Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

12 päivänä marraskuuta 2020*

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Alun perin toteutettavaksi suunnittelusta toiminnasta luopuminen – Ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysten oikaiseminen – Kiinteistöalan toiminta

Asiassa C-734/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Tribunalul Bucureşti (Bukarestin alioikeus, Romania) on esittänyt 27.9.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 4.10.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

ITH Comercial Timişoara SRL

vastaan

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Bucureşti ja

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Bucureşti – Administrația Sector – 1 a Finanțelor Publice,

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,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Romanian hallitus, asiamiehinään E. Gane ja A. Rotăreanu,

– Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja A. Armenia,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: romania.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 28, 167, 168, 184 ja 185 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisia ovat yhtäältä ITH Comercial Timișoara SRL (jäljempänä ITH) ja toisaalta Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (kansallinen verohallinto – Bukarestin alueellinen veroasioiden pääosasto, Romania) ja Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice (kansallinen verohallinto – Bukarestin alueellinen veroasioiden pääosasto – Bukarestin 1. kaupunginosan verovirasto, Romania) ja joka koskee sellaisiin kiinteistöhankkeisiin, joista on lopulta luovuttu, liittyvien kustannusten osana maksetun arvonlisäveron vähentämistä.

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.

Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

4 Arvonlisäverodirektiivin 28 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen, joka omissa nimissään mutta toisen lukuun toimien osallistuu palvelujen suoritukseen, on katsottava itse vastaanottaneen ja suorittaneen kyseiset palvelut.”

5 Arvonlisäverodirektiivin 63 artikla kuuluu seuraavasti:

”Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.”

6 Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

7 Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan sanamuoto on seuraava:

”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, 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."

8 Arvonlisäverodirektiivin 184 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

9 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."

Romanian oikeus

Verokoodeksi

10 Verokoodeksista annetun lain nro 571/2003 (Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal, jäljempänä verokoodeksi) 125[1] §:n 1 momentin 28 kohdan mukaan kannettu vero on vero, joka suoritetaan "verovelvollisen suorittamista verollisista tavaroiden luovutuksista ja/tai palveluiden suorituksista, ja vero, joka suoritetaan liiketoimista, joista vastaanottaja on 150 ja 151a §:n mukaisesti velvollinen maksamaan veron".

11 Verokoodeksin 126 §:n sanamuoto on seuraava:

"(1) Romanian arvonlisäveroverotuksessa verollisina liiketoimina pidetään liiketoimia, jotka täyttävät kaikki seuraavat edellytykset:

a) liiketoimet ovat 128–130 §:ssä tarkoitettuja arvonlisäveron alaisia, vastiketta vastaan tehtyjä tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia tai näihin rinnastettavia liiketoimia;

b) tavaroiden luovutuspaikan tai palveluiden suorituspaikan katsotaan 132 ja 133 §:n säännösten mukaan sijaitsevan Romaniassa;

c) tavaroiden luovutuksen tai palveluiden suorituksen suorittajana on 127 §:n 1 momentissa tarkoitettu verovelvollinen, joka toimii siinä ominaisuudessaan;

d) tavaroiden luovutus tai palveluiden suoritus liittyy johonkin 127 §:n 2 momentissa tarkoitettuun liiketoimintaan.”

12 Verokoodeksin 128 §:n 1 momentin sanamuodon mukaan ”tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan tavaran omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa”.

13 Verokoodeksin 129 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Palvelujen suorituksella tarkoitetaan kaikkia liiketoimia, jotka eivät ole 128 §:ssä määriteltyjä tavaroiden luovutuksia.

(2) Verovelvollisen, joka omissa nimissään mutta toisen lukuun toimien osallistuu palvelujen suoritukseen, on katsottava itse vastaanottaneen ja suorittaneen kyseiset palvelut.

(3) Palvelujen suorituksiin sisältyvät muun muassa seuraavan kaltaiset liiketoimet:

a. tavaroiden vuokraus tai käyttöön asettaminen leasingsopimuksen perusteella.

– –”

14 Verokoodeksin 145 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisella on oikeus vähentää ostoihin liittyvä arvonlisävero, jos ostoja käytetään seuraavia liiketoimia varten:

a) verolliset liiketoimet;

– –”

15 Verokoodeksin 148 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin sääntöjä, jotka koskevat luovuttamista tai suorittamista itselleen, ei voida soveltaa, alun perin tehtyä vähennystä oikaistaan seuraavissa tapauksissa:

a) jos vähennys on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu;

b) jos arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia 138 §:ssä tarkoitetut tapaukset mukaan lukien;

c) verovelvollinen menettää vähennysoikeuden irtaimeen omaisuuteen kuuluvien tavaroiden, joita ei ole luovutettu, ja palveluiden, joita ei ole käytetty, osalta esimerkiksi siksi, että lainsäädäntöä on muutettu, toiminnan tarkoitusta on muutettu, tavarat tai palvelut on aluksi osoitettu käytettäväksi sellaisiin liiketoimiin, jotka oikeuttavat vähennykseen, ja myöhemmin sellaisiin liiketoimiin, jotka eivät oikeuta vähennykseen, tai että tavaroita puuttuu.”

16 Verokoodeksin 150 §:n 1 momentin sanamuoto on seuraava:

”Arvonlisäveron maksuvelvollisena on silloin, kun tämän osaston säännösten mukaan on maksettava arvonlisäveroa, tavaroiden luovutukset tai palvelujen suoritukset suorittanut verovelvollinen niitä tapauksia lukuun ottamatta, joissa vastaanottaja on velvollinen maksamaan veron tämän pykälän 2–6 momentin ja 160 §:n nojalla.”

Verokoodeksin täytäntöönpanosäännöt

17 Verokoodeksista annetun lain nro 227/2015 täytäntöönpanosääntöjen (Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind codul fiscal), jotka on annettu 6.1.2016, 30 kohdassa mainitaan seuraavaa:

”Silloin kun sopimukset päättyvät ennen niiden määräpäivää, sellaisten aineellisten ja aineettomien käyttöomaisuushyödykkeiden arvo, joita ei ole saatettu valmiiksi ja jotka on poistettu inventaarista ja joita on käsitelty menoina hyväksymisen tai lopettamispäätöksen perusteella, sekä käyttöomaisuuden, johon on annettu käyttöoikeus, joka on vuokrattu tai annettu hallinnoitaviksi, avulla tehtyjen investointien jäännösarvo ovat vähennyskelvottomia kustannuksia, jos niiden arvoa ei ole realisoitu kaupan tai käytöstä poistamisen kautta.”

18 22.1.2004 annettujen verokoodeksin täytäntöönpanosääntöjen, sellaisina kuin ne ovat muutettuina, 45 kohdan 6 alakohdan, jolla kyseisen koodeksin 145 pykälän 2 momentti pannaan täytäntöön, sanamuoto on seuraava:

”Kun kyse on käyttöomaisuushyödykkeistä, joita ei sittemmin saateta valmiiksi siitä syystä, että investointitöistä oli päätetty luopua, ja jotka on poistettu inventaarista ja joita on käsitelty menoina, verovelvollinen voi säilyttää verokoodeksin 145 §:n 2 momentin nojalla käyttämänsä oikeuden arvonlisäveron vähentämiseen siitä riippumatta, onko se luovuttanut nämä käyttöomaisuushyödykkeet sellaisenaan vai niiden käytöstä poistamisen jälkeen, jos verovelvollinen ei tahdostaan riippumattomista syistä ole koskaan käyttänyt näitä tavaroita tai palveluja liiketoimintaansa, kuten unionin tuomioistuimen 15.1.1998 antamasta tuomiosta Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1) ilmenee. Vähennysoikeus voidaan säilyttää myös muissa tilanteissa, joissa hankittuja tavaroita ja palveluja, joiden osalta vähennysoikeutta on käytetty verokoodeksin 145 §:n 2 momentin mukaisesti, ei käytetä verovelvollisen liiketoimintaan tämän tahdosta riippumattomista objektiivisista syistä, kuten 29.2.1996 annetusta tuomiosta INZO (C-110/94, EU:C:1996:67) ilmenee. Kun kyse on maa-alan ja sillä olevien rakennusten ostamisesta, verovelvollisella on oikeus vähentää kyseisen kaupan osalta maksettu arvonlisävero, purettavista rakennuksista maksettava arvonlisävero mukaan lukien, jos se näyttää objektiivisilla seikoilla toteen, että sen tarkoituksena oli jatkaa sen maa-alan, jolle rakennukset oli rakennettu, käyttämistä verollisiin liiketoimiinsa, esimerkiksi siten, että se rakentaa muita rakennuksia, jotka ovat tarkoitettu käytettäviksi verollisiin liiketoimiin, kuten 29.11.2012 annetusta tuomiosta Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759) ilmenee.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

19 ITH teki vuosina 2006 ja 2007 kiinteistökauppasopimuksia ja sopimuksia kolmansien osapuolten kanssa ja käynnisti kaksi useiden rakennusten rakentamisen käsittävää investointihanketta. Rakentamiseen vaadittiin tiettyjä lupia.

20 IHT osti vuonna 2006 tontin ja useita sillä olevia rakennuksia hissejä valmistavalta yritykseltä. ITH teki nämä kaupat tarkoituksenaan toteuttaa toimistoista ja kauppakeskuksesta muodostuvan rakennuksen, jonka se halusi antaa myöhemmin vuokralle, rakentamishankkeen (jäljempänä ensimmäinen hanke). ITH sopi hissejä valmistavan yrityksen kanssa, että se etsii ja varustaa tuotantotilat, jotka se sitten vuokraa kyseiselle yritykselle vähintään kymmeneksi vuodeksi. ITH suoritti siten vuonna 2007 ensimmäisiä toimenpiteitä saadakseen yhtäältä luvan olemassa olevien rakennusten purkamiseen ja luvan toimistoista ja kauppakeskuksista koostuvan rakennuksen rakentamiseen ja käynnisti toisaalta Dragomireşti Vale -nimisen hankkeen (jäljempänä toinen hanke), joka koski hissejä valmistavalle yritykselle tarkoitetun toimistotilan rakentamista, ja valitsi tämän tilan vuokraamisen osalta vuokraamisen verottamisen ja teki konsulttisopimuksia rakennusluvan saamista varten ja suoritti jo suunnittelutöitä.

21 Harjoitettuihin toimintoihin liittyvät menot kirjattiin kirjanpidossa ”meneillään oleviksi investoinneiksi”, ja ITH käytti niiden osalta arvonlisäveron vähennysoikeutta. Sen jälkeen nämä kaksi hanketta keskeytettiin ensin etenkin vuonna 2008 puhjenneen talouskriisin takia ja niihin liittyvät investoinnit purettiin myöhemmin ja ne kirjattiin kuluiksi vuoden 2015 tilikauden osalta.

22 Veroviranomaiset totesivat vuosina 2009 ja 2013 toimitetun, maaliskuun 2006 ja kesäkuun 2012 välistä ajanjaksoa koskeneen kahden verotarkastuksen yhteydessä, että arvonlisävero oli vähennetty ja kerätty asianmukaisesti kyseisen ajanjakson osalta ja että ITH:n toteuttamaksi aikoman investointihankkeen jatkaminen ei ollut mahdollista talous- ja rahoitustilanteen takia.

23 Todettuaan heinäkuun 2012 ja kesäkuun 2016 välistä ajanjaksoa koskeneen, vuonna 2016 toimitetun verotarkastuksen yhteydessä, että ITH ei ollut vähentänyt ja kerännyt näihin kahteen hankkeeseen liittyvää arvonlisäveroa asianmukaisesti, veroviranomaiset vahvistivat, että kyseisen yhtiön oli maksettava 239 734 Romanian leun (RON) (noin 49 316 euroa) suuruinen arvonlisäveron lisämäärä.

24 Veroviranomaiset katsoivat erityisesti, että oikeus arvonlisäveron vähentämiseen oli evättävä, koska ITH oli ollut ensimmäistä hanketta käynnistäessään tietoinen seikoista, jotka saattoivat estää hankkeen loppuunsaattamisen, koska paikallinen maankäyttösuunnitelma oli jo hyväksytty ja ITH otti kannettavakseen riskit siitä, että sen hanke on maankäyttösuunnitelman vastainen.

25 Veroviranomaiset katsoivat toisesta hankkeesta, että ITH oli hankkinut palvelut hissejä valmistavan yrityksen lukuun, ja luokittelivat liiketoimen uudestaan siten, että siihen sovellettiin komissionsaajaa koskevaa mekanismia. ITH:n olisi siten pitänyt edelleenlaskuttaa kaikki kulut hissejä valmistavalta yritykseltä ja kantaa niihin liittyvä arvonlisävero.

26 Sen jälkeen kun tarkastuskertomuksen perusteella annettua päätöstä, jossa oli määrätty maksettavaksi veroa, koskeva hallinnollinen oikaisuvaatimus oli hylätty, ITH nosti Tribunalul Bucureştissa (Bukarestin alioikeus, Romania) kanteen, jossa se väittää, että jälkiverotuspäätös oli arvonlisäverodirektiivin vastainen.

27 Pääasian vastaajat väittävät puolestaan, että ITH oli tietoinen seikoista, jotka saattoivat johtaa hankkeiden loppuun saattamatta jäämiseen ja joiden osalta riskit jäivät sen kannettavaksi, ja että erityisesti toisen hankkeen osalla ITH:n olisi pitänyt laskuttaa arvonlisävero sopimuspuolelta, jonka lukuun hankinnat oli tehty.

28 Tässä tilanteessa Tribunalul Bucureşti päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) a) Ovatko [arvonlisäverodirektiivin] säännökset ja erityisesti sen 167 ja 168 artikla, oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteet, syrjintäkiellon periaate ja verotuksen neutraalisuuden periaate esteenä sille, että tiettyihin verovelvollisen investointikuluihin, jotka tämä on aikonut käyttää verollisen liiketoimen toteuttamiseen, liittyvän arvonlisäveron vähennysoikeus evätään verovelvolliselta siinä tapauksessa, että se sittemmin luopuu kyseisestä suunnitellusta investoinnista?

b) Ovatko edellä mainitut säännökset ja periaatteet esteenä sille, että vähennysoikeus kyseenalaistetaan, jos investoinnista luovutaan, vaikka kyse ei olisi olosuhteista, joissa verovelvollinen on syyllistynyt verojen kiertämiseen tai väärinkäytökseen?

c) Ovatko edellä mainitut säännökset ja periaatteet esteenä tulkinnalle, jonka mukaan tilanteita, joissa vähennysoikeus voidaan kyseenalaistaa, jos investoinnista luovutaan, ovat muun muassa seuraavat:

   – se, että investointikulujen syntymishetkellä verovelvollisen tiedossa ollut investoinnin toteutumatta jäämistä koskeva riski myöhemmin toteutuu; tällainen olisi esimerkiksi se, että viranomainen ei hyväksy maankäyttösuunnitelmaa, joka on tarpeen kyseisen investoinnin toteuttamiseksi?

   – ajan kuluessa tapahtuva taloudellisten olosuhteiden muutos niin, että suunniteltu investointi menettää kannattavuuden, joka sillä oli sen käynnistämisajankohtana?

d) Onko [arvonlisäverodirektiivin] säännöksiä ja unionin oikeuden yleisiä periaatteita tulkittava niin, että jos investoinnista luovutaan

   – väärinkäytös tai verojen kiertäminen, joiden perusteella vähennysoikeus voidaan kyseenalaistaa, oletetaan tapahtuneiksi, vai onko veroviranomaisten näytettävä ne toteen?

   – väärinkäytös tai verojen kiertäminen voidaan näyttää toteen yksinkertaisilla olettamilla vai tarvitaanko objektiivisia todisteita?

e) Mahdollistavatko [arvonlisäverodirektiivin] säännökset ja unionin oikeuden yleiset periaatteet sen, että jos investoinnista luovutaan, väärinkäytös tai verojen kiertäminen, joiden perusteella vähennysoikeus voidaan kyseenalaistaa, otetaan huomioon, jolloin verovelvollinen ei voi käyttää tavaroita ja palveluja, joita koskevan arvonlisäveron verovelvollinen on vähentänyt, mihinkään tarkoitukseen eikä näin ollen edes täysin yksityisiin tarkoituksiin?

f) Onko [arvonlisäverodirektiivin] säännöksiä ja unionin oikeuden yleisiä periaatteita tulkittava niin, että jos investoinnista luovutaan, verovelvollisen kulujen syntymiseen nähden myöhäisemmät olosuhteet, kuten i) talouskriisin puhkeaminen tai ii) investointikulujen toteutumishetkellä olemassa olleen, investoinnin toteutumatta jäämistä koskevan riskin toteutuminen (esimerkiksi se, että viranomainen ei hyväksy maankäyttösuunnitelmaa, joka on tarpeen kyseisen investoinnin toteuttamiseksi) tai iii) investoinnin kannattavuutta koskevien arvioiden muuttuminen, ovat verovelvollisen tahdosta riippumattomia syitä, jotka voidaan ottaa huomioon verovelvollisen vilpittömän mielen toteamiseksi?

g) Onko [arvonlisäverodirektiivin] säännöksiä ja erityisesti sen 184 ja 185 artiklaa, oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteita, syrjintäkiellon periaatetta ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta tulkittava siten, että investoinnista luopuminen on peruste arvonlisäveron oikaisuun?

   Toisin sanoen onko tiettyjä verovelvollisen investointikuluja, jotka liittyvät verovelvollisen aikomukseen toteuttaa veronalainen liiketoimi, koskeva arvonlisäveron vähennysoikeus asetettava kyseenalaiseksi siinä tapauksessa, että investoinnista myöhemmin luovutaan, arvonlisäveron oikaisua koskevan mekanismin avulla?

h) Ovatko [arvonlisäverodirektiivin] säännökset esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan arvonlisäveron vähennysoikeus voidaan säilyttää sellaisten investointien osalta, joista on luovuttu, ainoastaan kahdessa tyhjentävästi luetellussa tapauksessa, jotka on yksilöity viittaamalla tiivistetysti kahteen unionin tuomioistuimen tuomioon: i) kun verovelvollinen ei tahdostaan riippumattomista syistä koskaan käytä kyseisiä tavaroita tai palveluja liiketoimintaansa, kuten 15.1.1998 annetusta tuomiosta Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C1998:1) ilmenee, ja ii) muissa tapauksissa, joissa verovelvollinen ei käytä hankittuja tavaroita tai palveluja, joiden osalta vähennysoikeutta on käytetty, liiketoimintaansa tahdostaan riippumattomista objektiivisista syistä, kuten 29.2.1996 annetusta tuomiosta INZO (C-110/94, EU-110/94, EU:C:1996:67) ilmenee?

i) Ovatko [arvonlisäverodirektiivin] säännökset sekä oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteet esteenä sille, että veroviranomaiset peruuttavat aiempiin verotarkastuskertomuksiinsa tai aikaisempiin hallinnollisia oikaisuvaatimuksia koskeviin päätöksiinsä sisältyvät toteamukset

– joiden mukaan yksityinen on hankkinut tavaroita ja palveluja tarkoituksenaan käyttää niitä verollisen liiketoimen toteuttamiseen?

– joiden mukaan investointihankkeen keskeyttäminen tai siitä luopuminen on johtunut tietystä verovelvollisen tahdosta riippumattomasta syystä?

2) a) Ovatko [arvonlisäverodirektiivin] säännökset ja erityisesti sen 28 artikla esteenä sille, että komissionsaajaa koskevaa mekanismia sovelletaan myös siinä tapauksessa, ettei kyseessä ole toimeksiantosopimus, johon ei sisälly edustusoikeutta?
b) Onko [arvonlisäverodirektiivin] säännöksiä ja erityisesti sen 28 artiklaa tulkittava niin, että komissionsaajaa koskevaa mekanismia voidaan soveltaa silloin, kun verovelvollinen rakentaa rakennuksen toisen oikeushenkilön toiminnan vaatimusten ja tarpeiden mukaisesti aikomuksenaan pitää kyseisen rakennuksen omistusoikeus itsellään ja antaa rakennus sen valmistuttua pelkästään vuokralle kyseiselle toiselle oikeushenkilölle?
c) Onko näitä samoja säännöksiä tulkittava niin, että edellä kuvatussa tilanteessa rakentajan on edelleenlaskutettava rakennuksen rakentamiseen liittyvät investointikulut siltä oikeushenkilöltä, jolle se aikoo vuokrata rakennuksen sen valmistuttua, ja kannettava vastaava arvonlisävero kyseiseltä oikeushenkilöltä?
d) Onko näitä samoja säännöksiä tulkittava niin, että edellä kuvatussa tilanteessa rakentaja on velvollinen edelleenlaskuttamaan investointikulut ja kantamaan vastaavan arvonlisäveron, kun se luopuu lopullisesti rakennustöistä sen oikeushenkilön, jolle kyseinen rakennus oli tarkoitus vuokrata, liiketoiminnan tuntuvan vähenemisen vuoksi, kun tämä väheneminen johtuu viimeksi mainittua henkilöä uhkaavasta maksukyvyttömyydestä?
e) Onko [arvonlisäverodirektiivin] säännöksiä ja unionin oikeuden yleisiä periaatteita tulkittava niin, että veroviranomaiset voivat luokitella verovelvollisen liiketoimet uudelleen ottamatta huomioon verovelvollisen tekemien sopimusten ehtoja, vaikka kyseiset sopimukset eivät ole valesopimuksia?
f) Ovatko [arvonlisäverodirektiivin] säännökset ja erityisesti oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteet esteenä sille, että veroviranomaiset peruuttavat aiempiin verotarkastuskertomuksiinsa tai aikaisempiin hallinnollisia oikaisuvaatimuksia koskeviin päätöksiinsä sisältyvät toteamukset verovelvollisen oikeudesta arvonlisäveron vähentämiseen?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymyksen a–i kohta

29 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisen kysymyksensä a–i kohdassa, onko arvonlisäverodirektiivin 167, 168, 184 ja 185 artiklaa tulkittava siten, että oikeus verollisten liiketoimien toteuttamista varten hankittujen tavaroiden – eli tässä tapauksessa kiinteän omaisuuden – ja palvelujen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen säilyy, kun alun perin suunnitelluista investointihankkeista on luovuttu, vai onko tällaisessa tapauksessa suoritettava tämän arvonlisäveron oikaisu.

30 Aluksi on palautettava mieleen, että jotta asianomaisella olisi vähennysoikeus, hänen on oltava arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettu ”verovelvollinen” ja kyseessä olevat tavarat ja palvelut pitää käyttää verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin (tuomio 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). On todettava, että pääasiassa ei näytetä kiistetyn, että ITH:llä on verovelvollisen asema.

31 Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan mukaan vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy. Tämän vuoksi ainoastaan se ominaisuus, jossa yksityinen toimii tänä ajankohtana, voi olla perusteena vähennysoikeuden olemassaololle (ks. vastaavasti tuomio 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan on niin, että sen jälkeen kun veroviranomaiset ovat hyväksyneet yrityksen verovelvolliseksi sen antamien tietojen perusteella, tätä asemaa ei siltä voida periaatteessa poistaa taannehtivasti sen mukaan, sattuuko tiettyjä tapahtumia vai ei, lukuun ottamatta veropetoksia ja väärinkäytöksiä (tuomio 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Arvonlisäverojärjestelmän ja siten myös vähennysjärjestelmän soveltamisen kannalta on siten ratkaisevaa, että verovelvollinen hankkii tavarat tai palvelut tässä ominaisuudessaan. Tavaran 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 28.2.2018 Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 Unionin tuomioistuin on todennut tästä toistamiseen, että vähennysoikeus pysyy pääsääntöisesti voimassa, vaikka verovelvollinen ei tahdostaan riippumattomista syistä myöhemmin käytä verollisessa liiketoiminnassaan tavaroita tai palveluja, joiden osalta on tehty vähennys (tuomio 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa siltä osin kuin kyse on verovelvollisen tahdosta riippumattomista syistä, että veroviranomaisten tehtävänä ei ole arvioida niiden syiden, jotka ovat saaneet verovelvollisen luopumaan alun perin toteutettaviksi suunnitelluista liiketoiminnoista, paikkansapitävyyttä, koska yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa neutraalisuuden kaikkien liiketoimintojen verorasituksen suhteen riippumatta näiden toimintojen tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäveron alaista (ks. mm. tuomio 14.2.1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, 19 kohta ja tuomio 17.10.2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, 23 kohta).

36 Hypoteesia, jonka mukaan näyttöä verovelvollisen tahdosta riippumattomista syistä ei voitaisi esittää sellaisessa tilanteessa, jossa verovelvollinen tiesi, että oli olemassa riski siitä, että aiottua toimintaa ei voida toteuttaa sen takia, että viranomainen ei hyväksy maankäyttösuunnitelmaa, joka on tarpeen kyseisen investoinnin toteuttamiseksi, tai että taloudelliset olosuhteet muuttuvat niin, että investointihanke ei ole enää kannattava, ei voida hyväksyä, koska unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, että tällainen 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 verotuksessa perusteettomasti eri tavalla samanlaisen investointitoiminnan osalta. Samalla tapaa sattumanvaraisia eroja syntyisi viimeksi mainittujen yritysten osalta siitä syystä, että vähennysten lopullinen hyväksyminen olisi riippuvainen siitä, johtavatko investoinnit verollisiin liiketoimiin vai eivät (ks. mm.

tuomio 29.2.1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, 22 kohta; tuomio 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, 43 kohta ja tuomio 17.10.2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, 25 kohta).

37 Näin ollen riittää, että verovelvollisella oli tosiasiassa aikomus käyttää kyseisiä tavaroita ja/tai palveluja sellaisten liiketoimintojen toteuttamiseen, joiden osalta se on käyttänyt vähennysoikeuttaan (ks. mm. tuomio 14.2.1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, 24 kohta; tuomio 29.2.1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, 17 kohta; tuomio 8.6.2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, 39 kohta ja tuomio 17.10.2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, 18 kohta).

38 Veroviranomaiset voivat tosin vaatia verovelvollista esittämään objektiivisia todisteita, jotka vahvistavat tämän aikomuksen, ja ne voivat vaatia petos- tai väärinkäytöstilanteissa, joissa verovelvollinen on väittänyt aikovansa aloittaa tietyn liiketoiminnan mutta on todellisuudessa yrittänyt pelkästään hankkia yksityisomaisuudekseen tavaroita, joista voi tehdä vähennyksen, vähennettyjen määrien takaisinmaksamista taannehtivasti, koska vähennykset on myönnetty väärän ilmoituksen perusteella (ks. mm. tuomio 14.2.1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, 24 kohta; tuomio 29.2.1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, 23 ja 24 kohta ja tuomio 8.6.2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Kuitenkaan tämä mahdollisuus ei voi siitä huolimatta, että mahdollisten veropetosten, veronkierron ja väärinkäytösten estäminen on tavoite, joka on arvonlisäverodirektiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan (ks. mm. tuomio 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, 51 kohta), johtaa siihen, että veroviranomaiset vahvistavat sellaisessa tapauksessa, jossa investoinnista on luovuttu, näyttöä koskevia sääntöjä tai ehtoja – kuten väärinkäytöksen tai veropetoksen olemassaoloa koskevan olettaman – jotka johtaisivat siihen, että se, että verovelvolliset käyttävät arvonlisäveron vähennysoikeutta, joka on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate, tulisi käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi.

40 Jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen, joka on yksin toimivaltainen arvioimaan pääasian tosiseikkoja, suorittamasta tarkastuksesta muuta johdu, käsiteltävässä asiassa on todettava yhtäältä, että ennakkoratkaisupyynnöstä ei käy ilmi, että ITH olisi menetellyt petollisesti tai että sen taholta oli olemassa väärinkäytösten vaara. Toisaalta riidanalaista ei ilmeisesti myöskään ole se, että näillä objektiivisilla todisteilla vahvistetaan, että ITH:n alkuperäisenä aikomuksena oli käyttää pääasiassa kyseessä olevia tavaroita ja palveluja verollisiin liiketoimiinsa.

41 Siitä kysymyksestä, onko pääasian kaltaisessa tapauksessa oikaistava ostojen yhteydessä tehtyä arvonlisäverovähennystä, on palautettava mieleen, että arvonlisäverodirektiivin 184–187 artiklassa säädetty oikaisujärjestelmä on tällä direktiivillä perustetun vähennysjärjestelmän erottamaton osa. Sillä pyritään lisäämään vähennysten tarkkuutta arvonlisäveron neutraalisuuden takaamiseksi siten, että aikaisemmassa vaiheessa toteutetut liiketoimet oikeuttavat edelleen vähennykseen vain siltä osin kuin niitä käytetään verollisten suoritteiden toteuttamiseen. Kyseisen järjestelmän tavoitteena on siten luoda läheinen ja välitön suhde ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden sekä kyseessä olevien tavaroiden ja palvelujen verollisiin myyntiliiketoimiin tapahtuvan käytön välille (tuomio 9.7.2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, 20 kohta).

42 Yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä 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 9.7.2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, 21 kohta).

43 Unionin tuomioistuin on lisäksi täsmentänyt, että 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 (ks. vastaavasti tuomio 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, 47 kohta).

44 Tämän tuomion 41 kohdassa mieleen palautetussa oikeuskäytännössä tarkoitettu läheinen ja välitön suhde, joka on oltava ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden sekä toteuttaviksi suunniteltujen verollisten liiketoimien välillä, katkeaa ainoastaan silloin, jos verovelvollinen ei suunnittele enää käyttävänsä kyseisiä tavaroita verollisten myyntiliiketoimien toteuttamiseen tai käyttää niitä verosta vapautettujen liiketoimien suorittamiseen.

45 Tästä seuraa, että silloin kun, kuten ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, verovelvollisella on edelleen aikomus – mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava – käyttää hankittuja tavaroita ja palveluja verollisten liiketoimien toteuttamiseen, ei voida katsoa, että arvonlisäverovähennyksen määrän määräytymistekijöissä olisi myöhemmin tapahtunut arvonlisäverodirektiivin 185 artiklassa tarkoitettu muutos. Pääasian kaltainen tilanne ei voi näin ollen kuulua tämän direktiivin 184 ja 185 artiklan soveltamisalaan ostojen yhteydessä tehdyn arvonlisäverovähennyksen oikaisemisen osalta.

46 Kaikkien edellä olevien seikkojen perusteella ensimmäisen kysymyksen a–i kohtaan on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 167, 168, 184 ja 185 artiklaa on tulkittava siten, että oikeus verollisten liiketoimien toteuttamista varten hankittujen tavaroiden – eli tässä tapauksessa kiinteän omaisuuden – ja palvelujen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen säilyy, kun alun perin suunnitelluista investointihankkeista on luovuttu verovelvollisen tahdosta riippumattomista syistä, ja että tätä arvonlisäveroa ei ole oikaistava, jos arvonlisäverovelvollisella on edelleen aikomus käyttää edellä mainittuja tavaroita verollisessa liiketoiminnassaan.

Toisen kysymyksen a–f kohta

47 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisen kysymyksensä a–f kohdassa, onko arvonlisäverodirektiiviä ja erityisesti sen 28 artiklaa tulkittava siten, että silloin kun kyseessä ei ole toimeksiantosopimus, johon ei sisälly edustusoikeutta, komissionsaajaa koskevaa mekanismia voidaan soveltaa siinä tapauksessa, että verovelvollinen rakentaa rakennuksen sellaisen toisen henkilön, jonka oletetaan vuokraavan kyseisen rakennuksen, vaatimusten ja tarpeiden mukaisesti.

48 Tähän kysymykseen vastaamista varten on palautettava aluksi mieleen, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan taloudellisen ja kaupallisen todellisuuden huomioon ottaminen on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen perusedellytys (tuomio 22.11.2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

49 Arvonlisäverodirektiivin 2006/112 28 artiklassa, jossa säädetään, että verovelvollisen, joka omissa nimissään mutta toisen lukuun toimien osallistuu palvelujen suoritukseen, on katsottava itse vastaanottaneen ja suorittaneen kyseiset palvelut, luodaan oikeudellinen fiktio kahdesta peräkkäin suoritetusta identtisestä palvelusta. Fiktion mukaan sellaisen toimijan, joka osallistuu palvelujen suorittamiseen ja joka on komissionsaajana, on katsottava ensin vastaanottaneen kyseiset palvelut siltä

toimijalta, jonka lukuun se toimii ja joka on komissionantajana, ennen kuin se toiseksi suorittaa henkilökohtaisesti nämä palvelut asiakkaalle (tuomio 4.5.2017, komissio v. Luxemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, 85 ja 86 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

50 Unionin tuomioistuin on todennut, että sama päätelmä pätee tavaroiden hankkimiseen ostokomissiota koskevan sopimuksen perusteella arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan, joka myös kuuluu tämän direktiivin IV osastoon, jonka otsikko on ”Verolliset liiketoimet”, 2 kohdan c alakohdan mukaisesti. Tässä säännöksessä siis luodaan oikeudellinen fiktio kahdesta peräkkäisestä identtisestä tavaroiden luovutuksesta, jotka kuuluvat arvonlisäveron soveltamisalaan (tuomio 4.5.2017, komissio v. Luxemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, 88 kohta).

51 Tästä seuraa, että kahden edellytyksen on täytyttävä, jotta näitä säännöksiä voidaan soveltaa, eli yhtäältä, että on olemassa toimeksianto, jonka täytäntöönpanossa komissionsaaja toimii komissionantajan lukuun tavaran luovutuksessa ja/tai palvelun suorituksessa, ja toisaalta, että komissionsaajan hankkimat tavaroiden luovutukset ja/tai palvelujen suoritukset ovat samoja kuin komissionantajalle myydyt tai siirretyt tavaroiden luovutukset ja/tai palvelujen suoritukset.

52 Ensimmäisestä edellytyksestä, johon ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin erityisesti viittaa, on todettava, että arvonlisäverodirektiivissä ei tosin säädetä, missä muodossa – kirjallisesti vai suullisesti – kyseinen toimeksianto on tullut antaa. Kuitenkin on niin, että koska tämän direktiivin 14 artiklan 2 kohdan c alakohdassa käytetään nimenomaisesti käsitettä ”sopimus” ja sen 28 artiklassa selvennetään, että verovelvollisen on toimittava ”toisen lukuun”, on päädyttävä siihen, että komissionsaajan ja komissionantajan välillä on oltava sopimus, jonka kohteena on kyseisen toimeksiannon antaminen.

53 Unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta ei ilmene, että tällainen sopimus olisi olemassa pääasiassa. Loppujen lopuksi ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen, joka on yksin toimivaltainen arvioimaan sen ratkaistavaksi saatetun asian tosiseikkoja, on varmistettava, onko asia näin.

54 Toisesta edellytyksestä, joka koskee kyseisten liiketoimien samuutta, on riittävää todeta, että arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan c alakohdassa ja 28 artiklassa säädetään, että komissionsaajan vastaanottamat tavarat ja/tai sille suoritetut palvelut siirretään komissionantajalle. Tämä ei tarkoita ainoastaan – kuten unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi –, että kyseiset liiketoimet ovat samoja, vaan myös, että kyseessä on mahdollisesti tähän liittyvän omistusoikeuden siirto.

55 Pääasian kaltaisessa tilanteessa, jolle on ominaista, että verovelvollinen hankkii tavarat ja palvelut omissa nimissään ja omaan lukuunsa, eikä toisen lukuun, voidakseen suorittaa sellaisia palveluja, jotka on mukautettu tietyn asiakkaan erityisiin tarpeisiin, tämän tuomion 48 kohdassa yksilöity toinen edellytys ei selvästikään ole täyttynyt, koska oletetun komissionsaajan ja oletetun komissionantajan välillä ei ole ollut omistusoikeuden siirtoa.

56 Kaikkien edellä olevien seikkojen perusteella toisen kysymyksen a–f kohtaan on vastattava, että arvonlisäverodirektiiviä ja erityisesti sen 28 artiklaa on tulkittava siten, että silloin kun kyseessä ei ole toimeksiantosopimus, johon ei sisälly edustusoikeutta, komissionsaajaa koskevaa mekanismia ei voida soveltaa siinä tapauksessa, että verovelvollinen rakentaa rakennuksen sellaisen toisen henkilön, jonka oletetaan vuokraavan kyseisen rakennuksen, vaatimusten ja tarpeiden mukaisesti.

Oikeudenkäyntikulut

57 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 (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 167, 168, 184 ja 185 artiklaa on tulkittava siten, että oikeus verollisten liiketoimien toteuttamista varten hankittujen tavaroiden – eli tässä tapauksessa kiinteän omaisuuden – ja palvelujen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen säilyy, kun alun perin suunnitelluista investointihankkeista on luovuttu verovelvollisen tahdosta riippumattomista syistä, ja että tätä arvonlisäveroa ei ole oikaistava, jos arvonlisäverovelvollisella on edelleen aikomus käyttää edellä mainittuja tavaroita verollisessa liiketoiminnassaan.**

2) **Direktiiviä 2006/112 ja erityisesti sen 28 artiklaa on tulkittava siten, että silloin kun kyseessä ei ole toimeksiantosopimus, johon ei sisälly edustusoikeutta, komissionsaajaa koskevaa mekanismia ei voida soveltaa siinä tapauksessa, että verovelvollinen rakentaa rakennuksen sellaisen toisen henkilön, jonka oletetaan vuokraavan kyseisen rakennuksen, vaatimusten ja tarpeiden mukaisesti.**

Allekirjoitukset