Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

14 päivänä lokakuuta 2021 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 167 artikla, 168 artiklan a alakohta, 250 ja 252 artikla – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Kiinteä omaisuus – Toimistohuone – Aurinkosähköjärjestelmä – Verovähennykseen oikeuttava kohdentamista koskeva päätös – Kohdentamista koskevasta päätöksestä ilmoittaminen – Vähennysoikeuden käyttämistä koskeva preklusiivinen määräaika – Olettama kohdentamisesta verovelvollisen yksityiseen omaisuuteen, mikäli kohdentamista koskevasta päätöksestä ei ole ilmoitettu – Verotuksen neutraalisuuden periaate – Oikeusvarmuuden periaate – Vastaavuusperiaate ja suhteellisuusperiaate

Yhdistetyissä asioissa C-45/20 ja C-46/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 18.9.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 29.1.2020, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

E

vastaan

Finanzamt N (C-45/20) ja

ja

Z

vastaan

Finanzamt G (C-46/20),

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: toisen jaoston puheenjohtaja A. Prechal (esittelevä tuomari), joka hoitaa kahdeksannen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit J. Passer ja N. Wahl,

julkisasiamies: E. Tanchev,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– E, edustajanaan H. Weiss, Rechtsanwalt,

– Finanzamt N, asiamiehenään B. Krimmel,

– Saksan hallitus, asiamiehinään J. Möller, S. Eisenberg ja S. Heimerl,

– Euroopan komissio, asiamiehinään J. Jokubauskaitė ja R. Pethke,

kuultuaan julkisasiamiehen 20.5.2021 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyynnöt koskevat yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 22.12.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/162/EU (EUVL 2010, L 10, s. 1) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 167 ja 168 artiklan a alakohdan tulkintaa.

2 Nämä pyynnöt on esitetty kahdessa asiassa, joissa vastakkain ovat asiassa C-45/20 E ja Finanzamt N (N:n verovirasto, Saksa) ja asiassa C-46/20 Z ja Finanzamt G (G:n verovirasto, Saksa) ja joissa on kyse siitä, että veroviranomaiset olivat evänneet E:n ja Z:n tekemät arvonlisäverovähennykset sillä perusteella, että veroviranomaisten todennettavissa olevaa kohdentamispäätöstä ei ollut ilmoitettu liikevaihtoveron vuosi-ilmoituksen jättämistä koskevan lakisääteisen määräajan päättymiseen mennessä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta;

– –

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta;

– – ”

4 Tämän direktiivin 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.”

5 Mainitun direktiivin 63 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

6 Saman direktiivin 167 artiklan mukaan ”vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.”.

7 Arvonlisäverodirektiivin 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;

_ _”

8 Kyseisen direktiivin 168 a artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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

2. Jäsenvaltiot voivat soveltaa määrittelemällään tavalla 1 kohtaa myös arvonlisäveroon, joka liittyy muita liikeomaisuuteen kuuluvia tavaroita koskeviin kustannuksiin.”

9 Direktiivin 2008/9 179 artiklan ensimmäisessä kohdassa 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.”

10 Saman direktiivin 180 ja 182 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat antaa verovelvolliselle luvan tehdä vähennyksen, jota ei ole tehty 178 ja 179 artiklan mukaisesti. Tässä tapauksessa niiden on vahvistettava tätä koskevat edellytykset ja yksityiskohtaiset säännöt.

11 Arvonlisäverodirektiivin 250 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

12 Saman direktiivin 252 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Arvonlisäveroilmoitus on annettava määräajassa, jonka kukin jäsenvaltio vahvistaa. Määräaika ei saa olla pitempi kuin kaksi kuukautta kunkin verokauden päättymisestä.

2. Jäsenvaltioiden on vahvistettava verokausi yhdeksi, kahdeksi tai kolmeksi kuukaudeksi.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vahvistaa eripituisia kausia, jotka eivät saa olla yhtä vuotta pitempiä.”

13 Kyseisen direktiivin 261 artiklan 1 kohdan sanamuoto on seuraava:

”Jäsenvaltiot voivat velvoittaa verovelvollisen antamaan ilmoituksen, joka sisältää 250 ja 251 artiklassa tarkoitetut tiedot kaikista edellisen vuoden aikana suoritetuista liiketoimista. Tässä ilmoituksessa on myös oltava kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen mahdollisia oikaisuja varten.”

14 Saman direktiivin 273 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, ellei yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä muuta johdu, ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

Ensimmäisessä kohdassa säädettyä mahdollisuutta ei voida käyttää laskutusta koskevien lisävelvollisuuksien asettamiseen 3 luvussa vahvistettujen velvollisuuksien lisäksi.”

Saksan oikeus

15 Saksan 21.2.2005 annetun liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz) (BGBl. 2005 I, s. 386), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan (jäljempänä UStG), 15 §:n, jonka otsikko on ”Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen”, sanamuoto on seuraava:

”(1) Elinkeinonharjoittaja voi vähentää seuraavat ostoihin sisältyvät verot:

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

– –

Sellaisen tavaran, jota elinkeinonharjoittaja käyttää yrityksensä tarpeisiin alle 10 prosenttia kokonaiskäytöstä, tavaroiden luovutuksen, maahantuonnin tai yhteisöhankinnan ei katsota tapahtuneen yrityksen tarpeisiin.

– –

(1b) Jos elinkeinonharjoittaja käyttää kiinteää omaisuutta sekä yrityksensä tarkoituksiin että yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin tai henkilökuntansa yksityisiin tarkoituksiin, tavaroiden luovutuksesta, maahantuonnista tai yhteisöhankinnasta sekä kyseiseen kiinteään omaisuuteen liittyvistä palveluiden suorituksista kannettava vero ei ole vähennyskelpoinen siltä osin kuin se ei liity kyseisen kiinteän omaisuuden käyttöön yrityksen tarkoituksia varten. – –”

16 Kyseisen lain 18 §:n, jonka otsikko on ”Verotusmenettely”, 3 momentissa säädetään seuraavaa:

”Elinkeinonharjoittajan on toimitettava – – kalenterivuodelta tai lyhyemmältä verokaudelta veroilmoitus, jossa elinkeinonharjoittaja laskee itse 16 §:n 1–4 momentin ja 17 §:n mukaisesti veron, joka hänen on maksettava, tai hänelle palautettavan ylijäämän (jäljempänä veroilmoitus). – –”

17 Yleisistä verosäännöksistä annetun lain (Abgabenordnung, BGBl. 2002 I, s. 3866), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan (jäljempänä AO), 149 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Verolaeissa määritetään henkilöt, jotka ovat velvollisia antamaan veroilmoituksen. – –

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

Pääasiat ja ennakkoratkaisukysymykset

18 Asian C-45/20 tosiseikat voidaan tiivistää seuraavasti. E:llä on rakennustelineiden asentamista harjoittava yritys. Hän antoi vuonna 2014 arkkitehtitoimiston tehtäväksi laatia piirustukset omakotitalon rakentamiseksi. Näiden piirustusten mukaan talon kokonaispinta-alan oli määrä olla 149,75 neliömetriä ja talon pohjakerroksessa 16,57 neliömetrin suuruinen toimistoksi luokiteltu tila. Mainitun talon rakentamiseen liittyvät laskut laadittiin lokakuun 2014 ja marraskuun 2015 välisenä aikana.

19 E haki ensimmäisen kerran vuotta 2015 koskevassa vuosittaisessa liikevaihtoveroilmoituksessaan, joka saapui N:n verovirastoon 28.9.2016, kyseessä olevan toimistotilan rakentamiseen liittyviin ostoihin sisältyvän veron vähennystä. N:n verovirasto epäsi tämän vähennyksen verotarkastuksen päätteeksi. E:n tästä hylkäävästä päätöksestä tekemä oikaisuvaatimus ja tähän oikaisuvaatimukseen annetusta päätöksestä nostettu kanne Sächsisches Finanzgerichtissä (Saksin osavaltion verotuomioistuin, Saksa) hylättiin. Mainittu tuomioistuin perusteli ratkaisuaan toteamalla, että kyseinen tavara oli kohdennettu yrityksen liikeomaisuuteen 31.5.2016 jälkeen, jolloin vuoden 2015 liikevaihtoveroilmoituksen jättämiselle asetettu määräaika oli päättynyt AO:n 149 §:n 2 momentin mukaisesti.

20 Asiaan C-46/20 liittyvistä tosiseikoista on todettava seuraavaa. Z hankki vuonna 2014 aurinkosähköjärjestelmän, jonka tuottamaa sähköä käytettiin osittain hänen omaan kulutukseensa ja osittain myytiin energiantoimittajalle. Z:n ja kyseisen energiantoimittajan välillä samana vuonna tehdyssä sähkönostosopimuksessa määrättiin korvauksesta, johon lisättiin

arvonlisävero. Z osoitti 29.2.2016 G:n verovirastolle vuotta 2014 koskevan liikevaihtoveroilmoituksen. Tässä ilmoituksessa Z vähensi ensimmäisen kerran määrät, jotka koskivat pääasiallisesti ostoihin sisältyvää veroa ja jotka sisältyivät 11.9.2014 päivättyyn laskuun, joka koski aurinkosähköjärjestelmän toimittamista ja asennusta. Verotarkastuksen päätteeksi G:n verovirasto epäsi tämän vähennyksen sillä perusteella, että Z ei ollut kohdentanut kyseistä tavaraa yrityksensä liikeomaisuuteen määräajassa eli 31.5.2015 mennessä, jolloin AO:n 149 §:n 2 momentissa säädetty määräaika vuosittaisen liikevaihtoveroilmoituksen jättämiselle päättyi. Z:n tästä hylkäävästä päätöksestä tekemä oikaisuvaatimus ja tähän oikaisuvaatimukseen annetusta päätöksestä nostettu kanne Finanzgericht Baden-Württembergissa (Baden-Württembergin verotuomioistuin, Saksa) hylättiin.

21 E ja Z tekivät kumpikin ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen eli Bundesfinanzhofiin (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) Revision-valituksen, jonka tueksi he molemmat väittävät, että veroviranomaisilla oli velvollisuus ottaa huomioon seikat, jotka osoittavat heidän päätöksensä kohdentaa yritystensä liikeomaisuuteen sekakäytössä olevat tavarat, kuten rakennuspiirustukset huoneen käyttämiseksi toimistona tai tavaroiden tosiasiallisen käyttämisen yrityksen liiketoimintaan. E ja Z väittävät myös, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen oikeuskäytännössä asetettua edellytystä, jonka mukaan AO:n 149 §:n 2 momentissa tarkoitetussa määräajassa on ilmoitettava todisteet sekakäytössä olevien varojen kohdentamisesta yrityksen liikeomaisuuteen, ei voida hyväksyä 25.7.2018 annetusta tuomiosta Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595) ilmenevän oikeusohjeen perusteella.

22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo oikeuskäytäntönsä mukaisesti, että E:n ja Z:n Revision-valitukset ovat kansallisen oikeuden kannalta perusteettomia, koska seikkoja, jotka osoittavat E:n kiinteistön tai Z:n aurinkosähköjärjestelmän osittaisen kohdentamisen heidän yritystensä liikeomaisuuteen, ei ole ilmoitettu toimivaltaisille verovirastoille ennen AO:n 149 §:n 2 momentissa vuosittaisen liikevaihtoveroilmoituksen jättämiselle asetetun määräajan päättymistä. Niiden edellytysten mukaan, joita kyseinen tuomioistuin on kehittänyt oikeuskäytännössään, näistä kohdentamisista seuraava verovähennys voidaan kuitenkin hyväksyä vain, jos kyseinen ilmoitus on annettu mainitussa määräajassa.

23 Kyseinen tuomioistuin pohtii kuitenkin, onko sen tulkinta kansallisesta oikeudesta unionin oikeuden ja erityisesti 25.7.2018 annetun tuomion Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595) mukainen.

24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii ensinnäkin, voiko jäsenvaltio, kun otetaan huomioon sellaisten unionin oikeussääntöjen puuttuminen, joissa täsmennettäisiin omaisuuden kohdentamista yrityksen liikeomaisuuteen koskevien selvitysten antamistapa ja -aika, vaatia, että kyseisestä päätöksestä ilmoitetaan suhteellisen lyhyen ajan kuluessa, kuten AO:n 149 §:n 2 momentissa säädetään, oikeudenmenetyksen uhalla.

25 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan tämän vaatimuksen yhteensopivuutta unionin oikeuden kanssa voi tukea se, että sen oikeuden käyttäminen, joka koskee mahdollisuutta valita tavaran kohdentamista yrityksen liikeomaisuuteen, kuuluu vähennysoikeuden aineellisiin edellytyksiin. Myös se, että jäsenvaltio asettaa määräajan, jonka kuluessa on esitettävä selvitys kohdentamista koskevasta päätöksestä, on perusteltua, kun otetaan huomioon arvonlisäverodirektiivin aukollisuus tältä osin sekä oikeusvarmuuden periaate. Lisäksi tällaisen vaatimuksen asettaminen kuuluu arvonlisäverodirektiivin XI osaston säännöksissä jäsenvaltioille annettuun toimivaltaan vahvistaa vähennysoikeuden käyttämistä koskevia muodollisia edellytyksiä.

26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo kuitenkin, että vaikka 25.7.2018 annettuun tuomioon Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595) johtaneet tosiseikat eroavat käsiteltävinä oleviin yhdistettyihin asioihin liittyvistä tosiseikoista, unionin tuomioistuin on maininnut kyseisessä tuomiossa useita seikkoja, joiden perusteella voidaan määrittää, onko verovelvollinen toiminut verovelvollisen ominaisuudessa, mutta joita ei välttämättä voida saattaa toimivaltaisten veroviranomaisten tietoon suhteellisen lyhyessä ajassa. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan kyseisestä tuomiosta voitaisiin lisäksi päätellä, että vaatimus, jonka mukaan kohdentamista koskeva päätös on tehtävä suhteellisen lyhyessä ajassa, on neutraalisuuden periaatteen vastainen.

27 Toiseksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, mitä seurauksia kyseisen määräajan noudattamatta jättämisellä on. Sen mukaan voitaisiin väittää, että tavaran kohdentamista yrityksen liikeomaisuuteen ei voida osoittaa, mikäli ei ole olemassa verohallinnon yksilöitävissä olevia viitteitä siitä, että verovelvollinen on päättänyt toteuttaa tällaisen kohdentamisen. Tällöin on olemassa olettama siitä, että kaikki tavarat, joita verovelvollinen ei ole nimenomaisesti kohdentanut yrityksensä liikeomaisuuteen, on liitettävä hänen yksityisomaisuuteensa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa kuitenkin myös, että 25.7.2018 annetusta tuomiosta Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595) ilmenee, että se, ettei kohdentamista ole ilmoitettu, ei sulje pois sitä, että tällainen aikomus voi ilmetä implisiittisesti, ja että kysymystä siitä, onko asianomainen henkilö toiminut verovelvollisen ominaisuudessa, on arvioitava tämän käsitteen laajan merkityksen valossa. Näiden seikkojen perusteella voitaisiin väittää, että on olemassa ”verovelvollisen ominaisuudessa suoritetun hankinnan” olettama, kun elinkeinonharjoittaja hankkii tavaran, jota sen luonteen vuoksi voidaan lähtökohtaisesti käyttää myös yrityksen toiminnassa ja jota kyseinen elinkeinonharjoittaja ei ole kohdentanut yksinomaan yrityksensä tarkoituksiin.

28 Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof on päättänyt lykätä asioiden käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset, joiden sanamuoto on molemmissa asioissa sama:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 168 artiklan a alakohta, luettuna yhdessä 167 artiklan kanssa, esteenä kansalliselle oikeuskäytännölle, jonka mukaan oikeutta ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen ei ole tapauksissa, joissa elinkeinonharjoittajalla on ostohetkellä oikeus valita, miten hän kohdentaa hankinnan, mutta veroviranomaisten todennettavissa olevaa kohdentamispäätöstä ei ole ilmoitettu vuosi-ilmoituksen jättämistä koskevan lakisääteisen määräajan päättymiseen mennessä?

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

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

29 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy kahdella kysymyksellään, jotka on syytä tutkia yhdessä, onko arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 167 artiklan kanssa, tulkittava siten, että se on esteenä kansallisille säännöksille, joita kansallinen tuomioistuin tulkitsee siten, että kun verovelvollisella on oikeus päättää, kohdentaako se tavaran yrityksensä liikeomaisuuteen, ja tällaista kyseisen tavaran kohdentamista ei ole ilmaistu kansalliselle toimivaltaiselle veroviranomaiselle nimenomaisella päätöksellä tai riittävällä

selvityksellä vuosittaisen liikevaihtoveroilmoituksen jättämiselle varatun lakisääteisen määräajan päättymiseen mennessä, veroviranomainen voi evätä kyseistä tavaraa koskevan arvonlisäveron vähennysoikeuden ja katsoa, että tavara on kohdennettu verovelvollisen yksityisomaisuuteen.

30 Tähän kysymykseen vastaamiseksi on aluksi määritettävä edellytykset, jotka koskevat verovelvollisen oikeutta päättää tavaran kohdentamisesta yrityksensä liikeomaisuuteen, ja toiseksi tutkittava, millä edellytyksillä toimivaltainen kansallinen viranomainen voi evätä vähennyksen, jos tätä valintaa ei ole saatettu kyseisen viranomaisen tietoon viimeistään vuotuisen liikevaihtoveroilmoituksen jättämisen lakisääteisen määräajan päättyessä.

31 Ensinnäkin edellytyksistä sille, että verovelvollinen voi päättää kohdentaa tavaran yrityksensä liikeomaisuuteen, on huomautettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verovelvollisen oikeus vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka maksamiseen se on velvollinen, arvonlisävero, joka sen on maksettava tai jonka se on maksanut sille luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista, on unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate (tuomio 18.3.2021, A. (Vähennysoikeuden käyttäminen), C-895/19, EU:C:2021:216, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Tämä oikeus, josta on säädetty arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa, on arvonlisäverojärjestelmän erottamaton osa eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa (tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 Vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan verovelvollinen kokonaan kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä pyritään tällä tavoin takaamaan täydellinen neutraalisuus kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (tuomio 18.3.2021, A. (Vähennysoikeuden käyttäminen), C-895/19, EU:C:2021:216, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Arvonlisäveron vähennysoikeuden edellytyksenä on arvonlisäverodirektiivissä säädettyjen aineellisten ja muodollisten vaatimusten noudattaminen (ks. vastaavasti tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 40 kohta ja tuomio 18.3.2018, A (Vähennysoikeuden käyttäminen), C-895/19, EU:C:2021:216, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 Vähennysoikeutta koskevat aineelliset edellytykset ovat edellytyksiä, jotka koskevat vähennysoikeuden perustetta ja laajuutta, kuten arvonlisäverodirektiivin X osaston 1 luvussa, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus”, säädetyt edellytykset (tuomio 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan mukaan verovelvollisen on pitänyt hankkia tavarat, joiden osalta hän aikoo vedota vähennysoikeuteen, tässä ominaisuudessaan ostohetkellä. Lisäksi verovelvollisen pitää käyttää näitä tavaroita myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisiin liiketoimiinsa ja toisen verovelvollisen on pitänyt luovuttaa nämä tavarat tai palvelut aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa (ks. vastaavasti tuomio 15.9.2016, Barlis – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, 40 kohta ja tuomio 25.7.2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Direktiivin 2006/112 167 artiklassa täsmennetään myös, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy, eli se syntyy tavaroiden luovutushetkellä (ks. vastaavasti tuomio 221.10.2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevat muodolliset edellytykset sääntelevät vähennysoikeuden käytön yksityiskohtia ja valvontaa sekä arvonlisäjärjestelmän asianmukaista toimintaa, kuten kirjanpitoa, laskutusta ja ilmoituksia koskevia velvollisuuksia (ks. vastaavasti tuomio 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, 47 kohta ja tuomio 18.3.2021, A. (Vähennysoikeuden käyttäminen), C-895/19, EU:C:2021:216, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Arvonlisäverodirektiivin 250, 252 ja 261 artiklassa, joissa säädetään verovelvollisen velvollisuudesta toimittaa arvonlisäveroilmoituksia ja joilla säännellään jäsenvaltioiden oikeutta tätä koskevien määräaikojen osalta, säädetään näin ollen muodollisista edellytyksistä.

36 Tämä ero vähennysoikeutta sääntelevien aineellisten edellytysten ja muodollisten edellytysten välillä on tärkeä, koska vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverotuksen neutraalisuuden perusperiaate edellyttää, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus myönnetään, jos aineelliset edellytykset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muotovaatimukset (ks. vastaavasti tuomio 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Lisäksi on todettava tavaroista, joita voidaan käyttää sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, että verovelvollisella on oikeus arvonlisäverotuksessa päättää niiden kohdentamisesta yrityksen liikeomaisuuteen. Nämä tavarat kattavat tuotantotavarat (ts. investointitavarat), joiden käsitteen jäsenvaltiot voivat arvonlisäverodirektiivin 189 artiklan a alakohdan nojalla määritellä ja jotka unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan liiketoiminnassa käytettyinä erottuvat muista tavaroista pysyvyytensä ja arvonsa vuoksi, mistä johtuu, että niiden hankintakustannuksia ei yleensä kirjata juokseviin kuluihin vaan ne jaksotetaan poistoina useammalle tilivuodelle (ks. vastaavasti tuomio 27.3.2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Niinpä vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tilanteessa, jossa investointitavaraa käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, verovelvollinen voi arvonlisäveron kannalta joko lukea tavaran kokonaisuudessaan liikeomaisuuteensa tai pitää sen kokonaisuudessaan osana yksityisomaisuuttaan taikka lukea sen liikeomaisuuteensa ainoastaan siltä osin kuin sitä käytetään liiketoimintaan (ks. vastaavasti tuomio 14.7.2005, Charles ja Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463, 23 kohta ja tuomio 16.2.2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, 53 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Jos verovelvollinen päättää käsitellä yrityksen tavaroina investointitavaroita, joita käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, näiden tavaroiden hankintahintaan sisältyvä arvonlisävero on lähtökohtaisesti täysin ja välittömästi vähennettävissä (tuomio 14.7.2005, Charles ja Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Kiinteän omaisuuden osalta arvonlisäverodirektiivin 168 a artiklassa täsmennetään kuitenkin, että tätä omaisuutta koskeviin kustannuksiin liittyvä arvonlisävero on vähennyskelpoista vain siltä osin kuin kiinteää omaisuutta käytetään verovelvollisen yrityksen varsinaisiin tarkoituksiin.

40 Jos verovelvollinen päättää lukea tavaran vain osittain yrityksensä liikeomaisuuteen, tavaran hankintaan sisältyvä arvonlisävero voidaan lähtökohtaisesti vähentää vain siltä osin kuin sitä tosiasiallisesti käytetään yrityksen tarpeisiin (ks. vastaavasti tuomio 16.2.2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, 56 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Lisäksi on todettava, että tällaisten tavaroiden hankinnan yhteydessä verovelvollisen valinta toimia tässä ominaisuudessaan eli arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua liiketoimintaansa varten määrittää arvonlisäverojärjestelmän ja näin ollen vähennysjärjestelmän soveltamisen (ks. vastaavasti tuomio 22.3.2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, 39 ja 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Tästä seuraa, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 48 ja 49 kohdassa, että tämä valinta on vähennysoikeuden aineellinen edellytys.

42 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kysymys siitä, toimiko verovelvollinen tavaraa sille luovutettaessa tässä ominaisuudessaan, on tosiseikkoja koskeva kysymys, jota ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava ottaen huomioon kaikki kyseisessä asiassa merkitykselliset seikat (ks. vastaavasti tuomio 14.2.1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, 24 kohta ja tuomio 25.7.2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, 38 ja 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Sen arvioimisesta, onko verovelvollinen toiminut tässä ominaisuudessaan tavaran hankintahetkellä, unionin tuomioistuin on täsmentänyt, että vaikka tavaran hankintahetkellä tehty yksiselitteinen ja nimenomainen toteamus aikomuksesta käyttää tavaraa liiketoimintaan voi riittää siihen, että voidaan katsoa, että verovelvollinen on hankkinut tavaran verovelvollisen ominaisuudessa, se, että tällaista toteamusta ei ole tehty, ei kuitenkaan sulje pois sitä, että tällainen aikomus voi ilmetä myös implisiittisesti (tuomio 25.7.2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, 47 kohta).

44 Se seikka, että unionin tuomioistuin on esittänyt tämän täsmennyksen vastaukseksi ennakkoratkaisukysymykseen asiassa, joka koski oikeutta oikaista verovelvolliseksi rekisteröidyn julkisoikeudellisen yhteisön hankkimasta kiinteistöstä maksetun arvonlisäveron vähennykset, ei vaikuta sen merkitykseen pääasian kaltaisissa asioissa, toisin kuin N:n verovirasto esittää. Tämä täsmennys nimittäin soveltuu kaikkiin tapauksiin, joissa tavara kohdennetaan verovelvollisen liiketoimintaan, kun otetaan huomioon unionin tuomioistuimen toteamus siitä, että ”verovelvollisen ominaisuudessa” suoritetun hankinnan käsite on ymmärrettävä laajasti (ks. vastaavasti tuomio 25.7.2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, 54 kohta). Arvonlisäverodirektiivissä ei siis aseteta vähennysoikeuden myöntämisen edellytykseksi nimenomaisen käyttötarkoitusta koskevan päätöksen tekemistä ja tiedoksi antamista.

45 Seikkoihin, joista mainittu aikomus voi ilmetä implisiittisesti, kuuluvat muun muassa kyseisten tavaroiden luonne, toimijan asema sekä aika, joka on kulunut tavaroiden hankkimisesta siihen, kun kyseinen verovelvollinen on ottanut ne käyttöön liiketoimintansa harjoittamisessa (tuomio 25.7.2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, 38, 49 ja 50 kohta).

46 Sitä vastoin sillä seikalla, että kyseistä tavaraa ei ole heti käytetty verollisiin liiketoimiin, ei ole sellaisenaan merkitystä, koska sen perusteella, mihin tavaraa on käytetty tai aiottu käyttää, määritellään ainoastaan alkuperäisen vähennyksen tai mahdollisen myöhemmän oikaisun laajuus, mutta se ei vaikuta vähennysoikeuden syntymiseen (tuomio 25.7.2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

47 Nyt käsiteltävissä asioissa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on näin ollen arvioitava, voidaanko kaikista pääasioiden tosiseikoista päätellä, että E ja Z ovat kumpikin toimineet verovelvollisen ominaisuudessa hankkiessaan pääasioissa kyseessä olevia sekakäytössä olevia

tavaroita – E yksityiskäytössä olevan rakennuksen toimistohuoneen ja Z aurinkosähköjärjestelmän, jota käytetään osittain yksityisiin tarkoituksiin – ja ovatko he ilmaisseet aikomuksensa kohdentaa ne yrityksiinsä.

48 E:n osalta on todettava, että kohtuullisen kokoisen huoneen kohdentaminen toimistoksi omakotitalon rakennuspiirustuksissa voi olla osoitus tällaisesta aikomuksesta. On kuitenkin niin, että koska rakennuspiirustuksissa näin luokiteltua yhtä huonetta ei välttämättä ole tosiasiallisesti kohdennettu verovelvollisen liiketoimintaan, on tärkeää vahvistaa verovelvollisen tahto kohdentaa tämä huone yrityksensä käyttöön muilla objektiivisilla seikoilla, jotka osoittavat tämän käytön. Z:n tapauksessa se, että aurinkosähköjärjestelmän osto- ja käyttöönottovuoden aikana on tehty sopimus kyseisen järjestelmän tuottaman sähkön ostamisesta, voi olla osoitus sen kohdentamisesta liiketoimintaan, jos ostoehdot vastaavat elinkeinonharjoittajille eivätkä yksityishenkilöille tarjottuja ehtoja.

49 Lisäksi verovelvollisten veroilmoituksissaan tekemillä arvonlisäverovähennyksillä voidaan osoittaa tällainen kohdentamista koskeva päätös, jos ne ovat seuraus tästä päätöksestä. Tällaiset vähennykset ovat myös merkki siitä, että verovelvollisella on ollut aikomus kohdentaa tavara yrityksensä liikeomaisuuteen hänen hankkiessaan tavaran. Niinpä oikeuskäytännössä on jo katsottu, että kun verovelvollinen vähentää veroviranomaisille antamassaan veroilmoituksessa tavaran hankinnasta maksettavan arvonlisäveron määrän, hänen katsotaan kohdentaneen tämän tavaran yritykseensä (ks. vastaavasti tuomio 11.7.1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, 26 kohta). Kuten julkisasiamies sitä vastoin on todennut ratkaisuehdotuksensa 43 ja 44 kohdassa, sen perusteella, ettei tavaran hankintakauteen liittyvän alustavan arvonlisäveroilmoituksen yhteydessä ole tehty vähennyksiä, ei sellaisenaan voida päätellä, että verovelvollinen olisi päättänyt olla kohdentamatta kyseistä tavaraa yrityksensä liikeomaisuuteen.

50 Toiseksi siltä osin kuin on kyse verovelvollisen velvollisuudesta ilmoittaa veroviranomaiselle varojen kohdentamisesta viimeistään lakisääteisen liikevaihtoveroilmoituksen jättämisen määräajan päättyessä, eli tässä tapauksessa sen vuoden toukokuun 31. päivänä, joka seuraa sitä vuotta, jona kohdentamista koskeva päätös on tehty, on huomautettava, että arvonlisäverodirektiivin 179 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan vähennysoikeutta käytetään lähtökohtaisesti sen saman verokauden aikana, jona se on syntynyt, eli arvonlisäverodirektiivin 167 artikla huomioon ottaen ajankohtana, jona verosaatava syntyy (ks. vastaavasti tuomio C-895/19, EU:C:2021:216, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

51 Arvonlisäverodirektiivin 180 ja 182 artiklan nojalla verovelvolliselle voidaan kuitenkin antaa lupa tehdä vähennys, vaikka se ei olisikaan käyttänyt oikeuttaan sen ajanjakson aikana, jona tämä oikeus on syntynyt, sillä varauksella, että tiettyjä kansallisessa lainsäädännössä vahvistettuja edellytyksiä ja yksityiskohtaisia sääntöjä noudatetaan (tuomio 26.4.2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

52 On myös todettava, että arvonlisäverodirektiivin 250 artiklan 1 kohdan, luettuna yhdessä direktiivin 252 artiklan kanssa, mukaan kansallisessa lainsäädännössä on säädettävä verovelvollisen velvollisuudesta antaa arvonlisäveroilmoitus, jossa on kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen syntyneen verosaatavan määrän ja suoritettavien vähennysten määrän toteamiseksi; verokausi on enintään vuoden pituinen, ja määräaika ei saa olla pitempi kuin kaksi kuukautta kunkin verokauden päättymisestä.

53 Lisäksi kyseisen direktiivin 261 artiklan 1 kohdassa sallitaan se, että jäsenvaltiot velvoittavat verovelvollisen antamaan ilmoituksen, joka sisältää kaikki edellä mainitut tiedot kaikista edellisen vuoden aikana suoritetuista liiketoimista, asettamatta kuitenkaan määräaikaa tämän ilmoituksen jättämiselle.

54 Näiden säännösten perusteella arvonlisäverodirektiivi ei ole esteenä nyt käsiteltävissä asioissa sovellettavien kaltaisille velvollisuuksille, joiden mukaan verovelvollisten on ilmoitettava veroviranomaiselle päätöksestään kohdentaa investointitavara yrityksensä liikeomaisuuteen tekemällä vastaavat vähennykset alustavissa arvonlisäveroilmoituksissaan ja vuotuisessa liikevaihtoveroilmoituksessa, joka on toimitettava verohallinnolle viimeistään viiden kuukauden kuluessa sen vuoden päättymisestä, jona kyseinen kohdentamista koskeva päätös on tehty.

55 Siltä osin kuin kansallisessa oikeuskäytännössä määrätään sellaisen määräajan, jonka kuluessa verovelvollisen oletetaan nimenomaisesti tai implisiittisesti mutta selvästi saattavan tämän päätöksen tiedoksi verohallinnolle, noudattamatta jättämisen seuraamuksena tästä päätöksestä johtuvan vähennysoikeuden menettäminen, on kuitenkin todettava, että vaikka kohdentamista koskevan päätöksen tekeminen on aineellinen edellytys tämän oikeuden käyttämiselle, kuten tämän tuomion 41 kohdasta ilmenee, sen ilmoittaminen verohallinnolle on vain muodollinen edellytys. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan muotovaatimusten noudattamatta jättäminen ei kuitenkaan voi lähtökohtaisesti johtaa vähennysoikeuden menettämiseen (ks. vastaavasti tuomio 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

56 Tilanne voi kuitenkin olla toisin, jos tällaisten muotovaatimusten noudattamatta jättäminen estää luotettavan näytön esittämisen siitä, että aineellisia edellytyksiä on noudatettu (ks. vastaavasti tuomio 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

57 Lisäksi jäsenvaltiot voivat arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan nojalla säätää muista tarpeellisiksi katsomistaan velvollisuuksista arvonlisäveron oikean kantamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi. Toimenpiteet, joihin jäsenvaltiot voivat tämän säännöksen nojalla ryhtyä, eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin on tällaisten tavoitteiden saavuttamiseksi tarpeen. Niitä ei siis voida käyttää siten, että niillä asetettaisiin järjestelmällisesti kyseenalaiseksi arvonlisäveron vähennysoikeus ja näin arvonlisäveron neutraalisuus (ks. vastaavasti tuomio 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Tästä oikeuskäytännössä on jo katsottu, että vähennysoikeuden ehdotonta epäämistä koskeva seuraamus, kun vero maksetaan myöhässä, on vaikuttanut suhteettomalta, kun ei ollut todettavissa veropetosta eikä taloudellista vahinkoa valtiolle (ks. vastaavasti tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, 68–70 kohta).

58 Ellei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamasta tarkistuksesta muuta johdu, se, että E ja Z eivät ole noudattaneet määräaikaa, jonka kuluessa heidän oli ilmoitettava kohdentamista koskevasta päätöksestään, ei estä heitä esittämästä luotettavaa näyttöä siitä, että he olivat tehneet tällaisen päätöksen pääasioissa kyseessä olevien investointitavaroiden hankintahetkellä. Ei myöskään vaikuta siltä, että Saksan lainsäätäjä olisi asettanut tällaisen määräajan vilpillisen menettelyn tai väärinkäytön estämiseksi.

59 Unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee kuitenkin myös se, että mahdollisuus käyttää vähennysoikeutta ilman mitään ajallista rajoitusta olisi ristiriidassa oikeusvarmuuden periaatteen kanssa; tämä periaate edellyttää, että verovelvollisen verotuksellista tilannetta ei voida loputtomiin kyseenalaistaa, kun otetaan huomioon hänen oikeutensa ja

velvollisuutensa verohallintoon nähden. Preklusiivista määräaikaa, jonka päättymisestä on seurauksena, että verovelvollinen, joka ei ole ollut riittävän huolellinen ja joka on jättänyt vaatimatta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä, menettää vähennysoikeuden, ei näin ollen voida pitää yhteensoveltumattomana arvonlisäverodirektiivillä käyttöön otetun järjestelmän kanssa, kunhan yhtäältä tätä määräaikaa sovelletaan samalla tavalla sekä kansalliseen lainsäädäntöön perustuviin että unionin oikeuteen perustuviin vastaaviin oikeuksiin verotuksen alalla (vastaavuusperiaate) ja kunhan toisaalta se ei tee käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi vähennysoikeuden käyttämistä (tehokkuusperiaate) (tuomio 26.4.2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

60 Vastaavuusperiaatteen noudattamisesta on todettava, että pääasioissa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä säädetty määräaika vastaa verovelvollisille yleisesti veroilmoitusten jättämistä varten asetettua määräaikaa. Jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamasta tarkistuksesta muuta johdu, kyseisessä kansallisessa lainsäädännössä ei näin ollen ole säädetty arvonlisäverotuksen alalla erilaisesta järjestelmästä kuin muissa kansallisen oikeuden veroasioissa.

61 Tehokkuusperiaatteen noudattamisesta on todettava, että mainittu määräaika ei näytä sellaisenaan voivan tehdä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi vähennysoikeuden käyttämistä, koska arvonlisäverodirektiivin 179 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään, että vähennysoikeutta käytetään lähtökohtaisesti samana ajanjaksona, jona tämä oikeus on syntynyt (ks. analogisesti tuomio 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, 38 kohta).

62 Suhteellisuusperiaatteen mukaisesti jäsenvaltioiden on turvauduttava sellaisiin keinoihin, jotka samalla, kun niiden avulla voidaan tehokkaasti saavuttaa kansallisella lainsäädännöllä tavoiteltu päämäärä, kuitenkin haittaavat mahdollisimman vähän kyseisessä unionin lainsäädännössä asetettujen periaatteiden, kuten arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevan perusperiaatteen, noudattamista (tuomio 26.4.2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

63 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on näin ollen arvioitava, onko pääasioissa kyseessä oleva preklusiivinen määräaika, joka vastaa AO:n 149 §:n 2 momentissa säädettyä määräaikaa vuosittaisen liikevaihtoveroilmoituksen jättämiselle, joka on sitä vuotta seuraavan vuoden 31. päivä toukokuuta, jona kohdentamista koskeva päätös on tehty, oikeassa suhteessa oikeusvarmuuden periaatteen noudattamisen takaamista koskevaan tavoitteeseen nähden.

64 Tältä osin on otettava huomioon yhtäältä sekä kansallisten viranomaisten mahdollisuus määrätä laiminlyöntiin syyllistyneelle verovelvolliselle seuraamuksia, jotka loukkaavat vähemmän neutraalisuuden periaatetta kuin vähennysoikeuden täydellinen epääminen, kuten rahamääräisiä hallinnollisia seuraamuksia, että se, että määräaika, joka päättyy vasta sen vuoden toukokuun 31. päivän jälkeen, jonka kuluessa kohdentamista koskeva päätös on tehty, ei ole ensi näkemältä yhteensoveltumaton oikeusvarmuuden periaatteen kanssa, ja toisaalta vähennysoikeuden keskeinen asema yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä.

65 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 167 artiklan kanssa, on tulkittava siten, ettei se ole esteenä kansallisille säännöksille, joita kansallinen tuomioistuin tulkitsee siten, että kun verovelvollisella on oikeus päättää, kohdentaako se tavaran yrityksensä liikeomaisuuteen, ja tällaista kyseisen tavaran kohdentamista ei ole ilmaistu

kansalliselle toimivaltaiselle veroviranomaiselle nimenomaisella päätöksellä tai riittävällä selvityksellä vuosittaisen liikevaihtoveroilmoituksen jättämiselle varatun lakisääteisen määräajan päättymiseen mennessä, veroviranomainen voi evätä kyseistä tavaraa koskevan arvonlisäveron vähennysoikeuden ja katsoa, että tavara on kohdennettu verovelvollisen yksityisomaisuuteen, ellei niistä erityisistä oikeudellisista menettelysäännöistä, joilla tämä vaihtoehto voidaan panna täytäntöön, käy ilmi, että vaihtoehto ei ole suhteellisuusperiaatteen mukainen.

Oikeudenkäyntikulut

66 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:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 22.12.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/162/EU, 168 artiklan a alakohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 167 artiklan kanssa, on tulkittava siten, ettei se ole esteenä kansallisille säännöksille, joita kansallinen tuomioistuin tulkitsee siten, että kun verovelvollisella on oikeus päättää, kohdentaako se tavaran yrityksensä liikeomaisuuteen, ja tällaista kyseisen tavaran kohdentamista ei ole ilmaistu kansalliselle toimivaltaiselle veroviranomaiselle nimenomaisella päätöksellä tai riittävällä selvityksellä vuosittaisen liikevaihtoveroilmoituksen jättämiselle varatun lakisääteisen määräajan päättymiseen mennessä, veroviranomainen voi evätä kyseistä tavaraa koskevan arvonlisäveron vähennysoikeuden ja katsoa, että tavara on kohdennettu verovelvollisen yksityisomaisuuteen, ellei niistä erityisistä oikeudellisista menettelysäännöistä, joilla tämä vaihtoehto voidaan panna täytäntöön, käy ilmi, että vaihtoehto ei ole suhteellisuusperiaatteen mukainen.

Allekirjoitukset