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia. Kyseisen artiklan 2 kohdassa luetellaan tapaukset, joissa oikaisua ei poikkeuksellisesti suoriteta. Direktiivin 186 artiklan mukaan jäsenvaltioiden on vahvistettava 184 ja 185 artiklan yksityiskohtaiset soveltamissäännöt.

26 Kyseisissä 184 ja 185 artiklan säännöksissä, joihin ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessä viitataan, mainitaan perusteettomia arvonlisäverovähennyksiä koskeva oikaisuvelvollisuus sekä kuvaillaan ja rajataan sitä. Niissä ei kuitenkaan säädetä, millä tavalla tämä oikaisu on tehtävä.

27 Sen sijaan arvonlisäverodirektiivin 186 artiklassa velvoitetaan jäsenvaltiot nimenomaisesti vahvistamaan tämän oikaisemisen edellytykset. Arvonlisäverodirektiivin 187–189 artiklassa säädetään arvonlisäverovähennyksen oikaisemisen tietyistä yksityiskohtaisista säännöistä ainoastaan tuotantotavaroiden ja siten ainoastaan tietyn erityistapauksen osalta.

28 Näin ollen on erotettava arvonlisäverodirektiivin 184 artiklassa mainitun oikaisuvelvollisuuden laajuus ja kyseisen direktiivin 187–189 artiklassa kuvatun oikaisumekanismin soveltamisalue toisistaan.

Ensimmäinen ja toinen ennakkoratkaisukysymys

29 Siltä osin kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa ensimmäisessä kysymyksessään samalla kertaa sekä arvonlisäverodirektiivin 184–186 artiklaan ja että tässä direktiivissä säädettyyn perusteettomien arvonlisäverovähennysten oikaisumekanismiin, tämä kysymys on muotoiltava uudelleen edellä esitettyjen huomioiden takia.

30 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa selvittää ensimmäisellä ja toisella kysymyksellään yhtäältä, onko arvonlisäverodirektiivin 184 artiklaa tulkittava siten, että tässä artiklassa mainittua perusteettomien arvonlisäverovähennysten oikaisuvelvollisuutta sovelletaan myös tapauksissa, joissa alun perin tehtyä arvonlisäverovähennystä ei olisi voitu lainkaan tehdä laillisesti, koska sen suorittamiseen johtanut liiketoimi oli vapautettu arvonlisäverosta, ja toisaalta, onko arvonlisäverodirektiivin 187–189 artiklaa tulkittava siten, että näissä artikloissa säädettyä perusteettomien arvonlisäverovähennysten oikaisumekanismia sovelletaan tällaisissa tapauksissa erityisesti silloin, kun pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella tavalla alun perin tehty arvonlisäverovähennys oli perusteeton siitä syystä, että kyseessä oli arvonlisäverosta vapautettu maa-alueen luovutus.

31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee vielä sen seikan mahdollisesta vaikutuksesta ensimmäiseen kysymykseen annettavaan vastaukseen, että pääasian tilanteessa maa-alueen ostohintaan liittyvä arvonlisävero on maksettu ja vähennetty virheellisesti verohallinnon virheellisen käytännön takia ja että maa-alueen luovuttaja lähetti alueen ostajalle hyvitysilmoituksen, jossa alkuperäisessä laskussa mainittu arvonlisäveron määrä oli oikaistu.

32 Ensinnäkin on huomattava, että oikaisuvelvollisuus on määritelty 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”.

33 Tämä sanamuoto ei sulje a priori pois sitä mahdollista tapausta, että kyseessä on perusteeton vähennys. Oikaisuvelvollisuuden yleistä ulottuvuutta vahvistaa se, että arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 2 kohdassa on nimenomaisesti lueteltu siitä sallitut poikkeukset.

34 Erityisesti tapaus, jossa vähennys on tehty, vaikka sen tekemiseen ei ollut minkäänlaista oikeutta, kuuluu arvonlisäverodirektiivin 184 artiklassa tarkoitetun ensimmäisen tapaustunnusmerkistön soveltamisalaan, eli tässä tilanteessa alun perin tehty vähennys on suurempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu.

35 Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän logiikan mukaista on sitä paitsi, että arvonlisäverodirektiivissä, johon on otettu pääasiallisesti jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) säännökset, asetetaan yleinen arvonlisäverovähennysten oikaisuvelvollisuus.

36 Yhtäältä tätä velvollisuutta ei voida erottaa jokaista jäsenvaltiota koskevasta velvollisuudesta toteuttaa kaikki lainsäädännölliset ja hallinnolliset toimenpiteet sen varmistamiseksi, että arvonlisävero kannetaan täysimääräisesti sen alueella. Tämän osalta jäsenvaltioiden on tarkastettava verovelvollisten ilmoitukset, niiden kirjanpito ja muut merkitykselliset asiakirjat sekä laskettava ja kannettava vero (tuomio 17.7.2008, komissio v. Italia, C-132/06, EU:C:2008:412, 37 kohta). Tarkastamisella ei kuitenkaan ole merkitystä, jos perusteettomien vähennysten oikaisemisesta ei olisi säädetty.

37 Toisaalta perusteettomien arvonlisäverovähennysten oikaisuvelvollisuus johtuu myös arvonlisäverotuksen neutraalisuudesta, joka on yksi unionin lainsäätäjän tällä alalla käyttöön ottaman yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteista (tuomio 21.2.2006, Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121, 92 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Tässä järjestelmässä nimittäin ainoastaan sellaiset ostoihin sisältyvät verot, jotka verovelvollinen on maksanut verollisiin liiketoimiinsa käyttämistään tavaroista ja palveluista, voidaan vähentää. Ostoihin sisältyvien verojen vähentäminen on sidoksissa myöhemmistä myynneistä maksettavien verojen suorittamiseen. 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 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, 24 kohta). Arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää näin ollen myös, että perusteettomat vähennykset on joka tapauksessa oikaistava.

39 Edellä olevasta seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 184 artiklaa on tulkittava siten, että perusteettomien arvonlisäverovähennysten oikaisuvelvollisuus pätee myös niissä tapauksissa, joissa alun perin tehtyä arvonlisäverovähennystä ei olisi voitu lainkaan tehdä laillisesti, kuten on silloin, kun vähennykseen johtanut liiketoimi osoittautui liiketoimeksi, joka on vapautettu arvonlisäverosta.

40 Toiseksi on todettava, että sen sijaan arvonlisäverodirektiivin 187–189 artiklaa ei voida soveltaa tällaisessa tapauksessa.

41 Arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan 2 kohdan toisesta alakohdasta nimittäin seuraa, että tässä säännöksessä tarkoitettu oikaiseminen tehdään tuotantotavaroiden osalta niiden hankinnan, valmistamisen tai ensimmäisen käytön jälkeen tapahtuneiden vähennysoikeuden muutosten perusteella. Näin ollen arvonlisäverodirektiivin 187 artiklassa kuvatut oikaisun yksityiskohtaiset säännöt liittyvät erityiseen tapaukseen, johon viitataan arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 1 kohdassa ja jossa on kyse siitä, että arvonlisäveronvähennysten määrän määräytymistekijöissä on tapahtunut muutos veroilmoituksen antamisen jälkeen. Niitä ei voida siten käyttää vähennyksen oikaisemiseen silloin, kun vähennyksen tekemiseen ei alusta asti ollut oikeutta. Jotkin näistä yksityiskohtaisista säännöistä, kuten arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetty viidelle vuodelle jaksotettu oikaisu, ovat lisäksi selvästi sopimattomia viimeksi mainittua tapausta varten. Arvonlisäverodirektiivin 188 artikla koskee myös toisenlaista ja vielä erikoisempaa tapausta, jossa on kyse tuotantotavaran luovutuksesta oikaisukauden aikana.

42 Oikeuskäytännössä on katsottu kuudennen direktiivin säännöksistä, jotka ovat aineellisesti samat kuin arvonlisäverodirektiivin säännökset (tuomio 30.9.2010, Uszodaépítő, C-392/09, EU:C:2010:569, 31 kohta), että kuudennessa direktiivissä säädettyä oikaisumekanismia sovelletaan ainoastaan silloin, jos oikeus vähennyksen tekemiseen on olemassa (ks. vastaavasti tuomio 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, 37 kohta).

43 Edellä olevasta seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 187 ja 188 artiklassa säädettyä perusteettomien arvonlisäverovähennysten oikaisumekanismia ei sovelleta silloin, kun vähennys on tehty alun perin ilman oikeutta vähennykseen. Tätä mekanismia ei näin ollen voida soveltaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen maa-alueen luovutukseen, joka oli ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämien tietojen mukaan vapautettu arvonlisäverosta, minkä seurauksena tämän liiketoimen osalta ei olisi pitänyt suorittaa eikä vähentää arvonlisäveroa.

44 Tällaisessa tilanteessa yhtäältä se seikka, että maa-alueen ostohintaan sisältyvä arvonlisävero on maksettu ja vähennetty virheellisesti verohallinnon virheellisen käytännön takia, ja toisaalta se seikka, että maa-alueen luovuttaja on lähettänyt ostajalle hyvitysilmoituksen, jossa alkuperäisessä laskussa mainittua arvonlisäveron määrää oli oikaistu, eivät vaikuta siihen, että tätä mekanismia ei voida soveltaa tässä asiassa.

45 Kaikkien edellä olevien seikkojen perusteella ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 184 artiklaa on tulkittava siten, että tässä artiklassa mainittua perusteettomien arvonlisäverovähennysten oikaisuvelvollisuutta sovelletaan myös tapauksissa, joissa alun perin tehtyä arvonlisäverovähennystä ei olisi voitu lainkaan tehdä laillisesti, koska sen suorittamiseen johtanut liiketoimi oli vapautettu arvonlisäverosta. Sen sijaan arvonlisäverodirektiivin 187–189 artiklaa on

tulkittava siten, että näissä artikloissa säädettyä perusteettomien arvonlisäverovähennysten oikaisumekanismia ei sovelleta tällaisissa tapauksissa erityisesti silloin, kun pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella tavalla arvonlisäverovähennys oli perusteeton siitä syystä, että kyseessä oli arvonlisäverosta vapautettu maa-alueen luovutus.

Kolmas ja neljäs ennakkoratkaisukysymys

46 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tietää kolmannella ja neljännellä kysymyksellään, jotka on tutkittava yhdessä, onko vähennysten oikaisua koskevia arvonlisäverodirektiivin säännöksiä tulkittava siten, että kun alun perin tehtyä vähennystä ei olisi voitu lainkaan tehdä laillisesti, niiden perusteella voidaan määrittää ajankohta, jona velvollisuus perusteettoman arvonlisäverovähennyksen oikaisemiseen syntyy, ja kausi, jolta tämä oikaisu on tehtävä.

47 Nämä kysymykset liittyvät arvonlisäverovähennysten oikaisemisen edellytyksiin. Kuten tämän tuomion 43 kohdassa todetaan, arvonlisäverodirektiivin 187–189 artiklassa säädettyä arvonlisäverovähennysten oikaisumekanismia ei voida soveltaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa. Näin ollen jäsenvaltioiden on vahvistettava arvonlisäverodirektiivin 186 artiklan mukaisesti tällaisessa tapauksessa sovellettavat vähennysten oikaisemisen yksityiskohtaiset säännöt.

48 Jäsenvaltioiden on kuitenkin sellaista kansallista sääntelyä antaessaan, jossa ne vahvistavat nämä yksityiskohtaiset säännöt, noudatettava unionin oikeutta. Näin ollen unionin tuomioistuimen, jolle on esitetty ennakkoratkaisupyyntö, on esitettävä kansalliselle tuomioistuimelle kaikki sellaiset tulkintaan liittyvät seikat, jotka ovat tarpeen, jotta kansallinen tuomioistuin voisi arvioida, onko tämä sääntely yhteensopiva unionin oikeuden, jonka noudattamista unionin tuomioistuin valvoo, kanssa erityisesti unionin oikeuden perusperiaatteiden osalta (ks. vastaavasti tuomio 29.5.1997, Kremzow, C-299/95, EU:C:1997:254, 15 kohta ja määräys 26.3.2009, Pignataro, C-535/08, ei julkaistu, EU:C:2009:204, 22 kohta).

49 SEB bankas esitti tästä kirjallisissa huomautuksissaan, että vuonna 2007 toteutettua liiketoimea koskeva arvonlisäverovähennyksen oikaiseminen on oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteiden vastaista, kun otetaan huomioon, että verohallinto itse oli ollut vuoteen 2013 asti sitä mieltä, että kyseinen liiketoimi oli veroton.

50 Yhtäältä on kuitenkin muistutettava siitä, että perusteltu luottamus ei voi perustua hallinnon lainvastaiseen käytäntöön (ks. vastaavasti tuomio 6.2.1986, Vlachou v. tilintarkastustuomioistuin, 162/84, EU:C:1986:56, 6 kohta). Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasin mukaan hallintokäytäntö, jonka nojalla kyseinen liiketoimi oli alun perin katsottu ”arvonlisäverolliseksi liiketoimeksi”, perustui kansallisen oikeuden virheelliseen tulkintaan, joten alun perin tehty arvonlisäverovähennys oli lainvastainen.

51 Toisaalta oikeusvarmuuden periaate ei ole esteenä kansallisten veroviranomaisten hallintokäytännölle, jossa ne peruuttavat preklusiivisen määräajan kuluessa päätöksen, jolla ne olivat myöntäneet verovelvolliselle arvonlisäveron vähennysoikeuden, vaatimalla sitä maksamaan tämän veron (ks. vastaavasti tuomio 12.10.2016, Nigl ym., C-340/15, EU:C:2016:764, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

52 Oikeusvarmuuden periaate edellyttää kuitenkin, että verovelvollisen verotuksellista tilannetta ei voida loputtomiin kyseenalaistaa, kun otetaan huomioon hänen oikeutensa ja velvollisuutensa verohallintoon nähden (ks. vastaavasti tuomio 6.2.2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Tästä syystä sillä, että preklusiivisen määräajan alkamisajankohta riippuu niistä sattumanvaraisista olosuhteista, joissa vähennyksen lainvastaisuus tuli esiin, ja erityisesti sillä, että se vahvistetaan – kuten Liettuan hallitus haluaa – ajankohdaksi, jona ostaja vastaanotti hyvitysilmoituksen, jossa myyjä oikaisi yksipuolisesti maa-alueesta maksettavaa verotonta määrää

sisällyttämällä siihen arvonlisäveron monta vuotta alueen myynnin jälkeen, saatetaan jättää noudattamatta oikeusvarmuuden periaatetta, minkä arvioiminen on kansallisen tuomioistuimen tehtävä.

53 Näin ollen kolmanteen ja neljänteen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 186 artiklaa on tulkittava siten, että kun alun perin tehtyä arvonlisäverovähennystä ei olisi voitu lainkaan tehdä laillisesti, jäsenvaltioiden on määritettävä ajankohta, jona velvollisuus perusteettoman arvonlisäveronvähennyksen oikaisemiseen syntyy, ja kausi, jolta tämä oikaisu on tehtävä, unionin oikeuden periaatteita ja erityisesti oikeusvarmuuden periaatetta ja luottamuksensuojan periaatetta noudattaen. Kansallisen tuomioistuimen on tarkistettava pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tapauksessa, onko näitä periaatteita noudatettu.

Oikeudenkäyntikulut

54 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

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

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 184 artiklaa on tulkittava siten, että tässä artiklassa mainittua perusteettomien arvonlisäverovähennysten oikaisuvelvollisuutta sovelletaan myös tapauksissa, joissa alun perin tehtyä arvonlisäverovähennystä ei olisi voitu lainkaan tehdä laillisesti, koska sen suorittamiseen johtanut liiketoimi oli vapautettu arvonlisäverosta. Sen sijaan direktiivin 2006/112 187–189 artiklaa on tulkittava siten, että näissä artikloissa säädettyä perusteettomien arvonlisäverovähennysten oikaisumekanismia ei sovelleta tällaisissa tapauksissa erityisesti silloin, kun pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella tavalla alun perin tehty arvonlisäverovähennys oli perusteeton siitä syystä, että kyseessä oli arvonlisäverosta vapautettu maa-alueen luovutus.**

2) **Direktiivin 2006/112 186 artiklaa on tulkittava siten, että kun alun perin tehtyä arvonlisäverovähennystä ei olisi voitu lainkaan tehdä laillisesti, jäsenvaltioiden on määritettävä ajankohta, jona velvollisuus perusteettoman arvonlisäverovähennyksen oikaisemiseen syntyy, ja kausi, jolta tämä oikaisu on tehtävä, unionin oikeuden periaatteita ja erityisesti oikeusvarmuuden periaatetta ja luottamuksensuojan periaatetta noudattaen. Kansallisen tuomioistuimen on tarkistettava pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tapauksessa, onko näitä periaatteita noudatettu.**

Allekirjoitukset